

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-357/07

The Queen, taotluse alusel, mille esitas:

TNT Post UK Ltd

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court))

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt a – Riiklike postiteenistuste teenused

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Riiklike postiteenistuste teenuste maksuvabastus*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt a, ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 97/67, artikkel 3)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Riiklike postiteenistuste teenuste maksuvabastus*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt a)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused” tuleb tõlgendada nii, et see viitab avalikõiguslikele või eraettevõtjatele, kes võtavad endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt, nii nagu see on määratletud direktiivi 97/67 (ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta, muudetud direktiiviga 2002/39) artiklis 3.

Esiteks on artikli 13 A osa lõike 1 punkti a kohaldamisalasse jäämiseks vaja, et maksust vabastatavaid teenuseid osutaks ettevõtja, kelle võib kvalifitseerida „riiklikuks postiteenistuseks” selle termini tavatähenduses. Asjaolu, et direktiivi 2006/112 (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 132 lõike 1 punkt a on koostatud täpselt samas sõnastuses nagu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt a, viitab sellele, et viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus on vaatamata postisektori liberaliseerimisele säilitatud. Sellest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust ei saa tõlgendada nii, nagu viitaks see sisuliselt selliste postiteenuste osutamisele, nagu on reserveeritud teenused direktiivi 97/67 artikli 7 tähenduses, olenemata nende teenuste osutaja staatusest.

Teiseks on kuuenda direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastuste eesmärk soodustada teatavaid üldistes huvides tegevusi. Nimetatud eesmärk väljendub postivaldkonnas täpsemalt

selles, et pakkuda väikese tasu eest postiteenuseid, mis vastavad elanikkonna esmavajadustele. Ühenduse õiguse praeguses seisus langeb niisugune eesmärk sisuliselt kokku ka direktiivi 97/67 eesmärgiga pakkuda universaalset postiteenust. Nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt tagavad liikmesriigid, et see teenus hõlmab kindlaksmääratud kvaliteediga postiteenuse pidevat osutamist nende territooriumi igas punktis kõikidele kasutajatele taskukohase tasu eest. Seega vaatamata sellele, et see eesmärk ei saa olla aluseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tõlgendamisel, kuna selle direktiivi õiguslik alus on direktiivi 97/67 alusest erinev, annab see eesmärk siiski tarviliku viite mõiste „riiklikud postiteenistused” tõlgendamiseks nimetatud sätte tähenduses.

(vt punktid 27–30, 32–36, 40 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus laieneb riiklike postiteenistuste teenustele, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenused, ja nendega seotud kaubatarnetele, mida riiklikud postiteenistused osutavad ise ehk tulenevalt nende staatusest ettevõtjana, kes võtab endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt. See ei laiene niisuguste teenuste osutamisele ega nendega seotud kaubatarnetele, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt.

(vt punkt 49 ja resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

23. aprill 2009(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt a – Riiklike postiteenistuste teenused

Kohtuasjas C-357/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisioni (Administrative Court) (Ühendkuningriik) 12. juuli 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. juulil 2007, menetluses

The Queen, taotluse alusel, mille esitas:

TNT Post UK Ltd

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

menetluses osales:

Royal Mail Group Ltd,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans (ettekandja), kohtunikud J. C. Bonichot, K. Schiemann, J. Makarczyk, ja C. Toader,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. juuni 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- TNT Post UK Ltd, esindajad: D. Milne, QC, ja *barrister* P. Hamilton, keda volitas *solicitor* C. Russell,
- Royal Mail Group Ltd, esindajad: P. Lasok, QC, ja *barrister* J. Herberg, keda volitas *solicitor* D. Finkler,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Gibbs, I. Rao ja M. Hall, keda abistasid C. Vajda, QC, ja *barrister* N. Shaw,
- Saksamaa valitsus, esindaja: M. Lumma,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid D. Barniville, SC, ja N. Travers, BL,
- Soome valitsus, esindajad: J. Heliskoski ja A. Guimaraes-Purokoski,
- Rootsi valitsus, esindaja: A. Falk,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

olles 15. jaanuari 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tõlgendamist.

2 See taotlus esitati TNT Post UK Ltd (kaebuse esitaja põhikohtuasjas, edaspidi „TNT Post“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (vastustaja põhikohtuasjas) vahelises kohtuvaidluses, mille menetluses osaleb Mail Group Ltd (edaspidi „Royal Mail“), seoses viimati nimetatud ettevõtja poolt osutatavate postiteenuste käibemaksuvabastuse seaduslikkusega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil” sätestab:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenuste, osutamine ja nendega seotud kaubatarned;

[...]

4 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) on sõnastatud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga a sarnaselt.

5 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 1997. aasta direktiivi 97/67/EÜ ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta (EÜT 1998, L 15, lk 14; ELT eriväljaanne 06/03, lk 71), muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. juuni 2002. aasta direktiiviga 2002/39/EÜ (EÜT L 176, lk 21; ELT eriväljaanne 06/04, lk 316; edaspidi „direktiiv 97/67”), artikli 1 kohaselt kehtestatakse selle direktiiviga ühiseeskirjad, mis eelkõige käsitlevad Euroopa Ühenduses universaalse postiteenuse osutamist ning nende teenuste määratlemise kriteeriume, mis võidakse reserveerida universaalteenuse osutajatele.

6 Direktiivi 97/67 põhjendus 15 näeb ette:

„käesoleva direktiivi universaalteenuse osutamist käsitlevate sätete kohaldamine ei piira universaalteenuse osutajate õigust pidada lepingute üle läbirääkimisi iga kliendiga eraldi”.

7 Direktiivi 97/67 artikkel 3 sätestab:

„1. Liikmesriigid tagavad, et kasutajatel on õigus universaalteenusele, mis hõlmab kindlaksmääratud kvaliteediga postiteenuse pidevat osutamist nende territooriumi igas punktis kõikidele kasutajatele sobiva hinnaga.

2. Selleks võtavad liikmesriigid meetmeid, et kontakt- ja juurdepääsupunktide tiheduse tagamisel arvestada kasutajate vajadusi.

3. Nad võtavad meetmeid tagamaks, et universaalteenuse osutaja tagab või osutajad tagavad kõigil tööpäevadel ja vähemalt viis päeva nädalas, v.a siseriiklike reguleerivate asutuste arvates erandlikel asjaoludel või geograafilistel eritingimustel, vähemalt järgmise:

– ühe kogumise,

– ühe kättetoimetamise kõigile füüsilistele isikutele kodusesse või juriidilistele isikutele nende tööruumidesse või siseriikliku reguleeriva asutuse kindlaksmääratud erandtingimustel ühe kättetoimetamise asjakohasesse kohta.

Kõigist eranditest või kõrvalekalletest, mis siseriiklik reguleeriv asutus on teinud kooskõlas käesoleva lõikega, tuleb teatada komisjonile ja kõigile siseriiklikele reguleerivatele asutustele.

4. Iga liikmesriik võtab vastu vajalikud meetmed tagamaks, et universaalteenus hõlmab vähemalt järgmisi teenuseid:

- kuni kaks kilogrammi kaaluvate postisaadetiste kogumine, sorteerimine, transportimine ja jaotamine,
- kuni kümme kilogrammi kaaluvate postipakkide kogumine, sorteerimine, transportimine ja jaotamine,
- täht- ja väärtisaadetistega seotud teenused.

5. Siseriiklikud reguleerivad asutused võivad suurendada universaalteenusega hõlmatud postipakkide kaalupiirangut kuni 20 kilogrammini ja kehtestada kõnealuste pakkide kojutoimetamise erikorra.

Olenemata ühes liikmesriigis universaalteenusega hõlmatud postipakkidele kehtestatud kaalupiirangust, tagavad liikmesriigid oma territooriumil teisest liikmesriigist saabunud kuni 20 kilogrammi kaaluvate postipakkide kättetoimetamise.

6. Kõnealuste postisaadetiste miinimum- ja maksimummõõtmed on sätestatud Ülemaailmse Postiliidu vastuvõetud konventsioonis ja postipakke käsitlevas lepingus.

7. Käesolevas artiklis määratletud universaalteenus hõlmab nii siseriiklike kui ka rahvusvahelisi postiteenuseid.”

8 Direktiivi 97/67 artikli 7 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid võivad universaalteenuse säilitamise tagamiseks vajalikul määral jätkata teenuste reserveerimist universaalteenuse osutajale (osutajatele). Need teenused piirduvad üksnes siseriikliku kirjavahetuse ja sissetulevate rahvusvaheliste kirjasaadetiste kogumise, sorteerimise, transportimise ja kättetoimetamisega, olenemata sellest, kas tegemist on kiirendatud kättetoimetamisega või mitte, järgmiste kaalu- ja hinnapiirangute raames. Alates 1. jaanuarist 2003 on kaalupiirang 100 grammi ja alates 1. jaanuarist 2006 on kaalupiirang 50 grammi. Neid kaalupiiranguid ei kohaldata alates 1. jaanuarist 2003, kui hind võrdub võimaliku kiireima standardikategooria esimese kaaluastme kirjasaadetise kolmekordse üldhinnaga või on sellest kõrgem, ega alates 1. jaanuarist 2006, kui hind võrdub kahe ja poole kordse üldhinnaga või on sellest kõrgem.

[...]”

Siseriiklikud õigusnormid

9 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt a on üle võetud 1994. aasta käibemaksuseadusega (Value Added Tax Act 1994), muudetud 2000. aasta postiteenuste seadusega (Postal Services Act 2000, edaspidi „postiteenuste seadus”), millega on üle võetud direktiiv 97/67.

10 *London Gazette*'is avaldati 28. märtsil 2001 kaubandus- ja tööstusministri teadaanne selle kohta, et äriühing Consignia plc (Royal Maili ärinimi nimetatud kuupäeval) on postiteenuste seaduse kohaselt määratud universaalse postiteenuse osutajaks Ühendkuningriigis. Sarnast

teadet ei andnud nimetatud minister mitte ühegi teise isiku kohta.

11 Postiteenuste komisjon (Postal Services Commission ehk Postcomm) võttis 18. veebruaril 2005 vastu otsuse talle postiteenuste seadusega pandud kohustuste täitmise kohta, mille kohaselt pidi ta alates 1. jaanuarist 2006 andma igale taotlejale, kes on täitnud ettenähtud tingimused, tegevusloa kirjade edastamiseks nende kaalust sõltumata. Selle otsusega liberaliseeriti Ühendkuningriigi postiteenuste turg nimetatud kuupäevast täielikult, kuid mõjutamata sealjuures Royal Maili seisundit ja kohustusi määratud universaalteenuse osutajana selles liikmesriigis.

12 Royal Mail tegutseb postiteenuste komisjoni poolt 23. märtsil 2001 postiteenuste seaduse teise osa alusel välja antud tegevusloa alusel, mida viimast korda muudeti 25. mail 2006. Nimetatud tegevusloa õigusliku regulatsiooni eesmärk on tagada kõigile füüsilistele ja juriidilistele isikutele postiteenuste täielik kättesaadavus kogu riigi territooriumil taskukohase tasuga. Muu hulgas on kõnealuse tegevusloaga Royal Mailile ainuisikuliselt pandud esiteks kohustus osutada Ühendkuningriigi kasutajatele universaalset postiteenust, mis hõlmab igal tööpäeval vähemalt ühe kättetoimetamise igal aadressil ja ühe kogumise kõigist selle liikmesriigi territooriumil asuvatest juurdepääsupunktidest taskukohase tasuga, mida kasutatakse kogu territooriumil ühetaoliselt, ja teiseks kohustus teha nii, et kõigile Ühendkuningriigi kasutajatele oleks universaalne postiteenus kättesaadav piisavast arvust ja piisavalt tihedalt asutatud juurdepääsupunktidest.

13 20. jaanuaril 2006 andis postiteenuste komisjon TNT Postile postiteenuste seaduse teise osa alusel välja tegevusloa, mille kohaselt on sellel ettevõtjal õigus vedada Ühendkuningriigi territooriumil igasuguseid kirju. See tegevusluba asendab varasemat, 23. detsembril 2002. aastal välja antud tegevusluba.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul pakub Royal Mail Ühendkuningriigis universaalse postiteenuse osutajana suurt valikut postiteenuseid kõigile ettevõtjatele ja eraisikutele, kes tema teenuseid kasutada soovivad. Neid postiteenuseid osutatakse riikliku postivõrgu kaudu, mis teenindab praegu umbes 27 miljonit aadressi 6 päeval nädalas üldist huvi käsitleva konkreetselt Royal Maili jaoks välja töötatud õigusliku regulatsiooni alusel, mis eristab nimetatud ettevõtjat kõigist teistest postiteenuse osutajatest. Royal Mail kogub kirjad ja muud postisaadetised erinevatest kohtadest – umbes 113 000 kirjakaastist, 14 200 postkontorist ja 90 000 ameti- või äriruumist. Royal Mailil on Ühendkuningriigis umbes 185 000 töötajat.

15 Postiteenused, mida Royal Mail peab oma tegevusloa alusel üldsusele osutama, moodustavad suurema osa selle ettevõtja töödeldavate postisaadetiste kogumahust ja annavad suurema osa selle ettevõtja poolt postiteenuste osutamisest saadavast kogutulust. Kui võtta arvesse Royal Maili tegevust seoses „kirjasaadetistega”, siis kehtivad peaaegu 90%?le tema tegevusest, mõõdetuna käibe alusel, tingimused ja õigusnormid, mida erinevalt kõigist teistest Ühendkuningriigi postiteenuse osutajatest peab järgima vaid tema.

16 TNT Post, kes kuulub enam kui 200 riigis tegutsevasse üle 128 000 töötajaga TNT kontserni, osutab eelnevalt sorteeritud ärialaste postisaadetiste ja -pakside kättetoimetamise teenust. See tegevus hõlmab klientidelt saadetiste kogumist, mehhaniseeritud või käsitsi sorteerimise teenust (postipakkide puhul), töötlemist ja maismaad mööda Royal Maili regionaalsesse kogumispunkti toimetamist. Need teenused on tuntud nimetuse „eelnevad teenused” all.

17 TNT Post sõlmis 6. aprillil 2004 Royal Mailiga lepingu, mille kohaselt pidi viimane osutama „järgnevaid teenuseid” ehk pidi kätte toimetama need saadetised, mille TNT oli kogunud, sorteerinud ja maismaad mööda Royal Maili regionaalsesse kogumispunkti toimetanud. Nimetatud

leping sõlmiti ühe Royal Maili tegevusloa tingimuse alusel, mille kohaselt peab ta võimaldama postkontoritele juurdepääsu kõigile ettevõtjatele või kasutajatele, kes seda taotlevad, ja pidama läbirääkimisi juurdepääsutingimustes kokkuleppimiseks heauskselt. Praegu ei osuta TNT Post ühtegi „järgnevat teenust”.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab veel, et ärialaste postisaadetiste valdkonna peamine turg on finantsteenuste sektoris; ärialaste postisaadetiste valdkond hõlmab 85% TNT Posti töödeldavatest saadetistest Ühendkuningriigis. Kuna finantsasutused ei saa kogu makstavat sisendkäibemaksu tagasi nõuda, siis on TNT Posti ärihuvides vähendada niipalju kui võimalik selle käibemaksu suurust, mida ta peab klientidelt nõudma.

19 1994. aasta käibemaksuseaduse – mida on muudetud postiteenuste seadusega – kohaselt on käibemaksust vabastatud see, kui Royal Mail veab postipakke, mille hulka tuleb liigitada ka kirjad, samas kui TNT Posti osutatavate teenuste suhtes – mis viimase sõnul on samad kui need, mida osutab Royal Mail – kohaldatakse tavalist käibemaksumäära 17,5%.

20 Leides, et kohtuvaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada ühenduse õigust, otsustas High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. a) Kuidas tuleb tõlgendada [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punktis a [nüüd direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt a] sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused”?
- b) Kas selle mõiste tõlgendamist mõjutavad asjaolud, et liikmesriigis on postiteenused liberaliseeritud, et seal ei ole ühtegi reserveeritud teenust direktiivi [97/67] tähenduses ja et seal on vaid üks määratud universaalteenuse osutaja, kellest on komisjoni nimetatud direktiivi kohaselt teavitatud (nagu Royal Mail Ühendkuningriigis)?
- c) Kas antud kohtuasja asjaoludel [mida on kirjeldatud eespool esimese küsimuse punktis b] hõlmab see mõiste
- i) vaid määratud universaalteenuse osutajat (nagu Royal Mail Ühendkuningriigis) või
- ii) ka eraõiguslikku postiteenuse osutajat (nagu TNT Post)?
2. Kas antud kohtuasja asjaoludel tuleb [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti a [nüüd direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt a] tõlgendada nii, et see kohustab või lubab liikmesriigil maksust vabastada kõik „riiklike postiteenistuste” osutatavad postiteenused?
3. Kui liikmesriigid on kohustatud või neil on lubatud vabastada maksust mõned, kuid mitte kõik „riiklike postiteenistuste” osutatavad teenused, siis milliste kriteeriumide alusel sellised teenused määratakse?”

Suulise menetluse uuendamise taotlus

21 TNT Post palus Euroopa Kohtu kantseleisse 2. märtsil 2009 esitatud taotluses Euroopa Kohtul teha vastavalt kodukorra artiklile 61 määrus suulise menetluse uuendamiseks. Nimetatud ettevõtja arvates on kohtujuristi ettepanekus mitmed arusaamatused seoses põhikohtuasja asjaoludega ja Ühendkuningriigi postituru toimimisega.

22 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et nimetatud kohus võib kas omal algatusel, kohtujuristi ettepanekul või poolte taotlusel kodukorra artikli 61 kohaselt määrusega suulise menetluse uuendada, kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt informatsiooni või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumentidele, mille üle pooled ei ole vaieldud (vt eelkõige 16. detsembri 2008. aasta

otsus kohtuasjas C-210/06: Cartesio, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 46).

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on aga põhikohtuasja asjaolusid ja Ühendkuningriigi postituru toimimist üksikasjalikult selgitanud ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes on neid samuti käsitletud. Neil asjaoludel leiab Euroopa Kohus, et tal on olemas kogu vajalik teave eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamiseks.

24 Pealegi ei ole väidetud, et käesolev kohtuasi tuleks lahendada lähtudes mõnest argumendist, mille üle pooled ei ole Euroopa Kohtus vaieldud.

25 Seetõttu tuleb pärast kohtujuristi ärakuulamist jätta suulise menetluse uuendamise taotlus rahuldamata.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimese küsimusega, mida tuleb käsitleda tervikuna, Euroopa Kohtult, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused” eelkõige juhul, kui liikmesriigis on postiteenused liberaliseeritud.

27 Esiteks tuleb meelde tuletada, et selles sättes sisalduva lause kui terviku süntaks viitab selgelt sellele, et sõnadega „riiklikud postiteenistused” on määratletud haldusorganid, kes osutavad teenuseid, mis tuleb maksust vabastada. Seega on nimetatud sätte kohaldamisalasse jäämiseks vaja, et neid teenuseid osutaks ettevõtja, kelle võib kvalifitseerida „riiklikuks postiteenistuseks” selle termini tavatähenduses (vt 11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1985, lk 2655, punkt 11).

28 See tõlgendus põhineb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a enese sõnastusel. Lisaks ei võimalda ükski asjaolu järeldada, et seda tõlgendust võiks mõjutada niisugune asjaolu nagu postisektori liberaliseerimine, mis on toimunud hiljem, kui tehti eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa.

29 Vastupidi, asjaolu, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt a on koostatud täpselt samas sõnastuses nagu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a, viitab sellele, et viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus on vaatamata postisektori liberaliseerimisele säilitatud.

30 Sellest järeldub vastupidi TNT Posti ning Soome ja Rootsi valitsuse kinnitusele, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust ei saa tõlgendada nii, nagu viitaks see sisuliselt selliste postiteenuste osutamisele, nagu on reserveeritud teenused direktiivi 97/67 artikli 7 tähenduses, olenemata nende teenuste osutaja staatusest.

31 Teiseks tuleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Siiski peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See kitsa tõlgendamise reegel ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et see halvab nende toime (vt selle kohta 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-445/05: Haderer, EKL 2007, lk I-4841, punkt 18 ja viidatud kohtupraktika).

32 Nii nagu viitab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa pealkiri, on selles ette nähtud maksuvabastuste eesmärk soodustada teatavaid üldistes huvides tegevusi

33 Nimetatud eesmärk väljendub postivaldkonnas täpsemalt selles, et pakkuda väikese tasu eest postiteenuseid, mis vastavad elanikkonna esmavajadustele.

34 Ühenduse õiguse praeguses seisus langeb niisugune eesmärk sisuliselt kokku ka direktiivi 97/67 eesmärgiga pakkuda universaalset postiteenust. Nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt tagavad liikmesriigid, et see teenus hõlmab kindlaksmääratud kvaliteediga postiteenuse pidevat osutamist nende territooriumi igas punktis kõikidele kasutajatele taskukohase tasu eest.

35 Seega vaatamata sellele, et see eesmärk ei saa olla aluseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tõlgendamisel, kuna selle direktiivi õiguslik alus on direktiivi 97/67 alusest erinev, annab see eesmärk siiski tarviliku viite mõiste „riiklikud postiteenistused” tõlgendamiseks nimetatud sätte tähenduses.

36 Sellest järeldub, et riiklike postiteenistustena kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a tähenduses tuleb mõista kas avalik-õiguslikke või eraettevõtjaid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punkt 16), kes võtavad endale kohustuse pakkuda elanikkonna vajadustele vastavaid postiteenuseid ehk praktikas seega kohustuse tagada täielikult või osaliselt universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis, nii nagu see on määratletud direktiivi 97/67 artiklis 3.

37 Niisugune tõlgendus ei ole vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, mis keelab kohelda käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, EKL 2007, lk I-5517, punkt 46 ja viidatud kohtupraktika).

38 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 63 märkis, ei tohi selle hindamisel, kas teenused on võrreldavad, piirduda vaid üksikute teenuste arvessevõtmisega, vaid oluline on võtta arvesse kontekst, milles neid teenuseid osutatakse.

39 Nagu nähtub põhikohtuasja asjaoludest, osutab niisugune ettevõtja nagu Royal Mail – oma tegevusloast tulenevate kohustuste tõttu, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 12 ja mis seonduvad tema staatusega universaalteenuse osutajana – postiteenuseid õigusliku regulatsiooni alusel, mis sisuliselt erineb sellest, mille alusel osutab neid teenuseid niisugune ettevõtja nagu TNT Post.

40 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused” tuleb tõlgendada nii, et see viitab avalik-õiguslikele või eraettevõtjatele, kes võtavad endale kohustuse tagada universaalse

postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt, nii nagu see on määratletud direktiivi 97/67 artiklis 3.

Teine ja kolmas küsimus

41 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus laieneb kõigile riiklike postiteenistuste osutatavatele postiteenustele või vaid osale nendest. Viimasel juhul soovib ta teada saada kriteeriume, mille alusel maksust vabastatavad teenused määratakse.

42 Sellega seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a kohaselt on maksust vabastatud riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamine ja nendega seotud kaubatarned. Nimetatud sätte kohaldamisalast on sõnaselgelt välja arvatud vaid reisijatevedu ja telekommunikatsiooniteenused.

43 Siiski ei saa nimetatud sättest – vastupidi Royal Maili ning Ühendkuningriigi, Kreeka ja Iirimaa valitsuse kinnitusele – järeldada, et igasugune riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamine ja kõik teenuste osutamisega seotud kaubatarned, mis ei ole sõnaselgelt nimetatud sätte kohaldamisalast välja jäetud, on nende olemusest sõltumata maksust vabastatud.

44 Käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud nõuetest – milles kohaselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt ja samas ka kooskõlas selle sätte eesmärgiga – tuleneb, et riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamist ja nendega seotud kaubarneid tuleb tõlgendada nii, et need on teenused, mida osutavad riiklikud postiteenistused ise ehk tulenevalt nende staatusest riiklike postiteenistustena.

45 Niisugune tõlgendus tuleneb eelkõige just vajadusest järgida neutraalse maksustamise põhimõtet. Royal Maili sarnase ettevõtja kohustused – mis, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 39, võimaldavad eristada seda konteksti, milles see ettevõtja postiteenuseid osutab, sellest, milles neid teenuseid osutab niisugune ettevõtja nagu TNT Post – seonduvad vaid nende postiteenustega, mida osutatakse universaalse postiteenuse osutajana.

46 Ka käesoleva kohtuotsuse punktis 44 meelde tuletatud nõuetest ja eelkõige järgitava eesmärgi – soodustada ühte tegevust üldistes huvides – olemusest tuleneb, et maksuvabastust ei saa kohaldada spetsiifilistele teenustele, mis on üldisest huvist lahutatavad ja mille hulka kuuluvad teenused, mis vastavad ettevõtjate erihuvidele (vt selle kohta 19. mai 1993. aasta otsus kohtuasjas C-320/91: Corbeau, EKL 1993, lk I-2533, punkt 19).

47 Seega on Saksamaa valitsusel ja komisjonil õigus, kui nad väidavad, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti a kohaselt ei saa käsitada maksust vabastatuna riiklike postiteenistuste osutatavaid teenuseid, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt. Juba ainuüksi nende laadi tõttu vastavad need teenused asjaomaste kasutajate konkreetsetele vajadustele.

48 Peale selle kinnitab niisugust tõlgendust ka direktiivi 97/67 põhjendus 15, millest tuleneb, et võimalus klientidega lepingute üle läbirääkimisi pidada ei vasta *a priori* universaalse teenuse osutamise mõistele.

49 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus laieneb riiklike postiteenistuste teenustele, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenused, ja nendega seotud kaubarneitele, mida riiklikud postiteenistused osutavad ise ehk tulenevalt nende staatusest ettevõtjana, kes võtab

endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt. See ei laiene niisuguste teenuste osutamisele ega nendega seotud kaubatarnetele, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt.

Kohtukulud

50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 13 A osa lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „riiklikud postiteenistused” tuleb tõlgendada nii, et see viitab avalikõiguslikele või eraettevõtjatele, kes võtavad endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt, nii nagu see on määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 15. detsembri 1997. aasta direktiivi 97/67/EÜ (ühenduse postiteenuste siseturu arengut ja teenuse kvaliteedi parandamist käsitlevate ühiseeskirjade kohta, muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. juuni 2002. aasta direktiiviga 2002/39/EÜ) artiklis 3.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus laieneb riiklike postiteenistuste teenustele, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenused, ja nendega seotud kaubatarnetele, mida riiklikud postiteenistused osutavad ise ehk tulenevalt nende staatusest ettevõtjana, kes võtab endale kohustuse tagada universaalse postiteenuse osutamine liikmesriigis täielikult või osaliselt. See ei laiene niisuguste teenuste osutamisele ega nendega seotud kaubatarnetele, mille tingimuste üle on läbi räägitud individuaalselt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.