

Zadeva C-357/07

The Queen, na predlog:

TNT Post UK Ltd,

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court))

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve plačila davka – člen 13(A)(1)(a) – Storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo – Oprostitev storitev, ki jih opravljajo javne poštne službe*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(a), in Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 97/67, člen 3)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo – Oprostitev storitev, ki jih opravljajo javne poštne službe*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(a))

1. Pojem „javne poštne službe“ iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da zajema javne in zasebne izvajalce, ki v državi članici zagotavljajo celotno ali delno univerzalno poštne storitve, kot je določeno v členu 3 Direktive 97/67 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštne storitve v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2002/39.

Prvič, da je namreč izvajalec zajet z besedilom člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, mora davka oproščene storitve opravljati kot „javna poštna služba“ v organizacijskem smislu tega pojma. Dejstvo, da je besedilo člena 13(1)(a) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost povsem enako besedilu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, dokazuje, da je oprostitev iz zadnje določbe ne glede na sprostitev poštne sektorja ostala enaka. Zato oprostitve iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive ni mogoče razlagati tako, da v bistvu zajema opravljanje poštne storitve, kot so rezervirane storitve iz člena 7 Direktive 97/67, brez upoštevanja kakovosti izvajalca teh storitev.

Drugič, oprostitve, določene v členu 13(A) Šeste direktive, so namenjene spodbujanju nekaterih dejavnosti splošnega interesa. Ta se v poštne sektorju kaže v posebnem cilju zagotavljanja poštne storitve, ki zadovoljujejo osnovne potrebe prebivalstva, po čim nižjih cenah. Glede na trenutno stanje prava Skupnosti je ta cilj v bistvu enak tistemu, ki se mu glede izvajanja univerzalne poštne storitve sledi z Direktivo 97/67. V skladu s členom 3(1) te direktive ta storitev

zajema stalno izvajanje poštnih storitev predpisane kakovosti na vseh točkah dostopa njihovega ozemlja po dostopnih cenah za vse uporabnike. Zato ne glede na dejstvo, da razlage člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive ni mogoče utemeljiti na pravni podlagi Direktive 97/67, saj sta pravni podlagi različni, je lahko zadnja direktiva v smislu te določbe v pomoč pri razlagi pojma „javne poštne službe“.

(Glej točke od 27 do 30, od 32 do 36, 40 in točko 1 izreka.)

2. V skladu s členom 13(A)(1)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih so davka oproščene tiste storitve in dobave blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ki jih izvajajo javne poštne službe kot take, in sicer na podlagi svojega statusa izvajalca, ki v državi članici zagotavlja celotno ali delno univerzalno pošto storitev. Oprostitev se ne nanaša na storitve in dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, katerih pogoji so bili individualno določeni.

(Glej točko 49 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 23. aprila 2009(*)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitev plačila davka – člen 13(A)(1)(a) – Storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe“

V zadevi C-357/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 12. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 31. julija 2007, v postopku

The Queen, na predlog:

TNT Post UK Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ob udeležbi:

Royal Mail Group Ltd,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans (poročevalec), predsednik senata, J. C. Bonichot, K. Schieman, J. Makarczyk, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. junija 2008,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za TNT Post UK Ltd D. Milne, QC, in P. Hamilton, barrister, po pooblastilu C. Russella, solicitor,
- za Royal Mail Group Ltd P. Lasok, QC, in J. Herberg, barrister, po pooblastilu D. Finkler, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva C. Gibbs, I. Rao in M. Hall, zastopnice, skupaj s C. Vajdo, QC, in N. Shaw, barrister,
- za nemško vlado M. Lumma, zastopnik,
- za grško vlado S. Spyropoulos, S. Trekli in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z D. Barniville, SC, in N. Travers, BL,
- za finsko vlado J. Heliskoski in A. Guimaraes-Purokoski, zastopnika,
- za švedsko vlado A. Falk, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. januarja 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 13(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med TNT Post UK Ltd (v nadaljevanju: družba TNT Post), tože?o stranko v postopku v glavni stvari, in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, toženo stranko v postopku v glavni stvari, ob sodelovanju Royal Mail Group Ltd (v nadaljevanju: družba Royal Mail), intervenientke v postopku v glavni stvari, glede zakonitosti oprostitve pla?ila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na poštne storitve, ki jih opravlja ta družba.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 13 Šeste direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, dolo?a:

„A. Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostitijo:

(a) opravljanje storitev javnih poštnih služb, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ter dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev;

[...]

4 Besedilo člena 132(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) je enako besedilu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive.

5 V členu 1 Direktive 97/67/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 1997 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštnih storitev v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve (UL 1998, L 15, str. 14), kakor je bila spremenjena z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2002/39/ES z dne 10. junija 2002 (UL L 176, str. 21, v nadaljevanju: Direktiva 97/67), so navedena skupna pravila zlasti o izvajanju univerzalne poštne storitve v Evropski skupnosti in o merilih, ki določajo storitve, ki so lahko rezervirane za izvajalce univerzalne storitve.

6 V uvodni izjavi 15 Direktive 97/67 je navedeno:

„[...] določbe te direktive glede opravljanja univerzalne storitve ne posegajo v pravico izvajalcev univerzalne storitve, da se s strankami individualno pogajajo o sklenitvi pogodbe“.

7 Člen 3 Direktive 97/67 določa:

„1. Države članice zagotovijo, da lahko uporabniki koristijo pravico do univerzalne storitve, ki vključuje stalno izvajanje poštnih storitev predpisane kakovosti na vseh točkah dostopa na njihovem ozemlju po dostopnih cenah za vse uporabnike.

2. V ta namen države članice sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da gostota kontaktnih točk in točk dostopa upošteva potrebe uporabnikov.

3. Sprejmejo ukrepe za zagotovitev, da izvajalec(-ci) univerzalne storitve jamči(-jo) vsak delovni dan in ne manj kot pet dni na teden, razen v okoliščinah in zemljepisnih pogojih, ki jih državni regulativni organ določi kot izjemne, minimalno:

- en sprejem,
- eno dostavo na dom ali v prostore vsake fizične ali pravne osebe, ali z odstopanjem pod pogoji, ki jih določi državni regulativni organ, eno dostavo na ustrezno mesto.

Vsako izjemo ali odstopanje, ki jo odobri državni regulativni organ v skladu s tem odstavkom, je treba sporočiti Komisiji in vsem državnim regulativnim organom.

4. Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe za zagotovitev, da univerzalna storitev vključuje naslednje minimalne ugodnosti:

- sprejem, prenos, usmerjanje in dostavo poštnih pošilk do dveh kilogramov,

- sprejem, prenos, usmerjanje in dostavo poštnih paketov do 10 kilogramov,
- storitve za priporočene in vrednostne pošiljke.

5. Državni regulativni organi lahko povečajo omejitev teže poštnih paketov do katere koli teže, ki ne presega 20 kilogramov, in lahko predpišejo posebne ureditve za dostavo od vrat do vrat takšnih paketov.

Ne glede na omejitev teže pri univerzalni storitvi, ki zajema pakete in ki jo določa država članica, države članice zagotovijo, da so poštni paketi, ki jih prejmejo iz drugih držav članic in ki tehtajo do 20 kg, dostavljeni znotraj njihovega ozemlja.

6. Minimalne in maksimalne dimenzije zadevnih poštnih pošiljk so takšne, kot so določene v Konvenciji in Sporazumu o poštnih paketih, ki ju je sprejela Svetovna poštna zveza.

7. Univerzalna storitev, kot je opredeljena v tem členu, zajema storitve v notranjem prometu in čezmejne storitve.“

8 Člen 7(1) Direktive 97/67 določa:

„Države članice lahko v obsegu, ki je potreben za ohranitev univerzalnih storitev, še naprej rezervirajo storitve za izvajalca(-e) univerzalnih storitev. Navedene storitve so omejene na sprejem, usmerjanje, prevoz in dostavo poštnih pošiljk notranje korespondence in dohodne čezmejne korespondence, s pospešeno dostavo ali brez, v okviru obeh naslednjih omejitev mase in cene. Masa je omejena na 100 gramov od 1. januarja 2003 in 50 gramov od 1. januarja 2006. Ti masni omejitvi se ne bosta uporabljali od 1. januarja 2003, če je cena enaka ali višja od trikratne javne tarife za pošiljko korespondence v prvi težnostni stopnji najhitrejše kategorije, in od 1. januarja 2006, če je cena enaka tej tarifi ali 2,5-krat višja od nje.

[...]“

Nacionalna ureditev

9 Določbe glede prenosa člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive so del zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: zakon o DDV), kakor je bil spremenjen z zakonom o poštnih storitvah iz leta 2000 (Postal Services Act 2000, v nadaljevanju: zakon o poštnih storitvah), medtem ko so določbe o prenosu Direktive 97/67 del zadnjega zakona.

10 V *London Gazette* je bilo 28. marca 2001 objavljeno obvestilo, s katerim je minister za trgovino in industrijo sporočil, da je bila družba Consignia plc (ime družbe Royal Mail na ta dan) v skladu z zakonom o poštnih storitvah izbrana za izvajalca univerzalne poštne storitve v Združenem kraljestvu. Minister podobnega obvestila za druge osebe ni izdal.

11 Komisija za poštne storitve (Postal Services Commission ali Postcomm) je 18. februarja 2005 na podlagi pravnih obveznosti, ki jih ima po zakonu o poštnih storitvah, sprejela odločbo, da bo s 1. januarjem 2006 vsakemu prosilcu, ki bo izpolnjeval predpisane pogoje, podelila dovoljenje za razpošiljanje pisem ne glede na težo. Ta odločba je od tega datuma vodila k popolni sprostitvi poštne trga v Združenem kraljestvu, ni pa vplivala na status in obveznosti, ki jih ima družba Royal Mail kot edini izbrani izvajalec univerzalne storitve v tej državi članici.

12 Družba Royal Mail opravlja dejavnosti na podlagi dovoljenja, ki ji ga je izdala Komisija za poštne storitve 23. marca 2001 v skladu z drugim poglavjem zakona o poštnih storitvah; nazadnje je bilo to dovoljenje spremenjeno 25. maja 2006. Namen pravnega okvira tega zakona je, da se

zagotovi dostop vseh fizičnih in pravnih oseb do celovitega poštne sistema na celotnem nacionalnem ozemlju in po dostopnih cenah. V skladu s tem dovoljenjem mora zgolj družba Royal Mail, prvič, opravljati za uporabnike poštne storitev v Združenem kraljestvu univerzalno poštne storitve z vsaj eno dostavo na vsak naslov vsak delovni dan in vsaj en sprejem vsak delovni dan na vsaki dostopni točki na ozemlju te države članice, in sicer po dostopnih in enotnih tarifah na njenem celotnem ozemlju, ter, drugič, zagotoviti, da imajo uporabniki univerzalne poštne storitve v Združenem kraljestvu glede na gostoto dostop do zadostnega števila dostopnih točk.

13 Komisija za poštne storitve je 20. januarja 2006 v skladu z drugim poglavjem zakona o poštne storitvah družbi TNT Post podelila dovoljenje, da lahko na ozemlju Združenega kraljestva prevažata vsa pisma. To dovoljenje je nadomestilo predhodno dovoljenje, ki je bilo izdano 23. decembra 2002.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Po mnenju predložitvenega sodišča opravlja družba Royal Mail kot edini izvajalec univerzalne poštne storitve v Združenem kraljestvu različne poštne storitve za vsa podjetja ali posameznike, ki se zanimajo za uporabo teh storitev. Te poštne storitve se opravljajo prek integrirane nacionalne mreže, ki trenutno oskrbuje približno 27 milijonov naslovov, šest dni v tednu, v okviru posebne zakonske ureditve za družbo Royal Mail, ki je v javnem interesu in ki jo loči od drugih izvajalcev poštne storitve. Ta družba sprejema pisma in druge pošiljke na različnih lokacijah, in sicer na približno 113.000 poštne nabiralnikih, 14.200 poštne uradih in 90.000 poslovnih naslovih. Družba Royal Mail v Združenem kraljestvu zaposluje približno 185.000 oseb.

15 Poštne storitve, ki jih mora na podlagi prejetega dovoljenja opravljati družba Royal Mail v javnem interesu, pomenijo večino obsega njene izvajane poštne dejavnosti in skupnih dohodkov, ki jih pridobiva iz teh dejavnosti. Za „pisemske pošiljke“, ki glede na promet pomenijo približno 90 % dejavnosti družbe Royal Mail, veljajo pogoji in zakonske zahteve, ki jih mora, v nasprotju z drugimi izvajalci poštne storitve v Združenem kraljestvu, spoštovati samo ta družba.

16 Družba TNT Post je del skupine TNT, ki deluje v več kot 200 državah in ima več kot 128.000 zaposlenih, in opravlja poštne storitve dostave predsortirane in nerazvršene poslovne pošte. Njena dejavnost je zbiranje pošiljk od strank, opravljanje storitev strojnega in ročnega sortiranja (nerazvršene pošte) ter obdelave in prevoza po kopnem do regionalnih poštne skladišč družbe Royal Mail. Te storitve so poimenovane „storitve v predhodni fazi“.

17 Družba TNT Post je 6. aprila 2004 z družbo Royal Mail sklenila pogodbo, s katero se je ta zavezala opravljati „storitve v prodajni fazi“ ali, povedano drugače, dostavljati pošto, ki jo družba TNT Post zbere, sortira in po kopnem pripelje do regionalnih skladišč družbe Royal Mail. Pogodba je bila sklenjena v skladu z enim od pogojev dovoljenja, ki ga ta družba ima, in sicer da mora vsem izvajalcem poštne storitve in uporabnikom, ki to zahtevajo, omogočiti dostop do svojih poštne uradov in da se mora glede pogojev takega dostopa pogajati v dobri veri. Družba TNT Post trenutno ne opravlja storitev v prodajni fazi.

18 Predložitveno sodišče v zvezi s poslovno pošto, ki pomeni 85 % vse pošte, ki jo obdelata družba TNT Post v Združenem kraljestvu, navaja, da je njen glavni cilj trg finančnih storitev. Ker finančne institucije niso upravičene do popolnega odbitka vstopnega DDV, je v poslovnem interesu družbe TNT Post, da je znesek plačila DDV, ki ga mora obratovati svojim strankam, čim nižji.

19 Po zakonu o davku na dodano vrednost iz leta 1994, kakor je bil spremenjen z zakonom o poštne storitvah, je prevoz poštne paketov, v katerih je mogoče hraniti pisma, ki ga opravlja družba Royal Mail, oproščen plačila DDV, medtem ko je opravljanje storitev družbe TNT Post, ki

so po njenem mnenju enake kot tiste, ki jih opravlja družba Royal Mail, obdavčeno z DDV po običajni stopnji 17,5 %.

20 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), je po ugotovitvi, da odločitev o sporu pred njim zahteva razlago prava Skupnosti, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. (a) Kako je treba razlagati pojem ‚javne poštne službe‘ iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive (Direktiva 77/388/EGS) (postal člen 132(1)(a) Direktive 2006/112)?

(b) Ali na razlago tega pojma vpliva dejstvo, da so bile poštne storitve v državi članici sprošene, da ni nobenih rezerviranih storitev v smislu Direktive 97/67, kakor je bila spremenjena, in da je bil Komisiji v skladu s to direktivo sporočen le en izvajalec, določen za opravljanje univerzalne storitve (v Združenem kraljestvu je to družba Royal Mail)?

(c) Ali v okoliščinah tega primera (kot so navedene zgoraj v prvem vprašanju v točki (b)) ta izraz zajema

(i) samo enega izvajalca, določenega za opravljanje univerzalne storitve (v Združenem kraljestvu je to družba Royal Mail), ali

(ii) tudi zasebnega izvajalca poštних storitev (kot je družba TNT Post)?

2. Ali je treba v okoliščinah tega primera člen 13(A)(1)(a) Šeste direktive (postal člen 132(1)(a) Direktive 2006/112) razlagati tako, da od držav članic zahteva oziroma jim dovoljuje, da oprostijo plačila davka vse poštne storitve, ki jih opravljajo ‚javne poštne službe‘?

3. Če države članice morajo oprostiti oziroma lahko oprostijo plačila davka določene storitve, ne pa vseh storitev, ki jih opravljajo ‚javne poštne službe‘, po katerih merilih se določijo te storitve?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka

21 Družba TNT Post je z dopisom, ki ga je vložila 2. marca 2009 v sodnem tajništvu Sodišča, predlagala, naj Sodišče na podlagi člena 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka. Ta družba je menila, da sklepni predlogi generalne pravobranilke vsebujejo številne napake glede dejstev iz postopka v glavni stvari in delovanja trga poštних storitev v Združenem kraljestvu.

22 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko to po uradni dolžnosti na predlog generalnega pravobranilca ali na predlog strank v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovni začetek ustnega postopka, kadar meni, da ni dovolj poučeno ali da je o zadevi treba razsoditi na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale (glej zlasti sodbo z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio, C-210/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 46).

23 Predložitveno sodišče je podrobno pojasnilo dejstva iz postopka v glavni stvari in delovanje trga poštних storitev v Združenem kraljestvu, kar je bilo obravnavano v pisnih in ustnih stališjih, ki so bila predložena Sodišču. Zato meni, da ima v teh okoliščinah na voljo vse potrebne podatke, da lahko odgovori na vprašanja predložitvenega sodišča.

24 Med drugim se ne zatrjuje, da bi bilo treba v zadevi razsoditi na podlagi trditve, o kateri se stranke pred Sodiščem niso izrekle.

25 Zato je treba po opredelitvi generalne pravobranilke predlog za ponovno odprtje ustnega postopka zavrniti.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati v celoti, Sodišče sprašuje po razlagi pojma „javnih poštne službe“ iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, zlasti ob sprostitvi poštne storitve v državi članici.

27 V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da je iz strukture celotnega besedila te določbe jasno razvidno, da so s pojmom „javne poštne službe“ opredeljeni izvajalci, ki opravljajo storitve, oproščene davka. Da je izvajalec zajet z besedilom te določbe, mora storitve opravljati kot „javna poštna služba“ v organizacijskem smislu tega pojma (glej sodbo z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 107/84, Recueil, str. 2655, točka 11).

28 Razlaga temelji na besedilu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive. Poleg tega ni nikakršnega elementa, na podlagi katerega bi lahko ugotovili, da lahko okoliščine, kot je sprostitve poštne sektorja, ki se je zgodila po razglasitvi navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, ogrozijo tako razlago.

29 Nasprotno, dejstvo, da je besedilo člena 13(1)(a) Direktive 2006/112 povsem enako besedilu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, dokazuje, da je oprostitev iz zadnje določbe ne glede na sprostitve poštne sektorja ostala enaka.

30 Zato oprostitev iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive nasprotno s tem, kar so zatrjevale družba TNT Post ter finska in švedska vlada, ni mogoče razlagati v smislu, da v bistvu zajema opravljanje poštne storitve, kot so rezervirane storitve iz člena 7 Direktive 97/67, brez upoštevanja kakovosti izvajalca teh storitev.

31 Drugič, izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitve, kot je tista iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive, se razlagajo strogo, glede na to, da ta oprostitev pomeni izjemo od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z omenjenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV. To pravilo restriktivne razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve iz navedenega člena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C-445/05, ZOdl., str. I-4841, točka 18 in navedena sodna praksa).

32 Tudi iz naslova člena 13(A) Šeste direktive je razvidno, da so te oprostitve namenjene spodbujanju nekaterih dejavnosti splošnega interesa.

33 Ta splošni interes se v poštne sektorju odraža v posebnem cilju zagotavljanja poštne storitve, ki zadovoljujejo osnovne potrebe prebivalstva, po čim nižjih cenah.

34 Glede na trenutno stanje prava Skupnosti je ta cilj v bistvu enak tistemu, ki se mu glede izvajanja univerzalne poštne storitve sledi z Direktivo 97/67. V skladu s členom 3(1) te direktive je to storitev, ki zajema stalno izvajanje poštne storitve predpisane kakovosti na vseh točkah dostopa njihovega ozemlja po dostopnih cenah za vse uporabnike.

35 Zato, ne glede na dejstvo, da razlage člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive ni mogoče utemeljiti na pravni podlagi Direktive 97/67, saj sta pravni podlagi različni, je lahko zadnja direktiva v smislu

te določbe v pomoč pri razlagi pojma „javne poštne službe“.

36 Zato je treba za javne poštne službe v smislu člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive šteti javne in zasebne izvajalce (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 16), ki se zavežejo izvajati poštne storitve, ki zadovoljujejo osnovne potrebe prebivalstva, in torej v praksi zagotavljajo celotno ali delno univerzalno poštno storitev v državi članici, kot je določena v členu 3 Direktive 97/67.

37 Ta razlaga ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede plačila DDV obravnavajo različno (glej sodbo z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 46 in navedena sodna praksa).

38 Generalna pravobranilka je namreč v točki 63 sklepnih predlogov navedla, da ocenjevanje primerljivosti narave storitev ni odvisno le od primerjave posameznih storitev, ampak je treba upoštevati okoliščine, v katerih se te opravljajo.

39 Iz okoliščin postopka v glavni stvari je razvidno, da izvajalec, kot je družba Royal Mail, zaradi obveznosti, opisanih v točki 12 te sodbe, ki izhajajo iz imetništva dovoljenja in ki so vezane na njegov status ponudnika univerzalne storitve, opravlja poštne storitve na pravnem področju, ki se bistveno razlikuje od tistega, na katerem opravlja dejavnosti družba TNT Post.

40 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba pojem „javne poštne službe“ iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da zajema javne in zasebne izvajalce, ki v državi članici zagotavljajo celotno ali delno univerzalno poštno storitev, kot je določena v členu 3 Direktive 97/67.

Drugo in tretje vprašanje

41 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali se oprostitve plačila davka iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive uporablja za vse poštne storitve, ki jih zagotavljajo javne poštne službe, ali le za njihov del. Če je tako, se sprašuje o merilih za opredelitev davka oproščenih storitev.

42 V zvezi s tem je treba poudariti, da so na podlagi člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive storitve in dobava blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, ki jih izvajajo javne poštne službe, oproščene davka. Iz področja uporabe te določbe sta izrecno izključena le prevoz potnikov in opravljanje telekomunikacijskih storitev.

43 Nasprotno s trditvami družbe Royal Mail ter vladami Združenega kraljestva, Grčije in Irske iz te določbe ni mogoče razbrati, da so vse storitve in dobave blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, ki jih izvajajo javne poštne službe in ki niso izrecno izključene iz področja uporabe te določbe, ne glede na njihovo posebno naravo oproščene davka.

44 Iz zahtev, ki so poudarjene v točki 31 te sodbe, da je treba oprostitve plačila davka iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive razlagati strogo in v skladu s cilji, ki se jim s to določbo sledi, je namreč razvidno, da je treba storitve in dobavo blaga v zvezi z opravljanjem takih storitev razlagati v smislu tistih, ki jih opravljajo javne poštne službe kot take, in sicer na podlagi svojega statusa javne poštne službe.

45 Ta razlaga je namreč nujna zaradi zahteve po upoštevanju načela davčne nevtralnosti. Obveznosti izvajalca, kot je družba Royal Mail, ki v smislu točke 39 te sodbe omogočajo

razlikovanje podrožja poštnih storitev tega izvajalca od tistega, na katerem opravljajo dejavnosti izvajalci, kot je družba TNT Post, namreč zadevajo le poštno storitve, ki jih izvajalec opravlja kot univerzalne storitve.

46 Prav tako je iz zahtev, ki so navedene v točki 44 te sodbe, ter zlasti namena in zasledovanega cilja, to je spodbujanja dejavnosti v javnem interesu, razvidno, da se oprostitve plačila davka ne uporablja za posebne storitve, med katere uvrščamo tiste, ki ustrezajo posebnim potrebam gospodarskih subjektov in ki se ložijo od storitev splošnega interesa (glej v tem smislu sodbo z dne 19. maja 1993 v zadevi Corbeau, C-320/91, Recueil, str. I-2533, točka 19).

47 Nemška vlada in Komisija tako pravilno poudarjata, da storitve, ki jih opravljajo javne poštno službe na podlagi individualno dogovorjenih pogojev, ne morejo biti oproščene plačila davka na podlagi člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive. Po svoji naravi takšne storitve ustrezajo posebnim potrebam zadevnih uporabnikov.

48 Razlaga med drugim temelji na uvodni izjavi 15 Direktive 97/67, po kateri možnost individualnih pogajanj s strankami za sklenitev pogodbe že *a priori* ne ustreza pojmu opravljanja univerzalne storitve.

49 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da so v skladu s členom 13(A)(1)(a) Šeste direktive davka oproščene tiste storitve in dobave blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ki jih izvajajo javne poštno službe kot take, in sicer na podlagi svojega statusa izvajalca, ki v državi članici zagotavlja celotno ali delno univerzalno poštno storitev. Oprostitev se ne nanaša na storitve in dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, katerih pogoji so bili individualno določeni.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1) **Pojem „javne poštno službe“ iz člena 13(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da zajema javne in zasebne izvajalce, ki v državi članici zagotavljajo celotno ali delno univerzalno poštno storitev, kot je določena v členu 3 Direktive 97/67/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 1997 o skupnih pravilih za razvoj notranjega trga poštnih storitev v Skupnosti in za izboljšanje kakovosti storitve, kot je bila spremenjena z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2002/39/ES z dne 10. junija 2002.**

2) **V skladu s členom 13(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS so davka oproščene tiste storitve in dobave blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, razen prevoza potnikov in telekomunikacijskih storitev, ki jih izvajajo javne poštno službe kot take, in sicer na podlagi svojega statusa izvajalca, ki v državi članici zagotavlja celotno ali delno univerzalno poštno storitev. Oprostitev se ne nanaša na storitve in dobavo blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, katerih pogoji so bili individualno določeni.**

Podpisi

*Jezik postopka: angleščina.