

Mål C-357/07

The Queen, på begäran av:

TNT Post UK Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court))

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 a – Tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 a och Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67, artikel 3)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 a)

1. Begreppet "det offentliga postväsendet" i artikel 13 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas på så sätt att det avser de operatörer, offentliga eller privata, som förbinder sig att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, såsom dessa definieras i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39.

För att de tjänster som ska undantas från beskattning ska kunna omfattas av ordalydelsen av artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet måste de nämligen, enligt uttryckets innebörd i organisatorisk mening, tillhandahållas av en operatör som kan betraktas som offentligt postväsende. Den omständigheten att artikel 132.1 a i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt har exakt samma ordalydelse som artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet visar att det undantag som föreskrivs i den sistnämnda bestämmelsen, oaktat avregleringen av postsektorn, har behållits utan ändring. Härav följer att det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet inte kan tolkas på så sätt att det i huvudsak omfattar posttjänster, såsom dem som kan omfattas av monopol enligt artikel 7 i direktiv 97/67, oberoende av vilken ställning den som tillhandahåller tjänsterna har.

Ändamålet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A i sjätte direktivet är

vidare att gynna vissa verksamheter av allmänintresse. Detta allmänna ändamål kommer inom postområdet till uttryck genom det särskilda ändamålet att till begränsad kostnad erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov. Ett sådant ändamål sammanfaller, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i huvudsak med ändamålet med direktiv 97/67 som är att erbjuda samhällsomfattande posttjänster. Enligt artikel 3.1 i direktivet inbegriper sådana tjänster stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare. Direktiv 97/67 kan visserligen inte utgöra en grundval för tolkningen av artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet, vars rättsliga grund skiljer sig från det förstnämnda direktivet. Detta oaktat kan direktiv 97/67 av ovannämnda skäl utgöra ett hjälpmedel för att tolka begreppet "det offentliga postväsendet" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

(se punkterna 27–30, 32–36 och 40 samt punkt 1 i domslutet)

2. Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter ska tillämpas på de tjänster och därmed förenade varuleveranser, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster, som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, det vill säga i egenskap av operatör som förbinder sig att tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna inom en medlemsstat. Undantaget är inte tillämpligt på de tjänster eller därmed förenade varuleveranser för vilka villkoren förhandlas individuellt.

(se punkt 49 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 23 april 2009 (*)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 a – Tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet"

I mål C-357/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Förenade kungariket) genom beslut av den 12 juli 2007, som inkom till domstolen den 31 juli 2007, i målet

The Queen, på begäran av:

TNT Post UK Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ytterligare deltagare i rättegången:

Royal Mail Group Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans (referent) samt domarna J. C. Bonichot, K. Schiemann, J. Makarczyk och C. Toader,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 juni 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TNT Post UK Ltd, genom D. Milne, QC, och P. Hamilton, barrister, befullmäktigad av C. Russell, solicitor,
- Royal Mail Group Ltd, genom P. Lasok, QC, och J. Herberg, barrister, befullmäktigad av D. Finkler, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Gibbs, I. Rao och M. Hall, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av C. Vajda, QC, och N. Shaw, barrister,
- Tysklands regering, genom M. Lumma, i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos, S. Trekli och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av D. Barniville, SC, och N. Travers, BL,
- Finlands regering, genom J. Heliskoski och A. Guimaraes-Purokoski, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 januari 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan TNT Post UK Ltd (nedan kallat TNT Post), som är

klagande i målet vid den nationella domstolen, och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, som är motpart i densamma. Ytterligare deltagare i rättegången är Royal Mail Group Ltd (nedan kallat Royal Mail), som är intervenient i målet vid den nationella domstolen. Målet rör frågan huruvida undantaget från skatteplikt avseende mervärdesskatt för de tjänster som tillhandahålls av det sistnämnda företaget är lagenligt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 13 i sjätte direktivet, som har rubriken "Undantag inom landets territorium", föreskrivs följande:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster,

... "

4 Artikel 132.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) har en lydelse som är identisk med artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet.

5 I Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna (EGT L 15, 1998, s. 14), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39/EG av den 10 juni 2002 (EUT L 176, s. 21) (nedan kallat direktiv 97/67) stadgas enligt artikel 1 gemensamma regler om bland annat tillhandahållande av samhällsomfattande posttjänster i Europeiska gemenskapen och kriterier som bestämmer vilka tjänster som kan omfattas av monopol för dem som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster.

6 Skäl 15 i direktiv 97/67 har följande lydelse:

"Bestämmelsen i detta direktiv om tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster påverkar inte den rätt som tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster har att träffa avtal med kunder på individuell basis."

7 Artikel 3 i direktiv 97/67 har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna skall säkerställa att användarna har tillgång till samhällsomfattande tjänster som inbegriper stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare.

2. För detta ändamål skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att säkerställa att expeditions- och insamlingsställen ligger så tätt att användarnas behov beaktas.

3. De skall vidta åtgärder för att säkerställa att den eller de som tillhandahåller

samhällsomfattande tjänster garanterar att det varje arbetsdag och minst fem dagar i veckan utom under omständigheter eller geografiska förhållanden som de nationella tillsynsmyndigheterna bedömer vara undantagsvis förekommande – görs minst

- en insamling,
- ett överlämnande vid varje fysisk eller juridisk persons bostad respektive hemvist eller, i undantagsfall, under villkor som den nationella tillsynsmyndigheten bestämmer, ett överlämnande vid lämpliga anläggningar.

Varje undantag som beviljas av en nationell tillsynsmyndighet enligt denna punkt måste meddelas kommissionen och alla nationella tillsynsmyndigheter.

4. Varje medlemsstat skall besluta om nödvändiga åtgärder för att de samhällsomfattande tjänsterna skall omfatta följande minimiprestationer:

- Insamling, sortering, transport och utdelning av postförsändelser som väger högst 2 kg.
- Insamling, sortering, transport och utdelning av postpaket som väger högst 10 kg.
- Tjänster för rekommenderade och assurerade försändelser.

5. De nationella tillsynsmyndigheterna får höja viktgränsen för vad som täcks av de samhällsomfattande tjänsterna med avseende på postpaket till högst 20 kg och får föreskriva särskilda ordningar för överlämnande av postpaket vid dörren.

Medlemsstaterna skall se till att postpaket som tas emot från andra medlemsstater och som väger högst 20 kg överlämnas inom deras territorium, oavsett vilken viktgräns för postpaket som omfattas av de samhällsomfattande tjänsterna som en given medlemsstat har bestämt.

6. De aktuella postförsändelsernas minimi- och maximimått skall vara de som föreskrivs i konventionen och avtalet angående postpaket som har antagits av Världspostförbundet.

7. De samhällsomfattande tjänsterna som de definieras i denna artikel skall täcka såväl nationella tjänster som gränsöverskridande tjänster.”

8 Artikel 7.1 i direktiv 97/67 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får även fortsättningsvis, i den utsträckning som det är nödvändigt för att säkerställa att de samhällsomfattande tjänsterna upprätthålls, låta vissa tjänster omfattas av monopol för den eller dem som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster. Dessa tjänster skall vara begränsade till insamling, sortering, transport och överlämnande av inrikes brevöversändelser och inkommande gränsöverskridande brevöversändelser, vare sig det gäller ilförsändelser eller inte, inom de vikt- och prisgränser som framgår nedan. Viktgränsen skall vara 100 gram från och med den 1 januari 2003 och 50 gram från och med den 1 januari 2006. Dessa viktgränser gäller inte från och med den 1 januari 2003 om priset är lika med eller mer än tre gånger den allmänna avgiften för en brevöversändelse av första viktlassen inom den snabbaste kategorin, eller från och med den 1 januari 2006 om priset är lika med eller mer än två och en halv gång denna avgift.

... ”

Den nationella lagstiftningen

9 De bestämmelser genom vilka artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet införlivades återfinns i 1994

års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994), i dess lydelse enligt lag av år 2000 om posttjänster (Postal Services Act 2000) (nedan kallad lagen om posttjänster), medan de bestämmelser genom vilka direktiv 97/67 införlivades återfinns i den sistnämnda lagen.

10 I *London Gazette* publicerades den 28 mars 2001 ett meddelande enligt vilket handels- och industriministern meddelade att bolaget Consignia plc (nuvarande Royal Mails dåvarande firma) i enlighet med lagen om posttjänster utnämnts till leverantör av samhällsomfattande posttjänster i Förenade kungariket. Meddelande om sådan utnämning för någon annan har inte lämnats av nämnda minister.

11 Den 18 februari 2005 meddelade kommissionen för posttjänster (Postal Services Commission eller Postcomm) ett beslut inom ramen för dess åligganden enligt lagen om posttjänster, i vilket det meddelades att Postcomm från den 1 januari 2006 skulle bevilja alla sökande som uppfyllde föreskrivna villkor licens att befordra alla typer av brev oavsett vikt. Detta beslut resulterade i att postmarknaden i Förenade kungariket från detta datum var fullt ut avreglerad, dock utan att det påverkade vare sig Royal Mails ställning eller dess åligganden såsom den enda leverantören av samhällsomfattande tjänster som utsetts i denna medlemsstat.

12 Royal Mail bedriver sin verksamhet enligt en licens utfärdad av kommissionen för posttjänster den 23 mars 2001, i enlighet med avdelning II i lagen om posttjänster. Licensen ändrades senast den 25 maj 2006. Regelverket i licensen syftar till att säkerställa att ett landsomfattande, allsidigt postsystem finns tillgängligt för varje fysisk och juridisk person till ett överkomligt pris. Enligt licensen åligger det Royal Mail --- och Royal Mail endast – att bland annat tillhandahålla användarna i Förenade kungariket en samhällsomfattande posttjänst som omfattar minst en utdelning till varje adress varje arbetsdag och minst en insamling varje arbetsdag från varje inlämningsställe i denna medlemsstat till överkomliga priser som är geografiskt enhetliga i hela Förenade kungariket och att säkerställa att användarna i Förenade kungariket på ett enkelt sätt har tillgång till den samhällsomfattande posttjänsten genom ett tillräckligt stort antal inlämningsställen med tillräcklig täthet.

13 Den 20 januari 2006 tilldelade kommissionen för posttjänster TNT Post en licens enligt avdelning II i lagen om posttjänster, enligt vilken TNT Post ges rätt att förmedla alla typer av brev inom Förenade kungariket. Denna licens ersatte en tidigare licens, som hade beviljats den 23 december 2002.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Enligt den hänskjutande domstolen tillhandahåller Royal Mail i egenskap av ensam leverantör av samhällsomfattande posttjänster i Förenade kungariket en stor mängd posttjänster till samtliga företag och privatpersoner som vill använda sig av dess tjänster. Dessa tjänster tillhandahålls genom ett nationellt integrerat nät som för närvarande betjänar omkring 27 miljoner adresser sex dagar i veckan, inom ramen för ett regelverk för verksamhet av allmänintresse som endast omfattar Royal Mail och som särskiljer Royal Mail från alla andra postoperatörer. Bolaget samlar in brev och annan post från olika platser, nämligen omkring 113 000 brevlådor, 14 200 postkontor och 90 000 företag. Royal Mail har omkring 185 000 anställda i Förenade kungariket.

15 De posttjänster som Royal Mail är skyldigt att tillhandahålla allmänheten enligt licensen motsvarar såväl merparten av den post som hanteras av Royal Mail som större delen av dess totala inkomster från postverksamheten. Vad gäller Royal Mails brevhanteringsverksamhet omfattas nästan 90 procent av denna, sett till omsättningen, av de lagstadgade villkor och krav som endast gäller för Royal Mail och inte för någon annan postoperatör i Förenade kungariket.

16 TNT Post, som ingår i TNT?gruppen som är verksam i mer än 200 länder och har mer än

128 000 anställda, tillhandahåller posttjänster för sorterad och osorterad företagspost. Dess verksamhet består av insamling, tillhandahållande av maskinella och manuella sorteringstjänster (för osorterad post), bearbetning och fjärrleverans via vägnätet till någon av Royal Mails regionala depåer av denna post. Dessa tjänster betecknas "tjänster i tidigare led".

17 Den 6 april 2004 ingick TNT Post ett avtal med Royal Mail enligt vilket Royal Mail åtog sig att tillhandahålla "tjänster i senare led", det vill säga dela ut post som TNT Post inhämtat, sorterat och levererat via vägnätet till en regional depå tillhörig Royal Mail. Avtalet ingicks i enlighet med ett av villkoren i Royal Mails licens, enligt vilket Royal Mail ska ge alla postoperatörer och postkunder som så önskar tillträde till sina postkontor och genom förhandlingar i lojal anda söka komma överens om de villkor som ska reglera sådant tillträde. TNT Post tillhandahåller för närvarande inte självt några tjänster i senare led.

18 Enligt den hänskjutande domstolen finns den huvudsakliga marknaden för företagspost, vilken volymmässigt utgör 85 procent av den post som hanteras av TNT Post i Förenade kungariket, inom den finansiella tjänstesektorn. Eftersom finansinstituten inte kan återfå den mervärdesskatt som de betalat i tidigare led ligger det i TNT Posts affärsintresse att minimera det mervärdesskattebelopp som det måste debitera sina kunder.

19 Enligt 1994 års lag om mervärdesskatt, i dess lydelse enligt lagen om posttjänster, är Royal Mails befordran av postpaket, inbegripet brev, undantagen från mervärdesskatteplikt, medan de tjänster som tillhandshålls av TNT Post, och som enligt vad företaget har gjort gällande är desamma som dem som tillhandahålls av Royal Mail, däremot belastas med mervärdesskatt om 17,5 procent.

20 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) ansåg att målets avgörande berodde på tolkningen av gemenskapsrätten, varför den beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. a) Hur ska uttrycket "det offentliga postväsendet" i artikel 13 A.1 a i [sjätte direktivet], nu artikel 132.1 a i direktiv 2006/112, tolkas?

b) Påverkas tolkningen av uttrycket av att tillhandahållandet av posttjänster i en medlemsstat avreglerats, av att det inte finns några monopoliserade tjänster i den mening som avses i direktiv [97/67] och av att det endast finns en utsedd leverantör av samhällsomfattande tjänster som i enlighet med direktivet meddelats kommissionen (såsom Royal Mail i Förenade kungariket)?

c) Omfattar uttrycket i förevarande fall [som motsvarar den situation som anges i den första frågan, under b ovan]

i) endast den ende utsedde leverantören av samhällsomfattande tjänster (såsom Royal Mail i Förenade kungariket) eller

ii) också privata postoperatörer (såsom TNT Post)?

2. Ska artikel 13 A.1 a i [sjätte direktivet], nu artikel 132.1 a i direktiv 2006/112, i förevarande fall tolkas så, att den kräver eller tillåter att en medlemsstat undantar alla posttjänster som tillhandahålls av "det offentliga postväsendet" från skatteplikt?

3. Om medlemsstaterna är skyldiga eller har möjlighet att undanta en del men inte alla tjänster som tillhandahålls av "det offentliga postväsendet" från skatteplikt, enligt vilka kriterier ska dessa tjänster urskiljas?"

Yrkandet om återupptagande av det muntliga förfarandet

21 TNT Post har genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 2 mars 2009 begärt att domstolen, med tillämpning av artikel 61 i rättegångsreglerna, ska återuppta det muntliga förfarandet. Enligt detta bolag innehåller generaladvokatens förslag till avgörande ett visst antal missuppfattningar avseende sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen och hur postmarknaden i Förenade kungariket fungerar.

22 Av domstolens rättspraxis framgår att denna på eget initiativ eller efter förslag av generaladvokaten, eller på parternas begäran, kan återuppta det muntliga förfarandet i enlighet med artikel 61 i sina rättegångsregler, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om detsamma ska avgöras på grundval av ett argument som inte har kunnat avhandlas mellan parterna (se, bland annat, dom av den 16 december 2008 i mål C-210/06, *Cartesio*, REG 2008, s. I-0000, punkt 46).

23 Den hänskjutande domstolen har emellertid i detalj redogjort för sakomständigheterna i det vid nämnda domstol anhängiga målet och för hur postmarknaden i Förenade kungariket fungerar, och dessa redogörelser har kommenterats i de skriftliga och muntliga yttranden som inkommit till domstolen. Domstolen har under dessa förhållanden funnit att den förfogar över samtliga de omständigheter som fordras för att besvara de frågor som den hänskjutande domstolen ställt.

24 Det har heller inte påståtts att förevarande mål ska avgöras på grundval av ett argument som inte har kunnat avhandlas inför domstolen.

25 Domstolen finner följaktligen, efter att ha hört generaladvokaten, att begäran om att återuppta det muntliga förfarandet ska avslås.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga, som ska behandlas i ett sammanhang, för att få klarhet i hur begreppet "det offentliga postväsendet" i artikel 13 A.1 a i [sjätte direktivet], ska tolkas, särskilt när posttjänsterna i en medlemsstat har avreglerats.

27 Domstolen erinrar för det första om att det framgår tydligt av hela uttryckets syntax att orden "det offentliga postväsendet" i denna bestämmelse avser de organ som tillhandahåller de tjänster som ska undantas från beskattning. För att tjänsterna ska kunna omfattas av bestämmelsens ordalydelse måste de, enligt uttryckets innebörd i organisatorisk mening, tillhandahållas av en operatör som kan betraktas som offentligt postväsende (se dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, *kommissionen mot Tyskland*, REG 1985, s. 2655, punkt 11).

28 Denna tolkning grundar sig på ordalydelsen av artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet. Det finns vidare ingenting som tyder på att en sådan tolkning skulle ha påverkats av sådana omständigheter som inträffat efter det av domen i det ovannämnda målet *kommissionen mot Tyskland* avkunnades, såsom att postsektorn har avreglerats.

29 Den omständigheten att artikel 132.1 a i direktiv 2006/112 har exakt samma ordalydelse som artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet visar att det undantag som föreskrivs i den sistnämnda bestämmelsen, oaktat avregleringen av postsektorn, har behållits utan ändring.

30 Härav följer, i motsats till vad TNT Post samt den finska och den svenska regeringen har hävdats, att det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet inte kan tolkas på så

sätt att det i huvudsak omfattar posttjänster, såsom dem som kan omfattas av monopol enligt artikel 7 i direktiv 97/67, oberoende av vilken ställning den som tillhandahåller tjänsterna har.

31 För det andra ska de uttryck som används för att bestämma ett sådant undantag från skatteplikt som det som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom detta undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på samtliga tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och med principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

32 Ändamålet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A i sjätte direktivet är, i likhet med vad som framgår av dess rubrik, att gynna vissa verksamheter av allmänintresse.

33 Detta allmänna ändamål kommer inom postområdet till uttryck genom det särskilda ändamålet att till begränsad kostnad erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov.

34 Ett sådant ändamål sammanfaller, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i huvudsak med ändamålet med direktiv 97/67 som är att erbjuda samhällsomfattande posttjänster. Enligt artikel 3.1 i direktivet inbegriper sådana tjänster stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare.

35 Direktiv 97/67 kan visserligen inte utgöra en grundval för tolkningen av artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet, vars rättsliga grund skiljer sig från det förstnämnda direktivet. Detta oaktat kan direktiv 97/67 av ovannämnda skäl utgöra ett hjälpmedel för att tolka begreppet "det offentliga postväsendet" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

36 Härav följer att det offentliga postväsendet, i den mening som avses i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet, ska anses vara de operatörer, offentliga eller privata (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 16), som förbinder sig att erbjuda posttjänster för befolkningens grundläggande behov och således, i praktiken, att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, såsom dessa definieras i artikel 3 i direktiv 97/67.

37 En sådan tolkning strider inte mot principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanterande (se dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, REG 2007, s. I-5517, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

38 I likhet med vad generaladvokaten angett i punkt 63 i sitt förslag till avgörande är, vid bedömningen av huruvida transaktionerna är jämförbara med varandra, inte endast jämförbarheten av enskilda tjänster av betydelse, utan även det sammanhang i vilket dessa tjänster utförs.

39 Som det emellertid framgår av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, tillhandahåller en operatör som Royal Mail sina posttjänster enligt en rättslig ordning som skiljer sig avsevärt från den som gäller för en operatör som TNT Post vid tillhandahållande av sådana tjänster, detta på grund av de ålägganden som angetts ovan i punkt 12, vilka följer av Royal Mails licens och vilka är förbundna med dess ställning som leverantör av samhällsomfattande tjänster.

40 Följaktligen ska den första frågan besvaras så, att begreppet "det offentliga postväsendet" i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det avser de operatörer, offentliga eller privata, som förbinder sig att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, såsom dessa definieras i artikel 3 i direktiv 97/67.

Den andra och den tredje frågan

41 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, som ska behandlas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida undantaget i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet är tillämpligt på alla tjänster som tillhandahålls av "det offentliga postväsendet" eller endast på en del av dessa. I det senare fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i enligt vilka kriterier dessa tjänster ska urskiljas.

42 Domstolen erinrar om att enligt artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet undantas från beskattning tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet. Endast persontransporter och telekommunikationstjänster undantas uttryckligen från denna bestämmelses tillämpningsområde.

43 Av nämnda bestämmelse kan emellertid inte, i motsats till vad Royal Mail, Förenade kungarikets och Greklands regeringar samt Irland har hävdad, slutsatsen dras att samtliga tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och som inte uttryckligen är undantagna från bestämmelsens tillämpningsområde undantas från beskattning, oberoende av deras inneboende natur.

44 Det följer nämligen av de ovan i punkt 31 angivna villkoren, enligt vilka de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet ska tolkas såväl restriktivt som i enlighet med bestämmelsens ändamål, att tjänster och därmed förenade varuleveranser ska tolkas så, att de avser de tjänster som det offentliga postväsendet utför i denna egenskap, det vill säga i egenskap av offentligt postväsende.

45 En sådan tolkning är nödvändig, särskilt för att principen om skatteneutralitet ska respekteras. De ålägganden som gäller för en operatör som Royal Mail och som, såsom framgår av punkt 39 i förevarande dom, gör det möjligt att särskilja det sammanhang i vilket denna operatör tillhandahåller sina posttjänster från det sammanhang i vilket en operatör som TNT Post tillhandahåller sådana tjänster avser nämligen endast de posttjänster som utförs i egenskap av offentligt postväsende.

46 Det framgår även av de krav som anges i punkt 44 i förevarande dom, och särskilt av det eftersträvade ändamålets natur, vilket är att gynna en verksamhet av allmänintresse, att undantaget inte ska tillämpas på särskilda tjänster som kan avskiljas från tjänster av allmänintresse, däribland sådana tjänster som tillgodoser särskilda behov hos ekonomiska operatörer (se, för ett liknande resonemang dom av den 19 maj 1993 i mål C-320/91, Corbeau, REG 1993, s. I-2533, punkt 19; svensk specialutgåva, tillägg, s. 79).

47 I likhet med vad den tyska regeringen och kommissionen har gjort gällande kan inte sådana tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet och för vilka villkoren har förhandlats

individuellt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet. Dessa tjänster tillgodoser genom sin natur särskilda behov hos ekonomiska operatörer.

48 Denna tolkning bekräftas för övrigt av skäl 15 i direktiv 97/67, där det framgår att möjligheten att träffa avtal med kunder på individuell basis a priori inte svarar mot begreppet tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster.

49 Den andra och den tredje frågan ska därför besvaras så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet ska tillämpas på de tjänster och därmed förenade varuleveranser, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster, som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, det vill säga i egenskap av operatör som förbinder sig att tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna inom en medlemsstat. Undantaget är inte tillämpligt på tjänster och därmed förenade varuleveranser för vilka villkoren har förhandlats individuellt.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Begreppet ”det offentliga postväsendet” i artikel 13 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att det avser de operatörer, offentliga eller privata, som förbinder sig att inom en medlemsstat tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna, såsom dessa definieras i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39/EG av den 10 juni 2002.**
- 2) **Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet 77/388 ska tillämpas på de tjänster och därmed förenade varuleveranser, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster, som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, det vill säga i egenskap av operatör som förbinder sig att tillhandahålla samtliga eller delar av de samhällsomfattande posttjänsterna inom en medlemsstat. Undantaget är inte tillämpligt på de tjänster eller därmed förenade varuleveranser för vilka villkoren förhandlas individuellt.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska