

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 15. ledna 2009(1)

Věc C-357/07

TNT Post UK Ltd,

The Queen

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobozená plnění – Pojem ‚veřejné pošty‘ – Všeobecné služby – Zásada daňové neutrality“

I – Úvod

1. V probíhající věci žádá High Court of Justice of England & Wales (Administrative Court) o výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH(2), který stanoví osvobození od daně u plnění poskytovaných „veřejnými poštami“. Zejména je třeba objasnit, jaký význam má tento pojem v rámci liberalizovaného trhu pro poštovní služby.

2. V původním řízení bojují TNT Post UK Limited (TNT) proti tomu, že všechny poštovní služby Royal Mail Group Limited (Royal Mail), poskytovatelé všeobecných služeb ve Spojeném království, jsou osvobozeny od daně, zatímco služby všech ostatních poskytovatelů dani podléhají. Žalobkyně se domnívá, že na plně liberalizovaném trhu Spojeného království již neexistuje žádná „veřejná pošta“, takže pro osvobození nezbývá prostor. Pokud se naopak na poskytovatele všeobecných služeb osvobození vztahuje, vyvstává následná otázka, zda je třeba osvobodit všechny jeho služby, či jen některé, a případně které z nich.

3. Názory členských států, které se účastnily řízení, se od sebe podstatně liší. Názorové spektrum začíná schvalováním praxe Spojeného království a sahá až po kompletní odmítní osvobodování na liberalizovaném trhu. V tomto bodě tedy patrně není zaručen jednotný výklad a použití šesté směrnice. Komise tedy již zahájila proti těm členským státům řízení pro nesplnění povinnosti, a sice protože proto, že osvobodování od daně neuplatňují, a protože proto, že osvobodování příliš rozšiřují(3).

4. Zodpovězení zde položených otázek se netýká pouze všech soukromých spotřebitelů využívajících poštovní služby. Vymezení rozsahu působnosti daňového osvobození může ovlivnit i

vývoj trhu pro poštovní služby v členských státech. Podle toho, k jakému výsledku Soudní dvůr dospěje, mohou jeho odpovědi vést k posílení pozice zavedeného poskytovatele všeobecných služeb a ke znesnadnění růstu konkurujících poskytovatelů, anebo mohou mít opačný efekt.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

5. Článek 13 část A šesté směrnice s nadpisem „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“, respektive jeho část, zní:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

a) poskytování služeb, vyjma přepravy cestujících a telekomunikační služby, veřejnými poštami a dodání zboží, které s těmito službami souvisejí; [...]“(4)

6. Směrnice 97/67/ES (dále jen „směrnice o poštovních službách“)(5) stanoví jednotná pravidla pro vnitřní trh poštovních služeb. Mimo jiné stanoví podmínky poskytování všeobecných služeb.

7. Článek 2 směrnice o poštovních službách obsahuje mimo jiné následující definice pojmů:

„2. ‚veřejnou poštovní sítí‘ [se] rozumí systém organizace a zdroje všeho druhu využívané poskytovatelem nebo poskytovateli všeobecných služeb zejména pro účely

– výběru poštovních zásilek zahrnutých do povinné všeobecné služby z přístupových míst na celém území,

– směřování a zpracování těchto zásilek od přístupového místa poštovní sítě až k dodací poště,

– dodání na adresy udané na zásilkách;

[...]

13. ‚poskytovatelem všeobecných služeb‘ [se] rozumí veřejný nebo soukromý subjekt poskytující všeobecné poštovní služby nebo jejich část v členském státě, jehož totožnost byla sdělena Komisi v souladu s článkem 4 [...]“

8. Povinnosti členských států zajistit všeobecné služby jsou upraveny mimo jiné v článku 3 směrnice 97/67/ES, který obsahuje tato pravidla:

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

2. K tomuto účelu přijmou členské státy opatření, aby hustota styčných míst a přístupových míst vyhovovala potřebám uživatelů.

3. Přejmou opatření, aby poskytovatelé všeobecných služeb zaručili každý pracovní den a nejméně pětkrát týdně, s výjimkou okolností nebo zjevných podmínek považovaných národním regulačním orgánem za mimořádné, přinejmenším

– jeden výběr,

– jedno dodání do domu každé fyzické nebo právnické osoby, nebo odchylně, za podmínek stanovených národním regulačním orgánem, jedno dodání do příslušných zařízení [...]

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

9. Článek 7 odst. 1 směrnice 97/67 ze dne 27. února 2008, kdy vstoupila v platnost směrnice 2008/6/ES(6), takto:

„V míře nutné pro zajištění zachování všeobecných služeb mohou členské státy nadále vyhrazovat služby poskytovateli (poskytovatelům) všeobecných služeb. Tyto služby jsou omezeny na výběr, třídění, přepravu a dodání vnitrostátních listovních zásilek a příchozích přeshraničních listovních zásilek, a s urychleným dodáním či nikoli, a to v rámci následujících hmotnostních a cenových limitů. Od 1. ledna 2003 je hmotnostní limit 100 gramů a od 1. ledna 2006 je hmotnostní limit 50 gramů. Hmotnostní limit stanovený od 1. ledna 2003 se nepoužije, je-li cena stejná nebo vyšší než trojnásobek vešné sazby za listovní zásilku prvního stupně hmotnosti nejrychlejší kategorie, a hmotnostní limit stanovený od 1. ledna 2006 se nepoužije, je-li cena stejná nebo vyšší než 2,5násobek této sazby [...]“.

B – Vnitrostátní právo

10. Ve Spojeném království bylo osvobození poštovních služeb od daně, jak je upravuje šestá směrnice, provedeno čl. 31 odst. 1 ve spojení se Schedule 9, Group 3, Items 1 a 2 Value Added Tax Act 1994 (dále jen „zákon o DPH z roku 1994“) ve znění zákona z roku 2000. Podle něj je přeprava poštovních zásilek prostřednictvím Post Office Company, jakož i poskytování jakýchkoli služeb Post Office Company, v souvislosti s přepravou poštovních zásilek osvobozena od daně z přidané hodnoty.

11. U „Post Office Company“ se jedná o Royal Mail Holdings plc, která jako ryzí holdingová společnost nevykonává obchodní činnost. Jak sdělil předkládající soud, byl rozsah osvobození „Post Office Company“, jak je upravuje zákon o DPH z roku 1994 ve znění zákona z roku 2000, ovšem správou rozšířen na veškeré 100% dceřiné společnosti Royal Mail Holdings plc, pokud tyto poskytují vešné poštovní služby.

12. Článek 4 zákona o poštovních službách z roku 2000 definuje pojem „všeobecné poštovní služby“. Tento zahrnuje poštovní služby poskytované zásadně ve všech místech, jejichž prostřednictvím se každý pracovní den musí zajistit jednak alespoň jedno dodání do domu každé osoby ve Spojeném království, a jednak alespoň jeden výběr poštovních zásilek z každého přístupového místa. Kromě toho musí být v rámci všeobecných služeb zajištěna přeprava relevantních poštovních zásilek z jednoho místa na jiné místo a související služby spočívající v převzetí, výběru, třídění a dodávání takových zásilek za dostupné ceny určené podle vešného sazebníku společného pro celé území Spojeného království.

13. Za poskytovatele všeobecných poštovních služeb ve smyslu zákona o poštovních službách z roku 2000 se považuje ten, kdo byl jako takový oznámen příslušným ministrem Evropské komise podle článku 4 směrnice o poštovních službách a byl o tom informován.

III – Skutkový stav, předběžné otázky a řízení

14. Britský trh s poštovními službami je od 1. ledna 2006 plně liberalizován. Každému vhodnému uchazeči může být udělena příslušná licence pro dodávání poštovních zásilek bez hmotnostních omezení.
15. Royal Mail je v současnosti jediným poskytovatelem všeobecných poštovních služeb ve Spojeném království, který byl Komisi oznámen. Po udělení příslušné licence musí Royal Mail dodržet celou řadu požadavků, zejména musí pokrýt všechna místa na území Spojeného království poštovními službami za jednotné a dostupné tarify.
16. Poštovní služby, jež má Royal Mail poskytovat, zahrnují dále také povinnosti vybudovat pro veřejnost dostatečnou síť přístupových míst, zajistit doručování na jakoukoli libovolnou adresu ve Spojeném království a výběr poštovních zásilek na každém přístupovém místě každý pracovní den, jakož i dodržování určitých norem kvality služeb, zejména rychlé doručování listovních poštovních zásilek první třídou zpravidla následující pracovní den.
17. Integrovaná celostátní síť poštovních služeb provozovaná Royal Mail obslouží během šesti dnů v týdnu přibližně 27 milionů adres, zhruba 113 000 poštovních schránek, 14 200 poštovních úřadů a 90 000 obchodních adres. Celkově Royal Mail zaměstnává asi 185 000 lidí ve Spojeném království.
18. Pokud jde o listovní činnosti Royal Mail, podléhá podle příjmů přibližně 90 % poštovních služeb poskytovaných Royal Mail závazným podmínkám a požadavkům, které byly uloženy pouze Royal Mail a žádnému jinému provozovateli poštovních služeb ve Spojeném království.
19. TNT je od prosince 2002 vlastníkem licence pro poskytování poštovních služeb, a v důsledku liberalizace smí stejně jako Royal Mail přepravovat veškeré dopisy bez omezení v rámci Spojeného království. V současnosti poskytuje TNT jen takzvanou „první fázi služeb“ (*upstream services*). Sem spadá výběr, automatizované, respektive v určitých případech manuální třídění a zpracování poštovních zásilek, jakož i jejich přeprava do centrálních přístupových míst, která jsou provozována Royal Mail.
20. Royal Mail a TNT jsou povinny platit licenční poplatek vypočtený z jejich obrátu. Licenční podmínky obou poskytovatelů poštovních služeb se však v některých částech podstatným způsobem liší. Royal Mail podléhá přísnějším pravidlům v oblastech kontroly cen, četnosti, pokrytí služeb, přístupu zákazníků, norem kvality služeb, vyřizování reklamací a změn obchodních podmínek, za jakých se poskytují poštovní služby.
21. Podle své licence se Royal Mail navíc vzhledem k TNT zavázala k poskytování takzvané „druhé fáze služeb“ (*downstream services*). Tyto zahrnují přepravu a doručování poštovních zásilek, které TNT dodala již vytříděné a zpracované do centrálních přístupových míst Royal Mail, příjemcem.
22. Zatímco zákon o DPH z roku 1994 ve svém platném znění osvobozuje přepravu poštovních zásilek Royal Mail od daně z přidané hodnoty, podléhají služby poskytované jinými poskytovateli poštovních služeb, jako TNT, neomezené základní sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 17,5 %.
23. Podle odhadu TNT představují obchodní poštovní služby ve Spojeném království 85 % celkového objemu přepravy poštovních zásilek. Z toho přibližně 40 % připadá na podniky, které nemají nárok na úplný odpočet DPH odvedené na vstupu, jako jsou zejména peněžní ústavy,

kteřé pro TNT pŕedstavují nejdŕežitŕjší segment trhu v oblasti obchodnŕích poštovnŕích sluŕeb. Je proto v zájmu TNT snŕížit na co možná nejniŕžší míru ŕásteku danŕ z pŕidané hodnoty, jiŕ musí ŕŕtovat svŕm zákaznŕíkŕm.

24. TNT proto podala u High Court of Justice of England & Wales (Administrative Court) návrh na soudnŕí pŕezkum legality osvobození Royal Mail od danŕ z pŕidané hodnoty podle Schedule 9 Group 3 zákona o DPH z roku 1994. V rámci tohoto ŕízení pŕedložil High Court Soudnŕímu dvoru usnesením ze dne 12. ŕervence 2007 následující pŕedbŕŕžné otázky:

„1) a) Jak má být vykládán pojem ‚veŕejné pošty‘ uvedený v ŕl. 13 ŕásti A odst. 1 písm. a) šesté smŕrnice o DPH [smŕrnice 77/388/EHS] [nynŕí ŕl. 132 odst. 1 písm. a) smŕrnice 2006/112]?

b) Je výklad uvedeného pojmu dotŕen skuteŕností, ŕe poštovnŕí sluŕby v ŕlenském státŕ byly liberalizovány, neexistují ŕádné vyhrazené sluŕby ve smyslu smŕrnice Rady 97/67/ES, ve znŕní pozdŕjších pŕedpisŕ, a existuje jeden urŕený poskytovatel vŕeobecných sluŕeb, který byl oznámen Komisi podle uvedené smŕrnice [jako je Royal Mail ve Spojeném království]?

c) Zahrnuje tento pojem za skutkových okolností projednáváné vŕci [které jsou popsány v první otázce písm. b)]

(i) pouze jediného urŕeného poskytovatele vŕeobecných sluŕeb [jako je Royal Mail ve Spojeném království], nebo

(ii) rovnŕŕ soukromého provozovatele poštovnŕích sluŕeb [jako je TNT Post]?

2) Má být za skutkových okolností projednáváné vŕci ŕl. 13 ŕást A odst. 1 písm. a) šesté smŕrnice o DPH [nynŕí ŕl. 132 odst. 1 písm. a) smŕrnice 2006/112] vykládán tak, ŕe vyŕazuje nebo umoŕŕuje, aby ŕlenský stát osvobodil od danŕ vŕechny poštovnŕí sluŕby poskytované ‚veŕejnou poštou‘?

3) Pokud jsou ŕlenské státy povinny nebo oprávnŕny osvobodit od danŕ nŕkteré, avŕak nikoli vŕechny sluŕby poskytované ‚veŕejnou poštou‘, na základŕ jakých kritérií mají být takové sluŕby urŕeny?“

25. V ŕízení pŕed Soudnŕím dvorem pŕedložily svá vyjádŕení TNT, Royal Mail, irská, ŕecká, nŕmecká, finská a ŕvédská vláda, jakoŕ i vláda Spojeného království a Komise.

IV – Právní posouzení

A – K první pŕedbŕŕžné otázce

26. První pŕedbŕŕžná otázka se dŕlí na tŕi ŕásti, které pŕezkoumám společnŕ. V jádru smŕŕuje k urŕení osobnŕí pŕsobnosti ŕl. 13 ŕásti A odst. 1 písm. a) šesté smŕrnice. Podle nŕj osvobodí ŕlenské státy „poskytování sluŕeb, vyjma pŕepravy cestujících a telekomunikační sluŕby, veŕejnými poštami a dodání zboží, které s tŕmito sluŕbami souvisejí“ od danŕ z pŕidané hodnoty.

27. High Court chce vŕdŕt, zda lze na plnŕ liberalizovaném trhu s poštovnŕími sluŕbami vŕbec jeŕtŕ hovoŕit o „veŕejných poštách“, jejichŕ sluŕby jsou osvobozeny, a kdyby tomu tak bylo, kteŕí poskytovatelé poštovnŕích sluŕeb spadají pod tento pojem.

28. TNT, jakoŕ i finská a ŕvédská vláda se s odvoláním na stanovisko generálnŕího advokáta Geelhoeda ve vŕci Dansk Postordreforening(7) domnívají, ŕe osvobození poštovnŕích sluŕeb od danŕ není opodstatnŕné od té doby, co odpadlo vyhrazení specifických sluŕeb. Royal Mail, zbylé zŕŕastnŕné ŕlenské státy a Komise jsou naopak toho názoru, ŕe za souŕasných podmŕnek je za

veřejné pošty nutno považovat jednoho respektive více poskytovatelů všeobecných služeb, jejichž služby jsou osvobozeny.

– Výklad pojmu „veřejné pošty“ s přihlédnutím ke kontextu úpravy a smyslu a účelu osvobození

29. Je třeba předeslat, že se osvobození uvedená v čl. 13 části A šesté směrnice vztahují k činnostem, které jsou ve veřejném zájmu, jak vyplývá i z nadpisu této části. Mimo poštovní služby jsou podle ustanovení části A od daně osvobozeny služby v rámci zdravotnictví, sociální péče, jakož i služby v oblastech náboženství, vzdělávání, kultury a sportu.

30. Společné pro tyto služby je to, že se jejich prostřednictvím uspokojují základní životní potřeby obyvatelstva, které bývají často poskytovány veřejnými zařízeními, jejichž cílem není dosažení zisku. Mezi tyto základní potřeby počítal zákonodárce Společenství v roce 1977 také zaopatření poštovních služeb. Tyto nezbytné služby mají být veřejnosti nabízeny za výhodné ceny a bez navýšení o DPH(8).

31. Při výběru služeb, které jsou podle článku 13 šesté směrnice osvobozeny od daně z přidané hodnoty, na jednu stranu zákonodárce Společenství navázal na osvobození, která v době vydání směrnice již existovala v členských státech. Na druhou stranu se pokusil omezit počet osvobození od daně, jelikož ta představují výjimky z obecné zásady, podle níž je daň z přidané hodnoty vybírána za každé úplné poskytnutí služeb(9).

32. Oblast působnosti osvobození od daně je v důsledku jejich výjimečné povahy třeba vykládat restriktivně(10). Článek 13 část A šesté směrnice proto nedopadá na všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale pouze na ty, které jsou v něm podrobně uvedeny a přesně popsány(11). Z toho ovšem nevyplývá, že pojmy použité za účelem vymezení osvobození od daně podle článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat takovým způsobem, který by osvobození zbavil účinnosti(12).

33. Za účelem bližšího vymezení je u řady osvobození stanoven předpoklad, že plnění jsou poskytována určitými osobami nebo zařízeními. Plnění spočívající v poskytování péče jsou osvobozena jen tehdy, když jsou poskytována lékařským personálem, který k tomu byl speciálně vyškolen (čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice)(13).

34. Celá řada dalších osvobození se uplatní, pouze pokud byla příslušná plnění poskytnuta subjekty veřejného práva či určitými státem uznanými zařízeními (srov. čl. 13 část A odst. 1 písm. b), g), h), i), n), p) šesté směrnice). Toto je důsledkem hodnocení, podle něhož zvláštní obecný zájem, který ospravedlňuje osvobození od daně, existuje pouze u takových služeb, které jsou poskytovány zařízením podléhajícím státní kontrole. Prostřednictvím státní kontroly lze totiž zajistit zejména kvalitu plnění a přiměřenost jeho ceny.

35. Také v souvislosti s osvobozením poštovních služeb podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Soudní dvůr již v rozsudku Komise v. Německo(14) zdůraznil, že toto ustanovení zahrnuje pouze plnění, která jsou poskytována veřejnými poštami v organizačním smyslu. Osvobozená plnění podle čl. 13 část A nejsou definována podle čistě materiálních nebo funkčních kritérií(15).

36. Formulace v čl. 13 části A odst. 1 písm. a) tedy zajišťuje, že osvobozena jsou pouze plnění poskytovaná samotnou poštovní organizací přímo zákazníkovi. Osvobozena oproti tomu nejsou řádná plnění, která poskytují třetí osoby poštovní organizaci, jako například přeprava poštovních zásilek po železnici či letecky mezi různými služebními místy pošty(16).

37. Naproti tomu z používání pojmu „veřejné pošty“ Soudní dvůr nevyvodil závěr, že by tento

pojmem odkazoval pouze na státní poskytovatele. Osvobození považoval za uplatnitelné naopak i ve vztahu k pln?ním poskytovaným soukromým podnikem na základ? státní koncese(17). Na rozdíl od ostatních skutkových podstat osvobození nepožaduje ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, aby byly poštovní služby poskytovány *subjektem ve?ejného práva*.

38. Na druhou stranu ovšem nebylo p?i vydávání sm?rnice v roce 1977 pot?eba rozlišovat mezi státními a soukromými poskytovateli, nebo? poštovní služby byly tenkrát poskytovány v podstat? pouze státními monopolními poskytovateli.

39. Od té doby se však organizace trhu poštovních služeb podstatn? zm?nila. V pr?b?hu provedení sm?rnice o poštovních službách byly státní monopoly postupn? zrušeny a trh se otev?el konkuren?ním poskytovatel?m.

40. Cílem šesté sm?rnice by neodpovídalo, kdyby se osvobození od dan? z p?idané hodnoty v této oblasti vyhradilo výlu?n? státním poskytovatel?m poštovních služeb respektive, kdyby se v?bec neuplat?ovalo, když už žádný státní poskytovatel neexistuje. Naopak, v zásad? mohou i obchodní podniky p?edstavovat ve?ejnou poštu ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, pokud poskytují vedle nebo namísto bývalého ve?ejného monopolu poštovní služby ve ve?ejném zájmu(18).

41. Jak totiž vyplývá ze za?azení úpravy osvobození v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, spo?ívá její smysl a ú?el v tom, aby poštovní služby nebyly zdraženy o da? z p?idané hodnoty, nebo? jsou považovány za sou?ást služeb obecného zájmu, a je tedy ve ve?ejném zájmu, aby byly poskytovány za dostupné ceny(19).

42. Liberalizací trhu poštovních služeb neztratil tento cíl na významu.

43. ?lánek 2 bod 2 sm?rnice o poštovních službách tedy vychází z dalšího trvání „ve?ejné poštovní sít?“ a definuje ji jako systém organizace a zdroje všeho druhu využívané poskytovatelem nebo poskytovateli všeobecných služeb. ?lánek 3 sm?rnice o poštovních službách zajiš?uje, aby byla uživatel?m – i bez státního monopolu pošt – k dispozici všeobecná služba, v jejímž rámci se všem uživatel?m nabízí trvalé poskytování poštovních služeb ve stanovené kvalit? ve všech místech za dostupné ceny. ?lánek 12 požaduje, aby ceny za všeobecné služby byly p?ijatelné a p?im?ené náklad?m, a zakotvuje možnost koncipovat ji jako jednotnou sazbu na celém území ?lenského státu.

44. T?mito požadavky na všeobecné služby zákonodárce Spole?enství konkretizoval, která pln?ní jsou zvláš? ve ve?ejném zájmu. Potud ovšem sm?rnice o poštovních službách stanovuje pouze minimální požadavky(20). Proto z jejích ustanovení nelze dovodit úplný vý?et poskytovatel? a pln?ní, která v daném kontextu vnitrostátní úpravy spadají do rozsahu p?sobnosti osvobození od dan? z p?idané hodnoty.

45. Navíc je pravda, že sm?rnice o poštovních službách a šestá sm?rnice o dani z p?idané hodnoty pat?í do úpln? jiných oblastí úpravy a mají odlišný p?edm?t úpravy, jak zd?raz?uje švédská vláda. Sm?rnice o poštovních službách tvo?í všeobecný rámec pro po?ádek poštovních trh? a nebere v žádném sm?ru z?etel na nakládání s poštovními službami z hlediska dan? z p?idané hodnoty. Šestá sm?rnice zavádí na území Spole?enství jednotný systém týkající se dan? z p?idané hodnoty a poštovních služeb se týká pouze v jednotlivých bodech.

46. Toto však nebrání tomu, aby byly při výkladu šesté směrnice zohledněny hodnoty, na nichž se zakládá úprava směrnice o poštovních službách týkající se všeobecných služeb poskytovaných veřejnou poštovní sítí. V tomto bodě se účel obou úprav překrývá: má se zajistit všeobecné zaopatření poštovních služeb za dostupné ceny.

47. Toto svědčí pro to, aby se za dnešních podmínek provozovatelé veřejné poštovní sítě poskytující všeobecné služby považovali za veřejné pošty ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

48. Royal Mail, řecká, irská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království se ovšem staví proti zohlednění směrnice o poštovních službách při výkladu šesté směrnice o dani z přidané hodnoty. Uvádí, že směrnice o poštovních službách opírající se o článek 95 ES nemůže vést ke změně daňových úprav, které musí být podle článku 93 ES vydány jednohlasně. Kdyby chtěl zákonodárce přizpůsobit osvobození poštovních služeb od daně z přidané hodnoty, tak by tento předpis asi mohl změnit v rámci nahrazení šesté směrnice směrnicí 2006/112(21).

49. Tyto námitky však neobstojí. V projednávané věci nejde o změnu šesté směrnice, nýbrž o její výklad s přihlédnutím k účelu úpravy. V mezích jejího znění se v této souvislosti musí zohlednit také reálný kontext a kontext právní úpravy Společenství k okamžiku, kdy se norma týkající se osvobození užije(22).

50. Je tedy v souladu s praxí Soudního dvora, když se při výkladu jednotlivých pojmů šesté směrnice sahne po příslušných úpravách Společenství mimo daňové právo, pokud tyto úpravy sledují shodné cíle. V rozsudku Abbey National vyložil Soudní dvůr pojem „spravování zvláštního investičního fondu“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice s odkazem na odpovídající definici obsaženou ve směrnici Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP)(23).(24)

– Uplatnění osvobození poté, co přestaly být vyhrazovány specifické služby

51. TNT, finská a švédská vláda zastávají s odvoláním na stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ve věci Dansk Postordreforening(25) dále názor, že osvobození lze uplatnit pouze tehdy, dokud jsou pro určité poskytovatele stále ještě vyhrazeny poštovní služby. Generální advokát se opravdu domníval, že poštovní podniky by vykonávaly veřejný úkol osvobozený od daně pouze tehdy, pokud by poskytovaly vyhrazené služby. Služby, které by sice patřily ke všeobecným službám, ale nebyly by výlučně vyhrazeny jednomu poskytovateli, by byly poskytovány za běžných hospodářských podmínek a měly by čistě obchodní povahu(26).

52. Ve skutečnosti článek 7 směrnice o poštovních službách dosud nevyžaduje úplnou liberalizaci, nýbrž povoluje vyhrazení úzce vymezeného spektra plnění jednomu či více poskytovatelům. Této možnosti však již nevyužívá ani Spojené království, ani celá řada dalších členských států.

53. Přesto nesou členské státy podle článku 4 směrnice o poštovních službách na liberalizovaném trhu nadále odpovědnost za zajištění všeobecných služeb. Zejména se musí zasadit o to, aby byly poskytovatelem nebo poskytovateli všeobecných služeb dodržovány požadavky na kvalitu a cenu poštovních služeb stanovené v článcích 3 až 6 a 12 směrnice o poštovních službách.

54. Spojené království tyto povinnosti splnilo, když pověřilo Royal Mail zajištěním všeobecných služeb a stanovilo odpovídající podmínky v licenci k tomu udělené. Tyto podmínky podle licence k

poskytování všeobecných služeb se podstatně liší od podmínek, za kterých vykonávají činnost ostatní poskytovatelé poštovních služeb ve Spojeném království, jak uvedl předkládající soud.

55. I bez udělení výlučných práv tedy poskytovatelé všeobecných služeb neposkytují svá plnění na zcela volném trhu uspořádaném pouze na základě hospodářských hledisek. Naopak plní i úkoly ve veřejném zájmu a podléhají přitom specifické státní kontrole. V důsledku toho je v souladu s účelem čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, když se poskytovatelé všeobecných služeb zařadí mezi veřejné pošty ve smyslu tohoto ustanovení a jejich plnění se osvobodí od daně.

56. Přitom je třeba vzít v úvahu, že jak vyplývá z 16. bodu odvodní směrnice o poštovních službách, vyhrazení specifických služeb má zajistit fungování všeobecných služeb za finančně vyrovnaných podmínek. Vyhrazení tedy směřuje k zachování finanční rovnováhy poskytovatele všeobecných služeb, aby mohl plnit své poslání obecného zájmu(27). Důvodem pro vyhrazení specifických služeb – mimo financování zvláštních nákladů týkajících se všeobecných služeb – není žádná další úvaha orientovaná na veřejný zájem. Proto neexistuje žádný důvod, aby se osvobození ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice podmiňovalo vyhrazením specifických služeb, neboť ve veřejném zájmu je zajištění všeobecných služeb i tehdy, kdy finanční báze pro jejich poskytování nemusí být vybudována na základě udělení výlučných práv.

57. Jinak by výklad navazující na vyhrazení určitých služeb vedl k tomu, že by čl. 13 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice v každé členské státě pozbyl veškerých účinků, čemuž je pokud možno třeba zabránit, a to i přes zásadu restriktivního výkladu norem týkajících se osvobození(28).

– Výklad ve světle zásady daňové neutrality

58. Nakonec je třeba přezkoumat námitku vznesenou TNT, jakož i švédskou a finskou vládou, týkající se toho, že na liberalizovaném trhu je osvobození poskytovatele všeobecných služeb v rozporu se zásadou daňové neutrality, která tak narušuje hospodářskou soutěž.

59. Zásada daňové neutrality, která je základem společného daňového systému, a již je třeba uplatňovat při výkladu ustanovení o osvobození, nepřipouští, aby bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, v oblasti vybírání daní z přidané hodnoty zacházeno rozdílně(29). Zahrnuje zásadu zamezení narušení hospodářské soutěže, které je způsobeno rozdílným zacházením z hlediska daní z přidané hodnoty(30).

60. Uvedeným zůstaťným je třeba přiznat, že zásada neutrality je v každém případě zachována, pokud se osvobození uplatní pouze na poskytovatele vyhrazených poštovních služeb. Přenesením výlučných práv na určitého poskytovatele se totiž *a priori* znemožní, aby ostatní hospodářské subjekty uskutečňovaly stejná plnění, která by z hlediska daní podléhala rozdílnému zacházení způsobujícímu porušení zásady neutrality.

61. Z toho ale nevyplývá, že zásada neutrality je automaticky porušena, když se osvobození nevztahuje k povaze plnění jako vyhrazené služby, nýbrž obecně ke všeobecným službám. Se zásadou neutrality je totiž v souladu, když se osvobodí plnění poskytovatele všeobecných služeb, pokud tato nelze na základě zvláštních právních předpisů srovnávat s plněními jiných poskytovatelů poštovních služeb, a tudíž nedochází k narušení hospodářské soutěže.

62. Jádro všeobecných služeb zajišťovaných Royal Mail ve veřejném zájmu spoívá v tom, že všem uživatelům na všech místech jsou nabízeny určité poštovní služby za pevně stanovenou sazbu. Royal Mail je zejména povinen zajistit předepsaný počet přístupových míst (poštovní schránky a pobočky pošty), z nichž budou poštovní zásilky sesbírány alespoň jednou denně každý

pracovní den. Musí doručit všechny přípustné poštovní zásilky za příimnou a jednotnou cenu na každou adresu ve Spojeném království a nesmí odepravit přepravu do odlehlých oblastí nebo ji provést jedině za zvýšenou cenu. A konečně pošta musí být každý den dodávána do soukromých domácností a zákazníků, kteří jsou podnikateli.

63. TNT není povinna nabízet srovnatelné služby. Proto zásada daňové neutrality zásadně nepříkazuje zacházet s plánními TNT a Royal Mail z daňového hlediska stejně. Je sice možné, že TNT zčásti poskytuje podobná plánní jako Royal Mail, například sbírání a třídění poštovních zásilek. Daňově zvýhodněné všeobecné služby ovšem spoívají právě v zajištění veřejné poštovní sítě jako systému infrastrukturních zařízení a služeb určité kvality za určitou cenu. Proto při posuzování srovnatelnosti plánní nezáleží pouze na srovnání jednotlivých plánní, nýbrž na tom, že jsou součástí celkové nabídky veřejné poštovní sítě(31).

64. Jestli toto platí pro všechny či jen některá plánní poskytovatele všeobecných služeb, je třeba zkoumat v rámci odpovědi na druhou otázku.

65. Pro daňové zacházení je každopádně bezvýznamné, zda byl poskytovatel všeobecných služeb jako takový sdílen Komisi podle článku 4 směrnice o poštovních službách. Rozhodující je pouze ta okolnost, že jeho plánní odpovídají z materiálního hlediska znakům všeobecných služeb a že jejich poskytování je po určitou dobu zajištěno na základě podmínek obsažených v licenci, jež mu byla udělena, nebo na základě zákonných předpisů. Se zásadou neutrality by totiž bylo neslučitelné, kdyby mělo být s materiálně shodnými plánními daňově zacházeno odlišně jen proto, že hospodářský subjekt poskytující tato plánní byl oznámen Komisi.

66. S ohledem na vše shora uvedené je třeba první předložnou otázku zodpovědět tím způsobem, že „veřejnými poštami“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice jsou poskytovatelé poštovních služeb, kteří zajišťují všeobecné služby. Uplatnění norem o osvobození od daně není podmíněno tím, že jsou poskytovateli či poskytovatelem vyhrazeny určité všeobecné služby.

B – K druhé a třetí předložné otázce

67. Druhou předložnou otázkou se předkládající soud táže, zda se čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice vztahuje na veškerá plánní, která poskytovatel poštovních služeb osvobozený od daně uskutečňuje. Pro případ, že osvobozena nejsou všechna plánní takového poskytovatele, v třetí otázce se Soudní dvůr žádá, aby uvedl kritéria pro vymezení osvobozených plánní od plánní, která nejsou osvobozena. Protože spolu obě otázky úzce souvisí, pojednám o nich společně.

68. Podle názoru Royal Mail a britské, německé a irské vlády se znění ustanovení o osvobození zaměřuje pouze na osobu poskytovatele služeb a nevyžaduje, aby se rozlišovalo mezi různými plánními příjemce. Naopak, podle názoru Komise a německé vlády by se osvobození mělo uplatňovat jen na taková plánní poskytovatele všeobecných služeb, která patří přímo do nabídky všeobecných služeb. Od toho Komise odlišuje přepravu určitých hromadných zásilek, které by neměly být osvobozeny. Podle názoru německé vlády se osvobození nevztahuje na služby poskytované za volně sjednaných podmínek a za volně sjednané sazby.

69. K tomu je třeba ještě jednou připomenout, že podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je třeba osvobodit poskytování služeb veřejnými poštami a dodání zboží, které s těmito službami souvisí. Vyjma přepravy cestujících a telekomunikační služby, které jsou z osvobození výslovně vyloučeny, se toto ustanovení nezaměřuje na konkrétní plánní veřejných pošt.

70. Na první pohled se tedy zdá, že podle znění je třeba dát za pravdu Royal Mail a vládám,

kteře ji podporují. Pro jejich chápní tohoto ustanovení o osvobození hovořím navíc i to, že by bylo možné jasně vymezit zvýhodněná plnění, neboť by bez dalšího rozlišování bylo třeba zkoumat pouze to, kdo poskytuje plnění.

71. Pokud bychom se však skutečně zaměřili pouze na to, že služba je poskytována veřejnou poštou, musela by se od daně osvobodit také plnění, která se nijak nevztahují k poštovním službám, jako například prodej psacích potřeb nebo dárkových předmětů na poštách. Toto by očitě bylo v rozporu se smyslem a účelem ustanovení týkajícího se osvobození, tj. nezatažovat zajišťování specifických služeb ve veřejném zájmu daní z přidané hodnoty. Navíc by nebyla dodržena ani zásada daňové neutrality, ani požadavek vykládat ustanovení obsahující výjimky týkající se osvobození od daně restriktivně.

72. Aby bylo přihlédnuto k poslední uvedeným úkolům, je třeba osvobození vztahovat jen na taková plnění veřejné pošty, která také jako taková poskytuje. Jak ukázala odpověď na první předběžnou otázku, osvobození má být uděleno ve prospěch plnění veřejné poštovní sítě, jejichž zajištění je ve veřejném zájmu, přičemž je třeba zohlednit hodnoty, na nichž je založena směrnice o poštovních službách.

73. V zásadě je sice požadován jednotný výklad pojmů obsažených v šesté směrnici o DPH(32). Protože však směrnice o poštovních službách zcela neharmonizuje všeobecné služby, mohou se v jednotlivých členských státech vyskytnout odchylky v definicích služeb, které patří mezi všeobecné služby, a v definicích znaků těchto plnění, které mají vliv na osvobození poštovních služeb od daně.

74. Soudní dvůr zdůraznil již v rozsudku Komise v. Německo(33), že šestá směrnice neovlivnila organizaci pošt členských států, neboť čl. 13 část A odst. 1 písm. a) dopadá na státní podniky poskytující poštovní služby, jakož i na ty, které jsou organizovány na základě veřejného práva. V souladu se zásadou subsidiarity členské státy v rámci požadavků směrnice o poštovních službách a vzhledem ke geografickým, sociálním a hospodářským zvláštnostem stanoví, které poštovní služby musí být zajištěny ve veřejném zájmu.

75. Je ale třeba si povšimnout, že členské státy jsou povinny udělit osvobození, pokud jsou naplněny předpoklady obsažené v čl. 13 části A odst. 1 písm. a)(34). Této povinnosti odpovídá příslušné právo jednotlivce. Členské státy se proto při uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty musejí držet kritérií, která stanovily v rámci regulace poštovních služeb. Byly-li by oprávněny stanovovat požadavky veřejného zájmu pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty svévolně jiným způsobem než pro účely definice všeobecných poštovních služeb, bylo by ohroženo právo na poskytnutí osvobození od daně.

76. Všeobecná služba přitom není dána již tehdy, když je poskytnuta prostřednictvím infrastruktury poskytovatele všeobecných služeb. Mimoto musí být provedena za podmínek a za sazby, které jsou pevně stanoveny a platí pro celou veřejnost. Jen tehdy může být považována za plnění, které poskytuje veřejná pošta jako taková a které zvlášť přispívá k obecnému blahu.

77. Jak správně zdůrazňuje německá vláda s odvoláním na 15. bod odvodnění směrnice o poštovních službách, poskytovatelé všeobecných služeb mohou i nadále sjednávat smlouvy se zákazníky individuálně. Takové plnění není poskytnuto subjektem jednajícím jako veřejná pošta, protože toto plnění není za těchto podmínek stejným způsobem k dispozici všem uživatelům, nýbrž jen uživatelům se zvláštní mocí poptávky.

78. Co se týká plnění, která jsou poskytována mimo všeobecné služby a která nepodléhají pro ně platným pravidlům, nachází se poskytovatel všeobecných služeb navíc v téže pozici jako každý další poskytovatel poštovních služeb. Zásada daňové neutrality, jakož i zákaz narušování

hospodářské soutěže tedy vyloučí osvobození od daní.

79. V rozsudku Corbeau Soudní dvůr již zdůraznil, že udělení výlučných práv nelze ospravedlnit na základě čl. 90 odst. 2 Smlouvy o EHS (nyní článek 86 ES), jestliže se jedná o specifické služby, které lze oddělit od služeb ve veřejném zájmu a jež odpovídají zvláštním potřebám hospodářských subjektů(35). Royal Mail sice nedisponuje výlučnými právy v tomto smyslu. Osvobození od daní z přidané hodnoty ovšem představuje zvýhodnění poskytovatele všeobecných služeb, které lze odvodnit rovněž jen jeho úlohami ve veřejném zájmu. Osvobození nelze rozšířit na další plnění poskytovaná jednotlivým hospodářským subjektem na individuální bázi.

80. Nikoli nadarmo stanoví čl. 14 odst. 2 směrnice o poštovních službách, že poskytovatelé všeobecných služeb ve svých vnitřních účetních systémech musí vést oddělené účty pro služby patřící mezi všeobecné služby a pro jiné služby. Toto platí podle čl. 14 odst. 2 druhé vety i tehdy, pokud se jedná o nevyhrazené všeobecné služby. Tento požadavek má zabezpečit transparentnost nákladů a vyloučit křížové dotace mezi různými oblastmi, které by poskytovateli všeobecných služeb mohly zajistit výhody v soutěži oproti jiným poskytovatelům.

81. Jednoznačné oddělení různých oblastí poštovních služeb je nutné také s ohledem na osvobození od daní, aby se poskytovateli všeobecných služeb nezajistila výhoda v oblastech, v nichž se v porovnání s ostatními poskytovateli nachází v konkurenčním vztahu. Protože je nutné vést rozdílná konta pro různé druhy služeb, není patrné, že by při odlišném osvobozování od daní mohlo docházet k větším praktickým problémům.

82. Se zřetelem k hromadným poštovním zásilkám (bulk mail services), které by podle Komise neměly být osvobozeny od daní, je nejprve třeba poznamenat, že se nejedná o technický pojem, který je definován ve směrnici o poštovních službách. Jako zvláštní kategorii uvádí pouze adresné reklamní zásilky. Ty jsou v čl. 2 bod 8 směrnice o poštovních službách definovány jako „sdělení tvořená výhradně reklamními, obchodními nebo propagačními materiály, obsahující zprávu s totožným obsahem, kromě jména adresáta, adresy a identifikačního čísla, jakož i dalších proměnných neměnných povahu zprávy, zasílaná známému poštovnímu adresátovi, která mají být dopravena a dodána na adresu uvedenou odesílatelem na zásilce samé nebo na jejím obalu“.

83. Pojem „hromadné poštovní zásilky“ by jednak mohl být pojímán jako synonymum adresných reklamních záilek. V jiném slova smyslu by tento pojem mohl zahrnout obecné obchodní poštovní zásilky, které jsou rozesílány ve velkém množství jedním odesílatelem, ale obsahují individuální sdělení, jako například faktury telekomunikační společnosti anebo výpisy z účtu posílané bankou.

84. Ať už je tento pojem chápán jakkoli, osvobození je každopádně vyloučeno tehdy, když jsou zásilky přepravovány za individuálně sjednané ceny.

85. Také pokud je uplatňována všeobecně platná sazba poštovního, bezpochyby se při tom nejedná o typická plnění, která jsou součástí základních životních potřeb soukromé klientely. Na druhou stranu je rovněž ve veřejném zájmu zajistit veřejnou poštovní síť obchodní klientele.

86. Nepřímý prospěch z toho však mají soukromé osoby. V jejich zájmu je, aby jim byla zasílána obchodní pošta za přiměřené ceny, a sice i tehdy, když bydlí v odlehlých regionech členského státu. Není-li odesílatel obchodní zásilky oprávněn odečíst si vstupní daň z přidané hodnoty, jako například banka, pak by se daň z přidané hodnoty, o níž bylo navýšeno poštovné, v konečném důsledku projevila na ceně, kterou odesílatel svému zákazníkovi naúčtuje za poskytnutá plnění.

87. Nakonec je u obchodní poštovní zásilky obsahující individuální zprávu a přepravované za všeobecné sazby obtížné vymezit, při jakém množství dodaných zásilek je třeba předpokládat, že se jedná o hromadnou zásilku, která není osvobozena od daní. Má se jednat již o případy, kdy středně velký podnik zasílá 50 faktur denně, anebo teprve o případy, kdy velký dodavatel energie zasílá tisíce faktur? Proto by s takovými poštovními zásilkami nemělo být zacházeno jinak než se zásilkami doručovanými jednotlivci, které mají individuální obsah.

88. Vymezit lze naopak adresné reklamní zásilky ve smyslu čl. 2 bodu 8 směrnice o poštovních službách. Tyto by bylo i přes uplatnění všeobecné sazby poštovního možné z osvobození vyloučit, neboť u takových zásilek převažuje komerční zájem na reklamě na produkty či služby odesílatele. Nakonec ale záleží na členských státech a na jejich rozhodnutí o tom, zda v tomto případě převažuje soukromý anebo veřejný zájem. Zohlednit je třeba také zájem podniku, který poskytovateli všeobecných služeb konkuruje, na udržení rovnoprávného přístupu na tento lukrativní segment trhu.

89. Na druhou a třetí otázku je proto třeba odpovědět tak, že od daní jsou osvobozena jen taková plnění veřejné pošty ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, která jsou tímto zařízením také jako taková poskytována, tj. všeobecné služby poskytované ve veřejném zájmu. Osvobozena nejsou naopak plnění, která jsou poskytována za individuálně sjednaných podmínek a která nepodléhají požadavkům kladeným na všeobecné služby.

V – Závěry

90. Na základě výše uvedených úvah navrhuji následující odpovědi na předběžné otázky High Court:

1. „Veřejnými poštami“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní – jsou poskytovatelé poštovních služeb, kteří zajišťují všeobecné služby. Uplatnění osvobození od daní není podmíněno tím, že jsou poskytovateli či poskytovatelům vyhrazeny určité všeobecné služby.

2. Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice jsou od daní osvobozena jen taková plnění veřejné pošty, která jsou tímto zařízením také jako taková poskytována, tj. všeobecné služby poskytované ve veřejném zájmu. Osvobozena nejsou naopak plnění, která jsou poskytována za individuálně sjednaných podmínek a která nepodléhají požadavkům kladeným na všeobecné služby.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), s účinky od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

3 – Srov. tisková zpráva IP/07/1164 ze dne 24. července 2007.

- 4 – Článek 132 směrnice 2006/112/ES je takto totožně formulován a také stanoví, že poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, ve veřejných poštách, vyjma přepravy cestujících a telekomunikační služby, jsou osvobozeny.
- 5 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady 97/67/ES ze dne 15. prosince 1997 o společných pravidlech pro rozvoj vnitřního trhu poštovních služeb Společenství a zvyšování kvality služby (Úř. věst. 1998, L 15, s. 14; Zvl. vyd. 06/03, s. 71), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/39/ES ze dne 10. června 2002 (Úř. věst. L 176, s. 21; Zvl. vyd. 06/04, s. 316).
- 6 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/6/ES ze dne 20. února 2008, kterou se mění směrnice 97/67/ES s ohledem na úplné dotvoření vnitřního trhu poštovních služeb Společenství (Úř. věst. L 52, s. 3). Směrnice zakotvuje možnost vyhrazovat určité služby od 1. ledna 2011 (pro 11 členských států platí delší lhůta k provedení až do konce roku 2012).
- 7 – Stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 10. dubna 2003, Dansk Postordreforening (C-169/02, Recueil, s. I-13329, bod 79). V tomto rozhodnutí nebyl vydán rozsudek Soudního dvora, neboť žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla po přednesení stanoviska vzata zpět.
- 8 – Srov. v tomto smyslu k čl. 13 části A odst. 1 písmena b) a c) šesté směrnice rozsudky ze dne 20. října 2003, d'Ambrumenil a Dispute Resolutions Services (C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 58), a ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 25).
- 9 – Srov. návrh Komise ze dne 29. června 1973 na vydání šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, Bulletin Evropských společenství, příloha 11/73, s. 16.
- 10 – Rozsudky d'Ambrumenil (uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 52); ze dne 26. května 2005, Kingscrest a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29); ze dne 14. června 2007, Haderer (C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18), a ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a další (C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 17).
- 11 – Rozsudky ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 18), d'Ambrumenil (uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 54), a rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 15).
- 12 – Rozsudky Haderer (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 18), a Canterbury Hockey Club a další (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 17).
- 13 – K tomu srov. také mé stanovisko ze dne 15. prosince 2005, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, body 39 a 49).
- 14 – Rozsudek ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo (107/84, Recueil, s. 2655, bod 11).
- 15 – Rozsudky Komise v. Německo (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 13), a ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 25).
- 16 – Uvedeno v poznámce pod čarou 14, body 11 a 19.
- 17 – Srov. rozsudek Komise v. Německo (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 16).

- 18 – Srov. stanovisko Dansk Postordreforening (uvedené v poznámce pod čarou 7, body 70 až 76).
- 19 – K tomu viz shora body 29 a 30 tohoto stanoviska.
- 20 – Srov. například formulaci v čl. 3 odst. 3 první větě směrnice o poštovních službách.
- 21 – Uvedenou v poznámce pod čarou 2.
- 22 – Srov. v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, Recueil, s. 3415, bod 20), a ze dne 18. října 2007, Agrover (C-173/06, Sb. rozh. s. I-8783, bod 17).
- 23 – Úč. vst., L 375, s. 3; Zvl. vyd. 06/01, s. 139.
- 24 – Rozsudek ze dne 4. května 2006, Abbey National, C-169/04, Sb. rozh. s. I-4027, bod 61 a násl.; blíže k dané praxi body 73 a násl. mého stanoviska v dané věci.
- 25 – Uvedeno v poznámce pod čarou 7.
- 26 – Stanovisko Dansk Postordreforening (uvedené v poznámce pod čarou 7, bod 79).
- 27 – Srov. rozsudek ze dne 15. listopadu 2007, International Mail Spain (C-162/06, Sb. rozh. s. I-9911, body 31 a násl.) s odkazem na rozsudky ze dne 19. května 1993, Corbeau (C-320/91, Recueil, s. I-2533, body 14 až 16), a ze dne 17. května 2001, TNT Traco (C-340/99, Recueil, s. I-4109, bod 5) týkající se čl. 86 odst. 2 ES.
- 28 – Viz shora bod 32 tohoto stanoviska, jakož i odkazy v poznámce pod čarou 12.
- 29 – Rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, body 19 a 20), Kingscrest Associates a Montecello (uvedeno v poznámce pod čarou 10, bod 29), L.u.P. (uvedeno v poznámce pod čarou 8, bod 24), a ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse (C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 46).
- 30 – Rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie (C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 22), a JP Morgan Fleming Claverhouse (uvedeno v poznámce pod čarou 29, bod 47).
- 31 – Myslitelné by však bylo, že by TNT nabízela integrované poštovní služby na všech místech, kdyby spolupracovala s jinými poskytovateli, zejména s Royal Mail. Pokud by tyto služby odpovídaly také požadavkům týkajícím se tvorby ceny, mohlo by toto plnění být považováno za všeobecné služby osvobozené od daně. Podle mého názoru totiž není třeba, aby poskytovatel poskytoval z vlastních prostředků všechna částková plnění tvořící dohromady všeobecné služby.
- 32 – Srov. rozsudky Kingscrest a Montecello (uvedené v poznámce pod čarou 10, bod 22), Haderer (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 17) a Canterbury Hockey Club a další (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 16).
- 33 – Uvedeném v poznámce pod čarou 14, bod 16.
- 34 – Srov. v tomto smyslu rozsudky Komise v. Německo (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 10); ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 81), a JP Morgan Fleming Claverhouse (uvedený v poznámce pod čarou 29, body 61 a 62).
- 35 – Rozsudek Corbeau (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 19).