

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 15 stycznia 2009 r.(1)

Sprawa C-357/07

TNT Post UK Ltd

The Queen

przeciwko

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnione transakcje – Pojęcie publicznych usług pocztowych – Usługi powszechne – Zasada neutralności podatkowej

I – Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) zwraca się o wykładnię art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT(2), który przewiduje zwolnienie od podatku usług „publicznej służby pocztowej”. W szczególności należy wyjaśnić, jakie znaczenie ma to pojęcie na zliberalizowanym rynku usług pocztowych.

2. W postępowaniu przed sądem krajowym TNT Post UK Limited (TNT) zwraca się przeciwko temu, że wszystkie usługi pocztowe Royal Mail Group Limited (Royal Mail), operatora świadczącego usługi powszechne w Zjednoczonym Królestwie, zwolnione są od podatku, podczas gdy świadczenia wszystkich innych operatorów podlegają opodatkowaniu. Zdaniem skarżycy na całokształcie zliberalizowanego rynku w Zjednoczonym Królestwie nie występuje już „publiczna służba pocztowa”, a zatem nie ma miejsca dla takiego zwolnienia. Jeśli natomiast zwolnienie znajduje zastosowanie do operatora świadczącego usługi powszechne, powstaje pytanie, czy wszystkie jego usługi powinny zostać zwolnione, czy też jedynie określone usługi, a jeśli tak, to jakie.

3. Pogląd państwa czonkowskich biorących udział w postępowaniu wyrażnie różni się między sobą. Spektrum poglądów rozciąga się od potwierdzenia praktyki Zjednoczonego Królestwa do odrzucenia jakiegokolwiek zwolnienia na zliberalizowanym rynku. Wydaje się, że jednolita wykładnia i stosowanie szóstej dyrektywy nie są w tym wypadku zapewnione. Komisja wszczęła już w związku z tym postępowania przeciwko trzem państwom czonkowskim w przedmiocie stwierdzenia uchybienia ich zobowiązaniom, chociażby ze względu na niestosowanie zwolnienia, chociażby za ze względu na jego przesadne rozszerzenie(3).

4. Odpowiedź na przedstawione tu pytanie dotyczy nie tylko wszystkich prywatnych konsumentów, korzystających z usług pocztowych. Określenie zakresu stosowania zwolnienia od podatku może także wpłynąć na rozwój rynku usług pocztowych w państwach czonkowskich. W zależności od rozstrzygnięcia Trybunału, udzielone przez niego odpowiedzi mogą doprowadzić do umocnienia istniejącego operatora świadczącego usługi powszechne i utrudnienia powstawania konkurencyjnych operatorów, albo wywołać odwrotny skutek.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

5. Artykuł 13 cz. IV A szóstej dyrektywy, noszący tytuł „[z]wolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”, brzmi w fragmentach jak następuje:

„1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom

a) świadczenie usług przez publiczne służby pocztowe i dostawy towarów z nimi związanych, z wyjątkiem transportu osób i usług telekomunikacyjnych;

[...]”(4)

6. Dyrektywa 97/67/WE (zwana dalej: dyrektywą pocztową)(5) wprowadza jednolite reguły dla rynku wewnętrznego usług pocztowych. Reguluje ona między innymi sposoby świadczenia powszechnych usług pocztowych.

7. Artykuł 2 dyrektywy pocztowej zawiera m.in. następujące definicje:

„2) »publiczna sieć pocztowa«: system organizacji i wszelkiego rodzaju zasoby stosowane przez operatora/operatorów świadczącego/świadczących usługi powszechne, w szczególności w celu:

- przyjmowania przesyłek pocztowych objętych obowiązkiem świadczenia usług powszechnych z punktów dostępu na terenie całego kraju,
- kierowania i opracowywania przesyłek z punktu dostępu sieci pocztowej do centrum doręczeń,
- doręczania pod adresy podane na przesyłkach;

[...]

13) »operator świadczący usługi powszechne«: podmiot publiczny lub prywatny świadczący powszechne usługi pocztowe lub wybrane powszechne usługi pocztowe w państwie

członkowskim, o tożsamości którego Komisja została powiadomiona zgodnie z art. 4;[...]"

8. Obowiązki państw członkowskich udostępnienia usług powszechnych uregulowane są m.in. w art. 3 dyrektywy 97/67/WE, zawierającym następujące przepisy:

„1. Państwa członkowskie zapewnią, by użytkownicy korzystali z prawa do usług powszechnych obejmujących ciągłe świadczenie usług pocztowych o określonej jakości we wszystkich punktach na swoich obszarach, po przystępnych cenach dla wszystkich użytkowników.

2. W tym celu państwa członkowskie podejmą działania w celu zapewnienia, by gęstość punktów kontaktowych i punktów dostępu uwzględniała potrzeby użytkowników.

3. Podejmowane działania w celu zapewnienia, by operator/operatorzy świadczyli usługi powszechne gwarantowały/gwarantowali w każdym dzień roboczy i nie mniej niż pięć dni w tygodniu, poza okolicznościami lub warunkami geograficznymi uwarunkowanymi, przez krajowe organy regulacyjne, za wyjątkowe, jako minimum:

- jedno przyjmowanie,
- jedno doręczenie do domu lub siedziby każdej osoby fizycznej lub prawnej lub, w wyniku derogacji, na podstawie warunków ustalonych przez krajowy organ regulacyjny, jedno doręczenie do odpowiednich instalacji.

[...]

7. Usługi powszechne zdefiniowane w niniejszym artykule obejmują usługi zarówno w obrocie krajowym, jak i zagranicznym”.

9. Artykuł 7 ust. 1 dyrektywy 97/67/WE miał do momentu wejścia w życie dyrektywy 2008/6/WE(6) w dniu 27 lutego 2008 r. następujące brzmienie:

„W zakresie koniecznym do utrzymywania usług powszechnych, państwa członkowskie mogą w dalszym ciągu zastrzegać usługi dla operatora(ów) świadczącego(ych) usługi powszechne. Usługi te są ograniczone do przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania krajowej korespondencji, jak i korespondencji przychodzącej z zagranicy, zarówno za pomocą usług przyspieszonego doręczenia, jak i zwykłej, w ramach obu następujących limitów wagowych i cenowych. Limit wagowy wynosi 100 gramów od dnia 1 stycznia 2003 r. i 50 gramów od dnia 1 stycznia 2006 r. Te limity wagowe nie mają zastosowania od dnia 1 stycznia 2003 r., jeżeli cena jest wyższa lub równa trzykrotności publicznej opłaty za przesyłkę z korespondencją w pierwszym przedziale wagowym najszybszej kategorii, i od dnia 1 stycznia 2006 r., jeżeli cena jest wyższa lub równa dwukrotności tej opłaty. [...]”.

B – Prawo krajowe

10. W Zjednoczonym Królestwie dokonano transpozycji zwolnienia usług pocztowych przewidzianego w szóstej dyrektywie poprzez art. 31 ust. 1 w związku z grupą 3 załącznika 9, pkt 1 i 2 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.) zmienionej ustawą z 2000 r. Zgodnie z tym przepisem przekazywanie przesyłek pocztowych przez Post Office Company, a także usługi Post Office Company związane z przekazywaniem przesyłek pocztowych zwolnione są od podatku VAT.

11. „Post Office Company” oznacza Royal Mail Holdings plc, która jako spółka holdingowa nie prowadzi własnej działalności gospodarczej. Przewidziane w ustawie o podatku VAT z 1994 r., zmienionej ustawą z 2000 r., zwolnienie „Post Office Company” zostało o jednak, jak poinformowa-

sąd krajowy, rozstrzygnięte przez administrację na wszystkie spółki zależne posiadane w 100% przez Royal Mail Holdings plc, o ile świadczy one usługi pocztowe.

12. Artykuł 4 ustawy o usługach pocztowych z 2000 r. definiuje pojęcie „powszechnych usług pocztowych”. Obejmuje ono zasadniczo usługi pocztowe we wszystkich punktach na obszarze kraju, które muszą być zapewnione w ten sposób, by każdego dnia roboczego do miejsca zamieszkania lub siedziby każdej osoby w Zjednoczonym Królestwie realizowana była co najmniej jedna dostawa przesyłek pocztowych i jednocześnie, z każdego punktu dostępu co najmniej jeden raz zbierała się przesyłka pocztowa. W ramach usług powszechnych muszą przy tym zostać zapewnione m.in. przekazywanie przesyłek pocztowych z jednego miejsca na drugie i związane z nim usługi przyjmowania, zbierania, sortowania i doręczania takich przesyłek po przystępnych cenach zgodnie z obowiązującą w całym Zjednoczonym Królestwie jednolitą taryfą publiczną.

13. Poprzez operatorów świadczących usługi powszechne w rozumieniu ustawy o usługach pocztowych z 2000 r. należy rozumieć podmiot wskazany jako taki Komisji Europejskiej przez właściwego ministra zgodnie z art. 4 dyrektywy pocztowej oraz który został o tym fakcie poinformowany.

III – Okoliczności faktyczne, pytania prejudycjalne i postępowanie

14. Brytyjski rynek usług pocztowych jest od dnia 1 stycznia 2006 r. całkowicie zliberalizowany. Każdemu wnioskującemu, który spełnia określone warunki może zostać udzielone odpowiednie zezwolenie na świadczenie wszelkich przesyłek pocztowych bez ograniczenia wagowego.

15. Royal Mail jest obecnie jedynym wskazanym Komisji operatorem świadczącym usługi powszechne w Zjednoczonym Królestwie. Zgodnie z udzielonym w tym celu zezwoleniem Royal Mail musi wypełnić szereg zobowiązań, w szczególności musi zapewnić zaopatrzenie w usługi pocztowe we wszystkich punktach na terytorium Zjednoczonego Królestwa według jednolitej i przystępnej taryfy.

16. Usługi pocztowe świadczone przez Royal Mail są ponadto objęte zobowiązaniami stworzenia wystarczającej dla ogółu klientów sieci punktów dostępu, zapewnienia usługi dostarczania pod każdy adres na obszarze Zjednoczonego Królestwa oraz zbierania przesyłek pocztowych z każdego punktu dostępu każdego dnia roboczego, a także utrzymania określonego standardu jakości, w szczególności szybkiego dostarczania listów pierwszej klasy, z reguły następnego dnia roboczego.

17. Utrzymywana przez Royal Mail zintegrowana, ogólnokrajowa sieć pocztowa obsługuje sześć dni w tygodniu około 27 milionów adresów, około 113 tys. skrzynek pocztowych, 14 200 urzędów pocztowych i 90 tys. siedzib podmiotów gospodarczych. Royal Mail zatrudnia na terenie całego Zjednoczonego Królestwa około 185 tys. pracowników.

18. Biorąc pod uwagę usługi polegające na przekazywaniu przesyłek listowych, około 90% usług Royal Mail (w ujęciu wartościowym) podlega warunkom i wymogom o charakterze regulacyjnym nałożonym wyłącznie na Royal Mail, lecz nie na innych operatorów pocztowych w Zjednoczonym Królestwie.

19. TNT jest od grudnia 2002 r. posiadaczem zezwolenia na świadczenie usług pocztowych i może w wyniku liberalizacji podobnie jak Royal Mail przekazywać wszystkie listy bez ograniczeń na terenie Zjednoczonego Królestwa. Obecnie TNT świadczy jedynie tzw. „obsługę poczty wychodzącej” (*upstream services*). Obejmuje ona zbieranie, mechaniczne lub w określonych

przypadkach ręczne sortowanie i przetwarzanie przesyłek pocztowych, a także ich przekazywanie do centralnych punktów dostępu utrzymywanych przez Royal Mail.

20. Royal Mail i TNT zobowiązane są do uiszczania opłaty za zezwolenie zależnej od obrotów. Warunki zezwolenia obu operatorów usług pocztowych różni się jednak od siebie w sposób istotny. Royal Mail podlega w szczególności dalej idącym wymogom w zakresie kontroli cen, częstotliwości i zasięgu usług, dostępu klientów do usług, standardów jakości usług, załatwiania reklamacji, procedur wprowadzania zmian do warunków, na jakich świadczono usługi.

21. Royal Mail jest ponadto zgodnie ze swoim zezwoleniem zobowiązana wobec TNT do świadczenia „obsługi poczty przychodzącej” (*downstream services*). Obejmują one przemieszczenie i dostarczenie adresatom przesyłek, które TNT dostarczyła do centralnych punktów dostępu Royal Mail po wstępnym sortowaniu i przetworzeniu.

22. Podczas gdy ustawa o podatku VAT z 1994 r. w swoim aktualnym brzmieniu zwalnia Royal Mail od podatku VAT w odniesieniu do przekazywania przesyłek pocztowych, inni operatorzy usług pocztowych, jak TNT, podlegają w odniesieniu do świadczonych przez nich usług bez ograniczeń zwykłemu podatkowi VAT w wysokości 17,5%.

23. TNT szacuje, że korespondencja klientów biznesowych stanowi 85% całkowitej ilości nadawanych przesyłek w Zjednoczonym Królestwie. Około 40% tych przesyłek przypada na przedsiębiorstwa, które nie są w stanie odzyskać całego naliczonego podatku VAT, w tym w szczególności instytucje finansowe stanowiące dla TNT najważniejszy sektor rynku korespondencji firmowej. Dlatego też zminimalizowanie wysokości podatku VAT, jakim musi ona obciążyć swoich klientów, leży w interesie TNT.

24. TNT wniosła zatem skargę do High Court of Justice of England And Wales (Administrative Court) o zbadanie przez sąd zgodności z prawem korzystnego dla Royal Mail zwolnienia z podatku VAT, które zostało wprowadzone na mocy grupy 3 załącznika 9 do ustawy o podatku VAT z 1994 r. W ramach tego postępowania High Court postanowieniem z dnia 12 lipca 2007 r. zwróciła się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) W jaki sposób należy interpretować termin „publiczne usługi pocztowe” użyty w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy (dyrektywy 77/388/EWG) (obecnie art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112)?

b) Czy na interpretację tego terminu ma wpływ fakt, iż świadczenie usług pocztowych w danym państwie członkowskim zostało zliberalizowane, że nie istnieją usługi, których świadczenie jest zastrzeżone w rozumieniu dyrektywy Rady 97/67/WE z późn. zm., oraz że istnieje tylko jeden wyznaczony operator świadczący usługi powszechne wskazany Komisji w sposób zgodny z przepisami tej dyrektywy (taki jak Royal Mail w Zjednoczonym Królestwie)?

c) Czy w okolicznościach niniejszej sprawy [opisanych powyżej w lit. b)] wyrażenie to obejmuje swoim zakresem:

(i) tylko jednego wyznaczonego operatora świadczącego usługi powszechne (takiego jak Royal Mail w Zjednoczonym Królestwie), czy też także

(ii) prywatnych operatorów pocztowych (takich jak TNT Post)?

2) Czy w okolicznościach niniejszej sprawy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy (obecnie art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112) należy interpretować w taki sposób, iż

zobowiązuje on lub uprawnia państwa członkowskie do zwolnienia z podatku VAT wszystkich usług pocztowych świadczonych przez „publiczne służby pocztowe”?

3) Jeżeli państwa członkowskie są zobowiązane lub uprawnione do zwolnienia z podatku VAT niektórych – ale nie wszystkich – usług świadczonych przez „publiczne służby pocztowe”, to wedle jakich kryteriów należy określić te usługi, które podlegają zwolnieniu?

25. W postępowaniu przed Trybunałem swoje uwagi przedstawili TNT, Royal Mail, rzędy irlandzki, grecki, niemiecki, fiński i szwedzki, a także rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja.

IV – Ocena prawna

A – W przedmiocie pytania pierwszego

26. Pytanie pierwsze podzielone jest na trzy części, które zbadam oddzielnie. Zmierza ono w istocie do określenia personalnego zakresu stosowania art. 13 cz. III A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie zwalniają od podatku VAT „świadczenie usług przez publiczne służby pocztowe i dostawy towarów z nimi związanych, z wyjątkiem transportu osób i usług telekomunikacyjnych”.

27. High Court zmierza do ustalenia, czy na całokształt zliberalizowanym rynku usług pocztowych może jeszcze w ogóle być mowa o „publicznych służbach pocztowych”, których usługi są objęte zwolnieniem, oraz jacy operatorzy świadczą usługi pocztowe mogą ewentualnie zaliczać się do tej grupy.

28. TNT oraz rząd fiński i szwedzki uważają, odnosząc się do opinii rzecznika generalnego Geelhoeda w sprawie Dansk Postordreforening(7), że zwolnienie od podatku usług pocztowych po likwidacji zastrzeżenia niektórych usług nie jest już uzasadnione. Royal Mail, pozostałe państwa członkowskie biorąc udział w postępowaniu oraz Komisja są natomiast zdania, że w obecnych warunkach operatora lub operatorów usług powszechnych należy uważać za publiczne służby pocztowe, których usługi są objęte zwolnieniem.

Wykładnia pojęcia publicznych służb pocztowych z uwzględnieniem kontekstu uregulowania oraz sensu i celu zwolnienia

29. Na wstępie należy zauważyć, że zwolnienia wprowadzone w art. 13 cz. III A szóstej dyrektywy odnoszą się do czynności użyteczności publicznej, co wynika także z tytułu tej części. Poza usługami pocztowymi na mocy przepisów części A od podatku zwolnione są również służba zdrowia, opieka społeczna, a także usługi w dziedzinach religii, wykształcenia, kultury i sportu.

30. Wspólnym elementem tych usług jest okoliczność, że zaspokajają one podstawowe potrzeby życiowe ludności oraz, że często świadczone są przez instytucje publiczne nienastawione na osiągnięcie zysku. Do tych podstawowych potrzeb ustawodawca wspólnotowy zaliczył w 1977 r. również zaopatrzenie w usługi pocztowe. Te niezbędne usługi powinny być oferowane ogólnie w przystępnej cenie i bez nakładania podatku VAT(8).

31. Przy wyborze usług, które są zwolnione od podatku VAT na mocy art. 13 szóstej dyrektywy, ustawodawca wspólnotowy oparł się w szczególności na zwolnieniach istniejących już w państwach członkowskich w momencie wydania dyrektywy. Jednocześnie próbował on ograniczyć liczbę zwolnień od podatku, ponieważ stanowi one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika(9).
32. Ze względu na ich wyjątkowy charakter zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły(10). W związku z tym art. 13 cz. 1 A szóstej dyrektywy nie obejmuje wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są w nim wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób(11). Nie wynika z tego jednak, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w art. 13 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności(12).
33. Dla bliższego sprecyzowania wiele zwolnień wymaga, aby usługi były świadczone przez określone osoby lub instytucje. Świadczenia opieki medycznej są mianowicie zwolnione jedynie, w sytuacji gdy wykonywane są przez specjalnie w tym celu wykwalifikowany personel (art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy)(13).
34. Szereg dalszych zwolnień ma miejsce dopiero w sytuacji, gdy przedmiotowe usługi świadczone są przez instytucje prawa publicznego albo określone organizacje uznane przez państwo (zob. art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. b), g), h), i), n), p) szóstej dyrektywy). Podstawą jest w tym wypadku przekonanie, że w szczególnym interesie publicznym, uzasadniającym zwolnienie od podatku, leży wyjątkowość usług świadczonych przez instytucje pozostające pod kontrolą państwa. Kontrola państwa może bowiem zapewnić w szczególności jakość świadczeń i odpowiedniość ich cen.
35. Także w przedmiocie zwolnienia usług pocztowych zgodnie z art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Trybunał zauważył już w swoim wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom(14), że przepis ten obejmuje wyjątkowość usług świadczonych przez publiczne służby pocztowe w rozumieniu organizacyjnym. Usługi zwolnione na mocy art. 13 cz. 1 A nie są zdefiniowane poprzez pojęcia czysto przedmiotowe lub funkcjonalne(15).
36. Sformułowanie w art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. a) zapewnia zatem, że zwolnione są wyjątkowo usługi samej organizacji pocztowej bezpośrednio na rzecz klientów. Nie są natomiast zwolnione usługi czysto świadczone przez osoby trzecie na rzecz organizacji pocztowej, jak na przykład transport szynowy lub powietrzny przesyłek pocztowych pomiędzy różnymi placówkami poczty(16).
37. Trybunał nie wywnioskował jednak z użycia pojęcia *publicznych* służb pocztowych, że odnosi się ono wyjątkowo do państwowych operatorów. Uznał on raczej, że zwolnienie znajduje zastosowanie również w odniesieniu do usług świadczonych przez koncesjonowane przedsiębiorstwa prywatne(17). W odróżnieniu od innych zwolnień art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie wymaga również, aby świadczenia pocztowe były wykonywane przez *instytucje prawa publicznego*.
38. W momencie wydania dyrektywy w roku 1977 nie istniała natomiast jeszcze konieczność wprowadzenia rozróżnienia pomiędzy państwowymi i prywatnymi operatorami, ponieważ usługi pocztowe były wówczas w istocie świadczone wyjątkowo przez monopolistycznych operatorów państwowych.
39. Od tamtego czasu jednak organizacja służb pocztowych zmieniła się w istotny sposób. W

procesie transpozycji dyrektywy pocztowej monopole państwowe były stopniowo znoszone, a rynek otwierany był dla konkurencyjnych operatorów.

40. Zastrzeżenie zwolnienia od podatku VAT na tym polu jedynie dla państwowych operatorów świadczących usługi pocztowe lub nie stosowanie go wcale, w sytuacji gdy nie istnieje już operator państwowy nie odpowiadałoby celom szóstej dyrektywy. Przedsiębiorstwa handlowe mogły również co do zasady stanowić publiczne służby pocztowe w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, o ile świadczyły one usługi pocztowe w interesie publicznym obok lub w miejsce wcześniejszego monopolu państwowego(18).

41. Jak wynika z pozycji zwolnienia w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, ich sens i cel polega na niepodważaniu przez podatek VAT usług pocztowych, które uważane są za zaspokajające podstawowe potrzeby życiowe i których oferowanie po przystępnych cenach leży zatem w interesie publicznym(19).

42. Cel ten nie stracił swojego znaczenia poprzez liberalizację rynku usług pocztowych.

43. Artykuł 2 pkt 2 dyrektywy pocztowej zakłada zatem zachowanie „publicznej sieci pocztowej” i definiuje ją jako system organizacji i wszelkiego rodzaju zasoby stosowane przez operatora lub operatorów świadczących usługi powszechne. Artykuł 3 dyrektywy pocztowej zapewnia, by użytkownicy mieli stały dostęp – także bez państwowego monopolu – do powszechnych usług pocztowych o określonej jakości we wszystkich punktach na danych obszarach, po przystępnych cenach dla wszystkich użytkowników. Artykuł 12 wymaga, aby ceny powszechnych usług pocztowych były przystępne i odzwierciedlały koszty, oraz daje państwom członkowskim możliwość stosowania jednolitej taryfy na całym terytorium kraju.

44. Poprzez te wymogi dla usług powszechnych ustawodawca wspólnotowy skonkretyzował, jakie usługi leżą szczególnie w interesie publicznym. Dyrektywa pocztowa ustanawia przy tym jedynie minimalne wymogi w tym zakresie(20). Nie można zatem z zawartych w niej regulacji ostatecznie wywnioskować, jacy operatorzy i jakie usługi w odpowiednim kontekście regulacyjnym państwa członkowskiego znajdują się w zakresie stosowania zwolnienia od podatku VAT.

45. Ponadto prawdą jest również, że dyrektywa pocztowa i szósta dyrektywa VAT mają zupełnie różny zakres i przedmiot regulacji, jak zauważa rzęd szwedzki. Dyrektywa pocztowa tworzy ogólne ramy dla ukształtowania rynków pocztowych i nie ma żadnego odniesienia do traktowania usług pocztowych pod kątem podatku VAT. Szósta dyrektywa wprowadza natomiast wspólnotowy system podatku VAT i dotyczy usług pocztowych jedynie incydentalnie.

46. Nie stoi to jednak na przeszkodzie uwzględnieniu przy wykładni szóstej dyrektywy poglądów leżących u podstaw regulacji dyrektywy pocztowej odnoszących się do usług powszechnych świadczonych przez publiczną sieć pocztową. W tym punkcie bowiem cele obu regulacji pokrywają się: należy zapewnić ogólne zaopatrzenie w usługi pocztowe po przystępnych cenach.

47. Przemawia to za uznaniem w dzisiejszych warunkach operatorów *publicznej sieci pocztowej* świadczących usługi powszechne za *publiczne służby pocztowe* w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

48. Royal Mail, rzędy grecki, irlandzki i szwedzki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa kwestionują jednak uwzględnianie dyrektywy pocztowej przy wykładni szóstej dyrektywy VAT. Wskazują oni, że dyrektywa pocztowa oparta na art. 95 WE nie może prowadzić do zmiany regulacji podatkowych, które na mocy art. 93 WE przyjmowane muszą być jednomyślnie. Gdyby

ustawodawca wspólnotowy chciał wprowadzić dostosowanie zwolnienia od podatku VAT w zakresie usług pocztowych, mógł zmienić ten przepis w procesie zastąpienia szóstej dyrektywy przez dyrektywę 2006/112(21).

49. Nie można jednak przyjąć tych zarzutów. W niniejszym przypadku nie chodzi o zmianę szóstej dyrektywy, lecz o jej wykładnię z uwzględnieniem celu normatywnego. W granicach wyznaczonych przez jego brzmienie należy tak je wziąć pod uwagę w tym kontekście faktycznej i prawnospólnotowej sytuacji w momencie stosowania przepisu o zwolnieniu(22).

50. Powoływanie się na właściwe uregulowania prawa wspólnotowego spoza prawa podatkowego przy wykładni szóstej dyrektywy odpowiada praktyce Trybunału, o ile zmierzają one do zbieżnych celów. W wyroku w sprawie Abbey National dokonał on na przykład wykładni pojęcia zarządzania funduszem powierniczym w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy odnosząc się do odpowiedniej definicji zawartej w dyrektywie Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsięwzięcia zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS)(23) (24).

? Stosowanie zwolnienia po likwidacji zastrzeżenia określonych usług

51. TNT, rzędy fiński i szwedzki odnoszą się do opinii rzecznika generalnego Geelhoeda w sprawie Dansk Postordreforening(25) prezentują ponadto pogląd, że zwolnienie znajduje zastosowanie wyjątkowo dopóty, dopóki dla określonych operatorów istnieje jeszcze zastrzeżenie usług pocztowych. Rzecznik generalny rzeczywiście stał na stanowisku, że przedsiębiorstwa pocztowe wykonują zwolnione od podatku funkcje publiczne, jedynie w sytuacji gdy świadczą usługi zastrzeżone. Usługi należą do co prawda do usług powszechnych, jednak niezastrzeżone wyjątkowo dla jednego operatora, świadczone są w normalnych warunkach konkurencji i mają wyjątkowo handlowy charakter(26).

52. Rzeczywiście art. 7 dyrektywy pocztowej nie wymaga jak dotychczas całkowitej liberalizacji, lecz zezwala na zastrzeżenie części ograniczonego spektrum usług na rzecz jednego lub wielu operatorów. Z możliwości tej Zjednoczone Królestwo i szereg dalszych państw członkowskich już jednak nie korzysta.

53. Tym niemniej zgodnie z art. 4 dyrektywy pocztowej na zliberalizowanym rynku państwa członkowskie nadal ponoszą odpowiedzialność za zapewnienie usług powszechnych. Muszą one zatroszczyć się w szczególności o to, aby wymogi ustanowione w art. 3 § 6 i art. 12 dyrektywy pocztowej, dotyczące jakości i ceny usług pocztowych były spełnione przez operatora lub operatorów usług powszechnych.

54. Obowiązki te Zjednoczone Królestwo wypełniło w ten sposób, że powierzyło Royal Mail zapewnienie usług powszechnych i w wydany w tym celu zezwoleniu zawarło odpowiednie zobowiązania. Jak to przedstawił sąd krajowy, warunki zezwolenia na usługi powszechne różniły się znacząco od warunków, na jakich działał w Zjednoczonym Królestwie inni operatorzy usług pocztowych.

55. Także bez przyznania wyjątkowych praw operatorzy usług powszechnych nie świadczą swoich usług na całkowicie wolnym, kierującym się jedynie gospodarczymi względami rynku. Wypełniają oni raczej także funkcje leżące w interesie publicznym i podlegają przy tym szczególnej kontroli państwa. W związku z tym uznanie operatorów usług powszechnych za „publiczne służby pocztowe” w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i zwolnienie ich usług od podatku jest zgodne z celem tego przepisu.

56. Należy przy tym wziąć pod uwagę, że zgodnie z motywem szesnastym dyrektywy pocztowej zastrzeżenie określonych usług ma służyć zapewnieniu prowadzenia działalności w zakresie usług powszechnych na podstawie równowag finansowo warunków. Zastrzeżenie służy zatem również utrzymaniu równowagi finansowej operatora usług powszechnych celem umożliwienia mu realizowania jego funkcji użyteczności publicznej(27). Poza finansowaniem szczególnych świadczeń związanych ze świadczeniem usług powszechnych zastrzeżenie określonych usług nie jest uzasadnione żadnymi dalszymi względami interesu publicznego. Nie ma zatem powodu, aby zwolnienie z art. 13 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uzależnić od zastrzeżenia określonych usług, ponieważ zapewnienie usług powszechnych leży w ogólnym interesie także wtedy, kiedy ich podstawa finansowa nie musi być stworzona przez przyznanie praw wyjątkowych.

57. Poza tym wykładnia oparta na zastrzeżeniu określonych usług doprowadziłaby do tego, że art. 13 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w wielu państwach członkowskich straciłby wszelki skutek, czego pomimo nakazu tej interpretacji przepisów o zwolnieniach należy o ile to możliwe unikać(28).

Wykładnia w świetle zasady neutralności podatkowej

58. Należy jeszcze zbadać podniesiony przez TNT, a także niemiecki i szwedzki zarzut, że zwolnienie operatorów świadczących usługi powszechne na zliberalizowanym rynku narusza zasadę neutralności podatkowej i zakłóca konkurencję.

59. Zasada neutralności podatkowej, wdrażana wspólnemu systemowi podatkowemu, której należy przestrzegać przy stosowaniu zwolnień, sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT(29). Obejmuje ona zasadę eliminowania zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT(30).

60. Należy zgodzić się ze wskazanymi uczestnikami postępowania, że zasada neutralności podatkowej jest w każdym razie zachowana, w sytuacji gdy zwolnienie stosowane jest wyłącznie do operatorów świadczących zastrzeżone usługi pocztowe. Poprzez przyznanie praw wyjątkowych jednemu operatorowi staje się bowiem od początku niemożliwe, aby dalsze podmioty gospodarcze dokonywały takich samych czynności, których odmiennie traktowanie w zakresie podatku naruszałoby zasadę neutralności podatkowej.

61. Nie wynika z tego jednak, że zasada neutralności podatkowej jest automatycznie naruszona, kiedy zwolnienie nie jest uzależnione od charakteru usługi jako usługi zastrzeżonej, lecz rozciąga się ogólnie na usługi powszechne. Jest bowiem zgodne z zasadą neutralności zwolnienie wyłącznie usług operatorów świadczących usługi powszechne w zakresie, w jakim nie są one porównywalne z usługami innych operatorów ze względu na szczególne wymogi prawne, a co za tym idzie nie mają miejsca zakłócenia konkurencji.

62. Istotą usługi powszechnej świadczonej przez Royal Mail dla celów użyteczności publicznej jest okoliczność, że wszystkim użytkownikom udostępniona jest określona oferta usług pocztowych we wszystkich punktach na obszarze kraju zgodnie z jedną ustaloną taryfą. Royal Mail jest w szczególności zobowiązana do utrzymywania ustalonej liczby punktów dostępu (skrytek pocztowych i urzędów pocztowych), z których przesyłki pocztowe odbierane są co najmniej raz w każdym dniu roboczym. Musi ona dostarczać wszystkie dopuszczone przesyłki pocztowe za odpowiedni i jednolity cenę pod każdym adresem w Zjednoczonym Królestwie i nie może odmówić przekazywania do oddalonych obszarów, ani przeprowadzać go jedynie po podwyższonej cenie. Poczta musi wreszcie być dostarczana każdego dnia roboczego pod

wszystkie adresy prywatne i do klientów biznesowych.

63. TNT nie jest zobowiązana do oferowania porównywalnych usług. Zasada neutralności podatkowej nie nakazuje zatem co do zasady jednakowego traktowania transakcji TNT i Royal Mail pod względem podatkowym. Może się zdarzyć, że TNT świadczy częściowo podobne usługi co Royal Mail, na przykład zbieranie i sortowanie przesyłek pocztowych. Uprzywilejowana podatkowo usługa powszechna polega jednak w zasadzie na udostępnieniu publicznej sieci pocztowej jako ośrodka instytucji infrastrukturalnych i usług określonej jakości po określonej cenie. Co za tym idzie, przy ocenie porównywalności transakcji znaczenie ma nie tylko porównanie poszczególnych usług, lecz również okoliczności, że są one częścią ogólnej oferty publicznej sieci pocztowej(31).

64. W ramach odpowiedzi na pytanie drugie należy zbadać, czy dotyczy to wszystkich, czy też tylko niektórych transakcji operatora usług powszechnych.

65. Nie ma w każdym razie znaczenia dla traktowania pod względem podatkowym okoliczności, czy operator świadczy usługi powszechne został wskazany Komisji jako taki zgodnie z art. 4 dyrektywy pocztowej. Decydująca jest wyłącznie okoliczność, że jego usługi z materialnego punktu widzenia wypełniają kryteria usług powszechnych oraz że ich świadczenie zagwarantowane jest w ustalonym okresie poprzez wymogi zawarte w udzielonym mu zezwoleniu lub wymogi ustawowe. Odmienne podatkowe traktowanie usług będących materialnie tego samego rodzaju jedynie dlatego, że świadczy je podmioty gospodarcze zostały notyfikowane Komisji byliby bowiem nie do pogodzenia z zasadą neutralności podatkowej.

66. Wobec powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że „publicznymi usługami pocztowymi” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy są operatorzy świadczący usługi pocztowe, którzy zapewniają usługi powszechne. Stosowanie zwolnienia podatkowego nie wymaga, aby dla operatora albo operatorów były zastrzeżone określone usługi powszechne.

B – W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

67. W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy obejmuje wszystkie transakcje dokonane przez operatora świadczącego usługi pocztowe, któremu przysuguje zwolnienie. W przypadku, gdy nie wszystkie usługi takiego operatora są zwolnione, sąd krajowy zwraca się do Trybunału w pytaniu trzecim o wskazanie kryteriów rozgraniczenia usług zwolnionych od usług niezwolnionych. Jako, że obie te kwestie pozostają ze sobą w związku, rozważa je łącznie.

68. Według poglądu Royal Mail oraz rządów brytyjskiego, greckiego i irlandzkiego brzmienie zwolnienia odnosi się jedynie do wykonawcy usługi i nie wymaga rozróżnienia pomiędzy poszczególnymi transakcjami uprzywilejowanego. Natomiast zdaniem Komisji i rządu niemieckiego zwolnienie powinno znaleźć zastosowanie jedynie do tych usług operatora świadczącego usługi powszechne, które zaliczają się bezpośrednio do oferty usług powszechnych. Komisja oddziela od tego przekazywanie określonych przesyłek masowych, które nie powinny być zwolnione. Zdaniem rządu niemieckiego usługi świadczone według swobodnie negocjowanych warunków i taryf nie wchodzi w zakres stosowania zwolnienia.

69. Należy w tym miejscu raz jeszcze przypomnieć, że zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy zwolnieniu podlega świadczenie usług przez publiczne służby pocztowe i dostawy towarów z nimi związanych. Z wyjątkiem transportu osób i usług telekomunikacyjnych, które są wyłączone ze zwolnienia, przepis nie wskazuje określonych usług publicznych służb pocztowych.

70. Brzmienie tego przepisu wydaje się zatem na pierwszy rzut oka przyznawać rację Royal Mail i popierającym ją rzędom. Za ich rozumieniem tego przepisu zwalniającego przemawia również okoliczność, że umożliwione byłoby jasne rozgraniczenie uprzywilejowanych transakcji, ponieważ należałoby jedynie zbadać bez dalszego różnicowania, kto wykona dane transakcje.

71. Gdyby jednak rzeczywiście zastosować jako decydujące kryterium okoliczność, że usługa jest świadczona przez publiczne służby pocztowe, należałoby również zwolnić od podatku transakcje niemające żadnego związku z usługami pocztowymi, jak na przykład sprzedaż artykułów papierniczych czy upominków w urzędach pocztowych. Sprzeciwiałoby się to w oczywisty sposób ratio legis przepisu zwalniającego, polegającego na nieobciążeniu podatkiem VAT leżącego w interesie publicznym zaopatrzenia w szczególności usług. Ponadto nie byłaby zachowana ani zasada neutralności podatkowej, ani zasada ścisłej wykładni zwolnień podatkowych jako przepisów regulujących wyjątki.

72. Biorąc pod uwagę ostatnie wymagania, zwolnienie należy rozciągnąć jedynie na usługi publicznej służby pocztowej, które wykonuje ona *jako taka*. Jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, zwolnienie powinno przysługiwać usługom publicznej sieci pocztowej, których zapewnienie leży w interesie publicznym, przy czym należy brać pod uwagę priorytety przyjęte w dyrektywie pocztowej.

73. Zasadniczo pojęcie szóstej dyrektywy należy interpretować jednolicie⁽³²⁾. Jednak w związku z tym, że dyrektywa pocztowa nie dokonała pełnej harmonizacji usług powszechnych, w poszczególnych państwach członkowskich mogą występować różnice w definicji usług należących do usług powszechnych i kryteriów ich świadczenia, które wpływają na zwolnienie od podatku VAT usług pocztowych.

74. Trybunał wskazał już w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom⁽³³⁾, że szósta dyrektywa unika narzucania państwom członkowskim rozwiązań w zakresie sposobu zorganizowania rynku usług pocztowych, ponieważ art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) obejmuje w równym stopniu państwowe, jak i prywatnoprawne przedsiębiorstwa usług pocztowych. Okoliczność, że państwa członkowskie ustanawiają usługi pocztowe – które muszą być zagwarantowane w interesie publicznym – z uwzględnieniem swoich warunków geograficznych, społecznych i gospodarczych w ramach wymogów dyrektywy pocztowej również odpowiada zasadzie pomocniczości.

75. Należy wziąć jednak pod uwagę, że na państwach członkowskich spoczywa zobowiązanie do zapewnienia zwolnienia, w sytuacji gdy wymogi art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) są spełnione⁽³⁴⁾. Ze zobowiązaniem tym koresponduje odpowiednie uprawnienie jednostek. W konsekwencji państwa członkowskie muszą przy stosowaniu zwolnienia od podatku VAT przestrzegać postanowień, które przyjęły w ramach regulacji rynku pocztowego. Gdyby mogły one określić interes publiczny dla celów zwolnienia od podatku VAT arbitralnie w inny sposób, niż w przypadku definicji usług powszechnych, prawo do zapewnienia zwolnienia zostałoby podważone.

76. Usługi powszechne mają przy tym miejsce nie tylko w sytuacji, gdy są one świadczone przy użyciu infrastruktury operatora świadczącego usługi powszechne. Muszą one również być świadczone według powszechnie obowiązujących warunków i taryf. Jedynie wówczas mogą one

by? uwa?ane za us?ugi, które ?wiadczy publiczna s?u?ba pocztowa jako taka ze szczegól? korzy?ci? dla interesu publicznego.

77. Jak s?uszenie wskazuje rz?d niemiecki, powo?uj?c si? na motyw (15) dyrektywy pocztowej, prawa operatorów ?wiadczc?cych us?ugi powszechne do negocjowania umów z klientami w sposób indywidualny pozostaj? nienaruszone. Us?ugi tego rodzaju nie s? ?wiadczone przez operatorów dzia?aj?cych jako *publiczne* s?u?by pocztowe, poniewa? us?uga na takich warunkach nie jest dost?pna w równym stopniu dla wszystkich u?ytowników, lecz jedynie dla u?ytowników o okre?lonej sile nabywczej.

78. W odniesieniu do tych us?ug, które ?wiadczone s? obok us?ug powszechnych, a które nie podlegaj? obowi?zuj?cym dla nich ograniczeniom, operator ?wiadczc?cy us?ugi powszechne znajduje si? przy tym w tym samym po?o?eniu, co ka?dy inny operator us?ug pocztowych. Zarówno zasada neutralno?ci podatkowej, jak i zakaz zak?óce? konkurencji wykluczaj? zatem zwolnienie podatkowe.

79. W wyroku w sprawie Corbeau Trybuna? podkre?li? ju?, ?e przyznanie praw wy?zcznych nie jest uzasadnione przez art. 90 ust. 2 EWG (obecnie art. 86 WE), w sytuacji gdy chodzi o szczególne, mo?liwe do oddzielenia od us?ug ?wiadczonych w interesie publicznym, us?ugi, odpowiadaj?ce szczególnym potrzebom podmiotów gospodarczych(35). Royal Mail nie dysponuje wprawdzie prawami wy?zcznymi w tym znaczeniu. Zwolnienie od podatku VAT stanowi jednak uprzywilejowanie operatorów ?wiadczc?cych us?ugi powszechne, które uzasadnione jest równie? przez ich funkcje le??ce w interesie publicznym. Nie mo?e ono zosta? rozszerzone na inne us?ugi zapewniane poszczególnym podmiotom gospodarczym na zasadach indywidualnych.

80. Nie bez powodu art. 14 ust. 2 dyrektywy pocztowej przewiduje, ?e operatorzy ?wiadczc?cy us?ugi powszechne s? zobowi?zani do prowadzenia w swoich wewn?trznych systemach rachunkowo?ci osobnych rachunków dla us?ug powszechnych oraz dla innych us?ug. Zgodnie z art. 14 ust. 2 zdaniem drugim dotyczy to tak?e niezastrze?onych us?ug powszechnych. Wymóg ten s?u?y zapewnieniu przejrzysto?ci oraz wykluczeniu subsydiowania krzy?owego pomi?dzy ró?nymi dzia?ami, które mog?oby przysporzy? operatorowi ?wiadczc?cemu us?ugi powszechne korzy?ci w konkurencji z innymi operatorami.

81. Jasne rozgraniczenie ró?nych dzia?ów us?ug pocztowych jest wskazane równie? z punktu widzenia zwolnienia podatkowego w celu nie przyznawania operatorowi ?wiadczc?cemu us?ugi powszechne korzy?ci w dziedzinach, w których konkuruje on z innymi operatorami. Skoro w ka?dym razie istnieje obowi?zek prowadzenia oddzielnych rachunków dla poszczególnych rodzajów us?ug, nie wydaje si?, aby odpowiednie zr?nicowane stosowanie zwolnienia podatkowego mia?o doprowadzi? do wi?kszych praktycznych trudno?ci.

82. W odniesieniu do przesy?ek masowych (bulk mail services), które zdaniem Komisji równie? nie powinny zosta? zwolnione od podatku nale?y na wst?pie zauwa?y?, ?e nie jest to termin techniczny, który by?by zdefiniowany na przyk?ad w dyrektywie pocztowej. Dyrektywa pocztowa wymienia raczej jako szczegól? kategori? jedynie direct mail. Jest ona zdefiniowana w art. 2 pkt 8 dyrektywy pocztowej jako „przekaz informacji sk?adaj?cej si? wy?zcznie z materia?ów reklamowych, marketingowych lub promocyjnych i zawieraj?cej identyczny przekaz, poza imieniem i nazwiskiem adresata, adresem i numerem identyfikacyjnym oraz innymi modyfikacjami niezmiennaj?cymi charakteru przekazu, która wysy?ana jest do znacznej liczby adresatów, przekazywana i dor?czana pod adres wskazany przez nadawc? na samej przesy?ce lub na jej opakowaniu”.

83. Poj?cie przesy?ek masowych mo?e z jednej strony by? rozumiane jako synonim direct mail. W szerszym znaczeniu mo?e si? do nich zalicza? ogólna korespondencja biznesowa, która

w dużym zakresie wysyłana jest przez jednego nadawcę, ale zawiera indywidualny przekaz, jak na przykład rachunki przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego albo wyciągi z kont rozsyłane przez banki.

84. Jakkolwiek należy rozumieć to pojęcie, zwolnienie jest wyłączone w każdym razie, w sytuacji gdy przesyłki te przekazywane są po indywidualnie wynegocjowanych cenach.

85. Także w zakresie, w jakim stosowana jest powszechna taryfa pocztowa bez względu na to, czy chodzi w tym wypadku o typowe usługi, należy się do bezpodstępnych potrzeb życiowych klientów prywatnych. Z drugiej strony udostępnienie klientom biznesowym publicznej sieci pocztowej leży również w interesie publicznym.

86. Podobnie korzystają z tego jednak także osoby prywatne. Ich interes polega na tym, że jest im przesyłana korespondencja biznesowa po przystępnych cenach, i to także w sytuacji, gdy mieszkają oni w oddalonych regionach państwa członkowskiego. Jeżeli nadawca korespondencji biznesowej nie jest uprawniony do odliczenia podatku, jak na przykład bank, to podatek VAT nałożony na opłatę pocztową wpłynie ostatecznie na cenę, którą nadawca policzy swoim klientom za swoje usługi.

87. Wreszcie w przypadku korespondencji biznesowej, zawierającej indywidualny przekaz i przekazywanej według powszechnej taryfy, trudno jest rozgraniczyć, od jakiej ilości przekazanych przesyłek należy przyjąć wystąpienie przesyłki masowej niezwolnionej od podatku. Czy ma to już miejsce przy 50 rachunkach, które wysyła dziennie średnio przedsiębiorstwo, czy dopiero przy tysiącu rachunków dużego przedsiębiorstwa dystrybucyjnego? Przesyłki tego rodzaju nie powinny być zatem traktowane inaczej, niż jednostkowo przekazywane przesyłki o indywidualnej zawartości.

88. Możliwa do rozgraniczenia jest natomiast direct mail w rozumieniu art. 2 pkt 8 dyrektywy pocztowej. Można już wykluczyć ze zwolnienia pomimo stosowania powszechnej taryfy pocztowej, ponieważ w przypadku tych przesyłek przeważa komercyjny interes nadawcy polegający na reklamie produktów albo usług. Ostatecznie do państw członkowskich należy jednak decyzja, jak rozważyć one w tym przypadku interesy publiczne i prywatne. Należy przy tym wziąć także pod uwagę interesy przedsiębiorstw konkurujących z operatorem świadczącym usługi powszechne, polegające na uzyskaniu równoprawnego dostępu do tego lukratywnego segmentu rynku.

89. Na pytanie drugie i trzecie należy zatem udzielić odpowiedzi, że jedynie te usługi świadczone przez publiczną służbę pocztową są zwolnione od podatku zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, które służy ona jako taka, tj. usługi powszechne świadczone w interesie publicznym. Nie są natomiast zwolnione usługi świadczone na indywidualnie wynegocjowanych warunkach i niepodlegające wymogom usług powszechnych.

V – Wnioski

90. Na podstawie powyższych rozważań proponuję udzielenie następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne High Court:

1. „Publicznymi służbami pocztowymi” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, są operatorzy świadczący usługi pocztowe, którzy zapewniają usługi powszechne. Stosowanie zwolnienia podatkowego nie wymaga, aby dla operatora albo operatorów byłyby zastrzeżone określone usługi powszechne.

2. Zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy od podatku zwolnione są jedynie te usługi świadczone przez publiczną służbę pocztową, które służba ta wykonuje jako taka, tj. usługi powszechne świadczone w interesie publicznym. Nie są natomiast zwolnione usługi świadczone na indywidualnie wynegocjowanych warunkach i niepodlegające wymogom usług powszechnych.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zastąpiona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1-118).

3 – Zobacz komunikat prasowy IP/07/1164 z dnia 24 lipca 2007 r.

4 – Brzmienie art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE jest identyczne.

5 – Dyrektywa 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług (Dz.U. 1998, L 15, s. 14), zmieniona dyrektywą 2002/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 10 czerwca 2002 r. (Dz.U. L 176, s. 21).

6 – Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty (Dz.U. L 52, s. 3). Dyrektywa likwiduje możliwość zastrzeżenia niektórych usług z dniem 1 stycznia 2011 r. (dla 11 państw członkowskich obowiązuje dłuższy termin do dokonania transpozycji – do końca 2012 r.).

7 – Opinia rzecznika generalnego Geelhoeda z dnia 10 kwietnia 2003 r. w sprawie C-169/02 Dansk Postordreforening, Rec. s. I-13330, pkt 79. W tym postępowaniu nie zapadł wyrok Trybunału, ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został wycofany po przedstawieniu opinii.

8 – Zobacz w tym duchu, w przedmiocie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy, wyroki z dnia 20 października 2003 r. w sprawie C-307/01 d'Ambrumenil i Dispute Resolutions Services, Rec. s. I-13989, pkt 58, oraz z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 25.

9 – Zobacz projekt Komisji z dnia 29 czerwca 1973 r. szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Biuletyn Wspólnot Europejskich, załącznik 11/73, s. 16.

10 – Wyroki w sprawie d'Ambrumenil, przywołany w przypisie 8, pkt 52, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 29, z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18, oraz z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i in., Zb.Orz. s. I-7821, pkt 17.

11 – Wyroki z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. s. I-7053, pkt 18, w sprawie d'Ambrumenil, przywołany w przypisie 8, pkt 54, oraz z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. s. I-10373, pkt 15.

- 12 – Wyroki w sprawie Haderer, przywołany w przypisie 10, pkt 18, oraz w sprawie Canterbury Hockey Club i in., przywołany w przypisie 10, pkt 17.
- 13 – Zobacz w tym względzie także moja opinia z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I-3617, pkt 39 i 49.
- 14 – Wyrok z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. 2655, pkt 11.
- 15 – Wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, przywołany w przypisie 14, pkt 13, oraz z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121, pkt 25.
- 16 – Wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom przywołany w przypisie 14, pkt 11 i 19.
- 17 – Zobacz wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, przywołany w przypisie 14, pkt 16.
- 18 – Zobacz opinię w sprawie Dansk Postordreforening, przywołaną w przypisie 7, pkt 70–76.
- 19 – Zobacz w tym względzie powyżej pkt 29 i 30 tej opinii.
- 20 – Zobacz na przykład sformułowanie w art. 3 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy pocztowej.
- 21 – Przywołana w przypisie 2.
- 22 – Zobacz w tym względzie wyroki z dnia 6 października 1982 r. w sprawie 283/81 Cilfit i in., Rec. s. 3415, pkt 20, oraz z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-173/06 Agrover, Zb.Orz. s. I-8783; pkt 17.
- 23 – Dz.U. L 375, s. 3.
- 24 – Wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 Abbey National, Zb.Orz. s. I-4027, pkt 61 i nast.; bliżej w przedmiocie odpowiedniej praktyki pkt 73 i nast. mojej opinii w tej sprawie.
- 25 – Przywołana w przypisie 7.
- 26 – Opinia w sprawie Dansk Postordreforening, przywołana w przypisie 7, pkt 79.
- 27 – Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2007 r. w sprawie C-162/06 International Mail Spain, Zb.Orz. s. I-9911, pkt 31 i nast. z odesłaniem do wyroków z dnia 19 maja 1993 r. w sprawie C-320/91 Corbeau, Rec. s. I-2533, pkt 14 do 16, oraz z dnia 17 maja 2001 r. w sprawie C-340/99 TNT Traco, Rec. s. I-4109, pkt 5, odnośnie art. 86 ust. 2 WE.
- 28 – Zobacz powyżej pkt 32 tej opinii oraz odesłania w przypisie 12.
- 29 – Wyroki z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 19 i 20, w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, przywołany w przypisie 10, pkt 29, w sprawie L.u.P., przywołany w przypisie 8, pkt 24, oraz z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse, Zb.Orz. s. I-5517, pkt 46.
- 30 – Wyroki z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 22, oraz w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse, przywołany w przypisie 29, pkt 47.
- 31 – Wyobrażalne byłoby jednak, że TNT oferuje zintegrowaną usługę pocztową we wszystkich

punktach na obszarze kraju poprzez współpracę z innymi operatorami, w szczególności z Royal Mail. O ile usługa ta odpowiadaćby równieś wymogom odnośnie ustalania ceny, mogłaby ona zostać uznana za zwolnioną od podatku usług powszechnych. Moim zdaniem nie jest bowiem konieczne, aby operator świadczył przy udziale w różnych rodzajach wszystkich usług publicznych tworzących wspólnie usługę powszechną.

32 – Zobacz wyroki w sprawie Kingscrest i Montecello, przywołany w przypisie 10, pkt 22, w sprawie Haderer, przywołany w przypisie 10, pkt 17 oraz w sprawie Canterbury Hockey Club i in., przywołany w przypisie 10, pkt 16.

33 – Przywołany w przypisie 14, pkt 16.

34 – Zobacz w tym duchu wyroki w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, przywołany w przypisie 14, pkt 10, z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 81 oraz w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse, przywołany w przypisie 29, pkt 61 i 62.

35 – Wyrok w sprawie Corbeau, przywołany w przypisie 27, pkt 19.