

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 15 de Janeiro de 2009 1(1)

Processo C?357/07

TNT Post UK Ltd,

The Queen

contra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)]

«Sexta Directiva IVA – Operações isentas – Conceito de serviços públicos postais – Serviço universal – Princípio da neutralidade fiscal»

I – Introdução

1. No presente processo, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), solicita a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA (2), que prevê a isenção das prestações de «serviços públicos postais». Em especial, pretende obter o esclarecimento do significado deste conceito num mercado de serviços postais liberalizado.

2. No processo principal, a TNT Post UK Limited (a seguir «TNT») contesta o facto de todas as prestações de serviços postais da Royal Mail Group Limited (a seguir «Royal Mail»), o prestador do serviço postal universal no Reino Unido, estarem isentas, enquanto as prestações de todos os outros operadores estão sujeitas a imposto. Segundo o entendimento da demandante, já não existe no mercado totalmente liberalizado do Reino Unido um «serviço público postal», pelo que não há lugar à isenção. Se, pelo contrário, a isenção ainda for aplicável ao prestador do serviço universal, coloca-se a questão de saber se todas as suas prestações devem estar isentas ou apenas algumas delas, e neste caso quais.

3. As posições dos Estados-Membros que participaram no processo divergem substancialmente umas das outras. A gama das opiniões vai desde a concordância com a prática do Reino Unido até à recusa de qualquer isenção num mercado liberalizado. A interpretação e aplicação uniforme da Sexta Directiva não estão, portanto, garantidas quanto a este ponto. A Comissão já instaurou mesmo acções por incumprimento contra três Estados-Membros, nuns casos porque não aplicam a isenção de imposto e noutros porque a alargam demasiado (3).

4. A resposta às questões submetidas não afecta apenas todos os consumidores privados que utilizam os serviços postais. A determinação do âmbito de aplicação da isenção de imposto pode também influenciar o desenvolvimento do mercado dos serviços postais nos Estados-Membros. Conforme a solução a que o Tribunal de Justiça chegar, as suas respostas podem conduzir a um reforço dos prestadores do serviço universal existentes e dificultar o estabelecimento de prestadores concorrentes, ou ter o efeito contrário.

II – Enquadramento jurídico

A – Direito comunitário

5. O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, que tem por título «Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral», dispõe, na parte que aqui interessa:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

a) As prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção dos transportes de passageiros e das telecomunicações; [...]» (4).

6. A Directiva 97/67/CE (a seguir «directiva postal») (5) adopta regras uniformes para o mercado interno do serviço postal. Regula, entre outras matérias, as modalidades de fornecimento de um serviço postal universal.

7. O artigo 2.º da directiva postal contém, entre outras, as seguintes definições:

«2) ‘Rede postal pública’, o sistema de organização e meios de toda a ordem utilizados pelo prestador ou prestadores do serviço universal com vista, nomeadamente:

- à recolha, nos pontos de acesso em todo o território, dos envios postais abrangidos por uma obrigação de serviço universal;
- ao encaminhamento e tratamento desses envios postais desde o ponto de acesso da rede postal até ao centro de distribuição;
- à distribuição no endereço indicado no envio postal;

[...]

13) ‘Prestador do serviço universal’, a entidade pública ou privada que presta um serviço postal universal ou partes deste num Estado-Membro e cuja identidade foi notificada à Comissão de acordo como o disposto no artigo 4.º [...]»

8. As obrigações dos Estados-Membros de disponibilizar um serviço postal estão reguladas, nomeadamente, no artigo 3.º da Directiva 97/67:

«1. Os Estados-Membros devem assegurar que os utilizadores usufruam do direito a um serviço universal que envolva uma oferta permanente de serviços postais com uma qualidade especificada, prestados em todos os pontos do território, a preços acessíveis a todos os utilizadores.

2. Para tanto, os Estados-Membros devem providenciar para que a densidade dos pontos de

contacto e dos pontos de acesso corresponda às necessidades dos utilizadores.

3. Os Estados-Membros devem providenciar para que o prestador ou prestadores do serviço universal garantam em todos os dias úteis e pelo menos cinco dias por semana, salvo circunstâncias ou condições geográficas excepcionais, consideradas como tal pelas autoridades reguladoras nacionais, no mínimo:

- uma recolha,
- uma distribuição ao domicílio de cada pessoa singular ou colectiva ou, por derrogação em condições a determinar pela autoridade reguladora nacional, em instalações apropriadas [...]

7. O serviço universal definido no presente artigo inclui tanto os serviços nacionais como os serviços transfronteiriços.»

9. Até à entrada em vigor da Directiva 2008/6/CE (6), de 27 de Fevereiro de 2008, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 97/67 tinha a seguinte redacção:

«Na medida necessária à manutenção do serviço universal, os Estados-Membros podem continuar a reservar determinados serviços normalizados de envio de correspondência a um ou mais prestadores do serviço universal. Esses serviços devem limitar-se à recolha, triagem, transporte e entrega dos envios de correspondência interna e dos envios de correio transfronteiriço de entrada, quer sejam ou não efectuados por distribuição acelerada, dentro dos limites de peso e de preço a seguir indicados: o limite de peso é fixado em 100 gramas a partir de 1 de Janeiro de 2003 e em 50 gramas a partir de 1 de Janeiro de 2006. Estes limites de peso não são aplicáveis, a partir de 1 de Janeiro de 2003, se o preço for igual ou superior ao triplo da tarifa pública de um envio de correspondência do primeiro escalão de peso da categoria mais rápida e, a partir de 1 de Janeiro de 2006, se o preço for igual ou superior a duas vezes e meia essa mesma tarifa [...].»

B – *Direito nacional*

10. No Reino Unido, a isenção aplicável à prestação de serviços postais prevista na Sexta Directiva foi transposta pela section 31(1), em conjugação com a Schedule 9, Group 3, Items 1 e 2, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994 (Value Added Tax Act 1994), na redacção que lhe foi dada por uma lei de 2000. De acordo com estas disposições, tanto o transporte dos envios postais pela Post Office Company como os serviços com ele relacionados prestados pela Post Office Company estão isentos do imposto sobre o valor acrescentado.

11. A «Post Office Company» é a Royal Mail Holdings plc, uma sociedade gestora de participações sociais que não exerce actividades comerciais. Porém, a isenção da «Post Office Company» prevista na Lei de 1994 na sua versão de 2000 foi, segundo informou o tribunal *a quo*, alargada pela Administração Pública a qualquer filial a 100% da Royal Mail Holdings plc, desde que essa filial preste serviços postais.

12. A Lei do serviço postal de 2000 define, na section 4, o conceito de «serviço postal universal». Este abrange um serviço postal cobrindo em princípio todo o território, devendo garantir, por um lado, que, pelo menos uma vez por dia, em todos os dias úteis, se efectue uma distribuição de envios postais ao domicílio de qualquer pessoa no Reino Unido e, por outro, que se efectue uma recolha dos envios postais pelo menos uma vez por dia de cada ponto de acesso para isso instalado. Além disso, no quadro do serviço universal devem ser garantidos, entre outros, o transporte dos envios postais relevantes, de um local para outro, bem como os serviços acessórios de aceitação, recolha, tratamento e distribuição de tais envios, a preços acessíveis, determinados em função de um tarifário público uniforme em todo o Reino Unido.

13. É considerado prestador de serviço universal, na acepção da Lei do serviço postal de 2000, quem o Ministro competente designar como tal nos termos do artigo 4.º da directiva postal, notificando a Comissão Europeia disso e informando-a das medidas tomadas.

III – Matéria de facto, questões prejudiciais e tramitação processual

14. O mercado postal britânico está totalmente liberalizado desde 1 de Janeiro de 2006. A cada candidato elegível pode ser concedida uma licença para transporte de quaisquer envios postais, sem limite de peso.

15. A Royal Mail é actualmente, no Reino Unido, o único prestador do serviço postal universal notificado à Comissão. Segundo a licença que para isso lhe foi concedida, a Royal Mail deve respeitar um conjunto de obrigações, em especial uma cobertura de todo o território do Reino Unido com prestações de serviço postal a preços uniformes e acessíveis.

16. Os serviços postais a fornecer pela Royal Mail abrangem ainda as obrigações de assegurar a existência de uma rede suficiente de pontos de acesso para o público e de garantir a distribuição a todos os endereços dentro do Reino Unido e a recolha de envios postais de todos os pontos de acesso, em todos os dias úteis, bem como a manutenção de determinados níveis de qualidade, em especial a entrega rápida de cartas enviadas por correio prioritário, em regra no dia útil seguinte.

17. Os serviços postais da Royal Mail são prestados através de uma rede nacional integrada que serve, seis dias por semana, cerca de 27 milhões de endereços, cerca de 113 000 marcos de correio, 14 200 estações de correio e 90 000 instalações de empresas. No total, a Royal Mail emprega cerca de 185 000 pessoas no Reino Unido.

18. Em termos de receitas, cerca de 90% dos serviços postais prestados pela Royal Mail, incluindo o transporte de cartas, estão sujeitos a condições regulamentares e a exigências que só foram impostas à Royal Mail e não aos outros operadores postais do Reino Unido.

19. A TNT é titular, desde Dezembro de 2002, de uma licença para a prestação de serviços postais e pode, em consequência da liberalização, transportar qualquer correspondência dentro do Reino Unido, sem limitações. Actualmente, a TNT fornece apenas os chamados «serviços a montante» (*upstream services*). Nestes incluem-se a triagem mecânica, ou em determinados casos manual, e o tratamento de envios postais, bem como o transporte para pontos centrais de acesso que são mantidos pela Royal Mail.

20. A Royal Mail e a TNT devem pagar, pela licença, uma taxa que depende do volume de negócios. As condições das licenças de ambos os prestadores de serviços postais são quanto ao mais diferentes e, em certos aspectos, divergem substancialmente uma da outra. A Royal Mail está sujeita, em especial, a obrigações permanentes nos domínios do controlo de preços,

frequência, cobertura do território, acesso aos clientes, padrões de qualidade, tratamento das reclamações e modificação das condições negociais segundo as quais devem ser prestados os serviços postais.

21. Além disso, a Royal Mail, de acordo com a sua licença, é obrigada a prestar os chamados «serviços a jusante» (*downstream services*). Estes abrangem o transporte e a distribuição aos destinatários dos envios postais que a TNT tenha entregado, depois de triados e tratados, nos pontos de acesso central da Royal Mail.

22. Enquanto a Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994, na sua versão actual, isenta a Royal Mail do imposto sobre o valor acrescentado no transporte de envios postais, os outros prestadores de serviços postais, como a TNT, estão sujeitos, sem limitação, a esse imposto, à taxa normal de 17,5%, quanto às prestações de serviços por eles efectuadas.

23. Segundo estimativa da TNT, o correio de tipo comercial representa cerca de 85% do volume global do correio do Reino Unido. Cerca de 40% desse correio provém de clientes que não podem recuperar integralmente o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, entre os quais se destacam as instituições financeiras, que constituem o segmento do mercado mais importante para a TNT em matéria de correio comercial. Esta tem, assim, interesse em reduzir ao mínimo possível o montante de imposto a cobrar aos seus clientes.

24. A TNT apresentou, por essa razão, na High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) um pedido de fiscalização judicial da legalidade da isenção de imposto de que a Royal Mail beneficia ao abrigo da Schedule 9, Group 3, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994. No âmbito deste processo, a High Court, por despacho de 12 de Julho de 2007, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

«1) a) De que modo deve ser interpretada a expressão ‘serviços públicos postais’ contida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE) [actual artigo 132.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112]?

b) A interpretação dessa expressão é afectada pelo facto de os serviços postais num Estado-Membro terem sido liberalizados, de não haver serviços reservados na acepção da Directiva 97/67/CE do Conselho, conforme alterada, e de existir um prestador do serviço universal designado que foi notificado à Comissão em conformidade com a mesma directiva (tal como a Royal Mail no Reino Unido)?

c) Nas circunstâncias do caso em apreço [indicadas na alínea b) *supra*], essa expressão abrange:

i) apenas o único prestador do serviço universal designado (como a Royal Mail no Reino Unido) ou

ii) também um operador postal privado (como a TNT Post)?

2) Nas circunstâncias do caso em apreço, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA [actual artigo 132.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112] deve ser interpretado no sentido de exigir ou permitir a um Estado-Membro que isente todos os serviços postais prestados pelos ‘serviços públicos postais’?

3) No caso de se exigir ou permitir aos Estados-Membros que isentem alguns dos serviços prestados pelos ‘serviços públicos postais’, mas não todos, quais são os critérios para identificar esses serviços?»

25. No processo perante o Tribunal de Justiça, intervieram a TNT e a Royal Mail, tendo

tomado posição a Irlanda, os Governos grego, alemão, finlandês, sueco e do Reino Unido, bem como a Comissão.

IV – **Apreciação jurídica**

A – *Quanto à primeira questão prejudicial*

26. A primeira questão prejudicial está dividida em três partes, que vou analisar conjuntamente. Dirige-se, no essencial, à determinação do âmbito de aplicação pessoal do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Segundo esta disposição, os Estados-Membros isentam de imposto sobre o valor acrescentado «as prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção dos transportes de passageiros e das telecomunicações».

27. A High Court pretende saber se, num mercado de serviços postais totalmente liberalizado, ainda se pode, em qualquer caso, falar de «serviços públicos postais» cujas prestações estão isentas e, sendo caso disso, que prestadores de serviços postais são abrangidos por esse conceito.

28. A TNT, bem como os Governos finlandês e sueco, defendem, invocando as conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo Dansk Postordreforening (7), que a isenção do imposto na prestação de serviços postais já não se justifica depois do desaparecimento da reserva de determinados serviços. A Royal Mail, os restantes Estados-Membros intervenientes e a Comissão são, pelo contrário, da opinião que, nas actuais condições, o(s) prestador(es) do serviço postal universal deve(m) ser considerados serviços públicos postais, cujas prestações estão isentas.

– Interpretação do conceito de serviço público postal tendo em conta o contexto da regulamentação e o sentido e finalidade da isenção

29. Pode adiantar-se desde já que as isenções especificadas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva dizem respeito a actividades que servem o interesse geral, como resulta do título desta parte. Além dos serviços postais, segundo as disposições da parte A do referido artigo, estão isentas de imposto as prestações de serviços de saúde e de assistência social, bem como prestações nas áreas da religião, educação, cultura e desporto.

30. É comumente aceite que estas prestações satisfazem necessidades elementares da vida das populações e são frequentemente efectuadas por instituições públicas sem fins lucrativos. O legislador comunitário de 1977 inclui também nestas necessidades elementares o fornecimento de serviços postais. Estas prestações indispensáveis devem ser postas à disposição da generalidade das pessoas, a preços acessíveis e sem a sobrecarga do imposto sobre o valor acrescentado (8).

31. Na escolha das prestações que, segundo o artigo 13.º da Sexta Directiva, estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, o legislador comunitário inspirou-se, quando da adopção da directiva, por um lado, nas isenções já existentes nos Estados-Membros. Por outro lado, tentou limitar o número de isenções de imposto, dado que as mesmas constituem uma excepção ao princípio geral de que todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (9).

32. Devido ao seu carácter excepcional, as normas tipificadoras das isenções são de interpretação estrita (10). O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva não abrange, assim, todas as actividades de interesse geral, mas apenas as que aí estejam enumeradas especificamente e

descritas de maneira muito detalhada (11). Isto não significa, porém, que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos (12).

33. Para uma delimitação mais precisa, certas isenções estabelecem que as prestações devem ser realizadas por determinadas pessoas ou instituições. Os serviços de assistência na saúde apenas estão isentos quando são prestados por profissionais qualificados para a realização dos serviços médicos (artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva) (13).

34. Para diversas outras isenções prevê-se que as mesmas apenas se aplicam quando as prestações em causa são fornecidas por organismos de direito público ou por determinadas entidades reconhecidas pelo Estado [v. artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b), g), h), i), n), e p), da Sexta Directiva]. Isto tem por base a apreciação de que só existe um interesse geral especial que justifique uma isenção de imposto se estes serviços forem prestados por uma entidade sob controlo estatal. Através do controlo estatal podem, em especial, ser nomeadamente garantidas a qualidade da prestação e a razoabilidade do seu preço.

35. Também quanto à isenção dos serviços postais, de acordo com o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, já o Tribunal de Justiça, no acórdão Comissão/Alemanha (14), referiu que esta disposição apenas abrange as prestações efectuadas por um operador que possa ser qualificado de «serviço público postal» em sentido orgânico. As prestações isentas ao abrigo do artigo 13.º, A, não são, pois, definidas por referência a conceitos puramente materiais e funcionais (15).

36. A formulação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), estabelece por isso, seguramente, que só estão isentas as prestações efectuadas directamente aos clientes pela própria organização postal. Em contrapartida, não estão isentas as prestações parciais fornecidas por terceiros à organização postal, tais como o transporte de envios postais por via férrea ou aérea entre diferentes estações de serviço postal (16).

37. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça não delimitou a aplicação do conceito de serviço *público* de modo a este abranger apenas e unicamente o prestador estatal. Antes pelo contrário, considerou a isenção aplicável também às prestações efectuadas por uma empresa concessionária privada (17). Diferentemente de outras normas tipificadoras de isenções, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva não exige sequer que o serviço postal seja fornecido por uma *instituição de direito público*.

38. De facto, quando da adopção da directiva, no ano de 1977, não era necessário fazer uma distinção entre prestadores estatais e privados porque, nessa época, os serviços postais eram, no essencial, assegurados apenas por prestadores estatais em situação de monopólio.

39. Desde então, no entanto, a organização do serviço postal alterou-se substancialmente. Na pendência da transposição da directiva postal, os monopólios postais foram pouco a pouco sendo abolidos e o mercado foi aberto a prestadores concorrentes.

40. Não corresponderia aos objectivos da Sexta Directiva neste domínio reservar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado apenas aos prestadores estatais de serviços postais ou não a aplicar quando não exista qualquer prestador estatal. As empresas comerciais podem também, em princípio, ser consideradas um serviço público postal na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, desde que, paralelamente ou em substituição do antigo monopólio das entidades públicas, forneçam serviços postais no interesse geral (18).

41. Como resulta, nomeadamente, da inserção da norma de isenção no artigo 13.º, A, da

Sexta Directiva, o seu sentido e a sua finalidade traduzem-se em não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado os serviços postais que sejam considerados parte do dever geral de fornecimento, cuja disponibilização a preços acessíveis serve, por isso, o interesse geral (19).

42. Este objectivo não perdeu a sua importância com a liberalização do mercado dos serviços postais.

43. Assim, o artigo 2.º, n.º 2, da directiva postal parte da existência de uma «rede postal pública» e define-a como o sistema de organização e meios de toda a ordem utilizados pelo prestador ou prestadores do serviço universal. O artigo 3.º da directiva postal assegura que os utilizadores – ainda que não existindo monopólio postal estatal – possam usufruir de um serviço universal que envolva uma oferta permanente a todos os utilizadores de serviços postais que cubra todos os pontos do território, com uma determinada qualidade e a preços acessíveis. O artigo 12.º dispõe que os preços das prestações do serviço universal devem ser comportáveis e orientados em função dos custos e prevê a possibilidade de os mesmos serem aplicados como tarifa única em todo o território nacional.

44. Através destas obrigações impostas ao serviço universal, o legislador comunitário concretizou as prestações em que existe um interesse público especial. No entanto, a directiva postal estabelece nesta medida apenas requisitos mínimos (20). Por isso, da sua regulamentação não se pode retirar de forma definitiva que prestador e que prestações de serviços, em cada contexto regulamentar de um Estado-Membro, entram no âmbito de aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado.

45. Além disso, deve reconhecer-se que, como o Governo sueco salienta, a directiva postal e a Sexta Directiva IVA têm âmbitos de regulamentação completamente diferentes e regulamentam objectos diferentes. A directiva postal constitui o quadro geral para a organização do mercado dos serviços postais e não toma qualquer posição quanto ao tratamento, do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, desses serviços. A Sexta Directiva, por seu turno, introduz um sistema para o imposto sobre o valor acrescentado que abrange toda a Comunidade e trata as prestações de serviço postal apenas pontualmente.

46. Isto, porém, não impede que as apreciações que estão na base da regulamentação da directiva postal sobre as prestações de serviço universal efectuadas pela rede postal pública sejam tidas em consideração na interpretação da Sexta Directiva, pois neste ponto os objectivos de ambas as regulamentações sobrepõem-se: deve ser garantida a prestação global de serviços postais a preços comportáveis.

47. Isto vai no sentido de que, nas condições actuais, se deve entender que o operador da *rede postal pública* que fornece o serviço universal integra os *serviços públicos postais* na acepção do artigo 13.º, A. n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

48. A Royal Mail, a Irlanda e os Governos grego, sueco e do Reino Unido manifestam-se, no entanto, contra a tomada em conta da directiva postal na interpretação da Sexta Directiva IVA. Alegam que a directiva postal, baseada no artigo 95.º CE, não podia conduzir a uma modificação da legislação fiscal, a qual, de acordo com o artigo 93.º CE, deve ser aprovada por unanimidade. Se o legislador tivesse querido introduzir uma adaptação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado do serviço postal, teria podido modificar a disposição respectiva ao proceder à substituição da Sexta Directiva pela Directiva 2006/112 (21).

49. Estes argumentos, porém, não são de acolher. No presente caso, não se trata de uma modificação da Sexta Directiva, mas de uma interpretação que tem em consideração o fim da norma. Dentro dos limites da letra da disposição, há que ter em conta a este respeito também o

contexto fáctico e de direito comunitário no momento da aplicação da norma de isenção (22).

50. Corresponde, assim, à praxis do Tribunal de Justiça, quando interpreta conceitos específicos da Sexta Directiva, chamar à colação normas de direito comunitário pertinentes, exteriores ao direito fiscal, na medida em que prossigam objectivos concordantes. No acórdão *Abbey National* (23), o Tribunal interpretou mesmo o conceito de gestão de fundos comuns de investimento, na acepção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Directiva, recorrendo à definição correspondente constante da Directiva 85/611/CEE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns organismos de investimento colectivo em valores mobiliários (OICVM) (24).

– Aplicação da isenção depois do desaparecimento da reserva de determinados serviços

51. A TNT e os Governos finlandês e sueco, invocando as conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo *Dansk Postordreforening* (25), defendem, além disso, o entendimento de que a isenção apenas é aplicável na medida em que ainda existam serviços postais reservados a determinado prestador. O advogado-geral defendeu, com efeito, o ponto de vista de que as empresas postais só exercem uma actividade pública isenta de imposto quando prestam serviços reservados. Os serviços que não são reservados a um prestador exclusivo, mesmo que pertençam ao serviço universal, são prestados em condições normais de concorrência e são de natureza puramente comercial (26).

52. Efectivamente, o artigo 7.º da directiva postal não exige, até aqui, uma liberalização total, permitindo mesmo reservar para um ou mais prestadores uma gama limitada de serviços. No entanto, o Reino Unido e outros Estados-Membros já não utilizam esta possibilidade.

53. Num mercado liberalizado, os Estados-Membros continuam não obstante a ser obrigados, segundo o artigo 4.º da directiva postal, a garantir o serviço universal. Para tanto devem, designadamente, tomar as medidas necessárias para que o(s) fornecedor(es) do serviço universal cumpram as obrigações estabelecidas nos artigos 3.º a 6.º e 12.º da directiva postal, no que se refere à qualidade e ao preço dos serviços postais.

54. O Reino Unido cumpriu estes deveres ao confiar à Royal Mail a obrigação de garantir o serviço universal e ao incluir, na licença para esse fim concedida, as correspondentes obrigações. Como o tribunal *a quo* expôs, estas condições da licença do serviço universal divergem substancialmente das condições em que os outros prestadores de serviços postais operam no Reino Unido.

55. Os prestadores do serviço universal, mesmo sem a concessão de direitos exclusivos, não fornecem, portanto, as suas prestações num mercado totalmente livre e orientado apenas segundo pontos de vista económicos. Antes pelo contrário, desempenham também uma missão estabelecida no interesse geral e estão sujeitos, por isso, a um controlo estatal específico. Por conseguinte, classificar os prestadores do serviço universal como «serviços públicos postais» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva e isentar as suas prestações de imposto está em conformidade com a finalidade dessa norma.

56. A este respeito, convém ter em consideração que, conforme resulta expressamente do décimo sexto considerando da directiva postal, para garantir o funcionamento do serviço universal em condições financeiras equilibradas, se afigura justificado manter um conjunto de serviços que podem ser reservados. A reserva visa, por isso, manter o equilíbrio financeiro do serviço universal, a fim de lhe permitir exercer as funções que lhe incumbem no interesse geral (27). Abstraindo do financiamento dos encargos especiais do serviço universal, a reserva de determinadas prestações não tem por base, portanto, qualquer outra consideração orientada no

sentido do interesse geral. Por isso, não existe qualquer razão para fazer depender a isenção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva da reserva de determinadas prestações, pois a garantia do serviço universal tem por fim servir o interesse geral mesmo que a base financeira de tal serviço não seja estabelecida através da concessão de direitos exclusivos.

57. Aliás, uma interpretação ligada à reserva de determinados serviços conduziria a que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva perdesse todo o efeito numa série de Estados-Membros, o que, apesar do princípio da interpretação estrita das normas de isenção, é tanto quanto possível de evitar (28).

– Interpretação à luz do princípio da neutralidade fiscal

58. Por último, resta analisar a crítica formulada pela TNT, bem como pelos Governos sueco e finlandês, de que a isenção do prestador do serviço universal viola o princípio da neutralidade fiscal e prejudica a concorrência.

59. O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (29). Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (30).

60. Deve concordar-se com os referidos intervenientes em que o princípio da neutralidade está em todo o caso garantido quando a isenção é aplicada apenas aos prestadores que fornecem serviços postais reservados. Em consequência da concessão de direitos exclusivos a um prestador, torna-se impossível que outros operadores económicos forneçam prestações semelhantes e que o diferente tratamento fiscal deles viole o princípio da neutralidade.

61. Daí não resulta, porém, que o princípio da neutralidade seja automaticamente violado quando a isenção não está ligada ao carácter de serviço reservado das prestações, antes se alargando, de um modo geral, às prestações do serviço universal. Nomeadamente, é compatível com o princípio da neutralidade isentar apenas as prestações do operador do serviço universal na medida em que estas, em consequência de obrigações jurídicas especiais, não sejam comparáveis com as prestações de outros operadores e não envolvam, por isso, quaisquer distorções da concorrência.

62. O núcleo essencial do serviço universal, garantido pela Royal Mail no interesse geral, é constituído pela colocação à disposição de todos os utilizadores de uma determinada oferta de serviços postais que cobre todo o território a uma tarifa preestabelecida. A Royal Mail está, especialmente, obrigada a manter um número determinado de pontos de acesso (marcos de correio e estações de correio) nos quais os envios postais sejam recolhidos pelo menos uma vez em cada dia útil. Deve entregar todos os envios postais autorizados em cada endereço no Reino Unido, a um preço razoável e uniforme, e não pode mesmo recusar o transporte para zonas remotas ou só o efectuar a preços mais elevados. Por último, o correio deve ser entregue em todos os dias úteis, em todos os endereços dos destinatários privados e aos clientes comerciais.

63. A TNT não está obrigada a oferecer prestações de serviços comparáveis. Por isso, o princípio da neutralidade fiscal não impõe, fundamentalmente, que as operações da TNT e da Royal Mail tenham o mesmo tratamento fiscal. Pode até acontecer que a TNT efectue prestações em parte semelhantes às da Royal Mail, por exemplo, a recolha e a triagem de envios postais. O serviço universal, beneficiado do ponto de vista fiscal, consiste porém, exactamente, na disponibilização de uma rede postal pública constituída por um sistema de infra-estruturas e de

prestações de serviços de determinada qualidade a um determinado preço. Por consequência, para apreciar a comparabilidade das operações, não basta confrontar somente prestações individuais, havendo ainda que as situar como parte de uma oferta global da rede postal pública (31).

64. Se isto é aplicável a todas ou apenas a determinadas operações do prestador do serviço universal, é algo que será analisado a seguir, no quadro da resposta à segunda questão.

65. É em todo o caso irrelevante, para efeitos do tratamento fiscal, que um prestador do serviço universal tenha sido notificado como tal à Comissão de acordo com o artigo 4.º da directiva postal. Decisiva é apenas a circunstância de as suas prestações, do ponto de vista material, corresponderem às características do serviço universal e de as mesmas serem garantidas por um determinado período, através das condições da licença que lhe foi concedida ou através de obrigações legais. Não seria, assim, compatível com o princípio da neutralidade tratar diferentemente, do ponto de vista fiscal, prestações materialmente da mesma natureza, apenas porque o operador económico que as realiza foi notificado à Comissão.

66. Pelas razões expostas, deve responder-se à primeira questão prejudicial que os «serviços públicos postais», na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, são os prestadores de serviços postais que garantem o serviço universal. A aplicação da isenção de imposto não pressupõe que sejam reservados determinados serviços ao(s) prestador(es) do serviço universal.

B – Quanto à segunda e terceira questões prejudiciais

67. Com a sua segunda questão prejudicial, o tribunal *a quo* pretende saber se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva engloba todas as operações efectuadas por um prestador de serviços postais abrangido pela isenção. Para o caso de nem todas as prestações do operador estarem isentas, o tribunal *a quo* solicita, na terceira questão, a indicação de critérios para a distinção das prestações isentas das não isentas. Uma vez que estas duas questões estão em estreita relação uma com a outra, abordá-las-ei em conjunto.

68. Segundo o ponto de vista da Royal Mail, da Irlanda e dos Governos do Reino Unido e grego, a letra da isenção concede o benefício da mesma apenas ao prestador de serviços e não exige qualquer distinção entre as diferentes operações do beneficiário. Em contrapartida, segundo o ponto de vista da Comissão e do Governo alemão, a isenção só deve ser aplicada àqueles serviços do prestador universal directamente incluídos na oferta do serviço universal. Quanto a este ponto, a Comissão exclui determinados envios maciços, os quais não devem ser isentos. Na opinião do Governo alemão, não entram no âmbito de aplicação da isenção as prestações de serviços realizadas em condições e tarifas negociadas.

69. Quanto a este ponto, importa, mais uma vez, recordar que, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, são isentas as prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações, efectuadas pelos serviços públicos postais. Abstraindo dos transportes de passageiros e das telecomunicações, que são expressamente excluídos da isenção, a disposição não refere prestações determinadas dos serviços públicos postais.

70. Por isso, à primeira vista, a letra da disposição parece dar razão à Royal Mail e aos governos que a apoiam. A favor deste entendimento da norma de isenção, pode argumentar-se, além disso, que seria possível uma clara delimitação das operações beneficiadas pois, sem necessidade de outras diferenciações, haveria apenas que determinar quem realizou a operação.

71. Se, porém, se quisesse efectivamente ter apenas em conta o facto de a operação ser

efectuada por um serviço público postal, então deveriam também isentar-se operações que não têm qualquer relação com prestações de serviços postais, como, por exemplo, a venda de produtos de papelaria ou artigos para ofertas, nas estações de correio. Isto está em manifesta contradição com o sentido e a finalidade da norma de isenção, consistente em não onerar as prestações de serviços específicos efectuadas no interesse geral. Além disso, não ficaria garantido o princípio da neutralidade fiscal nem a máxima da interpretação estrita da isenção de imposto, enquanto norma excepcional.

72. Para ter em consideração estas últimas reflexões, a isenção deve estender-se apenas às prestações do serviço público postal que este efectua *enquanto tal*. Como resulta da resposta à primeira questão prejudicial, a isenção deve abranger as prestações da rede postal pública cuja garantia é exigida no interesse público, para o que, nesta medida, são de tomar em consideração as apreciações da directiva postal.

73. É certo que, por princípio, é necessária uma interpretação uniforme dos conceitos da Sexta Directiva (32). Como a directiva postal não harmoniza na sua totalidade o serviço universal, podem verificar-se divergências, de um Estado-Membro para outro, na definição dos serviços que integram o serviço universal e nas características da sua prestação, que têm efeitos quanto à isenção do imposto sobre o valor acrescentado das prestações de serviço postal.

74. Já no acórdão Comissão/Alemanha (33), o Tribunal de Justiça referiu que a Sexta Directiva evitou influenciar a organização postal dos Estados-Membros, visto que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), abrange igualmente empresas de serviços postais organizadas segundo o direito público ou o direito privado. Está, do mesmo modo, em conformidade com o princípio da subsidiariedade que os Estados-Membros, tendo em consideração as suas especificidades geográficas, sociais e económicas, determinem, no quadro do disposto na directiva postal, quais os serviços postais que devem ser garantidos no interesse geral.

75. Deve, no entanto, ter-se em atenção que os Estados-Membros têm o dever de garantir a isenção quando os pressupostos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), estão preenchidos (34). Este dever tem como contrapartida um correspondente dever dos particulares. Os Estados-Membros devem, por consequência, na aplicação da isenção de imposto sobre o valor acrescentado, ater-se às avaliações que estabeleceram no quadro da regulamentação postal. Se tivessem a liberdade de determinar arbitrariamente a relevância do interesse geral, para os efeitos da isenção de imposto sobre o valor acrescentado, de forma diferente da definição que fizeram do serviço postal universal, então seria posto em causa o direito à concessão da isenção.

76. Um serviço não é universal pelo simples facto de ser prestado através da infra-estrutura de um prestador do serviço universal. O serviço deve, além disso, ser efectuado em condições e a preços aplicáveis ao público em geral de forma normalizada. Só nesse caso é que ele pode ser considerado como uma prestação que um serviço público postal fornece, enquanto tal, e que serve de forma especial o interesse geral.

77. Como o Governo alemão argumenta, invocando, com razão, o décimo quinto considerando da directiva postal, está à disposição do prestador do serviço universal negociar individualmente contratos com os clientes. As prestações desta espécie não são efectuadas através de um prestador actuando como serviço *público* postal, porque a prestação nestas condições não está disponível do mesmo modo para cada utilizador, mas apenas para os utilizadores com um especial poder de compra.

78. No que respeita a estas prestações que são efectuadas além do serviço universal e que não estão sujeitas às obrigações que àquele se aplicam, o prestador do serviço universal encontra-se na mesma situação de qualquer outro fornecedor de serviços postais. Por isso, tanto

o princípio da neutralidade fiscal como a proibição de distorções da concorrência excluem a isenção de imposto.

79. Já no acórdão Corbeau, o Tribunal de Justiça acentuou que a concessão de direitos exclusivos não é justificada pelo artigo 90.º, n.º 2, do Tratado CEE (actual artigo 86.º CE), quando estejam em causa serviços específicos, dissociáveis do serviço de interesse geral, que satisfaçam necessidades específicas dos agentes económicos (35). É certo que a Royal Mail não goza de direitos exclusivos nesta acepção. A isenção do imposto sobre o valor acrescentado constitui, no entanto, um privilégio do prestador do serviço universal, que só se justifica pelas funções de interesse geral que lhe incumbem. O mesmo privilégio não pode ser alargado às prestações efectuadas a outros operadores económicos particulares, de forma individualizada.

80. Não é inutilmente que o artigo 14.º, n.º 2, da directiva postal dispõe que os prestadores do serviço universal devem, nos seus sistemas de contabilidade de custos, possuir contas separadas para os serviços que pertencem ao serviço universal e para os outros serviços. Isto aplica-se, também segundo o artigo 14.º, n.º 2, segunda frase, na medida em que não se trate de serviços universais reservados. Esta exigência destina-se a garantir a transparência dos custos e a excluir uma subvenção cruzada entre as diferentes secções, que possa reforçar as vantagens do prestador do serviço universal em concorrência com outros prestadores.

81. Do ponto de vista da isenção de imposto, também é obrigatória uma clara separação dos diferentes sectores do serviço postal, para não reforçar uma vantagem em benefício do prestador do serviço universal, em áreas em que concorre com outros prestadores. Uma vez que, mesmo sem isto, devem ser escrituradas contas separadas para as diferentes espécies de serviços, não é de crer que uma correspondente aplicação diferenciada da isenção de imposto acarrete maiores dificuldades práticas.

82. No que respeita aos envios postais em massa (*bulk mail services*), que segundo o ponto de vista da Comissão não devem do mesmo modo ser isentos de imposto, é em primeiro lugar de notar que não correspondem a qualquer conceito técnico que esteja definido na directiva postal. Antes pelo contrário, a directiva postal só reconhece como categoria especial a publicidade endereçada. Esta é definida no artigo 2.º, n.º 8, da directiva postal como «uma comunicação constituída exclusivamente por material publicitário, de *marketing* ou de divulgação e que consista numa mensagem idêntica para todos os destinatários, excepto quanto ao nome, endereço e número identificativo de cada um deles ou outras modificações que não alterem a natureza da mensagem, enviada para um número significativo de destinatários e destinada a ser transportada e entregue na morada indicada pelo remetente no próprio envio ou no seu acondicionamento».

83. O conceito de envio postal em massa podia, num primeiro momento, ser entendido como sinónimo de publicidade endereçada. Num sentido mais amplo, podia aí ser incluído, em geral, o correio comercial enviado em grandes quantidades por um expedidor, mas que contém comunicações individuais como, por exemplo, facturas de uma empresa de telecomunicações ou extractos de conta enviados por bancos.

84. Seja como for que se entenda o conceito, a isenção está, em qualquer caso, excluída quando estes envios sejam efectuados a preços negociados individualmente.

85. Ainda que seja aplicada na generalidade uma tarifa de portes em vigor, não se trata neste caso, sem dúvida, de prestações tipificadas que digam respeito a necessidades vitais directas de clientes privados. Na verdade, é também, em princípio, do interesse do bem comum pôr à disposição de clientes comerciais uma rede postal pública.

86. Todavia, também os particulares beneficiam indirectamente com isso. Estes têm interesse

em que o seu correio comercial lhes seja enviado a preços razoáveis, nomeadamente quando vivem em regiões remotas do Estado?Membro. Se o expedidor do correio comercial, como por exemplo um banco, não tiver direito à dedução do imposto pago a montante, o imposto sobre o valor acrescentado cobrado sobre o porte vai, finalmente, reflectir-se no preço que o expedidor cobra aos seus clientes.

87. Finalmente, no caso do correio comercial que contém uma comunicação individual e que é expedido nas condições da tarifa geral, é difícil determinar a partir de que número de envios remetidos se deve considerar existir um envio em massa não isento de imposto. Deve ser considerado como tal o envio de 50 facturas que uma empresa média expede por dia ou, apenas, o de milhares de facturas de uma grande empresa de serviços? Por esta razão, os envios postais deste tipo não devem ser tratados diferentemente de cada envio particular remetido com conteúdo individual.

88. Em contrapartida, a publicidade endereçada, na acepção do artigo 2.º, n.º 8, da directiva postal, é determinável. Esta, apesar da aplicação de um preço de porte geral, pode ser excluída da isenção porque, nestes envios, é preponderante o interesse comercial na publicidade dos produtos ou serviços do expedidor. É, no entanto, finalmente da competência dos Estados?Membros decidir como avaliam nestes casos os interesses privados e públicos. Neste aspecto, é também de ter em consideração o interesse das empresas em concorrência com o prestador do serviço universal em manterem o acesso, em condições de igualdade, a este segmento lucrativo do mercado.

89. À segunda e à terceira questão deve, por isso, ser respondido que, segundo o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, estão isentas de imposto somente aquelas prestações que um serviço público postal fornece enquanto tal, isto é, as prestações de serviço universal efectuadas no interesse geral. Não estão isentas, em contrapartida, as prestações efectuadas em condições negociadas individualmente e que não estão sujeitas às obrigações do serviço universal.

V – Conclusão

90. Com base nas considerações anteriores, proponho que se dêem as seguintes respostas às questões prejudiciais submetidas pela High Court:

«1) Os ‘serviços públicos postais’, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, são os prestadores de serviços postais que garantem o serviço universal. A aplicação da isenção de imposto não pressupõe que sejam reservados determinados serviços ao(s) prestador(es) do serviço universal.

2) Segundo o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, estão isentas de imposto somente aquelas prestações que um serviço público postal fornece enquanto tal, isto é, as prestações de serviço universal efectuadas no interesse geral. Não estão isentas, em contrapartida, as prestações efectuadas em condições negociadas individualmente e que não estão sujeitas às obrigações do serviço universal.»

1 – Língua original: alemão.

2 – Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1), substituída, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de

2007, pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 – V. comunicado de imprensa IP/07/1164, de 24 de Julho de 2007.

4 – O artigo 132.º da Directiva 2006/112/CE tem praticamente a mesma redacção e prevê do mesmo modo a isenção das prestações de serviços e das entregas de bens acessórias das referidas prestações efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção dos transportes de passageiros e das telecomunicações.

5 – Directiva 97/67/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Dezembro de 1997, relativa às regras comuns para o desenvolvimento do mercado interno dos serviços postais comunitários e a melhoria da qualidade de serviço (JO 1998, L 15, p. 14), na versão modificada pela Directiva 2002/39/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 10 de Junho de 2002 (JO L 176, p. 21).

6 – Directiva 2008/6/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 97/67/CE no respeitante à plena realização do mercado interno dos serviços postais da Comunidade (JO L 52, p. 3). Esta directiva vem abolir a possibilidade de determinados serviços serem reservados a partir de 1 de Janeiro de 2011 (para onze Estados-Membros prevê-se um prazo de transposição mais longo, até ao fim de 2012).

7 – Conclusões de 10 de Abril de 2003 (C-169/02, Colect., p. I-13330, n.º 79). Neste processo, não chegou a ser proferido acórdão pelo Tribunal de Justiça porque o pedido de decisão a título prejudicial foi retirado depois da apresentação das conclusões.

8 – V., neste sentido, quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva, acórdãos de 20 de Novembro de 2003, d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services (C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 58), e de 8 de Junho de 2006, L.u.P. (C-106/05, Colect., p. I-5123, n.º 25).

9 – V. a Proposta da Comissão de 29 de Junho de 1973 para a Sexta Directiva do Conselho para a harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 16.

10 – Acórdãos d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services (já referido na nota 8, n.º 52); de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 29); de 14 de Junho de 2007, Haderer (C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18); e de 16 de Outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Colect., p. I-0000, n.º 17).

11 – Acórdãos de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 18); d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services (já referido na nota 8, n.º 54); e de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia (C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.º 15).

12 – Acórdãos Haderer (já referido na nota 10, n.º 18) e Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (já referido na nota 10, n.º 17).

13 – V., também, as minhas conclusões no processo Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen (acórdão de 27 de Abril de 2006, C-443/03 e C-444/04, Colect., pp. I-3617, I-3619, n.os 39 e 49).

14 – Acórdão de 11 de Julho de 1985 (107/84, Recueil, p. 2655, n.º 11).

15 – Acórdãos Comissão/Alemanha (já referido na nota 14, n.º 13) e de 14 de Dezembro de 2006,

VDP Dental Laboratory (C?401/05, Colect., p. I?12121, n.º 25).

16 – Acórdão Comissão/Alemanha (já referido na nota 14, n.os 11 e 19).

17 – Acórdão Comissão/Alemanha (já referido na nota 14, n.º 16).

18 – V. conclusões no processo Dansk Postordreforening (já referidas na nota 7, n.os 70 a 76).

19 – V. n.os 29 e 30 das presentes conclusões.

20 – V. formulação do artigo 3.º, n.º 3, primeira frase, da directiva postal.

21 – Já referida na nota 2.

22 – V., neste sentido, acórdãos de 6 de Outubro de 1982, Cilfit e o. (283/81, Recueil, p. 3415, n.º 20), e de 18 de Outubro de 2007, Agrover (C?173/06, Colect., p. I?8783, n.º 17).

23 – Acórdão de 4 de Maio de 2006 (C?169/04, Colect., p. I?4027, n.os 61 e segs.); v. mais em detalhe sobre a práxis correspondente n.os 73 e segs. das minhas conclusões nesse processo.

24 – JO L 375, p. 3; EE 06 F3 p. 38.

25 – Já referidas na nota 7.

26 – Conclusões no processo Dansk Postordreforening (já referidas na nota 7, n.º 79).

27 – V. acórdão de 15 de Novembro de 2007, International Mail Spain (C?162/06, Colect., p. I?9911, n.os 31 e segs.), com remissão para os acórdãos de 19 de Maio de 1993, Corbeau (C?320/91, Colect., p. I?2533, n.os 14 a 16), e de 17 de Maio de 2001, TNT Traco (C?340/99, Colect., p. I?4109, n.º 5), e com referência ao artigo 86.º, n.º 2, CE.

28 – V. n.º 32 das presentes conclusões, bem como as referências contidas na nota 12.

29 – Acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C?216/97, Colect., p. I?4947, n.os 19 e 20); Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 10, n.º 29); L.u.P. (já referido na nota 8, n.º 24); e de 28 de Junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, Colect., p. I?5517, n.º 46).

30 – Acórdãos de 3 de Maio de 2001, Comissão/França (C?481/98, Colect., p. I?3369, n.º 22), e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (já referido na nota 29, n.º 47).

31 – Seria em todo o caso concebível que a TNT oferecesse um serviço postal integrado cobrindo todo o território em que cooperasse com outros prestadores, em especial a Royal Mail. Na medida em que este serviço respeitasse as imposições do ponto de vista da conformação dos preços, essa prestação poderia ser considerada como serviço universal isento de imposto. Na minha opinião, não é, designadamente, necessário que um prestador forneça todas as prestações parciais, que constituem no conjunto o serviço universal, com os seus próprios meios.

32 – V. acórdãos Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 10, n.º 22), Haderer (já referido na nota 10, n.º 17) e Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (já referido na nota 10, n.º 16).

33 – Já referido na nota 14, n.º 16.

34 – V., neste sentido, acórdãos Comissão/Alemanha (já referido na nota 14, n.º 10); de 6 de Novembro de 2003, Dornier (C-45/01, Colect., p. I-12911, n.º 81); e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (já referido na nota 29, n.os 61 e 62).

35 – Acórdão Corbeau (já referido na nota 27, n.º 19).