

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 15 januari 2009¹(1)

Mål C-357/07

TNT Post UK Ltd

The Queen

mot

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

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

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Transaktioner som är undantagna från skatteplikt – Begreppet offentliga postväsenden – Samhällsomfattande tjänster – Principen om skatteneutralitet"

I – Inledning

1. I förevarande mål har High Court of Justice (England and Wales) (Administrative Court) begärt att domstolen ska tolka artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet,⁽²⁾ i vilken undantag från skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av det "offentliga postväsendet" föreskrivs. Det måste framför allt klargöras vilken betydelse detta begrepp har i en avreglerad marknad för posttjänster.

2. I målet vid den nationella domstolen har TNT Post UK Limited (TNT) riktat kritik mot att samtliga posttjänster som tillhandahålls av Royal Mail Group Limited (Royal Mail), som är leverantör av de samhällsomfattande tjänsterna i Förenade kungariket, är undantagna från skatteplikt, medan de tjänster som tillhandahålls av alla andra leverantörer omfattas av skatteplikt. Enligt klaganden finns det på den fullständigt avreglerade marknaden i Förenade kungariket inte längre något "offentligt postväsende" och det finns därför inte något utrymme för ett undantag. Skulle detta undantag däremot vara tillämpligt på leverantören av den samhällsomfattande tjänsten, så uppkommer frågan huruvida alla dennes tjänster ska undantas från skatteplikt eller endast vissa tjänster och i förekommande fall vilka.

3. De uppfattningar som de medlemsstater som yttrat sig i målet företräder avviker betydligt från varandra. Vissa medlemsstater anser att Förenade kungarikets praxis är korrekt medan andra är av uppfattningen att sådana undantag inte kan tillämpas på en avreglerad marknad. En enhetlig tolkning och tillämpning av sjätte mervärdesskattedirektivet garanteras följaktligen inte i denna fråga. Kommissionen har redan väckt talan om fördragsbrott mot tre medlemsstater, närmare bestämt dels av det skälet att de inte tillämpar undantaget från skatteplikt, dels av det skälet att de

har utvidgat undantaget för kraftligt.(3)

4. Svaret på de frågor som ställts här berör inte endast alla privata konsumenter som utnyttjar posttjänster. Fastställandet av tillämpningsområdet för undantaget från skatt kan även påverka utvecklingen av marknaderna för posttjänster i medlemsstaterna. Beroende på vilket resultat domstolen kommer fram till kan dess svar medföra en förstärkning av den position som den etablerade leverantören av de samhällsomfattande tjänsterna har och göra det svårare för konkurrerande leverantörer att komma in på marknaden eller ha motsatt effekt.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrätten

5. Artikel 13 A i sjätte mervärdesskattedirektivet, som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", har i utdrag följande lydelse:

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

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet med undantag för passagerarbefordran och telekommunikationstjänster. ..." (4)

6. Direktiv 97/67/EG (nedan kallat postdirektivet)(5) innehåller enhetliga bestämmelser för den inre marknaden för posttjänster. I detta direktiv regleras bland annat metoderna för tillhandahållande av en samhällsomfattande posttjänst.

7. Artikel 2 i postdirektivet innehåller bland annat följande definitioner av begrepp:

"2. [A]llmänt postnät: den organisation och de medel av alla slag som den eller de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster använder särskilt för att

– samla in postförsändelser som omfattas av skyldigheten att tillhandahålla samhällsomfattande tjänster från inlämningsställen inom hela territoriet,

– befordra och behandla dessa försändelser från postnätets inlämningsställe till utdelningscentralen,

– dela ut till de adresser som anges på försändelserna.

...

13. [D]en som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster: det offentliga eller privata organ som tillhandahåller samhällsomfattande posttjänster eller delar därav inom en medlemsstat och vars identitet har meddelats kommissionen i enlighet med artikel 4."

8. Medlemsstaternas skyldighet att tillhandahålla en samhällsomfattande tjänst regleras bland annat i artikel 3 i direktiv 97/67/EG, som innehåller följande bestämmelser:

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

2. För detta ändamål skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att säkerställa att expeditions-

och insamlingsställena ligger så tätt att användarnas behov beaktas.

3. De skall vidta åtgärder för att säkerställa att den eller de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster garanterar att det varje arbetsdag och minst fem dagar i veckan utom under omständigheter eller geografiska förhållanden som de nationella tillsynsmyndigheterna bedömer vara undantagsvis förekommande görs minst:

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

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

9. Artikel 7.1 i direktiv 97/67 hade fram till ikraftträdandet av direktiv 2008/6/EG(6) den 27 februari 2008 följande ordalydelse:

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

B – *Den nationella rätten*

10. I Förenade kungariket införlivades undantaget för posttjänster enligt sjätte mervärdesskattedirektivet genom artikel 31.1 jämförd med punkterna 1 och 2 i grupp 3, bilaga 9 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt Postal Services Act 2000. I enlighet med denna undantas Post Office Companys befordran av postpaket samt alla tjänster som Post Office Company tillhandahåller i samband med befordran av postpaket från mervärdesskatt.

11. ”Post Office Company” är Royal Mail Holdings plc., som i egenskap av holdingbolag inte utövar egen näringsverksamhet. Commissioners beviljade emellertid, såsom den hänskjutande domstolen angett, ett undantag för ”Post Office Company” enligt 1994 års lag om mervärdesskatt, i dess lydelse enligt Postal Services Act 2000, vilket skulle omfatta alla helägda dotterbolag till Royal Mail Holdings plc i den mån de tillhandahöll posttjänster.

12. I artikel 4 i Postal Services Act 2000 definieras begreppet samhällsomfattande posttjänst. Detta omfattar posttjänster tillhandahållna i princip inom hela territoriet, som ska säkerställa dels minst en utdelning av avsedda postpaket varje arbetsdag till varje persons bostad respektive hemvist i Förenade kungariket, dels minst en inhämtning av postpaket från de inlämningsställen som inrättats för detta ändamål. Därutöver ska inom ramen för den samhällsomfattande tjänsten bland annat befordran av avsedda postpaket från ett ställe till ett annat medelst post och tillhandahållande av mellankommande tjänster såsom att motta, inhämta, sortera och dela ut sådana paket till överkomliga priser i hela Förenade kungariket säkerställas.

13. Som tillhandahållare av samhällsomfattande tjänster enligt Postal Services Act 2000 anses den vars identitet den behöriga ministern meddelat Europeiska kommissionen i enlighet med artikel 4 i postdirektivet och som informerats om detta.

III – Bakgrund, tolkningsfrågorna och förfarandet

14. Den brittiska postmarknaden är helt avreglerad sedan den 1 januari 2006. Alla lämpliga sökande kan beviljas licens att befordra samtliga postförsändelser oavsett vikt.

15. Royal Mail är för närvarande den enda leverantör av samhällsomfattande tjänster i Förenade kungariket som meddelats till kommissionen. Enligt den licens som beviljats i detta syfte måste Royal Mail iakttä en rad villkor, framför allt säkerställa att posttjänster tillhandahålls enhetligt inom hela Förenade kungariket och till rimliga priser.

16. De posttjänster som ska tillhandahållas av Royal Mail omfattar dessutom även skyldigheten att skapa ett för allmänheten tillräckligt nätverk av inlämningsställen, säkerställa utdelning till varje adress i Förenade kungariket och en insamling av postförsändelser varje arbetsdag från varje inlämningsställe samt iakttagande av vissa kvalitetsstandarder, framför allt en snabb utdelning av förstaklassbreven, i allmänhet under nästa arbetsdag.

17. Det integrerade nätverk som Royal Mail underhåller inom hela territoriet 6 dagar i veckan omfattar ungefär 27 miljoner adresser, cirka 113 000 brevlådor, 14 200 postkontor och 90 000 företag. Totalt har Royal Mail ungefär 185 000 personer anställda i Förenade kungariket.

18. Inbegripet brevhanteringen måste 90 procent av den postverksamhet som tillhandahålls av Royal Mail följa lagstadgade villkor och krav som endast gäller för Royal Mail och inte för någon annan tillhandahållare av posttjänster som är verksam i Förenade kungariket.

19. TNT innehar sedan december 2002 en licens att tillhandahålla posttjänster och får till följd av avregleringen såsom Royal Mail förmedla alla typer av brev utan begränsningar inom Förenade kungariket. För närvarande tillhandahåller TNT endast så kallade "posttjänster i tidigare led" (*upstream services*). Dessa omfattar insamling, tillhandahållande av maskinella och i vissa fall manuella sorteringstjänster och bearbetning av post samt fjärrleverans till centrala inlämningsställen som underhålls av Royal Mail.

20. Royal Mail och TNT måste betala en licensavgift som grundar sig på dess omsättning. Licensvillkoren för de båda tillhandahållarna av posttjänster skiljer sig för övrigt emellertid delvis avsevärt från varandra. Royal Mail måste framför allt följa längre gående villkor vad avser priskontroll, täthet och täckning, tillgänglighet för kunderna, kvalitetsstandarder, handläggning av klagomål och ändring av villkoren och bestämmelserna enligt vilka posttjänsterna tillhandahålls.

21. Royal Mail är dessutom enligt sin licens i förhållande till TNT skyldigt att tillhandahålla så kallade "posttjänster i senare led" (*downstream services*). Dessa omfattar transport och utdelning

av post, som TNT levererat i sorterat och bearbetat skick till Royal Mails regionala inlämningsställen, till mottagaren.

22. Medan Royal Mail enligt 1994 års lag om mervärdesskatt i dess aktuella lydelse är undantagen från mervärdesskatteplikt vad gäller befordran av postpaket, belastas andra företag som tillhandahåller posttjänster, såsom TNT, obegränsat med normal mervärdesskatt om 17,5 procent för de tjänster som de tillhandahåller.

23. TNT Post uppskattar att företagspost i Förenade kungariket utgör ungefär 85 procent av den totala postvolymen. Därav kommer cirka 40 procent från företag som inte kan återkräva all den ingående mervärdesskatt som de ackumulerar, däribland framför allt finansinstitut, som är TNT:s huvudsakliga marknad för företagspost. Det ligger därför i TNT:s intresse att minimera det mervärdesskattebelopp som det måste debitera sina kunder.

24. TNT har därför vid High Court of Justice (England and Wales) (Administrative Court) begärt prövning av huruvida undantaget från mervärdesskatt som Royal Mail beviljats i grupp 3, bilaga 9 till 1994 års lag om mervärdesskatt är rättsenligt. Inom ramen för detta förfarande beslutade High Court den 12 juli 2007 att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

1) a) Hur ska uttrycket "det offentliga postväsendet" i artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (direktiv 77/388/EEG) (nu artikel 132.1 a i direktiv 2006/112) tolkas?

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

c) omfattar uttrycket i förevarande fall (som det beskrivs i b ovan)

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

ii) också privata postoperatörer (såsom TNT Post)?

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

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

25. I förfarandet vid domstolen har TNT, Royal Mail, den irländska, den grekiska, den tyska, den finska, den svenska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissions yttrat sig.

IV – Rättslig bedömning

A – Den första tolkningsfrågan

26. Den första tolkningsfrågan är uppdelad i tre delar som jag kommer att undersöka tillsammans. Den avser huvudsakligen fastställandet av den personkrets som omfattas av artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel ska medlemsstaterna undanta

”tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet med undantag för passagerarbefordran och telekommunikationstjänster” från mervärdesskatteplikt.

27. High Court vill få klarhet i huruvida det på en helt avreglerad marknad för posttjänster överhuvudtaget kan vara tal om ”offentliga postväsenden” vars tjänster är undantagna från skatteplikt och vilka leverantörer av posttjänster som eventuellt omfattas av detta begrepp.

28. TNT samt den finska och den svenska regeringen har med hänvisning till generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i målet Dansk Postordreforening(7) anfört att det inte längre är motiverat att undanta posttjänster från skatteplikt efter det att monopolen för vissa tjänster avskaffats. Royal Mail, de andra medlemsstaterna som har yttrat sig i målet och kommissionen anser däremot att tillhandahållaren av den samhällsomfattande tjänsten i det aktuella sammanhanget ska anses som offentligt postväsende, vars tjänster är undantagna från skatteplikt.

– Tolkningen av begreppet det offentliga postväsendet med hänsyn till det sammanhang där bestämmelsen ska tillämpas och ändamålet med undantaget

29. Det ska inledningsvis fastställas att de undantag som anges i artikel 13 A i sjätte mervärdesskattedirektivet avser verksamheter av hänsyn till allmänintresset, vilket även framgår av rubriken i denna del. Vid sidan av posttjänster är, enligt bestämmelserna i artikel 13 A, hälsovård, socialt bistånd samt tjänster inom områdena religion, utbildning, kultur och idrott undantagna från skatteplikt.

30. Gemensamt för dessa tjänster är att de uppfyller befolkningens grundläggande behov och ofta tillhandahålls av offentliga inrättningar utan vinstsyfte. Dessa grundläggande behov omfattade enligt gemenskapslagstiftaren år 1977 även tillhandahållande av posttjänster. Dessa oombärliga tjänster ska erbjudas allmänheten till en låg kostnad och utan påslag av mervärdesskatt.(8)

31. Vid urvalet av tjänster som enligt artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet ska undantas från mervärdesskatteplikt anknöt gemenskapslagstiftaren vid antagandet av direktivet till de undantag som redan fanns i medlemsstaterna. Vidare försökte gemenskapslagstiftaren att begränsa antalet undantag från skatteplikt, eftersom de utgör undantag från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på samtliga tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. (9)

32. På grund av dess karaktär av undantagsreglering ska villkoren för undantag från skatteplikt tolkas restriktivt.(10) Artikel 13 A i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar därför inte alla verksamheter av allmänintresse, utan endast de som anges i denna bestämmelse, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt.(11) Därav följer emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.(12)

33. För en närmare avgränsning föreskrivs i flera undantag att tjänsterna ska tillhandahållas av vissa personer eller inrättningar. Sjukvårdande behandling undantas till exempel endast när den ges av särskilt kvalificerad medicinsk personal (artikel 13 A 1 c i sjätte mervärdesskattedirektivet).(13)

34. En rad andra undantag är endast tillämpliga när de berörda tjänsterna tillhandahålls av offentlighetsrättsliga organ eller vissa statligt erkända inrättningar (se artikel 13 A 1 b, g, h, i, n och p i sjätte mervärdesskattedirektivet). Till grund för detta ligger bedömningen att ett särskilt allmänintresse som motiverar ett undantag från skatteplikt endast föreligger vad gäller de tjänster som tillhandahålls av en institution som kontrolleras av staten. Genom den statliga kontrollen kan

nämligen framför allt kvaliteten av tjänsten och prisets skälighet säkerställas.

35. Även vad gäller undantag för posttjänster enligt artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet har domstolen redan i domen i målet kommissionen mot Tyskland⁽¹⁴⁾ slagit fast att dessa bestämmelser endast omfattar tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet i organisatorisk mening. De tjänster som omfattas av undantagen enligt artikel 13 A definieras inte med hänvisning till strikt materiella eller funktionella kriterier.⁽¹⁵⁾

36. Genom formuleringen i artikel 13 A 1 a säkerställs följaktligen att endast de tjänster som tillhandahålls av själva postorganisationen till kunderna omfattas av undantagen. Tjänster som tredje man tillhandahåller postorganisationen, såsom till exempel befordran av postförsändelser via tåg eller flyg mellan olika postanstalter, omfattas däremot inte av undantagen.⁽¹⁶⁾

37. Domstolen har av den omständigheten att begreppet det *offentliga* postväsendet tillämpas däremot inte dragit slutsatsen att detta endast hänvisar till statliga leverantörer. Den anser tvärtom att undantaget även är tillämpligt på tjänster som ett privat företag tillhandahåller.⁽¹⁷⁾ Till skillnad från de andra villkoren för undantag från skatteplikt krävs enligt artikel 13 A 1 a i sjätte direktivet inte att posttjänster ska tillhandahållas av ett *offentligrättsligt organ*.

38. När direktivet antogs år 1977 var det emellertid inte heller nödvändigt att skilja mellan statliga och privata leverantörer, eftersom posttjänster vid den tidpunkten huvudsakligen endast tillhandahölls av statliga leverantörer som hade en monopolställning.

39. Organisationen av postväsendet har emellertid ändrats väsentligt sedan dess. I samband med införlivandet av postdirektivet avskaffades de statliga monopolen stegvis och marknaden öppnades för konkurrens.

40. Det skulle inte vara förenligt med syftena i det sjätte mervärdesskattedirektivet att i detta sammanhang endast tillämpa undantaget från mervärdesskatteplikt på statliga leverantörer av posttjänster eller överhuvudtaget inte tillämpa detta undantag när det inte längre finns någon statlig leverantör. Även kommersiella företag kan i princip utgöra ett offentligt postväsende i den mening som avses i artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet om de vid sidan av eller i stället för offentliga inrättningars tidigare monopol tillhandahåller posttjänster i det allmännas intresse.⁽¹⁸⁾

41. Såsom nämligen framgår av den ställning som undantagsordningen i artikel 13 A i sjätte mervärdesskattedirektivet har är syftet med denna ordning att posttjänster, som anses som en del av den verksamhet som bedrivs för att tillgodose allmänintresset och vars kostnadseffektiva tillhandahållande därför ligger i det allmännas intresse, inte ska fördras genom mervärdesskatten.⁽¹⁹⁾

42. Detta syfte har inte förlorat sin betydelse genom avregleringen av marknaden för posttjänster.

43. Utgångspunkten i artikel 2.2 i postdirektivet är att det fortfarande finns ett "allmänt postnät" som definieras som den organisation och de medel av alla slag som den eller de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster använder. I artikel 3 i postdirektivet säkerställs att användarna, även utan statligt postmonopol, har tillgång till samhällsomfattande tjänster som inbegriper stadigvarande tillhandahållna posttjänster av fastställd kvalitet inom hela territoriet till rimliga priser för samtliga användare. Enligt artikel 12 måste priserna för samhällsomfattande tjänster vara rimliga och grunda sig på kostnaderna och ge möjlighet att utforma dem som en enhetlig taxa inom hela det nationella territoriet.

44. Genom dessa bestämmelser för samhällsomfattande tjänster har gemenskapslagstiftaren konkretiserat vilka tjänster som är av särskilt allmänt intresse. I postdirektivet uppställs emellertid endast minimikrav i detta avseende.(20) Av dessa bestämmelser kan därför inte någon slutsats dras avseende vilka leverantörer och vilka tjänster inom det normativa sammanhanget i en medlemsstat som omfattas av tillämpningsområdet för undantaget från mervärdesskatteplikten.

45. Det stämmer dessutom att postdirektivet och det sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar helt olika regleringsområden och föremålen för regleringarna är olika, såsom den svenska regeringen har anfört. Postdirektivet utgör den allmänna ramen för ordningen på postmarknaderna och avser inte behandlingen av posttjänster i mervärdesskatterättsligt hänseende. Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet ska ett system för mervärdesskatt inrättas inom gemenskapen och posttjänster omfattas endast punktvis av direktivet.

46. Detta innebär emellertid inte att värderingar som ligger till grund för bestämmelserna i postdirektivet om de samhällsomfattande tjänster som tillhandahålls av det allmänna postnätet inte ska beaktas vid tolkningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet. På denna punkt överlappar de båda bestämmelsernas syfte nämligen varandra. Det ska säkerställas att posttjänster allmänt tillhandahålls till rimliga priser.

47. Detta talar för att operatörer av *allmänna postnät*, som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster, under de villkor som gäller ska betraktas som *offentligt postväsende* i den mening som avses artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

48. Royal Mail, den grekiska, den irländska och den svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering har emellertid invänt mot att postdirektivet ska beaktas vid tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet. De har anfört att postdirektivet, som grundar sig på artikel 95 EG, inte kan medföra en ändring av skattebestämmelser, som enligt artikel 93 EG ska antas enhälligt. Hade lagstiftaren velat anpassa undantaget från mervärdesskatteplikt för posttjänster, så hade han kunnat ändra denna bestämmelse till exempel när sjätte mervärdesskattedirektivet ersattes av direktiv 2006/112.(21)

49. Dessa invändningar kan emellertid inte godtas. Det är i förevarande fall inte fråga om en ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet, utan om en tolkning av nämnda direktiv med beaktande av bestämmelsernas syfte. Inom gränserna för ordalydelsen måste i detta avseende även det faktiska sammanhanget och gemenskapssammanhanget vid den tidpunkt då undantagsbestämmelsen tillämpas beaktas.(22)

50. Det är förenligt med domstolens rättspraxis att vid tolkningen av enskilda begrepp i sjätte mervärdesskattedirektivet tillämpa relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelser utanför skatterätten i den mån de eftersträvar samma mål. I domen i målet *Abbey National* tolkade domstolen till exempel begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av motsvarande definition i rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag)(23)(24)

– Tillämpningen av undantaget efter det att monopolet för vissa tjänster avskaffats

51. TNT, den finska och den svenska regeringen har med åberopande av generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i målet *Dansk Postordreförening*(25) vidare anfört att undantaget endast är tillämpligt så länge som vissa tillhandahållare har ensamrätt att utföra vissa posttjänster. Generaladvokaten påpekade att postföretag endast utför en offentlig uppgift som är undantagen

från skatteplikt när de tillhandahåller monopoliserade tjänster. Tjänster som visserligen ligger inom de samhällsomfattande tjänsternas räckvidd, utan att emellertid exklusivt tillhandahållas av en leverantör, tillhandahålls under normala konkurrensförhållanden och har rent kommersiell karaktär.(26)

52. Artikel 7 i postdirektivet kräver inte en fullständig avreglering utan tillåter att ett mycket begränsat antal tjänster får omfattas av monopol för en eller flera tillhandahållare. Förenade kungariket och en rad andra medlemsstater utnyttjar emellertid inte längre denna möjlighet.

53. Icke desto mindre har medlemsstaterna enligt artikel 4 i postdirektivet i en avreglerad marknad fortfarande ansvar för att samhällsomfattande tjänster garanteras. De ska framför allt säkerställa att de krav som föreskrivs i artiklarna 3–6 och 12 i postdirektivet vad gäller kvalitet och priset på posttjänster iakttas av den eller de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster.

54. Förenade kungariket har uppfyllt dessa skyldigheter genom att anförtro Royal Mail uppdraget att säkerställa samhällsomfattande tjänster och ålägga motsvarande skyldigheter i den licens som utfärdats i detta syfte. Dessa villkor i licensen för tillhandahållande av samhällsomfattande tjänster skiljer sig avsevärt från de villkor under vilka andra leverantörer av posttjänster i Förenade kungariket är verksamma, såsom den hänskjutande domstolen påpekat.

55. Även om exklusiva rättigheter inte beviljats tillhandahåller leverantörer av samhällsomfattande tjänster därmed inte sina tjänster på en helt fri marknad som endast styrs av ekonomiska överväganden. De uppfyller även ett uppdrag av allmänintresse och är därvid underkastade en särskild statlig kontroll. Det överensstämmer följaktligen med syftet med artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet att klassificera leverantörer av samhällsomfattande tjänster som "offentliga postväsenden" i den mening som avses i denna bestämmelse och undanta deras tjänster från skatteplikt.

56. Det ska därvid beaktas att monopoliseringen av vissa tjänster enligt skäl 16 i postdirektivet syftar till att säkerställa att de samhällsomfattande tjänsterna fungerar på ekonomiskt balanserade villkor. Monopoliseringen syftar således till att säkerställa att den finansiella jämvikten för den som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster upprätthålls för att göra det möjligt för honom att fullgöra sina uppgifter av allmänintresse.(27) Bortsett från finansieringen av de särskilda kostnader som är förenade med den samhällsomfattande tjänsten ligger således inte längre gående överväganden av allmänintresse till grund för monopoliseringen av vissa tjänster. Det saknas därför skäl att villkora tillämpningen av undantaget i artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet av att vissa tjänster monopoliserats, eftersom det också är av allmänt intresse att säkerställa samhällsomfattande tjänster när den finansiella basen för detta inte måste framställas genom beviljande av exklusiva rättigheter.

57. En tolkning som anknyter till monopoliseringen av vissa tjänster skulle för övrigt medföra att artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet fråntogs all verkan i ett antal medlemsstater, vilket, trots kravet på en restriktiv tolkning av undantagsbestämmelser, ska undvikas om möjligt.(28)

– Tolkning mot bakgrund av principen om skatteneutralitet

58. Slutligen ska den invändning som TNT samt den svenska och den finska regeringen framfört, att undantaget för tillhandahållare av samhällsomfattande tjänster på en avreglerad marknad strider mot principen om skatteneutralitet och påverkar konkurrensen, undersökas.

59. Principen om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma skattesystemet och som ska beaktas vid tolkningen av undantagsbestämmelser utgör hinder mot att aktörer som

utför liknande transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.(29) Principen om skatteneutralitet inkluderar principen om att snedvridningar av konkurrensen till följd av olika behandling i mervärdesskattehänseende ska undanröjas.(30)

60. De nämnda parterna har rätt i att principen om skatteneutralitet i vart fall iakttas när undantaget endast tillämpas på leverantörer som tillhandahåller monopoliserade posttjänster. Genom tilldelning av exklusiva rättigheter till en leverantör är det a priori omöjligt för andra ekonomiska operatörer att utföra liknande transaktioner, vars skillnad i behandling i skattehänseende utgör ett åsidosättande av neutralitetsprincipen.

61. Detta innebär emellertid inte att neutralitetsprincipen åsidosätts när undantaget inte är kopplat till tjänsternas karaktär som monopoliserad tjänst, utan allmänt omfattar samhällsomfattande tjänster. Det är nämligen förenligt med neutralitetsprincipen att endast undanta de tjänster som leverantörer av samhällsomfattande tjänster tillhandahåller om dessa på grund av särskilda rättsregler inte är jämförbara med tjänster som tillhandahålls av andra leverantörer av posttjänster och att konkurrensen därför inte snedvrids.

62. Det centrala i de samhällsomfattande tjänster som Royal Mail säkerställer i det allmännas intresse är att samtliga användare erbjuds en viss typ av posttjänster inom hela territoriet till ett fast pris. Royal Mail är framför allt skyldigt att inneha ett visst antal inlämningsställen (brevlådor och postkontor), vid vilka post måste hämtas minst en gång varje vardag. Royal Mail måste utdela alla godkända postpaket till ett rimligt och enhetligt pris till varje adress i Förenade kungariket och får inte vägra att befordra post till avlägsna trakter eller endast göra detta till ett högre pris. Posten ska slutligen utdelas varje vardag till alla hushålls- och företagskunder.

63. TNT är inte skyldigt att erbjuda jämförbara tjänster. Av det skälet krävs enligt principen om skatteneutralitet i princip inte att de transaktioner som TNT och Royal Mail utför behandlas lika i skattehänseende. Det kan visserligen vara så att TNT delvis tillhandahåller liknande tjänster som Royal Mail, till exempel insamling och sortering av post. Skattemässigt gynnade samhällsomfattande tjänster består emellertid i att tillhandahålla ett allmänt postnät som en samling infrastrukturer och tjänster av viss kvalitet till ett visst pris. Vid bedömningen av huruvida transaktionerna är jämförbara med varandra är följaktligen inte endast jämförbarheten av enskilda tjänster av betydelse, utan den omständigheten att de utgör en del av det allmänna postnätets sammanlagda erbjudande.(31)

64. Huruvida detta gäller för samtliga eller endast för vissa transaktioner som de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster utför ska prövas inom ramen för svaret på den andra frågan.

65. Huruvida identiteten hos en leverantör av samhällsomfattande tjänster har meddelats kommissionen i enlighet med artikel 4 i postdirektivet saknar under alla omständigheter betydelse för den skattemässiga behandlingen. Avgörande är endast den omständigheten att dess tjänster i materiellt hänseende uppfyller kriterierna för samhällsomfattande tjänster och att det genom villkor i den licens som leverantören beviljats eller genom lagstiftning säkerställs att tjänsterna tillhandahålls under en viss tid. Det skulle nämligen inte vara förenligt med neutralitetsprincipen att behandla materiellt likvärdiga tjänster olika i skattemässigt hänseende av det skälet att identiteten av den aktör som tillhandahåller tjänsten meddelats kommissionen.

66. Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan besvaras så, att "det offentliga postväsendet" i den mening som avses i artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet är de leverantörer av posttjänster som säkerställer att samhällsomfattande tjänster tillhandahålls. För att undantaget från skatteplikt ska kunna tillämpas krävs inte att vissa samhällsomfattande tjänster monopoliserats för den eller dem som

tillhandahåller tjänsterna.

B – *Den andra och den tredje frågan*

67. Med sin andra tolkningsfråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar hela den omsättning som en leverantör av posttjänster som omfattas av undantaget uppnår. För det fall inte alla tjänster som tillhandahålls av leverantören omfattas av undantaget har den hänskjutande domstolen med den tredje frågan begärt att domstolen ska ange kriterierna för hur de tjänster som omfattas av undantaget ska avgränsas från de tjänster som inte omfattas av undantaget. Eftersom dessa båda frågor har ett nära samband med varandra kommer jag att behandla dem tillsammans.

68. Enligt Royal Mail, den brittiska, den grekiska och den irländska regeringen är enligt undantagets ordalydelse endast identiteten av den som tillhandahåller tjänster avgörande och det behöver inte göras någon åtskillnad mellan olika transaktioner som utförs av den gynnade aktören. Däremot ska undantaget enligt kommissionen och den tyska regeringen endast tillämpas på de tjänster som tillhandahålls av leverantören av samhällsomfattande tjänster som direkt anses som samhällsomfattande tjänster. Kommissionen har härifrån avgränsat befordran av vissa massförsändelser som inte ska omfattas av undantaget. Enligt den tyska regeringen omfattas inte tjänster som tillhandahålls enligt fritt framförhandlade villkor och priser av tillämpningsområdet för undantaget.

69. Det ska i detta sammanhang erinras om att tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet enligt artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet ska omfattas av undantaget. Bortsett från passagerarbefordran och telekommunikationstjänster, som uttryckligen utesluts från undantaget, avser bestämmelsen inte vissa bestämda tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet.

70. Det förefaller alltså som om ordalydelsen vid ett första påseende ger stöd för den uppfattning som Royal Mail och de stödjande regeringarna företräder. För deras tolkning av undantagsbestämmelsen talar dessutom att den skulle möjliggöra en klar avgränsning av de gynnade transaktionerna, eftersom det utan åtskillnad endast skulle vara nödvändigt att pröva vem som utför transaktionen.

71. Ansåg man emellertid endast att den omständigheten att tjänsten tillhandahålls av ett offentligt postväsende är avgörande, skulle man även vara tvungen att från skatteplikt undanta transaktioner som inte har något samband med posttjänster, såsom till exempel försäljning av skrivtillbehör eller presentartiklar i postkontor. Detta skulle uppenbarligen stå i strid med syftet med undantagsbestämmelsen att inte ta ut mervärdesskatt på särskilda tjänster av allmänintresse. Dessutom skulle varken principen om skatteneutralitet iakttas eller principen att undantag från skatteplikt, i egenskap av undantag, ska tolkas restriktivt.

72. För att ta hänsyn till de sistnämnda kraven ska undantaget endast omfatta de tjänster som tillhandahålls av ett offentligt postväsende som det tillhandahåller *som sådant*. Såsom framgår av svaret på den första tolkningsfrågan ska undantaget tillämpas på de tjänster i det offentliga postnätet som ska säkerställas i det allmännas intresse, varvid de värderingar som ligger till grund för postdirektivet ska beaktas.

73. I princip ska visserligen begreppen i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas enhetligt.(32) Eftersom samhällsomfattande tjänster emellertid inte harmoniseras fullständigt genom postdirektivet, kan det råda skillnader i definitionen av de tjänster som anses som samhällsomfattande tjänster och deras kriterier i medlemsstaterna, som inverkar på rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för posttjänster.

74. I domen i målet kommissionen mot Tyskland(33) slog domstolen fast att sjätte mervärdesskattedirektivet undviker att påverka medlemsstaternas organisation av posten, eftersom artikel 13 A 1 a omfattar statliga och privaträttsligt organiserade postkontor på samma sätt. Det är också förenligt med subsidiaritetsprincipen att medlemsstaterna med beaktande av deras geografiska, sociala och ekonomiska särdrag inom ramen för bestämmelserna i postdirektivet fastställer de posttjänster vars tillhandahållande ska garanteras i det allmännas intresse.

75. Det ska emellertid beaktas att medlemsstaterna är skyldiga att medge undantag från skattskyldighet när villkoren i artikel 13 A 1 a har uppfyllts.(34) Mot denna skyldighet svarar en motsvarande rättighet för enskilda. Av det skälet ska medlemsstaterna vid tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteplikt hålla fast vid de värderingar som ligger till grund för postregleringen. Om de fritt kunde fastställa allmänintresset med avseende på undantag från mervärdesskatteplikt godtyckligt på annat sätt än vid definitionen av samhällsomfattande posttjänster, så skulle rätten att bevilja undantag från skatteplikt ifrågasättas.

76. En samhällsomfattande tjänst föreligger därvidlag inte endast när den tillhandahålls med användning av den infrastruktur som leverantörer av samhällsomfattande tjänster förfogar över. Den måste dessutom genomföras till de standardiserade villkor och priser som gäller för allmänheten. Först då kan den anses som en tjänst som tillhandahålls av ett offentligt postväsende och som är av allmänintresse.

77. Såsom den tyska regeringen med hänvisning till skäl 15 i postdirektivet med rätta har anført påverkas inte rätten att träffa avtal med kunder på individuell basis som tillkommer leverantörer av samhällsomfattande tjänster. Sådana tjänster tillhandahålls inte av en leverantör som handlar som *offentligt* postväsende, eftersom tjänsten inte på detta sätt är tillgänglig på samma villkor för samtliga användare, utan endast för användare med en särskild köpkraft.

78. Vad gäller dessa tjänster, som tillhandahålls vid sidan av samhällsomfattande tjänster och som inte omfattas av de krav som gäller för dessa, är leverantören av samhällsomfattande tjänster dessutom i samma situation som alla andra leverantörer av posttjänster. Av det skälet innebär såväl principen om skatteneutralitet som förbudet mot snedvridning av konkurrensen att undantaget från skatteplikt inte kan tillämpas.

79. I domen i målet Corbeau betonade domstolen att en tilldelning av exklusiva rättigheter inte är motiverad enligt artikel 90.2 i EEG-fördraget (nu artikel 86 EG) när det gäller sådana från en tjänst av allmänt intresse avskiljbara särskilda tjänster som tillgodoser särskilda behov hos näringsidkare.(35) Royal Mail innehar visserligen inte exklusiva rättigheter i denna mening. Undantaget från mervärdesskatteplikten utgör emellertid en förmån för tillhandahållaren av samhällsomfattande tjänster som också endast är motiverad av det offentliga uppdrag som anförtratts honom. Detta undantag får inte utsträckas till att omfatta andra förmåner som beviljats enskilda aktörer på individuell grund.

80. Det är inte utan orsak som det i artikel 14.2 i postdirektivet föreskrivs att de som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster i redovisningen ska ha skilda konton för tjänster som ingår i de samhällsomfattande tjänsterna och tjänster som inte gör det. Enligt artikel 14.2 andra

meningen gäller detta även i den mån det rör sig om icke monopoliserade samhällsomfattande tjänster. Syftet med denna bestämmelse är att säkerställa insyn i kostnaderna och utesluta en korssubventionering mellan olika områden som skulle kunna ge leverantören av samhällsomfattande tjänster fördelar i förhållande till andra leverantörer i konkurrenshänseende.

81. En tydlig avgränsning av olika områden inom posttjänsten krävs även med avseende på undantaget från skatteplikten för att inte ge leverantören av samhällsomfattande tjänster en fördel på områden på vilka denne konkurrerar med andra leverantörer. Eftersom skilda konton ska användas för olika typer av tjänster bör en sådan differentierad tillämpning av undantaget från skatteplikt inte leda till större praktiska svårigheter.

82. Med avseende på massförsändelser (bulk mail services), som enligt kommissionens uppfattning inte heller ska omfattas av undantaget från skatteplikt, ska det inledningsvis påpekas att detta inte är ett tekniskt uttryck som till exempel definieras i postdirektivet. I postdirektivet anges som särskild kategori endast direktreklam. Denna definieras i artikel 2.8 i postdirektivet som "en underrättelse, som endast består av annons-, marknadsförings- eller reklammaterial med samma innehåll, förutom adressatens namn, adress och identifieringsnummer samt andra variationer som inte ändrar meddelandets art, som sänds till ett betydande antal adressater för att befordras och överlämnas till den adress som avsändaren har angivit på själva försändelsen eller på dess omslag"

83. Uttrycket massförsändelser skulle kunna tolkas som en synonym för direktreklam. I vid mening skulle allmänt företagspost, som skickas av en avsändare i stor omfattning men som innehåller individuella meddelanden, såsom till exempel räkningar från ett telekommunikationsföretag eller kontoutdrag från banker, kunna omfattas av detta uttryck.

84. Oavsett hur begreppet tolkas kan undantaget inte under några omständigheter tillämpas när denna post befordras till individuellt framförhandlade priser.

85. Även i den mån ett allmänt gällande portopris används är det härvid emellertid utan tvekan fråga om icke typiska tjänster som hör till privatkunders direkta behov. Det är emellertid i princip av allmänt intresse att ge företagskunder tillgång till ett allmänt postnät.

86. Indirekt gynnas privatpersoner därav. Det ligger i deras intresse att företagspost utdelas till dem till rimliga priser även när de bor i avlägsna regioner i medlemsstaten. Om avsändaren av företagsposten inte hade rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, såsom till exempel en bank, så skulle den mervärdesskatt som beräknas på portot slutligen inverka på det pris som avsändaren fakturerar sina kunder för sina tjänster.

87. Slutligen är det vad gäller företagspost, som innehåller ett individuellt meddelande och som befordras till allmänna priser, svårt att avgränsa hur många postförsändelser som ska ha postats för att en massförsändelse, som inte omfattas av undantaget från skatteplikt, ska kunna antas föreligga. Räcker 50 räkningar som ett medelstort företag skickar per dag eller krävs det att 1 000 räkningar skickas från ett stort företag? Av det skälet ska sådana postförsändelser inte behandlas annorlunda än enskilda postförsändelser med individuellt innehåll.

88. Avskiljbar är däremot direktreklam i den mening som avses i artikel 2.8 i postdirektivet. Denna skulle trots tillämpningen av ett allmänt portopris kunna undantas från undantaget, eftersom det kommersiella intresset av reklam för avsändarens produkter eller tjänster överväger i fråga om dessa försändelser. Slutligen ankommer det emellertid på medlemsstaterna att avgöra hur privata och allmänna intressen ska vägas mot varandra i detta fall. Därvid ska även det intresse som det företag som konkurrerar med leverantören av den samhällsomfattande tjänsten, nämligen att erhålla lika tillträde till denna lukrativa del av marknaden, beaktas.

89. Den andra och den tredje frågan ska således besvaras så, att endast de tjänster som ett offentligt postväsende tillhandahåller som sådant, det vill säga samhällsomfattande tjänster av allmänintresse, enligt artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet är undantagna från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till individuellt framförhandlade priser och som inte omfattas av de bestämmelser som gäller för samhällsomfattande tjänster är däremot inte undantagna från skatteplikt.

V – Förslag till avgörande

90. På grund av ovanstående överväganden föreslår jag att de tolkningsfrågor som High Court har ställt besvaras på följande sätt:

1. Det offentliga postväsendet, i den mening som avses i artikel 13 A 1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, är de leverantörer av posttjänster som säkerställer att samhällsomfattande tjänster tillhandahålls. För att undantaget från skatteplikt ska kunna tillämpas krävs inte att vissa samhällsomfattande tjänster monopoliserats för den eller dem som tillhandahåller tjänsterna.

2. Enligt artikel 13 A 1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet är endast sådana tjänster som ett offentligt postväsende tillhandahåller undantagna från skatteplikt som denna inrättning också tillhandahåller som sådan, det vill säga samhällsomfattande tjänster av allmänintresse. Tjänster som tillhandahålls till individuellt framförhandlade priser och inte omfattas av de bestämmelser som gäller för samhällsomfattande tjänster är däremot inte undantagna från skatteplikt.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), med verkan från och med den 1 januari 2007 ersatt av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1–118).

3 – Se pressmeddelandet IP/07/1164 av den 24 juli 2007.

4 – Artikel 132 i direktiv 2006/112/EG har nästan samma ordalydelse och föreskriver också undantag för tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster.

5 – Europaparlamentets och rådets direktiv 97/67/EG av den 15 december 1997 om gemensamma regler för utvecklingen av gemenskapens inre marknad för posttjänster och för förbättring av kvaliteten på tjänsterna (EGT L 15, 1998, s. 14), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/39/EG av den 10 juni 2002 (EGT L 176, s. 21).

6 – Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/6/EG av den 20 februari 2008 om ändring av direktiv 97/67/EG beträffande fullständigt genomförande av gemenskapens inre marknad för posttjänster (EUT L 52, s. 3). I direktivet fastställs möjligheten att låta vissa tjänster omfattas av monopol till den 1 januari 2011 (för elva medlemsstater gäller en längre frist för införlivande fram till slutet av 2012).

7 – Generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 10 april 2003 i mål C-169/02, Dansk Postordreforening (REG 2003, s. I-13330), punkt 79. I detta mål meddelade domstolen ingen dom, eftersom begäran om förhandsavgörande återkallades efter det att förslaget till avgörande hade föredragits.

8 – Se, för ett liknande resonemang avseende artikel 13 A 1 b och c i sjätte mervärdesskattedirektivet, dom av den 20 oktober 2003 i mål C-307/01, d'Ambrumenil och Dispute Resolutions Services (REG 2003, s. I-13989), punkt 58, och av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), punkt 25.

9 – Se kommissionens förslag av den 29 juni 1973 till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 16.

10 – Domen i målet d'Ambrumenil (ovan fotnot 8), punkt 52, samt dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 29, av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer (REG 2007, s. I-4841), punkt 18, och av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club m.fl. (REG 2008, s. I-0000), punkt 17.

11 – Dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 18, domen i målet d'Ambrumenil (ovan fotnot 8), punkt 54, och dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia (REG 2005, s. I-10373), punkt 15.

12 – Domen i målet Haderer (ovan fotnot 10), punkt 18, och domen i målet Canterbury Hockey Club m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 17.

13 – Se i detta avseende även mitt förslag till avgörande av den 15 december 2005 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld, där domstolen meddelade dom den 27 april 2006 (REG 2006, s. I-3617), punkterna 39 och 49.

14 – Dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), punkt 11.

15 – Domen i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot 14), punkt 13, och dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I-12121), punkt 25.

16 – Ovan fotnot 14, punkterna 11 och 19.

17 – Se domen i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot 14), punkt 16.

18 – Se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 10 april 2003 i mål C-169/02, Dansk Postordreforening, där domstolen meddelade beslut den 6 november 2003 (REG 2003, s. I-13330), punkterna 70–76.

19 – Se, i detta avseende, ovan punkterna 29 och 30 i detta förslag till avgörande.

20 – Se till exempel formuleringen i artikel 3.3 första meningen i postdirektivet.

21 – Ovan fotnot 2.

22 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 1982 i mål 283/81, Cilfit m.fl. (REG 1982, s. 3415; svensk specialutgåva, volym 6, s. 513), punkt 20, och av den 18 oktober 2007 i mål C-173/06, Agrover (REG 2007, s. I-8783) punkt 17.

23 – EGT L 375, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116.

24 – Dom av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National (REG 2006, s. I-4027), punkt 61 och följande punkter, närmare avseende motsvarande praxis se punkt 73 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i samma mål.

25 – Ovan fotnot 7.

26 – Förslaget till avgörande i målet Dansk Postordreforening (ovan fotnot 7), punkt 79.

27 – Dom av den 15 november 2007 i mål C-162/06, International Mail Spain (REG 2007, s. I-9911), punkt 31 och följande punkter med hänvisning till dom av den 19 maj 1993 i mål C-320/91, Corbeau (REG 1993, s. I-2533; svensk specialutgåva, tillägg, s. 77), punkterna 14–16, och dom av den 17 maj 2001 i mål C-340/99, TNT Traco (REG 2001, s. I-4109), punkt 5, avseende artikel 86.2 EG.

28 – Se ovan punkt 32 i detta förslag till avgörande samt hänvisningarna i fotnot 12.

29 – Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkterna 19 och 20, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 10), punkt 29, domen i målet L.u.P (ovan fotnot 8), punkt 24, och dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Flemming Claverhouse (REG 2007, s. I-5517), punkt 46.

30 – Dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 22, och domen i målet JP Morgan Flemming Claverhouse (ovan fotnot 29), punkt 47.

31 – Det vore emellertid tänkbart att TNT erbjöd en integrerad posttjänst inom hela territoriet genom att samarbeta med andra leverantörer, framför allt med Royal Mail. I den mån denna tjänst också uppfyller kraven vad gäller prissättning kan denna tjänst betraktas som en samhällsomfattande tjänst som är undantagen från skatteplikt. Enligt min mening krävs det nämligen inte att en leverantör tillhandahåller alla deltjänster, som tillsammans utgör en samhällsomfattande tjänst, med egna medel.

32 – Se domarna i målen Kingscrest och Montecello (ovan fotnot 10), punkt 22, Haderer (ovan fotnot 10), punkt 17 och Canterbury Hockey Club m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 16.

33 – Ovan fotnot , punkt 16.

34 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot

14), punkt 10, dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 81, och domen i målet JP Morgan Fleming Claverhouse (ovan fotnot 29), punkterna 61 och 62.

35 – Domen i målet Corbeau (ovan fotnot 27), punkt 19.