FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT

fremsat den 15. januar 2009 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende sag har High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) anmodet om en fortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette merværdiafgiftsdirektiv [2], som fastsætter afgiftsfritagelse for ydelser præsteret af et »offentligt postvæsen«. Det skal navnlig afklares, hvilken betydning dette begreb har i et liberaliseret marked for posttjenester.

2. I hovedsagen har TNT Post UK Limited (TNT) anfægtet, at alle de posttjenester, der leveres af Royal Mail Group Limited (Royal Mail), som er den befordringspligtige virksomhed i Det Forenede Kongerige, er fritaget for moms, mens alle andre udbydere af posttjenester er underlagt moms. Efter sagsøgerens opfattelse eksisterer der ikke længere noget »offentligt postvæsen« i det fuldt liberaliserede marked i Det Forenede Kongerige, således at der ikke er plads til nogen fritagelse. Hvis derimod fritagelsen finder anvendelse på den befordringspligtige virksomhed, rejser der sig det spørgsmål, om alle dens ydelser skal fritages eller kun bestemte ydelser, og i så fald hvilke.

3. Opfattelserne hos de medlemsstater, der har deltaget i sagen, afviger betydeligt fra hinanden. Synspunkterne strækker sig fra enighed med Det Forenede Kongeriges praksis til afvisning af enhver fritagelse på et liberaliseret marked. Der synes altså ikke på dette punkt at være sikret en ensartet fortolkning og anvendelse af sjette direktiv. Kommissionen har således allerede indledt en traktatbrudsprocedure mod tre medlemsstater, dels fordi de ikke anvender fritagelsen, dels fordi de anvender den for bredt [3].

4. Besvarelsen af de her rejste spørgsmål vedrører ikke kun alle private forbrugere, som benytter sig af posttjenester. Fastsættelsen af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelse kan også påvirke udviklingen af markederne for postbefordring. Alt efter hvilket resultat Domstolen når til, kan dens svar føre

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EFT L 347, s. 1-118, med virkning fra den 1.1.2007.

3 — Jf. pressemeddelelse IP/07/1164 af 24.7.2007.

til en styrkelse af den etablerede befordringspligtige virksomhed og vanskeliggøre fremkomsten af konkurrerende udbydere eller have den modsatte virkning.

II — Retsregler

A — *Fællesskabsretten*

5. Artikel 13, punkt A, i sjette direktiv, som har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«, lyder i uddrag således:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

a) tjenesteydelser og hertil knyttede leveringer af goder, præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation« [4].

6. Direktiv 97/67/EF (herefter »postdirektivet«) [5] opstiller ensartede regler for det indre marked for posttjenester. Det fastsætter bl.a. de nærmere regler for de tjenester, der er omfattet af befordringspligt.

7. Artikel 2 i postdirektivet indeholder bl.a. følgende begrebsdefinitioner:

»2. Offentligt postnet: hele organisationen og alle de ressourcer, som den eller de befordringspligtige virksomheder benytter sig af med henblik på navnlig:

— indsamling af postforsendelser, som er omfattet af befordringspligten, fra indleveringssteder på hele det geografiske område

4 — Artikel 132 i direktiv 2006/112/EF har næsten samme ordlyd og foreskriver ligeledes afgiftsfritagelse for levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation.

5 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15.12.1997 om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet, EFT 1998 L 15, s. 14, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/39/EF af 10.6.2002, EFT L 176, s. 21.

— transport og håndtering af disse forsendelser fra postnettets indleveringssted til omdelingscentret

— omdeling til de adresser, der er angivet på forsendelserne.

[…]

13. Befordringspligtig virksomhed: den offentlige eller private virksomhed, som helt eller delvist opfylder befordringspligten i en medlemsstat, og hvis navn er meddelt Kommissionen, jf. artikel 4. […]«

8. Medlemsstaternes forpligtelser til at opfylde befordringspligten er bl.a. fastsat i artikel 3 i direktiv 97/67/EF, som indeholder følgende bestemmelser:

»1. Medlemsstaterne sikrer overalt på deres område, at brugerne til enhver tid har adgang til et udbud af posttjenester af nærmere fastlagt kvalitet til priser, der er overkommelige for alle brugere.

2. Med henblik herpå sørger medlemsstaterne for, at antallet og placeringen af indsamlings- og indleveringssteder er i overensstemmelse med brugernes behov.

3. De sørger for, at de befordringspligtige virksomheder på alle hverdage (mindst fem dage om ugen), medmindre der efter den nationale forvaltningsmyndigheds skøn foreligger ekstraordinære omstændigheder eller geografiske forhold, garanterer mindst:

— én indsamling

— én omdeling til alle fysiske og juridiske personers bopæl eller undtagelsesvis, på betingelser, som den nationale forvaltningsmyndighed fastsætter, én omdeling til hertil indrettede anlæg.

[…]

7. Befordringspligten som beskrevet i denne artikel omfatter både indenlandsk og grænseoverskridende postbefordring.«

9. Artikel 7, stk. 1, i direktiv 97/67 havde følgende ordlyd, indtil direktiv 2008/6/EF [6] trådte i kraft den 27. februar 2008:

»I det omfang det er nødvendigt for at opretholde befordringspligten, kan medlemsstaterne fortsat give de befordringspligtige virksomheder eneret på tjenesterne. Disse tjenester omfatter kun indsamling, sortering, transport og omdeling af indenlandske brevforsendelser og af indgående grænseoverskridende brevforsendelser, herunder også fremskyndet omdeling, inden for begge følgende vægt- og prisgrænser. Vægtgrænsen er 100 g fra den 1. januar 2003 og 50 g fra den 1. januar 2006. Disse vægtgrænser gælder ikke fra den 1. januar 2003, hvis prisen er lig med eller over tre gange den offentlige takst for en brevforsendelse på første vægtsats i den hurtigste kategori, og fra den 1. januar 2006, hvis prisen er lig med eller over to og en halv gange denne takst. […]«

6 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/6/EF af 20.2.2008 om ændring af direktiv 97/67/EF med henblik på fuld realisering af det indre marked for posttjenester i Fællesskabet, EUT L 52, s. 3. Direktivet afskaffer muligheden for at give bestemte tjenester eneret pr. 1.1.2011; for 11 medlemsstater gælder dog en længere gennemførelsesfrist indtil udgangen af 2012.

B — *Nationale regler*

10. I Det Forenede Kongerige blev afgiftsfritagelsen for posttjenesterne i sjette direktiv gennemført ved section 31, stk. 1, sammen med Schedule 9, Group 3, Items 1 og 2, i Value Added Tax Act 1994 (merværdiafgiftsloven af 1994), som ændret ved lov af 2000. Ifølge denne section er befordring af postforsendelser, som udføres af Post Office Company, samt tjenesteydelser, som leveres af Post Office Company i tilknytning til befordring af postforsendelser, fritaget for moms.

11. Hvad angår »Post Office Company« er der tale om Royal Mail Holdings plc, der som rent holdingselskab ikke udøver nogen egen erhvervsaktivitet. Fritagelsen for »Post Office Company«, der var fastsat i merværdiafgiftsloven af 1994 som affattet i 2000, udvidedes imidlertid efter den forelæggende rets oplysninger administrativt til at gælde samtlige de datterselskaber, der ejedes 100% af Royal Mail Holdings plc, i det omfang de leverer posttjenester.

12. Section 4 i postbefordringsloven af 2000 indeholder en definition af begrebet »opfyldelse af postbefordringspligten«. Denne omfatter en posttjeneste, som i princippet dækker hele det nationale område, og som på alle hverdage garanterer enhver person i Det Forenede Kongerige mindst én omdeling til bopælen og mindst én indsamling af postforsendelser fra hertil indrettede indleveringssteder. Derudover skal der inden for rammerne af befordringspligten bl.a. garanteres postbefordring fra ét sted til et andet af

de relevante forsendelser og hertil knyttede tjenester, der består i modtagelse, indsamling, sortering og omdeling af sådanne forsendelser, til overkommelige priser, som fastsættes i overensstemmelse med ensartede, offentlige takster, der anvendes på hele Det Forenede Kongeriges område.

13. Som befordringspligtig virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i postbefordringsloven af 2000, anses den, hvis navn er meddelt Kommissionen af vedkommende minister i overensstemmelse med artikel 4 i postdirektivet, og som er blevet oplyst herom.

III — Faktiske omstændigheder, de præjudicielle spørgsmål og retssagen

14. Det britiske postmarked har været fuldt liberaliseret siden den 1. januar 2006. Enhver egnet ansøger kan få koncession til at levere samtlige postforsendelser uden vægtbegrænsning.

15. Royal Mail er i dag den eneste befordringspligtige virksomhed i Det Forenede Kongerige, hvis navn er meddelt Kommissionen. I henhold til den udstedte koncession skal Royal Mail overholde en række vilkår, især skal der leveres postbefordring på hele Det Forenede Kongeriges område til ensartede og overkommelige priser.

16. De posttjenester, som Royal Mail skal levere, omfatter desuden også forpligtelsen til at sikre offentligheden adgang til et tilstrækkeligt antal indleveringssteder, omdeling til alle adresser i Det Forenede Kongerige og indsamling af postforsendelser fra alle indleveringssteder på alle hverdage samt overholdelse af visse kvalitetsstandarder, især en hurtig udbringning af A-breve, som regel på den næstfølgende hverdag.

17. Det integrerede og landsdækkende postnet, som Royal Mail opretholder, betjener seks dage om ugen ca. 27 mio. adresser, ca. 113 000 postkasser, 14 200 postkontorer og 90 000 virksomheder. Royal Mail beskæftiger i alt ca. 185 000 personer i Det Forenede Kongerige.

18. Målt efter indtægt er ca. 90% af Royal Mails postbefordring, inklusive brevpostområdet, underlagt lovbestemmelser og krav, som kun er pålagt Royal Mail og ingen andre af de postvirksomheder, som opererer i Det Forenede Kongerige.

19. TNT har siden december 2002 haft koncession til at levere postbefordring og kan som følge af liberaliseringen lige som Royal Mail befordre alle breve uden nogen begrænsning inden for Det Forenede Kongerige. I dag leverer TNT kun de såkaldte »tjenester i forudgående led« (*upstream services*). Herunder hører indsamling, maskinel og i visse tilfælde manuel sortering, håndtering og transport af postforsendelser til postterminaler, som drives af Royal Mail.

20. Royal Mail og TNT Post betaler en koncessionsafgift beregnet på grundlag af omsætningen. Derudover adskiller koncessionsvilkårene for de to udbydere af posttjenester sig for en del betydeligt fra hinanden. Royal Mail er navnlig underlagt yderligere betingelser med hensyn til priskontrol, hyppighed og dækning, tilgængelighed, kvalitetsstandarder, klagebehandling og ændring af de forretningsbetingelser, der gælder for levering af postbefordring.

21. Royal Mail er desuden i henhold til sin koncession i modsætning til TNT forpligtet til at levere de såkaldte »tjenester i efterfølgende led« (*downstream services*). Disse omfatter transport og omdeling af postforsendelser, som TNT har indleveret på Royal Mails postterminaler i forsorteret og behandlet tilstand.

22. Mens merværdiafgiftsloven af 1994 i sin nugældende affattelse fritager Royal Mail for moms for befordring af postforsendelser, er andre udbydere af posttjenester, såsom TNT, pålagt den normale moms på 17,5% uden nogen indskrænkning for de tjenesteydelser, de leverer.

23. Efter TNT's vurdering udgør erhvervspost i Det Forenede Kongerige ca. 85% af den samlede postmængde. Heraf stammer ca. 40% fra virksomheder, som ikke kan få hele den indgående moms tilbagebetalt, herunder især finansielle institutioner, som udgør det vigtigste markedssegment for TNT inden for erhvervspost. TNT har derfor en interesse i at holde den moms, det skal opkræve hos sine erhvervskunder, så lav som muligt.

24. TNT har derfor anlagt sag ved High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) med henblik på prøvelse af lovligheden af den afgiftsfritagelse, som Royal Mail nyder godt af i henhold til Schedule 9, Group 3, i merværdiafgiftsloven af 1994. Inden for rammerne af denne sag har High Court med sin kendelse af 12. juli 2007 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Hvorledes skal begrebet »det offentlige postvæsen« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) (direktiv 77/388/EØF) [nu artikel 132,

stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112], fortolkes?

b) Har det betydning for fortolkningen af dette begreb, at posttjenesterne i en medlemsstat er blevet liberaliseret, at der ikke er eneret til nogen tjeneste i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Rådets direktiv 97/67/EF, som ændret, og at der findes én udpeget befordringspligtig virksomhed, hvis navn er meddelt Kommissionen i overensstemmelse med samme direktiv (som f.eks. Royal Mail i Det Forenede Kongerige)?

c) Omfatter begrebet »det offentlige postvæsen« under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag (anført i spørgsmål 1, litra b)

i) kun medlemsstatens ene, udpegede befordringspligtige virksomhed (som f.eks. Royal Mail i Det Forenede Kongerige) eller

ii) også en privat postvirksomhed (som f.eks. TNT Post)?

2) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) [nu artikel 132, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112], under omstændigheder som de foreliggende fortolkes således, at bestemmelsen pålægger eller tillader en medlemsstat at momsfritage alle posttjenester præsteret af »det offentlige postvæsen«?

3) Hvis medlemsstaterne kan eller skal fritage nogle af, men ikke alle de tjenester, som præsteres af »det offentlige postvæsen«, efter hvilke kriterier skal det da afgøres, om en tjeneste skal fritages?«

25. Under sagen for Domstolen har TNT, Royal Mail, den irske, den græske, den tyske, den finske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen afgivet indlæg.

IV — Retlig vurdering

A — *Det første spørgsmål*

26. Det første spørgsmål er opdelt i tre led, som jeg vil undersøge under ét. Spørgsmålet drejer sig i det væsentlige om at bestemme det personelle anvendelsesområde for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv. I henhold hertil skal medlemsstaterne fritage »tjenesteydelser og hertil knyttede leveringer af goder, præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation« for merværdiafgift.

— Fortolkning af begrebet offentligt postvæsen under inddragelse af regelkonteksten og meningen og formålet med afgiftsfritagelsen

27. High Court ønsker oplyst, om der på et fuldt liberaliseret marked for posttjenester overhovedet længere kan tales om »et offentligt postvæsen«, hvis ydelser er fritaget, og hvilke udbydere af posttjenester der eventuelt kan falde ind under dette begreb.

28. TNT samt den finske og den svenske regering mener under henvisning til generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sagen Dansk Postordreforening [7], at der ikke længere er nogen begrundelse for at fritage postbefordring for moms, efter at eneretten til bestemte tjenester er bortfaldet. Royal Mail, de øvrige medlemsstater og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at man under de nuværende betingelser må anse den eller de befordringspligtige virksomhed(er), hvis ydelser er fritaget, for et offentligt postvæsen.

29. Det skal indledningsvis bemærkes, at de i sjette direktivs artikel 13, punkt A, anførte fritagelser vedrører visse former for virksomhed af almen interesse, som det fremgår af overskriften til dette afsnit. Ved siden af postbefordring er ydelser inden for sundhedsvæsenet og socialforsorgen og inden for områderne religion, uddannelse, kultur og sport fritaget for moms i henhold til bestemmelserne i punkt A.

30. Fælles for disse ydelser er, at de opfylder nogle grundlæggende behov hos befolkningen og hyppigt leveres af offentlige almennyttige

7 — Generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 10.4.2003, sag C-169/02, Dansk Postordreforening, Sml. I, s. 13330, punkt 79. Denne sag endte, uden at Domstolen afsagde dom, idet den præjudicielle anmodning blev trukket tilbage efter fremsættelsen af forslaget.

organer. Til disse grundlæggende behov henregnede fællesskabslovgiver i 1977 også levering af posttjenester. Disse uundværlige ydelser skal stilles til rådighed for offentligheden til rimelige priser og uden tillæg af moms [8].

31. Ved valget af de ydelser, som i henhold til artikel 13 i sjette direktiv er fritaget for moms, lagde fællesskabslovgiver sig dels op ad de fritagelser, der allerede eksisterede i medlemsstaterne, da direktivet blev vedtaget, dels forsøgte fællesskabslovgiver at begrænse antallet af afgiftsfritagelser, da de udgør en undtagelse fra det almindelige princip om, at der skal opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres af en afgiftspligtig person mod vederlag [9].

32. På grund af deres karakter af undtagelse skal kriterierne for afgiftsfritagelse fortolkes snævert [10]. Artikel 13, punkt A, i sjette direktiv omfatter derfor ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde [11]. Deraf følger dog ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelserne i henhold til artikel 13 i sjette direktiv, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning [12].

33. For nu at indkredse området nærmere forudsætter talrige fritagelser, at ydelsen præsteres af bestemte personer eller organer. Således er terapeutisk behandling kun fritaget, når den ydes af kvalificeret medicinsk personale [artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv] [13].

34. En række yderligere fritagelser finder kun anvendelse, når de pågældende ydelser præsteres af offentligretlige organer eller visse statsanerkendte organer [jf. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), g), h), i), n), p), i sjette direktiv]. Til grund herfor ligger den vurdering, at det kun er i forbindelse med tjenesteydelser præsteret af et organ under statslig kontrol, at der består en særlig almen interesse, som kan begrunde en afgiftsfritagelse. Ved den statslige kontrol kan nemlig navnlig ydelsens kvalitet og rimeligheden af prisen sikres.

8 — Jf. i samme retning vedrørende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv dom af 20.10.2003, sag C-307/01, d'Ambrumenil og Dispute Resolutions Services, Sml. I, s. 13989, præmis 58, og af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 25.

9 — Jf. Kommissionens forslag af 29.6.1973 til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 16.

10 — D'Ambrumenil-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 52, dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18, og af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club m.fl., Sml. I, s. 7821, præmis 17.

11 — Dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, d'Ambrumenil-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 54, og dom af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 15.

12 — Haderer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 18, og dommen i sagen Canterbury Hockey Club m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 17.

13 — Se herom også mit forslag til afgørelse af 15.12.2005, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, Sml. I, s. 3617, punkt 39 og 49.

35. Også hvad angår fritagelsen af postydelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv har Domstolen allerede i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland [14] fremhævet, at denne bestemmelse kun omfatter ydelser, der udføres af det offentlige postvæsen i organisatorisk forstand. De ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 13, punkt A, er således ikke defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber [15].

36. Formuleringen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), sikrer således, at det kun er de ydelser, der leveres direkte til kunderne af postorganisationen selv, som er fritaget. Derimod er de ydelser ikke fritaget, som tredjemand udfører for postorganisationen, som f.eks. transport af postforsendelser på skinner og ad luftvejen mellem forskellige postkontorer [16].

37. Derimod har Domstolen ikke af anvendelsen af begrebet det *offentlige* postvæsen sluttet, at det udelukkende refererer til statslige udbydere. Tværtimod har Domstolen anset fritagelsen for også at kunne anvendes i forbindelse med ydelser, som leveres af et koncessioneret privat foretagende [17]. Til forskel fra de øvrige fritagelseskriterier kræver artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv netop ikke, at postydelserne skal leveres af *et offentligretligt organ*.

38. Ganske vist forelå der heller ikke, da direktivet blev vedtaget i 1977, nogen nødvendighed for at foretage en differentiering mellem statslige og private udbydere, idet postbefordringen på det tidspunkt i det væsentlige kun blev udført af statslige foretagender med monopol.

39. Siden da har organiseringen af postvæsenet imidlertid ændret sig betydeligt. I forbindelse med gennemførelsen af postdirektivet blev de statslige monopoler efterhånden afskaffet, og markedet blev åbnet for konkurrerende udbydere.

40. Det ville ikke være i overensstemmelse med formålene med sjette direktiv at forbeholde afgiftsfritagelsen på dette felt udelukkende for de statslige udbydere, eller slet ikke mere at anvende den, når der ikke længere eksisterer nogen statslig udbyder. Også erhvervsvirksomheder kan nemlig i princippet udgøre et offentligt postvæsen i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, i det omfang de parallelt med eller i stedet for det offentliges tidligere monopol varetager posttjenester af almen interesse [18].

14 — Dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 11.

15 — Dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 13, og dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 25.

16 — Nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 11 og 19.

17 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 16.

18 — Jf. forslaget til afgørelse i sagen Dansk Postordreforening, nævnt ovenfor i fodnote 7, punkt 70-76.

41. Som det nemlig fremgår af fritagelsesregelens placering i artikel 13, punkt A, i sjette direktiv, består dens mening og formål i at undgå at fordyre postydelserne ved pålæg af moms, da de anses for en del af forsyningspligtydelserne, og det er i almenhedens interesse, at de stilles til rådighed til rimelige priser [19].

42. Dette formål har ikke mistet sin betydning på grund af liberaliseringen af markedet for postbefordring.

43. Således lægger artikel 2, nr. 2, i postdirektivet til grund, at der fortsat består et »offentligt postnet« og definerer dette som hele organisationen og alle de ressourcer, som den eller de befordringspligtige virksomheder benytter sig af. Artikel 3 i postdirektivet sikrer, at brugerne - også uden statsligt postmonopol - overalt i landet og til enhver tid har adgang til et udbud af posttjenester af nærmere fastlagt kvalitet til priser, der er overkommelige for alle brugere. Artikel 12 kræver, at priserne for de tjenester, der er omfattet af befordringspligten, skal være overkommelige og stå i forhold til omkostningerne og give mulighed for, at der anvendes samme takst på hele det nationale område.

44. Ved disse bestemmelser om befordringspligt har fællesskabslovgiver konkretiseret de ydelser, hvori der består en særlig offentlig interesse. Postdirektivet opstiller på dette punkt dog kun minimumskrav [20]. Derfor kan det ikke endeligt udledes af direktivets bestemmelser, hvilke udbydere og hvilke ydelser der inden for de enkelte ordninger i medlemsstaterne henhører under anvendelsesområdet for afgiftsfritagelse.

45. Endvidere er det korrekt, at postdirektivet og sjette direktiv må henregnes til helt forskellige regelområder og har forskellige genstande, sådan som den svenske regering har fremhævet. Postdirektivet udgør den generelle ramme for organiseringen af postmarkederne og berører slet ikke momsbehandlingen af posttjenester. Sjette direktiv indfører på sin side et momssystem for hele Fællesskabet og berører kun posttjenesterne sporadisk.

46. Dette hindrer imidlertid ikke, at der ved fortolkningen af sjette direktiv tages hensyn til de betragtninger, som ligger til grund for postdirektivets bestemmelser vedrørende de befordringspligtydelser, der leveres af det offentlige postnet. For på dette punkt overlapper de to direktivers anliggender hinanden: Der skal sikres en generel levering af posttjenester til overkommelige priser.

19 — Se herom ovenfor, punkt 29 og 30.

20 — Jf. f.eks. formuleringen i postdirektivets artikel 3, stk. 3, første punktum.

47. Dette taler for, at de, der driver det *offentlige postnet*, og som opfylder befordringspligten, under de nuværende betingelser anses for et *offentligt postvæsen* i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv.

48. Royal Mail, den græske, den irske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering bestrider imidlertid, at der skal tages hensyn til postdirektivet ved fortolkningen af sjette direktiv. De har gjort gældende, at postdirektivet, som er baseret på artikel 95 EF, ikke kan føre til en ændring af afgiftsreglerne, som i henhold til artikel 93 EF skal vedtages enstemmigt. Hvis lovgiver havde ønsket at indføre en tilpasning af afgiftsfritagelsen for posttjenesterne, kunne bestemmelsen have været ændret, f.eks. i forbindelse med, at sjette direktiv blev erstattet af direktiv 2006/112 [21].

49. Disse indvendinger kan dog ikke godtages. I den foreliggende sag drejer det sig ikke om en ændring af sjette direktiv, men om en fortolkning af direktivet under hensyn til den bagved liggende målsætning. Inden for grænserne af ordlyden skal ligeledes også den faktiske og den fællesskabsretlige kontekst på tidspunktet for anvendelsen af fritagelsesbestemmelsen tages i betragtning [22].

50. Det er således i overensstemmelse med Domstolens praksis at inddrage relevante fællesskabsretlige bestemmelser uden for skatte- og afgiftsretten ved fortolkningen af de enkelte begreber i sjette direktiv, for så vidt som de forfølger kongruente formål. I Abbey National-dommen fortolkede Domstolen f.eks. udtrykket forvaltning af investeringsforeninger, som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6, i sjette direktiv, med henvisning til den tilsvarende definition i Rådets direktiv 85/611/EØF af 20. december 1985 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) [23] [24].

— Anvendelse af afgiftsfritagelse efter bortfald af eneretten til visse tjenester

51. TNT, den finske og den svenske regering giver under henvisning til generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sagen Dansk Postordreforening [25] endvidere udtryk for den opfattelse, at fritagelsen kun finder anvendelse, så længe der endnu eksisterer posttjenester, som bestemte udbydere har eneret til. Generaladvokaten gav faktisk udtryk for den opfattelse, at postforetagender kun varetager en offentlig opgave, der er fritaget for moms, når de leverer tjenester, de har eneret

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

22 — Jf. i samme retning dom af 6.10.1982, sag 283/81, Cilfit m.fl., Sml. s. 3415, præmis 20, og af 18.10.2007, sag C-173/06, Agrover, Sml. I, s. 8783, præmis 17.

23 — EFT L 375, s. 3.

24 — Dom af 4.5.2006, sag C-169/04, Abbey National, Sml. I, s. 4027, præmis 61 ff.; se nærmere om den hertil svarende praksis i punkt 73 ff. i mit forslag til afgørelse i samme sag.

25 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.

til. Tjenester, der hører ind under befordringspligten, uden dog udelukkende at være forbeholdt én udbyder, udføres under normale konkurrencevilkår og har en rent kommerciel karakter [26].

52. Artikel 7 i postdirektivet har rent faktisk indtil nu ikke krævet en fuldstændig liberalisering, men tillader at give en eller flere udbydere eneret inden for et stærkt begrænset spektrum af tjenester. Denne mulighed gør Det Forenede Kongerige og en række andre medlemsstater dog ikke længere brug af.

53. Alligevel bærer medlemsstaterne i henhold til postdirektivets artikel 4 i et liberaliseret marked stadig ansvaret for, at befordringspligten opfyldes. De skal navnlig sørge for, at de i postdirektivets artikel 3-6 og 12 opstillede krav til kvaliteten af og prisen på postbefordring overholdes af den eller de befordringspligtige udbyder(e).

54. Disse forpligtelser har Det Forenede Kongerige opfyldt ved at overdrage det til Royal Mail at sikre befordringspligten og ved at opstille hertil svarende krav i den herom udstedte koncession. Disse vilkår i koncessionen om befordringspligt adskiller sig betydeligt fra de vilkår, under hvilke andre udbydere af posttjenester virker i Det Forenede Kongerige, således som den forelæggende ret har forklaret.

55. Selv om de befordringspligtige virksomheder ikke har fået tildelt enerettigheder, leverer de imidlertid ikke deres ydelser på et fuldstændig frit marked, som udelukkende er indrettet efter økonomiske kriterier. De udfører derimod også en opgave af almen interesse og er dermed underlagt en særlig statslig kontrol. Derfor er det i overensstemmelse med formålet med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv at kvalificere de befordringspligtige virksomheder som »offentligt postvæsen« i denne bestemmelses forstand og fritage deres ydelser for moms.

56. Det skal her tages i betragtning, at eneretten på bestemte tjenester, som det fremgår af betragtning 16 til postdirektivet, har til formål at opnå, at befordringspligten kan opfyldes på bæredygtige økonomiske vilkår. Eneretten tager således sigte på at opretholde den økonomiske balance i den befordringspligtige virksomhed for at gøre det muligt for den at udføre sin opgave af almen interesse [27]. Bortset fra finansieringen af de særlige byrder, som befordringspligten medfører, ligger der altså ikke nogen bredere betragtning begrundet i almene hensyn til grund for tildelingen af eneret på bestemte ydelser. Der er derfor ikke nogen grund til at lade fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv afhænge af en tildeling

26 — Forslag til afgørelse i sagen Dansk Postordreforening, nævnt ovenfor i fodnote 7, punkt 79.

27 — Jf. dom af 15.11.2007, sag C-162/06, International Mail Spain, Sml. I, s. 9911, præmis 31 ff., med henvisning til dom af 19.5.1993, sag C-320/91, Corbeau, Sml. I, s. 2533, præmis 14-16, og af 17.5.2001, sag C-340/99, TNT Traco, Sml. I, s. 4109, præmis 5, vedrørende artikel 86, stk. 2, EF.

af eneret på bestemte ydelser, da sikringen af, at befordringspligten opfyldes, lige så meget er i almenvellets interesse, når den økonomiske basis for befordringspligten ikke skal skabes ved tildeling af enerettigheder.

57. I øvrigt ville den fortolkning, der bygger på tildelingen af eneret på bestemte tjenester, føre til, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv ville miste enhver virkning i en række medlemsstater, hvilket så vidt muligt bør undgås trods påbuddet om en snæver fortolkning af bestemmelserne om fritagelse [28].

— Fortolkning i lyset af princippet om afgiftsmæssig neutralitet

58. Tilbage står så endelig at undersøge den indsigelse, som er fremført af TNT samt af den svenske og den finske regering, nemlig at den befordringspligtige virksomheds fritagelse på et liberaliseret marked strider mod princippet om afgiftsmæssig neutralitet og fordrejer konkurrencen.

59. Princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne, er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [29]. Det omfatter også princippet om fjernelse af konkurrencefordrejninger, der er fremkaldt af en forskelsbehandling med hensyn til moms [30].

60. Man må give de nævnte procesdeltagere ret i, at neutralitetsprincippet under alle omstændigheder er sikret, hvis fritagelsen kun anvendes på udbydere, der udfører posttjenester, som de har eneret til. Ved overdragelsen af enerettigheder til én udbyder er det nemlig på forhånd udelukket, at flere erhvervsdrivende udfører de samme transaktioner, og at den afvigende momsbehandling af dem derved tilsidesætter neutralitetsprincippet.

61. Deraf følger imidlertid ikke, at neutralitetsprincippet automatisk er tilsidesat, når fritagelsen ikke er knyttet til karakteren af ydelserne som tjenester omfattet af eneret, men dækker befordringspligtige ydelser generelt. Det er nemlig foreneligt med neutralitetsprincippet, at kun ydelser leveret af den befordringspligtige virksomhed er fritaget,

28 — Se ovenfor, punkt 32 samt henvisningerne i fodnote 12.

29 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19 og 20, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 29, L.u.P-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 24, og dom af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Flemming Claverhouse, Sml. I, s. 5517, præmis 46.

30 — Dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 22, og JP Morgan Flemming Claverhouse-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 47.

forudsat at disse på grund af de særlige retsforskrifter ikke er sammenlignelige med ydelser leveret af andre udbydere af posttjenester, og der derfor ikke indtræder nogen konkurrencefordrejning.

62. Hovedpunktet i den befordringspligt, som varetages af Royal Mail i almenhedens interesse, er, at der tilbydes alle brugere på hele det nationale område et vist udbud af postbefordring til en fast takst. Royal Mail er navnlig forpligtet til at stille et fastlagt antal indleveringssteder (postkasser og postkontorer) til rådighed, hvor postforsendelserne indsamles mindst én gang på alle hverdage. Royal Mail skal udbringe alle tilladte postforsendelser til enhver adresse i Det Forenede Kongerige til en overkommelig og fast pris og må f.eks. ikke nægte at befordre posten ud til fjerntbeliggende områder eller kun udføre det til en forhøjet pris. Endelig skal posten omdeles på alle hverdage til alle private husholdninger og erhvervskunder.

63. TNT er ikke forpligtet til at udbyde tilsvarende tjenesteydelser. Derfor kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet principielt ikke, at TNT's og Royal Mails transaktioner behandles ens med hensyn til moms. Det er meget muligt, at TNT for en del leverer lignende ydelser som Royal Mail, som f.eks. indsamling og sortering af postforsendelser. Den momsmæssigt begunstigede befordringspligt består dog netop i at stille et offentligt postnet til rådighed som en samlet helhed af infrastrukturanlæg og tjenesteydelser af en bestemt kvalitet til en bestemt pris. Følgelig kommer det ved vurderingen af, om transaktionerne er sammenlignelige, ikke kun an på at sammenholde de enkelte ydelser, men på, at de er en del af det samlede udbud, som det offentlige postnet tilbyder [31].

64. Om dette gælder for alle eller kun for visse af de transaktioner, som den befordringspligtige virksomhed udfører, skal undersøges ved besvarelsen af det andet spørgsmål.

65. Det er i hvert fald uden betydning for den momsmæssige behandling, om navnet på en befordringspligtig virksomhed er blevet meddelt Kommissionen i henhold til artikel 4 i postdirektivet. Det eneste afgørende er, at dens ydelser i materiel henseende svarer til kriterierne for befordringspligten, og at leveringen af dem ved vilkår i den koncession, der er udstedt til virksomheden, eller ved retsforskrifter er sikret over en vis periode. Det ville nemlig ikke være foreneligt med neutralitetsprincippet at behandle materielt ensartede ydelser momsmæssigt forskelligt, blot fordi Kommissionen er blevet underrettet om den erhvervsdrivende, der leverer dem.

31 — Man kunne imidlertid forestille sig, at TNT tilbød en integreret posttjeneste over hele det nationale område gennem et samarbejde med andre udbydere, især med Royal Mail. I det omfang en sådan tjeneste også lever op til forskrifterne med hensyn til prisdannelse, ville denne ydelse kunne anses for en tjeneste, der er omfattet af befordringspligten og således fritaget for moms. Efter min opfattelse er det nemlig ikke nødvendigt, at en udbyder med egne midler leverer alle de delydelser, der tilsammen udgør den af befordringspligten omfattede tjeneste.

66. På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at »det offentlige postvæsen« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), er udbydere af postbefordring, som opfylder befordringspligten. Anvendelsen af afgiftsfritagelse forudsætter ikke, at udbyderen eller udbyderne har eneret til bestemte befordringspligtige ydelser.

B — *Det andet og det tredje spørgsmål*

67. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv omfatter samtlige de transaktioner, der udføres af en udbyder af postbefordring, som falder ind under afgiftsfritagelsen. Såfremt ikke alle udbyderens ydelser er fritaget, anmodes Domstolen med det tredje spørgsmål om at angive kriterierne for en afgrænsning af de fritagne fra de ikke-fritagne ydelser. Da de to spørgsmål hænger tæt sammen med hinanden, behandler jeg dem samlet.

68. Efter Royal Mails og den britiske, den græske og den irske regerings opfattelse tager ordlyden om fritagelse kun sigte på leverandøren og stiller ikke krav om nogen differentiering mellem forskellige transaktioner, som foretages af den begunstigede. Efter Kommissionens og den tyske regerings opfattelse finder fritagelsen derimod kun anvendelse på de af den befordringspligtige virksomheds ydelser, som direkte hører under befordringspligtydelsen. Fra disse ydelser undtager Kommissionen befordring af visse masseforsendelser, som ikke skal friholdes. Efter den tyske regerings opfattelse henhører tjenesteydelser, som leveres på betingelser og til takster, der kan forhandles frit om, ikke under anvendelsesområdet for fritagelse.

69. Vedrørende dette spørgsmål skal der endnu engang mindes om, at i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv skal de tjenesteydelser, der udføres af det offentlige postvæsen, og de hertil knyttede leveringer af goder fritages. Bortset fra personbefordring og telekommunikation, som udtrykkeligt er undtaget fra fritagelsen, tager bestemmelsen ikke sigte på bestemte ydelser leveret af det offentlige postvæsen.

70. Ordlyden synes altså ved første øjekast at give Royal Mail og de regeringer, der støtter denne, ret. Det taler desuden for disses forståelse af fritagelsesbestemmelsen, at det ville gøre det muligt klart at afgrænse de begunstigede transaktioner, da man uden yderligere differentiering blot skulle undersøge, hvem der udfører transaktionen.

71. Men hvis man faktisk kun lagde vægt på, at ydelsen leveres af et offentligt postvæsen, måtte man også momsfritage transaktioner,

som ikke har nogen relation til postbefordring, som f.eks. salg af papirvarer eller gaveartikler på postkontorer. Dette ville stride åbenlyst mod formålet og meningen med fritagelsesbestemmelsen, som er ikke at belaste leveringen af de specifikke tjenesteydelser, som er i almenhedens interesse, med moms. Derudover ville hverken princippet om afgiftsmæssig neutralitet eller maksimen om, at afgiftsfritagelse som undtagelsesbestemmelse skal fortolkes snævert, være overholdt.

72. For at de sidstnævnte forskrifter kan respekteres, skal fritagelsen kun dække de ydelser fra et offentligt postvæsen, som det også leverer *som et sådant*. Som det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, skal fritagelsen være til gavn for de af det offentlige postnets ydelser, som det ligger i almenhedens interesse at sikre, under hensyntagen til postdirektivets betragtninger på dette punkt.

73. Ganske vist bør begreberne i sjette direktiv i princippet fortolkes ensartet [32], men da postdirektivet ikke harmoniserer befordringspligtig virksomhed fuldstændigt, kan der forekomme afvigelser fra medlemsstat til medlemsstat ved definitionen af de tjenester, der hører under befordringspligten, og disses kendetegn, som har betydning for momsfritagelsen af posttjenester.

74. Således fremhævede Domstolen allerede i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland [33], at sjette direktiv undgik at øve indflydelse på postvæsenets organisationsform i medlemsstaterne, da artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), på lige fod omfatter både statslige og privatretligt organiserede postmæssige virksomheder. Ligeledes svarer det til subsidiaritetsprincippet, at medlemsstaterne ved fastlæggelsen af de posttjenester, der skal sikres i almenhedens interesse, tager hensyn til de særlige geografiske, sociale og økonomiske omstændigheder i dem inden for rammerne af postdirektivets bestemmelser.

75. Det skal imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne har en forpligtelse til at indrømme fritagelse, når betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), er opfyldt [34]. Til denne forpligtelse svarer en tilsvarende ret hos den enkelte borger. Derfor skal medlemsstaterne i forbindelse med anvendelsen af afgiftsfritagelsen sørge for at fastholde de betragtninger, de har anstillet ved reguleringen af postvæsenet. Hvis det stod dem frit for med hensyn til formålene med afgiftsfritagelsen helt vilkårligt at fastsætte, hvad der var relevant med henblik på almene hensyn, på anden vis end ved definitionen af den befordringspligtige posttjeneste, ville der opstå tvivl om retten til at opnå fritagelse.

32 — Jf. dommen i sagen Kingscrest og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 22, Haderer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 17, og dommen i sagen Canterbury Hockey Club m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 16.

33 — Nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 16.

34 — Jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 10, dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 81, og dommen i sagen JP Morgan Flemming Claverhouse, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 61 og 62.

76. En befordringspligtydelse foreligger herved ikke alene, hvis den leveres gennem en befordringspligtig virksomheds infrastruktur. Den skal desuden også udføres på de standardiserede vilkår og til de standardiserede takster, der gælder for almenheden. Dette er betingelsen for, at den kan anses for en ydelse, der leveres af et offentligt postvæsen som sådant, og som i særlig grad tjener formål begrundet i almene hensyn.

77. Som den tyske regering med henvisning til betragtning 15 til postdirektivet med rette har fremhævet, kan de befordringspligtige virksomheder fortsat frit indgå individuelle kontrakter med kunder. Sådanne ydelser leveres ikke af en udbyder i dennes egenskab af *offentligt postvæsen*, da ydelsen på disse betingelser ikke er til rådighed på samme måde for alle brugere, men kun for dem, der har en særlig købekraft.

78. Hvad angår disse ydelser, som leveres ved siden af befordringspligten og ikke er underlagt de bestemmelser, der gælder for denne, befinder den befordringspligtige virksomhed sig i samme situation som enhver anden udbyder af postbefordring. Derfor er en afgiftsfritagelse udelukket både på grund af princippet om afgiftsmæssig neutralitet og på grund af forbuddet mod konkurrencefordrejning.

79. Allerede i Corbeau-dommen fremhævede Domstolen, at det ikke er berettiget at tilkende enerettigheder i henhold til EØF-traktatens artikel 90, stk. 2 (nu artikel 86 EF), når det drejer sig om særlige tjenesteydelser, der ikke står i forbindelse med tjenesteydelser af almindelig interesse, og hvorved man søger at imødekomme særlige behov hos erhvervsdrivende [35]. Ganske vist råder Royal Mail ikke over enerettigheder i denne forstand. For den befordringspligtige virksomhed udgør momsfritagelsen dog alligevel et privilegium, som ligeledes er begrundet i de opgaver, den udfører i almenhedens interesse. Fritagelsen må ikke udvides til at omfatte andre ydelser, der leveres til enkelte erhvervsdrivende på individuel basis.

80. Det er ikke uden grund, at artikel 14, stk. 2, i postdirektivet bestemmer, at de befordringspligtige virksomheder i deres interne regnskabssystemer skal udarbejde adskilte opgørelser for de tjenester, der er omfattet af eneret, og for andre tjenester. Dette gælder ifølge artikel 14, stk. 2, andet punktum, også, for så vidt det drejer sig om tjenester, der ikke er omfattet af befordringspligten. Denne bestemmelse har til formål at sikre omkostningsgennemsigtighed og udelukke en krydssubsidiering mellem de forskellige grene, som ville kunne skaffe den befordringspligtige virksomhed fordele i konkurrencen med andre udbydere.

81. En klar sondring mellem de forskellige grene af posttjenesten er også nødvendig med henblik på afgiftsfritagelse for at undgå at skaffe den befordringspligtige virksomhed en fordel på områder, hvor den ligger i konkurrence med andre udbydere. Da der under alle

35 — Corbeau-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 19.

omstændigheder skal føres adskilte konti for de forskellige typer tjenester, er det vanskeligt at se, at en tilsvarende differentieret anvendelse af afgiftsfritagelsen skulle føre til større praktiske vanskeligheder.

82. Med hensyn til masseforsendelser (bulk mail services), som efter Kommissionens opfattelse heller ikke skal være fritaget for moms, skal det først bemærkes, at det ikke er nogen teknisk betegnelse, som f.eks. defineres i postdirektivet. Postdirektivet omhandler som særlig kategori kun adresserede reklameforsendelser. Denne kategori defineres i artikel 2, nr. 8, i postdirektivet som »meddelelser, som udelukkende består af reklame- eller markedsføringsmateriale, som, bortset fra modtagerens navn, adresse og identifikationsnummer samt andre variabler, der ikke ændrer meddelelsens karakter, indeholder en identisk meddelelse til et stort antal modtagere, og som skal befordres og omdeles til de adresser, afsenderen har anført på selve forsendelserne eller på deres emballage«.

83. Betegnelsen masseforsendelse kunne for det første forstås som et synonym til adresserede reklameforsendelser. I en bredere betydning kunne den omfatte erhvervspost i almindelighed, som udsendes i stort omfang af en afsender, men indeholder individuelle meddelelser, såsom regninger fra en telekommunikationsvirksomhed eller kontoudtog udsendt af banker.

84. Uanset hvordan man opfatter betegnelsen, er fritagelsen under alle omstændigheder udelukket, hvis disse forsendelser befordres til individuelt aftalte priser.

85. Også i det omfang, der anvendes en generelt gældende portotakst, drejer det sig dog utvivlsomt ikke om typiske ydelser, der hører under privatkunders direkte livsfornødenheder. Alligevel er det principielt også i almenhedens interesse at stille et offentligt postnet til rådighed for erhvervskunder.

86. Indirekte har imidlertid også privatpersoner nytte heraf. De har en interesse i at få tilsendt erhvervspost til rimelige priser, og det gælder også, når de bor i afsides beliggende områder af medlemsstaten. Hvis afsenderen af erhvervspost ikke har ret til at trække den indgående moms fra, som f.eks. en bank, vil den moms, der opkræves af portoen, i sidste ende påvirke den pris, til hvilken afsenderen fakturerer ydelserne til sin kunde.

87. Endelig er det med hensyn til erhvervspost, som indeholder en individuel meddelelse og befordres til almindelige takster, vanskeligt at afgrænse, hvilket antal indleverede forsendelser der mindst skal til, for at de kan anses for en masseforsendelse, der ikke er fritaget for moms. Skal dette allerede begynde ved 50 fakturaer, som en mellemstor virksomhed udsender hver dag, eller først ved tusinder af fakturaer fra en stor forsyningsvirksomhed? Derfor skal sådanne postforsendelser ikke behandles anderledes end enkeltvis indleverede forsendelser med individuelt indhold.

88. Derimod er det muligt at afgrænse adresserede reklameforsendelser som omhandlet i postdirektivets artikel 2, nr. 8. Disse ville man trods anvendelse af en almindelig portotakst godt kunne undtage fra afgiftsfritagelsen, da det er den kommercielle interesse i reklamen for afsenderens produkter eller ydelser, der her vejer tungest. I sidste ende tilkommer det dog medlemsstaterne at afgøre, hvorledes de i dette tilfælde vægter private og offentlige interesser. I den forbindelse skal der også tages hensyn til den interesse, som de virksomheder, der konkurrerer med den befordringspligtige virksomhed, har i at opnå lige adgang til dette lukrative markedssegment.

89. Det andet og det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), er ydelser, der præsteres af et offentligt postvæsen, kun fritaget for moms, for så vidt som de leveres af dette postvæsen som sådant, dvs. at de er befordringspligtydelser leveret i almenhedens interesse. Derimod er ydelser, der leveres på individuelt aftalte betingelser og ikke er underlagt forskrifterne for befordringspligt, ikke fritaget.

V — Forslag til afgørelse

90. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg at besvare de præjudicielle spørgsmål fra High Court således:

»1) »Det offentlige postvæsen« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er udbydere af postbefordring, som opfylder befordringspligten. Anvendelsen af afgiftsfritagelse forudsætter ikke, at udbyderen eller udbyderne har eneret til bestemte befordringspligtydelser.

2) I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), er ydelser, der præsteres af et offentligt postvæsen, kun fritaget for moms, for så vidt som de leveres af dette postvæsen som sådant, dvs. at de er befordringspligtydelser leveret i almenhedens interesse. Derimod er ydelser, der leveres på individuelt aftalte betingelser og ikke er underlagt forskrifterne for befordringspligt, ikke fritaget.«