

62000C0108

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 14 december 2000. - Syndicat des producteurs indépendants (SPI) mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. - Begäran om förhandsavgörande: Conseil d'Etat - Frankrike. - Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet - Fastställelse av den plats där den skatterättsliga anknytningen föreligger - Reklamtjänster - Innefattar tjänst som tillhandahålls genom en tredje man. - Mål C-108/00.

Rättsfallssamling 2001 s. I-02361

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 I begäran om förhandsavgörande har franska Conseil d'État frågat domstolen om tolkningen av artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet (nedan kallat sjätte direktivet).(1) Frågan gäller huruvida begreppet "reklamtjänster" som nämns i ovanstående bestämmelse endast omfattar tjänster som tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt och faktureras annonsören av tjänsteleverantören, eller om begreppet även omfattar tjänster som tillhandahålls annonsören indirekt och faktureras en tredje person, exempelvis en reklambyrå som i sin tur fakturerar annonsören.

Relevanta bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 är en skattskyldig person varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Enligt artikel 4.2 omfattar ekonomisk verksamhet den verksamhet som består i att personer tillhandahåller tjänster. I artikel 6.1 definieras tillhandahållande av tjänster som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

3 I avdelning VI i sjätte direktivet anges de bestämmelser som avgör platsen för skattepliktiga transaktioner. Bestämmelserna är av betydelse i situationer när tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor berör mer än ett land. Det huvudsakliga syftet med bestämmelserna framgår av det sjunde övervägandet i ingressen till sjätte direktivet:

"Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster

som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris."

4 För att syftet i övervägandet skall uppnås har artikel 9.1 i direktivet fått följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

5 I artikel 9.2 anges undantag från denna regel. I artikel 9.2 e preciseras följande:

"Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

- Reklamtjänster.

...

- Tjänster av handelsagenter som agerar i annans namn och för annans räkning, när de åt sin uppdragsgivare anskaffar de tjänster som avses i denna punkt (e)."

Nationella bestämmelser

6 Artikel 9 i sjätte direktivet har införlivats med fransk rätt genom artiklarna 28 och 49 i lag nr 78-1240 av den 29 december 1978. Bestämmelserna återfinns i artiklarna 259-259 C i code général des impôts (allmänna skattelagen). I artikel 259 B preciseras följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 259 anses följande tjänster vara tillhandahållna i Frankrike, när de utförs av en tjänsteleverantör som är etablerad utanför Frankrike men kunden är en person som är skattskyldig för mervärdesskatt och som har etablerat sin rörelse i Frankrike eller där har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten utförs eller, i avsaknad av någon sådan plats, som är bosatt eller stadigvarande vistas där:

...

(3) Reklamtjänster

...

Platsen för tillhandahållande av dessa tjänster anses inte vara Frankrike, även om leverantören är etablerad i Frankrike, när kunden är etablerad utanför Europeiska gemenskapen eller om kunden är skattskyldig för mervärdesskatt i en annan medlemsstat i gemenskapen."

7 De franska skattemyndigheternas tolkning av artikel 259 B har ändrats genom åren. Den ursprungliga tolkningen angavs i en föreskrift av den 14 december 1983, offentliggjord i Bulletin Officiel des Impôts (nedan kallad BOI) 3 A-28-83. Efter domen i målet kommissionen mot Frankrike(2) ersattes denna föreskrift av en föreskrift av den 25 juli 1995, offentliggjord i BOI 3-A-97. I det målet beslutade domstolen att tolkningen av begreppet "reklamtjänster" i föreskriften av den 14 december 1983 stred mot sjätte direktivet, eftersom den bland annat uteslöt vissa särskilda tjänster tillhandahållna av reklambyråer. För att anpassa sig till domstolens avgörande, utfärdade den franska myndigheten en mer detaljerad och långtgående föreskrift den 5 november 1998, offentliggjord i BOI 3-A-8-98 (nedan kallad föreskriften). Den del av föreskriften som är av intresse

här har följande lydelse:

"III. Reklamtjänsten tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt.

Enligt sjunde övervägandet i sjätte direktivet motiveras fastställandet av platsen för beskattning av reklamtjänster till den plats där kunden har etablerat sin rörelse av att kostnaden för dessa tjänster, som tillhandahålls mellan skattskyldiga, ingår i varornas pris. I den mån den person som förvärvar tjänsterna vanligen säljer de varor eller tillhandahåller de tjänster som är föremål för reklam i den stat där han är etablerad och därvid uppbär motsvarande mervärdesskatt av den slutlige konsumenten skall mervärdesskatten på reklamtjänsten inbetalas av den personen i denna stat (punkt 15 i Europeiska gemenskapernas domstols dom av den 17 november 1993). Följaktligen utgör tjänster som har till syfte att främja försäljningen av varor eller tjänster och som tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt av tjänsteleverantören reklamtjänster enligt artikel 259 B i allmänna skattelagen. Tjänsten skall således tillhandahållas och faktureras annonsören."

8 Sista punkten i artikel 259 B innebär att franska leverantörer av reklamtjänster inte är skyldiga att ta ut mervärdesskatt i de fall deras tjänster tillhandahålls och faktureras mottagare som är etablerade utanför gemenskapen, eller skattskyldiga mottagare i en annan medlemsstat. Det följer av det ovan citerade stycket i föreskriften att undantaget i artikel 259 B, som återspeglar artikel 9.2 e i sjätte direktivet, endast är tillämpligt när tjänster tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt av leverantören. (Med "annonsör" avses, här och fortsättningsvis, mottagare av tjänster, som till sitt syfte har att främja försäljningen av sådana varor och tjänster.) Undantaget är sålunda tillämpligt på tjänster som tillhandahålls en annonsör direkt av en reklambyrå eller av en annan leverantör. Med de begränsningar som föreskriften ger är den emellertid inte tillämplig på reklamtjänster som tillhandahålls en annonsör indirekt genom en reklambyrå av en leverantör som är etablerad i Frankrike, detta oavsett var annonsören och reklambyrån är etablerade.

Faktiska omständigheter och tolkningsfrågan

9 Sökanden i målet vid den nationella domstolen, Syndicat des producteurs indépendants (nedan kallad SPI), är en yrkesorganisation som tillvaratar franska filmproducenters intressen, vilket även inkluderar reklamfilmsproducenter.

10 Efter åtskilliga tvister med de franska skattemyndigheterna beslutade SPI att väcka talan mot föreskriften inför Conseil d'État. Som grund för talan angavs att föreskriften strider mot artikel 259 B i allmänna skattelagen och artikel 9.2 e i sjätte direktivet, såvitt den undantar tillhandahållande av reklamfilmer genom reklambyråer från artiklarnas tillämpningsområde.

11 Med hänsyn till att det i målet uppkommit en fråga som rör tolkningen av gemenskapsrätten har Conseil d'État enligt artikel 234 EG ställt följande fråga till domstolen:

"Omfattar de reklamtjänster som nämns i artikel 9.2 e i direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, vad gäller transaktioner som är avsedda att främja försäljningen av varor eller tjänster, endast tjänster som tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt och faktureras annonsören av tjänsteleverantören, med uteslutande av tjänster av samma natur som tillhandahålls annonsören indirekt och faktureras en tredje person som i sin tur fakturerar annonsören?"

12 Skriftliga yttranden har ingivits av SPI, den franska regeringen och kommissionen. Representanter för SPI, den franska regeringen och kommissionen var närvarande vid den muntliga förhandlingen den 9 november 2000.

13 SPI och kommissionen har anmodat domstolen att besvara den hänskjutande domstolens fråga nekande. De har hävdat att den franska regeringens tolkning av artikel 9.2 e strider mot både artikelns syfte och dess ordalydelse, samt att den leder till felaktiga resultat i praktiken. Kommissionen har även gjort gällande att den franska regeringens tolkning strider mot principen

om mervärdesskattens neutralitet. Den franska regeringen har vidhållit sin tolkning av artikel 9.2 e i sjätte direktivet och har anmodat domstolen att besvara frågan jakande. Regeringen har hävdade att artikel 9.2, såsom ett undantag från huvudregeln i artikel 9.1, bör tolkas restriktivt och att tjänster som filmbolag utför åt reklambyråer till sin natur skiljer sig från tjänster som tillhandahålls annonsörer direkt. Tolkningen överensstämmer således med principen om mervärdesskattens neutralitet.

Bedömning

14 För att besvara den av Conseil d'État hänskjutna frågan måste man beakta att artikel 9.2 e utgör en konfliktregel som avgör platsen för var reklamtjänster skall beskattas och som följaktligen inskränker medlemsstaternas befogenheter. Av domstolens rättspraxis framgår att "reklamtjänster" är ett gemenskapsbegrepp som måste tolkas enhetligt för att undvika dubbelbeskattning eller att beskattning inte äger rum som en följd av motstridiga tolkningar.(3) Det framgår även att det, i motsats till vad den franska regeringen har hävdade, inte är nödvändigt att tolka artikel 9.2 restriktivt. Således har domstolen i fast rättspraxis förklarat "att punkt 1 inte ges något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situation är om [en transaktion] omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1".(4)

15 Artikel 9.2 e hänvisar till "reklamtjänster" som tillhandahålls "åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller ... i gemenskapen men inte i samma land som leverantören". För att ge den hänskjutande domstolen en möjlighet att fatta beslut i målet, är det nödvändigt att identifiera vem som är kund och att klargöra vad som avses med "reklamtjänster".

Kunder

16 För att identifiera kunden (preneur) är det nödvändigt att skilja på följande fall.

17 I det första fallet avtalar en tjänsteleverantör, exempelvis en filmproducent, med en annonsör om att tillhandahålla tjänster och fakturera annonsören för dessa, utan att använda någon reklambyrå som mellanhand. I det fallet finns bara en skattepliktig transaktion och annonsören är kunden. Artikel 9.2 e är tillämplig, under förutsättning att de utförda tjänsterna i egentlig mening kan anses utgöra reklamtjänster, när filmproducenten är etablerad i Frankrike och annonsören är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat.

18 Det andra fallet avser en tjänsteleverantör, exempelvis en filmproducent, som direkt tillhandahåller annonsören tjänster och fakturerar honom för detta, men det sker genom en reklambyrås förmedling. I detta fallet förekommer två skattepliktiga transaktioner. Den första är filmproducentens tillhandahållande av tjänster åt annonsören. I den transaktionen är det annonsören som är kunden. Annonsören beställer tjänsten genom reklambyrån, utnyttjar den i marknadsföringen av sin produkt samt betalar för den.(5) Reklambyrån uppträder endast som mellanhand mellan leverantören och annonsören och kan därför inte anses vara kund. Det följer härav, liksom i ovannämnda fall, att artikel 9.2 e är tillämplig, under förutsättning att de tillhandahållna tjänsterna i egentlig mening kan anses utgöra reklamtjänster, när filmproducenten är etablerad i Frankrike och annonsören utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat. Var reklambyrån är etablerad saknar betydelse i det här fallet. Den andra transaktionen består i att reklambyrån tillhandahåller den tjänst som består i att agera mellanhand mellan leverantören och annonsören. Även i detta fall är det annonsören som är kund. Platsen för tillhandahållandet av den transaktionen är fastställd i artikel 9.2 e, särskilt sista strecksatsen som hänvisar till "tjänster av handelsagenter som agerar i annans namn och för annans räkning, när de åt sin uppdragsgivare anskaffar de tjänster som avses i denna punkt (e)".

19 I de två ovannämnda fallen förefaller fransk rätt, såsom den anges i avdelning III i föreskriften, vara i överensstämmelse med artikel 9.2 e. Det är emellertid det tredje fallet som skapar vissa

svårigheter.

20 Det förekommer fall när det föreligger ett avtal mellan en reklambyrå och en tjänsteleverantör (exempelvis en filmproducent) och den sistnämnda tillhandahåller reklambyråns sina tjänster och fakturerar den för dessa, och reklambyrå i sin tur tillhandahåller annonsören tjänsterna och fakturerar honom för dessa. De berörda har inte närmare redogjort för sina åsikter om vem som skall anses vara kunden i det fallet. Vid den muntliga förhandlingen verkade både den franska regeringen och kommissionen vara av den meningen att när en filmproducent indirekt tillhandahåller annonsören tjänster skall det anses utgöra en enda transaktion där annonsören är kund.

21 Det måste enligt min mening tillstås att det förekommer två transaktioner i det fallet. Den första sker när filmproducenten tillhandahåller reklambyråns tjänster. I den transaktionen är reklambyrån kunden. Följaktligen är artikel 9.2 e tillämplig, under förutsättning att de utförda tjänsterna i egentlig mening kan anses utgöra reklamtjänster, på den transaktionen när filmproducenten är etablerad i Frankrike och reklambyrån är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat. Den andra transaktionen sker när reklambyrån tillhandahåller annonsören tjänster. I det fallet är annonsören kund. Artikel 9.2 e är därför tillämplig, under förutsättning att de utförda tjänsterna i egentlig mening kan anses utgöra reklamtjänster, när reklambyrån är etablerad i Frankrike och annonsören är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat.

22 Enligt avdelning III i föreskriften omfattas emellertid inte de fall när en leverantör i Frankrike tillhandahåller en reklambyrå tjänster, och den reklambyrån är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat, av artikel 259 B i den allmänna skattelagen. Leverantören är därför skyldig att ta ut fransk mervärdesskatt på dessa tjänster. För att fastställa huruvida detta överensstämmer med sjätte direktivet är det nödvändigt att tolka begreppet "reklamtjänster" i artikel 9.2 e.

Reklamtjänster

23 Enligt den franska regeringen köper en annonsör en reklamtjänst om han avtalar direkt med en filmproducent. Ett avtal mellan en reklambyrå och en filmproducent är emellertid inte att betrakta som ett köp av reklamtjänster. Vad reklambyrån köper är en tjänst som består i att producera film. Följaktligen skall artikel 9.2 e andra strecksatsen endast tillämpas när relevanta tjänster tillhandahålls och faktureras den slutlige annonsören direkt. Tjänster som tillhandahålls reklambyråer av filmbolag är enligt föreskriften undantagna tillämpningsområdet för artikel 259 B i allmänna skattelagen. Föreskriften är således i överensstämmelse med sjätte direktivet.

24 Jag tycker rent allmänt att det argumentet är föga övertygande.

25 I domen i målet kommissionen mot Frankrike slog domstolen fast att det för att avgöra huruvida en transaktion utgör ett tillhandahållande av reklamtjänster "är nödvändigt att i varje enskilt fall beakta alla omständigheter kring tjänsten i fråga".(6) Det förefaller som om den franska föreskriften utesluter en sådan bedömning när det gäller tjänster som tillhandahålls reklambyråer av leverantörer, exempelvis filmbolag. Det kan tilläggas att domstolen i målet kommissionen mot Frankrike även fastställde "att själva reklambegreppet består i att sprida ett budskap som är avsett att informera allmänheten om existensen och kvaliteten av den vara eller tjänst som är föremål för denna åtgärd, i syfte att främja försäljningen därav".(7) En sådan definition av begreppet "reklamtjänster" bör även kunna omfatta tjänster som tillhandahålls annonsören indirekt genom en reklambyrå. För övrigt kan det, såsom generaladvokaten Gulmann anförde i sitt förslag till avgörande, "antas att artikel 9.2 e skall tillämpas åtminstone på de fall då en näringsidkare bosatt i ett land har använt sig av en reklambyrå i ett annat land, med avsikt att genomföra en reklamkampanj, och då de metoder som använts i kampanjen har haft till syfte att främja försäljningen av näringsidkarens produkter. Det finns i ett sådant fall ingen anledning att begränsa reklamtjänstbegreppet".(8)

26 Följaktligen kan det finnas situationer då tjänster som tillhandahålls en reklambyrå av en filmproducent inte kan anses utgöra "reklamtjänster" enligt artikel 9.2 e. Detta innebär emellertid inte att bestämmelsen endast är begränsad till tjänster som tillhandahålls och faktureras en skattskyldig annonsör direkt av tjänsteleverantören.

27 Att begränsa artikel 9.2 e till tjänster som tillhandahålls direkt kan dessutom strida mot syftet med artikel 9.2 i sjätte direktivet.

28 Det framgår av sjunde övervägandet i ingressen till sjätte direktivet(9) att syftet med artikel 9.2 är att säkerställa att mervärdesskatt för de tillhandahållna tjänsterna betalas i mottagarens land "då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris". Domstolen har således fastställt: "Gemenskapens lagstiftare ansåg således att, i den mån den person som förvärvar tjänsterna vanligen säljer de varor eller tillhandahåller de tjänster som reklamen avsett i den stat där han har sitt huvudsakliga driftsställe och därvid uppbär motsvarande mervärdesskatt av den slutlige konsumenten skall mervärdesskatten på reklamtjänsten inbetalas av den personen i denna stat."(10) Den franska regeringen har påstått att kostnaden för en reklamtjänst inte omedelbart är inkluderad i priset på de varor och/eller tjänster som annonsören har sålt, när tjänsten tillhandahålls och faktureras en reklambyrå. Detta är möjligen sant, men såsom SPI och kommissionen har påpekat, kommer kostnaden för tjänsten så småningom att inkluderas i priset för varorna, eftersom reklambyrån kommer att fakturera annonsören för både kostnaden för tjänsten och ett arvode.

29 Avslutningsvis kan sägas att artikel 9.2 e måste tolkas mot bakgrund av mervärdesskattesystemet i dess helhet och i enlighet med de principer som gäller för systemet.

30 Det bör härvid erinras om att mervärdesskatt är en skatt på konsumtion. Även om den i praktiken tas ut av tjänsteleverantören, är det konsumenten i sista ledet som skall bära kostnaden. Det är enligt min mening tveksamt om begreppet reklamtjänster, såsom det tolkas i föreskriften, överensstämmer med denna princip. En reklambyrå som köper en reklamtjänst av exempelvis en reklamfilmsproducent etablerad i Frankrike, skall betala mervärdesskatt för den tjänsten i Frankrike. Den erlagda mervärdesskatten kommer i senare led att inkluderas i det pris för tjänsten som reklambyrån debiterar annonsören. Om annonsören är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan medlemsstat än Frankrike, kan han emellertid inte göra avdrag för den erlagda mervärdesskatten i sin inhemska deklaration. Annonsören får således bestå kostnaden för mervärdesskatten om han inte kan erhålla återbetalning från behöriga franska myndigheter. När artikel 9.2 e i sjätte direktivet antogs fanns ingen gemenskapsmekanism för återbetalningar. En sådan mekanism har sedermera införts genom åttonde mervärdesskattedirektivet,(11) men det är en betydligt långsammare och besvärligare mekanism än om annonsören kan göra avdrag direkt i

sin inhemska deklaration.

31 Det bör även påpekas att mervärdesskatt är underkastad principen om neutralitet. Enligt denna princip skall mervärdesskatten vara lika för identiska produkter och tjänster samt ständigt vara proportionell i förhållande till priset på varor och tjänster, oavsett antalet led i affärskedjan. Den franska regeringen har hävdatt att tolkningen av "reklamtjänster" i föreskriften är förenlig med principen om neutralitet, eftersom reklamtjänster som tillhandahålls och faktureras en slutlig annonsör direkt till sin natur skiljer sig från tjänster som består i att framställa filmer som tillhandahålls en reklambyrå. (12)

32 Det är enligt min mening ett föga övertygande argument. Som jag har förklarat ovan beror skillnaden mellan reklamtjänster och övriga tjänster som tillhandahålls av ett filmbolag inte uteslutande på huruvida dessa tjänster tillhandahålls en slutlig annonsör eller en reklambyrå. Det är, vid bedömningen av huruvida en tjänst är att betrakta som en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 9.2 e, nödvändigt att i varje enskilt fall beakta alla omständigheter kring tjänsten.

Förslag till avgörande

33 Domstolen bör enligt min mening besvara den hänskjutande domstolens fråga på följande sätt:

Artikel 9.2 e andra strecksatsen 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 skall inte endast tillämpas på tjänster som tillhandahålls och faktureras en skattskyldig annonsör direkt av tjänsteleverantören utan även på tjänster som tillhandahålls annonsören indirekt och faktureras en tredje person som i sin tur fakturerar annonsören.

(1) - 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).

(2) - Dom av den 17 november 1992 i mål C-68/92, (REG 1993, s. I-5881).

(3) - Dom av den 17 november 1992 i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 2), punkt 14. Se även punkt 10 i generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande, där han nämner dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express mot Ufficio Provinciale IVA (REG 1986, s. 231).

(4) - Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda mot Finanzamt Bergisch Gladbach (REG 1996, s. I-4595), punkt 21, och av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels and Scheres mot Inspecteur der Belasingsdienst (REG 1997, s. I-1195), punkt 11.

(5) - Se nedan punkt 28.

(6) - Dom av den 17 november 1992 i mål C-68/92 (ovan fotnot 2), punkt 17.

(7) - Dom av den 17 november 1992 i mål C-68/92 (ovan fotnot 2), punkt 16.

(8) - Punkt 19 i ovannämnda förslag till avgörande (fotnot 3).

(9) - Citerad ovan i punkt 3.

(10) - Domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 2), punkt 15.

(11) - Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84).

(12) - Se ovan punkt 23.