

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 16 oktober 2003(1)

Mål C-152/02

Terra Baubedarf-Handel GmbH

mot

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

Mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Villkor för utnyttjande av avdragsrätt – Retroaktiv verkan

I – Inledning

1. Det aktuella målet rör en för rättstillämpningen viktig fråga om mervärdesskatterätt. Det gäller frågan huruvida en näringsidkare kan göra avdrag för ingående skatt för det kalenderår under vilket rätten till avdrag inträder eller först för det kalenderår under vilket han erhåller fakturan.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrätten

2. Tillämpligt i det aktuella målet är rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (2) (nedan kallat sjätte direktivet).

3. Skattskyldighetens inträde och uttag av skatt regleras i avdelning VII i sjätte direktivet. I artikel 10.2 första stycket föreskrivs följande:

”2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.”

4. I artikel 17 regleras avdragsrättens inträde och räckvidd.

Artikel 17.1 och 17.2 a har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

5. Artikel 18 innehåller närmare regler om utnyttjande av avdragsrätten. I artikel 18.1 och 18.2

föreskrivs i sammandrag följande:

"1. För att utnyttja sin rätt till avdrag skall den skattskyldiga personen:
för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

...

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1. Medlemsstaterna får dock, vad beträffar skattskyldiga personer som genomför sådana tillfälliga transaktioner som definieras i artikel 4.3, kräva att avdragsrätten utnyttjas endast vid tidpunkten för tillhandahållandet."

6. Artikel 22 har i sammandrag följande lydelse:

"3. a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar.

Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits.

...

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura.

4. Varje skattskyldig person skall lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat. Denna tidsperiod får inte överskrida två månader efter utgången av varje skatteperiod. Skatteperioden får av medlemsstaterna fastställas till en månad, två månader eller ett kvartal. Medlemsstaterna får dock fastställa olika perioder, så länge dessa inte överskrider ett år.

Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den utgående skatten och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsunderlaget, det sammanlagda beloppet av de transaktioner som hänför sig till denna skatt och dessa avdrag samt det sammanlagda beloppet av undantagna transaktioner.

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära a contobetalning.

6. Medlemsstaterna får kräva att den skattskyldiga personen lämnar in en redogörelse, innefattande de uppgifter som anges i punkt 4, och rörande alla transaktioner som har utförts föregående år. Denna redogörelse skall innehålla alla uppgifter som behövs för eventuella justeringar."

B – Den nationella rätten

7. Av de nationella bestämmelserna är Umsatzsteuergesetz 1999 (tysk mervärdesskattelag, nedan kallad UStG) tillämplig. I 15 § första stycket punkt 1 UStG föreskrivs under rubriken "Avdrag för ingående mervärdesskatt" följande:

"En näringsidkare kan göra avdrag för följande ingående mervärdesskatt:

1. Den skatt som anges separat på fakturor i den mening som avses i 14 § i denna lag på leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet. I den mån det särskilt angivna skattebeloppet hänför sig till en betalning som skett innan dessa transaktioner genomförts, är skatten avdragsgill redan när en faktura finns och betalning har skett."

8. 16 § första stycket andra och tredje meningarna UStG har följande lydelse:

"Beskattningsperioden utgörs av kalenderåret. Vid skatteberäkningen utgörs underlaget av den totala omsättningen beräknad enligt 1 § första stycket punkt 1–3 och 5, i den mån skatten för denna och skyldigheten att redovisa skatten har uppkommit under beskattningsperioden."

9. 16 § andra stycket första mening UStG har följande lydelse:

"Från den skatt som beräknats enligt första stycket får avdrag göras för den ingående skatt som är hänförlig till beskattningsperioden och för vilken avdrag är tillåten enligt 15 §."

10. I Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (föreskrifter rörande mervärdesskatt) återfinns under avsnitt 192 andra stycket fjärde meningen följande bestämmelse:

"... Om mottagandet av varan eller tjänsten inte infaller samtidigt med mottagandet av fakturan, är avdrag för den ingående skatten tillåtet för den beskattningsperiod då båda förutsättningarna har uppfyllts ..."

11. Enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis inträder rätten till avdrag för ingående skatt under den taxeringsperiod då samtliga förutsättningar för rätt till avdrag enligt 15 § första stycket punkt 1 UStG föreligger. Till dessa förutsättningar hör en faktura med separat uppgift om mervärdesskatt. Enligt denna rättspraxis har Terra Baubedarf-Handel GmbH inte rätt till (retroaktivt) avdrag för den ingående skatten för år 1999, eftersom klaganden då ännu inte hade erhållit de därtill hörande fakturorna.

III – Bakgrunden, förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12. Terra Baubedarf-Handel GmbH (nedan kallat Terra) begär att den fastställda mervärdesskatten för år 1999 (det år som målet rör) ändras på så sätt att ytterligare avdrag för ingående skatt godkänns till ett belopp om 3 248,10 DEM. De prestationer som ligger till grund för detta mottog Terra år 1999. De därtill hörande fakturorna ställdes ut i december 1999, men erhöles inte av Terra förrän i januari 2000.

13. Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (skattemyndigheten) godkände inte avdraget avseende dessa fakturor för år 1999. Som motivering till detta beslut anfördes lydelsen av 15 § första stycket punkt 1 UStG. Förutsättningen för rätt till avdrag för ingående skatt är, enligt detta lagrum, mottagandet av en vara eller tjänst och mottagandet av en därtill hörande faktura. När mottagandet av varan eller tjänsten och mottagandet av fakturan sker under olika beskattningsperioder är, enligt anvisningen i avsnitt 192 andra stycket fjärde meningen Umsatzsteuer-Richtlinien 2000, avdrag för ingående skatt tillåtet för den beskattningsperiod då båda förutsättningarna har uppfyllts för första gången. Detta har skett under taxeringsåret 2000, eftersom Terra erhöles fakturorna först år 2000.

14. Överklagandet och talan lämnades utan bifall. Finanzgericht gjorde samma bedömning som Finanzamt. I sitt överklagande av domen, vilket tillåtits av Finanzgericht på grund av målets principiella betydelse, har Terra anförts i huvudsak följande: Den överklagade domen medför en rättsstridig bedömning i tiden av Terras rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som har fakturerats. Därmed står den i strid med sjätte direktivet. Terra har därför yrkat att de överklagade besluten skall upphävas och att ytterligare avdrag om 3 248,10 DEM skall godkännas vid fastställandet av den ingående mervärdesskatten för år 1999.

15. Bundesfinanzhof är tveksam till huruvida den nationella rätten står i överensstämmelse med gemenskapsrätten och rätten till avdrag för ingående skatt i de övriga medlemsstaterna.

16. Å ena sidan har domstolen fastställt att den skattskyldige enligt sjätte direktivet har "rätt till omedelbart avdrag". Å andra sidan gäller artikel 17 endast själva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som sådan, medan villkoren för tillämpningen av denna rätt regleras i artikel 18.

17. Visserligen står det klart för Bundesfinanzhof att sökandens avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet i det aktuella fallet uppkom år 1999 och att den i enlighet artikel 18 kunde utnyttjas först år 2000 efter mottagandet av fakturan. Det är emellertid oklart huruvida denna avdragsrätt får eller måste göras gällande redan för beskattningsperioden år 1999. Artikel 18.1 a i sjätte direktivet kan tolkas så, att denna bestämmelse endast reglerar förutsättningarna för utnyttjandet av avdragsrätten, medan den inte berör frågan för vilken beskattningsperiod avdraget skall eller får göras gällande.

18. På grund härav beslöt Bundesfinanzhof den 21 mars 2002 att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande fråga till EG-domstolen för förhandsavgörande:

"Kan en skattskyldig göra avdrag för ingående mervärdesskatt endast för det kalenderår under vilket han enligt artikel 18.1 a i direktiv 77/388/EEG innehar fakturan eller gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt alltid för det kalenderår (även retroaktivt) under vilket rätten till avdrag inträder enligt artikel 17.1 i direktiv 77/388/EEG?"

IV – Tolkningsfrågan

A – Parternas huvudargument

19. Alla som har yttrat sig i målet har utgått från åtskillnaden mellan inträdet och utnyttjandet av avdragsrätten. Det är vidare ostridigt att det för utnyttjandet av avdragsrätten är nödvändigt att inneha en faktura eller jämförlig handling.
20. *Terra* har företrätt den uppfattningen att rätten till utnyttjande av avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för den taxeringsperiod under vilken rätten till avdrag har inträtt. Av principen om skatteneutralitet följer att avdraget skall beviljas för samma tidsperiod, nämligen för den period då rätten till avdrag inträdde. I annat fall blir rätten, genom krediteringen till förmån för fiskus, en belastning för den skattskyldige. Dessutom förhindras ett godtyckligt åsidosättande av skatteneutraliteten.
21. Det omedelbara avdraget kan tekniskt sett endast säkerställas genom tillåtande av retroaktiv verkan. Att inte tillåta denna retroaktivitet vore oproportionerligt. En motsvarande behörighet saknas dessutom för medlemsstaterna. Slutligen skyddar retroaktiviteten den skattepliktige mot negativ inverkan utifrån, såsom att det rättsliga läget med tiden har ändrats eller att utställaren kan bestämma datumet på fakturan.
22. De andra språkversionerna är inte mycket tydligare och utesluter inte retroaktiv verkan. I vissa medlemsstater, såsom Danmark och Sverige, beviljas den faktiskt.
23. Problemet med att inte tillåta retroaktiv verkan uppkommer även vid redovisningen av andra skatter. I den mån detta är en följd av nationell processrätt är frågan om denna inte står i strid med gemenskapsrätten.
24. Inte heller de svårigheter som uppkommer i rättstillämpningen talar mot retroaktiviteten. Retroaktiv verkan måste inte heller vara uttryckligen avsedd. Det gäller snarare för dess uteslutande.
25. Därmed har *Terra* kommit till det resultatet att utnyttjandet av avdragsrätten alltid gäller för den period under vilken rätten inträtt.
26. Mot detta har de andra som inkommit med yttrande företrätt den uppfattningen att den tidsperiod under vilken avdrag kan göras sammanfaller med den givna skatteperioden och inte med den tidsperiod under vilken rätten till avdrag inträder.
27. Den tyska regeringen och kommissionen har motiverat denna uppfattning med lydelsen av artikel 18.2 i sjätte direktivet. Eftersom den tyska språkversionen är oklar, har de hänvisat till andra språkversioner.
28. Den tyska regeringen har vidare utifrån systematiska överväganden angett varför den anser att de båda tidsperioderna sammanfaller. Ett retroaktivt avdrag för ingående skatt skulle stå i konflikt med principen om skatteneutralitet, vilket även den franska regeringen har påpekat. Vid en retroaktiv verkan skulle nämligen avdrag för ingående skatt i vissa fall inte tillåtas.
29. Kommissionen har å sin sida invänt mot Terras uppfattning att både principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen förutsätter att retroaktiv verkan godtas. En ändring av det rättsliga läget mellan avdragsrättens inträde och utnyttjande kan inte utgöra något problem, eftersom en avdragsrätt som en gång uppkommit inte kan inskränkas därigenom.
30. Vidare har både den tyska och den franska regeringen liksom även kommissionen pekat på de negativa konsekvenser för möjligheten att kontrollera mervärdesskattesystemet som är förknippade med retroaktivitet. Den tyska regeringen har även uttalat sig mot en valrätt för den redovisningsskyldige.
31. Enligt kommissionen måste en retroaktiv verkan vara uttryckligen föreskriven.

B – Bedömning

32. Det skall först och främst pekas på den åtskillnad som domstolen (3) genom sin rättspraxis gjort tydlig mellan själva avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet och utnyttjandet av denna rätt, vars villkor regleras i artikel 18.
33. Denna åtskillnad infördes, såsom Bundesfinanzhof riktigt har redovisat, först genom sjätte direktivet. 15 § första stycket UStG faller emellertid tillbaka på ett direktiv som föregick sjätte direktivet, nämligen rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och tillämpningsföreskrifter

för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, (4) och har inte anpassats till artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet.

34. Avdragsrätten inträder enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Det är, enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet, fallet när den skattskyldig som har rätt till avdrag tillhandahålls varorna eller tjänsterna. (5)

35. Även om avdragsrätten inträder med tillhandahållandet av prestationen, kan den alltså enligt artikel 18.1 inte utnyttjas förrän den skattskyldige innehar en faktura eller jämförlig handling. (6)

36. För att fastställa den avgörande tidsperioden i föreliggande mål om förhandsavgörande, nämligen den tidsperiod för vilken avdraget kan eller skall göras gällande, är utgångspunkten lydelsen av artikel 18 i sjätte direktivet.

37. Härvidlag har flera som har yttrat sig i målet med rätta pekat på den flertydighet som utmärker den tyskspråkiga versionen av artikel 18.2. Enligt en tolkning kan hänvisningen till första stycket förstås så, att den skattskyldige visserligen måste invänta fakturan för att kunna utnyttja avdragsrätten, men att han likväl kan göra avdraget gällande retroaktivt. Enligt en annan tolkning skall avdraget utnyttjas för den givna skatteperioden, det vill säga för den period under vilken den skattskyldige får fakturan i sin besittning.

38. Medlemstaternas införlivandeåtgärder kan aldrig få någon rättslig betydelse för tolkningen av ett direktiv. Det skulle strida mot principen om direktivkonform tolkning.

39. Med hänsyn till denna oklarhet i den språkversion av artikel 18.2 i sjätte direktivet som är aktuell i målet vid den nationella domstolen och följaktligen vid denna begäran om förhandsavgörande, skall de andra språkversionerna tas i beaktande. I sådana fall tar domstolen därvid som förebild de giltiga språkversioner av dessa bestämmelser som förelåg vid antagandet av det sjätte direktivet. (7)

40. Beträffande artikel 18 i sjätte direktivet är det – förutom den tyska versionen – den danska, engelska, franska, italienska och nederländska versionen. I dessa språkversioner antyds att båda förutsättningarna skall föreligga för utnyttjandet: avdragsrättens inträde och innehavet av fakturan. Den givna skatteperioden och den tidsperiod för vilken avdraget görs gällande överensstämmer eller infaller alltså samtidigt.

41. Domstolens rättspraxis (8) enligt vilken avdragsrätten kan utnyttjas *omedelbart* kan dock tala för en retroaktiv verkan och mot att den skattskyldige kan utnyttja avdragsrätten endast för den tidsperiod under vilken han får fakturan i sin besittning, det vill säga för den givna skatteperioden.

42. De domar som en gång har skapat denna rättspraxis talar för att denna omedelbarhet avser inte bara rättens inträde utan också utnyttjandet av denna rätt. Domstolen har i dessa domar uttryckligen åberopat artikel 17 och följande artiklar, det vill säga inte endast regeln om avdragsrättens inträde utan även regeln om dess utnyttjande.

43. Den retroaktiva verkan kan därför ses som en – inte oviktig – delaspekt av principen om omedelbart utnyttjande. Kriteriet "omedelbart" uppfylls då snarare när effekterna av avdraget hänförs sig till tiden för inträdet och inte vid någon senare tid, såsom den givna skatteperioden.

44. Frågan om retroaktiv verkan skall vidare behandlas mot bakgrund av principen om skatteneutralitet. Enligt domstolens rättspraxis (9) har denna princip betydelse även i samband med avdrag för ingående skatt. Neutralitetsprincipen skulle i sin här avgörande tillämpningsform, nämligen beträffande ingående transaktioner, åsidosättas om avdraget för ingående skatt vore uteslutet eller minskat. Det finns följaktligen ett krav på att medge undantag från skatteplikt. Ett skatteavdrag utan retroaktiv verkan står visserligen principiellt i överensstämmelse med detta krav, det vill säga med verkan för den givna skatteperioden. Neutralitetsprincipen skall emellertid förstås så, att den inte kräver vilket undantag från skatteplikt som helst, utan att detta undantag skall vara fullständigt. Därför skulle neutralitetsprincipen åsidosättas om den skattskyldige inte befriades från all den mervärdesskatt som han inte är skyldig.

45. Medges ingen retroaktiv verkan leder det till att den skattskyldige påförs skatt. Om möjligheten till retroaktivitet utesluts skulle den skattskyldige inte befrias från denna debitering. Neutralitetsprincipen, som kräver just att den skattskyldige medges ett *fullständigt* undantag från

skatteplikt skulle åsidosättas i samma grad som den skattskyldige inte medges ett sådant undantag.

46. Vad gäller den begränsning av avdragsrätten i vissa fall som den tyska regeringen har hänvisat till, skall det påpekas, vilket Terra med rätta har anfört, att detta är en följd av den nationella processrätten och inte kan härledas till gemenskapsrätten. Om den nationella processrätten leder till en begränsning till avdragsrätten i fall där detta varken har varit uttryckligen avsett i gemenskapsrätten eller omfattas av medlemsstaternas självbestämmanderätt i processuella frågor, måste de processrättsliga bestämmelserna anpassas därefter.

47. Till frågan huruvida retroaktiv verkan måste ha varit uttryckligen föreskriven eller utesluten i direktivet kan anmärkas att denna fråga gäller huruvida medlemsstaterna behöver något bemyndigande för att besluta om retroaktivitet. Denna fråga uppkommer emellertid endast i det fall då retroaktiviteten inte redan följer av en tolkning av uttryckligen reglerade gemenskapsrättsliga bestämmelser.

48. Den rättspraxis från domstolen som nämnts i detta sammanhang om medlemsstaternas begränsningar beträffande möjligheten att besluta om villkor för utnyttjandet av avdragsrätten låter sig i varje fall inte överföras till det aktuella fallet.

49. Domen i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. handlade nämligen om en nationell bestämmelse enligt vilken det för utnyttjandet av rätten till avdrag krävdes anmälan och iakttagande av en viss frist. Om den skattskyldige inte uppfyllde dessa villkor förlorade han sin avdragsrätt eller kunde inte utnyttja den förrän skattepliktiga transaktioner regelbundet började äga rum. (10) I det målet rörde det sig alltså om villkor som en medlemsstat hade fastslagit som komplettering till de villkor som angivits i sjätte direktivet.

50. I jämförelse med ovannämnda rättsfall handlar det i det aktuella målet om tillämpningen av villkor som föreskrivs i sjätte direktivet självt. En medlemsstat behöver ingen ytterligare behörighet för villkor som reglerats i ett direktiv. Den är tvärtom till och med förpliktad att införliva alla villkor i den nationella rätten och tillämpa dem.

51. Om man tillät en skattskyldig att göra avdrag för ingående skatt för den tid under vilken tillhandahållandet skedde, skulle effekten därav, vilket också anförts, likna en retroaktiv verkan. Denna skulle komma till uttryck i den justering i skattebeslutet som skulle tillåtas för denna tidsperiod.

52. De praktiska svårigheter som har anförts, och även befarats, i detta sammanhang är sådana som även uppkommer i andra fall av justering. Justeringar är emellertid ett inom skatterätten fullkomligt naturligt instrument. De förpliktelser som de kan medföra för skatteförvaltningen och den berörde skattskyldige är inte något som är unikt för just avdraget för ingående skatt.

53. Sammantaget saknas övertygelse i både argumentet om eventuella praktiska svårigheter och argumentet om att en retroaktiv verkan måste vara uttryckligen föreskriven.

54. Med hänsyn till den oklarhet som råder beträffande lydelsen av den omtvistade punkten i artikel 18 i sjätte direktivet skall man falla tillbaka på principen om skatteneutralitet och det därmed förknippade kravet på fullständigt undantag från skatteplikt. Av detta undantag följer att rätten att dra av ingående skatt skall utövas för den tidsperiod under vilken rätten till avdrag har inträtt, eftersom fullständigt undantag från skatteplikt endast kan säkerställas på detta sätt.

V – Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan enligt följande:

Artikel 18 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 tolkas så, att rätten att dra av ingående skatt skall utövas för det kalenderår under vilket rätten till avdrag har inträtt enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, ändrat vid ett flertal tillfällen.

3 – Dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, Kommissionen mot Nederländerna (REG 2001,

s. I-8265), punkt 71.

4 – EGT 1967, nr 71, s. 1303.

5 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 36.

6 – Dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme m.fl. (REG 1988, s. 4517), punkt 14, och av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf (REG 1996, s. I-6257), punkt 22.

7 – Domen i målet Reisdorf (ovan fotnot 6), punkt 22.

8 – Domstolens dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, 11, s. I-299), punkt 27, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 47 och i målet Breitsohl C-400/98 (ovan fotnot 5), punkt 34.

9 – Se i detta avseende domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, 8, s. 83), punkt 23, av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), punkt 16, i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 45, och i målet Breitsohl (ovan fotnot 5), punkt 37.

10 – Domen nämnd ovan i fotnot 8, punkt 53 och följande punkter.