



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. PITRUZZELLA

fremsat den 19. januar 2023¹

Sag C-461/21

SC Cartrans Preda SRL

mod

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien))

»Præjudiciel forelæggelse – fri udveksling af tjenesteydelser – artikel 56 TEUF og 57 TEUF – begrebet »tjenesteydelse« – tjenesteydelser om tilbagebetaling af moms i flere medlemsstater leveret af en ikke-hjemmehørende tjenesteyder – restriktioner – skatte- og afgiftslovgivning – indeholdelse af kildeskat, som skal foretages af en hjemmehørende modtager af tjenesteydelser i det vederlag, der betales til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder – begrundelser«

1. I den foreliggende sag er Domstolen atter blevet anmodet om at vurdere, om en national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende tjenesteydere beskattes ved, at hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser indeholder kildeskat i vederlag, er forenelig med EU-rettens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser.

2. Den foreliggende sag tager udgangspunkt i en tvist mellem det rumænske selskab SC Cartrans Preda SRL (herefter »Cartrans Preda«) og de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder vedrørende en skatte- og afgiftsansættelse, som disse myndigheder udstedte over for dette selskab. Ved denne skatte- og afgiftsansættelse pålagde de rumænske myndigheder Cartrans Preda at betale dels et beløb for supplerende moms vedrørende transportydelser i forbindelse med indførsel af varer til Rumænien, dels et beløb i kildeskat i ikke-hjemmehørendes indkomst. Ifølge de rumænske myndigheder havde Cartrans Preda pligt til at indeholde dette beløb i det vederlag, som blev betalt til et dansk selskab, hvormed det rumænske selskab havde indgået en aftale angående indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater.

3. I overensstemmelse med Domstolens anmodning fokuserer jeg min bedømmelse på de præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret, som vedrører det andet aspekt af den af Cartrans Preda anfægtede skatte- og afgiftsansættelse, der har givet anledning til tvivl for så vidt angår foreneligheden med den frie udveksling af tjenesteydelser.

¹ – Originalsprog: italiensk.

I. Retsforskrifter

4. Artikel 7, stk. 1, i Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca (dekret nr. 389 om ratificering af overenskomsten mellem Danmark og Rumænien til undgåelse af dobbeltbeskatning, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) foreskriver:

»Fortjeneste indvundet af et foretagende i en af de kontraherende stater kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver virksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. [...]«

5. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 12, stk. 1-3, fastsætter:

»1. Provisionsindtægter, der hidrører fra en af de kontraherende stater og betales til en i den anden kontraherende stat hjemmehørende person, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådanne provisionsindtægter kan imidlertid beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat; men den skat, der pålægges, må ikke overstige 4% af provisionsindtægten.

3. Udtrykket »provisionsindtægter« betyder i denne artikel betalinger til en mægler, en kommissionær eller til enhver anden person, der ifølge skattelovgivningen i den kontraherende stat, hvorfra provisionsindtægten hidrører, ligestilles med en sådan mægler eller kommissionær.«

6. I den rumænske skatte- og afgiftslovgivning defineres begrebet »provisionsindtægter« med »betalinger kontant eller in natura til en mægler, en kommissionær eller enhver anden person, der med hensyn til mæglingssydelse i forbindelse med en økonomisk transaktion ligestilles med en sådan mægler eller kommissionær«².

7. Endvidere bestemmer den rumænske skatte- og afgiftslovgivning, at ikke-hjemmehørende, der modtager en skattepligtig indkomst fra Rumænien, har pligt til at betale skat i overensstemmelse med rumænsk lovgivning og betragtes som skattepligtige personer³. I henhold til denne lovgivning henhører provisionsindtægter, som betales af en hjemmehørende, under skattepligtig indkomst modtaget fra Rumænien uafhængigt af, om den optjenes i Rumænien eller udlandet⁴.

8. Bestemmelserne i den rumænske skatte- og afgiftslovgivning vedrørende kildeskatt i ikke-hjemmehørendes skattepligtige indkomst modtaget fra Rumænien fastsætter, at den skat, som disse personer skal betale af denne indkomst, beregnes, indeholdes, angives og indbetales til staten af den person, der betaler vederlaget. Nærmere bestemt beskattes provisionsindtægter betalt af en hjemmehørende til en ikke-hjemmehørende med en sats på 16% af bruttoindkomsten⁵.

² – Jf. artikel 7, stk. 1, nr. 9, i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »lov nr. 571/2003«) og artikel 7, stk. 1, nr. 9, i Legea 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter, herefter »lov nr. 227/2015«).

³ – Jf. artikel 113 i lov nr. 571/2003 og artikel 221 i lov nr. 227/2015.

⁴ – Jf. artikel 115, stk. 1, litra f), i lov nr. 571/2003 og artikel 223, stk. 1, litra f), i lov nr. 227/2015.

⁵ – Jf. artikel 116, stk. 1 og 2, litra d), i lov nr. 571/2003 og artikel 224, stk. 1 og 4, litra d), i lov nr. 227/2015.

II. Faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9. Sagsøgeren ved den forelæggende ret, Cartrans Preda, er et selskab, som er beskæftiget med vejtransport af varer og har hjemsted i Rumænien.

10. Efter en kontrol, som de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder udførte hos Cartrans Preda med hensyn til perioden fra den 18. november 2019 til den 7. februar 2020, udstedte disse myndigheder en skatte- og afgiftsansættelse, hvormed selskabet blev pålagt at betale 1 529 rumænske lei (RON) for supplerende moms og 79 478 RON for skat af ikke-hjemmehørendes indkomst.

11. Hvad angår det andet aspekt af skatte- og afgiftsansættelsen, som er relevant for dette forslag til afgørelse, fremgår det af sagsakterne, at Cartrans Preda indgik en aftale med det danske selskab FDE Holding A/S om overdragelse til det sidstnævnte selskab af retten til på vegne af sagsøgeren at anmode om tilbagebetaling af momsen af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, navnlig det brændstof, som Cartrans Preda erhvervede i flere EU-medlemsstater. I kraft af denne aftale sørgede FDE Holding, i sin egenskab af Cartrans Predas juridiske repræsentant, for alle nødvendige formaliteter med henblik på tilbagebetaling af moms. Vederlaget for disse tjenesteydelser var fastsat til en procentdel af det i hvert enkelt land tilbagebetalte momsbeløb.

12. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det af FDE Holding modtagne vederlag ifølge de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder udgør »provisionsindtægter«. Skatte- og afgiftsmyndighederne mente, at Cartrans Preda ikke indeholdt skat af ikke-hjemmehørendes indkomst i form af en skat på 4% af bruttobeløbet af disse provisionsindtægter som fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 12, stk. 2.

13. Cartrans Preda har anfægtet den ovennævnte skatte- og afgiftsansættelse ved den forelæggende ret. Hvad angår skat af ikke-hjemmehørendes indkomst har Cartrans Preda for den forelæggende ret gjort gældende, at denne indkomst ikke udgør »provisionsindtægter«. Den udgør derimod vederlaget for tjenesteydelser, der i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7, stk. 1, kun skulle beskattes i Danmark. I denne henseende har FDE Holding indgivet skatteattester, hvoraf det fremgår, at selskabet forskriftsmæssigt betalte skat i Danmark af vederlaget for de omhandlede tjenesteydelser, herunder vederlaget betalt fra Rumænien.

14. Cartrans Preda har tilføjet, at selskabet også har indgået en lignende aftale med en rumænsk tjenesteyder vedrørende indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms, uden at de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder har fundet, at selskabet havde pligt til at indeholde kildeskat i indkomsten svarende til vederlaget for de erhvervede tjenesteydelser.

15. Cartrans Preda har anført, at tjenesteydelser vedrørende indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms i udlandet kun udløser en pligt for en rumænsk hjemmehørende person til at betale skat i form af kildeskat, når leveringen af tjenesteydelsen er aftalt med en person hjemmehørende i en anden medlemsstat. Dette giver anledning til en forskelsbehandling, som udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser inden for EU, der er forbudt i henhold til artikel 56 TEUF og 57 TEUF.

16. På denne baggrund nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt bl.a. de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheders kvalifikation af de tjenesteydelser, som leveres af den ikke-hjemmehørende juridiske person FDE Holding, og beskatningen af den sidstnævntes indkomst er i overensstemmelse med EU-retten. Disse tvivl kan føre til annullationen af skatte- og afgiftsansættelsen.

17. På denne baggrund har Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen seks præjudicielle spørgsmål, hvoraf det tredje til det sjette – hvis bedømmelse er genstand for dette forslag til afgørelse – vedrører en mulig tilsidesættelse af EU-rettens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser og er affattet således:

»[...]

- 3) Udgør indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater, med henvisning til bestemmelserne i artikel 57 TEUF, en tjenesteydelse inden for Fællesskabet, eller en virksomhed udøvet af en kommissionær, der handler som mægler i en handelstransaktion?
- 4) Skal artikel 56 TEUF fortolkes således, at der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, såfremt modtageren af en tjenesteydelse leveret af en tjenesteyder, der er etableret i en anden medlemsstat, på grund af lovgivningen i den stat, hvor modtageren af tjenesteydelsen er etableret, er forpligtet til at indeholde skat i vederlaget for denne tjenesteydelse, mens dette ikke er tilfældet, såfremt modtageren indgår aftale om leveringen af den samme tjenesteydelse med en tjenesteyder etableret i den samme medlemsstat som modtageren af tjenesteydelsen?
- 5) Udgør beskatningen i den medlemsstat, hvor betaleren af indkomsten er hjemmehørende, et element, som gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre attraktiv og medfører ulemper herfor, idet den hjemmehørende person for at undgå beskatning i form af en kildeskat på 4% skal begrænse sig til vedrørende indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter at samarbejde med enheder, der også er hjemmehørende, og ikke med andre enheder etableret i andre medlemsstater?
- 6) Kan det forhold, at ikke-hjemmehørendes indkomst beskattes med en sats på 4% (eller i visse tilfælde på 16%) af bruttobeløbet, mens selskabsskatten for en tjenesteyder hjemmehørende i den samme medlemsstat (i det omfang denne realiserer fortjeneste) beløber sig til 16% af nettobeløbet, ligeledes opfattes som en tilsidesættelse af artikel 56 TEUF, fordi det udgør et andet element, som gør udøvelsen af den frie udveksling af de omhandlede tjenesteydelser mindre attraktiv for ikke-hjemmehørende tjenesteydere og medfører ulemper herfor?«

III. Bedømmelse

18. Som anført ovenfor i punkt 3 fokuserer dette forslag til afgørelse i overensstemmelse med Domstolens anmodning på de præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-rettens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, navnlig artikel 56 TEUF og 57 TEUF.

A. Det tredje præjudicielle spørgsmål

19. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 57 TEUF skal fortolkes således, at en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede bestående i indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater på vegne af en virksomhed udgør en tjenesteydelse i denne bestemmelses forstand og således er omfattet af anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser i EU i henhold til artikel 56 TEUF.

20. Det skal i denne forbindelse indledningsvis anføres, at artikel 57 TEUF bestemmer, at som »tjenesteydelser« betragtes de ydelser, der normalt udføres mod betaling, i det omfang de ikke omfattes af bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for varer, kapital og personer. I artikel 57, stk. 2, TEUF opregnes som eksempler visse aktiviteter, der henhører under begrebet »tjenesteydelser«, heriblandt virksomhed af handelsmæssig karakter⁶.

21. Det følger heraf, at EUF-traktaten giver begrebet »tjenesteydelse« en bred definition, således at det omfatter en hvilken som helst ydelse, der ikke henhører under de øvrige grundlæggende rettigheder, med det formål at hindre, at en økonomisk aktivitet falder uden for anvendelsesområdet for de grundlæggende friheder⁷.

22. Det følger efter min opfattelse af den brede definition af begrebet »tjenesteydelse« i artikel 57 TEUF, som fortolket i Domstolens praksis, der er nævnt i de to foregående punkter, at en gensidigt bebyrdende aftale som den mellem Cartrans Preda og FDE Holding indgåede, hvor hovedydelsen består i indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater, indebærer levering af en »tjenesteydelse« som omhandlet i artikel 57 TEUF.

23. Den forelæggende rets tvivl synes at tage udgangspunkt i, at de beløb, som Cartrans Preda betalte FDE Holding i kraft af denne aftale, blev kvalificeret af de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder som »provisionsindtægter« som omhandlet i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 12, stk. 3.

24. Denne omstændighed kan imidlertid på ingen måde anfægte konklusionen om, at hovedydelsen i den mellem Cartrans Preda og FDE Holding indgåede aftale udgør en tjenesteydelse som omhandlet i artikel 57 TEUF.

25. Artikel 57 TEUF fastsætter nærmere bestemt, at »ydelser« som omhandlet i traktaterne er ydelser, »der normalt udføres mod betaling«. I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at det væsentlige kendetegn ved betalingen ligger i det forhold, at betalingen udgør det økonomiske modstykke til den omhandlede tjenesteydelse⁸ og normalt fastlægges mellem den, der leverer tjenesteydelsen, og den, der modtager tjenesteydelsen, og har således anlagt en ganske bred fortolkning af begrebet »betaling«⁹.

⁶ – Dom af 9.7.2020, RL (Direktivet om bekæmpelse af forsinket betaling) (C-199/19, EU:C:2020:548, præmis 31).

⁷ – Dom af 9.7.2020, RL (Direktivet om bekæmpelse af forsinket betaling) (C-199/19, EU:C:2020:548, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

⁸ – Jf. bl.a. dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

⁹ – Vedrørende en detaljeret analyse af retspraksis i denne forbindelse henvises til generaladvokat Emiliou seneste forslag til afgørelse i sag C-372/21 (EU:C:2022:540, punkt 37 ff. og den deri nævnte retspraksis).

26. I det foreliggende tilfælde er det utvivlsomt, at de af Cartrans Preda betalte beløb udgør det økonomiske modstykke til FDE Holdings tjenesteydelser. Derfor påvirker det eventuelle forhold, at vederlaget for en tjenesteydelse kvalificeres som »provisionsindtægter« i henhold til den nationale lovgivning eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten, på ingen måde kvalifikationen af den ydelse, for hvilken dette vederlag betales, som »tjenesteydelse« i artikel 57 TEUF's forstand.

27. Det fremgår i øvrigt af retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler med henblik på at undgå dobbeltbeskatning – inden for rammerne af deres kompetence til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning – har frihed til at kvalificere det økonomiske modstykke til tjenesteydelser på den foretrukne måde, dog under overholdelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved EUF-traktaten¹⁰.

28. Sammenfattende mener jeg i lyset af ovenstående betragtninger, at det tredje præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret skal besvares med, at artikel 57 TEUF skal fortolkes således, at en gensidigt bebyrdende aftale, hvor hovedydelsen består i indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater, indebærer levering af en »tjenesteydelse« som omhandlet i denne bestemmelse.

B. Det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål

29. Med det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse, hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i det vederlag, der betales til en tjenesteyder, som er etableret i anden medlemsstat, for tjenesteydelser, som konkret leveres i flere medlemsstater, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår det vederlag, der betales til en tjenesteyder, som er etableret i den omhandlede medlemsstat og leverer de samme tjenesteydelser, udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse.

30. Den i hovedsagen omhandlede lovgivning fastsætter en forpligtelse for modtageren af en tjenesteydelse fra en ikke-hjemmehørende tjenesteyder til at indeholde kildeskat i det vederlag, der betales for tjenesteydelsen. I denne sammenhæng skal det først og fremmest præciseres, at selv om direkte beskatning ifølge fast retspraksis henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten, og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder¹¹.

31. Det skal endvidere i denne henseende erindres, at ifølge fast retspraksis er artikel 56 TEUF til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat¹².

¹⁰ – Jf. i denne retning dom af 24.10.2018, Sauvage og Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856, præmis 22 og 24 og den deri nævnte retspraksis).

¹¹ – Jf. bl.a. dom af 3.3.2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og senest dom af 24.2.2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde og Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 og C-53/21, EU:C:2022:127, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

¹² – Jf. bl.a. dom af 24.2.2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde og Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 og C-53/21, EU:C:2022:127, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

32. Artikel 56 TEUF kræver således ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres¹³.

33. Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør sådanne restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser¹⁴. Det er her tilstrækkeligt, at den omhandlede foranstaltning kan gøre udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant¹⁵.

34. Sådanne restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser er kun tilladte, hvis de forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med EUF-traktaten, og er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at de er egnede til at sikre gennemførelsen af det tilstræbte mål, og at de ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette¹⁶.

35. Ifølge fast retspraksis omfatter den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 56 TEUF såvel udbyderen som modtageren af tjenesteydelserne¹⁷.

36. I det foreliggende tilfælde fastsætter den omhandlede nationale lovgivning, sådan som det fremgår af de ovenfor i punkt 5-8 anførte bestemmelser, en forpligtelse for modtagere af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der leveres af ikke-hjemmehørende tjenesteydere, til at indeholde kildeskat med en sats på 16% af bruttoindkomsten, der i kraft af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser kan nedsættes til en sats på 4%. Denne forpligtelse til at foretage indeholdelse af kildeskat finder derimod ikke anvendelse på de samme tjenesteydelser leveret af hjemmehørende tjenesteydere, idet disse, som det fremgår af sagsakterne, er omfattet af selskabsskat med en sats på 16% af nettoindkomsten.

37. I denne forbindelse har Domstolen allerede haft lejlighed til at fastslå, at uafhængigt af de virkninger, som en indeholdelse af kildeskat kan have på ikke-hjemmehørende tjenesteyderes skattemæssige situation, kan forpligtelsen til at foretage en sådan indeholdelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, gøre grænseoverskridende tjenester mindre attraktive for hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og afholde nævnte modtagere fra at anvende ikke-hjemmehørende tjenesteydere¹⁸.

38. Som Cartrans Preda har gjort gældende, foreligger der i det konkrete tilfælde en forskelsbehandling af hjemmehørende modtagere af tjenesteydelser, alt efter om de benytter tjenesteydelser fra en hjemmehørende eller en ikke-hjemmehørende tjenesteyder. Hvis modtageren af tjenesteydelser henvender sig til en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, er denne modtager omfattet af forpligtelsen til at foretage indeholdelse af kildeskat i det vederlag, der betales til denne tjenesteyder, hvilket medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici. Eksistensen af disse risici er i øvrigt åbenbar i en situation som den konkrete, hvor den ved den forelæggende ret anfægtede skatte- og afgiftsansættelse blev forkyndt ex post for Cartrans Preda.

¹³ – Jf. bl.a. dom af 24.2.2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde og Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 og C-53/21, EU:C:2022:127, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁴ – Jf. bl.a. dom af 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁵ – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 17 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁶ – Jf. bl.a. dom af 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁷ – Jf. bl.a. dom af 27.10.2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁸ – Jf. dom af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 28 og 32).

39. I en sådan situation indebærer forskelsbehandlingen, at den hjemmehørende, der benytter en grænseoverskridende tjenesteydelse, stilles ringere, hvorfor det skal konkluderes, at der foreligger en i princippet forbudt restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser¹⁹.

40. Denne konstatering anfægtes ikke af den rumænske regerings argumenter, som er baseret på dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ifølge hvilken situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som udgangspunkt ikke er sammenlignelig²⁰.

41. I denne henseende har Domstolen allerede forkastet lignende argumenter og bemærket, som det i øvrigt kan udledes af den ovenfor i punkt 35 nævnte retspraksis, at tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelser er to særskilte retssubjekter, med hver deres egne interesser, og som hver især kan påberåbe sig den frie udveksling af tjenesteydelser, når der gøres indgreb i deres rettigheder²¹.

42. Som det fremgår ovenfor i punkt 38 og 39, foreligger restriktionen i et tilfælde som det konkrete med hensyn til situationen for modtageren af tjenesteydelser, hvorfor denne restriktion er uafhængig af eventuelle virkninger på tjenesteyderens situation.

43. Ud fra det samme perspektiv har den omstændighed, at tjenesteyderen ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst eventuelt kan trække det beløb, som modtageren af tjenesteydelsen har tilbageholdt ved opfyldelsen af sin forpligtelse til at foretage indeholdelse af kildeskat, fra i den skat, som tjenesteyderen skal erlægge i den stat, hvor den sidstnævnte er hjemmehørende, heller ikke relevans for bedømmelsen af, om der foreligger en restriktion. Som det faktisk fremgår ovenfor i punkt 37, foreligger restriktionen i et tilfælde som det konkrete uafhængigt af de virkninger, som en indeholdelse af kildeskat kan have på ikke-hjemmehørende tjenesteyderes skattemæssige situation²².

44. Den rumænske regering har derimod anført, at den omhandlede nationale lovgivning udgør en foranstaltning, som medlemsstaten har truffet for at forfølge formålet af almen interesse om at sikre opkrævningen af ikke-hjemmehørendes skat, og således er begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning.

45. Som anført ovenfor i punkt 34 vil en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser ifølge fast retspraksis i denne forbindelse være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, forudsat at anvendelsen af denne restriktion er egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende formål²³.

46. Hvad for det første angår forekomsten af tvingende almene hensyn har Domstolen i flere tilfælde fastslået, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser²⁴.

¹⁹ – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 25).

²⁰ – Den rumænske regering har henvist specifikt til denne doms præmis 38 og 39.

²¹ – Jf. dom af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 27).

²² – Jf. i denne forbindelse dom af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 54-57).

²³ – Jf. dom af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 36), og af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 29).

²⁴ – Jf. dom af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 36), af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39), og af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 39).

47. I denne henseende har Domstolen bemærket, at skatteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at de pågældende indtægter unddrages beskatning i såvel bopælsstaten som i den stat, hvor tjenesteydelserne leveres²⁵.

48. Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt en foranstaltning er egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, bemærkede Domstolen i dom af 18. oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), at indeholdelse af kildekat udgør et egnet middel til at sikre en effektiv inddrivelse af den skyldige skat, når det drejer sig om tjenesteydere, som leverer lejlighedsvis tjenester i en anden medlemsstat end den, hvor de er etableret, og de kun bliver der i kort tid²⁶.

49. Jeg finder, at et sådant ræsonnement gælder så meget desto mere i et tilfælde som det konkrete, hvor den ikke-hjemmehørende tjenesteyder tilvejebringer en hjemmehørende en tjenesteydelse, som konkret leveres i flere medlemsstater end den, hvorfra indkomsten hidrører, og hvor vederlaget for den omhandlede tjenesteydelse i kraft af den nationale lovgivning og en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelser er hjemmehørende²⁷.

50. Hvad for det tredje angår spørgsmålet om, hvorvidt foranstaltningen går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv opkrævning af den skyldige skat, har Domstolen haft lejlighed til at bemærke, at kildebeskatning af en ikke-hjemmehørende tjenesteyder ikke ubetinget udgør en mere indgribende og hårdere foranstaltning end den direkte opkrævning af skat hos den ikke-hjemmehørende, hvorfor den kan opfattes som at være begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning²⁸.

51. Afslutningsvis har risikoen for dobbeltbeskatning i en situation som den konkrete, hvor tjenesteyderens vederlag for de omhandlede tjenesteydelser beskattes i henhold til den nationale lovgivning i den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelser er hjemmehørende, ved fastsættelse af en pligt til ex post at foretage indeholdelse af kildekat, når tjenesteyderen allerede har indgivet bevis for, at denne har betalt skat i den medlemsstat, hvor denne er hjemmehørende, været genstand for debat i retsmødet.

²⁵ – Jf. dom af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 36), og af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39).

²⁶ – Jf. præmis 42.

²⁷ – For så vidt angår den i retsmødet udviklede debat angående medlemsstaternes udøvelse af deres beskatningskompetence i en sådan situation skal det i denne sammenhæng påpeges, at ifølge principperne i den internationale skatteret omfatter territorialprincippet (som er internationalt anerkendt, herunder i Domstolens praksis; jf. i denne forbindelse bl.a. generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2017:974, punkt 20 og den deri nævnte retspraksis) to kriterier i relation til staternes beskatningskompetence: Det ene er *subjektivt* og baseret på hjemstedet, og det andet er *objektivt* og knyttet til »indtægtskilden«. Normalt beskatter en stat dem, der er hjemmehørende på dennes område, ubegrænset og ikke-hjemmehørende begrænset til den indkomst, der er oppebåret inden for statens område (princippet om etableringssted og princippet om beskatning ved kilden, som begge er udtryk for territorialprincippet; jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, punkt 45) og generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, punkt 55)). Idet den i hovedsagen omhandlede indkomst hidrører fra den medlemsstat, hvor modtageren af tjenesteydelsen er hjemmehørende, synes der prima facie ikke at opstå et spørgsmål om lovlighed, i det mindste henset til territorialprincippet, af denne medlemsstats udøvelse af sin beskatningskompetence på den således genererede indkomst, end ikke når de omhandlede tjenesteydelser konkret er blevet leveret uden for denne medlemsstat. Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende medlemsstats udøvelse af sin beskatningskompetence er forenelig med EU-retten, udgør i øvrigt et følsomt spørgsmål, der ikke er genstand for de præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret og falder uden for den foreliggende sag.

²⁸ – Jf. dom af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 52 og 53).

52. I denne forbindelse skal det imidlertid påpeges dels, at den rumænske regering i retsmødet har understreget, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten²⁹ indrømmer fradrag i den skat, der skal erlægges i Danmark af den i Rumænien genererede indkomst, af den skat af samme indkomst, som skal erlægges i den anden medlemsstat, dvs. Rumænien. Den rumænske regering har endvidere afklaret, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at dette fradrag kan indrømmes ex post, dvs. også når den skat af denne indkomst, som tjenesteyderen skal erlægge i den medlemsstat, hvor den sidstnævnte er hjemmehørende, allerede er blevet betalt. I dette tilfælde indrømmes et skattetilgodehavende, som kan udnyttes i de efterfølgende skatteår.

53. Som Kommissionen har fremhævet i retsmødet, udelukker muligheden for at udnytte et skattetilgodehavende ganske vist ikke helt risikoen for dobbeltbeskatning af denne indkomst. Dette er eksempelvis tilfældet, når tjenesteyderen uanset grund ikke er skattepligtig i de efterfølgende skatteår i den medlemsstat, hvor denne er hjemmehørende, og således ikke kan udnytte det nævnte skattetilgodehavende. Dette indebærer imidlertid ikke nødvendigvis, at den konkrete situation er i strid med EU-retten. I denne sammenhæng fremgår det faktisk af retspraksis, at da der ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin er fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende fjernelsen af dobbeltbeskatning inden for EU, er denne dobbeltbeskatning ikke nødvendigvis udelukket i alle tilfælde³⁰.

54. På grundlag af alle ovenstående betragtninger finder jeg, at det fjerde og det femte spørgsmål fra den forelæggende ret skal besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse – hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i det vederlag, der betales til tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, for tjenesteydelser, som konkret leveres i flere medlemsstater, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår det vederlag, der betales til tjenesteydere, som er etableret i den omhandlede medlemsstat – udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici. Såfremt den ved den ovennævnte nationale lovgivning indførte restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser følger af forpligtelsen til at foretage indeholdelse af kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, kan denne restriktion være begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning, og den går ikke ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende formål.

C. Det sjette præjudicielle spørgsmål

55. Med det sjette præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, såfremt en ikke-hjemmehørende tjenesteyders vederlag for visse tjenesteydelser beskattes – i form af kildeskat, som indeholdes af modtageren af disse tjenesteydelser – med en sats på 4%, eller i visse tilfælde på 16%, af bruttobeløbet, mens beskatningen af en hjemmehørende tjenesteyder i form af selskabsskat beløber sig til 16% af nettobeløbet af vederlaget for de samme tjenesteydelser.

²⁹ – Den rumænske regering har henvist til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25, stk. 2, litra a).

³⁰ – Jf. i denne retning og analogt dom af 25.2.2021, Société Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

56. Spørgsmålet fra den forelæggende ret er rettet mod at undersøge, om en indeholdelse af kildeskat som den i hovedsagen omhandlede ligeledes udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, såfremt den nævnte kildeskat i ikke-hjemmehørende tjenesteyderes indkomst beregnes af bruttoindkomsten, hvorimod skattebyrden for hjemmehørende tjenesteydere opgøres på grundlag af nettoindkomsten.

57. I denne forbindelse skal det fremhæves, at Domstolen allerede har fastslået, at artikel 56 TEUF er til hinder for en national skatte- og afgiftslovgivning, der generelt beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervmæssige omkostninger, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse omkostninger³¹.

58. Som det fremgår ovenfor i punkt 8, fastsætter den nationale lovgivning i den konkrete situation en kildeskat på 16% af vederlaget for tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der leveres af ikke-hjemmehørende tjenesteydere. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan denne kildeskat nedsættes til 4%. Kildeskatten beregnes på grundlag af bruttobeløbet af den ikke-hjemmehørende tjenesteyders vederlag, mens selskabsskatten for hjemmehørende tjenesteydere beløber sig til 16% af nettobeløbet.

59. Heraf følger, at kildeskatten på 16% af bruttobeløbet af vederlaget tydeligvis stiller den ikke-hjemmehørende tjenesteyder ringere end den hjemmehørende tjenesteyder. Såfremt satsen for den i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten anvendte kildeskat derimod beløber sig til 4% af vederlagets bruttobeløb, og den ikke-hjemmehørende tjenesteyder ikke indrømmes fradrag af de med denne tjenesteydelse forbundne erhvervmæssige omkostninger, begunstiger anvendelsen af satsen på 16% af vederlagets nettobeløb den hjemmehørende tjenesteyder, når den samlede skat, som den ikke-hjemmehørende tjenesteyder skal erlægge ved anvendelse af kildeskattens sats på 4% af bruttobeløbet, overstiger den skat, som denne ville skulle erlægge ved anvendelse af satsen på 16% af nettoindkomsten, dvs. såfremt de respektive erhvervmæssige omkostninger kunne trækkes fra det vederlag, som modtageren af tjenesteydelsen betaler.

60. I denne sammenhæng skal det i lyset af den ovenfor i punkt 57 nævnte retspraksis konkluderes, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter ikke-hjemmehørende tjenesteydere beskattes af indkomst svarende til vederlaget for leverede tjenesteydelser, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende tjenesteydere indrømmes en sådan mulighed, udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der i princippet er forbudt i medfør af artikel 56 TEUF³².

61. Den omstændighed, at ikke-hjemmehørende tjenesteydere eventuelt kan være omfattet af en gunstigere skattesats end den, som finder anvendelse på hjemmehørende tjenesteydere, kan ikke begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som den i det foregående punkt beskrevne.

³¹ – Dom af 12.6.2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 29 og 55), af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 42), af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 23), og af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 24).

³² – Jf. i denne retning dom af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 28).

62. Domstolen har i denne forbindelse faktisk for det første gentagne gange fastslået, at en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan anses for at være forenelig med EU-retten på grund af, at der eventuelt findes andre fordele³³.

63. For det andet har Domstolen i sin praksis sondret klart mellem muligheden for at fradrage erhvervsmæssige omkostninger på den ene side og skattesatsen på den anden side³⁴. Domstolen har således fastslået, at nægtelsen af fradrag af erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med en ikke-hjemmehørendes beskattede virksomhed, i sig selv er i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser³⁵.

64. En principiel tilsidesættelse af ikke-hjemmehørendes frie udveksling af tjenesteydelser på grund af manglende mulighed for at fradrage finansieringsomkostninger, der er direkte forbundet med den beskattede virksomhed, kan derfor ikke udignes ved en skattesats, der er lavere end for hjemmehørende³⁶.

65. Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at der ved erhvervsmæssige omkostninger, som er direkte forbundet med de indtægter, der er oppebåret i den medlemsstat, hvor virksomheden er udøvet, skal forstås de omkostninger, der er foranlediget af denne virksomhed, og som dermed er nødvendige for udøvelsen heraf³⁷.

66. I denne forbindelse hersker der ikke tvivl om, at de af hovedsagen omfattede tjenesteydelser, dvs. indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms i de medlemsstater, hvor modtageren af tjenesteydelser er beskæftiget med vejtransport, genererer erhvervsmæssige omkostninger, navnlig udgifter i forbindelse med kontakten med skatte- og afgiftsmyndighederne i flere medlemsstater eller udgifter til skattemæssig og juridisk rådgivning.

67. Det tilkommer i øvrigt den forelæggende ret, for hvilken tvisten i hovedsagen er blevet indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, i forbindelse med denne tvist at fastslå dels, hvilke af de anførte omkostninger der kan anses for at være erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed i den nationale lovgivnings forstand, dels den andel af de generelle omkostninger, som kan anses for at være direkte forbundet med denne virksomhed³⁸.

68. Sammenfattende følger det efter min opfattelse af ovenstående betragtninger, at det sjette præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende tjenesteydere generelt beskattes af indkomst svarende til vederlaget for leverede tjenesteydelser, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende tjenesteydere indrømmes en sådan mulighed. Det tilkommer den nationale ret på grundlag af national lovgivning at afgøre, hvilke erhvervsmæssige omkostninger der kan anses for at være direkte forbundet med den pågældende virksomhed.

³³ – Jf. i denne retning dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 31-33 og den deri nævnte retspraksis), og analogt dom af 22.11.2018, *Sofina m.fl.* (C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 37 og 38).

³⁴ – Dom af 12.6.2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, domskonklusionens punkt 1 og 2).

³⁵ – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punkt 48).

³⁶ – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punkt 54).

³⁷ – Jf. i denne retning dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis), og af 6.12.2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

³⁸ – Jf. i denne retning dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

IV. Forslag til afgørelse

69. På baggrund af alle ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det tredje til det sjette præjudicielle spørgsmål, som Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) har forelagt, på følgende måde:

»1) Artikel 57 TEUF skal fortolkes således, at

en gensidigt bebyrdende aftale, hvor hovedydelsen består i indgivelse af anmodninger om tilbagebetaling af moms og punktafgifter hos finansmyndighederne i flere medlemsstater, indebærer levering af en »tjenesteydelse« som omhandlet i denne bestemmelse.

2) Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at

den i medfør af en medlemsstats lovgivning pålagte forpligtelse – hvorefter modtageren af tjenesteydelser skal indeholde kildeskat i det vederlag, der betales til tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, for tjenesteydelser, som konkret leveres i flere medlemsstater, mens en sådan forpligtelse ikke foreligger for så vidt angår det vederlag, der betales til tjenesteydere, som er etableret i den omhandlede medlemsstat – udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici.

Såfremt den ved den ovennævnte nationale lovgivning indførte restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser følger af forpligtelsen til at foretage indeholdelse af kildeskat, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici, kan denne restriktion være begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning, og den går ikke ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende formål.

3) Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at

den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende tjenesteydere generelt beskattes af indkomst svarende til vederlaget for leverede tjenesteydelser, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende tjenesteydere indrømmes en sådan mulighed.

Det tilkommer den nationale ret på grundlag af national lovgivning at afgøre, hvilke erhvervsmæssige omkostninger der kan anses for at være direkte forbundet med den pågældende virksomhed.«