



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 19 stycznia 2023 r.¹

Sprawa C-461/21

SC Cartrans Preda SRL
przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda świadczenia usług – Artykuły 56 i 57 TFUE – Pojęcie „usługi” – Odzyskanie VAT w kilku państwach członkowskich przez usługodawcę niebędącego rezydentem – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Pobór u źródła podatku od wynagrodzeń dokonany przez usługobiorcę będącego rezydentem od wynagrodzenia należnego usługodawcy niebędącemu rezydentem – Względy uzasadniające

1. W niniejszej sprawie ponownie zwrócono się do Trybunału z kwestią dotyczącą zgodności przepisów krajowych, które przewidują opodatkowanie usługodawców niebędących rezydentami poprzez zastosowanie podatku u źródła od wynagrodzeń wypłaconych przez usługobiorcę będącego rezydentem, z przepisami prawa Unii w dziedzinie swobody świadczenia usług.
2. Niniejsza sprawa wpisuje się w ramy sporu między rumuńską spółką SC Cartrans Preda SRL (zwaną dalej „Cartrans Preda”) a rumuńskimi organami podatkowymi, dotyczącego decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego doręczonej przez te organy wspomnianej spółce. W ramach tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organy rumuńskie nakazały Cartrans Preda zapłacić, po pierwsze, dodatkowej kwoty tytułem VAT związanego z usługami transportu towarów przeznaczonych do przywozu do Rumunii, a po drugie, kwoty tytułem podatku u źródła od dochodów uzyskanych przez osoby niebędące rezydentami. Zdaniem organów rumuńskich Cartrans Preda powinna była pobrać tę kwotę od wynagrodzeń wypłaconych przez nią na rzecz duńskiej spółki, z którą zawarła ona umowę dotyczącą odzyskiwania VAT i podatku akcyzowego w różnych państwach członkowskich.
3. Zgodnie z wnioskiem Trybunału niniejsza opinia zostanie ograniczona do analizy przedstawionych przez sąd odsyłający pytań prejudycjalnych dotyczących drugiego aspektu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego zaskarżonej przez Cartrans Preda, w którym to aspekcie poruszono kwestie związane ze swobodą świadczenia usług.

¹ Język oryginału: włoski.

I. Ramy prawne

4. Artykuł 7 ust. 1 Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impunerii dintre România și Danemarca (dekretu nr 389 w sprawie ratyfikacji umowy między Rumunią a Danią o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwanego dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”) stanowi:

„Dochody osiągnane przez przedsiębiorstwo jednego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo to prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem znajdującego się tam stałego zakładu [...]”.

5. Artykuł 12 ust. 1–3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi:

„1. Prowizje pochodzące z jednego umawiającego się państwa, wypłacane na rzecz osoby będącej rezydentem drugiego umawiającego się państwa, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Takie prowizje mogą być jednak opodatkowane w umawiającym się państwie, z którego pochodzą, zgodnie z prawem tego państwa; ustalony w ten sposób podatek nie może jednak przekroczyć 4% kwoty prowizji.

3. Użyty w niniejszym artykule termin »prowizja« odnosi się do płatności dokonywanych na rzecz pośrednika, przedstawiciela będącego agentem ogólnym lub każdej innej osoby traktowanej jako taki pośrednik lub przedstawiciel na mocy przepisów podatkowych umawiającego się państwa, z którego pochodzi ta płatność”.

6. W rumuńskim prawie podatkowym pojęcie „prowizji” definiuje się jako „każdą płatność w gotówce lub w naturze dokonywaną na rzecz pośrednika, agenta ogólnego lub każdej osoby traktowanej jako pośrednik lub agent ogólny z tytułu usług pośrednictwa świadczonych w związku z transakcją handlową”².

7. Ponadto zgodnie z rumuńskim prawem podatkowym osoby niebędące rezydentami, które osiągają dochody podlegające opodatkowaniu pochodzące z Rumunii, są zobowiązane do zapłaty podatku zgodnie z prawem rumuńskim i są uważane za podatników³. Co więcej, zgodnie z tym prawem prowizje wypłacone przez rezydenta są włączone do dochodów podlegających opodatkowaniu pochodzących z Rumunii, niezależnie od tego, czy zostały one osiągnięte w Rumunii, czy za granicą⁴.

8. Przepisy rumuńskiego prawa podatkowego dotyczące poboru podatku u źródła od podlegających opodatkowaniu dochodów pochodzących z Rumunii osiągniętych przez osoby niebędące rezydentami stanowią, że należny od tych osób podatek od wspomnianych dochodów jest naliczany, pobierany, deklarowany i wpłacany do budżetu państwa przez osobę, która wypłaca

² Zobacz art. 7 ust. 1 pkt 9 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy, zwanej dalej „ustawą nr 571/2003”) i art. 7 ust. 1 pkt 9 Legea 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, zwanej dalej „ustawą nr 227/2015”).

³ Zobacz art. 113 ustawy nr 571/2003 i art. 221 ustawy nr 227/2015.

⁴ Zobacz art. 115 ust. 1 lit. f) ustawy nr 571/2003 i art. 223 ust. 1 lit. f) ustawy nr 227/2015.

dochód. Co się tyczy w szczególności prowizji wypłacanych przez rezydenta na rzecz osoby niebędącej rezydentem, należny podatek jest naliczany przy zastosowaniu stawki wynoszącej 16% od dochodów brutto⁵.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9. Cartrans Preda, będąca stroną skarżącą przed sądem odsyłającym, jest podmiotem świadczącym usługi transportu drogowego towarów, posiadającym siedzibę w Rumunii.

10. W wyniku kontroli przeprowadzonej przez rumuńskie organy podatkowe w okresie od dnia 18 listopada 2019 r. do dnia 7 lutego 2020 r. w spółce Cartrans Preda organy te wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, zobowiązując Cartrans Preda do zapłaty, po pierwsze, kwoty 1529 RON tytułem dodatkowego VAT, a po drugie, kwoty 79 478 RON tytułem podatku od dochodów osiągniętych przez osoby niebędące rezydentami.

11. W odniesieniu do tego drugiego aspektu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, który jest istotny w ramach niniejszej opinii, z akt sprawy wynika, że Cartrans Preda zawarła z duńską spółką FDE Holding A/S umowę, na mocy której zbyła na jej rzecz prawo do złożenia w imieniu Cartrans Preda wniosku o zwrot VAT związanego z wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów, w szczególności paliwa nabytego przez Cartrans Preda w różnych państwach członkowskich Unii. Na mocy tej umowy spółka FDE Holding jako przedstawiciel prawny Cartrans Preda zajmowała się wszelkimi formalnościami niezbędnymi do celów zwrotu VAT. Wynagrodzenia otrzymane z tytułu tych usług były ustalane poprzez zastosowanie stawki procentowej do kwoty VAT zwróconego w każdym państwie.

12. Z postanowienia odsyłającego wynika, że zdaniem rumuńskich organów podatkowych te wynagrodzenia otrzymane przez FDE Holding stanowią „prowizje”. Zdaniem wspomnianych organów Cartrans Preda nie pobrała od tych „prowizji” podatku u źródła od dochodów osób niebędących rezydentami poprzez zastosowanie do dochodów brutto stawki 4% przewidzianej w art. 12 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Rumunią a Danią.

13. Cartrans Preda zaskarżyła do sądu odsyłającego decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która została wobec niej wydana. W odniesieniu do opodatkowania podatkiem od dochodów osiągniętych przez osoby niebędące rezydentami Cartrans Preda utrzymuje przed tym sądem, że dochody te nie stanowią „prowizji”. Zdaniem Cartrans Preda stanowią one raczej wynagrodzenie za świadczenie usług, które zgodnie z art. 7 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlega opodatkowaniu tylko w Danii. W tym względzie spółka FDE Holding zaświadczyła, że w odniesieniu do wynagrodzeń otrzymanych za rozpatrywane usługi, w tym wynagrodzeń pochodzących z Rumunii, zapłaciła ona należny podatek w Danii.

14. Cartrans Preda utrzymuje również, że zawarła z rumuńskim podmiotem gospodarczym całkowicie równoważną umowę dotyczącą odzyskiwania VAT, przy czym rumuńskie organy podatkowe nie uznały Cartrans Preda za zobowiązaną do poboru podatku u źródła od dochodów odpowiadających wynagrodzeniom za świadczone usługi.

⁵ Zobacz art. 116 ust. 1 i art. 116 ust. 2 lit. d) ustawy nr 571/2003 oraz art. 224 ust. 1 i art. 224 ust. 4 lit. d) ustawy nr 227/2015.

15. Cartrans Preda podnosi, że usługi odzyskiwania VAT za granicą wiążą się z obowiązkiem zapłaty przez rumuńskiego rezydenta podatku u źródła jedynie wówczas, gdy świadczenie usługi jest negocjowane z rezydentem innego państwa członkowskiego. Prowadzi to do odmiennego traktowania, stanowiącego ograniczenie swobody świadczenia usług w Unii, z naruszeniem art. 56 i 57 TFUE.

16. Na podstawie tych rozważań sąd odsyłający powziął wątpliwości co do zgodności z prawem Unii w szczególności kwalifikacji usług świadczonych przez osobę prawną niebędącą rezydentem, FDE Holding, dokonanej przez rumuńskie organy podatkowe oraz zastosowania podatku do uzyskanych przez nią dochodów. Wątpliwości te mogą prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

17. W tym kontekście Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału sześć pytań prejudycjalnych, z których pytania trzecie, czwarte, piąte i szóste, których analiza jest przedmiotem niniejszej opinii, dotyczą możliwego naruszenia przepisów Unii w dziedzinie swobody świadczenia usług i mają następujące brzmienie:

„[...]”

- 3) Czy w odniesieniu do art. 57 TFUE odzyskanie VAT i podatku akcyzowego od organów podatkowych kilku państw członkowskich stanowi wewnątrzspółnotowe świadczenie usług, czy też działalność agenta ogólnego działającego w charakterze pośrednika w transakcji handlowej?
- 4) Czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie swobodnego przepływu usług ma miejsce wówczas, gdy odbiorca usługi świadczonej przez usługodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim jest zobowiązany na podstawie przepisów prawa państwa członkowskiego, w którym ten usługobiorca ma siedzibę, do pobrania podatku od wynagrodzenia należnego z tytułu świadczenia rozpatrywanych usług, zważywszy, że nie istnieje taki obowiązek pobrania podatku, jeżeli negocjuje on tę samą usługę z usługodawcą mającym siedzibę w tym samym państwie członkowskim co usługobiorca?
- 5) Czy traktowanie pod względem podatkowym państwa rezydencji osoby wypłacającej dochód stanowi element, który czyni mniej atrakcyjną i utrudnia swobodę świadczenia usług, ponieważ w celu uniknięcia poboru podatku u źródła w wysokości 4% rezydent musi ograniczyć się do współpracy w zakresie odzyskania VAT i podatku akcyzowego z podmiotami, które są również rezydentami, a nie z innymi podmiotami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich?
- 6) Czy okoliczność, że od dochodu uzyskanego przez osobę niebędącą rezydentem pobierany jest podatek według stawki 4% (lub, w zależności od przypadku, 16%) od kwoty brutto, podczas gdy podatek dochodowy od osób prawnych pobierany od usługodawcy mającego siedzibę w tym samym państwie członkowskim (o ile osiąga on zyski) wynosi 16% od kwoty netto, może również zostać uznana za naruszenie art. 56 TFUE, ponieważ stanowi ona kolejny element, który czyni mniej atrakcyjną i utrudnia swobodę świadczenia rozpatrywanych usług przez osoby niebędące rezydentami?”

III. Analiza prawna

18. Jak już zauważyłem w pkt 3 powyżej, zgodnie z wnioskiem Trybunału niniejsza opinia stanowi analizę pytań prejudycjalnych w przedmiocie wykładni przepisów prawa Unii odnoszących się do postanowień dotyczących swobody świadczenia usług, w szczególności art. 56 i 57 TFUE.

A. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

19. W ramach trzeciego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 57 TFUE należy interpretować w ten sposób, że usługa taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, polegająca na odzyskiwaniu na rzecz przedsiębiorstwa VAT i podatku akcyzowego od organów podatkowych kilku państw członkowskich, stanowi świadczenie usług w rozumieniu tego postanowienia, a zatem jest objęta zakresem stosowania swobody świadczenia usług w Unii, o której mowa w art. 56 TFUE.

20. W tym względzie należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z brzmieniem art. 57 TFUE „usługami” są świadczenia, wykonywane zwykle za wynagrodzeniem, w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób. W akapicie drugim tego artykułu wymieniono tytułem przykładu niektóre formy działalności, które są objęte zakresem pojęcia „usług”, a wśród nich – wykonywanie działalności o charakterze handlowym⁶.

21. Wynika z tego, że traktat FUE definiuje pojęcie „usługi” szeroko, w sposób pozwalający objąć nim każde świadczenie, które nie jest objęte innymi swobodami, tak aby żadna działalność gospodarcza nie pozostała poza zakresem stosowania swobód podstawowych⁷.

22. Moim zdaniem z szerokiej definicji pojęcia „usługi”, o którym mowa w art. 57 TFUE, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał w orzecznictwie przytoczonym w dwóch poprzednich punktach, wynika, że umowa o charakterze odpłatnym, w której świadczenie główne polega na odzyskiwaniu VAT i podatku akcyzowego od organów podatkowych kilku państw członkowskich, taka jak umowa zawarta między Cartrans Preda a FDE Holding, oznacza świadczenie „usługi” w rozumieniu art. 57 TFUE.

23. Wydaje się, że wątpliwości sądu odsyłającego wynikają z okoliczności, że kwoty wypłacone przez Cartrans Preda na rzecz FDE Holding z tytułu tej umowy zostały uznane przez rumuńskie organy podatkowe za „prowizje” w rozumieniu art. 12 ust. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Rumunią a Danią.

24. Okoliczność ta nie może jednak w żaden sposób zmienić wniosku, zgodnie z którym świadczenie główne wynikające z umowy zawartej między Cartrans Preda a FDE Holding stanowi usługę w rozumieniu art. 57 TFUE.

⁶ Wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., RL (Dyrektywa w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach) (C-199/19, EU:C:2020:548, pkt 31).

⁷ Wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., RL (Dyrektywa w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach) (C-199/19, EU:C:2020:548, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

25. Artykuł 57 TFUE stanowi bowiem, że „usługami” w rozumieniu traktatów „są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem”. W tym względzie Trybunał orzekł, że istotną cechą wynagrodzenia jest to, że stanowi ono gospodarcze świadczenie wzajemne względem danego świadczenia⁸, które jest zwykle uzgadniane między usługodawcą a usługobiorcą, i przyjął dość szeroką wykładnię pojęcia „wynagrodzenia”⁹.

26. W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że kwoty zapłacone przez Cartrans Preda stanowią gospodarcze świadczenie wzajemne względem świadczenia usług dokonanego przez FDE Holding. Wynika z tego, że ewentualne zakwalifikowanie takich świadczeń wzajemnych dokonanych z tytułu świadczenia usługi jako „prowizji” na podstawie prawa krajowego lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wpływa w żaden sposób na zakwalifikowanie jako „usługi” w rozumieniu art. 57 TFUE świadczeń, z tytułu których wynagrodzenia te są płacone.

27. Ponadto z orzecznictwa wynika, że w braku ujednocwiających lub harmonizujących przepisów mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie, w ramach swoich kompetencji do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umownej, mają swobodę zakwalifikowania gospodarczych świadczeń wzajemnych dokonanych w zamian za świadczenie usług według własnego uznania, zawsze jednak z poszanowaniem swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie FUE¹⁰.

28. Podsumowując: w świetle powyższych rozważań uważam, że na trzecie pytanie prejudycjalne przedstawione przez sąd odsyłający należy odpowiedzieć, iż art. 57 TFUE należy interpretować w ten sposób, że umowa o charakterze odpłatnym, której świadczenie główne polega na odzyskaniu VAT i podatku akcyzowego od organów podatkowych kilku państw członkowskich, stanowi świadczenie „usługi” w rozumieniu tego postanowienia.

B. W przedmiocie pytań prejudycjalnych czwartego i piątego

29. W ramach pytań prejudycjalnych czwartego i piątego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nałożony na usługobiorcę na podstawie przepisów prawa państwa członkowskiego obowiązek poboru podatku u źródła od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, który świadczy usługi rzeczywiście wykonywane w kilku państwach członkowskich, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do wynagrodzeń wypłaconych usługodawcy mającemu siedzibę w danym państwie członkowskim, który świadczy dokładnie te same usługi, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług w rozumieniu tego postanowienia.

30. Przepisy będące przedmiotem postępowania głównego przewidują obowiązek dokonania przez usługobiorcę poboru podatku u źródła od wynagrodzenia należnego z tytułu usługi świadczonej przez usługodawcę niebędącego rezydentem. W tym kontekście należy przypomnieć przede wszystkim, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem choć podatki bezpośrednie należą do

⁸ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁹ Zobacz w tym względzie szczegółowa analiza orzecznictwa zawarta w niedawnej opinii rzecznika generalnego N. Emiliou w sprawie Freikirche der Siebenten-Tags-Adventisten in Deutschland (C-372/21, EU:C:2022:540, pkt 37 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁰ Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 października 2018 r., Sauvage i Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856, pkt 22, 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

kompetencji państw członkowskich, państwa te muszą wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności gwarantowanych w traktacie FUE swobód podstawowych¹¹.

31. W tym względzie należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 56 TFUE sprzeciwia się stosowaniu jakichkolwiek przepisów krajowych, które sprawiają, że świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi jest trudniejsze niż świadczenie usług w obrębie tylko jednego państwa członkowskiego¹².

32. Artykuł 56 TFUE wymaga bowiem zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług, wynikających z okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo świadczenia usługi¹³.

33. Ograniczeniami swobody świadczenia usług są środki krajowe, które zakazują korzystania z tej swobody lub też ograniczają owo korzystanie czy zmniejszają jego atrakcyjność¹⁴. W tym zakresie wystarczające jest, aby dany przepis był w stanie uczynić mniej atrakcyjnym korzystanie z tej swobody¹⁵.

34. Tego rodzaju ograniczenia swobody świadczenia usług mogą być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy zmierzają do osiągnięcia uzasadnionego celu zgodnego z traktatem FUE i są uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, o ile w takim przypadku są one odpowiednie do zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia¹⁶.

35. Ponadto, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, ze swobody świadczenia usług w rozumieniu art. 56 TFUE korzystają zarówno usługodawca, jak i usługobiorca¹⁷.

36. Jak wynika z przepisów przytoczonych w pkt 5–8 powyżej, w niniejszej sprawie rozpatrywane przepisy krajowe nakładają na odbiorców usług takich jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, świadczonych przez podmioty niebędące rezydentami, obowiązek poboru podatku u źródła poprzez zastosowanie stawki 16% do dochodów brutto, która na mocy postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może zostać obniżona do stawki 4%. Ten obowiązek poboru podatku u źródła nie ma natomiast zastosowania w przypadku świadczenia tych samych usług przez podmioty będące rezydentami, które, jak wynika z akt sprawy, są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki 16% od dochodów netto.

¹¹ Zobacz między innymi wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo); niedawny wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Pharmacie populaire – La Sauvegarde i Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 i C-53/21, EU:C:2022:127, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹² Zobacz między innymi wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Pharmacie populaire – La Sauvegarde i Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 i C-53/21, EU:C:2022:127, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹³ Zobacz między innymi wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Pharmacie populaire – La Sauvegarde i Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 i C-53/21, EU:C:2022:127, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁴ Zobacz między innymi wyrok z dnia 27 października 2022 r., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁵ Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X (C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁶ Zobacz między innymi wyrok z dnia 27 października 2022 r., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁷ Zobacz między innymi wyrok z dnia 27 października 2022 r., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

37. W tym względzie Trybunał stwierdził już, że niezależnie od skutków, jakie pobór u źródła może wywierać na sytuację podatkową usługodawców niebędących rezydentami, obowiązek dokonania takiego poboru w zakresie, w jakim oznacza on dodatkowe obciążenie administracyjne i związane z nim ryzyka w dziedzinie odpowiedzialności, może czynić usługi transgraniczne mniej atrakcyjnymi dla usługobiorców będących rezydentami niż usługi świadczone przez usługodawców będących rezydentami i może zniechęcić rzeczonych usługobiorców do zwracania się do usługodawców niebędących rezydentami¹⁸.

38. Jak podnosi Cartrans Preda, w niniejszej sprawie ma miejsce odmienne traktowanie usługobiorców będących rezydentami w zależności od tego, czy korzystają oni z usług świadczonych przez usługodawcę będącego rezydentem, czy też niebędącego rezydentem. W przypadku bowiem gdy usługobiorca korzysta z usług usługodawcy niebędącego rezydentem, podlega on obowiązkowi dokonania poboru podatku u źródła od wynagrodzeń wypłaconych temu usługodawcy, co pociąga za sobą dodatkowe obciążenie administracyjne, jak również związane z nim ryzyko w dziedzinie odpowiedzialności. Istnienie takiego ryzyka zostało zresztą wykazane w sposób oczywisty w niniejszej sprawie, w której doręczono ex post spółce Cartrans Preda decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego zaskarżoną przed sądem odsyłającym.

39. W takiej sytuacji odmienne traktowanie stanowi dyskryminację rezydenta korzystającego z usług transgranicznych, w związku z czym należy stwierdzić istnienie co do zasady zakazanego ograniczenia swobody świadczenia usług¹⁹.

40. Stwierdzenia tego nie podważają argumenty przedstawione przez rząd rumuński, oparte na wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), zgodnie z którym w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i osób niebędących rezydentami nie jest co do zasady porównywalna²⁰.

41. W tym względzie Trybunał odrzucił już bowiem podobne argumenty, wskazując, że – jak wynika ponadto z orzecznictwa przywołanego w pkt 35 powyżej – usługodawca i usługobiorca są dwoma różnymi podmiotami prawnymi reprezentującymi własne interesy i każdemu z nich należy umożliwić korzystanie ze swobody świadczenia usług w przypadku naruszenia jego praw²¹.

42. Jak wynika z pkt 38 i 39 powyżej, w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie ograniczenie odnosi się do pozycji usługobiorcy, a zatem jest niezależne od ewentualnego wpływu na pozycję usługodawcy.

43. Z tego samego punktu widzenia dla celów istnienia ograniczenia jest również obojętne, czy usługodawca może ewentualnie, na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, odliczyć od podatków, które płaci w swoim państwie rezydencji, kwotę pobraną przez usługobiorcę z tytułu nałożonego na niego obowiązku poboru podatku u źródła. Jak bowiem wynika z pkt 37 powyżej, w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie, istnienie ograniczenia jest niezależne od wpływu, jaki pobór podatku u źródła może mieć na sytuację podatkową usługodawców niebędących rezydentami²².

¹⁸ Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 28, 32).

¹⁹ Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X (C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 25).

²⁰ Rząd rumuński powołuje się w szczególności na pkt 38 i 39 tego wyroku.

²¹ Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 27).

²² Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 54–57).

44. Rząd rumuński podnosi jednak, że sporne przepisy krajowe stanowią środek nałożony przez państwo członkowskie, aby osiągnąć cel leżący w interesie ogólnym, jakim jest zapewnienie poboru podatku należnego od podmiotów niebędących rezydentami, a zatem są one uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności poboru podatków.

45. W tym względzie, jak przypomniano w pkt 34 powyżej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług można zaakceptować jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem że stosowanie takiego ograniczenia zapewnia realizację założonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia²³.

46. Jeśli chodzi, po pierwsze, o istnienie nadrzędnego względu interesu ogólnego, Trybunał orzekł już wielokrotnie, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku stanowi nadrzędny względ interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług²⁴.

47. W tym względzie Trybunał wskazał, że procedura poboru u źródła oraz gwarantujące jego skuteczność zasady odpowiedzialności stanowią uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów osoby mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium państwa opodatkowania, pozwalający uniknąć sytuacji, w której dochody te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie siedziby lub zamieszkania, ani w państwie, w którym świadczone są usługi²⁵.

48. Jeśli chodzi, po drugie, o to, czy środek może zapewnić osiągnięcie zamierzonego celu, w wyroku z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635) Trybunał orzekł, że pobór u źródła stanowi odpowiedni środek do zapewnienia skutecznego poboru należnego podatku, jeśli chodzi o usługodawców, którzy świadczą usługi okazjonalne w państwie członkowskim innym niż to, w którym mają siedzibę, i przebywają tam jedynie przez krótki czas²⁶.

49. Uważam, że rozumowanie to jest tym bardziej słuszne, gdy tak jak w niniejszej sprawie, po pierwsze, usługodawca niebędący rezydentem świadczy na rzecz rezydenta usługę, która jest rzeczywiście wykonywana w kilku państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie,

²³ Zobacz wyroki: z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 36); z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 29).

²⁴ Zobacz wyroki: z dnia 3 października 2006 r., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 36); z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635 pkt 39); z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 39).

²⁵ Zobacz wyroki: z dnia 3 października 2006 r., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 36); z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635 pkt 39).

²⁶ Zobacz pkt 42.

z którego pochodzi dochód, a po drugie, wynagrodzenia za te usługi są, na mocy przepisów krajowych i umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opodatkowane w państwie członkowskim rezydencji usługobiorcy²⁷.

50. Jeśli chodzi, po trzecie, o kwestię, czy taki środek wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia skutecznego poboru należnego podatku, Trybunał stwierdził już, że środek przewidujący pobór u źródła podatku należnego od osoby niebędącej rezydentem niekoniecznie stanowi środek bardziej wiążący i uciążliwy niż bezpośredni pobór podatku od usługodawcy niebędącego rezydentem, w związku z czym środek ten można uznać za uzasadniony koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku²⁸.

51. Wreszcie przedmiotem dyskusji na rozprawie było ryzyko podwójnego opodatkowania w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, w której na podstawie przepisów krajowych państwa członkowskiego usługobiorcy wynagrodzenia wypłacane usługodawcy z tytułu rozpatrywanych usług są opodatkowane poprzez nałożenie obowiązku poboru podatku u źródła *ex post*, w przypadku gdy usługodawca ten przedstawił już dowód, że zapłacił podatek w państwie członkowskim swojej rezydencji.

52. W tym względzie pragnę jednak zauważyć, po pierwsze, że na rozprawie rząd rumuński podkreślił, iż umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁹ przewiduje możliwość odliczenia od podatków od dochodów osiągniętych w Rumunii, należnych w Danii, podatków należnych od tych dochodów w drugim państwie członkowskim, to znaczy w Rumunii. Rząd rumuński wyjaśnił również, że przepis ten nie stoi na przeszkodzie możliwości skorzystania z takich odliczeń *ex post*, to znaczy nawet wtedy, gdy podatek od owych dochodów należny w państwie rezydencji usługodawcy został już zapłacony. W takim przypadku przyznawana jest ulga podatkowa, którą można uwzględnić w odniesieniu do podatku należnego w kolejnych latach podatkowych.

53. Niewątpliwie, jak podkreśliła Komisja na rozprawie, taka możliwość skorzystania z ulgi podatkowej nie wyklucza całkowicie ryzyka podwójnego opodatkowania takich dochodów. Ma to miejsce na przykład w sytuacji, gdy usługodawca nie jest zobowiązany, z jakiegokolwiek powodu, do zapłaty podatku w kolejnych latach w państwie swojej rezydencji i w związku z tym nie może skorzystać ze wspomnianej ulgi podatkowej. Nie musi to jednak oznaczać, że sytuacja ta jest niezgodna z prawem Unii. W tym względzie z orzecznictwa wynika bowiem, że skoro prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie przewiduje ogólnych kryteriów służących podziałowi pomiędzy

²⁷ W tym względzie, odnosząc się do dyskusji, która miała miejsce na rozprawie, dotyczącej wykonywania uprawnień podatkowych przez państwa członkowskie w takiej sytuacji, pragnę zauważyć, że zgodnie z zasadami międzynarodowego prawa podatkowego zasada terytorialności [powszechnie uznawana na poziomie międzynarodowym również w orzecznictwie Trybunału; zob. w tym względzie między innymi opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo)] implikuje dwa kryteria w odniesieniu do uprawnień podatkowych państw: jedno *podmiotowe*, związane z rezydencją, i drugie *przedmiotowe*, dotyczące „źródła dochodu”. I tak co do zasady państwo opodatkowuje swoich rezydentów w sposób nieograniczony, a osoby niebędące rezydentami jedynie w odniesieniu do dochodów generowanych na swoim terytorium [zasada rezydencji i zasada źródła, obie wynikające z zasady terytorialności; zob. opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, pkt 45), jak również opinia tej samej rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, pkt 55)]. Ponieważ w niniejszej sprawie rozpatrywany dochód pochodzi z państwa członkowskiego, którego rezydentem jest usługobiorca, nie wydaje się *prima facie*, aby istniał problem zgodności z prawem, przynajmniej z punktu widzenia zasady terytorialności, wykonywania przez to państwo członkowskie uprawnień podatkowych w odniesieniu do uzyskanych w ten sposób dochodów, nawet jeśli świadczenia będące przedmiotem usług zostały rzeczywiście zrealizowane poza tym państwem członkowskim. Ponadto kwestia dotycząca ewentualnej niezgodności wykonywania uprawnień podatkowych przez dane państwo członkowskie z prawem Unii jest delikatną kwestią, która nie jest przedmiotem pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd odsyłający i wykracza poza ramy niniejszej sprawy.

²⁸ Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 52, 53).

²⁹ Rząd rumuński powołał się na art. 25 ust. 2 lit. a) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

państwa członkowskie kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii, takie podwójne opodatkowanie nie jest konieczne wykluczone w każdych okolicznościach³⁰.

54. Z całości powyższych rozważań wynika moim zdaniem, że na przedstawione przez sąd odsyłający pytanie prejudycjalne czwarte i piąte należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nałożony na usługobiorcę na podstawie przepisów prawa państwa członkowskiego obowiązek poboru podatku u źródła od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy świadczą usługi rzeczywiście wykonywane w kilku państwach członkowskich, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w danym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług w rozumieniu tego postanowienia, ponieważ pociąga za sobą dodatkowe obciążenie administracyjne, jak również związane z nim ryzyko w dziedzinie odpowiedzialności. W zakresie, w jakim ograniczenie swobody świadczenia usług wynikające ze wspomnianych przepisów krajowych związane z obowiązkiem poboru podatku u źródła pociąga za sobą dodatkowe obciążenie administracyjne, jak również związane z nim ryzyko w dziedzinie odpowiedzialności, ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

C. W przedmiocie szóstego pytania prejudycjalnego

55. W ramach szóstego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie swobody świadczenia usług ma miejsce wówczas, gdy obciążenie podatkowe wynagrodzeń otrzymywanych przez usługodawcę niebędącego rezydentem świadczącego określone usługi – pobierane przez odbiorcę tych usług poprzez zastosowanie poboru u źródła – wynosi 4% lub, w zależności od przypadku, 16% kwoty brutto tych wynagrodzeń, w przypadku gdy obciążenie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych od wynagrodzeń otrzymywanych przez usługodawcę będącego rezydentem, świadczącego te same usługi, wynosi 16% od kwoty netto owych wynagrodzeń.

56. Pytanie sądu odsyłającego ma na celu ustalenie, czy podatek u źródła, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, stanowi również ograniczenie swobody świadczenia usług, w przypadku gdy ten podatek u źródła od dochodów uzyskanych przez podmioty gospodarcze niebędące rezydentami stosuje się do dochodów brutto, podczas gdy obciążenie podatkowe podmiotów gospodarczych będących rezydentami stosuje się do dochodów netto.

57. W tym względzie należy zauważyć, że Trybunał orzekł już, iż art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów podatkowych uwzględniających co do zasady, do celów opodatkowania osób niebędących rezydentami, przychody brutto bez odliczenia kosztów ich uzyskania, podczas gdy rezydenci podlegają opodatkowaniu od dochodów netto po odliczeniu tych kosztów³¹.

58. Jak wynika z pkt 8 powyżej, w niniejszej sprawie przepisy krajowe zobowiązują do poboru podatku u źródła według stawki 16% od wynagrodzeń należnych za świadczenie usług takich jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym przez usługodawców niebędących

³⁰ Zobacz w tym względzie podobnie i analogicznie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., *Société Générale* (C-403/19, EU:C:2021:136, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

³¹ Wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r., *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 29, 55); z dnia 3 października 2006 r., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 42); z dnia 15 lutego 2007 r., *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 23); z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 24).

rezydentami. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Rumunią a Danią taki podatek u źródła może być obniżony do 4%. Podatek u źródła jest obliczany na podstawie kwoty brutto wynagrodzeń usługodawcy niebędącego rezydentem, natomiast podatek dochodowy od osób prawnych, który obciąża usługodawcę będącego rezydentem, wynosi 16% kwoty netto.

59. Wynika z tego, że podatek u źródła w wysokości 16%, stosowany do podstawy brutto, stawia wyraźnie usługodawcę niebędącego rezydentem w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z usługodawcą będącym rezydentem. Natomiast w przypadku gdy przewidziana w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania stawka podatku u źródła wynosi 4% od kwoty brutto wynagrodzenia, a usługodawca niebędący rezydentem nie ma możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu związanych z taką usługą, zastosowanie stawki podatku wynoszącej 16% do wynagrodzenia netto będzie korzystne dla usługodawcy będącego rezydentem, jeżeli całkowity podatek należny od usługodawcy niebędącego rezydentem przy zastosowaniu stawki podatku u źródła wynoszącej 4% do podstawy brutto jest wyższy niż podatek, który byłby należny od tego usługodawcy będącego rezydentem przy zastosowaniu stawki wynoszącej 16% do dochodu netto, to znaczy, gdyby związane z tym koszty uzyskania przychodu mogły być odliczone od wynagrodzenia wypłacanego przez usługobiorcę.

60. W tym kontekście, w świetle orzecznictwa, o którym mowa w pkt 57 powyżej, należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, na podstawie których usługodawcy niebędący rezydentami są opodatkowani od dochodów wynikających z wynagrodzeń za świadczone usługi, bez przyznania im możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z daną działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana usługodawcom będącym rezydentami, stanowią ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, co do zasady zakazane na mocy art. 56 TFUE³².

61. Okoliczność, że do usługodawców niebędących rezydentami może być ewentualnie stosowana stawka podatku korzystniejsza niż ta stosowana do usługodawców będących rezydentami, nie może uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług takiej jak ta, o której mowa w poprzednim punkcie.

62. W tym względzie, po pierwsze, Trybunał wielokrotnie bowiem orzekał, że niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym sprzeczne ze swobodą podstawową nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu ewentualnego istnienia innych korzyści³³.

63. Po drugie, w swoim orzecznictwie Trybunał wyraźnie odróżniał z jednej strony zgłoszenie kosztów uzyskania przychodu, a z drugiej strony wysokość stawki taryfowej³⁴. Trybunał uznał również, że odmowa odliczenia kosztów uzyskania przychodu związanych bezpośrednio z opodatkowaną działalnością rezydenta narusza już jako taka swobodę świadczenia usług³⁵.

³² Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 28).

³³ Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 31–33 i przytoczone tam orzecznictwo); analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *Sofina i in.* (C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 37, 38).

³⁴ Wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r., *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 1 i 2 sentencji).

³⁵ Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, pkt 48).

64. W konsekwencji naruszenie swobody świadczenia usług wobec osób niebędących rezydentami, występujące co do zasady z uwagi na brak możliwości odliczenia kosztów finansowania związanych bezpośrednio z opodatkowaną działalnością, nie może zostać skompensowane przez niższą w porównaniu do rezydentów stawkę podatkową³⁶.

65. Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że przez koszty uzyskania przychodu pozostające w bezpośrednim związku z dochodami osiąganymi w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność, należy rozumieć koszty spowodowane przez tę działalność, a tym samym konieczne dla jej wykonywania³⁷.

66. W tym względzie nie ulega wątpliwości, że usługi będące przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie odzyskiwanie VAT w państwach członkowskich, w których usługobiorca świadczy usługi transportu drogowego, powodują powstanie kosztów uzyskania przychodu, takich jak koszty związane z nawiązaniem kontaktu z organami podatkowymi różnych państw członkowskich lub koszty związane z działalnością w zakresie doradztwa podatkowego i prawnego.

67. Ponadto do sądu odsyłającego, przed którym toczy się postępowanie główne i który powinien przyjąć odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy określić w ramach tego sporu, po pierwsze, które z kosztów działalności ewentualnie zadeklarowanych mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z daną działalnością w rozumieniu przepisów krajowych, a po drugie, jaka część kosztów ogólnych może być uważana za bezpośrednio związaną z ową działalnością³⁸.

68. Podsumowując: moim zdaniem z powyższych rozważań wynika, że na szóste pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których usługodawcy niebędący rezydentami podlegają co do zasady opodatkowaniu podatkiem od dochodów wynikających z wynagrodzeń za świadczone usługi, bez uzyskania możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z tą działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana usługodawcom będącym rezydentami. Do sądu krajowego należy ocena, na podstawie jego prawa krajowego, jakie koszty uzyskania przychodu mogą być uznane za bezpośrednio związane z daną działalnością.

IV. Wnioski

69. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na przedstawione przez Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej, Rumunia) pytania prejudycjalne od trzeciego do szóstego odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 57 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

umowa o charakterze odpłatnym, której świadczenie główne polega na odzyskaniu VAT i podatku akcyzowego od organów podatkowych kilku państw członkowskich, oznacza świadczenie „usługi” w rozumieniu tego postanowienia.

³⁶ Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, pkt 54).

³⁷ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 6 grudnia 2018 r., *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁸ Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

2) Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

nałożony na usługobiorcę na podstawie przepisów prawa państwa członkowskiego obowiązek dokonania poboru podatku u źródła od wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, którzy świadczą usługi rzeczywiście wykonywane w kilku państwach członkowskich, podczas gdy taki obowiązek nie istnieje w odniesieniu do wynagrodzeń wypłaconych usługodawcom mającym siedzibę w danym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług w rozumieniu tego postanowienia, ponieważ pociąga za sobą dodatkowe obciążenie administracyjne, jak również związane z nim ryzyko w dziedzinie odpowiedzialności.

W zakresie, w jakim ograniczenie swobody świadczenia usług wynikające ze wspomnianych przepisów krajowych związane z obowiązkiem poboru podatku u źródła pociąga za sobą dodatkowe obciążenie administracyjne, jak również związane z nim ryzyko w dziedzinie odpowiedzialności, ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatku i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

3) Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których usługodawcy niebędący rezydentami podlegają co do zasady opodatkowaniu podatkiem od dochodów wynikających z wynagrodzeń za świadczone usługi, bez uzyskania możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z tą działalnością, podczas gdy taka możliwość jest przyznana usługodawcom będącym rezydentami.

Do sądu krajowego należy ocena, na podstawie jego prawa krajowego, jakie koszty uzyskania przychodu mogą być uznane za bezpośrednio związane z daną działalnością.