



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 19. januára 2023¹

Vec C-461/21

SC Cartrans Preda SRL
proti
Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană
a Finanțelor Publice Prahova

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Slobodné poskytovanie služieb – Články 56 a 57 ZFEÚ – Pojem ‚služba‘ – Vrátenie DPH vykonávané vo viacerých členských štátoch poskytovateľom služby, ktorý nie je rezidentom – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Zrážková daň z odmien, ktorú uplatňuje príjemca služby rezident pri odmene, ktorá má byť vyplatená poskytovateľovi služby nerezidentovi – Odôvodnenie“

1. V prejednávanej veci je Súdnemu dvoru opätovne položená otázka zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá stanovuje zdanenie poskytovateľov služieb nerezidentov prostredníctvom zrážkovej dane z odmien vyplatených príjemcom služieb rezidentom, s ustanoveniami práva Únie v oblasti slobodného poskytovania služieb.
2. Tento prípad vznikol v rámci sporu medzi rumunskou spoločnosťou SC Cartrans Preda SRL (ďalej len „Cartrans Preda“) a rumunskými daňovými orgánmi v súvislosti s daňovým výmerom, ktorý tieto orgány zaslali uvedenej spoločnosti. Týmto daňovým výmerom rumunské orgány nariadili spoločnosti Cartrans Preda zaplatiť jednak sumu ako dodatočnú DPH zo služieb prepravy tovaru určeného na dovoz do Rumunska a jednak sumu zrážky pri zdroji ako daň z príjmov dosiahnutých nerezidentmi. Podľa rumunských orgánov mala Cartrans Preda zraziť túto sumu z odmien, ktoré vyplatila dánskej spoločnosti, s ktorou uzavrela zmluvu o vrátení DPH a spotrebných daní vo viacerých členských štátoch.
3. V súlade s požiadavkou Súdneho dvora sa tieto návrhy obmedzia na analýzu prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnym súdom, ktoré sa týkajú druhého aspektu daňového výmeru napadnutého spoločnosťou Cartrans Preda, ktorý vyvoláva otázky týkajúce sa slobody poskytovania služieb.

¹ Jazyk prednesu: taliančina.

I. Právny rámec

4. Článok 7 ods. 1 Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impunerii dintre România și Danemarca (dekrét č. 389 o dohovore medzi Rumunskom a Dánskom o zamedzení dvojitého zdanenia, ďalej len „dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia“) stanovuje:

„Zisky dosiahnuté podnikom usadenom v niektorom zmluvnom štáte sú zdaniteľné len v tomto štáte, pokiaľ podnik nevykonáva svoju obchodnú činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom tam zriadenej prevádzkarne. ...“

5. Článok 12 ods. 1 až 3 dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia stanovuje:

„1. Provízie pochádzajúce z jedného zmluvného štátu a uhradené rezidentovi druhého zmluvného štátu môžu byť zdanené v tomto druhom štáte.

2. Takéto provízie však môžu byť zdanené v zmluvnom štáte, z ktorého pochádzajú v súlade s právnymi predpismi tohto štátu. Takto stanovená daň však nesmie presiahnuť 4 % výšky provízie.

3. Pojem ‚provízia‘ použitý v tomto článku sa vzťahuje na platby uhradené sprostredkovateľovi, hlavnému zástupcovi alebo inej osobe, ktorá sa považuje za takého sprostredkovateľa alebo zástupcu v zmysle daňových predpisov zmluvného štátu, z ktorého táto platba pochádza.“

6. Rumunské daňové právo definuje pojem „provízia“ ako „akákoľvek platba v hotovosti alebo v naturáliách vyplácaná sprostredkovateľovi, hlavnému zástupcovi alebo akejkoľvek osobe, ktorá sa považuje za takéhoto sprostredkovateľa alebo hlavného zástupcu za sprostredkovateľské služby uskutočnené v súvislosti s ekonomickou činnosťou“².

7. Okrem toho podľa rumunského daňového práva sú nerezidenti, ktorí prijali zdaniteľné príjmy pochádzajúce z Rumunska, povinní zaplatiť daň v súlade s rumunským právom a považujú sa za zdaniteľné osoby.³ Taktiež podľa tohto práva provízie, ktoré uhradil rezident, patria medzi zdaniteľné príjmy pochádzajúce z Rumunska, dosiahnuté v Rumunsku alebo v zahraničí.⁴

8. Ustanovenia rumunského daňového práva o zrážkovej dani zo zdaniteľných príjmov pochádzajúcich z Rumunska dosiahnutých subjektmi nerezidentmi, stanovujú, že daň, ktorú majú z týchto príjmov zaplatiť uvedené subjekty, vypočíta, zrazí, prizná a odvedie do štátneho rozpočtu subjekt, ktorý vypláca tento príjem. Pokiaľ ide konkrétne o provízie uhradené subjektom rezidentom nerezidentovi, splatná daň sa vypočíta pri uplatnení 16 % sadzby na hrubý príjem.⁵

II. Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. Cartrans Preda, ktorá je žalobkyňou na vnútroštátnom súde, je poskytovateľom služieb cestnej nákladnej dopravy so sídlom v Rumunsku.

² Pozri článok 7 ods. 1 bod 9 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 daňový zákonník, ďalej len „zákon č. 571/2003“) a článok 7 ods. 1 bod 9 Legea 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015 daňový zákonník, ďalej len „zákon č. 227/2015“).

³ Pozri článok 113 zákona č. 571/2003 a článok 221 zákona č. 227/2015.

⁴ Pozri článok 115 ods. 1 písm. f) zákona č. 571/2003 a článok 223 ods. 1 písm. f) zákona č. 227/2015.

⁵ Pozri článok 116 ods. 1 a ods. 2 písm. d) zákona č. 571/2003 a článok 224 ods. 1 a ods. 4 písm. d) zákona č. 227/2015.

10. V nadväznosti na kontrolu, ktorú vykonali rumunské daňové orgány v priebehu obdobia od 18. novembra 2019 do 7. februára 2020 u spoločnosti Cartrans Preda, vydali tieto orgány daňový výmer, ktorým jej uložili povinnosť zaplatiť jednak sumu 1 529 RON ako dodatočnú DPH a jednak sumu 79 478 RON ako daň z príjmov nerezidentov.

11. Pokiaľ ide o tento druhý aspekt daňového výmeru, ktorý je relevantný v rámci týchto návrhov, zo spisu vyplýva, že Cartrans Preda uzavrela s dánskou spoločnosťou FDE Holding A/S zmluvu, ktorou na túto spoločnosť previedla právo žiadať v jej mene o vrátenie DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, konkrétne paliva, ktoré Cartrans Preda kúpila vo viacerých členských štátoch Únie. V zmysle tejto zmluvy FDE Holding ako právny zástupca spoločnosti Cartrans Preda sa zaoberala všetkými formalitami potrebnými na vrátenie DPH. Odmena získaná za tieto služby bola stanovená uplatnením percentuálnej sadzby zo sumy DPH vrátenej v každej krajine.

12. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa rumunských daňových orgánov odmena získaná spoločnosťou FDE Holding predstavuje „províziu“. Podľa daňových orgánov Cartrans Preda nevykonala z tejto „provízie“ zrážku pri zdroji z dôvodu dane z príjmov nerezidentov pri uplatnení 4 % sadzby na hrubý príjem stanovenej v článku 12 ods. 2 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Rumunskom a Dánskom.

13. Cartrans Preda napadla pred vnútroštátnym súdom daňový výmer, ktorý bol voči nej vydaný. Pokiaľ ide o zdanenie daňou z príjmov dosiahnutých nerezidentmi, Cartrans Preda pred uvedeným súdom uviedla, že tieto príjmy nepredstavujú „provízie“. Sú skôr protihodnotou za poskytovanie služieb, ktoré v súlade s článkom 7 ods. 1 dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia podliehajú zdaneniu iba v Dánsku. V tomto ohľade FDE Holding predložila potvrdenia o tom, že v súvislosti s odmenami prijatými za predmetné služby, vrátane odmien pochádzajúcich z Rumunska, zaplatila splatnú daň v Dánsku.

14. Cartrans Preda takisto tvrdí, že uzavrela úplne rovnocennú zmluvu o vrátení DPH i s iným rumunským poskytovateľom služby, pričom rumunské daňové orgány je nepovažovali za povinnú vykonať zrážku dane pri zdroji z príjmu zodpovedajúceho protihodnote za poskytnuté služby.

15. Cartrans Preda uvádza, že služby v oblasti vrátenia DPH zo zahraničia vedú ku vzniku povinnosti rumunského rezidenta zaplatiť daň zrážkou pri zdroji iba vtedy, keď je poskytovanie služby dohodnuté s rezidentom iného členského štátu. Uvedené vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu spočívajúcemu v obmedzení slobodného poskytovania služieb v rámci Únie, čím dochádza k porušeniu článkov 56 a 57 ZFEÚ.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy má vnútroštátny súd pochybnosti o zlučiteľnosti, predovšetkým kvalifikácie služieb právnickej osoby nerezidenta FDE Holding uskutočnenej rumunskými daňovými orgánmi a výberu dane z príjmov, ktoré FDE Holding získala, s právom Únie. Tieto pochybnosti by mohli viesť k zrušeniu daňového výmeru.

17. Za týchto okolností Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova, Rumunsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru šesť prejudiciálnych otázok, z ktorých tretia, štvrtá, piata a šiesta prejudiciálna otázka, ktorých analýza je predmetom týchto návrhov, sa týkajú možného porušenia ustanovení práva Únie v oblasti slobodného poskytovania služieb a ktoré znejú takto:

„...“

3. Predstavuje s ohľadom na ustanovenia článku 57 ZFEÚ vrátenie DPH a spotrebných daní daňovými orgánmi viacerých členských štátov poskytovanie služieb v rámci Spoločenstva alebo činnosť všeobecného zástupcu, ktorý vystupuje ako sprostredkovateľ obchodnej transakcie?
4. Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že o obmedzenie voľného pohybu služieb ide v prípade, ak je príjemca služby, ktorú poskytol poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte na základe právnej úpravy členského štátu, v ktorom je príjemca služby usadený, povinný zraziť daň z odmeny zaplatenej za túto službu, hoci uvedená zrážková povinnosť neexistuje, v prípade, že dohodne túto službu s poskytovateľom služieb, ktorý je usadený v rovnakom členskom štáte ako príjemca tejto služby?
5. Je daňové zaobchádzanie štátu, ktorého rezidentom je výplatca príjmu, okolnosťou, ktorá robí menej atraktívnym slobodné poskytovanie služieb a obmedzuje ho, pretože na to, aby sa zabránilo uplatneniu zrážkovej dane z príjmu vo výške 4 %, má rezident spolupracovať v oblasti vrátenia DPH a spotrebných daní so subjektmi, ktoré sú tiež rezidentmi, a nie s inými subjektmi usadenými v iných členských štátoch?
6. Možno skutočnosť, že na príjem nerezidenta sa uplatňuje daň vo výške 4 % (alebo v závislosti od prípadu 16 %) z hrubého príjmu, kým daň z príjmov právnických osôb uplatnená voči poskytovateľovi služieb, ktorý je rezidentom v tom istom členskom štáte (v rozsahu, v akom dosahuje zisk), predstavuje 16 % z čistého príjmu, tiež považovať za porušenie článku 56 ZFEÚ, pretože predstavuje ďalšiu okolnosť, ktorá robí menej atraktívnym slobodné poskytovanie predmetných služieb nerezidentmi a obmedzuje ho?“

III. Právna analýza

18. Ako už bolo uvedené v bode 3 vyššie, v týchto návrhoch sa v súlade s požiadavkou Súdneho dvora analyzujú prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu ustanovení práva Únie o slobodnom poskytovaní služieb, konkrétne článkov 56 a 57 ZFEÚ.

A. Tretia otázka

19. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 57 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že služba, o ktorú ide vo veci samej, spočívajúca vo vrátení DPH a spotrebných daní v mene a na účet podniku daňovými orgánmi vo viacerých členských štátoch, predstavuje poskytovanie služieb v zmysle tohto ustanovenia, a teda patrí do rozsahu slobodného poskytovania služieb v rámci Únie stanoveného v článku 56 ZFEÚ.

20. V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že podľa článku 57 ZFEÚ sa za „služby“ považujú plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu, pokiaľ ich neupravujú ustanovenia o voľnom pohybe tovaru, kapitálu a osôb. Druhý odsek tohto článku demonštratívne uvádza niektoré činnosti, ktoré spadajú pod pojem „služby“, pričom sú medzi nimi aj činnosti obchodnej povahy.⁶

⁶ Rozsudok z 9. júla 2020, RL (Smernica o boji proti oneskoreným platbám) (C-199/19, EU:C:2020:548, bod 31).

21. Z toho vyplýva, že Zmluva o FEÚ poskytuje pojmu „služba“ širokú definíciu, čím tento pojem zahŕňa akékoľvek plnenie, na ktoré sa nevzťahujú iné základné slobody, aby nedošlo k tomu, že z pôsobnosti základných slobôd bude vyňatá určitá hospodárska činnosť.⁷

22. Zo širokej definície pojmu „služba“ v článku 57 ZFEÚ, ako ho vykladá Súdny dvor v judikatúre citovanej v dvoch vyššie uvedených bodoch, podľa môjho názoru vyplýva, že odplatná zmluva, ktorej hlavným plnením je vrátenie DPH a spotrebných daní daňovými orgánmi vo viacerých členských štátoch, akou je zmluva uzatvorená medzi spoločnosťami Cartrans Preda a FDE Holding, zahŕňa poskytovanie „služby“ v zmysle článku 57 ZFEÚ.

23. Pochybnosti vnútroštátneho súdu zrejme vyplývajú zo skutočnosti, že sumy, ktoré Cartrans Preda vyplatila spoločnosti FDE Holding na základe tejto zmluvy, boli rumunskými daňovými orgánmi kvalifikované ako „provízie“ v zmysle článku 12 ods. 3 dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretého medzi Rumunskom a Dánskom.

24. Táto skutočnosť však nijako nemôže meniť záver, že hlavné plnenie zmluvy uzavretej medzi spoločnosťami Cartrans Preda a FDE Holding predstavuje službu v zmysle článku 57 ZFEÚ.

25. Článok 57 ZFEÚ totiž stanovuje, že v zmysle Zmlúv sa za „služby“ považujú služby, ktoré sa „bežne poskytujú za odplatu“. V tejto súvislosti Súdny dvor konštatoval, že základná vlastnosť odplaty spočíva v skutočnosti, že odplata predstavuje hospodárske protiplnenie daného poskytnutia služby⁸ a je zvyčajne dohodnutá medzi poskytovateľom služby a jej príjemcom, pričom sa priklonil k pomerne širokému výkladu pojmu „odplata“⁹.

26. V prejednávanej veci je nepochybné, že sumy uhradené spoločnosťou Cartrans Preda predstavujú hospodárske protiplnenie za služby poskytnuté spoločnosťou FDE Holding. Z toho vyplýva, že prípadná kvalifikácia tejto protihodnoty za poskytnuté služby ako „provízia“ podľa vnútroštátneho práva alebo dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia nemá žiadny vplyv na kvalifikáciu služieb, pre ktoré bola táto protihodnota zaplatená ako „služby“ v zmysle článku 57 ZFEÚ.

27. Z judikatúry napokon vyplýva, že v prípade, že neboli na úrovni Európskej Únie prijaté zjednocujúce alebo harmonizačné opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, členské štáty v rámci svojej právomoci stanovia kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu, môžu naďalej kvalifikovať hospodárske protiplnenie zaplatené za služby, ako uznajú za vhodné, avšak za predpokladu dodržiavania voľnosti pohybu zaručenej Zmluvou o FEÚ.¹⁰

28. Na záver sa domnievam, že vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu tak, že článok 57 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že odplatná zmluva, ktorej hlavným plnením je vrátenie DPH a spotrebných daní daňovými orgánmi vo viacerých členských štátoch, predstavuje poskytnutie „služby“ v zmysle tohto ustanovenia.

⁷ Rozsudok z 9. júla 2020 RL (Smernica o oneskorených platbách) (C-199/19, EU:C:2020:548, bod 32 a tam citovaná judikatúra).

⁸ Pozri najmä rozsudok z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 47 a tam citovaná judikatúra).

⁹ V tejto súvislosti pozri podrobnú analýzu judikatúry v návrhoch, ktoré nedávno predniesol generálny advokát Emiliou vo veci Freikirche der Siebenten-Tags-Adventisten in Deutschland (C-372/21, EU:C:2022:540, bod 37 a nasl. a tam citovaná judikatúra).

¹⁰ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 2018, Sauvage a Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856, body 22 a 24 a tam citovaná judikatúra).

B. O štvrtej a piatej prejudiciálnej otázke

29. Svojou štvrtou a piatou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že povinnosť príjemcu služieb, ktorá vyplýva z právnej úpravy členského štátu, vykonať zrážku dane pri zdroji z odmien vyplatených poskytovateľovi služieb usadenému v inom členskom štáte, ktorý poskytuje služby konkrétne vykonávané vo viacerých členských štátoch, hoci sa uvedená povinnosť nevzťahuje na odmeny vyplatené poskytovateľovi služieb, ktorý je usadený v danom členskom štáte a poskytuje úplne rovnaké služby, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia.

30. Právna úprava dotknutá vo veci samej stanovuje povinnosť príjemcu služby odviesť zrážkovú daň z odmien zaplatenej za službu poskytnutú poskytovateľom nerezidentom. V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie musia pri jej výkone dodržiavať právo Únie a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ.¹¹

31. V tomto ohľade treba tiež pripomenúť, že stále podľa ustálenej judikatúry článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu.¹²

32. Článok 56 ZFEÚ totiž vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom sa poskytuje služba.¹³

33. Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príznačným, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb.¹⁴ V tejto súvislosti teda postačuje, že sporná právna úprava môže urobiť vykonávanie tejto slobody menej príznačným.¹⁵

34. Takéto obmedzenia slobodného poskytovania služieb možno pripustiť len vtedy, ak sa nimi sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou o FEÚ a možno ich odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ sú v danom prípade spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sledujú, a nepresahujú rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie.¹⁶

35. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry slobodné poskytovanie služieb v zmysle článku 56 ZFEÚ prospieva tak poskytovateľovi, ako aj príjemcovi služieb.¹⁷

36. V prejednávanej veci, ako vyplýva z ustanovení uvedených v bodoch 5 až 8 vyššie, predmetná vnútroštátna právna úprava ukladá príjemcom služieb, o ktoré ide vo veci samej, poskytovaných subjektmi, ktoré nie sú rezidentmi, odviesť zrážkovú daň pri uplatnení 16 % sadzby na hrubý príjem, ktorú na základe ustanovení dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia možno znížiť na

¹¹ Pozri *ex multis* rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, bod 25 a tam citovaná judikatúra), a nedávny rozsudok z 24. februára 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde a Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 a C-53/21, EU:C:2022:127, bod 21 a tam citovaná judikatúra).

¹² Pozri *ex multis* rozsudok z 24. februára 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde a Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 a C-53/21, EU:C:2022:127, bod 22 a tam citovaná judikatúra).

¹³ Pozri *ex multis* rozsudok z 24. februára 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde a Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 a C-53/21, EU:C:2022:127, bod 22 a tam citovaná judikatúra).

¹⁴ Pozri *ex multis* rozsudok z 27. októbra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, bod 23 a tam citovaná judikatúra).

¹⁵ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-498/10, EU:C:2011:870, bod 17 a tam citovaná judikatúra).

¹⁶ Pozri *ex multis* rozsudok z 27. októbra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, bod 24 a tam citovaná judikatúra).

¹⁷ Pozri *ex multis* rozsudok z 27. októbra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, bod 25 a tam citovaná judikatúra).

4 % sadzbu. Táto povinnosť zrážkovej dane sa však neuplatňuje v prípade rovnakých služieb poskytovaných subjektmi rezidentmi, ktoré ako vyplýva zo spisu, podliehajú dani z príjmov právnických osôb v sadzbe dane vo výške 16 % z čistého príjmu.

37. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že nezávisle od účinkov, ktoré môže mať zrážková daň na daňovú situáciu poskytovateľov služieb nerezidentov, povinnosť vykonať túto zrážku, keďže je spojená s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, môže urobiť cezhraničné služby menej príťažlivými pre príjemcov služieb, ktorí sú rezidentmi v porovnaní so službami poskytovanými poskytovateľmi služieb rezidentmi a odradiť uvedených príjemcov od toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb nerezidentov.¹⁸

38. V prejednávanej veci, ako tvrdí Cartrans Preda, došlo k rozdielnemu zaobchádzaniu s príjemcami služieb, ktorí sú rezidentmi, a to podľa toho, či využívajú služby poskytovateľa rezidenta alebo poskytovateľa nerezidenta. Ak totiž príjemca služieb využíva služby poskytovateľa, ktorý nie je rezidentom, podlieha povinnosti vykonať zrážku dane pri zdroji z odmien vyplatených tomuto poskytovateľovi, čo je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti. Existencia takýchto rizík je navyše v prejednávanej veci jasne preukázaná, keďže spoločnosti Cartrans Preda bol *ex post* doručený daňový výmer, ktorý bol napadnutý pred vnútroštátnym súdom.

39. V takej situácii rozdielne zaobchádzanie predstavuje znevýhodnenie rezidenta, ktorý využíva cezhraničnú službu, a tak treba dospieť k záveru, že ide o obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané.¹⁹

40. Toto konštatovanie nie je spochybnené argumentáciou predloženou rumunskou vládou založenou na rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), podľa ktorej v oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov vo všeobecnosti podobné.²⁰

41. Súdny dvor už obdobné argumenty v tejto súvislosti zamietol, pričom zdôraznil, že ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 35 vyššie, poskytovateľ a príjemca služieb sú dva odlišné právne subjekty, ktoré majú vlastné záujmy a každý musí mať možnosť domáhať sa slobodného poskytovania služieb, pokiaľ dochádza k obmedzeniu jeho práv.²¹

42. Ako vyplýva z bodov 38 a 39 vyššie, v prípade, o ktorý ide v prejednávanej veci, existuje obmedzenie v súvislosti s postavením príjemcu služieb, a preto je nezávislé od akéhokoľvek vplyvu na postavenie poskytovateľa služby.

43. Podobne je na účely existencie obmedzenia takisto bezvýznamné, že poskytovateľ služby by mohol podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia odpočítať od dane, ktorú zaplatí v štáte, ktorého je rezidentom, sumu, ktorú zrazil príjemca služby z dôvodu jeho povinnosti vykonať zrážku dane pri zdroji. Ako vyplýva z bodu 37 vyššie, v prípade, o ktorý ide vo veci samej, existencia obmedzenia je nezávislá od účinkov, ktoré môže mať zrážková daň na daňovú situáciu poskytovateľov služieb nerezidentov.²²

¹⁸ Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, body 28 a 32).

¹⁹ Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-498/10, EU:C:2011:870, bod 25).

²⁰ Rumunská vláda odkazuje najmä na body 38 a 39 uvedeného rozsudku.

²¹ Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, bod 27).

²² V tejto súvislosti pozri rozsudok z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, body 54 až 57).

44. Rumunská vláda však tvrdí, že predmetná vnútroštátna právna úprava predstavuje opatrenie stanovené členským štátom na dosiahnutie cieľa všeobecného záujmu, ktorým je zabezpečenie výberu daní od subjektov, ktoré nie sú rezidentmi, a preto je odôvodnená potrebou zabezpečiť účinnosť výberu dane.

45. V tejto súvislosti, ako sa uviedlo v bode 34 vyššie, podľa ustálenej judikatúry obmedzenie slobodného poskytovania služieb sa môže pripustiť vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pod podmienkou, že uplatnenie tohto obmedzenia je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.²³

46. Po prvé, pokiaľ ide o existenciu naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že potreba zabezpečiť účinnosť výberu dane predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.²⁴

47. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že postup vykonania zrážky dane pri zdroji a režim zodpovednosti, ktorý slúži na jeho zabezpečenie, tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia a zamedzujú, aby dotknuté príjmy unikli dani v členskom štáte bydliska, ako aj v štáte, v ktorom sa služby poskytli.²⁵

48. Po druhé, pokiaľ ide o spôsobilosť opatrenia zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa, Súdny dvor vo svojom rozsudku z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), rozhodol, že zrážková daň predstavuje vhodný prostriedok na zabezpečenie efektívneho výberu dlžnej dane, pokiaľ ide o poskytovateľov služieb, ktorí poskytujú služby príležitostne v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom sú usídení a v ktorom sa zdržiavajú len krátkodobo.²⁶

49. Domnievam sa, že táto úvaha platí tým skôr v prípade, ak – ako v prípade prejednávanej veci – na jednej strane poskytovateľ služieb nerezident poskytuje rezidentovi službu, ktorá sa konkrétne vykonáva vo viacerých členských štátoch iných, než je členský štát, z ktorého príjem pochádza, a na druhej strane sú odmeny za tieto služby na základe vnútroštátnej právnej úpravy a dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia zdaňované v členskom štáte, v ktorom je rezident príjemca služieb.²⁷

²³ Pozri rozsudky z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, bod 36), ako aj z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 29).

²⁴ Pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, bod 36); z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 bod 39), ako aj z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 39).

²⁵ Pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, bod 36), a z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 bod 39).

²⁶ Pozri bod 42.

²⁷ V tejto súvislosti, pokiaľ ide o diskusiu, ktorá sa rozvinula na pojednávaní o výkone daňovej právomoci členskými štátmi v takejto situácii, poznamenávam, že podľa zásad medzinárodného daňového práva zásada teritoriality (všeobecne uznávaná na medzinárodnej úrovni a aj v judikatúre Súdneho dvora, v tomto ohľade pozri *ex multis* návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, bod 20 a tam citovaná judikatúra), zahŕňa, čo sa týka daňovej právomoci štátov, dve kritériá: jedno *subjektívne* týkajúce sa bydliska/sídla a druhé *objektívne* týkajúce sa „zdroja príjmu“. Štát teda spravídla zdaňuje svojich rezidentov bez obmedzení a nerezidentov s obmedzením na príjmy plynúce na území štátu [zásada sídla a zásada zdroja, obe sú dôsledkom zásady teritoriality, pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, bod 45), ako aj návrhy, ktoré rovnako predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, bod 55)]. Keďže v prejednávanej veci má predmetný príjem pôvod v členskom štáte, ktorého je príjemca služby rezident, na prvý pohľad sa zdá, že prinajmenšom z hľadiska zásady teritoriality neexistuje problém legitimacy výkonu daňovej právomoci tohto členského štátu v oblasti takto dosiahnutých príjmov, a to aj napriek tomu, že predmetné služby boli konkrétne vykonávané mimo tohto členského štátu. Okrem toho otázka možnej nezlučiteľnosti výkonu daňovej právomoci predmetným členským štátom s právom Únie, je citlivou otázkou, ktorá nie je predmetom prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnym súdom a nepatrí do predmetu tejto veci.

50. Po tretie, pokiaľ ide o otázku, či toto opatrenie nejde nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie účinného výberu dlžnej dane, Súdny dvor už rozhodol, že opatrenie stanovujúce zrážku pri zdroji z dane dlžnej subjektom nerezidentom nevyhnutne nepredstavuje prísnejšie a zaťažujúcejšie opatrenie ako priamy výber dane od poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, v dôsledku čoho ho možno považovať za odôvodnené potrebou zabezpečiť účinný výber dane.²⁸

51. Napokon predmetom diskusie na pojednávaní bolo riziko dvojitého zdanenia v situácii, akou je situácia v prejednávanej veci, v ktorej podľa vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu príjemcu služieb sa odmeny vyplatené poskytovateľovi za predmetné služby zdaňujú prostredníctvom povinnosti vykonať zrážku dane pri zdroji *ex post*, hoci tento poskytovateľ už predložil dôkaz o zaplatení dane v členskom štáte, ktorého je rezidentom.

52. V tejto súvislosti však na jednej strane poznamenávam, že rumunská vláda na pojednávaní zdôraznila, že dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia²⁹ stanovuje možnosť odpočítať od daní z príjmov dosiahnutých v Rumunsku, ktoré sa majú zaplatiť v Dánsku, dane splatné z týchto príjmov v inom členskom štáte, teda v Rumunsku. Rumunská vláda tiež spresnila, že toto ustanovenie nebráni tomu, aby takéto odpočítanie bolo možné *ex post*, teda aj vtedy, keď daň z týchto príjmov splatná v štáte, ktorého je poskytovateľ rezident, už bola zaplatená. V tomto prípade sa poskytne daňová úľava, ktorá sa môže zohľadniť pri dani splatnej v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

53. Samozrejme, ako Komisia zdôraznila na pojednávaní, uvedená možnosť využitia daňovej úľavy úplne nevyklučuje riziko dvojitého zdanenia takýchto príjmov. Ide napríklad o prípad, keď poskytovateľ služieb z akéhokolvek dôvodu nie je povinný platiť daň v nasledujúcich rokoch v štáte, ktorého je rezidentom, a preto nemôže využiť túto daňovú úľavu. To však nemusí nevyhnutne znamenať, že takáto situácia je nezlučiteľná s právom Únie. V tejto súvislosti totiž z judikatúry vyplýva, že vzhľadom na to, že právo Únie vo svojom súčasnom stave nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členské štáty, pokiaľ ide o vylúčenie dvojitého zdanenia v rámci Únie, toto dvojité zdanenie nie je nevyhnutne vylúčené za každých okolností.³⁰

54. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je podľa môjho názoru potrebné odpovedať na štvrtú a piatu prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť príjemcu služieb, ktorá vyplýva z právnej úpravy členského štátu, vykonať zrážku dane pri zdroji z odmien vyplatených poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, ktorí poskytujú služby konkrétne vykonávané vo viacerých členských štátoch, hoci sa uvedená povinnosť nevzťahuje na odmeny vyplatené poskytovateľom služieb, ktorí sú usadení v danom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti. Za predpokladu, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vyššie uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva z povinnosti vykonať zrážku dane pri zdroji, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, toto obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinný výber dane a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

²⁸ Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 body 52 a 53).

²⁹ Rumunská vláda sa odvolala na článok 25 ods. 2 písm. a) dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia.

³⁰ Pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 25. februára 2021, Sociétés Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, bod 29 a tam citovaná judikatúra).

C. O šiestej prejudiciálnej otázke

55. Svojou šiestou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že ide o obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ak daňové zaťaženie tejto protihodnoty získanej poskytovateľom určitých služieb nerezidentom, uplatnené zrážkou pri zdroji vykonanou príjmom týchto služieb, je vo výške 4 %, prípadne vo výške 16 % z hrubého príjmu z tejto protihodnoty, v prípade, že daňové zaťaženie pri dani z príjmov právnických osôb z protihodnoty získanej poskytovateľom rovnakých služieb rezidentom je vo výške 16 % z čistého príjmu z tejto protihodnoty.

56. Cieľom otázky vnútroštátneho súdu je overiť, či taká zrážka dane pri zdroji, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje takisto obmedzenie slobodného poskytovania služieb v situácii, keď sa uvedená zrážka pri zdroji z príjmov dosiahnutých subjektmi nerezidentmi uplatní na hrubý príjem, zatiaľ čo daňové zaťaženie subjektov rezidentov sa vzťahuje na čistý príjem.

57. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už mal možnosť rozhodnúť, že článok 56 ZFEÚ bráni vnútroštátnej daňovej právnej úprave, ktorá ako všeobecné pravidlo zohľadňuje pri zdaňovaní nerezidentov hrubé príjmy bez odpočítania prevádzkových nákladov, hoci u rezidentov sa zdaňujú čisté príjmy po odpočítaní týchto nákladov.³¹

58. V prejednávanej veci, ako vyplýva z bodu 8 vyššie, vnútroštátna právna úprava ukladá povinnosť vykonať zrážku dane vo výške 16 % z protihodnoty získanej za poskytnuté služby, o aké ide vo veci samej, ktoré poskytujú poskytovatelia služieb nerezidenti. Podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Rumunskom a Dánskom možno túto zrážkovú daň znížiť na 4 %. Zrážková daň sa vypočíta na základe hrubého príjmu z protihodnoty poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, zatiaľ čo daň z príjmu právnických osôb, ktorá zaťažuje poskytovateľa služieb rezidenta, je vo výške 16 % z čistého príjmu.

59. Z toho vyplýva, že 16 % zrážková daň uplatnená na hrubý základ jednoznačne znevýhodňuje poskytovateľa nerezidenta v porovnaní s poskytovateľom rezidentom. Naopak v prípade, že sadzba zrážkovej dane stanovená v dohovore o zamedzení dvojitého zdanenia uplatniteľná na hrubý príjem je vo výške 4 % a poskytovateľovi služieb nerezidentovi sa neponúka možnosť odpočítať si prevádzkové náklady spojené s touto službou, uplatnenie 16 % sadzby na čistú protihodnotu bude zvyhodňovať poskytovateľa služieb rezidenta, ak celková daň, ktorú má zaplatiť poskytovateľ nerezident pri uplatnení 4 % sadzby zrážkovej dane na hrubý príjem, je vyššia ako daň, ktorú by mal zaplatiť pri uplatnení 16 % sadzby na čistý príjem, teda ak by sa príslušné prevádzkové náklady mohli odpočítať z odmeny vyplatenej príjmom služby.

60. Za týchto okolností a vzhľadom na judikatúru uvedenú v bode 57 vyššie je potrebné dospieť k záveru, že vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej sú poskytovatelia služieb nerezidenti zdaňovaní z príjmov plynúcich z protihodnoty získanej za poskytnuté služby bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s týmito činnosťami, hoci takáto možnosť je priznaná poskytovateľom služieb rezidentom, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ.³²

³¹ Rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, body 29 a 55); z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, bod 42); z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23), a z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 24).

³² Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 28).

61. Skutočnosť, že sa na poskytovateľov služieb nerezidentov môže prípadne vzťahovať výhodnejšia sadzba dane, než aká sa vzťahuje na poskytovateľov služieb rezidentov, nemôže odôvodniť obmedzenie slobody poskytovania služieb, ako je uvedené v predchádzajúcom bode.

62. Po prvé v tejto súvislosti Súdny dvor opakovane rozhodol, že znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie odporujúce základnej slobode nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu prípadnej existencie iných daňových výhod.³³

63. Po druhé Súdny dvor vo svojej judikatúre zjavne rozlišoval medzi uplatnením prevádzkových nákladov na jednej strane a výškou sadzby dane na strane druhej.³⁴ Tak uznal, že zákaz odpočítania prevádzkových nákladov priamo spojených so zdaniteľnou činnosťou subjektu, ktorý nie je rezidentom, teda už sám osebe porušuje slobodné poskytovanie služieb.³⁵

64. V dôsledku toho zásadné porušenie slobody poskytovania služieb nerezidentov z dôvodu neexistencie možnosti odpočítania finančných nákladov priamo spojených so zdaniteľnou činnosťou, nemožno kompenzovať takou sadzbou dane, ktorá je v porovnaní s rezidentmi nižšia.³⁶

65. Okrem iného z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pod prevádzkovými nákladmi priamo spojenými s príjmami dosiahnutými v členskom štáte, kde sa vykonáva činnosť, treba rozumieť výdavky, ktoré vznikli v dôsledku tejto činnosti, a teda sú potrebné na jej výkon.³⁷

66. V tejto súvislosti nie sú pochybnosti o tom, že predmetné poskytovanie služieb vo veci samej, teda vrátenie DPH v členských štátoch, v ktorých príjemca služieb poskytuje služby cestnej dopravy, vedie ku vzniku prevádzkových nákladov, ako sú náklady spojené s nadväzovaním kontaktov s daňovými orgánmi v rôznych členských štátoch alebo náklady na daňové a právne poradenstvo.

67. Vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor vo veci samej predložený a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, prislúcha, aby v jeho rámci stanovil, ktoré z deklarovovaných prevádzkových nákladov možno považovať za prevádzkové náklady priamo súvisiace s predmetnou činnosťou v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, a na druhej strane, aký zlomok všeobecných nákladov možno považovať za priamo spojený s touto činnosťou.³⁸

68. Z predchádzajúcich úvah teda vyplýva, že na šiestu prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom treba podľa môjho názoru odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sú poskytovatelia služieb nerezidenti vo všeobecnosti zdaňovaní z príjmov plynúcich z protihodnoty za poskytnuté služby bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s týmito činnosťami, hoci takáto možnosť je priznaná poskytovateľom služieb rezidentom. Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby na základe svojho vnútroštátneho práva posúdil, aké prevádzkové náklady možno považovať za priamo spojené s predmetnou činnosťou.

³³ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júla 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, body 31 až 33 a tam citovaná judikatúra), a analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, *Sofina a i.* (C-575/17, EU:C:2018:943, body 37 a 38).

³⁴ Rozsudok z 12. júna 2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, body 1 a 2 výroku).

³⁵ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, bod 48).

³⁶ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, bod 54).

³⁷ V tomto zmysle pozri rozsudky z 13. júla 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 46 a citovaná judikatúra), a zo 6. decembra 2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, bod 33 a citovaná judikatúra).

³⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 52 a citovaná judikatúra).

IV. Návrh

69. Vzhľadom na všetky uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na druhú až šiestu prejudiciálnu otázku, ktoré mu položil Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova, Rumunsko), odpovedal takto:

1. Článok 57 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

odplatná zmluva, ktorej hlavným plnením je vrátenie DPH a spotrebných daní daňovými orgánmi vo viacerých členských štátoch, predstavuje poskytnutie „služby“ v zmysle tohto ustanovenia.

2. Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

povinnosť príjemcu služieb, ktorá vyplýva z právnej úpravy členského štátu, vykonať zrážku dane pri zdroji z odmien vyplatených poskytovateľom služieb usadeným v inom členskom štáte, ktorí poskytujú služby konkrétne vykonávané vo viacerých členských štátoch, hoci sa uvedená povinnosť nevzťahuje na odmeny vyplatené poskytovateľom služieb, ktorí sú usadení v predmetnom členskom štáte, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti.

Za predpokladu, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z vyššie uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva z povinnosti vykonať zrážku z dane, keďže je spojené s dodatočným administratívnym zaťažením, ako aj s ním súvisiacim rizikom zodpovednosti, toto obmedzenie môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinný výber dane a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

3. Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sú poskytovatelia služieb nerezidenti vo všeobecnosti zdaňovaní z príjmov plynúcich z protihodnoty za poskytnuté služby bez toho, aby im bola poskytnutá možnosť odpočítať si prevádzkové náklady priamo spojené s týmito činnosťami, hoci takáto možnosť je priznaná poskytovateľom služieb rezidentom.

Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby na základe svojho vnútroštátneho práva posúdil, aké prevádzkové náklady možno považovať za priamo spojené s predmetnou činnosťou.