



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
GIOVANNIJA PITRUZZELLE,  
predstavljeni 19. januarja 2023<sup>1</sup>

**Zadeva C-461/21**

**SC Cartrans Preda SRL**

**proti**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunalul Prahova (okrožno sodišče  
v Prahovi, Romunija))

„Predhodno odločanje – Svoboda opravljanja storitev – Člena 56 in 57 PDEU – Pojem ,  
storitev’ – Izterjava DDV, ki jo v različnih državah članicah opravi izvajalec storitev nerezident –  
Omejitve – Davčna zakonodaja – Davčni odtegljaj pri viru od plačil, ki ga prejemnik storitev  
rezident opravi od plačila, dolgovanega izvajalcu storitev nerezidentu – Utemeljiteni razlogi“

1. V tej zadevi je Sodišče znova pozvano, naj obravnava vprašanje združljivosti nacionalne zakonodaje, ki določa obdavčitev izvajalcev storitev nerezidentov z davčnim odtegljajem pri viru od plačil, ki mu jih plača prejemnik storitev rezident, z določbami prava Unije o svobodnem opravljanju storitev.
2. Ta zadeva spada v okvir spora med romunsko družbo SC Cartrans Preda SRL (v nadaljevanju: Cartrans Preda) in romunskimi davčnimi organi v zvezi z odločbo o odmeri davka, ki so jo ti organi izdali navedeni družbi. Romunski organi so družbi Cartrans Preda s to odločbo o odmeri davka naložili plačilo, prvič, dodatnega zneska DDV za storitve prevoza blaga, namenjenega uvozu v Romunijo, in drugič, zneska davčnega odtegljaja pri viru iz naslova davka na dohodek subjektov nerezidentov. Po mnenju romunskih organov bi morala družba Cartrans Preda ta znesek odtegniti od plačil, ki jih je plačala danski družbi, s katero je sklenila pogodbo o izterjavi DDV in trošarin v več državah članicah.
3. V skladu z zahtevo Sodišča bodo ti sklepni predlogi omejeni na analizo vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je postavilo predložitveno sodišče v zvezi z drugim delom odločbe o odmeri davka, ki jo je izpodbijala družba Cartrans Preda, in ki odpira vprašanja glede svobode opravljanja storitev.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: italijanščina.

## I. Pravni okvir

4. Člen 7(1) Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca (uredba št. 389 o ratifikaciji konvencije med Romunijo in Dansko o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) določa:

„Dobiček, ki ga ustvari podjetje ene države pogodbenice, se obdavči le v tej državi, razen če podjetje ne opravlja dejavnosti v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, ki ima tam sedež. [...]“

5. Člen 12, od (1) do (3), konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa:

„1. Provizije iz ene države pogodbenice, ki so plačane rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Take provizije se lahko vseeno obdavčijo v državi pogodbenici, v kateri so nastale, v skladu z zakonodajo te države; tako določen davek pa ne sme presežati 4 % višine provizij.

3. Izraz ‚provizija‘, ki se uporablja v tem členu, se nanaša na plačila, izvedena posredniku, splošnemu zastopniku s provizijo ali kateri koli drugi osebi, izenačeni s takim posrednikom ali zastopnikom po davčni zakonodaji države pogodbenice, iz katere prihaja zadevno plačilo.“

6. V skladu z romunskim davčnim pravom je pojem „provizija“ opredeljen kot „vsako plačilo v gotovini ali v naravi posredniku, splošnemu zastopniku ali kateri koli osebi, izenačeni s posrednikom ali splošnim zastopnikom za posredniške storitve, opravljene v zvezi s poslovno transakcijo“. <sup>2</sup>

7. Poleg tega morajo na podlagi romunskega davčnega prava nerezidenčni subjekti, ki prejemajo obdavčljive dohodke iz Romunije, plačati davek v skladu z romunskim pravom in se štejejo za davčne zavezanke. <sup>3</sup> Prav tako se v skladu s tem pravom provizije, ki jih plača rezident, štejejo za obdavčljivi dohodek iz Romunije, ki je prejet v Romuniji ali v tujini. <sup>4</sup>

8. Določbe romunskega davčnega prava o davčnem odtegljaju pri viru iz naslova davka na obdavčljivi dohodek iz Romunije, ki ga prejmejo nerezidenčni subjekti, določajo, da davek, ki ga morajo ti subjekti plačati od navedenega dohodka, izračuna, odtegne, prijavi in plača v državni proračun plačnik dohodka. Zlasti za provizije, ki jih rezident plača nerezidentu, se dolgovani davek izračuna z uporabo 16-odstotne stopnje na bruto dohodek. <sup>5</sup>

## II. Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9. Družba Cartrans Preda, tožeča stranka pred predložitvenim sodiščem, je izvajalec storitev prevoza blaga v cestnem prometu s sedežem v Romuniji.

<sup>2</sup> Glej člen 7(1), točka 9, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v nadaljevanju: zakon št. 571/2003) in člen 7(1), točka 9, Legea 227/2015 privind Codul fiscal (zakon 227/2015 o davčnem zakoniku, v nadaljevanju: zakon št. 227/2015).

<sup>3</sup> Glej člen 113 zakona št. 571/2003 in člen 221 zakona št. 227/2015.

<sup>4</sup> Glej člen 115(1)(f) zakona št. 571/2003 in člen 223(1)(f) zakona št. 227/2015.

<sup>5</sup> Glej člen 116(1) in (2)(d) zakona št. 571/2003 ter člen 224(1) in (4)(d) zakona št. 227/2015.

10. Romunski davčni organi so v obdobju med 18. novembrom 2019 in 7. februarjem 2020 pri družbi Cartrans Preda opravili nadzor in izdali odločbo o odmeri davka, s katero je bila družbi, prvič, naložena obveznost plačila 1529 RON dodatnega DDV, in drugič, 79.478 RON davka na dohodek subjektov nerezidentov.

11. Glede drugega dela odločbe o odmeri davka, ki je pomemben v okviru teh sklepnih predlogov, je iz spisa razvidno, da je družba Cartrans Preda z dansko družbo FDE Holding A/S sklenila pogodbo, s katero je na to družbo prenesla pravico, da v njenem imenu zahteva povračilo DDV za nakup blaga znotraj Skupnosti, natančneje goriva, ki ga je družba Cartrans Preda kupila v več državah članicah Unije. Na podlagi te pogodbe je družba FDE Holding kot zakoniti zastopnik družbe Cartrans Preda opravila vse potrebne formalnosti za povračilo DDV. Plačila, prejeta za te storitve, so bila določena kot določen odstotek povračila DDV v vsaki državi.

12. Iz predložitvene odločbe izhaja, da so po mnenju romunskih davčnih organov zgoraj navedena plačila, ki jih je prejela družba FDE Holding, „provizije“. Po mnenju navedenih organov družba Cartrans Preda od teh provizij ni izvedla davčnega odtegljaja pri viru od davka na dohodek subjektov nerezidentov z uporabo stopnje 4 % od bruto dohodka, kot je določeno v členu 12(2) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Romunijo in Dansko.

13. Družba Cartrans Preda je pred predložitvenim sodiščem izpodbijala odločbo o odmeri davka, ki ji je bila izdana. V zvezi z obdavčevanjem dohodkov, ki jih prejmejo subjekti nerezidenti, družba Cartrans Preda pred tem sodiščem trdi, da ti dohodki niso „provizije“. Šlo naj bi namreč za plačila za opravljene storitve, ki so v skladu s členom 7(1) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja obdavčljive samo na Danskem. V zvezi s tem naj bi družba FDE Holding potrdila, da je za plačila, ki jih je prejela za zadevne storitve, vključno s plačili iz Romunije, plačala davek, ki ga je treba plačati na Danskem.

14. Družba Cartrans Preda poleg tega trdi, da je z romunskim gospodarskim subjektom sklenila povsem enakovredno pogodbo o izterjavi DDV, ne da bi romunski davčni organi menili, da je dolžna odtegniti davek pri viru od dohodka, ki ustreza plačilu za opravljene storitve.

15. Družba Cartrans Preda meni, da naj bi storitve izterjave DDV v tujini ustvarjale obveznost za romunskega rezidenta, da plača davek z odtegljajem pri viru le, če je opravljanje storitve dogovorjeno z rezidentom druge države članice. To bi povzročilo različno obravnavo, ki pomeni omejevanje svobode opravljanja storitev v Uniji in s tem kršitev členov 56 in 57 PDEU.

16. Na podlagi teh ugotovitev predložitveno sodišče dvomi o združljivosti s pravom Unije, zlasti v zvezi s tem, kako so romunski davčni organi opredelili storitve, ki jih je opravila nerezidenčna pravna oseba FDE Holding, in v zvezi z obdavčitvijo dohodkov, ki jih je prejela. Ti dvomi bi lahko privedli do razveljavitve odločbe o odmeri davka.

17. V zvezi s tem je Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija) odločilo, da prekine postopek in Sodišču predloži šest vprašanj za predhodno odločanje, od katerih se tretje, četrto, peto in šesto, katerih analiza je predmet teh sklepnih predlogov, nanašajo na morebitno kršitev določb Unije o svobodi opravljanja storitev, in sicer:

„[...]“

3. Ali je, glede na določbe člena 57 PDEU, izterjava DDV in trošarin pri finančnih upravah več držav članic opravljanje storitev znotraj Skupnosti ali dejavnost splošnega zastopnika s provizijo, ki deluje kot posrednik v poslovni transakciji?
4. Ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da gre za omejitev svobode opravljanja storitev, če mora prejemnik storitve, ki jo opravi izvajalec storitev s sedežem v drugi državi članici, na podlagi zakonodaje države članice, v kateri ima sedež prejemnik storitve, odtegniti davek od plačila, ki ga mora plačati za to storitev, glede na to, da ta obveznost odtegljaja ne obstaja, če to storitev opravi izvajalec storitev, ki ima sedež v isti državi članici kot prejemnik storitve?
5. Ali je davčna obravnava v državi rezidentstva subjekta, ki plača dohodek, element, zaradi katerega je svobodno opravljanje storitev manj privlačno in ovirano, ker se mora rezident zato, da se izogne uporabi davka z davčnim odtegljajem pri viru v višini 4 %, omejiti na sodelovanje na področju izterjave DDV in trošarine s subjekti s sedežem v isti državi članici in ne s tistimi, ki imajo sedež v drugih državah članicah?
6. Ali se dejstvo, da se za dohodek, ki ga prejme subjekt nerezident, uporablja davek v višini 4 % (oziroma 16 %, odvisno od primera) bruto zneska, davek od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za izvajalca storitev s sedežem v isti državi članici (če realizira prihodke), pa znaša 16 % neto zneska, lahko prav tako šteje za kršitev člena 56 PDEU, ker je to še en element, zaradi katerega je svobodno opravljanje zadevnih storitev za subjekte nerezidente manj privlačno in ovirano?“

### III. Pravna presoja

18. Kot je že navedeno v točki 3 zgoraj, so v teh sklepnih predlogih v skladu z zahtevo Sodišča analizirana vprašanja za predhodno odločanje v zvezi z razlago določb prava Unije o svobodi opravljanja storitev, natančneje členov 56 in 57 PDEU.

#### A. Tretje vprašanje za predhodno odločanje

19. S tretjim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 57 PDEU razlagati tako, da storitev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pri kateri gre za izterjavo DDV in trošarin v imenu podjetja pri finančnih upravah več držav članic, pomeni opravljanje storitev v smislu te določbe in tako spada na področje uporabe svobode opravljanja storitev v Uniji, ki je določena v členu 56 PDEU?

20. Glede tega je treba najprej opozoriti, da so v skladu s členom 57 PDEU „storitve“ opredeljene kot storitve takrat, kadar se praviloma opravljajo za plačilo in kolikor jih ne urejajo določbe, ki se nanašajo na prosti pretok blaga, kapitala in oseb. V drugem odstavku tega člena so primeroma našteve nekatere dejavnosti, ki so zajete s pojmom „storitev“, med njimi tudi dejavnosti trgovinskega značaja.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Sodba z dne 9. julija 2020, RL (Direktiva o boju proti zamudam pri plačilih) (C-199/19, EU:C:2020:548, točka 31).

21. Iz tega sledi, da PDEU pojem „storitev“ opredeljuje široko, tako da se s tem pojmom razume katera koli storitev, ki ne spada med druge temeljne svoboščine, s ciljem, da gospodarska dejavnost ne bi bila izvzeta iz področja uporabe temeljnih svoboščin.<sup>7</sup>

22. Iz široke opredelitve pojma „storitev“ iz člena 57 PDEU, kot jo razlaga Sodišče v sodni praksi, navedeni v prejšnjih dveh točkah, po mojem mnenju izhaja, da odplačna pogodba, katere glavna storitev je izterjava DDV in trošarin pri finančnih upravah več držav članic, kot je pogodba med družbama Cartrans Preda in FDE Holding, pomeni opravljanje „storitve“ v smislu člena 57 PDEU.

23. Zdi se, da dvomi predložitvenega sodišča izhajajo iz dejstva, da so romunski davčni organi zneske, ki jih je družba Cartrans Preda plačala družbi FDE Holding na podlagi te pogodbe, opredelili kot „provizije“ v smislu člena 12(3) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Romunijo in Dansko.

24. Vendar ta okoliščina nikakor ne more spremeniti ugotovitve, da je glavna storitev, ki je predmet pogodbe, sklenjene med družbama Cartrans Preda in FDE Holding, storitev v smislu člena 57 PDEU.

25. Člen 57 PDEU namreč določa, da so „storitve“ v smislu Pogodb tiste, ki se „praviloma opravljajo za plačilo“. V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da je bistvena značilnost plačila to, da pomeni ekonomsko protidajatev za zadevne storitve,<sup>8</sup> o kateri se običajno dogovorita izvajalec in prejemnik storitve, in sprejelo precej široko razlago pojma „plačilo“.<sup>9</sup>

26. V obravnavani zadevi ni dvoma, da so zneski, ki jih je plačala družba Cartrans Preda, ekonomska protidajatev za storitve, ki jih je opravila družba FDE Holding. Iz tega sledi, da morebitna opredelitev teh protidajatev, plačanih za opravljanje storitve, kot „provizij“ na podlagi nacionalne zakonodaje ali na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, nikakor ne vpliva na opredelitev opravljenih storitev, za katere se plačujejo te protidajatev, kot „storitev“ v smislu člena 57 PDEU.

27. Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da kadar ni ukrepov za poenotenje ali harmonizacijo, usmerjenih v odpravo dvojnega obdavčevanja na ravni Evropske unije, države članice v okviru svoje pristojnosti, da določijo merila za obdavčitev dohodkov in premoženja zaradi odprave dvojnega obdavčevanja, če je primerno, po konvencijski poti, še naprej prosto opredeljujejo plačila za opravljanje storitev, kot se jim zdi primerno, pri čemer morajo upoštevati prosto gibanje in pretok, ki sta zagotovljena s PDEU.<sup>10</sup>

28. Glede na zgoraj navedeno menim, da je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti, da je treba člen 57 PDEU razlagati tako, da odplačna pogodba, katere glavna storitev je izterjava DDV in trošarin pri finančnih upravah več držav članic, pomeni opravljanje „storitve“ v smislu te določbe.

<sup>7</sup> Sodba z dne 9. julija 2020, RL (Direktiva o boju proti zamudam pri plačilih) (C-199/19, EU:C:2020:548, točka 32 in navedena sodna praksa).

<sup>8</sup> Glej zlasti sodbo z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 47 in navedena sodna praksa).

<sup>9</sup> V zvezi s tem glej podrobno analizo sodne prakse v nedavnih sklepnih predlogih generalnega pravobranilca N. Emiliouja v zadevi C-372/21, EU:C:2022:540, točka 37 in naslednje ter navedena sodna praksa.

<sup>10</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 2018, Sauvage in Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856, točki 22 in 24 ter navedena sodna praksa).

## **B. Četrto in peto vprašanje za predhodno odločanje**

29. Predložitveno sodišče s četrnim in petim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da obveznost, ki je na podlagi ureditve države članice naložena prejemniku storitev – in sicer, da davek od plačil, izplačanih izvajalcu storitev s sedežem v drugi državi članici, ki storitve dejansko izvaja v različnih državah članicah, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja za plačila, izplačana izvajalcu storitev s sedežem v zadevni državi članici, ki opravlja povsem enake storitve – pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te določbe.

30. Zakonodajca iz postopka v glavni stvari določa obveznost prejemnika storitve, da davek od plačil za storitev, ki jo opravi izvajalec nerezident, odtegne pri viru. V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav neposredno obdavčevanje spada v njihovo pristojnost, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije in zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s PDEU.<sup>11</sup>

31. V zvezi s tem je treba tudi spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso člen 56 PDEU nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše kot opravljanje storitev izključno znotraj ene države članice.<sup>12</sup>

32. Člen 56 PDEU namreč zahteva, da se odpravijo vse omejitve svobode opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima izvajalec storitev sedež v drugi državi članici kot tisti, v kateri se storitev opravlja.<sup>13</sup>

33. Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, s katerimi se prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost uresničevanja te svobode.<sup>14</sup> Tako zadošča, da lahko zadevna ureditev zmanjša privlačnost izvrševanja te svoboščine.<sup>15</sup>

34. Take omejitve svobode opravljanja storitev so lahko dopustne le, če sledijo legitimnemu cilju, ki je združljiv s PDEU, in če so utemeljene z nujnimi razlogi v splošnem interesu, poleg tega pa morajo biti v takem primeru primerne za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne smejo presegati tega, kar je nujno za doseg tega cilja.<sup>16</sup>

35. Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso svobodo opravljanja storitev v smislu člena 56 PDEU uživata tako izvajalec kot prejemnik storitev.<sup>17</sup>

<sup>11</sup> Glej med drugim sodbi z dne 3. marca 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, točka 25 in navedena sodna praksa), in nazadnje z dne 24. februarja 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde in Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 in C-53/21, EU:C:2022:127, točka 21 in navedena sodna praksa).

<sup>12</sup> Glej med drugim sodbo z dne 24. februarja 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde in Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 in C-53/21, EU:C:2022:127, točka 22 in navedena sodna praksa).

<sup>13</sup> Glej med drugim sodbo z dne 24. februarja 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde in Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 in C-53/21, EU:C:2022:127, točka 22 in navedena sodna praksa).

<sup>14</sup> Glej med drugim sodbo z dne 27. oktobra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, točka 23 in navedena sodna praksa).

<sup>15</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi X (C-498/10, EU:C:2011:870, odstavek 17 in navedena sodna praksa).

<sup>16</sup> Glej med drugim sodbo z dne 27. oktobra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, točka 24 in navedena sodna praksa).

<sup>17</sup> Glej med drugim sodbo z dne 27. oktobra 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, točka 25 in navedena sodna praksa).

36. V obravnavani zadevi, kot je razvidno iz določb, navedenih v točkah od 5 do 8 zgoraj, zadevna nacionalna zakonodaja od prejemnikov storitev, kot so tiste iz postopka v glavni stvari, ki jih opravljajo gospodarski subjekti nerezidenti, zahteva, da plačajo davek z odtegljajem pri viru po stopnji 16 % od bruto dohodka, ki se lahko na podlagi določb konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja zmanjša na stopnjo 4 %. Ta obveznost davčnega odtegljaja pri viru pa ne velja za iste storitve, ki jih opravljajo gospodarski subjekti rezidenti, ki so, kot je razvidno iz spisa, obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb po 16-odstotni stopnji na neto dohodek.

37. V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da lahko obveznost takega davčnega odtegljaja, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, ne glede na učinke, ki jih lahko ima ta odtegljaj pri viru na davčni položaj izvajalcev storitev, ki niso rezidenti, povzroči, da so za prejemnike storitev, ki so rezidenti, čezmejne storitve manj privlačne od storitev, ki jih opravljajo izvajalci storitev, ki so rezidenti, in navedene prejemnike storitev odvrta od sodelovanja z izvajalci storitev, ki niso rezidenti.<sup>18</sup>

38. Kot trdi družba Cartrans Preda, gre v obravnavani zadevi za neenako obravnavanje prejemnikov storitev, ki so rezidenti, glede na to, ali uporabljajo storitve izvajalca storitev, ki je rezident ali nerezident. Če namreč prejemnik storitev koristi usluge izvajalca storitev, ki ni rezident, zanj velja obveznost, da davek od plačil, izplačanih temu izvajalcu, odtegne pri viru, kar vključuje dodatno upravno breme za prejemnika storitev in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo. Obstoj takih tveganj je jasno izkazan v obravnavani zadevi, v kateri je bila družbi Cartrans Preda naknadno vročena odločba o odmeri davka, ki se izpodbija pred predložitvenim sodiščem.

39. V takem primeru različno obravnavanje pomeni manj ugodno obravnavanje rezidenta, ki uporablja čezmejne storitve, zaradi česar se ugotavlja, da gre za omejitev svobode opravljanja storitev, ki je načeloma prepovedana.<sup>19</sup>

40. Te ugotovitve ni mogoče ovreči s trditvami romunske vlade, ki temeljijo na sodbi z dne 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), v skladu s katero na področju neposrednih davkov položaj subjektov rezidentov in položaj subjektov nerezidentov praviloma nista primerljiva.<sup>20</sup>

41. Sodišče je v zvezi s tem namreč že zavrnilo podobne trditve in poudarilo, da sta, kot tudi izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 35 zgoraj, prejemnik storitev in izvajalec storitev ločena pravna subjekta z lastnimi interesi, vsak od njiju pa se lahko sklicuje na svobodo opravljanja storitev, če se je poseglo v njegove pravice.<sup>21</sup>

42. Kot izhaja iz točk 38 in 39 zgoraj, se omejitev v primeru, kot je obravnavani, nanaša na položaj prejemnika storitev in zato ni odvisna od kakršnih koli vplivov na položaj izvajalca storitev.

43. Ob upoštevanju tega za obstoj omejitve prav tako ni pomembno, da lahko izvajalec storitve na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja od davkov, ki jih plača v državi, v kateri ima sedež, odbije znesek, ki ga odtegne prejemnik storitve, ki mu je naložena obveznost, da

<sup>18</sup> Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točki 28 in 32).

<sup>19</sup> Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi X (C-498/10, EU:C:2011:870, točka 25).

<sup>20</sup> Romunska vlada se sklicuje zlasti na točki 38 in 39 navedene sodbe.

<sup>21</sup> Glej sodbo z dne 18. februarja 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 27).

opravi davčni odtegljaj pri viru. Kot izhaja iz točke 37 zgoraj, obstoj omejitve v primeru, kot je ta v obravnavani zadevi, ni odvisen od učinkov, ki jih ima lahko davčni odtegljaj pri viru na davčni položaj izvajalcev storitev, ki niso rezidenti.<sup>22</sup>

44. Vendar pa romunska vlada trdi, da je zadevna nacionalna ureditev ukrep, ki ga je država članica uvedla za uresničevanje cilja v splošnem interesu, in sicer zagotavljati pobiranje davka, ki ga dolgujejo subjekti nerezidenti, zato je ta ukrep utemeljen s potrebo po zagotovitvi učinkovite izterjave davkov.

45. Kot je bilo v zvezi s tem opozorjeno v točki 34 zgoraj, je v skladu z ustaljeno sodno prakso omejitev svobode opravljanja storitev lahko dopustna iz nujnih razlogov v splošnem interesu, če je uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.<sup>23</sup>

46. Prvič, glede obstoja nujnega razloga v splošnem interesu je Sodišče že večkrat razsodilo, da nujnost zagotovitve učinkovite izterjave davka pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja storitev.<sup>24</sup>

47. V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da so postopek davčnega odtegljaja pri viru in predpisi glede odgovornosti, namenjeni njegovi uveljavitvi, legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje dohodkov subjekta, ki ima sedež zunaj države obdavčitve, in da se prepreči, da bi zadevni prihodki ostali neobdavčeni tako v državi rezidentstva kot v državi izvajanja storitev.<sup>25</sup>

48. Drugič, glede primernosti ukrepa za zagotovitev uresničevanja zadevnega cilja je Sodišče v sodbi z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), razsodilo, da je davčni odtegljaj pri viru ustrezen ukrep za zagotovitev učinkovite izterjave dolgovanega davka, če gre za izvajalce storitev, ki občasno opravljajo storitve v državi članici, ki ni država članica njihovega sedeža, in v tej državi ne ostanejo dolgo.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> V zvezi s tem glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točke od 54 do 57).

<sup>23</sup> Glej sodbi z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 36), in z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 29).

<sup>24</sup> Glej sodbe z dne 3. oktobra 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, točka 36); z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39), in z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 39).

<sup>25</sup> Glej sodbi z dne 3. oktobra 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, točka 36), in z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39).

<sup>26</sup> Glej točko 42.



49. Menim, da ta ugotovitev še toliko bolj velja, kadar – kot v obravnavani zadevi – na eni strani izvajalec storitev, ki ni rezident, za rezidenta opravi storitev, ki jo dejansko izvede v več državah članicah in ne v državi članici, iz katere izvira dohodek, na drugi strani pa so plačila za te storitve na podlagi nacionalne zakonodaje in konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja obdavčena v državi članici, katere rezident je prejemnik storitev.<sup>27</sup>

50. Tretjič, glede vprašanja, ali ta ukrep presega, kar je potrebno za zagotovitev učinkovite izterjave dolgovanega davka, je Sodišče že ugotovilo, da ukrep, v skladu s katerim se davek, za katerega je zavezan nerezident, odtegne pri viru, ni nujno bolj omejevalen in strog od neposrednega pobiranja davka pri izvajalcu storitev, ki ni rezident, zato se lahko šteje, da je utemeljen z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka.<sup>28</sup>

51. Nazadnje, na obravnavi se je razpravljalo o tveganju dvojnega obdavčevanja v položaju, kakršen je v obravnavani zadevi, v katerem se na podlagi nacionalne zakonodaje države članice, v kateri ima sedež prejemnik storitev, z obveznostjo naknadnega davčnega odtegljaja pri viru obdavčijo plačila, ki se izplačajo izvajalcu za zadevne storitve, če je ta že predložil dokaz, da je plačal davek v državi članici, katere rezident je.

52. Vendar pa glede tega po eni strani ugotavljam, da je romunska vlada na obravnavi izpostavila, da je s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja<sup>29</sup> predvidena možnost, da se od davka od dohodkov, ustvarjenih v Romuniji, ki ga je treba plačati na Danskem, odbijejo davki od teh dohodkov, ki jih je treba plačati v drugi državi članici, in sicer v Romuniji. Romunska vlada je tudi pojasnila, da ta določba ne izključuje upravičenosti do takega naknadnega odbitka, in sicer tudi če je bil davek od teh dohodkov, ki ga je treba plačati v državi, katere rezident je izvajalec storitev, že plačan. V tem primeru se prizna davčni dobropis, ki se lahko upošteva pri obračunu davka, dolgovanega v naslednjih davčnih letih.

53. Kot je na obravnavi dokazala Komisija, možnost uporabe davčnega dobropisa ne izključuje v celoti tveganja za dvojno obdavčitev takih dohodkov. To na primer velja, kadar izvajalec storitev iz katerega koli razloga v naslednjih letih ni zavezan k plačilu davkov v državi rezidentstva, zaradi česar takega davčnega dobropisa ne more izkoristiti. Vendar pa to ne pomeni nujno, da tak položaj ni združljiv s pravom Unije. Iz sodne prakse v zvezi s tem namreč izhaja, da glede na to, da pravo Unije v sedanjem stanju ne določa splošnih meril za razdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Uniji, tako dvojno obdavčevanje ni nujno izključeno v vseh okoliščinah.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> V zvezi z razpravo, ki se je razvila med obravnavo in se je nanašala na izvajanje davčne pristojnosti v državah članicah v takih okoliščinah, ugotavljam, da v skladu z načeli mednarodnega davčnega prava načelo teritorialnosti (splošno priznано na mednarodni ravni tudi v sodni praksi Sodišča; v zvezi s tem glej med drugim sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, točka 20 in navedena sodna praksa)) obsega dve merili glede davčne pristojnosti držav, od katerih je prvo *subjektivno* in povezano z rezidentstvom, drugo pa *objektivno* in se nanaša na „vir dohodka“. Praviloma tako država obdavčuje svoje rezidente neomejeno, subjekte nerezidente pa omejeno v zvezi s prihodki, ustvarjenimi na državnem ozemlju (načelo rezidentstva in načelo vira, ki sta posledica načela teritorialnosti; glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, točka 45) in njene sklepne predloge v zadevi Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, točka 55)). Ker ima v obravnavanem primeru zadevni dohodek izvor v državi članici, katere rezident je prejemnik storitve, se na prvi pogled vsaj z vidika načela teritorialnosti ne zdi, da se postavlja vprašanje glede zakonitosti izvajanja davčne pristojnosti te države članice v zvezi s tako ustvarjenimi dohodki, in to čeprav so bile dejavnosti v okviru storitev dejansko izvedene zunaj te države članice. Poleg tega je vprašanje, ali je izvajanje davčne pristojnosti zadevne države članice nezdržljivo s pravom Unije, občutljivo in ni predmet vprašanj za predhodno odločanje, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, ter presega okvir obravnavane zadeve.

<sup>28</sup> Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točki 52 in 53).

<sup>29</sup> Romunska vlada se je sklicevala na člen 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

<sup>30</sup> Glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 25. februarja 2021, Société Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, točka 29 in navedena sodna praksa).

54. Na četrto in peto vprašanje za predhodno odločanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je treba ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov po mojem mnenju odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da obveznost, ki je na podlagi ureditve države članice naložena prejemniku storitev – in sicer, da davek od plačil, izplačanih izvajalcem storitev s sedežem v drugi državi članici, ki storitve dejansko izvajajo v več državah članicah, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja za plačila, izplačana izvajalcem storitev s sedežem v zadevni državi članici – pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te določbe, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo. Kadar omejitev svobode opravljanja storitev izhaja iz navedene nacionalne ureditve in je posledica obveznosti davčnega odtegljaja pri viru, kar vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, je to omejitev mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka in ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev tega cilja.

### *C. Šesto vprašanje za predhodno odločanje*

55. S šestim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da gre za omejitev svobode opravljanja storitev, če davek od plačila, ki ga prejme izvajalec določenih storitev, ki je nerezident – in je plačan z davčnim odtegljajem pri viru, ki ga opravi prejemnik teh storitev – znaša 4 % ali – odvisno od primera – 16 % bruto zneska teh plačil, medtem ko davčno breme iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, ki jih prejme izvajalec enakih storitev, ki je rezident, znaša 16 % neto zneska takih plačil.

56. Namen vprašanja predložitvenega sodišča je preveriti, ali davčni odtegljaj pri viru, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, pomeni tudi omejitev svobode opravljanja storitev, če se davčni odtegljaj pri viru od dohodkov, ki jih prejmejo gospodarski subjekti nerezidenti, izvede na bruto dohodke, medtem ko se davčno breme, ki ga nosijo gospodarski subjekti rezidenti, izvede na neto dohodke.

57. V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče že imelo priložnost potrditi, da člen 56 PDEU nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero se pri obdavčitvi subjektov nerezidentov praviloma upoštevajo bruto dohodki brez odbitkov poslovnih stroškov, medtem ko so rezidenti obdavčeni od neto dohodkov po odbitku teh stroškov.<sup>31</sup>

58. Kot izhaja iz točke 8, je z nacionalno ureditvijo v obravnavanem primeru določen davčni odtegljaj pri viru v višini 16 % od plačil za storitve, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari in ki jih opravijo izvajalci storitev, ki niso rezidenti. Ta davčni odtegljaj se lahko na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Romunijo in Dansko, zniža na 4 %. Davčni odtegljaj pri viru se izračuna na osnovi bruto zneska plačil, ki jih prejme izvajalec storitev nerezident, davek od dohodkov pravnih oseb, za katerega plačilo je zavezan izvajalec storitev rezident, pa znaša 16 % neto zneska.

59. Iz tega sledi, da davčni odtegljaj pri viru v višini 16 %, ki se izvede na bruto osnovo, jasno postavlja izvajalca storitev nerezidenta v manj ugoden položaj v primerjavi z izvajalcem, ki je rezident. Če po drugi strani stopnja davčnega odtegljaja pri viru, določena s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki se izvedene na bruto znesek plačila, znaša 4 %, in izvajalec

<sup>31</sup> Sodbe z dne 12. junija 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, točki 29 in 55); z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, točka 42); z dne 15. februarja 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, točka 23), in z dne 13. julija 2016, Brisal in KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 24).

storitev nerezident nima možnosti odbitka poslovnih stroškov, povezanih s storitvijo, bo 16-odstotna stopnja, ki se izvede od neto plačila, ugodnejša za izvajalca storitev rezidenta, če je skupni davek, ki ga mora plačati izvajalec nerezident, pri 4-odstotnem davčnem odtegljaju od bruto osnove višji od davka, ki bi ga moral plačati pri uporabi 16-odstotne stopnje od neto dohodka, to je, če bi se pripadajoči poslovni stroški lahko odbili od plačila prejemnika storitve.

60. Ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 57 zgoraj, je treba v teh okoliščinah skleniti, da nacionalna ureditev, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari in na podlagi katere so izvajalci storitev nerezidenti obdavčeni od dohodkov, ki izhajajo iz plačil za opravljene storitve, ne da bi se jim omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko je ta možnost zagotovljena izvajalcem storitev rezidentom, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, kar je v skladu s členom 56 PDEU načeloma prepovedano.<sup>32</sup>

61. Dejstvo, da za izvajalce storitev nerezidente lahko morebiti velja ugodnejša davčna stopnja od tiste, ki se uporablja za izvajalce storitev rezidente, ne more upravičiti omejitve svobode opravljanja storitev, kakršna je navedena v prejšnji točki.

62. Prvič, v zvezi s tem je Sodišče večkrat razsodilo, da se neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, na podlagi morebitnih drugih ugodnosti, tudi če se domneva njihov obstoj, ne more šteti za skladno s pravom Unije.<sup>33</sup>

63. Drugič, Sodišče je v svoji sodni praksi jasno razlikovalo med možnostjo uveljavljanja poslovnih stroškov na eni strani in višino davčne stopnje na drugi.<sup>34</sup> Tako je potrdilo, da je odrekanje odbitka poslovnih stroškov, ki so neposredno povezani z obdavčljivo dejavnostjo subjekta nerezidenta, samo po sebi v nasprotju s svobodo opravljanja storitev.<sup>35</sup>

64. Načelne kršitve svobode opravljanja storitev nerezidentov zato na podlagi nemožnosti odbitka stroškov financiranja, ki so neposredno povezani z obdavčljivo dejavnostjo, ni mogoče izravnati z davčno stopnjo, ki je v razmerju do rezidentov nižja.<sup>36</sup>

65. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba poslovne stroške, ki so neposredno povezani z dohodki, prejetimi v državi članici, v kateri se izvaja dejavnost, šteti za stroške, ki nastanejo zaradi te dejavnosti in so torej nujni za njeno izvajanje.<sup>37</sup>

66. V zvezi s tem je nedvomno, da pri izvajanju storitev iz postopka v glavni stvari, to je pri izterjavi DDV v državah članicah, v katerih prejemnik storitev opravlja storitve cestnega prevoza, nastajajo poslovni stroški, kot so stroški, povezani z vzpostavljanjem stika z davčnimi organi različnih držav članic, ali stroški, ki se nanašajo na dejavnost davčnega in pravnega svetovanja.

<sup>32</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 28).

<sup>33</sup> Glej v tem smislu sodbi z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točke od 31 do 33 in navedena sodna praksa), in po analogiji z dne 22. novembra 2018, *Sofina in drugi* (C-575/17, EU:C:2018:943, točki 37 in 38).

<sup>34</sup> Sodba z dne 12. junija 2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, točki 1 in 2 izreka).

<sup>35</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, točka 48).

<sup>36</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, točka 54).

<sup>37</sup> Glej v tem smislu sodbi z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 46 in navedena sodna praksa), in z dne 6. decembra 2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, točka 33 in navedena sodna praksa).

67. Predložitveno sodišče, ki odloča o sporu v glavni stvari in mora prevzeti odgovornost za izdajo sodne odločbe, mora v okviru tega spora ugotoviti, prvič, kateri stroški od tistih, ki se bodo morda uveljavljali, se lahko v smislu nacionalne zakonodaje štejejo za poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, in drugič, kolikšen je delež splošnih stroškov, ki ga je mogoče šteti za neposredno povezanega s to dejavnostjo.<sup>38</sup>

68. Po mojem mnenju iz zgornjih preudarkov torej izhaja, da je treba na šesto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero so izvajalci storitev nerezidenti praviloma obdavčeni od dohodkov, ki izhajajo iz plačil za opravljene storitve, ne da bi se jim omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko je ta možnost zagotovljena izvajalcem storitev rezidentom. Nacionalno sodišče mora na podlagi nacionalnega prava presoditi, kateri poslovni stroški se lahko štejejo za neposredno povezane z zadevno dejavnostjo.

#### IV. Sklep

69. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na tretje, četrto, peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija), odgovori:

1. Člen 57 PDEU je treba razlagati tako, da

odplačna pogodba, katere glavna storitev je izterjava DDV in trošarin pri finančnih upravah več držav članic, pomeni opravljanje „storitve“ v smislu te določbe.

2. Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da

obveznost, ki je na podlagi ureditve države članice naložena prejemniku storitev – in sicer, da davek od plačil, izplačanih izvajalcem storitev s sedežem v drugi državi članici, ki storitve dejansko izvajajo v več državah članicah, odtegne pri viru, medtem ko taka obveznost ne obstaja za plačila, izplačana izvajalcem storitev s sedežem v zadevni državi članici – pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu te določbe, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo.

Kadar omejitev svobode opravljanja storitev izhaja iz navedene nacionalne ureditve in je posledica obveznosti davčnega odtegljaja pri viru, kar vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, je to omejitev mogoče utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka in ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev tega cilja.

3. Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero so izvajalci storitev, ki niso rezidenti, praviloma obdavčeni od dohodkov, ki izhajajo iz plačil za opravljene storitve, ne da bi se jim omogočilo, da odbijejo poslovne stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo, medtem ko je ta možnost zagotovljena izvajalcem storitev rezidentom.

<sup>38</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točka 52 in navedena sodna praksa).

Nacionalno sodišče mora na podlagi nacionalnega prava presoditi, kateri poslovni stroški se lahko štejejo za neposredno povezane z zadevno dejavnostjo.