



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

22 декември 2022 година*

„Преюдициално запитване — Вътрешен пазар — Член 114, параграф 2 ДФЕС — Изключване на данъчните разпоредби — Директива 2000/31/ЕО — Услуги на информационното общество — Електронна търговия — Телематичен портал за посредничество във връзка с недвижими имоти — Член 1, параграф 5, буква а) — Изключване на „данъчната област“ — Директива 2006/123/ЕО — Услуги на вътрешния пазар — Член 2, параграф 3 — Изключване на „областта на данъчното облагане“ — Директива (ЕС) 2015/1535 — Член 1, точка 1, букви д) и е) — Понятия „правило за услуги“ и „технически регламент“ — Задължение на доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти да събират и предават на данъчните органи данните от договорите за наем и да извършват удържка при източника на данъка върху извършените плащания — Задължение на доставчиците на услуги, които не притежават постоянен обект в Италия, да посочат данъчен представител — Член 56 ДФЕС — Ограничителен характер — Легитимна цел — Непропорционалност на задължението за посочване на данъчен представител — Член 267, трета алинея ДФЕС — Правомощия на национална юрисдикция, чиито решения не подлежат на съдебно обжалване по вътрешното право“

По дело C-83/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Consiglio di Stato (Държавен съвет, Италия) с акт от 26 януари 2021 г., постъпил в Съда на 9 февруари 2021 г., в рамките на производство по дело

Airbnb Ireland UC plc,

Airbnb Payments UK Ltd

срещу

Agenzia delle Entrate,

при участието на:

Presidenza del Consiglio dei Ministri,

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi),

* Език на производството: италиански.

Renting Services Group Srl,

Coordinamento delle Associazioni e dei Comitati di tutela dell'ambiente e dei diritti degli utenti e dei consumatori (Codacons)

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: А. Prechal, председател на състав, М. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl (докладчик) и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: М. Szpunar,

секретар: С. Di Bella, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 април 2022 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Airbnb Ireland UC plc и Airbnb Payments UK Ltd, от М. Antonini, S. Borocci, A. R. Cassano, М. Clarich, I. Perego, G. M. Roberti, avvocati, и D. Van Liedekerke, advocaat,
- за Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi), от E. Gambaro, A. Manzi и A. Papi Rossi, avvocati,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- за белгийското правителство, от М. Jacobs и L. Van den Broeck, в качеството на представители, подпомагани от С. Molitor, адвокат,
- за чешкото правителство, от Т. Machovičová, М. Smolek и J. Vlácil, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител,
- за френското правителство, от N. Vincent и Т. Stéhelin, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от М. К. Bulterman и J. Hoogveld, в качеството на представители,
- за австрийското правителство, от М. Augustin, А. Posch и J. Schmoll, в качеството на представители,
- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Armati, Р. Rossi и E. Sanfrutos Cano, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 юли 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 5, буква а) от Директива 2000/31/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 8 юни 2000 година за някои правни аспекти на услугите на информационното общество, и по-специално на електронната търговия на вътрешния пазар (Директива за електронната търговия) (ОВ L 178, 2000 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 29, стр. 257), член 2, параграф 3 от Директива 2006/123/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар (ОВ L 376, 2006 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50), и на член 1, параграф 1, букви д) и е) от Директива (ЕС) 2015/1535 на Европейския парламент и на Съвета от 9 септември 2015 година[,] установяваща процедура за предоставянето на информация в сферата на техническите регламенти и правила относно услугите на информационното общество (ОВ L 241, 2015 г., стр. 1), както и на член 56 и член 267, трета алинея ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Airbnb Ireland UC plc и Airbnb Payments UK Ltd, от една страна, и Agenzia delle Entrate (данъчна администрация, Италия), от друга страна, относно законосъобразността на правила на италианското право, свързани с данъчния режим на услугите по посредничество при краткосрочно отдаване под наем на недвижими имоти.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2000/31

- 3 Съгласно съображение 12 от Директива 2000/31:

„Необходимо е да се изключат от приложното поле на настоящата директива определени дейности въз основа на това, че свободата на предоставяне на услуги в тези сфери не може на този етап да бъде гарантирана съгласно Договора или съществуващото вторично законодателство; изключването на тези дейности не трябва да засяга инструментите, които биха се оказали необходими за правилното функциониране на вътрешния пазар; данъчното облагане, и по-специално данък добавена стойност върху голям брой услуги, които са обхванати от настоящата директива, трябва да се изключи от приложното поле на настоящата директива“.

4 Съображение 13 от тази директива гласи:

„Настоящата директива няма за цел да определи правила в областта на фискалните задължения, нито пък предотвратява [изработването] на [общностни] документи, които засягат фискални аспекти на електронната търговия“.

5 Член 1 от посочената директива, озаглавен „Цел и приложно поле“, прогласява:

„1. Настоящата директива има за цел да допринесе за нормалното функциониране на вътрешния пазар, като осигурява свободното движение на услуги на информационното общество между държавите членки.

[...]

5. Настоящата директива не се прилага за:

а) данъчната област;

[...]“.

Директива 2006/123

6 Съгласно съображение 29 от Директива 2006/123:

„Като се има предвид, че договорът предвижда специфични правни основи за данъчно облагане, и като се отчитат вече приетите инструменти на Общността в тази област, необходимо е данъчното облагане да бъде изключено от обхвата на настоящата директива“.

7 Член 2 от тази директива, озаглавен „Обхват“, гласи в параграф 3:

„Настоящата директива не се прилага в областта на данъчното облагане“.

Директива 2015/1535

8 Член 1, параграф 1 от Директива 2015/1535 предвижда:

„1. За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

[...]

а) „правило за услуги“ означава изискване от общ характер, свързано с предприемането и упражняването на дейности за услуги [на информационното общество], и по-специално разпоредби относно доставчиците на услуги, услугите и получателите на услугите, като се изключат всякакви правила, които не са специално насочени към [тези] услуги [...].

За целите на настоящото определение:

- i) едно правило се счита за специално насочено към услугите на информационното общество, когато, вземайки предвид причините за него и оперативната му част, конкретната цел и предмет на всички или някои от отделните му разпоредби е да регулира такива услуги по ясен и целенасочен начин,
 - ii) едно правило не се счита за специално насочено към услугите на информационното общество, ако дава отражение върху тези услуги само по имплицитен начин или инцидентно;
- e) „технически регламент“ означава техническа спецификация и други изисквания или правила за услуги, включващи съответни административни разпоредби, спазването на които е задължително, юридически или фактически, в случаите на маркетинг, предоставяне на услуги, установяване на оператор за услуги или използване в държава членка или в голяма част от нея, както и законовите, подзаконовите или административните разпоредби на държавите членки, с изключение на тези, предвидени в член 7, забраняващи производството, вноса, маркетинга или използването на един продукт или забраняващи предоставянето или използването на услуга или установяването на доставчик на услуги.

Фактически техническите регламенти включват:

- i) закони, подзаконови или административни разпоредби на държава членка, които препращат или към технически спецификации или други изисквания или правила за услуги, или към професионални кодекси или кодекси на практиките, които на свой ред препращат към технически спецификации или други изисквания или правила за услуги, при спазването на които се налага презумпцията за съответствие със задълженията, наложени от посочените по-горе закони, подзаконови или административни разпоредби,
- ii) доброволни споразумения, по които публичният орган е страна, и които в името на общия интерес регулират спазването на техническите спецификации или други изисквания или правила за услуги, с изключение на спецификации в тържни документи за обществени поръчки,
- iii) технически спецификации или други изисквания или правила за услуги, които са свързани с фискални или финансови мерки, даващи отражение върху потреблението на продукти или услуги чрез стимулиране на спазването на такива технически спецификации или други изисквания или правила за услуги; техническите спецификации или други изисквания или правилата за услуги, свързани с националните социално-осигурителни системи не се включват.

[...]“.

- 9 Член 5, параграф 1, първа алинея от тази директива гласи:

„При условията, предмет на член 7, държавите членки незабавно предоставят на [Европейската] комисия[...] всички проекти на технически регламенти, с изключение, когато те само транспонират пълния текст на международен или европейски стандарт, в който случай информацията относно съответния стандарт е достатъчна; те също така предоставят на Комисията изявление за причините, които налагат приемането на такъв технически регламент, когато това не е разяснено в проекта“.

Италианското право

- 10 Член 4 от decreto-legge n. 50 — Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo (Декрет-закон № 50 за приемане на спешни финансови разпоредби, инициативи в подкрепа на териториалните структури, допълнителна намеса в подкрепа на засегнатите от земетресения зони и мерки за развитие) от 24 април 2017 г. (редовна притурка на GURI, бр. 95 от 24 април 2017 г.), преобразуван в закон, с изменения, със Закон № 96 от 21 юни 2017 г. (редовна притурка на GURI, бр. 144 от 23 юни 2017 г.), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „данъчният режим от 2017 г.“), озаглавен „Данъчен режим на краткосрочното отдаване под наем“, има следния текст:

„1. За целите на настоящата разпоредба под „краткосрочно отдаване под наем“ се разбират договорите за отдаване под наем на недвижими имоти с жилищна цел за не повече от 30 дни — включително тези, които предвиждат предоставянето на услуги за доставка на битов текстил и почистване на помещенията — сключени от физически лица извън упражняването на търговска дейност, пряко или чрез лица, упражняващи дейност по посредничество във връзка с недвижими имоти, или лица, които управляват телематични портали, като свързват лица, търсещи недвижим имот, с лица, които разполагат с обособени части от сгради за отдаване под наем.

2. Считано от 1 юни 2017 г., по отношение на доходите от договори за краткосрочно отдаване под наем, сключени след тази дата, се прилага разпоредбата на член 3 от decreto legislativo n. 23 — Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (Законодателен декрет № 23 — Разпоредби относно общинския данъчен федерализъм) от 14 март 2011 г. (GURI, бр. 67 от 23 март 2011 г.), със ставка от 21 % при опция за заместващ данък с възможност за плащане на части, с удържане при източника.

3. Разпоредбата на алинея 2 се прилага и по отношение на брутните размери, произтичащи от договорите за преотдаване под наем и от възмездните договори, сключени от ползвателя с предмет ползването на недвижимия имот от трети лица, сключени при условията, предвидени в алинея 1.

[...]

4. Лицата, упражняващи дейности по посредничество във връзка с недвижими имоти, както и лицата, които управляват телематични портали, като свързват лица, търсещи недвижим имот, с лица, разполагащи с обособени части от сгради за отдаване под наем, предават данните, свързани с договорите, посочени в алинеи 1 и 3, сключени с тяхното посредничество, до 30 юни на годината, следваща тази, за която се отнасят посочените данни. За несъобщаването, както и за непълното или неточно съобщаване на същите се налага санкцията, предвидена в член 11, алинея 1 от decreto legislativo n. 471 [– Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662] (Законодателен декрет № 471 — Реформа на данъчните санкции без наказателноправен характер в областта на преките данъци, на данъка върху добавената стойност и на събирането на данъци, в изпълнение на член 3(133)(q) от Закон № 662 от 23 декември 1996 г.), от 18 декември 1997 г. (редовна притурка на GURI, бр. 5 от 8 януари 1998 г.). Санкцията се намалява наполовина, ако предаването се извърши в рамките на

петнадесет дни след крайния срок или ако в същия срок данните бъдат предадени правилно.

5. Лицата, пребиваващи на територията на страната, които упражняват посреднически дейности във връзка с недвижими имоти, както и лицата, които управляват телематични портали, като свързват лица, търсещи недвижим имот, с лица, разполагащи с обособени части от сгради за отдаване под наем, когато събират наемите или насрещните престации по договорите, посочени в алинеи 1 и 3, или когато участват при плащането на тези наеми или насрещни престации, в качеството на събиращи данъка лица извършват удържка от 21 % от размера на наемите и на насрещните престации при плащането на получателя, и извършват съответното внасяне [...]. При неупражняване на опцията за прилагане на режима по алинея 2 удържката се счита за извършена като авансово плащане.

5 bis Чуждестранните лица, посочени в алинея 5, които притежават постоянен обект в Италия по смисъла на член 162 от Единния текст относно данъците върху дохода, в редакцията му след decreto del Presidente della Repubblica n. 917 [– Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (Декрет № 917 на президента на Републиката — одобряване на консолидирания текст на данъците върху дохода)] от 22 декември 1986 г. (редовна притурка на GURI, бр. 302 от 31 декември 1986 г.), когато събират наемите или насрещните престации по договорите, посочени в алинеи 1 и 3, или когато участват при плащането на тези наеми или насрещни престации, изпълняват задълженията, произтичащи от настоящия член, чрез постоянния си обект. За целите на изпълнението на задълженията, произтичащи от настоящия член, чуждестранни лица, признати за такива без постоянен обект в Италия, в качеството на лица — платци на данък, посочват данъчен представител, определен измежду лицата, изброени в член 23 от decreto del Presidente della Repubblica n. 600 [– Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Декрет № 600 на президента на Републиката за приемане на общи разпоредби относно определянето на данъците върху дохода)] от 29 септември 1973 г. (редовна притурка на GURI, бр. 268 от 16 октомври 1973 г.).

5 ter Лицето, което събира наемите или насрещните престации, или участва при плащането на тези наеми или насрещни престации, отговаря за плащането на курортната такса по член 4 от Законодателен декрет № 23 от 14 март 2011 г. и на курортната такса [...], както и за останалите задължения, предвидени от закона и от общинската наредба.

6. С акт на директора на Агенцията за приходите, който следва да бъде издаден в рамките на 90 дни след влизането в сила на настоящия декрет, се установяват разпоредбите за прилагане на алинеи 4, 5 и 5-bis от настоящия член, включително тези относно предаването и съхраняването на данни от посредника“.

- 11 Данъчният режим от 2017 г. е изменен с decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 — Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (Декрет-закон № 34 от 30 април 2019 г. относно неотложните мерки в подкрепа на икономическия растеж и за преодоляване на специфични ситуации в период на криза, GURI, бр. 100 от 30 април 2019 г., наричан по-нататък „Декрет-законът от 2019 г.“), преобразуван, с изменения, в закон от 28 юни 2019 г. (Закон № 58 от 28 юни 2019 г., редовна притурка на GURI, бр. 151 от 29 юни 2019 г.).

- 12 Според текста на член 13 quater, алинея 1 от Декрет-закона от 2019 г. член 4, алинея 5 bis от данъчния режим от 2017 г. се допълва, както следва:
- „Когато не е посочен данъчен представител, лицата, пребиваващи на територията на държавата, които принадлежат към същата категория като посочените по-горе лица, отговарят солидарно с тях за извършването и внасянето на удръжката от размера на наемите и на насрещните престации по договорите, посочени в алинеи 1 и 3“.
- 13 Член 13 quater, параграф 4 от този декрет-закон гласи:
- „За да се подобри качеството на туристическото предлагане, да се осигури защитата на туристите и се противостои на неправомерни форми на настаняване, както и за данъчни цели, се създава [...] специална база данни за структурите за настаняване и за недвижимите имоти, предназначени за краткосрочно отдаване под наем, налични на националната територия, които се идентифицират посредством буквено-цифров код, наричан по-нататък „идентификационен код“, който трябва да се използва във всяка комуникация, свързана с предлагането и рекламирането на услугите на ползвателите“.
- 14 Според член 13 quater, алинея 7 от посочения декрет-закон „[с]обствениците на структури за настаняване, лицата, които упражняват посредническа дейност във връзка с недвижими имоти и лицата, които управляват телематични портали, като свързват лица, търсещи недвижим имот или части от недвижим имот, с лица, които разполагат с обособени части от сграда или части от обособени части от сграда за отдаване под наем, са длъжни да публикуват идентификационния код в комуникациите, свързани с предлагането и рекламирането“.
- 15 Накрая, съгласно член 13 quater, алинея 8 от същия декрет-закон „[п]ри неспазване на разпоредбите, посочени в алинея 7, се налага глоба от 500 до 5 000 евро“ и „[в] случай на повторност на нарушението се налага санкция, равна на двойния размер на дължимата сума“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 16 Жалбоподателите по главното производство управляват телематичния портал за посредничество във връзка с недвижими имоти Airbnb, който позволява да се свързват, от една страна, наемодатели, които разполагат с места за настаняване, и от друга страна, лица, търсещи този вид настаняване, като получава от клиента плащането, свързано с предоставянето на жилището преди началото на отдаването под наем, и превежда това плащане на наемодателя след началото на отдаването под наем, ако наемателят не е възразил.
- 17 Жалбоподателите по главното производство са подали жалба до Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Регионален административен съд Лацио, Италия), с която се иска отмяната, първо, на Решение № 132395 на директора на данъчната администрация от 12 юли 2017 г. за прилагане на данъчния режим от 2017 г. и, второ, на circolare interpretativa n. 24 на Agenzia delle Entrate — Regime fiscale delle locazioni brevi — Art[icolo] 4 [del regime fiscale del 2017] (тълкувателно циркулярно писмо № 24 на данъчната администрация с предмет „Данъчен режим на краткосрочните наеми — чл[ен] 4 [от данъчния режим от 2017 г.] от 12 октомври 2017 г., в редакцията му, приложима към спора по главното производство, във връзка с прилагането на този данъчен режим.

- 18 С решение от 18 февруари 2019 г. тази юрисдикция отхвърля жалбата, като приема че, първо, данъчният режим от 2017 г. не въвежда „технически регламент“ или „правило за услуги“, второ, задължението да се предават данните по договорите и да се прилага удържка при източника не нарушава нито принципа на свободното предоставяне на услуги, нито принципа на свободна конкуренция, и трето, задължението за посочване на данъчен представител, когато лице, управляващо телематичен портал за посредничество във връзка с недвижими имоти, не пребивава или не е установено в Италия, е в съответствие с изискванията за пропорционалност и за необходимост, определени в практиката на Съда в областта на свободното предоставяне на услуги.
- 19 Жалбоподателите по главното производство са обжалвали това решение пред запитващата юрисдикция, Consiglio di Stato (Държавен съвет, Италия).
- 20 С акт от 11 юли 2019 г., постъпил в Съда на 30 септември 2019 г., запитващата юрисдикция отправя до Съда три преюдициални въпроса относно няколко разпоредби от правото на Съюза.
- 21 С определение от 30 юни 2020 г., Airbnb Ireland и Airbnb Payments UK (C-723/19, непубликувано, EU:C:2020:509), Съдът обявява това преюдициално запитване за явно недопустимо, като същевременно уточнява, че запитващата юрисдикция може да отправи ново преюдициално запитване до него, придружено с информация, позволяваща му да даде полезен отговор на поставените въпроси.
- 22 При тези обстоятелства Consiglio di Stato (Държавен съвет) отново решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Как следва да се тълкуват съдържащите се в [Директива 2015/1535] изрази „технически регламент“ на услугите на информационното общество и „правило за услуги“ на информационното общество, и по-специално трябва ли тези изрази да се тълкуват в смисъл, че включват и данъчни мерки, които не целят пряко регламентиране на специфичната услуга на информационното общество, но са от естество да уредят конкретното упражняване на дейността в рамките на държавата членка, налагайки по-конкретно на всички доставчици на услуги по посредничество във връзка с недвижими имоти — включително и на стопанските субекти, които не са установени в тази държава и които предоставят своите услуги онлайн — спомагателни и инструментални задължения за ефективното събиране на дължимите от наемодателите данъци, като:
 - а) събиране и последващо съобщаване на данъчните органи на държавата членка на данните, свързани с договорите за краткосрочен наем, сключени в резултат на дейността на посредника;
 - б) удържане на дължимата на данъчните органи част от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и последващо внасяне на тези суми в държавния бюджет[?]
 - 2) а) Допуска ли принципът на свободно предоставяне на услуги, съдържащ се в член 56 ДФЕС, както и аналогичните принципи, произтичащи от [Директиви 2006/123 и 2000/31] — ако бъдат сметени за приложими в тази област — национална мярка, която предвижда за действащите в Италия посредници във връзка с недвижими имоти, включително и за операторите, неустановени в страната и предоставящи услугите си онлайн, задължения за събиране на данните, свързани

със сключените с тяхното посредничество договори за краткосрочен наем, и последващото им съобщаване на данъчната администрация, с цел събиране на преките данъци, дължими от ползвателите на услугата?

- б) Допуска ли принципът на свободно предоставяне на услуги, съдържащ се в член 56 ДФЕС, както и аналогичните принципи, произтичащи от [Директиви 2006/123 и 2000/31] — ако бъдат сметени за приложими в тази област — национална мярка, която предвижда за действащите в Италия посредници във връзка с недвижими имоти, включително и за операторите, неустановени в страната и предоставящи услугите си онлайн, които участват в етапа на плащане по договорите за краткосрочен наем, сключени с тяхното посредничество, задължението да извършват удържка от тези плащания и след това да я внасят в държавния бюджет, с цел събиране на преките данъци, дължими от ползвателите на услугата?
- в) При утвърдителен отговор на предходните въпроси, може ли прилагането на принципа на свободно предоставяне на услуги, съдържащ се в член 56 ДФЕС, както и на аналогичните принципи, произтичащи от [Директиви 2006/123 и 2000/31], ако бъдат сметени за приложими в тази област, все пак да бъде ограничавано в съответствие с правото [на Европейския съюз] от национални мерки като описаните в букви а) и б) по-горе, поради неефективността в противен случай на данъчната удържка, свързана с преките данъци, дължими от ползвателите на услугата?
- г) Може ли прилагането на принципа на свободно предоставяне на услуги, съдържащ се в член 56 ДФЕС, както и на аналогичните принципи, произтичащи от [Директиви 2006/123 и 2000/31], ако бъдат сметени за приложими в тази област, да бъде ограничавано в съответствие с правото на Съюза от национална мярка, която налага на неустановените в Италия посредници във връзка с недвижими имоти задължението да посочат данъчен представител, длъжен да изпълнява от името и за сметка на неустановения в страната посредник описаните в буква б) национални мерки, предвид неефективността в противен случай на данъчната удържка, свързана с преките данъци, дължими от ползвателите на услугата?
- 3) Трябва ли член 267, трета алинея ДФЕС да се тълкува в смисъл, че при повдигнат от някоя от страните по главното производство въпрос за тълкуване на правото на Съюза (първично или вторично), придружен от точното посочване на текста на въпросите, юрисдикцията си запазва все пак правото самостоятелно да формулира тези въпроси, определяйки по свое усмотрение, според знанието и убеждението си, съответните норми от правото на Съюза, националните разпоредби, които потенциално са в противоречие с тях, и точното словесно съдържание на въпросите, при условие че те са в рамките на материята — предмет на спора, или е длъжна да възпроизведе въпросите, както са формулирани от страната, която е поискала отправянето на запитване?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория преюдициален въпрос

По приложимостта на Директиви 2000/31, 2006/123 и 2015/1535 за данъчните мерки

- 23 С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали изразите „технически регламент“ на услугите на информационното общество и „правило за услуги“ на информационното общество, фигуриращи в Директива 2015/1535, трябва да се разбират в смисъл, че включват и данъчни мерки, които не целят пряко да регламентират специфична услуга на информационното общество, но са от естество да уредят конкретното упражняване на разглежданата дейност на територията на съответната държава членка.
- 24 В рамките на втория си преюдициален въпрос, букви а)–г), запитващата юрисдикция споменава Директиви 2000/31 и 2006/123, ако се предположи, че прогласените в тях принципи „бъдат сметени за приложими в разглежданата област“.
- 25 Що се отнася, на първо място, до Директива 2000/31, както Съдът е имал повод да подчертае в точки 27—30 от решение от 27 април 2022 г., *Airbnb Ireland* (C-674/20, наричано по-нататък „решение *Airbnb Ireland*“, EU:C:2022:303), тази директива, първо, е приета по-специално на основание член 95 ЕО, чийто текст е възпроизведен в член 114 ДФЕС, който в параграф 2 изключва от приложното си поле „данъчните разпоредби“, като този израз обхваща не само всички области на данъчното облагане, но и всички аспекти на тази материя. Второ, това тълкуване произтича и от факта, че член 114, параграф 2 ДФЕС е част от глава 3, озаглавена „Сближаване на законодателствата“, която е след глава 2, озаглавена „Данъчни разпоредби“, в рамките на дял VII от Договора за функционирането на ЕС, която има за предмет „[о]бщи правила относно конкуренцията, данъчното облагане и сближаването на законодателствата“, така че всичко, което се отнася до посочената глава 3, а именно сближаването на законодателствата, не се отнася и не може да се отнася до това, което попада в обхвата на посочената глава 2, а именно до данъчните разпоредби. Трето, тези разсъждения са водещи и по отношение на вторичното право, прието на основание член 95 ЕО, а след това и на основание член 114 ДФЕС, като посочените разсъждения се потвърждават от буквалното тълкуване на общия израз, използван в член 1, параграф 5, буква а) от Директива 2000/31, а именно „данъчната област“. Четвърто, в подкрепа на тази логика е и текстът на съображения 12 и 13 от Директива 2000/31.
- 26 Що се отнася, на второ място, до Директива 2006/123, следва да се отбележи, от една страна, че тя изключва от обхвата си, според текста на член 2, параграф 3 от тази директива, „областта на данъчното облагане“.
- 27 От друга страна, съображение 29 от посочената директива изрично споменава мотива за въпросното изключване, понеже припомня, че Договорът за функционирането на ЕС предвижда специфични правни основи за данъчно облагане, и че като се отчитат вече приетите инструменти на правото на Съюза в тази област, е необходимо данъчното облагане да бъде изключено от обхвата на същата директива.

- 28 Следователно, като се има предвид колко общи са понятията „област на данъчното облагане“ и „данъчна област“, както и изричните правни основания, предвидени в това отношение от Договора за функционирането на ЕС, изразените в точка 25 от настоящото решение съображения важат и по отношение на изключването на „областта на данъчното облагане“ от Директива 2006/123.
- 29 На трето място, що се отнася до Директива 2015/1535, е важно да се отбележи, че тя визира „Договора за [функционирането на ЕС,] и по-конкретно членове 114, 337 и 43 от него“. Така в самото начало трябва да се отбележи, че изключването, предвидено в член 114, параграф 2 ДФЕС по отношение на „данъчните разпоредби“, се прилага и за тази директива поради изложените в точка 25 от настоящото решение мотиви.
- 30 По-нататък, съдържанието на Директива 2015/1535 косвено потвърждава изключването на „данъчните разпоредби“ от нейния обхват, понеже текстът на член 1, параграф 1, буква е), iii) от тази директива споменава сред фактически техническите регламенти технически спецификации или други изисквания или правила за услуги, „свързани с фискални или финансови мерки“. Следователно не става въпрос за мерките с данъчен характер като такива, а само за мерки, свързани с данъчни мерки (вж. в този смисъл решение от 8 октомври 2020 г., *Admiral Sportwetten* и др., C-711/19, EU:C:2020:812, т. 38), като последните поради това остават сами по себе си извън приложното поле на посочената директива.
- 31 Затова трябва да се определи дали мерки като въведените в италианското право с данъчния режим от 2017 г. попадат в „данъчната област“ по смисъла на член 1, параграф 5, буква а) от Директива 2000/31, в „областта на данъчното облагане“ по смисъла на член 2, параграф 3 от Директива 2006/123, и следователно са „данъчни разпоредби“ по смисъла на член 114 ДФЕС, визиран изрично от Директива 2015/1535.
- 32 Както е видно от точка 10 от настоящото решение, данъчният режим от 2017 г. изменя италианското данъчно законодателство относно краткосрочните наеми, независимо дали тези наеми се извършват, според текста на член 4, алинея 1 от този режим, „пряко или чрез лица, упражняващи дейност по посредничество във връзка с недвижими имоти, или лица, които управляват телематични портали“.
- 33 Занапред върху всички гореспоменати лица са възложени три вида задължения: най-напред, задължението за събиране и съобщаване на данъчните органи на данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на тяхното посредничество, след това, предвид тяхното участие в плащането на наема, задължението за удържане на дължимия данък от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и за внасяне на този данък в държавния бюджет, било с удържане при източника, било като авансова вноска, в зависимост от направения от наемодателите избор, и накрая, при липса на постоянен обект в Италия — задължението да се определи данъчен представител в нея.
- 34 На първо място, по отношение на задължението за събиране и съобщаване на данъчните органи на данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на посредничеството във връзка с недвижими имоти, е важно да се подчертае, че, макар да е вярно, че такава мярка сама по себе си не е насочена към лицата — платци на данъка, а към физическите или юридическите лица, които са имали роля на посредник в краткосрочното отдаване под наем, и че нейният предмет е предоставянето на информация на данъчната администрация, под страх от административна глоба, това не променя факта, че първо,

данъчната администрация е получателят на тази информация, второ, тази мярка е част от данъчно законодателство, а именно данъчния режим от 2017 г., и трето, информацията — предмет на задължението за предаване, по същността си е неразделна част от това законодателство, тъй като само чрез нея е възможно да се определи лицето, което действително е задължено да плати този данък, благодарение на посочването на мястото на наемане и на самоличността на наемодателите, да се позволи определянето на данъчната основа на този данък в зависимост от получените суми, и вследствие на това — да се определи неговият размер (вж. по аналогия решение Airbnb Ireland, т. 33).

- 35 Следователно това задължение попада в обхвата на „данъчните разпоредби“ по смисъла на член 114 ДФЕС.
- 36 На второ място, по отношение на задължението за удържане при източника на дължимия данък от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и за внасяне на този данък в държавния бюджет, или с възможност за плащане на части при преференциалната ставка от 21 % с удържане при източника, или като авансова вноска на облагане, установена в този случай при по-голяма ставка, в зависимост от направения от наемодателите избор, трябва да се констатира, че тук става въпрос, както отбелязва генералният адвокат в точка 52 от заключението си, за мерки с „типично данъчен характер“, понеже се изразяват в удържане на данъка от името на данъчната администрация, а след това — във внасяне на удържаната сума на тази администрация.
- 37 На трето място, що се отнася до задължението, въведено за доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които не са установени в Италия, да определят данъчен представител, трябва да се отбележи, че отново става въпрос за данъчна мярка, тъй като нейната цел е да осигури действителното събиране на данъците, свързани с удържката при източника, направена в качеството на „отговорен за данъка“ от доставчиците на услуги, установени в друга държава членка, по-конкретно тези, които управляват телематични портали.
- 38 От гореизложеното следва, че трите вида задължения, въведени в италианското право с данъчния режим от 2017 г., попадат в „данъчната област“ по смисъла на член 1, параграф 5, буква а) от Директива 2000/31, в „областта на данъчното облагане“ по смисъла на член 2, параграф 3 от Директива 2006/123, и следователно са „данъчни разпоредби“ по смисъла на член 114 ДФЕС, визиран изрично от Директива 2015/1535. Следователно тези мерки са изключени от съответното приложно поле на тези три директиви.
- 39 Поради това отговорът, който трябва да се даде на първия и втория преюдициален въпрос, предполага само да се разгледа законосъобразността на мерки като данъчния режим от 2017 г. с оглед на забраната по член 56 ДФЕС.
- 40 Следва да се направи изводът, че с тези въпроси запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска мерки като трите вида задължения, изложени в точка 33 от настоящото решение.

По законосъобразността на мерки като произтичащите от данъчния режим от 2017 г. с оглед на забраната по член 56 ДФЕС

- 41 В самото начало е важно да се припомни, че спазването на член 56 ДФЕС се налага на държавите членки дори при приемането на законодателство като данъчния режим от 2017 г., въпреки че последният е свързан с преките данъци. Действително, по силата на постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват правомощията си в тази област, като спазват правото на Съюза (решение от 23 януари 2014 г., Комисия/Белгия, C-296/12, EU:C:2014:24, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 42 Следователно трябва да се разгледат един след друг трите вида задължения, наложени с данъчния режим от 2017 г.
- 43 На първо място, по отношение на задължението за събиране и съобщаване на данъчните органи на данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на посредничеството във връзка с недвижими имоти, от текста на данъчния режим от 2017 г. е видно най-напред, че той налага това задължение на всички трети лица, които участват на италианска територия в процес на краткосрочно отдаване под наем на недвижими имот, независимо дали става въпрос за физически или юридически лица, дали последните пребивават или са установени на тази територия или не, и дали те участват по цифров път или по други начини на свързване. Реформата, конкретизирана от данъчния режим от 2017 г., се отнася — както е видно от мотивите, представени за приемането ѝ — до данъчното третиране на всички случаи на краткосрочно отдаване под наем и се вписва, както е видно от предадената на Съда преписка по делото, във всеобхватна стратегия за борба срещу избягването на данъчно облагане в този сектор, което в него се среща често, по-конкретно чрез въвеждането на такова задължение.
- 44 Следователно подобно законодателство не е дискриминационно и само по себе си не се отнася до условията за предоставяне на посреднически услуги, а с него само се въвежда задължение за доставчиците на услуги, след като бъде предоставена тази услуга, за целите на правилното събиране на данъка да запазват данните, свързани с отдаването под наем на въпросните имоти от съответните собственици (вж. по аналогия решение Airbnb Ireland, т. 41).
- 45 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че национално законодателство, противопоставимо на всички оператори, действащи на националната територия, което няма за предмет да уреди условията относно предоставянето на услуги от съответните предприятия и чийто възможен ограничителен ефект върху свободното предоставяне на услуги е твърде несигурен и непряк, за да може да се счита, че въведеното с него задължение е от естество да създаде пречки за тази свобода, не е в противоречие със забраната по член 56 ДФЕС (решение Airbnb Ireland, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 46 Жалбоподателите по главното производство възразяват на това, че почти всички засегнати онлайн платформи, и по-конкретно тези, които управляват и плащанията, са установени в държави членки, различни от Италия, и че следователно данъчният режим от 2017 г. засяга в частност посреднически услуги като тези, които те предоставят. В съдебното заседание те добавят, че в действителност този данъчен режим е бил предвиден за платформите, които управляват плащанията, и изключително за тях.

- 47 В това отношение, макар да е вярно, че развитието на технологичните средства, както и настоящата структура на пазара на предоставяне на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти водят до констатацията, че посредниците, които предоставят услугите си чрез телематичен портал, в изпълнение на законодателство като разглежданото по главното производство, вероятно трябва да изпълняват по-често и по-значимо задължение за предаване на данни на данъчната администрация от задължението, което имат други посредници. Това по-голямо задължение обаче представлява само отражение на по-значителния брой сделки, извършвани от тези посредници, и на съответния им пазарен дял (решение Airbnb Ireland, т. 44).
- 48 По-нататък, в конкретния случай, за разлика от констатираното от Съда в решение от 12 септември 2019 г., VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716, т. 37), текстът на данъчния режим от 2017 г. не е само привидно неутрален, тъй като визира действително съвкупността от доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, и по-конкретно, както припомня Комисията в съдебното заседание, агенциите за недвижими имоти.
- 49 След това, Съдът е имал случай да подчертае, че член 56 ДФЕС не се отнася до мерките, единственото действие на които е създаването на допълнителни разходи за съответната доставка и които засягат доставката на услуги между държави членки по същия начин както доставката им в рамките на една държава членка (решение Airbnb Ireland, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 50 Накрая, макар да е възможно задължението за всички доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти да събират и предоставят на данъчната администрация информация за данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на тяхното посредничество, да доведе до допълнителни разходи, свързани по-конкретно с търсенето и съхраняването на съответните данни, следва да се отбележи, че особено в случаите на посреднически услуги, предоставяни по цифров път, разглежданите данни се запаметяват и цифровизират от посредници като жалбоподателите по главното производство, така че при всички случаи допълнителните разходи, които това задължение поражда за тези посредници, изглеждат ограничени.
- 51 Следователно този първи вид задължения не съдържа ограничение на свободното предоставяне на услуги, гарантирано от член 56 ДФЕС.
- 52 На второ място, по отношение на задължението за удържане при източника на дължимия данък от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и за внасяне на този данък в държавния бюджет, трябва да се отбележи, от една страна, поради същите причини като изложените в точки 43—48 от настоящото решение, че данъчният режим от 2017 г. засяга в това отношение всички трети лица, които участват в процес на краткосрочно отдаване под наем на недвижими имоти, независимо дали става въпрос за физически, или юридически лица, дали последните пребивават, или са установени на италианска територия или не, и дали те участват по цифров път, или по други начини на свързване, при положение че са избрали, при предоставянето на услугите си да събират наемите или насрещните престации по договорите, посочени в данъчния режим от 2017 г., или да участват при събирането на тези наеми или насрещни престации.
- 53 От друга страна, вярно е същевременно — както посочва Комисията в становището си — че когато доставчикът на услуги е установен в държава членка, различна от Италия, той действа като „отговорен за данъка“, в съответствие с член 4, алинея 5 bis от данъчния

режим от 2017 г., докато, когато е установен в Италия, той има качеството — според член 4, алинея 5 от този режим — на „събиращо данъка лице“, т.е. на данъчен субституент, което има за последица, по отношение на държавния бюджет, то да замести данъчнозадълженото лице и да бъде задължено да плати данъка.

- 54 Въпреки че трябва да се приеме, както прави генералният адвокат в точка 56 от заключението си, че този втори вид задължения причинява за доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти доста по-голяма тежест от свързаната с обикновено задължение за предоставяне на информация, дори само поради финансовата отговорност, която поражда не само към държавата на облагане, но и към клиентите, от данъчния режим от 2017 г. не следва — при условие запитващата юрисдикция да прецени това — че тази тежест е по-голяма за доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, установени в различна от Италия държава членка, отколкото за предприятията, които имат в нея обект, независимо от различното им наименование. Всъщност този данъчен режим им налага същите задължения за удържане при източника от името на данъчната администрация и за плащане на последната на данъка със ставка 21 % с възможност за плащане на части и удържане при източника, като удържката се извършва на части, когато собственикът на съответния недвижим имот е упражнил опцията за привилегированата ставка, и като авансово плащане — в обратния случай.
- 55 Следователно, що се отнася до втория вид задължения, не би могло да се счита, че законодателство като данъчния режим от 2017 г., единственият ефект от което е да породи допълнителни разходи за разглежданото предоставяне на услуги и което засяга по един и същ начин предоставянето на услуги между държави членки и това в рамките на една държава членка, забранява, смущава или прави по-непривлекателно упражняването на свободното предоставяне на услуги (вж. в този смисъл решение от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика).
- 56 На трето място, по отношение на задължението за посочване на данъчен представител в Италия, от самия текст на член 4, алинеи 5 и 5 bis от данъчния режим от 2017 г. е видно, че то тежи само върху някои доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които нямат постоянен обект в Италия, квалифицирани като „отговорни за данъка“, докато доставчиците на такива услуги, установени в Италия, квалифицирани като „събиращи данъка лица“, т.е. данъчни субституенти, нямат такова задължение.
- 57 Важно е в това отношение да се уточни, че този трети вид задължения не засяга всички доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които не са установени в Италия и участват в процеса на краткосрочно отдаване под наем на недвижими имоти, разположени в нея. Всъщност задължението за посочване на данъчен представител зависи от избора, направен от тези доставчици, да събират или не наемите или насрещните престации по договорите, посочени в данъчния режим от 2017 г., и да участват или не в събирането на тези наеми или насрещни престации, т.е. на практика да се подложат на втория вид задължения и да извършват на това основание удържка от получените суми с възможност за плащане на части, когато собственикът на съответния недвижим имот е упражнил опцията за привилегированата ставка от 21 %, и като авансово плащане — в обратния случай.

- 58 Трябва да се констатира обаче, че данъчният режим от 2017 г. третира различно, според това дали разполагат с постоянен обект в Италия, доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, извършващи събиране или такова участие.
- 59 Затова е безспорно, че като задължава доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които не разполагат с постоянен обект в Италия и желаят да включат в услугите си такова събиране или участие, да посочат данъчен представител в тази държава членка, данъчният режим от 2017 г. им налага да предприемат действия, както и на практика да понесат разходите за възнаграждение на този представител. Подобни задължения създават за тези оператори неудобство, което може да ги разубеди да извършват посреднически услуги във връзка с недвижими имоти в Италия, във всички случаи при желаните от тях условия. От това следва, че посоченото задължение трябва да се разглежда като ограничение на свободното предоставяне на услуги, забранено по принцип от член 56 ДФЕС (вж. по аналогия решение от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия, C-267/09, EU:C:2011:273, т. 37).
- 60 При това положение запитващата юрисдикция правилно посочва, че Съдът в практиката си не е прогласил принцип на несъвместимост между задължението за посочване на данъчен представител, въведено в национално законодателство или правна уредба за физически или юридически лица, пребиваващи или установени в държава членка, различна от тази на данъчното облагане на свободното предоставяне на услуги, щом като във всеки отделен случай Съдът е разглеждал, с оглед на особеностите на съответното задължение, дали ограничението, което същото съдържа, може да бъде обосновано с императивните съображения от общ интерес, преследвани от разглежданата национална правна уредба, както са изтъкнати пред Съда от съответната държава членка (решения от 5 юли 2007 г., Комисия/Белгия, C-522/04, EU:C:2007:405, т. 47—58, от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия, C-267/09, EU:C:2011:273, т. 38—46, и от 11 декември 2014 г., Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434, т. 42—62).
- 61 Следователно задължението за посочване на данъчен представител, предвидено за „отговорните за данъка“, трябва да се разгледа с оглед на съдебната практика, припомнена в точка 60 от настоящото решение.
- 62 Първо, що се отнася до мотивите, изтъкнати от съответната държава членка, за да обоснове ограничението, отбелязано в точка 59 от настоящото решение, те се числят към борбата с избягването на данъчното облагане в сектора на краткосрочното отдаване под наем, за който по думите на запитващата юрисдикция е характерен „структурно висок процент на избягване на данъчно облагане“. В това отношение следва да се подчертае, че Съдът многократно е постановявал, че борбата с избягването на данъчното облагане и ефективността на данъчния контрол могат да бъдат изтъкнати като обосновка на ограничения на упражняването на гарантираните от Договора основни свободи (решение от 11 декември 2014 г., Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 63 Също така необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (решение от 11 декември 2014 г., Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434, т. 46 и цитираната съдебна практика).

- 64 Именно в преследването на тази цел се вписва задължението, въведено за доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които извършват събирането или участието, споменато в точка 58 от настоящото решение, и не разполагат с постоянен обект в Италия, да посочат данъчен представител в нея. Всъщност, доколкото като на „отговорни за данъка“, на тези доставчици е възложено да извършват удържката при източника от името на италианските органи, последните желаят чрез данъчния представител да се уверят, че тази задача се изпълнява успешно, и че събраните суми, надлежно удържани, след това са правилно внесени на данъчната администрация, като се напомня, че тази работа по контрол е улеснена за установените в Италия доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, понеже щом извършат такива удържки, те придобиват *ipso jure*, както е видно от точка 53 от настоящото решение, качеството на „събиращи данъка лица“, т.е. на данъчни субституенти.
- 65 Парадоксално е впрочем, че жалбоподателите по главното производство критикуват италианските органи, че като са приели данъчния режим от 2017 г., са въвели обща презумпция за избягване на данъци или за данъчна измама, основана на обстоятелството, че даден доставчик на услуги е установен в друга държава членка — презумпция, забранена от член 56 ДФЕС (решение от 19 юни 2014 г., *Strojírny Prostějov* и *ACO Industries Tábor*, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 56 и цитираната съдебна практика), макар че този режим им възлага, обратно, задачата да извършват от името на данъчната администрация, удържането при източника на сумата, съответстваща на дължимия данък, и да я внасят в държавния бюджет — задача, контрола върху която италианският законодател се е стремил да улесни посредством посочването на данъчен представител в Италия.
- 66 Следователно трябва да се приеме, че данъчна мярка като третия вид задължения, произтичащи от данъчния режим от 2017 г., преследва легитимна цел, съвместима с Договора за функционирането на ЕС, и е обоснована от императивни съображения от общ интерес.
- 67 Второ, безспорно е, че този вид задължения, при обстоятелства като тези по делото в главното производство, са годни да гарантират осъществяването на целта за борба с избягването на данъчното облагане.
- 68 Важно е, в частност, да се подчертае фактът — както отбелязва по същество генералният адвокат в точки 2 и 3 от заключението си — че използването на доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, управляващи телематичен портал, като жалбоподателите по главното производство, претърпя бурно развитие, и че тези услуги, които се предоставят по интернет и следователно по принцип могат да са трансгранични, същевременно съответстват на наемни сделки, които от своя страна имат съвсем точно физическо местонахождение и поради това могат да подлежат на данъчно облагане в зависимост от данъчното право на съответната държава членка.
- 69 По-нататък, независимо дали посредническите услуги във връзка с недвижими имоти, за които става въпрос, се извършват от доставчици, упражняващи своята дейност посредством телематични портали, като жалбоподателите по главното производство, или се извършват от по-традиционни икономически оператори като агенции за недвижими имоти, трябва да се отбележи, че тези отдавания под наем често са краткосрочни по смисъла на член 4, алинея 1 от данъчния режим от 2017 г. Вследствие на това, какъвто и да е начинът на участие на доставчиците на съответните услуги, един и същ недвижим имот, находящ се в Италия, може да бъде отдаден под наем многократно в хода на една данъчна

година от даден наемодател на наематели, които е възможно да пребивават в други държави членки, с посредничеството на доставчиците на услуги, които от своя страна съответно са установени на територията на друга държава членка, на които въпреки това е възложено да удържат при източника сумата, съответстваща на размера на дължимия от наемодателя данък, и да я внасят на данъчната администрация. Следователно трябва да се приеме, че задължението, въведено за доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които нямат постоянен обект в Италия, да посочат данъчен представител в нея, е в състояние да гарантира осъществяването на целта за борба с избягването на данъчното облагане и да позволи правилното събиране на данъка.

- 70 Трето, важно е да се провери дали мярка като третия вид задължения, произтичащи от данъчния режим от 2017 г., не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.
- 71 Най-напред, анализът на пропорционалността на такава мярка води до констатацията, че за разлика от делата, по които са постановени решенията, посочени в точка 60 от настоящото решение, в които физическите или юридическите лица, засегнати от задължението за посочване на данъчен представител на територията на държавата членка на облагане, са данъчнозадължени лица, в настоящия случай това задължение се отнася до доставчици на услуги, които са действали като отговорни за данъка и на това основание вече са удържали сумата, съответстваща на данъка, дължим от данъчнозадължените лица, а именно собствениците на съответните недвижими имоти, за сметка на държавния бюджет. Това не променя факта, че дори в такъв случай пропорционалният характер на подобно задължение предполага да не съществуват мерки, годни да отговорят на целта за борба с данъчните измами и правилното събиране на този данък от съответната данъчна администрация, които да засягат в по-малка степен свободното предоставяне на услуги от задължението за посочване на данъчен представител, който пребивава или е установен на територията на държавата членка на облагане.
- 72 По-нататък, понеже това задължение се прилага без разлика за всички доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, които нямат постоянен обект в Италия и са избрали при предоставянето на услугите си да събират наемите или насрещните престации по договорите, посочени в данъчния режим от 2017 г., или да участват в събирането на тези наеми или насрещни престации, без да се прави разграничение например в зависимост от обема на данъчните приходи, събрани или подлежащи на събиране годишно за сметка на държавния бюджет от тези доставчици, следва да се приеме, че третият вид задължения, произтичащи от данъчния режим от 2017 г., надхвърля необходимото за постигането на целите на този режим.
- 73 Накрая, макар да е вярно, че големият брой сделки и недвижими имоти, които могат да бъдат предмет на сделка с участието на съответните доставчици на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, усложнява задачата на данъчните органи на държавата членка на облагане, той все пак не предполага, противно на поддържаното от италианското правителство, прибегването до мярка като задължението за посочване на данъчен представител, който пребивава или е установен на територията на тази държава членка, като се има предвид, на първо място, че първият вид задължения цели именно да се предостави на тези данъчни органи цялата информация, позволяваща едновременно да се установят данъчнозадължените лица, платци на данъка, и да се определи данъчната основа на същия, на второ място, че вторият вид задължения дава възможност да се осигури удържането на този данък при източника и на трето място, че италианският законодател не е възприел възможността този данъчен представител, чрез който може да се увери в

правилното събиране на данъците от тези доставчици на услуги и в точното превеждане на съответните суми в италианския държавен бюджет, да има възможността да пребивава или да е установен в държава членка, различна от Италия.

- 74 В това отношение простото твърдение, че условието за пребиваване представлява най-добрата гаранция за това, че задълженията от данъчно естество на данъчния представител ще бъдат изпълнени по ефикасен начин, не е релевантно. Макар че е възможно контролът на подобен представител от данъчните органи на държава членка в действителност да се окаже по-труден, когато той се намира в друга държава членка, от съдебната практика все пак следва, че с административни затруднения не може да се оправдае създаването на пречки за гарантирана от правото на Съюза основна свобода (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2014 г., Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434, т. 61 и цитираната съдебна практика).
- 75 При тези условия не би могло да се приеме, че контролът за спазването на задълженията на съответните доставчици на услуги в качеството им на отговорни за данъка лица не би могъл да се осигури със средства, които засягат в по-малка степен член 56 ДФЕС от посочването на пребиваващ в Италия данъчен представител.
- 76 Вследствие на това трябва да се приеме, както прави генералният адвокат в точка 82 от своето заключение, че задължението за посочване на данъчен представител при обстоятелства като тези на данъчния режим от 2017 г. противоречи на член 56 ДФЕС (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2007 г., Комисия/Белгия, C-522/04, EU:C:2007:405, и от 11 декември 2014 г., Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434).
- 77 С оглед на всички гореизложени съображения на първия и втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че:
- първо, допуска законодателство на държава членка, задължаващо доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, независимо от мястото на установяването им и от начина, по който участват, що се отнася до отдаване под наем за не повече от 30 дни на недвижими имоти, намиращи се на територията на тази държава членка, да събират и след това да съобщават на националната данъчна администрация данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на тяхното посредничество, и ако тези доставчици са събирали наемите или съответните насрещни престации или са участвали в събирането им, да удържат при източника размера на дължимия данък от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и да внасят този данък в държавния бюджет на посочената държава членка,
 - второ, не допуска законодателство на държава членка, задължаващо доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, що се отнася до отдаване под наем за не повече от 30 дни на недвижими имоти, намиращи се на територията на тази държава членка, когато тези доставчици са събирали наемите или съответните насрещни престации или са участвали в събирането им, и пребивават или са установени на територията на държава членка, различна от тази на облагане, да посочат данъчен представител, който пребивава или е установен на територията на държавата членка на облагане.

По третия преюдициален въпрос

- 78 С третия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 267 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че при повдигнат от някоя от страните по главното производство въпрос за тълкуване на правото на Съюза националният съд, чиито решения не подлежат на съдебно обжалване съгласно вътрешното право, си запазва правото самостоятелно да формулира преюдициалните въпроси, които да се отправят до Съда, или е длъжен да възпроизведе въпросите, както са формулирани от страната по главното производство, поискала отправянето на запитване.
- 79 Както Съдът неотдавна имаше повод да припомни, когато не съществува никаква възможност за съдебно обжалване на решението на дадена национална юрисдикция съгласно вътрешното право, последната по принцип е длъжна да сезира Съда по смисъла на член 267, трета алинея ДФЕС, щом пред нея бъде повдигнат въпрос относно тълкуването на правото на Съюза (решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 80 Национална юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно вътрешното право, би могла да бъде освободена от това задължение само ако установи, че повдигнатият въпрос е ирелевантен или че разглежданата разпоредба от правото на Съюза вече е била предмет на тълкуване от Съда, или че правилното тълкуване на правото на Съюза е толкова очевидно, че не оставя място за каквото и да е основателно съмнение (решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 81 В това отношение следва да се припомни, че от връзката между втора и трета алинея на член 267 ДФЕС следва, че посочените в трета алинея юрисдикции имат същото право на преценка, както всяка друга национална юрисдикция, да определят дали е необходимо решение по въпрос на правото на Съюза, за да могат да се произнесат с решение. Ето защо тези юрисдикции не са длъжни да отправят въпрос относно тълкуването на правото на Съюза, повдигнат пред тях, ако въпросът е ирелевантен, т.е. ако отговорът му, независимо от това какъв е той, не би могъл по никакъв начин да повлияе на решаването на спора (решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 82 Следователно само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да понесе отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда (решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 83 В това отношение следва да се припомни, че въведената с член 267 ДФЕС система за пряко сътрудничество между Съда и националните юрисдикции не зависи изобщо от инициативата на страните по главното производство. Последните не могат да лишат националните юрисдикции от независимостта им при упражняването на правото на преценка, припомнено в точки 81 и 82 от настоящото решение, по-специално като ги задължат да отправят преюдициално запитване (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 53 и цитираната съдебна практика).

- 84 От това следва, че определянето и формулирането на въпросите, които да се отправят до Съда, се извършва само от националната юрисдикция и страните по главното производство не могат да налагат или променят съдържанието им (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2021 г., *Conorzio Italian Management и Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, т. 54 и 55 и цитираната съдебна практика).
- 85 С оглед на всички гореизложени съображения на третия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 267 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че при повдигнат от една от страните по главното производство въпрос относно тълкуването на правото на Съюза определянето и формулирането на въпросите, които следва да се поставят на Съда, се извършва само от националната юрисдикция и тези страни не могат да налагат или променят съдържанието им.

По съдебните разноски

- 86 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

Поради изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че:

- първо, допуска законодателство на държава членка, задължаващо доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, независимо от мястото на установяването им и от начина, по който участват, що се отнася до отдаване под наем за не повече от 30 дни на недвижими имоти, намиращи се на територията на тази държава членка, да събират и след това да съобщават на националната данъчна администрация данните, свързани с договорите за наем, сключени вследствие на тяхното посредничество, и ако тези доставчици са събирали наемите или съответните насрещни престации или са участвали в събирането им, да удържат при източника размера на дължимия данък от сумите, платени от наемателите на наемодателите, и да внасят този данък в държавния бюджет на посочената държава членка,
- второ, не допуска законодателство на държава членка, задължаващо доставчиците на посреднически услуги във връзка с недвижими имоти, що се отнася до отдаване под наем за не повече от 30 дни на недвижими имоти, намиращи се на територията на тази държава членка, когато тези доставчици са събирали наемите или съответните насрещни престации или са участвали в събирането им, и пребивават или са установени на територията на държава членка, различна от тази на облагане, да посочат данъчен представител, който пребивава или е установен на територията на държавата членка на облагане.

- 2) Член 267ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че при повдигнат от една от страните по главното производство въпрос относно тълкуването на правото на Съюза определянето и формулирането на въпросите, които следва да се поставят на Съда, се извършва само от националната юрисдикция и тези страни не могат да налагат или променят съдържанието им.**

Подписи