



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

22. december 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – det indre marked – artikel 114, stk. 2, TEUF – udelukkelse af fiskale bestemmelser – direktiv 2000/31/EF – informationssamfundstjenester – elektronisk handel – telematisk portal til formidling af fast ejendom – artikel 1, stk. 5, litra a) – udelukkelse af »beskatningsområdet« – direktiv 2006/123/EF – tjenesteydelser på det indre marked – artikel 2, stk. 3 – udelukkelse af »skatte- og afgiftsområdet« – direktiv (EU) 2015/1535 – artikel 1, stk. 1, litra e) og f) – begreberne »forskrift vedrørende tjenester« og »teknisk forskrift« – forpligtelse for leverandører af ejendomsformidlingstjenester til at indsamle og videregive oplysninger om lejeaftaler til skattemyndighederne og til at indeholde kildeskat af de foretagne betalinger – forpligtelse for tjenesteydere, der ikke har et fast driftssted i Italien, til at udpege en fiskal repræsentant – artikel 56 TEUF – restriktiv karakter – legitimt mål – spørgsmålet, om forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant er uforholdsmæssig – artikel 267, stk. 3, TEUF – beføjelser for en national ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres«

I sag C-83/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Italien) ved afgørelse af 26. januar 2021, indgået til Domstolen den 9. februar 2021, i sagen

Airbnb Ireland UC plc,

Airbnb Payments UK Ltd

mod

Agenzia delle Entrate,

procesdeltagere:

Presidenza del Consiglio dei Ministri,

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi),

Renting Services Group Srls,

* Processprog: italiensk.

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

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne M.L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl (refererende dommer) og J. Passer,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig C. Di Bella,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. april 2022,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Airbnb Ireland UC plc og Airbnb Payments UK Ltd ved advocati M. Antonini, S. Borocci, A.R. Cassano, M. Clarich, I. Perego og G.M. Roberti samt advocaat D. Van Liedekerke,
- Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi) ved advocati E. Gambaro, A. Manzi og A. Papi Rossi,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato R. Guizzi,
- den belgiske regering ved M. Jacobs og L. Van den Broeck, som befuldmægtigede, bistået af avocat C. Molitor,
- den tjekkiske regering ved T. Machovičová, M. Smolek og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved L. Aguilera Ruiz, som befuldmægtiget,
- den franske regering ved N. Vincent og T. Stéhelin, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og J. Hoogveld, som befuldmægtigede,
- den østrigske regering ved M. Augustin, A. Posch og J. Schmoll, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Armati, P. Rossi og E. Sanfrutos Cano, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. juli 2022,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 5, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/31/EF af 8. juni 2000 om visse retlige aspekter af informationssamfundstjenester, navnlig elektronisk handel, i det indre marked (»direktivet om elektronisk handel«) (EFT 2000, L 178, s. 1), artikel 2, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked (EUT 2006, L 376, s. 36) og artikel 1, stk. 1, litra e) og f), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/1535 af 9. september 2015 om en informationsprocedure med hensyn til tekniske forskrifter samt forskrifter for informationssamfundets tjenester (EUT 2015, L 241, s. 1) samt artikel 56 TEUF og artikel 267, stk. 3, TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Airbnb Ireland UC plc og Airbnb Payments UK Ltd og på den anden side Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsmyndighed, Italien) vedrørende lovligheden af en ordning i italiensk ret i forbindelse med skatteordningen for ejendomsformidlingstjenester for korttidsudlejning.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2000/31

- 3 12. betragtning til direktiv 2000/31 har følgende ordlyd:

»Det er nødvendigt at holde visse former for aktiviteter uden for dette direktivs anvendelsesområde, da den frie bevægelighed for tjenesteydelser ikke på nuværende tidspunkt kan sikres i henhold til traktaten eller gældende afledt ret; dette berører ikke eventuelle retsakter, som vil være nødvendige for et velfungerende indre marked; skatter og afgifter, især moms, som pålægges en stor del af de tjenesteydelser, der er omhandlet i dette direktiv, skal holdes uden for direktivets anvendelsesområde.«
- 4 I 13. betragtning til dette direktiv er følgende anført:

»Dette direktiv tager ikke sigte på at fastlægge bestemmelser om afgiftsmæssige forpligtelser og foregriber ikke udarbejdelsen af fællesskabsinstrumenter om de afgiftsmæssige aspekter af elektronisk handel.«
- 5 Direktivets artikel 1, der har overskriften »Formål og anvendelsesområde«, bestemmer:

»1. Dette direktiv har til formål at bidrage til et velfungerende indre marked ved at sikre fri bevægelighed for informationssamfundstjenester mellem medlemsstaterne.

[...]

5. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

 - a) beskatningsområdet

[...]«

Direktiv 2006/123

- 6 29. betragtning til direktiv 2006/123 har følgende ordlyd:

»Da traktaten indeholder specifikke bestemmelser som retsgrundlag for skatter og afgifter, og da der allerede er vedtaget fællesskabsinstrumenter på dette område, er det nødvendigt at udelukke skatter og afgifter fra dette direktivs anvendelsesområde.«

- 7 Dette direktivs artikel 2, der har overskriften »Anvendelsesområde«, bestemmer følgende i stk. 3:

»Dette direktiv finder ikke anvendelse på skatte- og afgiftsområdet.«

Direktiv 2015/1535

- 8 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2015/1535 fastsætter:

»1. I dette direktiv forstås ved:

[...]

- e) »forskrift vedrørende tjenester«: et krav af generel karakter vedrørende adgang til at optage og udøve virksomhed i forbindelse med tjenester [i informationssamfundet], navnlig bestemmelser vedrørende tjenesteyderen, tjenesterne og tjenestemodtageren, dog undtaget forskrifter, der ikke specifikt tager sigte på [disse] tjenester.

Med henblik på denne definition:

- i) anses en forskrift for specifikt at tage sigte på informationssamfundets tjenester, når det af begrundelsen og de dispositive bestemmelser fremgår, at den i sin helhed eller i visse enkelte bestemmelser har specifikt til hensigt og formål at give forskrifter for disse tjenester på eksplicit og målrettet måde
 - ii) anses en forskrift ikke for specifikt at tage sigte på informationssamfundets tjenester, når den kun indirekte eller tilfældigt vedrører disse tjenester
- f) »teknisk forskrift«: en teknisk specifikation eller et andet krav eller en forskrift vedrørende tjenester, herunder de administrative bestemmelser, der gælder herfor, som retligt eller faktisk skal overholdes ved markedsføring, levering eller anvendelse af en tjeneste, eller etablering af en operatør af tjenester i en medlemsstat eller i en væsentlig del af denne stat, samt medlemsstaternes love og administrative bestemmelser vedrørende forbud mod fremstilling, import, markedsføring eller anvendelse af et produkt eller forbud mod levering eller anvendelse af en tjeneste eller mod, at en tjenesteyder etablerer sig, jf. dog artikel 7.

De tekniske forskrifter, der faktisk skal overholdes, er navnlig følgende:

- i) en medlemsstats love eller administrative bestemmelser, der henviser enten til tekniske specifikationer eller andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, eller til fagkodekser eller kodekser for god praksis, der igen henviser til tekniske specifikationer eller andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, og hvis overholdelse giver formodning om, at der er overensstemmelse med de krav, der er fastsat i de nævnte love eller administrative bestemmelser

- ii) frivillige aftaler, som de offentlige myndigheder er kontraherende part i, og som af hensyn til almenvellet tager sigte på at opfylde tekniske specifikationer eller andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, bortset fra udbudsbetingelser i forbindelse med offentlige indkøbsaftaler
- iii) tekniske specifikationer, andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, til hvilke der er knyttet skattemæssige eller finansielle foranstaltninger, som påvirker forbruget af produkterne eller tjenesterne ved at tilskynde til overholdelse af disse tekniske specifikationer eller andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester; tekniske specifikationer eller andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, som er knyttet til de nationale sociale sikringsordninger, er ikke omfattet.

[...]«

- 9 Dette direktivs artikel 5, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»Med forbehold af artikel 7 meddeler medlemsstaterne straks [Europa-]Kommissionen ethvert udkast til teknisk forskrift, medmindre der er tale om en almindelig gengivelse af en international eller europæisk standard, i hvilket tilfælde oplysning om den relevante standard vil være tilstrækkelig. De meddeler ligeledes Kommissionen grundene til, at det er nødvendigt at indføre en sådan teknisk forskrift, medmindre disse grunde allerede fremgår af udkastet.«

Italiensk ret

- 10 Artikel 4 i 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 (lovdekret nr. 50 om hastende foranstaltninger på finansområdet, initiativer til gavn for lokale organer, yderligere foranstaltninger til fordel for jordskælvsramte områder og udviklingsfremmende foranstaltninger) af 24. april 2017 (almindeligt tillæg til GURI nr. 95 af 24.4.2017), som ændret og ophøjet til lov ved lov nr. 96 af 21. juni 2017 (almindeligt tillæg til GURI nr. 144 af 23.6.2017), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatteordningen af 2017«), der har overskriften »Skatteordningen for korttidsudlejning«, har følgende ordlyd:

»1. I denne artikel forstås ved korttidsudlejning aftaler om udlejning af indkvarteringssteder i højst 30 dage, herunder aftaler, der omfatter tjenesteydelser i form af tilrådighedsstillelse af sengelinned, håndklæder og lignende samt rengøring af rummene, indgået af fysiske personer uden for erhvervsmæssig virksomhed, direkte eller gennem personer, som beskæftiger sig med ejendomsformidling eller driver telematiske portaler og herved formidler kontakt mellem personer, der søger en bolig, og personer, der råder over bygningsenheder til udlejning.

2. Fra den 1. juni 2017 er indkomst fra aftaler om korttidsudlejning indgået fra denne dato omfattet af bestemmelserne i artikel 3 i decreto legislativo n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (lovdekret nr. 23 om bestemmelser vedrørende kommunal skattefederalisme) af 14. marts 2011 (GURI nr. 67 af 23.3.2011) med en sats på 21% ved valg af substitutionsskat i form af kildeartsbeskatning med frigørende virkning.

3. Bestemmelserne i stk. 2 finder ligeledes anvendelse på bruttoindtægter fra fremlejeaftaler og gensidigt bebyrdende aftaler indgået af låntager vedrørende tredjemænds brug af ejendommen, såfremt de er indgået efter vilkårene i stk. 1.

[...]

4. Personer, der beskæftiger sig med ejendomsformidling eller driver telematiske portaler og herved formidler kontakt mellem personer, der søger en bolig, og personer, der råder over bygningsenheder til udlejning, videregiver oplysningerne om de i stk. 1 og 3 omhandlede aftaler, som er indgået ved deres mellemkomst, inden den 30. juni i året efter det, som oplysningerne vedrører. Manglende, ufuldstændig eller unøjagtig overførsel af disse oplysninger straffes med bøde som fastsat i artikel 11, stk. 1, i 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] [(lovdekret nr. 471 om reform af administrative skatte- og afgiftssanktioner vedrørende direkte skatter, merværdiafgift og skatte- og afgiftsopkrævning i overensstemmelse med artikel 3, stk. 133, litra q), i lov nr. 662 af 23.12.1996)] af 18. december 1997 [(almindeligt tillæg til GURI nr. 5 af 8.1.1998)]. Bøden halveres, såfremt videregivelsen foretages inden for 15 dage efter fristens udløb, eller såfremt der inden for samme frist foretages korrekt videregivelse af oplysningerne.

5. Personer, der er hjemmehørende på statens område, og som beskæftiger sig med ejendomsformidling eller driver telematiske portaler og herved formidler kontakt mellem personer, der søger en bolig, og personer, der råder over bygningsenheder til udlejning, skal, såfremt de inkasserer leje eller vederlag vedrørende aftaler som omhandlet i stk. 1 og 3 eller medvirker ved betalingen af nævnte leje eller vederlag, i egenskab af skatteopkrævere indeholde kildeskat på 21% af lejens eller vederlagets beløb ved betalingen til udlejer og foretage indbetaling af denne skat [...]. Hvis den i stk. 2 omhandlede ordning ikke er valgt, virker den indeholdte skat som en forskudsskat.

5a. Personer som nævnt i stk. 5, der ikke er hjemmehørende, men som har et fast driftssted i Italien som omhandlet i artikel 162 i den konsoliderede udgave af lov om indkomstskat, som vedtaget ved decreto del Presidente della Repubblica n. 917 [– Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (dekret fra republikkens præsident nr. 917 om vedtagelse af den konsoliderede udgave af lov om indkomstskat)] af 22. december 1986 [(almindeligt tillæg til GURI nr. 302 af 31.12.1986)], skal, såfremt de inkasserer leje eller vederlag vedrørende aftaler som omhandlet i stk. 1 og 3 eller medvirker ved betalingen af nævnte leje eller vederlag, opfylde de i denne artikel fastsatte forpligtelser gennem deres faste driftssted. Med henblik på at opfylde de i denne artikel fastsatte forpligtelser udpeger ikke-hjemmehørende personer, som anses for ikke at have et fast driftssted i Italien, i deres egenskab af ansvarlige for skatten, en fiskal repræsentant blandt de personer, som er nævnt i artikel 23 i decreto del Presidente della Repubblica n. 600 [– Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (dekret fra republikkens præsident nr. 600 om fælles bestemmelser om indkomstskattekontrol)] af 29. september 1973 [(almindeligt tillæg til GURI nr. 268 af 16.10.1973, almindeligt tillæg nr. 1 til GURI)].

5b. Den person, der inkasserer lejen eller vederlaget eller medvirker ved betalingen af nævnte leje eller vederlag, er ansvarlig for betalingen af overnatningsskatten som omhandlet i artikel 4 i lovdekret nr. 23 af 14. marts 2011 og overnatningsafgiften [...] samt for de øvrige forpligtelser, der er fastsat ved lov og kommunal bekendtgørelse.

6. Gennemførelsesbestemmelserne til denne artikels stk. 4, 5 og 5a, herunder bestemmelserne vedrørende formidlerens videregivelse og opbevaring af oplysningerne, fastsættes ved afgørelse, som træffes af direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden inden for 90 dage fra ikrafttrædelsen af dette dekret.«

- 11 Skatteordningen af 2017 er blevet ændret ved decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 – *Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi* (lovdekret nr. 34 af 30.4.2019 om hasteforanstaltninger til fremme af økonomisk vækst og imødegåelse af særlige krisesituationer, GURI nr. 100 af 30.4.2019, herefter »lovdekretet af 2019«), som ændret og ophøjet til lov af 28. juni 2019 (legge del 28 giugno 2019 n. 58, almindeligt tillæg til GURI nr. 151 af 29.6.2019).
- 12 I henhold til artikel 13c, stk. 1, i lovdekretet af 2019 suppleres artikel 4, stk. 5a, i skatteordningen af 2017 som følger:

»Såfremt der ikke er udpeget en fiskal repræsentant, hæfter de personer, der er hjemmehørende på statens område og tilhører samme kategori som de ovennævnte personer, solidarisk med de sidstnævnte for indeholdelse og indbetaling af det indeholdte beløb af lejen eller vederlaget vedrørende de aftaler, der er omhandlet i stk. 1 og 3.«
- 13 Dette lovdekrets artikel 13c, stk. 4, bestemmer:

»Med henblik på at forbedre kvaliteten af turismeudbuddet, beskytte turister og bekæmpe ulovlige indkvarteringsformer og til skattemæssige formål oprettes [...] en særlig database over indkvarteringsstrukturer og ejendomme beregnet til korttidsudlejning på det nationale område, som identificeres ved hjælp af en alfanumerisk kode, herefter »identifikationskoden«, der skal anvendes i alle meddelelser om udbud af og reklame for tjenester til brugerne.«
- 14 I det nævnte lovdekrets artikel 13c, stk. 7, bestemmes det, at »[e]jere af indkvarteringsstrukturer, personer, som beskæftiger sig med ejendomsformidling eller driver telematiske portaler og herved formidler kontakt mellem personer, der søger en bolig eller boligandele, og personer, der råder over bygningsenheder eller andele heraf til udlejning, har pligt til at oplyse identifikationskoden i udbuds- og reklamemeddelelser«.
- 15 Endelig bestemmes det i artikel 13c, stk. 8, i lovdekretet af 2019, at »[v]ed manglende overholdelse af bestemmelserne i stk. 7 pålægges en bøde på 500-5 000 EUR«, og »[i] gentagelsestilfælde forhøjes bøden med det dobbelte af det skyldige beløb«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Sagsøgerne i hovedsagen driver Airbnb's telematiske portal til formidling af fast ejendom, som gør det muligt at formidle kontakt mellem udlejere, der råder over indkvarteringssteder, på den ene side, og personer, der søger denne form for indkvartering, på den anden side, idet portalen modtager kundens betaling for tilrådighedsstillelsen af boligen inden udlejningens start og overfører denne betaling til udlejeren, efter at udlejningen er påbegyndt, såfremt der ikke er kommet indsigelser fra lejerens side.
- 17 Sagsøgerne i hovedsagen har anlagt sag ved Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (den regionale forvaltningsdomstol i Lazio, Italien) med påstand om annullation af for det første afgørelse nr. 132395 truffet af direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden den 12. juli 2017 om gennemførelse af skatteordningen af 2017 og for det andet circolare interpretativa n. 24 dell'Agenzia delle Entrate – Regime fiscale delle locazioni brevi – Art[icolo] 4 [del regime fiscale del 2017] (skatte- og afgiftsmyndighedens fortolkningscirkulære nr. 24 vedrørende

»Skatteordningen for kortidsudlejning – art[ikel] 4 [i skatteordningen af 2017]«) af 12. oktober 2017 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, vedrørende anvendelsen af denne skatteordning.

- 18 Ved dom af 18. februar 2019 frifandt den nævnte ret sagsøgte, idet den for det første fastslog, at skatteordningen af 2017 ikke havde indført nogen »teknisk forskrift« eller »forskrift vedrørende tjenester«, for det andet at forpligtelsen til at videregive oplysninger vedrørende aftalerne og indeholde kildeskat hverken tilsidesatte princippet om fri udveksling af tjenesteydelser eller princippet om fri konkurrence, og for det tredje at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, når en person, der driver en telematisk portal til formidling af fast ejendom, ikke er hjemmehørende eller etableret i Italien, var i overensstemmelse med de krav om proportionalitet og nødvendighed, som er fastsat i Domstolens praksis vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser.
- 19 Sagsøgerne i hovedsagen har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Italien).
- 20 Ved afgørelse af 11. juli 2019, indgået til Domstolen den 30. august 2019, forelagde den forelæggende ret Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende flere EU-retlige bestemmelser.
- 21 Ved kendelse af 30. juni 2020, Airbnb Ireland og Airbnb Payments UK (C-723/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:509), fastslog Domstolen, at det var åbenbart, at denne anmodning om præjudiciel afgørelse skulle afvises, idet den herved præciserede, at den forelæggende ret kunne forelægge Domstolen en ny anmodning om præjudiciel afgørelse indeholdende oplysninger, der ville gøre det muligt for den at give en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål.
- 22 På denne baggrund har Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) på ny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Hvilken er den korrekte fortolkning af begreberne »teknisk forskrift« for informationssamfundets tjenester og »forskrift vedrørende tjenester« i informationssamfundet som omhandlet i direktiv [2015/1535], og skal disse begreber især fortolkes således, at de også omfatter skattemæssige foranstaltninger, der ikke direkte er bestemt til at regulere den specifikke tjeneste i informationssamfundet, men ikke desto mindre påvirker den konkrete levering heraf i medlemsstaten, navnlig ved over for alle leverandører af ejendomsformidlingstjenester – herunder også ikke-etablerede aktører, som leverer deres tjenester online – at indføre supplerende forpligtelser, der udgør et middel til en effektiv skatteopkrævning fra udlejere, såsom
 - a) indsamling og efterfølgende overførsel til medlemsstatens skattemyndigheder af oplysninger om aftaler om kortidsudlejning indgået gennem formidlerens virksomhed
 - b) indeholdelse og efterfølgende indbetaling til statskassen af den andel, der tilkommer staten, af de summer, som lejere betaler til udlejere?
 - 2) a) Er princippet om fri udveksling af tjenesteydelser i artikel 56 TEUF og de lignende principper, som kan udledes af direktiv [2006/123] og [2000/31], i det omfang de er relevante i den konkrete situation, til hinder for en national foranstaltning, som pålægger ejendomsformidlere, der opererer i Italien – herunder altså også ikke-etablerede aktører, som leverer deres tjenesteydelser online – at indsamle oplysninger om aftaler om

korttidsudlejning indgået gennem deres virksomhed og efterfølgende at overføre disse oplysninger til skattemyndighederne med henblik på opkrævning af direkte skatter fra tjenesternes brugere?

- b) Er princippet om fri udveksling af tjenesteydelser i artikel 56 TEUF og de lignende principper, som kan udledes af direktiv [2006/123] og [2000/31], i det omfang de er relevante i den konkrete situation, til hinder for en national foranstaltning, som pålægger ejendomsformidlere, der opererer i Italien – herunder altså også ikke-etablerede aktører, som leverer deres tjenesteydelser online – og medvirker ved betaling af lejen for aftaler om korttidsudlejning indgået gennem deres virksomhed, at indeholde kildeskat af disse betalinger og efterfølgende at indbetale denne skat til statskassen med henblik på opkrævning af direkte skatter fra tjenesternes brugere?
- c) Såfremt de foregående spørgsmål besvares bekræftende, kan princippet om fri udveksling af tjenesteydelser i artikel 56 TEUF og de lignende principper, som kan udledes af direktiv [2006/123] og [2000/31], i det omfang de er relevante i den konkrete situation, da alligevel være genstand for restriktioner i overensstemmelse med EU-retten, der følger af nationale foranstaltninger som de ovenfor i spørgsmål a) og b) beskrevne, henset til, at opkrævningen af direkte skatter fra tjenesternes brugere i modsat fald ikke er effektiv?
- d) Kan princippet om fri udveksling af tjenesteydelser i artikel 56 TEUF og de lignende principper, som kan udledes af direktiv [2006/123] og [2000/31], i det omfang de er relevante i den konkrete situation, være genstand for restriktioner i overensstemmelse med EU-retten, der følger af en national foranstaltning, som pålægger ejendomsformidlere, der ikke er etableret i Italien, at udpege en fiskal repræsentant, som i den ikke-etablerede formidlers navn og på dennes vegne skal overholde de ovenfor i spørgsmål b) beskrevne foranstaltninger, henset til, at opkrævningen af direkte skatter fra tjenesternes brugere i modsat fald ikke er effektiv?

- 3) Skal artikel 267, stk. 3, TEUF fortolkes således, at den nationale ret i tilfælde af et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten (såvel den primære som den afledte), som en af parterne har rejst ved at fremlægge dets præcise ordlyd, alligevel har beføjelse til at omformulere spørgsmålet og efter eget skøn, navnlig efter sin egen bedste overbevisning, kan fastlægge de relevante EU-retlige forskrifter, de nationale bestemmelser, som eventuelt ikke er forenelige hermed, og ordlyden af spørgsmålet, selv sagt inden for grænserne af det omtvistede emne, eller har den nationale ret pligt til at forelægge spørgsmålet nøjagtigt som formuleret af den anmodende part?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet præjudicielle spørgsmål

Om anvendeligheden af direktiv 2000/31, 2006/123 og 2015/1535 på skattemæssige foranstaltninger

- 23 Den forelæggende ret har med det første præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt anmodet Domstolen om at oplyse, om udtrykkene »teknisk forskrift« for informationssamfundets tjenester og »forskrift vedrørende tjenester« i informationssamfundet i direktiv 2015/1535 skal forstås således, at de ligeledes omfatter skattemæssige foranstaltninger, der ikke direkte har til formål at regulere en specifik informationssamfundstjeneste, men som kan regulere den konkrete udøvelse af den omhandlede virksomhed på den pågældende medlemsstats område.

- 24 I forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål, delspørgsmål a)-d), henviser den forelæggende ret til direktiv 2000/31 og 2006/123, for så vidt som det antages, at principperne heri »er relevante i den konkrete situation«.
- 25 Hvad i første række angår direktiv 2000/31 blev dette direktiv, således som Domstolen har haft lejlighed til at fremhæve i præmis 27-30 i dom af 27. april 2022, Airbnb Ireland (C-674/20, herefter »Airbnb Ireland-dommen«, EU:C:2022:303), for det første vedtaget på grundlag af bl.a. artikel 95 EF, hvis ordlyd er gentaget i artikel 114 TEUF, som i stk. 2 udelukker »fiskale bestemmelser« fra sit anvendelsesområde, idet dette begreb ikke blot dækker hele det fiskale område, men ligeledes omfatter alle aspekter af dette område. For det andet fremgår denne fortolkning ligeledes af den omstændighed, at artikel 114, stk. 2, TEUF indgår i et kapitel 3 med overskriften »Tilnærmelse af lovgivningerne«, som følger efter et kapitel 2 med overskriften »Fiskale bestemmelser«, i EUF-traktatens afsnit VII vedrørende »[d]e fælles regler om konkurrence, fiskale spørgsmål og indbyrdes tilnærmelse af lovgivningerne«, således at det, der vedrører nævnte kapitel 3, nemlig tilnærmelse af lovgivningerne, ikke vedrører det, der henhører under nævnte kapitel 2, nemlig de fiskale bestemmelser. For det tredje gælder dette ræsonnement for så vidt angår afledt ret, der er vedtaget på grundlag af artikel 95 EF og senere artikel 114 TEUF, idet samme ræsonnement bekræftes af en ordlydsfortolkning af det brede udtryk, der er anvendt i artikel 1, stk. 5, litra a), i direktiv 2000/31, nemlig »beskatningsområdet«. For det fjerde understøttes disse betragtninger af 12. og 13. betragtning til direktiv 2000/31.
- 26 Hvad i anden række angår direktiv 2006/123 bemærkes for det første, at dette i henhold til ordlyden af artikel 2, stk. 3, heri udelukker »skatte- og afgiftsområdet« fra sit anvendelsesområde.
- 27 For det andet er 29. betragtning til det nævnte direktiv eksplicit med hensyn til begrundelsen for den omhandlede udelukkelse, idet det heri anføres, at EUF-traktaten indeholder specifikke bestemmelser som retsgrundlag for skatter og afgifter, og da der allerede er vedtaget EU-instrumenter på dette område, er det nødvendigt at udelukke skatter og afgifter fra dette direktivs anvendelsesområde.
- 28 Henset til den generelle karakter af udtrykkene »skatte- og afgiftsområdet« og »beskatningsområdet« samt de udtrykkelige retsgrundlag, der i denne henseende er fastsat ved EUF-traktaten, gælder de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 25, derfor ligeledes for så vidt angår udelukkelsen af »skatte- og afgiftsområdet« fra direktiv 2006/123.
- 29 Hvad i tredje række angår direktiv 2015/1535 skal det bemærkes, at dette vedrører »[EUF-traktaten], særlig artikel 114, 337 og 43«. Det skal således indledningsvis bemærkes, at den udelukkelse, der er fastsat i artikel 114, stk. 2, TEUF vedrørende »fiskale bestemmelser«, ligeledes finder anvendelse i forhold til dette direktiv af de grunde, der er anført i denne doms præmis 25.
- 30 Indholdet af direktiv 2015/1535 bekræfter desuden indirekte, at »fiskale bestemmelser« er udelukket fra direktivets anvendelsesområde, idet ordlyden af dette direktivs artikel 1, stk. 1, litra f), nr. iii), blandt de tekniske forskrifter, som faktisk skal overholdes, nævner tekniske specifikationer og andre krav eller forskrifter vedrørende tjenester, »til hvilke der er knyttet skattemæssige eller finansielle foranstaltninger«. Der er derfor ikke tale om skattemæssige foranstaltninger som sådanne, men alene om foranstaltninger, der er knyttet til skattemæssige foranstaltninger (jf. i denne retning dom af 8.10.2020, Admiral Sportwetten m.fl., C-711/19, EU:C:2020:812, præmis 38), idet de sidstnævnte foranstaltninger følgelig som sådanne ikke er omfattet af det nævnte direktivs anvendelsesområde.

- 31 Det skal derfor afgøres, om foranstaltninger som dem, der blev indført i italiensk ret ved skatteordningen af 2017, hører under »beskatningsområdet« som omhandlet i artikel 1, stk. 5, litra a), i direktiv 2000/31 og under »skatte- og afgiftsområdet« som omhandlet i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2006/123 og derfor er »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 114 TEUF, som direktiv 2015/1535 udtrykkeligt henviser til.
- 32 Som det fremgår af denne doms præmis 10, har skatteordningen af 2017 ændret den italienske skattelovgivning vedrørende korttidsudlejning, uanset om den pågældende udlejning foretages »direkte eller gennem personer, som beskæftiger sig med ejendomsformidling eller driver telematiske portaler«, jf. ordlyden af denne ordnings artikel 4, stk. 1.
- 33 Alle ovennævnte personer er herefter underlagt tre typer forpligtelser, nemlig for det første forpligtelsen til at indsamle og overføre oplysninger om lejeaftaler indgået gennem deres formidling til skattemyndighederne, dernæst, henset til deres medvirken ved betalingen af lejen, forpligtelsen til at indeholde kildeskat af de beløb, som lejerne betaler til udlejerne, og indbetale denne skat til statskassen, enten med frigørende virkning eller som forskudsskat, alt efter hvad udlejerne har valgt, og endelig, hvis den pågældende person ikke har et fast driftssted i Italien, forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant i Italien.
- 34 Hvad for det første angår forpligtelsen til at indsamle og overføre oplysninger om lejeaftaler indgået gennem ejendomsformidling til skattemyndighederne skal det fremhæves, at selv om det er korrekt, at en sådan foranstaltning ikke i sig selv er rettet mod de personer, der skal betale den omhandlede skat, men mod de fysiske eller juridiske personer, der har haft en formidlingsrolle i forbindelse med korttidsudlejningerne, og at formålet med denne foranstaltning er, at der under bødeansvar stilles oplysninger til rådighed for skattemyndighederne, forholder det sig ikke desto mindre for det første således, at de myndigheder, som er adressat for disse oplysninger, er skattemyndighederne, for det andet at denne foranstaltning er en del af en skattelovgivning, nemlig skatteordningen af 2017, og for det tredje at de oplysninger, der er pligt til at videregive, efter deres art er uløseligt forbundet med denne lovgivning, fordi det alene er disse oplysninger, der – gennem angivelsen af lejemålets beliggenhed og udlejernes identitet – kan identificere den person, der reelt skal betale skatten, og gøre det muligt at fastsætte skattens beregningsgrundlag ud fra de modtagne beløb og dermed skattens størrelse (jf. analogt Airbnb Ireland-dommen, præmis 33).
- 35 Denne forpligtelse hører således under »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 114 TEUF.
- 36 Hvad for det andet angår forpligtelsen til at indeholde kildeskat af de beløb, som lejerne betaler til udlejerne, og indbetale denne skat til statskassen, enten med frigørende virkning med en gunstig sats på 21% eller som forskudsskat, der i så fald er fastsat til en højere sats, alt efter hvad udlejerne har valgt, må det konstateres, at der her, således som generaladvokaten har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, er tale om en foranstaltning, som »i højeste grad er af skattemæssig karakter«, idet den består i at opkræve skatten på skattemyndighedernes vegne og herefter overføre det opkrævede beløb til skattemyndighederne.
- 37 Hvad for det tredje angår forpligtelsen for leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der ikke er etableret i Italien, til at udpege en fiskal repræsentant, bemærkes, at der ligeledes er tale om en skattemæssig foranstaltning, eftersom den har til formål at sikre en effektiv opkrævning af skatter, der indeholdes ved kilden af de tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat, navnlig de, der driver telematiske portaler, i deres egenskab af »ansvarlige for skatten«.

- 38 Det følger af det ovenstående, at de tre typer forpligtelser, der er indført i italiensk ret ved skatteordningen af 2017, hører under »beskatningsområdet« som omhandlet i artikel 1, stk. 5, litra a), i direktiv 2000/31 og under »skatte- og afgiftsområdet« som omhandlet i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2006/123 og derfor er »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 114 TEUF, som direktiv 2015/1535 udtrykkeligt henviser til. Disse foranstaltninger er følgelig udelukket fra disse tre direktivers respektive anvendelsesområder.
- 39 Besvarelsen af det første og det andet præjudicielle spørgsmål forudsætter derfor alene en undersøgelse af lovligheden af foranstaltninger som skatteordningen af 2017, henset til forbuddet i artikel 56 TEUF.
- 40 Det må heraf konkluderes, at den forelæggende ret med disse spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om denne bestemmelse skal fortolkes således, at den er til hinder for foranstaltninger som de tre typer forpligtelser, der er nævnt i denne doms præmis 33.

Lovligheden af foranstaltninger som dem, der følger af skatteordningen af 2017, henset til forbuddet i artikel 56 TEUF

- 41 Indledningsvis skal det bemærkes, at medlemsstaterne skal overholde artikel 56 TEUF, selv i forbindelse med vedtagelse af en lovgivning som skatteordningen af 2017, selv om denne vedrører direkte skatter. Det følger nemlig af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (dom af 23.1.2014, Kommissionen mod Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Hver af de tre typer forpligtelser, der pålægges ved skatteordningen af 2017, skal derfor behandles særskilt nedenfor.
- 43 Hvad i første række angår forpligtelsen til at indsamle og overføre oplysninger om lejeaftaler indgået gennem ejendomsformidling til skattemyndighederne fremgår det for det første af ordlyden af skatteordningen af 2017, at denne forpligtelse påhviler alle tredjemænd, der har været formidlere på italiensk område i forbindelse med ejendomsudlejning af kort varighed, uanset om der er tale om fysiske eller juridiske personer, om disse personer er hjemmehørende eller etableret på italiensk område eller ej, og om de har ageret digitalt eller ved andre former for formidling af kontakt. Den reform, der er kommet til konkret udtryk ved skatteordningen af 2017, vedrører, således som det fremgår af begrundelsen for dens vedtagelse, den skattemæssige behandling af alle korttidsudlejninger og indgår, således som det fremgår af sagens akter, i en global strategi til bekæmpelse af den udbredte skatteunddragelse i denne sektor, bl.a. ved indførelse af en sådan forpligtelse.
- 44 En sådan lovgivning medfører således ikke forskelsbehandling og vedrører ikke som sådan betingelserne for levering af formidlingstjenester, men pålægger alene tjenesteyderne, når denne ydelse er gennemført, at opbevare oplysningerne herom med henblik på en korrekt skatteopkrævning hos de berørte ejere i forbindelse med udlejningen af de omhandlede ejendomsgoder (jf. analogt Airbnb Ireland-dommen, præmis 41).
- 45 I denne henseende fremgår det af fast retspraksis, at en national lovgivning, der kan gøres gældende over for alle erhvervsdrivende, der udøver virksomhed på det nationale område, og som ikke har til formål at fastsætte de nærmere betingelser for de berørte virksomheders udveksling af tjenesteydelser, og hvis begrænsende virkninger for den frie udveksling af

tjenesteydelser er alt for usikre og indirekte til, at den forpligtelse, som lovgivningen indeholder, kan antages at begrænse denne frihed, ikke er i strid med forbuddet i artikel 56 TEUF (Airbnb Ireland-dommen, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

- 46 Sagsøgerne i hovedsagen har heroverfor indvendt, at stort set alle de omhandlede onlineplatforme, og nærmere bestemt de, der også varetager betalingerne, er etableret i andre medlemsstater end Italien, og at skatteordningen af 2017 derfor navnlig påvirker formidlingstjenester som dem, de tilbyder. De har under retsmødet tilføjet, at denne skatteordning reelt blev vedtaget med henblik på platforme, der varetager betalingerne, og udelukkende på disse.
- 47 I denne henseende fører udviklingen i de teknologiske hjælpemidler og den aktuelle sammensætning af markedet for levering af ydelser i form af formidling af fast ejendom ganske vist til den konstatering, at de formidlere, der leverer deres ydelser via en telematisk portal, er i stand til at opfylde en hyppigere og mere omfattende forpligtelse til videregivelse af oplysninger til skatteforvaltningen i henhold til en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede end den, der påhviler andre formidlere. Denne større forpligtelse afspejler imidlertid kun, at disse formidlere foretager et større antal transaktioner, samt deres respektive markedsandele (Airbnb Ireland-dommen, præmis 44).
- 48 I det foreliggende tilfælde er ordlyden af skatteordningen af 2017 – i modsætning til, hvad Domstolen konstaterede i dom af 12. september 2019, VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716, præmis 37) – desuden ikke kun tilsyneladende neutral, eftersom den faktisk omfatter alle leverandører af ejendomsformidlingstjenester, navnlig ejendomsmæglere, således som Kommissionen har anført i retsmødet.
- 49 Dernæst har Domstolen haft anledning til at fastslå, at artikel 56 TEUF ikke omfatter foranstaltninger, hvis eneste virkning er at skabe yderligere omkostninger for den pågældende ydelse, og som påvirker leveringen af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne og levering internt i en medlemsstat på samme måde (Airbnb Ireland-dommen, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 50 Endelig skal det bemærkes, at selv om forpligtelsen for alle leverandører af ejendomsformidlingstjenester til at indsamle og indgive oplysninger om lejeaftaler indgået gennem deres formidling til skattemyndighederne kan medføre yderligere omkostninger, navnlig i forbindelse med søgning og lagring af de pågældende data, bliver disse data, især når der er tale om formidlingstjenester, som leveres digitalt, lagret og digitaliseret af formidlere såsom sagsøgerne i hovedsagen, således at de yderligere omkostninger, som denne forpligtelse medfører for disse formidlere, under alle omstændigheder synes at være begrænset.
- 51 Denne første type forpligtelse indebærer således ikke en restriktion, der hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser som sikret ved artikel 56 TEUF.
- 52 Hvad i anden række angår forpligtelsen til at indeholde kildeskat af de beløb, som lejerne betaler til udlejerne, og indbetale denne skat til statskassen, skal det – af de samme grunde som dem, der er anført i denne doms præmis 43-48 – for det første fremhæves, at skatteordningen af 2017 i denne henseende vedrører alle tredjemænd, der har været formidlere i forbindelse med ejendomsudlejning af kort varighed, uanset om der er tale om fysiske eller juridiske personer, om disse personer er hjemmehørende eller etableret på italiensk område eller ej, og om de har ageret

digitalt eller ved andre former for formidling af kontakt, når de i forbindelse med deres levering af tjenesteydelser har valgt at inkassere lejen eller vederlaget vedrørende de aftaler, der er omhandlet i skatteordningen af 2017, eller at medvirke ved opkrævningen af lejen eller vederlaget.

- 53 For det andet er det, således som Kommissionen har anført i sit indlæg, imidlertid korrekt, at når tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end Italien, handler denne som »ansvarlig for skatten« i overensstemmelse med artikel 4, stk. 5a, i skatteordningen af 2017, mens tjenesteyderen, når denne er etableret i Italien, ifølge denne ordnings artikel 4, stk. 5, er »skatteopkræver«, dvs. skattemæssig stedfortræder, hvilket medfører, at vedkommende i forhold til statskassen træder i stedet for skatteyderen og skal betale skatten.
- 54 Selv om det i lighed med, hvad generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, må lægges til grund, at denne anden type forpligtelse pålægger leverandører af ejendomsformidlingstjenester en væsentligt større byrde end en ren oplysningspligt, allerede på grund af det finansielle ansvar, som den indebærer, ikke blot over for beskatningsstaten, men også over for kunderne, fremgår det, med forbehold for den forelæggende rets bedømmelse, ikke af skatteordningen af 2017, at denne byrde er større for leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der er etableret i en anden medlemsstat end Italien, end for virksomheder, der har et driftssted i Italien, uanset at de har en anden benævnelse. Denne skatteordning pålægger dem nemlig de samme forpligtelser til at indeholde kildeskat på vegne af skattemyndighederne og til at betale kildeskatten på 21% til disse, idet skatten betales med frigørende virkning, når ejeren af den pågældende faste ejendom har valgt den gunstige sats, og, når dette ikke er tilfældet, som en forskudsskat.
- 55 Hvad angår den anden type forpligtelse synes en lovgivning som skatteordningen af 2017, hvis eneste virkning er at skabe yderligere omkostninger for den pågældende ydelse, og som påvirker leveringen af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne og levering internt i en medlemsstat på samme måde, derfor ikke at kunne anses for at forbyde, medføre ulemper for eller gøre udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre attraktiv (jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 56 Hvad i tredje række angår forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant i Italien fremgår det af selve ordlyden af artikel 4, stk. 5 og 5a, i skatteordningen af 2017, at denne alene påhviler visse leverandører af ejendomsformidlingstjenester uden et fast driftssted i Italien, der betegnes som »ansvarlige for skatten«, mens leverandører af sådanne tjenesteydelser, der er etableret i Italien, og som betegnes »skatteopkrævere«, dvs. skattemæssige stedfortrædere, ikke er underlagt denne forpligtelse.
- 57 Det skal i denne henseende præciseres, at denne tredje type forpligtelse ikke vedrører alle leverandører af ejendomsformidlingstjenester, som ikke er etableret i Italien, og som er formidlere i forbindelse med korttidsudlejning af fast ejendom i Italien. Forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant afhænger nemlig af, om disse tjenesteydere har valgt at inkassere lejen eller vederlaget vedrørende de aftaler, der er omhandlet i skatteordningen af 2017, eller at medvirke ved opkrævningen af lejen eller vederlaget, dvs. i praksis at underlægge sig den anden type forpligtelse og som følge heraf betale skatten af de modtagne beløb med frigørende virkning, når ejeren af den pågældende faste ejendom har valgt den gunstige sats på 21%, og, når dette ikke er tilfældet, som en forskudsskat.

- 58 Det må imidlertid konstateres, at skatteordningen af 2017 behandler leverandører af ejendomsformidlingstjenester, som inkasserer leje eller vederlag eller medvirker ved opkrævningen heraf, forskelligt, alt efter om de har eller ikke har et fast driftssted i Italien.
- 59 Det kan således ikke bestrides, at skatteordningen af 2017 ved at forpligte leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der ikke har et fast driftssted i Italien, og som ønsker at lade inkassering af eller medvirken ved opkrævningen af leje eller vederlag indgå i deres ydelser, til at udpege en fiskal repræsentant i Italien, pålægger disse at træffe visse foranstaltninger samt i praksis at bære udgiften til denne repræsentants vederlag. Sådanne byrder skaber for disse aktører ulemper, der kan afholde dem fra at udføre ejendomsformidlingstjenester i Italien, i hvert fald på den måde, de ønsker. Heraf følger, at denne forpligtelse skal anses for en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som principielt er forbudt ved artikel 56 TEUF (jf. analogt dom af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 37).
- 60 Når dette er sagt, er det med rette, at den forelæggende ret har anført, at Domstolen ikke i sin praksis har opstillet et princip om uforenelighed mellem på den ene side en forpligtelse i henhold til en national lovgivning eller bestemmelse for fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende eller etableret i en anden medlemsstat end beskatningsstaten, til at udpege en fiskal repræsentant og på den anden side den frie udveksling af tjenesteydelser, idet Domstolen i de enkelte tilfælde har undersøgt, om den restriktion, som den pågældende forpligtelse, henset til dens særlige karakteristika, medførte, kunne begrundes ud fra tvingende alment hensyn, som den omhandlede nationale lovgivning forfulgte, og som den pågældende medlemsstat havde påberåbt sig for Domstolen (dom af 5.7.2007, Kommissionen mod Belgien, C-522/04, EU:C:2007:405, præmis 47-58, af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 38-46, og af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 42-62).
- 61 Følgelig skal forpligtelsen for »de ansvarlige for skatten« til at udpege en fiskal repræsentant undersøges i lyset af den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 60.
- 62 Hvad for det første angår de grunde, som den pågældende medlemsstat har anført som begrundelse for den restriktion, der er nævnt i denne doms præmis 59, henhører disse under bekæmpelsen af skatteunddragelse i sektoren for korttidsudlejning, hvilken sektor med den forelæggende rets ord er kendetegnet ved en »strukturelt høj grad af skattesvig«. I denne henseende skal det fremhæves, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol kunne påberåbes med henblik på at begrunde restriktioner for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten (dom af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 63 Tilsvarende udgør behovet for at sikre en effektiv skatteinddrivelse et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 64 Det er netop forfølgelsen af dette mål, der er baggrunden for den forpligtelse til at udpege en fiskal repræsentant i Italien, som er pålagt leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der inkasserer leje eller vederlag eller medvirker ved opkrævningen heraf som nævnt i denne doms præmis 58, og som ikke har et fast driftssted i Italien. For så vidt som disse tjenesteydere i egenskab af »ansvarlige for skatten« er pålagt at indeholde kildeskat på vegne af de italienske myndigheder, ønsker disse myndigheder gennem den fiskale repræsentant at sikre sig, at denne opgave er blevet fuldført, og

at de behørigt opkrævede beløb herefter er blevet korrekt overført til skattemyndighederne, idet det bemærkes, at dette kontrolarbejde er gjort lettere hvad angår leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der er etableret i Italien, eftersom disse, når de foretager sådanne indeholdelser, ipso jure får status som »skatteopkrævere«, dvs. skattemæssige stedfortrædere, således som dette fremgår af denne doms præmis 53.

- 65 Det er i øvrigt paradoksalt, at sagsøgerne i hovedsagen foreholder de italienske myndigheder, at de med vedtagelsen af skatteordningen af 2017 har indført en generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig på grundlag af den omstændighed, at en tjenesteyder har hjemsted i en anden medlemsstat, hvilken formodning er forbudt i henhold til artikel 56 TEUF (dom af 19.6.2014, *Strojirny Prostějov og ACO Industries Tábor*, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis), når denne ordning tværtimod tildeler dem den opgave, at de på vegne af skattemyndighederne skal indeholde et kildeskattebeløb svarende til den skyldige skat og indbetale dette beløb til statskassen, en opgave, som den italienske lovgiver har forsøgt at gøre det lettere at kontrollere gennem udpegelse af en fiskal repræsentant i Italien.
- 66 Det må derfor fastslås, at en skattemæssig foranstaltning som den tredje type forpligtelse, der følger af skatteordningen af 2017, forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med EUF-traktaten og begrundet i tvingende almene hensyn.
- 67 For det andet er denne type forpligtelse under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ubestrideligt egnet til at sikre virkeliggørelsen af målet om bekæmpelse af skatteunddragelse.
- 68 Det skal navnlig fremhæves, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 2 og 3 i forslaget til afgørelse, at brugen af leverandører af ejendomsformidlingstjenester, der driver en telematisk portal, såsom sagsøgerne i hovedsagen, har oplevet en eksponentiel udvikling, og at disse tjenesteydelser – som, idet de leveres over internettet, derfor principielt kan være grænseoverskridende – ikke desto mindre svarer til udlejningstransaktioner, der har en konkret fysisk placering og følgelig kan underlægges beskatning i henhold til den berørte medlemsstats skatteret.
- 69 Desuden skal det fremhæves, at uanset om de pågældende ejendomsformidlingstjenester leveres af tjenesteydere, der udøver deres virksomhed gennem telematiske portaler, såsom sagsøgerne i hovedsagen, eller de udføres af mere traditionelle erhvervsdrivende, såsom ejendomsmæglere, er disse udlejninger ofte kortvarige som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i skatteordningen af 2017. Følgelig kan den samme faste ejendom, som er beliggende i Italien, uanset hvilken formidlingsform de pågældende tjenesteydere benytter, udlejes adskillige gange inden for et skatteår af en given udlejer til lejere, der eventuelt har bopæl i andre medlemsstater, gennem tjenesteydere, der selv, efter omstændighederne, er etableret på en anden medlemsstats område, men som ikke desto mindre er pålagt at indeholde et kildeskattebeløb svarende til den skat, som udlejeren skal betale, og overføre dette beløb til skattemyndighederne. Det må derfor fastslås, at forpligtelsen for leverandører af ejendomsformidlingstjenester, som ikke har et fast driftssted i Italien, til at udpege en fiskal repræsentant i Italien er egnet til at sikre virkeliggørelsen af målet om bekæmpelse af skatteunddragelse og til at sikre en korrekt skatteopkrævning.
- 70 For det tredje skal det kontrolleres, at en foranstaltning som den tredje type forpligtelse, der følger af skatteordningen af 2017, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

- 71 For det første fører undersøgelsen af en sådan foranstaltnings forholdsmæssighed til den konstatering, at i modsætning til, hvad der var tilfældet i de sager, der gav anledning til de domme, som er nævnt i denne doms præmis 60, hvori de fysiske eller juridiske personer, der var omfattet af forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant på beskatningsmedlemsstatens område, var skattepligtige personer, vedrører denne forpligtelse i det foreliggende tilfælde tjenesteydere, der har handlet som ansvarlige for skatten og som følge heraf allerede, på vegne af statskassen, har opkrævet et beløb svarende til den skat, som de skattepligtige, nemlig ejerne af de pågældende faste ejendomme, skal betale. Det forholder sig ikke desto mindre således, at selv i et sådant tilfælde forudsætter forholdsmæssigheden af en sådan forpligtelse, at der ikke findes foranstaltninger, der er egnede til at opfylde målet om bekæmpelse af skattesvig og en korrekt opkrævning af denne skat fra de pågældende skattemyndigheders side, og som er mindre indgribende i den frie udveksling af tjenesteydelser end forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, der er hjemmehørende eller etableret på beskatningsmedlemsstatens område.
- 72 Dernæst må det – eftersom denne forpligtelse finder anvendelse uden forskel på samtlige leverandører af ejendomsformidlingstjenester, som ikke har et fast driftssted i Italien, og som i forbindelse med deres ydelser har valgt at inkassere lejen eller vederlaget vedrørende de aftaler, der er omhandlet i skatteordningen af 2017, eller at medvirke ved opkrævningen heraf, uden nogen sondring i forhold til f.eks. størrelsen af de skatteindtægter, som disse leverandører årligt opkræver eller kan opkræve på vegne af skattemyndighederne – fastslås, at den tredje type forpligtelse, der følger af skatteordningen af 2017, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målene med denne ordning.
- 73 Endelig kræver det store antal transaktioner og faste ejendomme, som kan være genstand for en transaktion formidlet af de pågældende leverandører af ejendomsformidlingstjenester, selv om det er korrekt, at dette store antal vanskeliggør arbejdet for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten, dog ikke af den grund – i modsætning til, hvad den italienske regering har anført – anvendelse af en foranstaltning såsom forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, der er hjemmehørende eller etableret på denne medlemsstats område, for det første eftersom den første type forpligtelse netop tager sigte på, at alle oplysninger, som gør det muligt både at identificere de skattepligtige, der skal betale skatten, og at fastsætte skattens beregningsgrundlag, indgives til disse skattemyndigheder, for det andet eftersom den anden type forpligtelse gør det muligt at sikre indeholdelse ved kilden af denne skat, og for det tredje eftersom den italienske lovgiver ikke har fastsat mulighed for, at denne fiskale repræsentant – hos hvem lovgiver kan sikre sig, at disse tjenesteydere har opkrævet skatten korrekt og på behørig vis overført de hertil svarende beløb til den italienske statskasse – kan være hjemmehørende eller etableret i en anden medlemsstat end Italien.
- 74 I denne henseende er den blotte hævde af, at betingelsen om, at den fiskale repræsentant skal være hjemmehørende i Italien, er den bedste garanti for en effektiv overholdelse af de skattemæssige forpligtelser, der påhviler repræsentanten, uden relevans. Selv om en medlemsstats skattemyndigheders kontrol af denne repræsentant faktisk kan vise sig at være vanskeligere, når denne befinder sig i en anden medlemsstat, fremgår det imidlertid af retspraksis, at administrative vanskeligheder ikke i sig selv kan begrunde en hindring for en grundlæggende frihed, der er sikret ved EU-retten (jf. i denne retning dom af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

- 75 Under disse omstændigheder fremgår det ikke, at kontrollen med overholdelsen af de forpligtelser, der påhviler de pågældende tjenesteydere i deres egenskab af ansvarlige for skatten, ikke kan sikres ved midler, der er mindre indgribende i artikel 56 TEUF end udpegelsen af en fiskal repræsentant, der er hjemmehørende i Italien.
- 76 Som følge heraf bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 82 i forslaget til afgørelse, at forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant, under omstændigheder som omhandlet i skatteordningen af 2017, er i strid med artikel 56 TEUF (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kommissionen mod Belgien, C-522/04, EU:C:2007:405, og af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434).
- 77 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at
- denne bestemmelse for det første ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som pålægger leverandører af ejendomsformidlingstjenester, uanset etableringssted og formidlingsform, når der er tale om udlejning i højst 30 dage af fast ejendom beliggende på denne medlemsstats område, at indsamle og herefter overføre oplysninger om lejeaftaler indgået gennem deres formidling til de nationale skattemyndigheder og, hvis disse leverandører har inkasseret lejen eller vederlaget vedrørende den pågældende aftale eller har medvirket ved opkrævningen heraf, at foretage kildeindeholdelse af den skyldige skat af de beløb, som lejerne har betalt til udlejerne, og indbetale det indeholdte beløb til denne medlemsstats statskasse
 - denne bestemmelse for det andet er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som pålægger leverandører af ejendomsformidlingstjenester, når der er tale om udlejning i højst 30 dage af fast ejendom beliggende på denne medlemsstats område, og disse leverandører har inkasseret lejen eller vederlaget vedrørende den pågældende aftale eller har medvirket ved opkrævningen heraf samt er hjemmehørende eller etableret i en anden medlemsstat end beskatningsmedlemsstaten, at udpege en fiskal repræsentant, som er hjemmehørende eller etableret i beskatningsmedlemsstaten.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

- 78 Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 267 TEUF skal fortolkes således, at en national ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, i tilfælde af et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, som en af parterne i hovedsagen har rejst, har beføjelse til at omformulere det præjudicielle spørgsmål, der skal forelægges Domstolen, eller om den har pligt til at forelægge spørgsmålet nøjagtigt som formuleret af den anmodende part.
- 79 Som Domstolen for nylig har haft lejlighed til at bemærke, er en national ret, når der i henhold til national ret ikke er nogen adgang til judiciel prøvelse af denne rets afgørelse, principielt forpligtet til at indbringe en sag for Domstolen i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF, når der rejses et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten (dom af 6.10.2021, Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 80 En national domstol, hvis afgørelser i henhold til national ret ikke kan appelleres, er kun fritaget for denne pligt, såfremt den har fastslået, at det rejste spørgsmål ikke er relevant, eller at den omhandlede EU-retlige bestemmelse allerede er blevet fortolket af Domstolen, eller at

EU-rettens korrekte fortolkning fremgår med en sådan klarhed, at der ikke er plads til en rimelig fortolkningstvivil (dom af 6.10.2021, *Conorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

- 81 Det skal i denne henseende bemærkes, at det fremgår af forholdet mellem artikel 267, stk. 2, TEUF og artikel 267, stk. 3, TEUF, at de i artikel 267, stk. 3, TEUF omhandlede retter har samme beføjelse som de øvrige nationale retter til at skønne, om det er nødvendigt at afgøre et EU-retligt spørgsmål, før der afsiges dom. Disse retter er derfor ikke forpligtet til at forelægge Domstolen et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, hvis spørgsmålet ikke er relevant, dvs. hvis besvarelsen af spørgsmålet under ingen omstændigheder kan påvirke sagens afgørelse (dom af 6.10.2021, *Conorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 82 Det tilkommer derfor udelukkende den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel nødvendigheden som relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen (dom af 6.10.2021, *Conorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 83 Det skal i denne henseende bemærkes, at hovedsagens parter ikke kan gribe ind i den ordning med et direkte samarbejde mellem Domstolen og de nationale retsinstanser, som er indført med artikel 267 TEUF. Disse parter kan ikke fratage de nationale retsinstanser deres uafhængighed i udøvelsen af den skønnebeføjelse, der er nævnt i denne doms præmis 81 og 82, ved navnlig at tvinge dem til at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, *Conorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 84 Det følger heraf, at udvælgelsen og formuleringen af de spørgsmål, der skal forelægges Domstolen, alene tilkommer den nationale ret, og at parterne i hovedsagen ikke kan bestemme eller ændre deres indhold (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, *Conorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 54 og 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 85 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 267 TEUF skal fortolkes således, at når en af parterne i hovedsagen har rejst et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, tilkommer det alene den nationale ret at udvælge og formulere de spørgsmål, der skal forelægges Domstolen, og parterne i hovedsagen kan ikke bestemme eller ændre deres indhold.

Sagsomkostninger

- 86 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at

- denne bestemmelse for det første ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som pålægger leverandører af ejendomsformidlingstjenester, uanset etableringssted og formidlingsform, når der er tale om udlejning i højst 30 dage af fast ejendom beliggende på denne medlemsstats område, at indsamle og herefter overføre oplysninger om lejeaftaler indgået gennem deres formidling til de nationale skattemyndigheder og, hvis disse leverandører har inkasseret lejen eller vederlaget vedrørende den pågældende aftale eller har medvirket ved opkrævningen heraf, at foretage kildeindeholdelse af den skyldige skat af de beløb, som lejerne har betalt til udlejerne, og indbetale det indeholdte beløb til denne medlemsstats statskasse
 - denne bestemmelse for det andet er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som pålægger leverandører af ejendomsformidlingstjenester, når der er tale om udlejning i højst 30 dage af fast ejendom beliggende på denne medlemsstats område, og disse leverandører har inkasseret lejen eller vederlaget vedrørende den pågældende aftale eller har medvirket ved opkrævningen heraf samt er hjemmehørende eller etableret i en anden medlemsstat end beskatningsmedlemsstaten, at udpege en fiskal repræsentant, som er hjemmehørende eller etableret i beskatningsmedlemsstaten.
- 2) Artikel 267 TEUF skal fortolkes således, at når en af parterne i hovedsagen har rejst et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, tilkommer det alene den nationale ret at udvælge og formulere de spørgsmål, der skal forelægges Domstolen, og parterne i hovedsagen kan ikke bestemme eller ændre deres indhold.

Underskrifter