



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

22. prosince 2022\*

„Řízení o předběžné otázce – Vnitřní trh – Článek 114 odst. 2 SFEU – Vyloučení ustanovení o daních – Směrnice 2000/31/ES – Služby informační společnosti – Elektronický obchod – Telematický portál pro zprostředkování nemovitostí – Článek 1 odst. 5 písm. a) – Vynětí ‚daňové oblasti‘ – Směrnice 2006/123/ES – Služby na vnitřním trhu – Článek 2 odst. 3 – Vynětí ‚oblastí daní‘ – Směrnice (EU) 2015/1535 – Článek 1 odst. 1 písm. e) a f) – Pojmy ‚předpis pro služby‘ a ‚technický předpis‘ – Povinnost uložená poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí shromažďovat a předávat daňové správě údaje o nájemních smlouvách a provádět srážku daně z uskutečněných plateb – Povinnost určit daňového zástupce uložená poskytovatelům služeb, kteří nemají stálou provozovnu v Itálii – Článek 56 SFEU – Omezující povaha – Legitimní cíl – Nepřiměřená povaha povinnosti určit daňového zástupce – Článek 267 třetí pododstavec SFEU – Výsady vnitrostátního soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva“

Ve věci C-83/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Consiglio di Stato (Státní rada, Itálie) ze dne 26. ledna 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 9. února 2021, v řízení

**Airbnb Ireland UC plc,**

**Airbnb Payments UK Ltd**

proti

**Agenzia delle Entrate,**

za účasti:

**Presidenza del Consiglio dei Ministri,**

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi),**

**Renting Services Group Srls,**

\* Jednací jazyk: italština.

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

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl (zpravodaj) a J. Passer, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: C. Di Bella, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. dubna 2022,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Airbnb Ireland UC plc a Airbnb Payments UK Ltd M. Antoninim, S. Boroccim, A. R. Cassanem, M. Clarichem, I. Peregem, G. M. Robertim, avvocati, a D. Van Liedekerkem, advocaat,
- za Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi) E. Gambarem, A. Manzim a A. Papi Rossim, avvocati,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Guizzim, avvocato dello Stato,
- za belgickou vládu M. Jacobs a L. Van den Broeck, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s C. Molitorem, avocat,
- za českou vládu T. Machovičovou, M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu L. Aguilera Ruizem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu N. Vincent a T. Stéhelinem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a J. Hoogveldem, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu M. Augustin, A. Poschem a J. Schmoll, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Armati, P. Rossim a E. Sanfrutos Cano, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. července 2022,

vydává tento

## Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 5 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/31/ES ze dne 8. června 2000 o některých právních aspektech služeb informační společnosti, zejména elektronického obchodu, na vnitřním trhu („směrnice o elektronickém obchodu“) (Úř. věst. 2000, L 178, s. 1; Zvl. vyd. 13/25, s. 399), čl. 2 odst. 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu (Úř. věst. 2006, L 376, s. 36) a čl. 1 odst. 1 písm. e) a f) směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/1535 ze dne 9. září 2015 o postupu při poskytování informací v oblasti technických předpisů a předpisů pro služby informační společnosti (Úř. věst. 2015, L 241, s. 1), jakož i článku 56 a čl. 267 třetího pododstavce SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Airbnb Ireland UC plc a Airbnb Payments UK Ltd na straně jedné a Agenzia delle Entrate (daňová správa, Itálie) na straně druhé ohledně legality ustanovení italského práva týkajícího se daňového režimu služeb zprostředkování nemovitostí týkajícího se krátkodobých pronájmů.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

##### *Směrnice 2000/31*

- 3 Bod 12 odůvodnění směrnice 2000/31 uvádí:

„Některé činnosti musí být z oblasti působnosti této směrnice vyňaty, neboť v současné době nemůže být s ohledem na Smlouvu nebo na sekundární právo Společenství v těchto oblastech zajištěn volný pohyb služeb. Tímto vynětím nesmějí být dotčeny případné nástroje nezbytné pro řádné fungování vnitřního trhu. Oblast daní, zejména daň z přidané hodnoty, která je vybírána u velkého počtu služeb uvedených v této směrnici, musí být z její oblasti působnosti vyňata.“

- 4 Bod 13 odůvodnění této směrnice uvádí:

„Cílem této směrnice není ani upravit daňové povinnosti, ani předem vypracovat právní nástroje Společenství týkající se daňových aspektů elektronického obchodu.“

- 5 Článek 1 uvedené směrnice, nadepsaný „Cíl a oblast působnosti“, stanoví:

„1. Cílem této směrnice je přispět k řádnému fungování vnitřního trhu tím, že zajistí volný pohyb služeb informační společnosti mezi členskými státy.

[...]

5. Tato směrnice se nevztahuje na:

a) daňovou oblast;

[...]“

*Směrnice 2006/123*

6 Bod 29 odůvodnění směrnice 2006/123 uvádí:

„S ohledem na skutečnost, že Smlouva stanoví zvláštní právní základy pro otázky týkající se zdanění, a s ohledem na nástroje Společenství, které již v dané oblasti byly přijaty, je nezbytné vyloučit oblast daní z působnosti této směrnice.“

7 Článek 2 této směrnice, nadepsaný „Oblast působnosti“, v odstavci 3 stanoví:

„Tato směrnice se nevztahuje na oblast daní.“

*Směrnice 2015/1535*

8 Článek 1 odst. 1 směrnice 2015/1535 stanoví:

„1. Pro účely této směrnice se rozumí:

[...]

e) ‚předpisem pro služby‘ obecný požadavek týkající se přístupu ke službám [informační společnosti] a jejich poskytování [...], zejména ustanovení týkající se poskytovatele služeb, služeb samotných a příjemce služeb, s výjimkou předpisů, které se nezaměřují specificky na [tyto] služby [...]

Pro účely této definice:

- i) se předpis považuje za zaměřený specificky na služby informační společnosti, je-li s ohledem na jeho odůvodnění a jeho znění zvláštním záměrem a cílem všech nebo některých jeho ustanovení regulovat tyto služby přímo a cíleně,
- ii) předpis se nepovažuje za zaměřený specificky na služby informační společnosti, působí-li na tyto služby pouze nepřímo nebo vedleším způsobem;

f) ‚technickým předpisem‘ technické specifikace a jiné požadavky nebo předpisy pro služby včetně příslušných správních předpisů, jejichž dodržování je při uvedení na trh, při poskytování služby, při usazování poskytovatele služeb nebo při používání v členském státě nebo na jeho větší části závazné de iure nebo de facto, jakož i právní a správní předpisy členských států zakazující výrobu, dovoz, prodej nebo používání určitého výrobku nebo zakazující poskytování nebo využívání určité služby nebo usazování poskytovatele služeb, s výjimkou předpisů stanovených v článku 7.

Technické předpisy *de facto* zahrnují:

- i) právní nebo správní předpisy členského státu, které odkazují buď na technické specifikace, jiné požadavky nebo předpisy pro služby, nebo na profesní pravidla nebo pravidla správné praxe, které samy obsahují odkaz na technické specifikace, jiné požadavky nebo předpisy pro služby, přičemž soulad s nimi zakládá předpoklad shody s požadavky uloženými uvedenými právními nebo správními předpisy,
- ii) dobrovolné dohody, v nichž je smluvní stranou orgán veřejné moci a které ve veřejném zájmu stanoví shodu s technickými specifikacemi, jinými požadavky nebo předpisy pro služby, s výjimkou specifikací pro nabídková řízení při zadávání veřejných zakázek,

iii) technické specifikace, jiné požadavky nebo předpisy pro služby, které souvisejí s daňovými nebo finančními opatřeními ovlivňujícími spotřebu výrobků nebo služeb tím, že vyzývají ke shodě s těmito technickými specifikacemi, jinými požadavky nebo předpisy pro služby; to však neplatí pro technické specifikace, jiné požadavky nebo předpisy pro služby, které se týkají národních systémů sociálního zabezpečení.

[...]

9 Článek 5 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„S výhradou článku 7 sdělí členské státy neprodleně [Evropské k]omisi každý návrh technického předpisu s výjimkou případu, kdy se jedná pouze o úplné převzetí mezinárodní nebo evropské normy, a kdy postačí informace o dotyčné normě; členské státy současně Komisi sdělí důvody, pro které je nezbytné takový technický předpis přijmout, pokud již nebyly uvedeny v samotném návrhu.“

### ***Italské právo***

10 Článek 4 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 (nařízení s mocí zákona č. 50 o naléhavých ustanoveních ve finanční oblasti, pobídkách ve prospěch územních samosprávných celků, dalších intervencích do oblastí zasažených zemětřesením a opatřeních pro rozvoj) ze dne 24. dubna 2017 (běžný dodatek ke GURI č. 95 ze dne 24. dubna 2017), přeměněného se změnami na zákon zákonem č. 96 ze dne 21. června 2017 (běžný dodatek ke GURI č. 144 ze dne 23. června 2017), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový režim z roku 2017“), nadepsaný „Daňový režim krátkodobých pronájmů“, zní následovně:

„1. Pro účely tohoto článku se krátkodobými pronájmy rozumí nájemní smlouvy týkající se nemovitostí za účelem bydlení s dobou trvání nejvýše 30 dnů, včetně těch, které zahrnují poskytování služeb spočívající v poskytování bytového textilu a úklidu prostor, uzavřené fyzickými osobami, které nejednají v rámci výkonu podnikatelské činnosti, přímo nebo prostřednictvím osob, které provádějí činnosti zprostředkování nemovitostí, nebo osob spravujících telematické portály, které zprostředkovávají kontakt osob, které hledají nemovitost, s osobami, které disponují nemovitostmi k pronájmu.

2. Počínaje dnem 1. června 2017 se na příjmy plynoucí z krátkodobých nájemních smluv uzavřených od uvedeného data vztahují ustanovení článku 3 decreto legislativo n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (legislativní nařízení č. 23 o ustanoveních týkajících se federálního systému obecních daní) ze dne 14. března 2011 (GURI č. 67 ze dne 23. března 2011), se sazbou ve výši 21 % v případě zvolení náhradní daně z příjmů vybírané srážkou u zdroje.

3. Ustanovení odstavce 2 se vztahují také na hrubé částky vyplývající z podnájemních smluv a z úplatných smluv uzavřených vypůjčitelem, jejichž předmětem je užívání nemovitosti třetími osobami, jsou-li uzavřeny za podmínek uvedených v odstavci 1.

[...]

4. Osoby, které vykonávají činnosti zprostředkování nemovitostí, jakož i osoby spravující telematické portály, které zprostředkovávají kontakt osob, které hledají nemovitost, s osobami,

kteře disponují nemovitostmi k pronájmu, předávají údaje týkající se smluv uvedených v odstavcích 1 a 3 uzavřených jejich prostřednictvím do 30. června roku následujícího po roce, ke kterému se tyto údaje vztahují. Nesdělení uvedených údajů, jakož i neúplné nebo nesprávné sdělení těchto údajů jsou postižitelné sankcemi stanovenými v čl. 11 odst. 1 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] [legislativní nařízení č. 471 o změně daňových netrestních sankcí v oblasti přímých daní, daní z přidané hodnoty a výběru daní, v souladu s čl. 3 odst. 133 písm. q) zákona č. 662 ze dne 23. prosince 1996], ze dne 18. prosince 1997 [běžný dodatek ke GURI č. 5 ze dne 8. ledna 1998]. Sankce se sníží o polovinu, pokud k předání dojde do patnácti dnů od mezní lhůty nebo pokud je v téže lhůtě provedeno správné předání údajů.

5. Osoby, které jsou rezidenty v tuzemsku, které vykonávají činnost zprostředkování nemovitostí, jakož i osoby, které spravují telematické portály a zprostředkovávají kontakt osob, které hledají nemovitost, s osobami, které disponují nemovitostmi k pronájmu, pokud vybírají nájemné nebo protiplnění vztahující se ke smlouvám uvedeným v odstavcích 1 a 3, nebo pokud jsou zapojeny do platby tohoto nájemného a protiplnění, musí jakožto osoba vybírající daň provést srážku ve výši 21 % z částky nájemného a protiplnění při platbě příjemci a odvést tuto sraženou daň [...]. V případě, že nebyla učiněna volba ve prospěch použití režimu uvedeného v odstavci 2, má se za to, že provedená srážka představuje zálohu na daň.

5a Osoby, které nejsou rezidenty, uvedené v odstavci 5, které mají stálou provozovnu v Itálii ve smyslu článku 162 konsolidovaného znění týkajícího se daní z příjmů, vyplývajícího z decreto del Presidente della Repubblica n. 917 [– Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (nařízení prezidenta republiky č. 971 o schválení konsolidovaného znění o daních z příjmů)], ze dne 22. prosince 1986 [běžný dodatek ke GURI č. 302 ze dne 31. prosince 1986], pokud vybírají nájemné nebo protiplnění vztahující se ke smlouvám uvedeným v odstavcích 1 a 3, nebo pokud jsou zapojeny do platby tohoto nájemného nebo protiplnění, plní povinnosti vyplývající z tohoto článku prostřednictvím své stálé provozovny. Pro účely plnění povinností vyplývajících z tohoto článku si osoby, které nejsou rezidenty, považované za osoby, které nemají stálou provozovnu v Itálii, určí jakožto osoby odpovědné za zaplacení daně daňového zástupce vybraného mezi osobami uvedenými v článku 23 decreto del Presidente della Repubblica n. 600 [– Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (nařízení prezidenta republiky č. 600 o společných ustanoveních pro určení daní z příjmů)], ze dne 29. září 1973 [běžný dodatek ke GURI č. 268 ze dne 16. října 1973].

5b Osoba, která vybírá nájemné nebo protiplnění, nebo která je zapojena do platby tohoto nájemného nebo protiplnění, je odpovědná za platbu poplatku za pobyt uvedeného v článku 4 legislativního nařízení č. 23 ze dne 14. března 2011 a poplatku za pobyt [...], jakož i za splnění ostatních povinností stanovených zákonem a obecní vyhláškou.

6. Prováděcí ustanovení k odstavcům 4, 5 a 5a tohoto článku, včetně těch, která se týkají předávání a uchovávání údajů zprostředkovatelem, jsou stanovena rozhodnutím ředitele daňové správy přijatým do 90 dnů od nabytí účinnosti tohoto nařízení.“

- 11 Daňový režim z roku 2017 byl změněn decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 – Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (nařízení s mocí zákona č. 34 ze dne 30. dubna 2019 o naléhavých opatřeních pro hospodářský růst a vyřešení

specifických situací v době krize, GURI č. 100 ze dne 30. dubna 2019, dále jen „nařízení s mocí zákona z roku 2019“), přeměněným se změnami na zákon ze dne 28. června 2019 (zákon č. 58 ze dne 28. června 2019, běžný dodatek ke GURI č. 151 ze dne 29. června 2019).

- 12 Podle čl. 13c odst. 1 nařízení s mocí zákona z roku 2019 je čl. 4 odst. 5a daňového režimu z roku 2017 doplněn následovně:

„V případě, že není určen daňový zástupce, jsou osoby, které jsou rezidenty v tuzemsku a patří do stejné skupiny jako výše uvedené osoby, solidárně odpovědné s posledně uvedenými osobami za provedení a odvedení srážky z částky nájemného a protiplnění vztahujících se ke smlouvám uvedeným v odstavcích 1 a 3.“

- 13 Článek 13c odst. 4 tohoto nařízení s mocí zákona stanoví:

„Za účelem zlepšení kvality turistické nabídky, zajištění ochrany turistů a boje proti neoprávněným formám ubytování, jakož i pro daňové účely se zřizuje [...] zvláštní databáze ubytovacích zařízení a nemovitostí určených ke krátkodobému pronájmu v tuzemsku, které jsou identifikovány pomocí alfanumerického kódu, dále jen ‚identifikační kód‘, který je třeba použít v jakékoli komunikaci týkající se nabídky a propagace služeb uživatelům.“

- 14 Podle čl. 13c odst. 7 uvedeného nařízení s mocí zákona „[v]lastníci ubytovacích zařízení, osoby, které vykonávají činnosti zprostředkování nemovitostí a osoby spravující telematické portály, které zprostředkovávají kontakt osob, které hledají nemovitost nebo část nemovitosti, s osobami, které disponují nemovitostí nebo částí nemovitostí k pronájmu, musí zveřejnit identifikační kód v komunikacích týkajících se nabídky a propagace.“

- 15 Konečně čl. 13c odst. 8 nařízení s mocí zákona z roku 2019 stanoví, že „[p]ři nedodržení ustanovení uvedených v odstavci 7 se uloží pokuta ve výši 500 až 5 000 eur“ a „[v] případě opakování protiprávního jednání se sankce zvýší o dvojnásobek dlužné částky.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 16 Žalobkyně v původním řízení spravují telematický portál sloužící ke zprostředkování nemovitostí Airbnb, který umožňuje zprostředkovat kontakt mezi pronajímateli, kteří mají k dispozici ubytovací prostory, a osobami hledajícími tento typ ubytování, přičemž od zákazníka vyberou platbu za poskytnuté ubytování před začátkem pronájmu a převedou tuto platbu pronajímateli poté, co pronájem začal, pokud nájemce neprojevil nesouhlas.

- 17 Žalobkyně v původním řízení podaly k Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (regionální správní soud pro Lazio, Itálie) žalobu znějící na zrušení zaprvé rozhodnutí ředitele daňové správy č. 132395 ze dne 12. července 2017, kterým se zavádí daňový režim z roku 2017, a zadruhé circolare interpretativa n. 24 dell’Agenzia delle Entrate – Regime fiscale delle locazioni brevi – Art[icolo] 4 [del regime fiscale del 2017] (výkladový oběžník daňové správy č. 24, jehož předmětem je „Daňový režim pro krátkodobé pronájmy – Čl[ánek] 4 [daňového režimu z roku 2017]“), ze dne 12. října 2017, ve znění použitelném na spor v původním řízení, týkající se uplatnění tohoto daňového režimu.

- 18 Rozsudkem ze dne 18. února 2019 tento soud tuto žalobu zamítl, když rozhodl, že zaprvé daňový režim z roku 2017 nezavedl „technický předpis“ nebo „předpis pro služby“, zadruhé povinnost předávat údaje ze smluv a provádět srážku daně neporušuje zásadu volného pohybu služeb ani

zásadu volné hospodářské soutěže a zatřetí povinnost učit daňového zástupce, pokud osoba spravující telematický portál v oblasti zprostředkování nemovitostí není rezidentem nebo není usazena v Itálii, je v souladu s požadavky přiměřenosti a nezbytnosti stanovenými judikaturou Soudního dvora v oblasti volného pohybu služeb.

- 19 Žalobkyně v původním řízení podaly proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Consiglio di Stato (Státní rada, Itálie).
- 20 Rozhodnutím ze dne 11. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 30. září 2019, předkládající soud předložil Soudnímu dvoru tři předběžné otázky týkající se několika ustanovení unijního práva.
- 21 Usnesením ze dne 30. června 2020, Airbnb Ireland a Airbnb Payments UK (C-723/19, nezveřejněné, EU:C:2020:509), Soudní dvůr prohlásil tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce za zjevně nepřipustnou, přičemž upřesnil, že předkládající soud mu může předložit novou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce doplněnou o údaje, které mu umožní poskytnout užitečnou odpověď na položené otázky.
- 22 Za těchto podmínek se Consiglio di Stato (Státní rada) znovu rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jak je třeba vykládat výrazy ‚technický předpis‘ služeb informační společnosti a ‚předpis pro služby‘ informační společnosti, které jsou uvedeny ve směrnici [2015/1535], a zejména musí být tyto výrazy vykládány v tom smyslu, že zahrnují i opatření daňové povahy, která nejsou přímo zaměřena na regulaci konkrétní služby informační společnosti, ale která mohou upravovat konkrétní výkon činnosti na území členského státu, zejména tím, že ukládají všem poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, včetně poskytovatelů neusazených v tomto státě, kteří poskytují své služby online, povinnosti, jejichž účelem je přispět k účinnému výběru daní splatných pronajímateli, kterými jsou:

- a) shromažďování a následné sdělování údajů týkajících se krátkodobých nájemních smluv uzavřených v návaznosti na činnost zprostředkovatele daňovým orgánům členského státu;
  - b) provádět srážku daně splatné ve prospěch daňové správy z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a následně odvádět tyto částky státní pokladně [?]
- 2) a) Brání zásada volného pohybu služeb uvedená v článku 56 SFEU, jakož i obdobné zásady, jsou-li považovány za použitelné v dotčené oblasti, které vyplývají ze směrnic [2006/123] a [2000/31], takovému vnitrostátnímu opatření, které ukládá realitním zprostředkovatelům působícím v Itálii – tedy i neusazeným provozovatelům, kteří poskytují své služby online – povinnosti shromažďování údajů týkajících se krátkodobých nájemních smluv uzavřených jejich prostřednictvím a následné sdělování těchto údajů daňové správě, a to pro účely související s výběrem přímých daní splatných uživateli služby?
- b) Brání zásada volného pohybu služeb uvedená v článku 56 SFEU, jakož i obdobné zásady, jsou-li považovány za použitelné v dotčené oblasti, které vyplývají ze směrnic [2006/123] a [2000/31], takovému vnitrostátnímu opatření, které ukládá realitním zprostředkovatelům působícím v Itálii – tedy i neusazeným provozovatelům, kteří poskytují své služby online – kteří jsou zapojeni do platební fáze týkající se krátkodobých nájemních smluv uzavřených jejich prostřednictvím, povinnost provést pro účely související s výběrem přímých daní splatných uživateli služby srážku daně z těchto plateb a následně ji odvést do státní pokladny?



- c) V případě kladné odpovědi na výše uvedené otázku, může být použití zásady volného pohybu služeb uvedené v článku 56 SFEU, jakož i obdobných zásad, jsou-li považovány za použitelné v dotčené oblasti, které vyplývají ze směrnic [2006/123] a [2000/31], nicméně omezeno v souladu s unijním právem takovými vnitrostátními opatřeními, jako jsou opatření popsaná výše v písmenech a) a b), při zohlednění toho, že jinak by daňový výběr týkající se přímých daní splatných uživateli služby nebyl účinný?
- d) Může být použití zásady volného pohybu služeb uvedené v článku 56 SFEU, jakož i obdobných zásad, jsou-li považovány za použitelné v dotčené oblasti, které vyplývají ze směrnic [2006/123] a [2000/31], omezeno v souladu s unijním právem vnitrostátním opatřením, které ukládá realitním zprostředkovatelům, kteří nejsou usazeni v Itálii, povinnost určit daňového zástupce, který je povinen jménem a na účet neusazeného zprostředkovatele splnit vnitrostátní opatření uvedená výše v písm. b), vzhledem k tomu, že jinak by daňový výběr týkající se přímých daní splatných uživateli služby nebyl účinný?
- 3) Musí být čl. 267 třetí pododstavec SFEU vykládán v tom smyslu, že existuje-li otázka výkladu unijního práva (primárního nebo sekundárního) vznesená jedním z účastníků původního řízení a doprovázená přesným uvedením znění otázek, zachovává si soud přesto možnost samostatně formulovat tyto otázky, přičemž podle svého uvážení a nejlepšího vědomí a svědomí určí referenční ustanovení unijního práva, vnitrostátní ustanovení, která s nimi mohou být v rozporu, a přesné znění otázek, zůstanou-li v mezích předmětu sporu, anebo je povinen přijmout otázky formulované účastníkem řízení, který podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce?“

## **K předběžným otázkám**

### ***K první a druhé předběžné otázce***

#### *K použitelnosti směrnic 2000/31, 2006/123 a 2015/1535 na opatření daňové povahy*

- 23 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda výrazy „technický předpis“ služeb informační společnosti a „předpis pro služby“ informační společnosti, které jsou uvedeny ve směrnici 2015/1535, musí být chápány v tom smyslu, že zahrnují i opatření daňové povahy, která nejsou přímo zaměřena na regulaci konkrétní služby informační společnosti, ale která mohou upravovat konkrétní výkon dotčené činnosti na území dotčeného členského státu.
- 24 V rámci druhé předběžné otázky písm. a) až d) zmiňuje předkládající soud směrnice 2000/31 a 2006/123 za předpokladu, že zásady, které stanoví, „jsou[...]“ považovány za použitelné v dotčené oblasti“.
- 25 Pokud jde na prvním místě o směrnici 2000/31, jak měl Soudní dvůr příležitost zdůraznit v bodech 27 až 30 rozsudku ze dne 27. dubna 2022, Airbnb Ireland (C-674/20, dále jen „rozsudek Airbnb Ireland“, EU:C:2022:303), tato směrnice byla zaprvé přijata mimo jiné na základě článku 95 ES, jehož znění bylo převzato do článku 114 SFEU, který v odstavci 2 ze své působnosti vylučuje „ustanovení o daních“, přičemž se toto slovní spojení vztahuje nejen na všechny daňové oblasti, nýbrž i na všechny aspekty této oblasti. Zadruhé tento výklad vyplývá i z toho, že je čl. 114 odst. 2 SFEU součástí kapitoly 3, nadepsané „Sbližování právních předpisů“, která následuje po kapitole 2, nadepsané „Daňová ustanovení“, v rámci hlavy VII Smlouvy o FEU,

jejímž předmětem jsou „[s]polečná pravidla pro hospodářskou soutěž, daně a sblížení právních předpisů“, takže vše, co souvisí s uvedenou kapitolou 3, a sice se sblížením právních předpisů, se nevztahuje na to, co spadá do uvedené kapitoly 2, tj. daňová ustanovení. Zatřetí tyto úvahy platí, pokud jde o sekundární právo přijaté na základě článku 95 ES a poté článku 114 SFEU, přičemž uvedené úvahy jsou podpořeny doslovným výkladem širokých pojmů použitých v čl. 1 odst. 5 písm. a) směrnice 2000/31, a sice „daňová oblast“. Začtvrté jsou tyto úvahy podepřeny body 12 a 13 odůvodnění směrnice 2000/31.

- 26 Pokud jde na druhém místě o směrnici 2006/123, je třeba uvést, že tato směrnice vyjímá ze své působnosti „oblast daní“, jak je uvedeno v čl. 2 odst. 3 této směrnice.
- 27 Dále je pak bod 29 odůvodnění uvedené směrnice výslovný, pokud jde o důvod předmětného vyloučení, neboť připomíná, že Smlouva o FEU stanoví zvláštní právní základy pro otázky týkající se zdanění, a s ohledem na nástroje unijního práva, které již v dané oblasti byly přijaty, je nezbytné vyloučit oblast daní z působnosti této směrnice.
- 28 Vzhledem k obecnosti výrazů „oblast daní“ a „daňová oblast“, jakož i výslovným právním základům stanoveným v tomto ohledu Smlouvou o FEU, tedy úvahy uvedené v bodě 25 tohoto rozsudku platí rovněž pro vynětí „oblasti daní“ ze směrnice 2006/123.
- 29 Pokud jde na třetím místě o směrnici 2015/1535, je nutno uvést, že se tato směrnice odvolává na „Smlouvu o [FEU], a zejména na články 114, 337 a 43 této smlouvy“. Úvodem je třeba uvést, že vyloučení stanovené v čl. 114 odst. 2 SFEU týkající se „ustanovení o daních“ se použije rovněž ve vztahu k této směrnici, a to z důvodů uvedených v bodě 25 tohoto rozsudku.
- 30 Kromě toho obsah směrnice 2015/1535 nepřímou potvrzuje vynětí „ustanovení o daních“ z její působnosti, neboť znění čl. 1 odst. 1 písm. f) bodu iii) této směrnice uvádí mezi technickými předpisy *de facto* technické specifikace, jiné požadavky nebo předpisy pro služby, „které souvisejí s daňovými nebo finančními opatřeními.“ Nejedná se tedy o opatření daňové povahy jako taková, ale pouze o opatření související s daňovými opatřeními (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. října 2020, Admiral Sportwetten a další, C-711/19, EU:C:2020:812, bod 38), přičemž daňová opatření jako taková tedy nespádají do oblasti působnosti uvedené směrnice.
- 31 Je tudíž třeba určit, zda taková opatření, jako jsou opatření zavedená do italského práva daňovým režimem z roku 2017, spadají do „daňové oblasti“ ve smyslu čl. 1 odst. 5 písm. a) směrnice 2000/31, do „oblasti daní“ ve smyslu čl. 2 odst. 3 směrnice 2006/123, a jsou tedy „ustanoveními o daních“ ve smyslu článku 114 SFEU, na který výslovně odkazuje směrnice 2015/1535.
- 32 Jak vyplývá z bodu 10 tohoto rozsudku, daňový režim z roku 2017 mění italské daňové právní předpisy týkající se krátkodobých pronájmů bez ohledu na to, zda jsou tyto pronájmy uskutečňovány podle čl. 4 odst. 1 tohoto režimu „přímo nebo prostřednictvím osob, které provádějí činnosti zprostředkování nemovitostí, nebo osob spravujících telematické portály“.
- 33 Na všechny výše uvedené osoby se napříště vztahují tři typy povinností, a sice nejprve povinnost shromažďování a sdělování údajů týkajících se nájemních smluv uzavřených v návaznosti na jejich zprostředkování daňovým orgánům, dále pak s ohledem na jejich zapojení do platby nájemného povinnost provádět srážku dlužné daně z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a odvádět tuto daň do státní pokladny, a to ve formě srážky u zdroje nebo zálohy na daň v závislosti na volbě provedené pronajímateli, a konečně v případě neexistence stálé provozovny v Itálii povinnost určit v Itálii daňového zástupce.

- 34 Na prvním místě, pokud jde o povinnost shromažďovat a sdělovat daňovým orgánům údaje týkající se nájemních smluv uzavřených v návaznosti na zprostředkování nemovitostí, je nutno zdůraznit, že je sice pravda, že takové opatření není samo o sobě určeno osobám povinným platit daň, nýbrž fyzickým nebo právnickým osobám, které působí jako zprostředkovatelé v rámci krátkodobých pronájmů, a že jeho účelem je poskytnout informace daňové správě, a to pod hrozbou pokuty, nic to však nemění na tom, že zaprvé správou, které jsou tyto informace určeny, je daňová správa, zadruhé je toto opatření součástí daňových právních předpisů, a sice daňového režimu z roku 2017, a zatřetí informace, na něž se vztahuje povinnost předávání, jsou od těchto právních předpisů obsahově neoddělitelné, neboť pouze na jejich základě lze určit osobu skutečně povinnou k uvedené dani, a to díky uvedení místa pronájmů a totožnosti pronajímatelů, určit základ této daně v závislosti na vybraných částkách, a tudíž určit i její výši (obdobně viz rozsudek Airbnb Ireland, bod 33).
- 35 Tato povinnost tedy spadá pod „ustanovení o daních“ ve smyslu článku 114 SFEU.
- 36 Na druhém místě, pokud jde o povinnost provádět srážku dlužné daně z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a odvádět tuto daň do státní pokladny, a to ve formě srážky u zdroje v preferenční sazbě 21 %, nebo zálohy na daň stanovené ve vyšší sazbě, v závislosti na volbě provedené pronajímateli, je nutno konstatovat, že se jedná, jak generální advokát uvedl v bodě 52 svého stanoviska, o opatření vykazující „daňovou povahu par excellence“, neboť spočívají ve výběru daně jménem daňové správy a následném odvedení vybrané částky daňové správě.
- 37 Na třetím místě, pokud jde o povinnost uloženou poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, kteří nejsou usazeni v Itálii, určit daňového zástupce, je třeba poznamenat, že se jedná rovněž o daňové opatření, neboť jeho cílem je zajistit účinný výběr daní vztahující se k provedení srážkové daně v postavení „osoby odpovědné za zaplacení daně“ poskytovateli služeb usazenými v jiném členském státě, zvláště těmi, kteří spravují telematické portály.
- 38 Z výše uvedeného vyplývá, že všechny tři typy povinností zavedených daňovým režimem z roku 2017 do italského práva spadají do „daňové oblasti“ ve smyslu čl. 1 odst. 5 písm. a) směrnice 2000/31, do „oblasti daní“ ve smyslu čl. 2 odst. 3 směrnice 2006/123, a jsou tedy „ustanoveními o daních“ ve smyslu článku 114 SFEU, na který výslovně odkazuje směrnice 2015/1535. Tato opatření jsou proto vyňata z příslušné působnosti těchto tří směrnic.
- 39 Odpověď, kterou je třeba podat na první a druhou předběžnou otázku, tedy předpokládá pouze přezkoumat legalitu takových opatření, jako je daňový režim z roku 2017, z hlediska zákazu stanoveného v článku 56 SFEU.
- 40 Z toho je třeba vyvodit závěr, že podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takovým opatřením, jako jsou tři typy povinností uvedené v bodě 33 tohoto rozsudku.

*K legalitě takových opatření, jako jsou opatření vyplývající z daňového režimu z roku 2017, z hlediska zákazu stanoveného v článku 56 SFEU*

- 41 Úvodem je nutno připomenout, že členské státy musí dodržovat článek 56 SFEU i v rámci přijímání takových právních předpisů, jako je daňový režim z roku 2017, navzdory skutečnosti, že se posledně uvedený režim týká přímých daní. Podle ustálené judikatury totiž platí, že i když přímé

daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (rozsudek ze dne 23. ledna 2014, Komise v. Belgie, C-296/12, EU:C:2014:24, bod 27 a citovaná judikatura).

- 42 Je tedy třeba postupně posoudit tři typy povinností uložených daňovým režimem z roku 2017.
- 43 Na prvním místě, pokud jde o povinnost shromažďovat a sdělovat daňovým orgánům údaje týkající se nájemních smluv uzavřených v návaznosti na zprostředkování nemovitostí, ze znění daňového režimu z roku 2017 především vyplývá, že tento režim ukládá tuto povinnost všem třetím osobám, které na italském území vykonávají v rámci procesu krátkodobého pronájmu nemovitostí zprostředkování, bez ohledu na to, zda se jedná o fyzické nebo právnické osoby, zda mají tyto osoby bydliště nebo sídlo anebo jsou usazeny na tomto území, či nikoli, a zda vykonávají činnost digitálně, nebo jinými způsoby navázání kontaktu. Reforma konkretizovaná daňovým režimem z roku 2017 se týká, jak vyplývá z důvodů, které vedly k jeho přijetí, daňového zacházení se všemi krátkodobými pronájmy a spadá, jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, do globální strategie boje proti daňovým únikům v tomto odvětví, k nimž dochází v tomto odvětví často, zejména prostřednictvím zavedení takové povinnosti.
- 44 Takové právní předpisy tedy nejsou diskriminační a jako takové se netýkají podmínek poskytování zprostředkovatelských služeb, nýbrž pouze ukládají poskytovatelům služeb povinnost, aby po poskytnutí této služby uchovávali údaje za účelem správného výběru daní souvisejících s pronájmem dotčených nemovitostí od dotčených vlastníků (obdobně viz rozsudek Airbnb Ireland, bod 41).
- 45 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy, které dopadají na všechny hospodářské subjekty provozující činnosti na vnitrostátním území, jejichž účelem není úprava podmínek poskytování služeb dotčenými podniky a jejichž omezující účinky, které by mohly mít na volný pohyb služeb, jsou příliš nahodilé a nepřímé, než aby povinnost, kterou stanovují, mohla být považována za způsobitou omezit tuto svobodu, nejsou v rozporu se zákazem stanoveným v článku 56 SFEU (rozsudek Airbnb Ireland, bod 42 a citovaná judikatura).
- 46 Žalobkyně v původním řízení proti tomu namítají, že téměř všechny dotčené online platformy, a konkrétně platformy, které spravují rovněž platby, jsou usazeny v jiných členských státech než v Itálii a že daňový režim z roku 2017 se tudíž dotýká konkrétně takových zprostředkovatelských služeb, jako jsou služby, které zajišťují. Na jednání dodaly, že tento daňový režim byl ve skutečnosti zamýšlen výlučně pro platformy, které spravují platby.
- 47 V tomto ohledu je pravda, že vývoj technologických prostředků a současná konfigurace trhu poskytování služeb zprostředkování nemovitostí vedou k závěru, že zprostředkovatelé poskytující své služby prostřednictvím telematického portálu mohou podle takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, být vystaveni povinnosti předávat údaje daňové správě častěji a ve větším rozsahu než ostatní zprostředkovatelé. Tato zvýšená povinnost je však pouze odrazem většího počtu transakcí, které uvedení zprostředkovatelé provádějí, a jejich příslušného podílu na trhu (rozsudek Airbnb Ireland, bod 44).
- 48 Kromě toho v projednávané věci, na rozdíl od toho, co konstatoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. září 2019, VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716, bod 37), znění daňového režimu z roku 2017 není pouze zdánlivě neutrální, neboť se skutečně vztahuje na všechny poskytovatele služeb zprostředkování nemovitostí, zvláště na realitní kanceláře, jak Komise připomněla na jednání.

- 49 Soudní dvůr měl dále příležitost zdůraznit, že se článek 56 SFEU nevztahuje na opatření, jejichž jediným účinkem je vytvoření dodatečných nákladů na dotčenou službu a která se vztahují stejným způsobem na poskytování služeb mezi členskými státy a na poskytování služeb v rámci jednoho členského státu (rozsudek Airbnb Ireland, bod 46 a citovaná judikatura).
- 50 Konečně, i když povinnost uložená všem poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí shromažďovat a poskytovat daňové správe informace týkající se údajů o nájemních smlouvách uzavřených v návaznosti na jejich zprostředkování může vést k dodatečným nákladům, spojeným zejména s vyhledáváním a uchováváním dotčených údajů, je třeba poznamenat, zejména v případě zprostředkovatelských služeb poskytovaných digitálně, že dotyčné údaje jsou uchovávány a digitalizovány takovými zprostředkovateli, jako jsou žalobkyně v původním řízení, takže dodatečné náklady, které tato povinnost pro tyto zprostředkovatele vytváří, se každopádně jeví jako omezené.
- 51 Tento první typ povinností tedy neobsahuje omezení volného pohybu služeb, jak je zaručen článkem 56 SFEU.
- 52 Na druhém místě, pokud jde o povinnost provádět srážku dlužné daně z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a odvádět tuto daň do státní pokladny, je třeba uvést, že ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodech 43 až 48 tohoto rozsudku, se daňový režim z roku 2017 týká v tomto ohledu všech třetích osob, které vykonávají v rámci procesu krátkodobého pronájmu nemovitostí zprostředkování, bez ohledu na to, zda se jedná o fyzické nebo právnické osoby, zda mají tyto osoby bydliště nebo sídlo anebo jsou usazeny na italském území, či nikoli, a zda vykonávají činnost digitálně, nebo jinými způsoby navázání kontaktu, jelikož se rozhodly v rámci poskytování služeb vybírat nájemné nebo protiplnění týkající se smluv, na které se vztahuje daňový režim z roku 2017, nebo být skutečně zapojeny do výběru tohoto nájemného nebo protiplnění.
- 53 Na druhé straně je však pravda, jak uvádí Komise ve svém vyjádření, že je-li poskytovatel služeb usazen v jiném členském státě než v Itálii, jedná v souladu s čl. 4 odst. 5a daňového režimu z roku 2017 jako „osoba odpovědná za zaplacení daně“, zatímco je-li usazen v Itálii, má podle čl. 4 odst. 5 tohoto režimu postavení „osoby vybírající daň“, to znamená daňového substituta, což má za následek s ohledem na státní pokladnu, že nahradí daňového poplatníka a bude povinen odvést daň.
- 54 I když je třeba mít podobně jako generální advokát v bodě 56 svého stanoviska za to, že tento druhý typ povinností představuje pro poskytovatele služeb zprostředkování nemovitostí mnohem větší zátěž než povinnost týkající se prosté informační povinnosti, byť jen z důvodu finanční odpovědnosti, kterou zakládá nejen vůči státu zdanění, ale rovněž vůči zákazníkům, z daňového režimu z roku 2017 nevyplývá, s výhradou posouzení předkládajícího soudu, že by tato zátěž byla větší pro poskytovatele služeb zprostředkování nemovitostí usazené v jiném členském státě než v Itálii, než je tato zátěž pro podniky, které v ní mají provozovnu, a to bez ohledu na jejich rozdílný název. Tento daňový režim jim totiž ukládá stejné povinnosti provádět srážku daně jménem daňové správy a zaplatit této správě daň ve výši 21 %, přičemž zdanění je uskutečněno u zdroje v okamžiku, kdy si vlastník dotyčné nemovitosti zvolil preferenční sazbu, nebo jako záloha, pokud tomu tak není.
- 55 Nejeví se tedy, pokud jde o druhý typ povinností, že by bylo možné mít za to, že takové právní předpisy, jako je daňový režim z roku 2017, jejichž jediným účinkem je vytvoření dodatečných nákladů na dotčenou službu a která se vztahují stejným způsobem na poskytování služeb mezi

členskými státy a na poskytování služeb v rámci jednoho členského státu, zakazují výkon volného pohybu služeb, brání mu nebo jej činí méně atraktivním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura).

- 56 Na třetím místě, pokud jde o povinnost určit daňového zástupce v Itálii, ze samotného znění čl. 4 odst. 5 a 5a daňového režimu z roku 2017 vyplývá, že tato povinnost se týká pouze některých poskytovatelů služeb zprostředkování nemovitostí, kteří v Itálii nemají stálou provozovnu a kteří jsou kvalifikováni jako „osoby odpovědné za zaplacení daně“, zatímco poskytovatelé takových služeb usazení v Itálii, kteří jsou kvalifikováni jako „osoby vybírající daň“, tedy jako daňoví substituti, této povinnosti nepodléhají.
- 57 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že tento třetí typ povinností se netýká všech poskytovatelů služeb zprostředkování nemovitostí, kteří nejsou usazení v Itálii a vykonávají zprostředkování v rámci procesu krátkodobého pronájmu nemovitostí, které se tam nacházejí. Povinnost určit daňového zástupce závisí totiž na tom, zda si tito poskytovatelé zvolí vybírat, či nevybírat nájemné nebo protiplnění týkající se smluv, na které se vztahuje daňový režim z roku 2017, nebo být zapojeni, či nikoli do vybírání tohoto nájemného nebo protiplnění, to znamená v praxi podléhat druhému typu povinností a z tohoto titulu provádět srážku daně z vybraných částek u zdroje, pokud si vlastník dotyčné nemovitosti zvolil preferenční sazbu ve výši 21 %, nebo jako záloha, pokud tomu tak není.
- 58 Je však nutno konstatovat, že daňový režim z roku 2017 stanoví rozdílné zacházení podle toho, zda poskytovatelé služeb zprostředkování nemovitostí, kteří provádějí vybírání nájemného nebo se zapojují uvedeným způsobem, mají v Itálii stálou provozovnu, či nikoli.
- 59 Je tak nesporné, že daňový režim z roku 2017 tím, že poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, kteří nemají stálou provozovnu v Itálii a do služeb, které poskytují, chtějí začlenit takové vybírání nájemného nebo taková zapojení, stanoví povinnost, aby v tomto členském státě určili daňového zástupce, jim ukládá povinnost činit určité kroky, jakož i v praxi nést náklady na odměnu tohoto zástupce. Taková omezení vytvářejí pro tyto subjekty překážku takové povahy, která je s to odradit je od provádění služeb zprostředkování nemovitostí v Itálii, každopádně způsobem, který odpovídá jejich přání. Z toho plyne, že tato povinnost musí být považována za omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě zakázané článkem 56 SFEU (obdobně viz rozsudek ze dne 5. května 2011, *Komise v. Portugalsko*, C-267/09, EU:C:2011:273, bod 37).
- 60 Předkládající soud však správně uvedl, že Soudní dvůr ve své judikatuře nestanovil zásadu neslučitelnosti mezi povinností určit daňového zástupce, kterou vnitrostátní právní předpisy nebo právní úprava ukládají fyzickým nebo právnickým osobám, které mají bydliště nebo sídlo anebo jsou usazené v jiném členském státě, než je členský stát zdanění, a volným pohybem služeb, jelikož Soudní dvůr v každém jednotlivém případě zkoumal s ohledem na charakteristické rysy vlastní dotčené povinnosti, zda omezení, které tato povinnost obsahuje, může být odůvodněno s ohledem na takové naléhavé důvody obecného zájmu sledované dotčenou vnitrostátní právní úpravou, které dotčený členský stát u Soudního dvora uplatnil (rozsudky ze dne 5. července 2007, *Komise v. Belgie*, C-522/04, EU:C:2007:405, body 47 až 58; ze dne 5. května 2011, *Komise v. Portugalsko*, C-267/09, EU:C:2011:273, body 38 až 46, jakož i ze dne 11. prosince 2014, *Komise v. Španělsko*, C-678/11, EU:C:2014:2434, body 42 až 62).

- 61 V důsledku toho je třeba provést přezkum povinnosti uložené „osobám odpovědným za zaplacení daně“ určit daňového zástupce s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 60 tohoto rozsudku.
- 62 Zprvée, pokud jde o důvody uplatněné dotčeným členským státem k odůvodnění omezení uvedeného v bodě 59 tohoto rozsudku, tyto důvody se týkají boje proti daňovým únikům v odvětví krátkodobých pronájmů, přičemž v tomto odvětví je podle toho, co uvedl předkládající soud, „strukturálně vysoká míra daňových úniků.“ V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že boj proti daňovým únikům a účinnost daňového dohledu mohou být uplatňovány pro odůvodnění omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouva o FEU (rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, bod 45 a citovaná judikatura).
- 63 Rovněž nezbytnost zajistit účinné vymáhání daně představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení volného pohybu služeb (rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, bod 46 a citovaná judikatura).
- 64 Povinnost uložená poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, kteří provádějí vybírání nájemného nebo se zapojují uvedeným způsobem, jak je uvedeno v bodě 58 tohoto rozsudku, a nemají v Itálii stálou provozovnu, aby v Itálii určili daňového zástupce, sleduje právě tento cíl. Vzhledem k tomu, že tito poskytovatelé jsou jakožto „osoby odpovědné za zaplacení daně“ pověřeni provedením srážky daně u zdroje jménem italských orgánů, chtějí totiž tyto orgány prostřednictvím daňového zástupce zajistit, aby byl tento úkol řádně splněn a aby vybrané částky, které byly řádně sraženy, byly následně správně odvedeny daňové správě, přičemž je třeba připomenout, že tato kontrolní činnost je usnadněna poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí usazeným v Itálii, neboť provádějí-li takové srážky daně, získávají *ipso jure*, jak vyplývá z bodu 53 tohoto rozsudku, postavení „osob vybírajících daň“, tedy daňových substitutů.
- 65 Je ostatně paradoxní, že žalobkyně v původním řízení italským orgánům vytýkají, že přijetím daňového režimu z roku 2017 zavedly obecnou presumpci daňových úniků nebo podvodů, která vychází ze skutečnosti, že poskytovatel služeb je usazen v jiném členském státě, přičemž tuto presumpci článek 56 SFEU odmítá (rozsudek ze dne 19. června 2014, Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 56 a citovaná judikatura), když jim tento režim naopak svěřuje úkol, aby jménem daňové správy provedly srážku částky odpovídající dlužné dani a odvedly ji do státní pokladny, což je úkol, jehož kontrolu chtěl italský zákonodárce usnadnit prostřednictvím určení daňového zástupce v Itálii.
- 66 Je tedy třeba mít za to, že takové daňové opatření, jako je třetí typ povinností vyplývajících z daňového režimu z roku 2017, sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o FEU a je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.
- 67 Zadruhé je nesporné, že tento typ povinností je za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, způsobilý zaručit dosažení cíle boje proti daňovým únikům.
- 68 Je nutno zvláště zdůraznit skutečnost, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 2 a 3 svého stanoviska, že využívání takových poskytovatelů služeb zprostředkování nemovitostí spravujících telematický portál, jako jsou žalobkyně v původním řízení, zaznamenalo exponenciální rozvoj a že tato poskytování služeb, jsou-li poskytovány prostřednictvím internetu, mohou mít tedy v zásadě přeshraniční povahu, odpovídají však operacím pronájmu, které mají přesnou fyzickou lokalizaci, a mohou tedy být zdanitelné v závislosti na daňovém právu dotyčného členského státu.

- 69 Mimoto bez ohledu na to, zda jsou dotčené služby zprostředkování nemovitostí poskytovány poskytovateli, kteří vykonávají svou činnost prostřednictvím telematických portálů, jako jsou žalobkyně v původním řízení, nebo jsou poskytovány takovými tradičními hospodářskými subjekty, jako jsou realitní kanceláře, je nutno uvést, že tyto pronájmy jsou často krátkodobé ve smyslu čl. 4 odst. 1 daňového režimu z roku 2017. Bez ohledu na způsob zprostředkování dotčených poskytovatelů služeb může tedy daný pronajímatel tutéž nemovitost nacházející se v Itálii v průběhu zdaňovacího období pronajmout vícekrát nájemcům, kteří mohou být rezidenty jiných členských států, a to prostřednictvím samotných poskytovatelů služeb, případně usazených na území jiného členského státu, kteří jsou přesto pověřeni vybrat částku odpovídající výši daně dlužné pronajímatelem a odvést ji daňové správě. Je tedy třeba mít za to, že povinnost uložená poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, kteří nemají stálou provozovnu v Itálii, aby v ní určili daňového zástupce, je způsobilá zaručit dosažení cíle boje proti daňovým únikům a umožnit řádný výběr daní.
- 70 Zatřetí je nutno ověřit, zda takové opatření, jako je třetí typ povinností vyplývajících z daňového režimu z roku 2017, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.
- 71 Nejprve je třeba uvést, že přezkum přiměřenosti takového opatření vede ke konstatování, že na rozdíl od věcí, ve kterých byly vydány rozsudky uvedené v bodě 60 tohoto rozsudku, v nichž fyzické nebo právnické osoby, jichž se týká povinnost určit daňového zástupce na území členského státu zdanění, byly daňovými poplatníky, se tato povinnost v projednávaném případě týká poskytovatelů služeb, kteří jednali jako osoby odpovědné za zaplacení daně a již z tohoto důvodu vybrali částku odpovídající dani, kterou mají zaplatit daňoví poplatníci, a sice dotčení vlastníci nemovitostí, ve prospěch státní pokladny. Nic to však nemění na tom, že i v takovém případě přiměřenost takové povinnosti znamená, že neexistují opatření způsobilá splnit cíl boje proti daňovým podvodům a řádného výběru této daně dotyčnou daňovou správou, která by zasahovala v menší míře do volného pohybu služeb, než povinnost určit daňového zástupce, který má bydliště nebo sídlo anebo je usazen na území členského státu zdanění.
- 72 Dále vzhledem k tomu, že se tato povinnost použije bez rozdílu na všechny poskytovatele služeb zprostředkování nemovitostí, kteří nemají stálou provozovnu v Itálii a kteří se v rámci poskytování svých služeb rozhodli vybírat nájemné nebo protiplnění týkající se smluv, na které se vztahuje daňový režim z roku 2017 nebo se zapojit do výběru tohoto nájemného nebo protiplnění, bez rozlišení v závislosti například na objemu vybraných daňových příjmů nebo daňových příjmů, které mohou tito poskytovatelé vybrat ročně na účet státní pokladny, je třeba mít za to, že třetí typ povinností vyplývajících z daňového režimu z roku 2017 přesahuje to, co je nezbytné pro dosažení cílů tohoto režimu.
- 73 Konečně, i když je pravda, že velký počet transakcí a nemovitostí, které mohou být předmětem transakce prostřednictvím dotčených poskytovatelů zprostředkování nemovitostí, činí úkol daňových orgánů členského státu zdanění složitým, neznamená to však na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda, že je třeba uplatnit takové opatření, jako je povinnost určit daňového zástupce, který má bydliště nebo sídlo anebo je usazen na území tohoto státu, jelikož zaprvé je cílem prvního typu povinností právě poskytnout těmto daňovým orgánům všechny informace, které umožní identifikovat daňové poplatníky, kteří jsou povinni uhradit daň a zároveň určit základ této daně, zadruhé že druhý typ povinností umožní zajistit srážku této daně a zatřetí že italský zákonodárce nestanovil možnost, že tento daňový zástupce, u něhož si může zajisti řádný výběr daní těmito poskytovateli služeb a řádné převedení příslušných částek do italské státní pokladny, může mít bydliště nebo sídlo anebo být usazen v jiném členském státě, než je Itálie.



- 74 V tomto ohledu je pouhé tvrzení, že podmínka bydliště nebo sídla představuje lepší záruku toho, že daňové povinnosti uložené daňovému zástupci budou účinně splněny, irelevantní. Ačkoli dohled daňových orgánů členského státu nad takovým zástupcem může být skutečně obtížnější, pokud se tento zástupce nachází v jiném členském státě, z judikatury nicméně vyplývá, že administrativní obtíže nemohou samy o sobě dostatečně odůvodnit existenci překážek základní svobody zaručené unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, bod 61 a citovaná judikatura).
- 75 Za těchto podmínek se nejeví, že by kontrola dodržování povinností uložených dotčeným poskytovatelům služeb jakožto osobám odpovědným za zaplacení daně nemohla být zajištěna prostředky zasahujícími v menší míře do článku 56 SFEU, než je jmenování daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Itálii.
- 76 Je tedy třeba uvést, podobně jako generální advokát v bodě 82 svého stanoviska, že povinnost určit daňového zástupce je za takových okolností, jako jsou okolnosti daňového režimu z roku 2017, v rozporu s článkem 56 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie, C-522/04, EU:C:2007:405, a ze dne 11. prosince 2014, Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434).
- 77 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:
- zaprvé nebrání právním předpisům členského státu, které ukládají poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí nezávisle na místě jejich usazení a na způsobu, jakým provádějí zprostředkování, pokud jde o pronájmy s dobou trvání nejvýše 30 dnů týkající se nemovitostí nacházejících se na území tohoto členského státu, aby shromažďovali a následně sdělovali vnitrostátní daňové správě údaje týkající se nájemních smluv uzavřených v návaznosti na jejich zprostředkování, a pokud tito poskytovatelé vybrali nájemné nebo odpovídající protiplnění anebo se zapojili do jejich výběru, aby prováděli srážku částky dlužné daně z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a odváděli tuto daň do státní pokladny uvedeného členského státu;
  - zadruhé brání právním předpisům členského státu, které ukládají poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, pokud jde o pronájmy s dobou trvání nejvýše 30 dnů týkající se nemovitostí nacházejících se na území tohoto členského státu, pokud tito poskytovatelé vybrali nájemné nebo odpovídající protiplnění anebo se zapojili do jejich výběru a mají bydliště nebo sídlo anebo jsou usazení na území jiného členského státu, než je členský stát zdanění, aby určili daňového zástupce, který má bydliště nebo sídlo anebo je usazen na území členského státu zdanění.

### ***Ke třetí předběžné otázce***

- 78 Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 267 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že existuje-li otázka výkladu unijního práva vznesená jedním z účastníků původního řízení, zachovává si vnitrostátní soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, možnost samostatně formulovat předběžné otázky, které mají být předloženy Soudnímu dvoru, anebo je povinen přijmout otázky tak, jak byly formulované účastníkem původního řízení, který podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

- 79 Jak měl Soudní dvůr v nedávné době příležitost připomenout, jestliže nelze proti rozhodnutí vnitrostátního soudu podat soudní cestou žádný opravný prostředek podle vnitrostátního práva, je tento vnitrostátní soud v zásadě povinen předložit Soudnímu dvoru žádost ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU, pokud je před ním vznesena otázka týkající se výkladu unijního práva (rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 32, jakož i citovaná judikatura).
- 80 Vnitrostátní soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, může být této povinnosti zproštěn, pouze pokud konstatoval, že vznesená otázka není relevantní, nebo že dotčené ustanovení unijního práva již bylo předmětem výkladu Soudního dvora nebo že správný výklad unijního práva je natolik zřejmý, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost (rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 33, jakož i citovaná judikatura).
- 81 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze vztahu mezi druhým a třetím pododstavcem článku 267 SFEU vyplývá, že soudy uvedené v třetím pododstavci mají tutéž posuzovací pravomoc jako všechny ostatní vnitrostátní soudy, pokud jde o to, zda je rozhodnutí o určité otázce unijního práva nezbytné k tomu, aby mohly vydat rozhodnutí. Tyto soudy tedy nejsou povinny předložit otázku výkladu unijního práva, která před nimi byla vznesena, pokud není relevantní, tedy v případě, že by odpověď na tuto otázku, ať už jakákoliv, nemohla mít žádný vliv na řešení sporu (rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 34, jakož i citovaná judikatura).
- 82 Je tak věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade (rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 35, jakož i citovaná judikatura).
- 83 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v systému přímé spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, zavedeném článkem 267 SFEU, nemají účastníci původního řízení žádnou možnost iniciativy. Účastníci původního řízení nemohou připravit vnitrostátní soudy o jejich nezávislost při výkonu posuzovací pravomoci připomenuté v bodech 81 a 82 tohoto rozsudku, zejména tím, že je přinutí podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 53, jakož i citovaná judikatura).
- 84 Z toho plyne, že určení a formulace otázek, které mají být předloženy Soudnímu dvoru, je pouze na vnitrostátním soudu a účastníci původního řízení nemohou určovat nebo změnit jejich obsah (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, body 54 a 55, jakož i citovaná judikatura).
- 85 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 267 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že existuje-li otázka výkladu unijního práva vznesená jedním z účastníků původního řízení, určení a formulace otázek, které mají být předloženy Soudnímu dvoru, přísluší pouze vnitrostátnímu soudu a tito účastníci původního řízení nemohou určovat nebo změnit jejich obsah.

## K nákladům řízení

- 86 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

### 1) Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

- zaprvé nebrání právním předpisům členského státu, které ukládají poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí nezávisle na místě jejich usazení a na způsobu, jakým provádějí zprostředkování, pokud jde o pronájmy s dobou trvání nejvýše 30 dnů týkající se nemovitostí nacházejících se na území tohoto členského státu, aby shromažďovali a následně sdělovali vnitrostátní daňové správě údaje týkající se nájemních smluv uzavřených v návaznosti na jejich zprostředkování, a pokud tito poskytovatelé vybrali nájemné nebo odpovídající protiplnění anebo se zapojili do jejich výběru, aby prováděli srážku částky dlužné daně z částek zaplacených nájemci pronajímatelům a odváděli tuto daň do státní pokladny uvedeného členského státu;
- zadruhé brání právním předpisům členského státu, které ukládají poskytovatelům služeb zprostředkování nemovitostí, pokud jde o pronájmy s dobou trvání nejvýše 30 dnů týkající se nemovitostí nacházejících se na území tohoto členského státu, pokud tito poskytovatelé vybrali nájemné nebo odpovídající protiplnění anebo se zapojili do jejich výběru a mají bydliště nebo sídlo anebo jsou usazení na území jiného členského státu, než je členský stát zdanění, aby určili daňového zástupce, který má bydliště nebo sídlo anebo je usazen na území členského státu zdanění.

- 2) Článek 267 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že existuje-li otázka výkladu unijního práva vznesená jedním z účastníků původního řízení, určení a formulace otázek, které mají být předloženy Soudnímu dvoru, přísluší pouze vnitrostátnímu soudu a tito účastníci původního řízení nemohou určovat nebo změnit jejich obsah.

Podpisy