Věc C-267/21

Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora

Datum doručení:

23. dubna 2021

Předkládající soud:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

25. března 2021

Navrhovatelka:

Uniqa Asigurări SA

Odpůrci:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Předmět původního řízení

Napadení rozsudku Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) ze dne 19. června 2018, kterým se částečně zamítá návrh navrhovatelky znějící na zrušení rozhodnutí o stížnosti ze dne 24. března 2016 a platebního výměru ze dne 30. prosince 2015, které byly v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) přijaty daňovými orgány.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU je požadován výklad ustanovení článku 59 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

PRACOVNÍ DOKUMENT

Předběžná otázka

Mohou být při výkladu ustanovení článku 59 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty služby správy a vypořádání škod poskytované korespondenty pojišťovně, jejím jménem a na její účet, zařazeny do kategorie poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a unijní judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, články 46 a 59

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/26/ES ze dne 16. května 2000 o sbližování právních předpisů členských států týkajících se pojištění občanskoprávní odpovědnosti z provozu motorových vozidel a o změně směrnic Rady 73/239/EHS a 88/357/EHS (čtvrtá směrnice o pojištění motorových vozidel) body 8 až 15 odůvodnění, čl. 4 odst. 1, 4 a 8

Vnitřní předpisy Rady kanceláří, které jsou obsaženy v příloze rozhodnutí Komise ze dne 28. července 2003, kterým se provádí směrnice Rady 72/166/EHS, pokud jde o kontroly pojištění občanskoprávní odpovědnosti z provozu motorových vozidel

Rozsudky Soudního dvora ze dne 6. března 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond; ze dne 16. září 1997, C-145/96, von Hoffmann v. Finanzamt Trier; ze dne 25. ledna 2001, C-429/97, Komise v. Francie; ze dne 6. prosince 2007, C-401/06, Komise v. Německo; ze dne 7. října 2010, C-222/09, Kronospan Mielec; a ze dne 17. března 2016, C-40/15, Aspiro

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Zákon č. 571/2003, jímž se přijímá daňový zákoník, ve znění platném v roce 2009, které je použitelné na dotyčná plnění:

Článek 133

„(1) Za místo poskytování služby se považuje místo, kde je poskytovatel usazen nebo má provozovnu, ze které jsou služby poskytovány.

(2) Odchylně od odstavce 1 se pro následující plnění považuje za místo plnění:

[…]

g) místo, kde je usazen příjemce služeb nebo kde má provozovnu, za předpokladu, že dotyčný příjemce je usazen nebo má provozovnu mimo

PRACOVNÍ DOKUMENT

Společenství nebo je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a je usazen nebo má provozovnu ve Společenství, ale nikoli ve stejném státě jako poskytovatel služeb, v případě následujících služeb:

[…]

5. služby poskytované poradci, inženýry, právníky a advokáty, účetními a účetními znalci, konzultačními společnostmi a jiná podobná služba;

[…]“.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

1 SC Uniqa Asigurări SA (dále také „společnost“) nabízí svým zákazníkům povinné pojištění odpovědnosti za škodu (RCA), včetně krytí zelenou kartou; toto krytí platí pro nehody, ke kterým dojde mimo rumunské území, v zemích, které jsou součástí systému zelené karty (pro státy uvnitř i vně Evropské unie). Krytí zelenou kartou je součástí pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem motorového vozidla (RCA), na jehož základě je poskytována náhrada škody za částky, které je pojištěný povinen zaplatit za zničení majetku nebo za fyzické poškození způsobené silničními nehodami, ke kterým došlo v zahraničí. Společnost přiznává rovněž náhradu škody za případné výdaje, které vznikly pojištěnému/poškozenému v občanskoprávním řízení.

2 V případě nehody mimo Rumunsko tudíž Uniqa, jako pojistitel, odškodnila své zákazníky v rámci krytí zelenou kartou, v letech 2007 až 2009, prostřednictvím korespondenta Uniqa v dotčeném státě, a to za těchto podmínek:

- její zákazník podal žádost o náhradu škody korespondentovi ve státě, kde k nehodě došlo;

- korespondent zpracoval a řešil žádost o náhradu škody ve státě, kde k nehodě došlo, přičemž provedl řadu různých činností týkajících se různých aspektů/úkonů, jako například:

i) oznámení/zahájení šetření pojistné události - předložení/podání žádosti o náhradu škody;

ii) šetření příčin a okolností nehody - ověření platnosti pojistné smlouvy, stanovení poškození, posouzení škody a vedení šetřování, návrh řešení spočívající v opravě/výměně;

iii) odhad hodnoty náhrady škody - ověření odhadu atd.;

iv) náhrada za opravy - fakturace autoservisu, zaplacení náhrady atd.;

PRACOVNÍ DOKUMENT

v) přezkum regresního nároku na náhradu škody - analýza následující po náhradě škody; regresní nárok může kompenzovat část vyplaceného pojistného plnění.

3 Úkony učiněné v případě podání žádosti o náhradu škody v systému zelené karty jsou stanoveny a upraveny vnitřními předpisy Rady kanceláří, které stanoví, že korespondent určený ke zpracování a projednání žádosti o náhradu škody musí provést šetření ohledně všech okolností nehody. Toto šetření navazuje na výše uvedené fáze, body i) až v).

4 Společnost Uniqa tudíž uzavřela dohody o partnerství s 26 společnostmi mimo Rumunsko, z nichž 21 jsou pojišťovací společnosti, zatímco ostatní jsou společnosti jiného typu, které jsou součástí národních kanceláří pojistitelů, které spravují systémy náhrady škody a zabývají se identifikací korespondentů, kteří mohou náležitě vyřídit žádosti o náhradu škody.

5 Podle dvoustranných dohod uzavřených mezi společností Uniqa a korespondenty (článek 2 dvoustranných dohod) je pro zpracování a řešení žádosti o náhradu škody korespondent společností Uniqa zmocněn a je povinen jednat jménem, na účet a v zájmu společnosti - ve smyslu ochrany majetku pojistitele a za účelem uzavření šetření pojistné události při dodržení právních předpisů státu, v němž k nehodě došlo. V této souvislosti:

- v případě škod na majetku, až do výše 15 000 eur, způsobených nehodou, v souladu s článkem 3.5 dohod, mohou korespondenti [náhradu škody] schválit nebo zamítnout, přičemž zůstávají odpovědni jak smluvním stranám, tak společnosti Uniqa za příčinnou souvislost a výši plateb provedených při zpracování a likvidaci škod;

- v případě škod na majetku přesahujících 15 000 eur jsou korespondenti povinni spolupracovat se společností Uniqa při řešení nároku na náhradu škody, a to s přihlédnutím k významnému dopadu na majetek společnosti; zpracování žádostí probíhá v souladu s právem státu, ve kterém k nehodě došlo.

6 Společnost Uniqa zaplatila korespondentům poplatky za správu za služby správy žádostí o náhradu škody, které poskytly zákazníkům společnosti, a uplatnila následující zdanění:

• u částek představujících náhradu škody a služeb souvisejících s nehodami, ke kterým došlo v zahraničí, fakturovaných společností Uniqa korespondentům, společnost nezapočítala DPH, neboť nespadaly do základu daně pro účely DPH v souladu s čl. 137 odst. 3 písm. e) daňového zákoníku, který byl platný v letech 2007 až 2011;

• u částek představujících poplatky za správu fakturovaných korespondentůn ve formě provize společnosti Uniqa za služby správy žádostí o náhradu škody společnost nevykázala DPH prostřednictvím mechanismu přenesení daňové

PRACOVNÍ DOKUMENT

povinnosti, neboť tyto služby nespadají do rozsahu působnosti DPH v Rumunsku v souladu s čl. 133 odst. 1 daňového zákoníku platného v letech 2007 až 2009.

7 Pojišťovací společnost Uniqa také nabízí svým zákazníkům zdravotní pojištění pro cesty do zahraničí. V tomto ohledu byla dne 1. dubna 2004 uzavřena dohoda o spolupráci mezi společnostmi Coris International, Unita Insurance (nyní Uniqa Asigurări SA) a Coris Roumanie, která se týkala správy žádostí o náhradu škody společností Coris International jménem a na účet společnosti Uniqa, které byly předloženy smluvními stranami smluv o zdravotním pojištění pro cesty do zahraničí, které společnost Uniqa uzavřela pro své zákazníky, ve smyslu poskytnutí všech organizačních, technických a právních služeb pro jejich zpracování a vypořádání.

8 Podle článku 5 dohody o spolupráci se společnost Coris International zavazuje, že bude za účelem řešení žádostí o náhradu škody provádět následující činnosti:

- zajistí asistenci pojištěncům 24 hodin denně;

- stanoví výši škody a zajistí její zaplacení;

- informuje společnost Uniqa o událostech, ke kterým došlo, okolnostech jejich výskytu, diagnóze a nákladech na zdravotní ošetření a dalších výdajích;

- poskytne technickou, organizační a právní asistenci pojištěncům.

9 Dne 16. dubna 2007 strany dohody o spolupráci uzavřely dodatek č. 1, kterým stanovily, že za služby poskytované společností Coris International byla společnost Uniqa povinna zaplatit následující částky:

- 9 % ze stanoveného hrubého pojistného (tedy poplatky za správu) - za kontrolu a posouzení škod a zajištění nepřetržité asistence zástupců společnosti Coris - společnosti Coris International;

- 91 % ze stanoveného hrubého pojistného (náklady na hospitalizaci, náklady na konzultace, letenky atd.) - (tedy náklady spojené s náhradou škody) společnosti Coris Roumanie.

10 Při fakturaci nákladů na odškodnění společnost nezapočítala DPH, jelikož měla za to, že nespadají do základu daně pro účely DPH v souladu s čl. 137 odst. 3 písm. e) daňového zákoníku platného v letech 2007 až 2011. U poplatků za správu zaplacených v období 2007 až 2009 společnost nevykázala DPH prostřednictvím mechanismu přenesení daňové povinnosti, neboť tyto služby nespadají do rozsahu působnosti DPH v Rumunsku v souladu s čl. 133 odst. 1 daňového zákoníku.

11 Od 13. března 2012 do 18. prosince 2015 provedly daňové orgány v sídle společnosti Uniqa Asigurări SA daňovou kontrolu, jejímž cílem bylo na vzorku ověřit splnění povinnosti vypočítat, přiznat a zaplatit určité daňové poplatky mezi 1. lednem 2007 a 31. prosincem 2011. Po daňové kontrole vydaly kontrolní

PRACOVNÍ DOKUMENT

orgány dne 30. prosince 2015 zprávu o daňové kontrole a platební výměr, který společnosti ukládal povinnost zaplatit dodatečnou DPH v celkové výši 3 439 412 rumunských lei (RON) a příslušenství v celkové výši 3 706 077 RON, a to z titulu poplatků za správu.

12 Dne 24. března 2016 společnost podala stížnost znějící na zrušení platebních výměrů týkajících se výše uvedených dodatečných daňových poplatků, která byla zamítnuta příslušným rozhodnutím ze dne 15. září 2016.

13 Dne 23. prosince 2016 se společnost Uniqa Asigurări SA obrátila na Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) a domáhala se zrušení rozhodnutí o stížnosti ze dne 15. září 2016, jakož i zrušení platebního výměru ze dne 30. prosince 2015 a stanovení protiprávnosti zprávy o daňové kontrole vydané téhož dne.

14 Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) vyhlásil svůj rozsudek dne 19. června 2018, kterým návrhu vyhověl pouze částečně a platební výměr zrušil pouze v části ohledně daňového příslušenství z důvodu zjištění utrpěné újmy společnosti-navrhovatelky v důsledku neoprávněně nepřiměřené délky trvání daňové kontroly. Tento soud uvedl, že služby správy a vyřizování náhrad škod „jsou podobné těm, které poskytují inženýři“, s odkazem na věc C-222/09, Kronospan Mielec.

15 Jak navrhovatelka, tak dotčené daňové orgány napadly toto rozhodnutí u předkládajícího soudu. Navrhovatelka kritizovala určité aspekty týkající se stanovení DPH u poplatků za správu uplatňovaných na určitá plnění, která podle jejího názoru nemohla být na rumunském území zdaněna, zatímco daňové orgány napadly rozhodnutí o částečném zrušení příslušenství.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

16 Pro účely stanovení zdanění považovaly daňové orgány v projednávané věci za použitelná ustanovení článku 133 daňového zákoníku, která upravují místo poskytování služeb v letech 2007 až 2009, přičemž měly za to, že nehoda je výjimkou stanovenou v čl. 133 odst. 2 písm. g) bodě 5 daňového zákoníku, a neuplatní se tedy pravidlo, kterého se společnost dovolává, a to vzhledem k tomu, že pro služby zpracování pojistných událostí je místo poskytování služeb v členském státě, kde je příjemce usazen, tedy v Rumunsku.

17 Na podporu zařazení služeb poskytovaných korespondenty a společností Coris International do kategorie „jiná podobná služba“ se daňové orgány dovolávaly příručky 741 vydané britskou vládou, která upřesňuje, že do tohoto rámce spadají také služby poskytované likvidátory/odhadci škod, které zahrnují zkoumání majetku za účelem stanovení výše škody, jakož i jednání o stanovení výše škody. Daňové orgány tudíž docházejí k závěru, že jelikož činnost zpracování a řešení žádostí o náhradu škody, kterou provádí korespondenti a společnost Coris International pro společnost Uniqa, odpovídá tomu, co Britové označují jako

PRACOVNÍ DOKUMENT

„Services of loss ajusters“, spadají tyto služby do kategorie „jiná podobná služba“ a místem jejich poskytnutí je Rumunsko.

18 Na podporu svých tvrzení o protiprávnosti navrhovatelka uvedla, že služby poskytované jejími korespondenty nespadají pod výraz „jiná podobná služba“, na kterou odkazuje výjimka zavedená v čl. 133 odst. 2 písm. g) bodě 5 daňového zákoníku a že z tohoto titulu by se mělo použít pravidlo stanovené v čl. 133 odst. 1 daňového zákoníku, jelikož místo poskytnutí služby je v zahraničí, a nikoli v Rumunsku, v protikladu s nesprávným stanoviskem daňového orgánu, které vedlo k protiprávnímu výběru DPH za tyto služby.

19 Navrhovatelka rovněž uvádí, že úvahy daňových orgánů jsou nesprávné, neboť služby poskytované jejími korespondenty mají mnohem složitější povahu než posouzení majetku za účelem zjištění a projednání náhrady škody. Služby poskytované korespondenty a společností Coris International se tedy neomezují na pouhé posouzení nehody a hodnocení škody – což je velmi konkrétní činnost odhadce škod – ale předpokládaly poskytování integrované škály služeb počínaje zahájením šetření pojistné události a konče, v některých případech, dokonce zaplacení výše škody na vlastní náklady.

20 Ačkoli jsou tedy služby posouzení a hodnocení škod, na které odkazují daňové orgány, zahrnuty ve službách poskytovaných korespondenty společnosti, představují pouze část komplexního souboru činností korespondentů nebo společnosti Coris International, takže by bylo zjednodušující, a tedy protiprávní, připodobnit je ke službám kontroly škod.

21 Služby, které společnost zakoupila od svých korespondentů, tudíž nemohly být zařazeny do kategorie podobných služeb poskytovaných poradci/advokáty/inženýry nebo dokonce odhadci škod, jelikož se jednalo o skutečné služby zpracování a vyřizování žádostí o náhradu škody, které nespadají do modelu zohledněného zákonodárcem, který stanoví výjimku pro místo poskytování služeb.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

22 V řízení o opravném prostředku podaném společností přísluší soudu, u něhož bylo řízení zahájeno, aby rozhodl o právní povaze služeb zpracování a likvidace škod poskytovaných korespondenty pro pojišťovnu. Înalta Curte (Nejvyšší kasační soud) má za to, že jde o výklad ustanovení článků 46 a 59 směrnice 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty, aby bylo možné určit, zda služby správy a vypořádání náhrady škody poskytované korespondenty společnosti pro pojišťovnu, jejím jménem a na její účet, spadají do kategorie poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní nebo jiná podobná služba, jakož i zpracování dat a poskytnutí informací, přičemž v takovém případě by se na tyto služby mohla vztahovat výjimka z obecného pravidla místa poskytování služeb.

PRACOVNÍ DOKUMENT

23 Předkládající soud připomíná, že část služeb, které jsou předmětem projednávané věci a které podléhaly zdanění na rumunském území, byla poskytována v souladu se směrnicí 2000/26/ES o sbližování právních předpisů členských států týkajících se pojištění občanskoprávní odpovědnosti z provozu motorových vozidel a o změně směrnic Rady 73/239/EHS a 88/357/EHS (čtvrtá směrnice o pojištění motorových vozidel). Na základě této právní úpravy byly uzavřeny dvoustranné dohody o spolupráci týkající se řešení žádostí o náhradu škody, které byly v projednávané věci předmětem daňové kontroly, na jejichž základě je zástupce zmocněn a povinen zpracovat žádost o náhradu škody v souladu s použitelnými právními předpisy a zvyklostmi řešení škody v zájmu pojistitele RCA.

24 Z ustanovení článku 5 Vnitřních předpisů Rady kanceláří vyplývá, že korespondenti mají zejména právo požadovat od pojistitele poplatky za správu, které pokrývají všechny ostatní výdaje, vypočítané podle pravidel schválených Radou kanceláří. Tento poplatek za správu se týká poskytování služeb ve prospěch pojistitele občanskoprávní odpovědnosti zaměřených na vyřizování pojistných událostí a rozhodovací činnost poskytovatele služeb podléhá účelu poskytovat služby jménem a na účet oprávněného pojistitele, a to nejvýhodnějším způsobem pro pojistitele, v souladu s platnými právními předpisy, na základě dohody sjednané mezi stranami.

25 V projednávané věci se tedy jedná o poskytování komplexních služeb spočívajících ve správě a vyřizování žádostí o náhradu škody, které provádějí korespondenti a které zahrnují více činností, které je třeba považovat za celek.

26 S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (SDEU) předkládající soud uvádí, že výraz „jiná podobná služba“, uvedený v článku 59 směrnice 2006/112/ES, se nevztahuje na povolání jako je advokát, poradce, účetní nebo inženýr, ale pouze na služby. Výraz „jiná podobná služba“ neodkazuje na jakýkoli prvek společný pro různé činnosti uvedené ve směrnici, ale na podobné služby ve vztahu ke každé z těchto činností, posuzované samostatně. Vzhledem k tomu, že unijní judikatura není dostatečně přesná, aby mohla vyřešit právní otázku, která vyvstává v projednávaném sporu, s potřebnou jasností, má Înalta Curte (Nejvyšší kasační soud) za to, že je třeba obrátit se na SDEU, aby vyložil ustanovení směrnice o DPH.

27 Právní otázka, která vyvstává v projednávané věci, nebyla projednána ani ve věci C-40/15, Aspiro, ve které SDEU analyzoval zdanění použitelné na služby poskytované korespondenty s ohledem na směrnici o DPH a uvedl, že tyto služby jsou služby spadající do oblasti působnosti DPH, jelikož nejsou osvobozeny od daně. Právní povahou služeb poskytovaných korespondenty se totiž SDEU zabýval, avšak v projednávané věci vyvstává otázka, zda tyto služby spadají do kategorie podobných služeb uvedených v čl. 59 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Po zodpovězení této otázky bude předkládající soud schopen určit přesné místo jejich zdanění pro účely DPH.

PRACOVNÍ DOKUMENT