

Υπόθεση C-267/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Απριλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

25 Μαρτίου 2021

Αναιρεσείουσα:

Uniqă Asigurări SA

Αναιρεσίβλητες:

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναίρεσεως κατά της απόφασης του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) της 19ης Ιουνίου 2018 με την οποία απορρίφθηκε εν μέρει το αίτημα της νυν αναιρεσείουσας περί ακύρωσης της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής της 24ης Μαρτίου 2016 καθώς και της πράξης επιβολής φόρου της 30ής Δεκεμβρίου 2015 που εξέδωσαν οι φορολογικές αρχές σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 59 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει το άρθρο 59 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι οι υπηρεσίες διαχείρισης και διακανονισμού των ζημιών που παρέχονται από ανταποκρίτριες εταιρίες στο όνομα και για λογαριασμό ασφαλιστικής εταιρίας μπορούν να εμπίπτουν στην κατηγορία των υπηρεσιών που παρέχονται από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και σε αυτήν της επεξεργασίας δεδομένων και παροχής πληροφοριών;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και σχετική νομολογία της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 46 και 59

Οδηγία 2000/26/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Μαΐου 2000, για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με την ασφάλιση της αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων και για την τροποποίηση των οδηγιών 73/239/ΕΟΚ και 88/357/ΕΟΚ του Συμβουλίου (τέταρτη οδηγία ασφάλισης αυτοκινήτων), αιτιολογικές σκέψεις 8 έως 15, άρθρο 4, παράγραφοι 1, 4 και 8

Ενοποιημένη συμφωνία των μελών του Συμβουλίου των γραφείων διεθνούς ασφάλισης, η οποία περιλαμβάνεται στο παράρτημα της απόφασης 2003/564/EK της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2003, για την εφαρμογή της οδηγίας 72/166/ΕΟΚ του Συμβουλίου σχετικά με τους ελέγχους ασφάλισης της αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres κατά Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond· της 16ης Σεπτεμβρίου 1997, C-145/96, von Hoffmann κατά Finanzamt Trier· της 25ης Ιανουαρίου 2001, C-429/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας· της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-401/06, Επιτροπή κατά Γερμανίας· της 7ης Οκτωβρίου 2010, C-222/09, Kronospan Mielec· και της 17ης Μαρτίου 2016, C-40/15, Aspiro

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε το 2009, ο οποίος εφαρμόζεται στις επίμαχες πράξεις:

Άρθρο 133

«(1) Τόπος παροχής της υπηρεσίας θεωρείται ο τόπος στον οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος ή διαθέτει εγκατάσταση από όπου πραγματοποιεί την παροχή των υπηρεσιών.

(2) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο (1) τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών θεωρείται:

[...]

ζ) ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ή διαθέτει εγκατάσταση ο πελάτης ο οποίος είναι αποδέκτης των υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγκατεστημένος ή διαθέτει εγκατάσταση εκτός της Κοινότητας ή ότι είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, όντας εγκατεστημένος ή έχοντας εγκατάσταση στο εσωτερικό της Κοινότητας, αλλά όχι στο ίδιο κράτος με τον πάροχο των υπηρεσιών, στην περίπτωση των ακόλουθων υπηρεσιών:

[...]

5. των υπηρεσιών που παρέχουν σύμβουλοι, μηχανικοί, νομικοί και δικηγόροι, λογιστές και ορκωτοί λογιστές, γραφεία μελετών, καθώς και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών·

[...]».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η SC Uniqa Asigurări SA (στο εξής, επίσης: η Εταιρία) συνάπτει με τους πελάτες της συμβάσεις υποχρεωτικής ασφάλισης της αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων, συμπεριλαμβανομένης της κάλυψης που παρέχει η πράσινη κάρτα· η κάλυψη αυτή ισχύει για ατυχήματα που συνέβησαν εκτός της ρουμανικής επικράτειας, στις χώρες που ανήκουν στο σύστημα της πράσινης κάρτας (τόσο για κράτη εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης). Η κάλυψη που παρέχει η πράσινη κάρτα εντάσσεται στην ασφάλιση της αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων, βάσει της οποίας χορηγείται αποζημίωση για τα ποσά που ο ασφαλισμένος υποχρεούται να καταβάλει για την καταστροφή αγαθών ή για σωματικές βλάβες προκληθείσες από τροχαία ατυχήματα που συνέβησαν στην αλλοδαπή. Η Εταιρία καταβάλλει επίσης αποζημίωση για τυχόν δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο ασφαλισμένος/ζημιωθείς στο πλαίσιο της πολιτικής δίκης.
- 2 Συνεπώς, σε περίπτωση ατυχήματος εκτός Ρουμανίας, η Uniqa, ως ασφαλίστρια, κατέβαλλε αποζημίωση στους πελάτες της στο πλαίσιο της κάλυψης που παρέχει η πράσινη κάρτα, από το 2007 έως το 2009, μέσω ανταποκρίτριας της εταιρίας εγκατεστημένης στο οικείο κράτος, ως εξής:

- ο πελάτης της υπέβαλε αίτηση αποζημίωσης στην ανταποκρίτρια εταιρία στο κράτος όπου συνέβη το ατύχημα·
 - η ανταποκρίτρια εταιρία διαχειριζόταν και διακανόνιζε την αξίωση αποζημίωσης στο κράτος όπου συνέβη το ατύχημα, ασκώντας μια σειρά ποικίλων δραστηριοτήτων σχετικών με διάφορες πτυχές/ενέργειες, όπως:
 - (i) γνωστοποίηση/άνοιγμα φακέλου ζημίας —μέσω υποβολής αίτησης αποζημίωσης·
 - (ii) έρευνα των αιτιών και περιστάσεων του ατυχήματος —έλεγχος της ισχύος του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, διαπίστωση των βλαβών, εκτίμηση της ζημίας και διεξαγωγή της έρευνας, πρόταση λύσεων επισκευών/αντικατάστασης·
 - (iii) εκτίμηση της αξίας της αποζημίωσης —έλεγχος του προϋπολογισμού, κ.λπ.·
 - (iv) αποζημίωση για την πραγματοποίηση επισκευών —χρέωση του συνεργείου, καταβολή της αποζημίωσης, κ.λπ.·
 - (v) εξέταση των δικαιωμάτων αναγωγής για το ποσό της αποζημίωσης — ανάλυση μεταγενέστερη της αποζημίωσης· τα δικαιώματα αναγωγής μπορούν να αντισταθμίσουν μέρος της καταβληθείσας ασφαλιστικής αποζημίωσης.
- 3 Οι ενέργειες που πραγματοποιούνται σε περίπτωση υποβολής αίτησης αποζημίωσης στο πλαίσιο του συστήματος της πράσινης κάρτας καθορίζονται και διέπονται από την ενοποιημένη συμφωνία των μελών του Συμβουλίου των γραφείων διεθνούς ασφάλισης, η οποία προβλέπει ότι η ανταποκρίτρια εταιρία που έχει διοριστεί για τη διαχείριση και τον διακανονισμό της αξίωσης αποζημίωσης οφείλει να διεξαγάγει έρευνα ως προς το σύνολο των περιστάσεων του ατυχήματος. Η έρευνα αυτή διέρχεται από τα προαναφερθέντα υπό σημεία i) έως γ) στάδια.
- 4 Ως εκ τούτου, η Uniqa έχει συνάψει συμφωνίες σύμπραξης με 26 εταιρίες εκτός Ρουμανίας, 21 εκ των οποίων είναι ασφαλιστικές εταιρίες, ενώ οι υπόλοιπες είναι εταιρίες άλλης μορφής που υπάγονται στα εθνικά γραφεία ασφάλισης, τα οποία διαχειρίζονται τα συστήματα αποζημίωσης και ασχολούνται με τον προσδιορισμό των ανταποκριτριών εταιριών που μπορούν να διακανονίζουν προσηκόντως τις αξιώσεις αποζημίωσης.
- 5 Σύμφωνα με τις διμερείς συμφωνίες που συνήφθησαν μεταξύ της Uniqa και των ανταποκριτριών εταιριών (άρθρο 2 των διμερών συμφωνιών), για τη διαχείριση και τον διακανονισμό της αξίωσης αποζημίωσης η ανταποκρίτρια εταιρία εξουσιοδοτείται από την Uniqa, οφείλει δε να ενεργεί στο όνομα, για λογαριασμό και προς το συμφέρον της τελευταίας —υπό την έννοια της προστασίας της περιουσίας του ασφαλιστή και με σκοπό το κλείσιμο του φακέλου της ζημίας,

τηρώντας παράλληλα τη νομοθεσία του κράτους όπου συνέβη το ατύχημα. Συναφώς:

– για τις υλικές ζημιές μέχρι του ποσού των 15 000 ευρώ οι οποίες προκλήθηκαν από το ατύχημα, σύμφωνα με το άρθρο 3.5 των συμφωνιών, οι ανταποκρίτριες εταιρίες είναι ελεύθερες να καταβάλλουν αποζημίωση ή να αρνούνται την καταβολή της, εξακολουθούν δε να ευθύνονται τόσο έναντι των συμβαλλομένων όσο και έναντι της Uniqa για την αιτία και το ποσό των καταβολών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της διαχείρισης και του διακανονισμού των ζημιών·

– για τις υλικές ζημιές που υπερβαίνουν το ποσό των 15 000 ευρώ, οι ανταποκρίτριες εταιρίες υποχρεούνται να συνεργάζονται με την Uniqa στο πλαίσιο του διακανονισμού της αξίωσης αποζημίωσης, λαμβανομένου υπόψη του σημαντικού αντίκτυπου στην περιουσία της Εταιρίας· ο διακανονισμός των αξιώσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους όπου συνέβη το ατύχημα.

6 Η Uniqa κατέβαλε στις ανταποκρίτριες εταιρίες αμοιβή διαχείρισης ζημίας για τις υπηρεσίες διαχείρισης των αξιώσεων αποζημίωσης που αυτές παρείχαν στους πελάτες της Εταιρίας, εφάρμοσε δε την ακόλουθη φορολογική μεταχείριση:

- για τα ποσά τα οποία συνιστούν αποζημιώσεις και τις υπηρεσίες που σχετίζονται με ατυχήματα που συνέβησαν στην αλλοδαπή και τα οποία η Uniqa χρέωσε στις ανταποκρίτριες εταιρίες, δεν υπολογίστηκε ο ΦΠΑ από την εν λόγω εταιρία, στο μέτρο που τα ποσά αυτά δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο ε, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε μεταξύ 2007 και 2011·

- για τα ποσά τα οποία συνιστούν τις αμοιβές διαχείρισης ζημίας και τα οποία χρεώθηκαν από τις ανταποκρίτριες εταιρίες υπό μορφή προμήθειας στην Uniqa για τις υπηρεσίες διαχείρισης των αξιώσεων αποζημίωσης, η Εταιρία δεν δήλωσε τον ΦΠΑ μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 133, παράγραφος 1, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε μεταξύ 2007 και 2009, δεδομένου ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών.

7 Η ασφαλιστική εταιρία Uniqa συνάπτει επίσης με τους πελάτες της συμβάσεις ασφάλισης κατά των κινδύνων ασθενείας για ταξίδια στην αλλοδαπή. Συναφώς, την 1η Απριλίου 2004 συνήφθη σύμβαση συνεργασίας μεταξύ της Coris International, της Unita Insurance (νυν Uniqa Asigurări SA) και της Coris Roumanie, με αντικείμενο τη διαχείριση από την Coris International, στο όνομα και για λογαριασμό της Uniqa, των αξιώσεων αποζημίωσης που προέβλεπαν οι αντισυμβαλλόμενοι στις συμβάσεις ασφάλισης κατά των κινδύνων ασθενείας για ταξίδια στην αλλοδαπή τις οποίες είχε συνάψει η Uniqa για

λογαριασμό των πελατών της, υπό την έννοια της παροχής όλων των οργανωτικών, τεχνικών και νομικών υπηρεσιών διαχείρισης και διακανονισμού των εν λόγω αξιώσεων.

- 8 Δυνάμει του άρθρου 5 της σύμβασης συνεργασίας, η Coris International αναλαμβάνει την υποχρέωση να ασκεί τις ακόλουθες δραστηριότητες για τον διακανονισμό των αξιώσεων αποζημίωσης:

- να εξασφαλίζει τη συνδρομή των ασφαλισμένων 24 ώρες την ημέρα·
- να καθορίζει το ύψος της ζημίας και να εξασφαλίζει την καταβολή σχετικής αποζημίωσης·
- να ενημερώνει την Uniqa για τα γεγονότα που συνέβησαν και για τις περιστάσεις υπό τις οποίες επήλθαν, για τη διάγνωση και τη δαπάνη νοσηλείας, καθώς και για τις λοιπές δαπάνες·
- να παρέχει τεχνική, οργανωτική και νομική συνδρομή στους ασφαλισμένους.

- 9 Στις 16 Απριλίου 2007 οι συμβαλλόμενοι στη σύμβαση συνεργασίας συνήψαν την υπ' αριθ. 1 πρόσθετη πράξη, με την οποία ορίστηκε ότι ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρείχε η Coris International, η UNIQA όφειλε να καταβάλει τα ακόλουθα ποσά:

- 9 % των ακαθάριστων εγγεγραμμένων ασφαλιστρών (δηλαδή αμοιβές διαχείρισης ζημίας) — για την εξέταση και τη διαπίστωση των ζημιών και για την εξασφάλιση διαρκούς συνδρομής εκ μέρους των αντιπροσώπων της Coris — στην Coris International·
- 91 % των ακαθάριστων εγγεγραμμένων ασφαλιστρών (δαπάνες νοσηλείας σε νοσοκομείο, δαπάνες επίσκεψης σε ιατρό, αεροπορικά εισιτήρια, κ.λπ.) — (δηλαδή δαπάνες σχετικές με την αποζημίωση) στην Coris Roumanie.

- 10 Κατά τη χρέωση των δαπανών αποζημίωσης, η Εταιρία δεν υπολόγισε τον ΦΠΑ, καθόσον έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο ε, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε μεταξύ 2007 και 2011. Για τις αμοιβές διαχείρισης ζημίας που καταβλήθηκαν την περίοδο μεταξύ 2007 και 2009, η Εταιρία δεν δήλωσε τον ΦΠΑ μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 133, παράγραφος 1, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), δεδομένου ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών.

- 11 Από τις 13 Μαρτίου 2012 έως τις 18 Δεκεμβρίου 2015, οι φορολογικές αρχές διενήργησαν φορολογικό έλεγχο στην έδρα της Uniqa Asigurări SA με σκοπό να

εξακριβώσουν δειγματοληπτικά την εκπλήρωση των υποχρεώσεων υπολογισμού, δήλωσης και καταβολής ορισμένων φορολογικών επιβαρύνσεων για το χρονικό διάστημα από 1η Ιανουαρίου 2007 έως 31 Δεκεμβρίου 2011. Κατόπιν της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, στις 30 Δεκεμβρίου 2015 οι ελεγκτικές αρχές συνέταξαν έκθεση φορολογικού ελέγχου και εξέδωσαν πράξη επιβολής φόρου, με την οποία η Εταιρία υποχρεώθηκε να καταβάλει πρόσθετο ΦΠΑ συνολικού ποσού 3 439 412 ρουμανικών λεί (RON) και παρεπόμενες φορολογικές επιβαρύνσεις συνολικού ύψους 3 706 077 ρουμανικών λεί (RON), ως αμοιβή διαχείρισης ζημίας.

- 12 Στις 24 Μαρτίου 2016 η Εταιρία υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την ακύρωση των πράξεων επιβολής φόρου σχετικά με τις προαναφερθείσες πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016.
- 13 Στις 23 Δεκεμβρίου 2016 η Uniqa Asigurări SA προσέφυγε ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου), ζητώντας την ακύρωση της απόφασης της 15ης Σεπτεμβρίου 2016 επί της ενδικοφανούς προσφυγής, την ακύρωση της πράξης επιβολής φόρου της 30ής Δεκεμβρίου 2015, καθώς και τη διαπίστωση του παράνομου χαρακτήρα της έκθεσης φορολογικού ελέγχου που είχε συνταχθεί την ίδια ημέρα.
- 14 Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) εξέδωσε την απόφασή του στις 19 Ιουνίου 2018, με την οποία έκανε μόνον εν μέρει δεκτό το αίτημα της νυν αναιρεσείουσας, ακυρώνοντας την πράξη επιβολής φόρου μόνον καθόσον αφορά μέρος των παρεπόμενων φορολογικών επιβαρύνσεων, λόγω διαπίστωσης βλάβης που υπέστη η αναιρεσείουσα εταιρία από την αδικαιολόγητα μακρά διάρκεια του φορολογικού ελέγχου. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι οι υπηρεσίες διαχείρισης και διακανονισμού των ζημιών «είναι παρόμοιες με τις υπηρεσίες που παρέχουν οι μηχανικοί», αναφορικά με την υπόθεση C-222/09, Kronospan Mielec.
- 15 Τόσο η αναιρεσείουσα όσο και οι οικείες φορολογικές αρχές άσκησαν αναίρεση κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Η αναιρεσείουσα επέκρινε ορισμένες πτυχές της αποφάσεως σχετικά με τον υπολογισμό του ΦΠΑ για τις προμήθειες διαχείρισης που εφαρμόζονται σε ορισμένες πράξεις οι οποίες, κατά την άποψή της, δεν θα μπορούσαν να φορολογηθούν στη ρουμανική επικράτεια, ενώ οι φορολογικές αρχές προσέβαλαν την απόφαση καθόσον ακύρωσε εν μέρει τις παρεπόμενες φορολογικές επιβαρύνσεις.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 16 Προκειμένου να υπολογιστεί η φορολογία, οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι στην υπό κρίση υπόθεση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 133 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), οι οποίες ρυθμίζουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών μεταξύ 2007 και 2009, εκτιμώντας ότι το ατύχημα αποτελεί την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 133, παράγραφος 2, στοιχείο g, πέμπτη περίπτωση, του εν

λόγω κώδικα, και όχι τον κανόνα που επικαλείται η εταιρία, καθόσον, κατά τις φορολογικές αρχές, για τις υπηρεσίες εξέτασης των φακέλων της ζημίας, τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι το κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο αποδέκτης τους, δηλαδή η Ρουμανία.

- 17 Προς επίρρωση της υπαγωγής των υπηρεσιών που παρέχονται από τις ανταποκρίτριες εταιρίες και την Coris International στην κατηγορία των «άλλων παρόμοιων υπηρεσιών», οι φορολογικές αρχές επικαλέστηκαν τον Οδηγό 741, ο οποίος εκδόθηκε από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και διευκρινίζει ότι στον εν λόγω τομέα εμπίπτουν επίσης οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους διακανονιστές/εκτιμητές ζημιών και περιλαμβάνουν την εξέταση των αγαθών, καθώς και τις διαπραγματεύσεις για τον προσδιορισμό του ύψους της ζημίας. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι στο μέτρο που η δραστηριότητα διαχείρισης και διακανονισμού των αξιώσεων αποζημίωσης που ασκούν οι ανταποκρίτριες εταιρίες και η Coris International για λογαριασμό της Uniqia αντιστοιχεί σε αυτό που οι Βρετανοί ορίζουν ως «Services of loss adjusters», οι εν λόγω υπηρεσίες εμπίπτουν στην κατηγορία των «άλλων παρόμοιων υπηρεσιών», ο δε τόπος παροχής τους είναι η Ρουμανία.
- 18 Προς στήριξη των αιτιάσεων της περί έλλειψης νομιμότητας, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ανταποκριτές της δεν εμπίπτουν στις «άλλες παρόμοιες υπηρεσίες» στις οποίες αναφέρεται η εξαίρεση που εισάγει το άρθρο 133, παράγραφος 2, στοιχείο g, πέμπτη περίπτωση, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) και ότι, ως εκ τούτου, πρέπει να εφαρμοστεί ο κανόνας του άρθρου 133, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, δεδομένου ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι η αλλοδαπή και όχι η Ρουμανία, αντιθέτως προς την εσφαλμένη θέση της φορολογικής αρχής που οδήγησε στην παράνομη είσπραξη του ΦΠΑ για τις επίμαχες υπηρεσίες.
- 19 Η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται, επίσης, ότι η συλλογιστική των φορολογικών οργάνων είναι εσφαλμένη, στο μέτρο που οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ανταποκριτές της συνιστούν πολύ πιο σύνθετες υπηρεσίες από ό,τι η εξέταση των αγαθών για τους σκοπούς της διαπίστωσης της ζημίας και οι διαπραγματεύσεις για τον προσδιορισμό του ύψους της. Συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ανταποκρίτριες εταιρίες και η Coris International δεν περιορίζονται σε απλή εξέταση του ατυχήματος και σε εκτίμηση της ζημίας —δραστηριότητα η οποία μάλλον προσιδιάζει σε πραγματογνώμονα εκτιμητή ζημιών— αλλά προϋποθέτουν την παροχή ενιαίου φάσματος υπηρεσιών το οποίο αρχίζει με το άνοιγμα του φακέλου της ζημίας και το οποίο, σε ορισμένες περιπτώσεις, περατώνεται ακόμη και με την καταβολή ποσού της αποζημίωσης.
- 20 Επομένως, μολονότι οι υπηρεσίες εξέτασης και εκτίμησης των ζημιών στις οποίες αναφέρονται οι φορολογικές αρχές περιλαμβάνονται στις υπηρεσίες που παρέχουν οι ανταποκριτές της Εταιρίας, οι υπηρεσίες αυτές αντιπροσωπεύουν μόνον ένα μέρος της σύνθετης συνολικής δραστηριότητας των ανταποκριτριών εταιριών ή της Coris International, πράγμα που σημαίνει ότι είναι απλουστευτική

και, ως εκ τούτου, παράνομη η εξομοίωσή τους με υπηρεσίες επιθεώρησης ζημιών.

- 21 Συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρέχονται στην Εταιρία από τις ανταποκρίτριές της εταιρίες δεν μπορούν να εμπίπτουν στην κατηγορία των παρόμοιων υπηρεσιών που παρέχουν οι σύμβουλοι/δικηγόροι/μηχανικοί ή ακόμη και οι πραγματογνώμονες εκτιμητές ζημιών, δεδομένου ότι πρόκειται για πραγματικές υπηρεσίες διαχείρισης και διακανονισμού των αξιώσεων αποζημίωσης, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πρότυπο που έλαβε υπόψη ο νομοθέτης κατά τη θέσπιση της εξαίρεσης του τύπου παροχής των υπηρεσιών.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 22 Στο πλαίσιο της εκδίκασης της αναίρεσης που άσκησε η Εταιρία, εναπόκειται στο επιληφθέν δικαστήριο να αποφανθεί επί της νομικής φύσης των υπηρεσιών διαχείρισης και διακανονισμού των ζημιών που παρέχουν οι ανταποκρίτριες εταιρίες για λογαριασμό ασφαλιστικής εταιρίας. Το Înalta Curte (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ρουμανία) εκτιμά ότι απαιτείται ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 46 και 59 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, με σκοπό να διαπιστωθεί εάν οι υπηρεσίες διαχείρισης και διακανονισμού των ζημιών που παρέχουν οι ανταποκρίτριες εταιρίες για μια ασφαλιστική εταιρία, στο όνομα και για λογαριασμό της, εμπίπτουν στην κατηγορία των υπηρεσιών που παρέχονται από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές, στην κατηγορία άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και σε αυτήν της επεξεργασίας δεδομένων και παροχής πληροφοριών, περίπτωση στην οποία θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις εν λόγω υπηρεσίες η εξαίρεση από τον γενικό κανόνα του τύπου παροχής των υπηρεσιών.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι μέρος των υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης και φορολογήθηκαν στη ρουμανική επικράτεια παρασχέθηκε σύμφωνα με την οδηγία 2000/26/EK, για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με την ασφάλιση της αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων και για την τροποποίηση των οδηγιών 73/239/ΕΟΚ και 88/357/ΕΟΚ του Συμβουλίου (τέταρτη οδηγία ασφάλισης αυτοκινήτων). Βάσει της εν λόγω νομοθεσίας συνήφθησαν διμερείς συμφωνίες συνεργασίας σχετικά με τον διακανονισμό των αξιώσεων αποζημίωσης, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου στην υπό κρίση υπόθεση, δυνάμει δε των συμφωνιών αυτών ο αντιπρόσωπος εξουσιοδοτείται και υποχρεούται να διαχειρίζεται την αξίωση αποζημίωσης σύμφωνα με τους εφαρμοστέους νομικούς κανόνες και με τις πρακτικές διακανονισμού των ζημιών προς το συμφέρον του ασφαλιστή ο οποίος παρέχει ασφαλιστική κάλυψη αστικής ευθύνης που προκύπτει από την κυκλοφορία αυτοκινήτων οχημάτων.

- 24 Από τις διατάξεις του άρθρου 5 της ενοποιημένης συμφωνίας των μελών του Συμβουλίου των γραφείων διεθνούς ασφάλισης προκύπτει ότι οι ανταποκρίτριες εταιρίες δικαιούνται να ζητήσουν, μεταξύ άλλων, από τον ασφαλιστή την αμοιβή διαχείρισης ζημίας και την κάλυψη όλων των λοιπών δαπανών υπολογιζόμενων σύμφωνα με τους εγκεκριμένους κανόνες του συμβουλίου των γραφείων. Η εν λόγω προμήθεια διαχείρισης αφορά την παροχή υπηρεσιών προς όφελος του ασφαλιστή αστικής ευθύνης, με αντικείμενο την εξέταση των φακέλων της ζημίας, η δε δραστηριότητα λήψης αποφάσεων του παρόχου υπηρεσιών εξαρτάται από τον σκοπό παροχής υπηρεσιών στο όνομα και για λογαριασμό του αποδέκτη ασφαλιστή, κατά τον πλέον ευνοϊκό για αυτόν τρόπο, τηρουμένου του εφαρμοστέου δικαίου, βάσει της συμφωνίας που συνήφθη μεταξύ των συμβαλλομένων.
- 25 Ως εκ τούτου, η υπό κρίση υπόθεση αφορά την παροχή σύνθετων υπηρεσιών διαχείρισης και διακανονισμού των αξιώσεων αποζημίωσης, οι οποίες παρέχονται από τις ανταποκρίτριες εταιρίες και απαιτούν πλείστες όσες δραστηριότητες οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ενιαίο σύνολο.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο, παραπέμποντας στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), διαπιστώνει ότι ο όρος «άλλες παρόμοιες υπηρεσίες», ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο 59 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, δεν αφορά επαγγέλματα, όπως είναι το επάγγελμα του δικηγόρου, του συμβούλου, του λογιστή ή του μηχανικού, αλλά μόνον υπηρεσίες. Ο όρος «άλλες παρόμοιες υπηρεσίες» αναφέρεται όχι σε κάποιο κοινό γνώρισμα των διαφόρων δραστηριοτήτων περί των οποίων γίνεται λόγος στην οδηγία, αλλά σε υπηρεσίες παρόμοιες με καθεμιά από τις δραστηριότητες αυτές χωριστά. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η κοινοτική νομολογία δεν είναι αρκούντως σαφής ώστε να μπορέσει να επιλυθεί με την απαιτούμενη σαφήνεια το νομικό ζήτημα που τίθεται στην υπό κρίση υπόθεση, το Înalta Curte (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) εκτιμά ότι πρέπει να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο ΔΕΕ προκειμένου το τελευταίο να ερμηνεύσει τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 27 Το νομικό ζήτημα που τίθεται στην υπό κρίση υπόθεση δεν εξετάστηκε ούτε στην υπόθεση C-40/15, *Aspiro*, στην οποία το ΔΕΕ ανέλυσε τη φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχονται από ανταποκρίτριες εταιρίες υπό το πρίσμα της οδηγίας περί ΦΠΑ, έκρινε δε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθόσον δεν απαλλάσσονται από τον φόρο. Πράγματι, η νομική φύση των υπηρεσιών που παρέχουν οι ανταποκρίτριες εταιρίες έχει μεν εξεταστεί ακόμη από το ΔΕΕ, αλλά, εν προκειμένω, τίθεται το ζήτημα εάν οι εν λόγω υπηρεσίες εμπίπτουν ή όχι στην κατηγορία των παρόμοιων υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 59, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατόπιν της απάντησης στο εν λόγω ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο θα είναι σε θέση να προσδιορίσει με ακρίβεια τον τόπο επιβολής του ΦΠΑ.