

Kohtuasi C-267/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

23. aprill 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

25. märts 2021

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Uniq Asigurări SA

Vastustajad kassatsioonimenetluses:

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus, mis on esitatud Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 19. juuni 2018. aasta otsuse peale, millega jäeti osaliselt rahuldamata kassatsioonkaebuse esitaja nõue tühistada 24. märtsi 2016. aasta vaide kohta tehtud otsus ja 30. detsembri 2015. aasta maksuotsus, mille maksuhaldurid tegid käibemaksu kohta

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 59 sätteid.

Eelotsuse küsimus

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 59 sätete tõlgendamisel saab kahjukäsitluse ja kahju hindamise teenused, mida esindajatest äriühingud osutavad kindlustusseltsile viimase nimel ja arvel, määrata kategooriasse „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused“?

Viidatud liidu õiguse sätted ja Euroopa Kohtu praktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 46 ja 59

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. mai 2000. aasta direktiiv 2000/26/EÜ mootorsõidukite kasutamise tsiviilvastutuskindlustust käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise ning nõukogu direktiivide 73/239/EMÜ ja 88/357/EMÜ muutmise kohta (neljas liikluskindlustuse direktiiv), põhjendused 8–15, artikli 4 lõiked 1, 4 ja 8

Büroode nõukogu sise-eeskirjad, mis on sätestatud komisjoni 28. juuli 2003. aasta otsuse 2003/564/EÜ nõukogu direktiivi 72/166/EMÜ rakendamise kohta mootorsõidukite kasutamise tsiviilvastutuskindlustuse kontrolli osas lisas

Euroopa Kohtu 6. märtsi 1997. aasta kohtuotsus C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres vs. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond; 16. septembri 1997. aasta kohtuotsus C-145/96, von Hoffmann vs. Finanzamt Trier; 25. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus C-429/97, komisjon vs. Prantsusmaa; 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus C-401/06, komisjon vs. Saksamaa; 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus C-222/09, Kronospan Mielec; ja 17. märtsi 2016. aasta kohtuotsus C-40/15, Aspiro

Viidatud riigisisese õiguse sätted

Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, 2009. aastal kehtinud redaktsioon, mis on asjaomastele tehingutele kohaldatav:

Artikkel 133

„1. Teenuse osutamise kohaks peetakse kohta, kus teenuseosutaja asub või kus tal on tegevuskoht, millest teenuseid osutatakse.

2. Erandina lõikest 1 peetakse järgmiste teenuse osutamiste puhul teenuse osutamise kohaks:

[...]

g) kohta, kus klient või teenusesaaja asub või kus tal on tegevuskoht, tingimusel, et asjaomane klient asub või tal on tegevuskoht väljaspool ühendust või et ta on maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kes asub või kellel on tegevuskoht ühenduses, aga mitte teenuseosutajaga samas riigis, järgmiste teenuste puhul:

[...]

5) konsultantide, inseneride, juristide ja advokaatide, raamatupidajate ja audiitorite, konsultatsioonibüroode teenused ja muud sarnased teenused;

[...]“.

Asjaolude ja põhikohtuasja lühiülevaade

- 1 SC Uniqa Asigurări SA (edaspidi ka „äriühing“) pakub oma klientidele kohustusliku tsiviilvastutuskindlustuse poliise, mille hulka kuulub ka rohelise kaardi kate; see kate kehtib õnnetuste korral, mis toimusid väljaspool Rumeenia territooriumi, riikides, kes kuuluvad rohelise kaardi süsteemi (nii Euroopa Liidu riikides kui ka sellest väljaspool asuvates riikides). Rohelise kaardi kate on osa mootorsõiduki valdaja vastutuskindlustusest, mille alusel makstakse kahjuhüvitist summade eest, mille kindlustatud isik peab maksma välismaal toimunud liiklusõnnetustes põhjustatud vara hävitamise või isikukahju eest. Äriühing tunnustab ka kahjuhüvitist seoses võimalike kuludega, mida kindlustatud isik või kahjukannataja kandis tsiviilmenetluses.
- 2 Seetõttu maksis Uniqa kui kindlustusandja väljaspool Rumeeniat toimunud õnnetuste puhul aastatel 2007–2009 oma klientidele rohelise kaardi katte alusel hüvitist Uniqa asjaomases riigis esindava äriühingu kaudu järgmistel tingimustel:
 - tema klient esitas esindajast äriühingule kahjuhüvitisnõude riigis, kus õnnetus toimus;
 - esindajast äriühing käsitles ja määratles kahjuhüvitisnõude riigis, kus õnnetus aset leidis, viies läbi paljusid erinevaid ja mitmeid aspekte või nõudeid puudutavaid tegevusi, milleks on:
 - i) kahjutoimikust teavitamine või kahjutoimiku avamine – kahjuhüvitisnõude esitamise või algatamise kaudu;
 - ii) õnnetuse põhjuste ja asjaolude uurimine – kindlustuspoliisi kehtivuse kontroll, avariikahjude tuvastamine, kahju hindamine ja juurdluse läbiviimine, ettepanekud parandamise või asendamise lahenduste kohta;
 - iii) hinnang kahjuhüvitise väärtuse kohta – esmase kahjuhinnangu kontroll jne;
 - iv) kahjuhüvitis parandustööde tegemiseks – remonditöökoja arve, kahjuhüvitise maksmine jne;

- v) regressiõiguse analüüs kahju kohta – kahju hüvitamisele järgnev analüüs; regressiõigused võivad kompenseerida osa makstud kindlustushüvitisest.
- 3 Rohelise kaardi süsteemis nõude esitamiseks võetavad meetmed on ette nähtud büroode nõukogu sise-eeskirjades ja reguleeritud viidatud sise-eeskirjadega, mis näevad ette, et nõuet käsitlema ja menetlema määratud esindajast äriühing peab kõigi õnnetuse asjaolude kohta juurdluse läbi viima. Kõnealune juurdlus järgib eespool punktides i–v viidatud etappe.
- 4 Uniqa sõlmis seetõttu väljaspool Rumeeniat partnerluslepingud 26 äriühinguga, kellest 21 on kindlustusseltsid, ülejäänud aga muud liiki äriühingud, kes kuuluvad liikluskindlustuse riiklike büroode hulka, kes haldavad hüvitisüsteeme ja kelle ülesandeks on määrata esindajatest äriühingud, kes saavad kahjuhüvitisnõudeid nõuetekohaselt lahendada.
- 5 Uniqa ja esindajatest äriühingute vahel sõlmitud kahepoolsete lepingute kohaselt (kahepoolsete lepingute artikkel 2) on esindajast äriühing volitatud Uniqa poolt hüvitisnõuet käsitlema ja määratlema ning ta peab tegutsema äriühingu nimel, arvel ja tema huvides – selleks, et kaitsta kindlustusandja vara ja kahjutoimik sulgeda, järgides samal ajal selle liikmesriigi seaduseid, kus õnnetus toimus. Selles osas:
- võivad esindajatest äriühingud lepete artikli 3.5 kohaselt õnnetusega põhjustatud varakahju korral heaks kiita kuni 15 000 euro suuruse summa või selle maksmisest keelduda, jäädes nii kindlustusvõtjate kui ka Uniqa ees vastutavaks põhjuslikkuse ja kahjukäsitluse ning kahju hindamise käigus makstud summade eest;
 - rohkem kui 15 000 euro suuruse varakahju korral peavad esindajatest äriühingud tegema Uniqaga kahjuhüvitisnõude määratlemisel koostööd, arvestades asjaomaseid tagajärgi äriühingu varale; nõudeid lahendatakse kooskõlas selle riigi õigusega, kus õnnetus toimus.
- 6 Uniqa maksis esindajatest äriühingutele käsitlemistasusid hüvitisnõuete käsitlemise teenuste eest, mida viimased äriühingu klientidele osutasid, ja kohaldas järgmist maksustamislahendust:
- kahjuhüvitist kujutavate summade ja välismaal toimunud õnnetustega seotud teenuste pealt, mille kohta Uniqa esindajatest äriühingutele arved esitas, ei arvestanud äriühing käibemaksu, kuna ajavahemikul 2007–2011 kehtinud maksuseadustiku artikli 137 lõike 3 punkti e kohaselt ei kuulu need käibemaksuga maksustava summa hulka;
 - summade puhul, mis kujutavad endast käsitlemistasusid, mille kohta esindajatest äriühingud esitasid Uniqale arve, et saada vahendustasu kahjuhüvitisnõuete käsitlemise teenuste eest, ei kandnud äriühing käibemaksu pöördmaksustamise alusel üle, kuna ajavahemikul 2007–2009 kehtinud

maksuseadustiku artikli 133 lõike 1 kohaselt ei kohaldata neile teenustele Rumeenias käibemaksu.

- 7 Sama kindlustusselts Uniqa pakub oma klientidele ka tervisekindlustuspoliise välismaaareisideks. Sellega seoses sõlmiti 1. aprillil 2004 Coris Internationali, Unita Insurance'i (praegune Uniqa Asigurări SA) ja Coris Roumanie vahel koostööleping, milles nähti ette, et Coris International käsitleb Uniqa nimel ja arvel kahjuhüvitistaotlusi, mille on esitanud kindlustusvõtjad, kellel on välismaaareisideks tervisekindlustuspoliis, mille Uniqa oma klientide jaoks sõlmis, nii, et ta osutab kõiki nende kahjuhüvitistaotluste käsitlemise ja lahendamisega seotud korralduslikke, tehnilisi ja juriidilisi teenuseid.
- 8 Koostöölepingu artikli 5 alusel kohustub Coris International hüvitisnõuete määratlemiseks läbi viima järgmisi tegevusi:
 - tagama kindlustatud isikutele ööpäevaringse abi;
 - määrama kindlaks kahju summa ja tagama selle tasumise;
 - teavitama Uniqat toimunud sündmustest, nende toimumise asjaoludest, diagnoosist ja ravi maksumusest ning muudest kuludest;
 - osutama kindlustatud isikutele tehnilist, korralduslikku ja õigusabi.
- 9 16. aprillil 2007 sõlmisid koostöölepingu pooled lisaklausli nr 1, millega nad leppisid kokku, et Uniqa peab Coris Internationali osutatavate teenuste eest tasuma järgmised summad:
 - 9% kindlustusmaksete kogusummast (st käsitlemistasu) – kahju analüüsimise ja kindlaksmääramise eest ning Corise esindajate poolse pideva abi tagamise eest – Coris Internationalile;
 - 91% kindlustusmaksete kogusummast (haiglaravi maksumus, nõustamiskulud, lennupiletid, jne) – (st kahjuhüvitisega seotud kulud) Coris Roumanie'le.
- 10 Äriühing ei arvutanud kahjuhüvitiste kulude arveldamisel käibemaksu, leides, et need ei kuulu ajavahemikul 2007–2011 kehtinud maksuseadustiku artikli 137 lõike 3 punkti e kohaselt käibemaksuga maksustava summa hulka. Ajavahemikul 2007–2009 makstud käsitlemistasude pealt ei kandnud äriühing käibemaksu pöördmaksustamise alusel üle, kuna maksuseadustiku artikli 133 lõike 1 kohaselt ei kohaldata neile teenustele Rumeenias käibemaksu.
- 11 Maksuhaldur viis 13. märtsist 2012 kuni 18. detsembrini 2015 Uniqa Asigurări SA registrijärgses asukohas läbi maksukontrolli, mille eesmärk oli valikuliselt kontrollida teatavate maksude arvutamist, deklareerimist ja maksimiskohustuste täitmist ajavahemikus 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2011. Pärast maksukontrolli tegi kontrolliasutus 30. detsembril 2015

maksukontrolli protokoll ja maksuotsuse, mis kohustas äriühingut tasuma täiendavat käibemaksu summas 3 439 412 Rumeenia leud ja lisakulusid, kogusummas 3 706 077 Rumeenia leud käsitlemistasudena.

- 12 Äriühing esitas viidatud lisamaksukohustusi puudutavate maksuotsuste tühistamiseks 24. märtsil 2016 vaide, mis jäeti 15. septembri 2016. aasta sellekohase otsusega rahuldamata.
- 13 Uniqa Asigurări SA pöördus 23. detsembril 2016 Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) poole, paludes tühistada vaide kohta tehtud 15. septembri 2016. aasta otsuse ning 30. detsembri 2015. aasta maksuotsuse ja tuvastada, et samal päeval tehtud maksukontrolli protokoll on ebaseaduslik.
- 14 Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) tegi 19. juunil 2018 otsuse, millega ta rahuldab nõude üksnes osaliselt, tühistades maksuotsuse ainult ühtesid lisamaksukohustusi puudutavas osas, kuna tuvastati, et kassatsioonkaebuse esitanud äriühing kandis maksukontrolli põhjendamatult ülemäärase kestuse tõttu kahju. Kõnealune kohus leidis Euroopa Kohtu kohtuasjale C-222/09, Kronospan Mielec viidates, et kahjukäsitluse ja nõuete lahendamise teenused on „sarnased inseneride osutatavate teenustega“.
- 15 Nii kassatsioonkaebuse esitaja kui ka asjaomased maksuhaldurid esitasid selle kohtuotsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse. Kassatsioonkaebuse esitaja kritiseeris käibemaksu määramise teatavaid aspekte seoses käsitlemistasudega, mida kohaldatakse mõnede tehingutele, mida tema arvates ei saa Rumeenia territooriumil maksustada, samas kui maksuhaldurid esitasid kaebuse lisamaksukohustuste osalise tühistamise otsuse peale.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 16 Maksuhaldur pidas maksumäära kindlaksmääramiseks käesoleval juhul kohaldatavaks maksuseadustiku artikli 133 sätteid, mis reguleerivad teenuste osutamise kohta ajavahemikus 2007–2009, leides, et kohaldub maksuseadustiku artikli 133 lõike 2 punkti g alapunktis 5 ette nähtud erand, mitte säte, millele tugineb äriühing, väites, et kahjutoimikute lahendamise teenuste puhul on teenuste osutamise koht liikmesriigis, kus on hüvitise saaja asukoht, ehk Rumeenias.
- 17 Selleks, et põhjendada esindajatest äriühingute ja Coris Internationali poolt osutatavate teenuste liigitamist kategooriasse „muud sarnased teenused“, tugines maksuhaldur Ühendkuningriigi valitsuse välja antud Suunisele nr 741, milles on täpsustatud, et kõnealusesse kohaldamisalasse kuuluvad ka kahjuhindajate osutatavad teenused, mis hõlmavad vara ülevaatamist, et määrata kindlaks kahju ulatus, ning lahendusi kahju ulatuse kindlaksmääramiseks. Seega leiab maksuhaldur kokkuvõttes, et kuna kahjuhüvitisnõuete käsitlemise ja määratlemise tegevus, millega esindajatest äriühingud ja Coris International Uniqa heaks tegelevad, vastab sellele, mida britid nimetavad „Services of loss adjusters“, siis

kuuluvad kõnealused teenused kategooriasse „muud sarnased teenused“ ja nende osutamise koht on Rumeenia.

- 18 Kassatsioonkaebuse esitaja väidab oma ebaseaduslikkuse kohta esitatud väidete põhjenduseks, et tema esindajate osutatavad teenused ei kuulu „muude sarnaste teenuste“ hulka, millele viitab maksuseadustiku artikli 133 lõike 2 punkti g alapunktiga 5 kehtestatud erand, ja et selles osas peaks kohaldama maksuseadustiku artikli 133 lõikes 1 ette nähtud sätet, sest teenuste osutamise koht on välismaal, mitte Rumeenias, vastupidiselt maksuhalduri ekslikule seisukohale, millest tulenevalt nõutakse nendelt teenustelt ebaseaduslikult käibemaksu.
- 19 Kassatsioonkaebuse esitaja leiab samuti, et maksuhaldurite arutluskäik on vale, kuna tema esindajate osutatavad teenused on oma laadilt palju keerulisemad kui vara ülevaatamine kahju kindlaksmääramise ja nõuete lahendamise eesmärgil. Esindajate ja Coris Internationali osutatavad teenused ei piirdu seega üksnes liiklusõnnetuse analüüsiga ja kahju hinnanguga – mis on pigem kahjuhindaja spetsiifiline tegevus –, vaid eeldavad mitmeid integreeritud teenuseid, mis algavad kahjutoimiku avamisega ja võivad mõnedel juhtudel hõlmata isegi kahjusumma katmist.
- 20 Isegi kui kahju analüüsimise ja hindamise teenused, millele maksuhaldurid viitavad, on osa teenustest, mida äriühingu esindajad osutavad, kujutavad need üksnes osa esindajatest äriühingute või Coris Internationali keerulisest tegevusest kui tervikust, mistõttu nende võrdsustamine kahju kontrollimise teenustega oleks piirav ja seega ebaseaduslik.
- 21 Seega ei või teenuseid, mida äriühing oma esindajatelt ostab, määrata konsultantide/juristide/inseneride või ka kahjuhindajate osutatud teenustega sarnaste teenuste kategooriasse, kuna tegemist on tegelike kahjuhüvitisnõuete käsitlemise ja määratlemise teenustega, mis ei ole osa mudelist, millega seadusandja teenuste osutamise kohast erandit kehtestades arvestas.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühiülevaade

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab äriühingu esitatud kassatsioonkaebuse lahendamisel otsustama, milline on esindajatest äriühingute poolt kindlustusseltsile osutatavate kahjukäsitluse ja kahju hindamise teenuste õiguslik olemus. Înalta Curte (Rumeenia kassatsioonikohus) leiab, et tuleb tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 46 ja 59, et teha kindlaks, kas esindajatest äriühingute poolt kindlustusseltsile viimase nimel ja arvel osutatavad kahjukäsitluse ja kahju hindamise teenused kuuluvad kategooriasse „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused“; sellisel juhul võib neile teenustele kohaldada erandit teenuse osutamise koha üldnormist.

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab, et osasid käesolevas kohtuasjas käsitletavaid teenuseid, mis Rumeenia territooriumil maksustati, osutati kooskõlas direktiiviga 2000/26/EÜ mootorsõidukite kasutamise tsiviilvastutuskindlustust käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise ning nõukogu direktiivide 73/239/EMÜ ja 88/357/EMÜ muutmise kohta (neljas liikluskindlustuse direktiiv). Nende õigusnormide alusel sõlmiti kahepoolsed koostöölepingud, millest lähtuvalt on volitatud esindajal luba ja kohustus käsitleda kahjuhüvitisnõuet kooskõlas kohaldatava seaduse sätete ja kahju määratlemise tavadega tsiviilvastutuskindlustuse andja huvides, ning mis puudutavad nende kahjuhüvitisnõuete määratlemist, mille suhtes viidi käesolevas kohtuasjas läbi maksukontroll.
- 24 Büroode nõukogu sise-eeskirjade artiklist 5 tuleneb, et esindajatest äriühingutel on õigus nõuda kindlustusandjalt eelkõige kõiki muid kulusid katvat käsitlemistasu, mida arvutatakse büroode nõukogu poolt heakskiidetud eeskirjade alusel. See käsitlemistasu puudutab tsiviilvastutuskindlustuse andja heaks osutatud teenuseid, mille esemeks on kahjutoimikute läbivaatamine, ja teenuseosutaja otsustusprotsess teenib eesmärki osutada soodustatud kindlustusandja nimel ja arvel teenuseid viimasele kõige kasulikumal viisil, järgides kohaldatavat seadust ja lähtudes poolte vahel sõlmitud lepingust.
- 25 Seega on käesoleval juhul tegemist keeruliste teenuste osutamisega, kahjuhüvitisnõuete käsitlemise ja määratlemisega, mille viivad läbi esindajatest äriühingud ning mis hõlmavad mitut tegevust, mida tuleb üheks tervikuks pidada.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib Euroopa Liidu Kohtu praktikale viidates, et direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 59 sisalduv väljend „muud sarnased teenused“ ei puuduta selliseid ameteid nagu jurist, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid ainult teenuseid. Väljend „muud sarnased teenused“ ei viita direktiivis mainitud erinevate tegevuste mis tahes ühisele elemendile, vaid sarnastele teenustele seoses iga sellise tegevusega eraldi võetuna. Kuna liidu kohtupraktika ei ole piisavalt täpne, et käesolevas kohtuasjas tõusetuva õigusküsimuse saaks nõutava selgusega lahendada, peab Înalta Curte (Rumeenia kassatsioonikohus) vajalikuks esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus, et ta tõlgendaks käibemaksudirektiivi sätteid.
- 27 Käesolevas kohtuasjas tõusetuvat õigusküsimust ei lahendatud ka kohtuasjas C-40/15, Aspiro, milles Euroopa Liidu Kohus analüüsis esindajatest äriühingute osutatud teenustele kohaldatavat maksustamislahendust käibemaksudirektiivi seisukohast ja järeldas, et need on teenused, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, kuna need ei ole maksust vabastatud. Euroopa Liidu Kohus on esindajatest äriühingute osutatavate teenuste õiguslikku olemust veel käsitlenud, aga käesoleval juhul tekib küsimus, kas need teenused kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 59 lõike 1 punktis c sätestatud sarnaste teenuste kategooriasse või mitte. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on pärast selle küsimuse lahendamist võimeline täpselt määratlema koha, kus need teenused käibemaksuga maksustatakse.