

Mål C-267/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

23 april 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

25 mars 2021

Klagande:

Uniqa Asigurări SA

Motparter:

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Saken i det nationella målet

Överklagande av den dom varigenom Curtea de Apel București den 19 juni 2018 delvis ogillade klagandens talan om ogiltigförklaring av skattemyndigheternas beslut angående överklagandet av den 24 mars 2016 och beskattningsbeslut av den 30 december 2015, vilka avser mervärdesskatt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artikel 59 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska artikel 59 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas på så sätt att de handläggnings- och regleringstjänster avseende skadeanmälningar som ett försäkringsbolags korrespondenter – vilka agerar i försäkringsbolagets namn och för dess räkning – tillhandahåller kan omfattas av kategorin tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 46 och 59

Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/26/EG av den 16 maj 2000 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar om ansvarsförsäkring för motorfordon samt om ändring av rådets direktiv 73/239/EEG och 88/357/EEG (fjärde direktivet om motorfordonsförsäkring), skälen 8–15, artikel 4.1, 4.4 och 4.8

Interna föreskrifter för Council of Bureaux, som återfinns i bilagan till kommissionens beslut 2003/564/EG av den 28 juli 2003 om tillämpningen av rådets direktiv 72/166/EEG om ansvarsförsäkring för motorfordon och kontroll av att försäkringsplikten fullgörs

Domstolens dom av den 6 mars 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond, dom av den 16 september 1997, C-145/96, von Hoffmann/Finanzamt Trier, dom av den 25 januari 2001, C-429/97, kommissionen/Frankrike, dom av den 6 december 2007, C-401/06, kommissionen/Tyskland, dom av den 7 oktober 2010, C-222/09, Kronospan Mielec, och dom av den 17 mars 2016, C-40/15, Aspiro

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter, nedan kallad skattelagen), i den lydelse som gällde år 2009, som är tillämplig på de aktuella transaktionerna:

Artikel 133

”1) Platsen för tillhandahållande av en tjänst ska anses vara där leverantören är etablerad eller har ett driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

2) Utan hinder av vad som sägs i punkt 1 ska platsen för tillhandahållande av följande tjänster anses vara:

...

g) platsen där den kund som är mottagare av tjänsten är etablerad eller har ett driftsställe, förutsatt att den aktuella kunden är etablerad eller har ett driftsställe utanför gemenskapen eller är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och är etablerad eller har ett driftsställe i gemenskapen men inte i samma stat som leverantören, när det rör sig om följande tjänster:

...

5. tjänster som tillhandahålls av konsulter, ingenjörer, jurister och advokater, redovisningsekonomer och revisorer, konsultbyråer och andra liknande tjänster,

...”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 SC Uniqa Asigurări SA (nedan även kallat bolaget) erbjuder sina kunder obligatoriska ansvarsförsäkringar för motorfordon (motorfordonsförsäkringar) som inkluderar gröna kortet. Gröna kortet gäller för olyckor som inträffar utanför Rumänien i de länder som är anslutna till gröna kort-systemet (såväl inom som utanför Europeiska unionen). Gröna kortet ingår i ansvarsförsäkringen för motorfordon och ger den försäkrade rätt till skadeersättning med de belopp som vederbörande är skyldig att betala för de person- eller sakskador som har uppstått till följd av en trafikolycka utomlands. Bolaget lämnar även skadeersättning för eventuella kostnader som den försäkrade/ersättningsberättigade har fått bära i samband med en civilrättslig process.
- 2 Vid olyckor som hade inträffat utanför Rumänien betalade Uniqa mellan åren 2007 och 2009 i sin egenskap av försäkringsgivare därför ut ersättning till sina kunder på grundval av gröna kort-försäkringsskyddet genom en Uniqa-korrespondent i det berörda landet enligt följande förfarande:
 - Bolagets kund framställde ersättningsanspråk till korrespondenten i det land där olyckan hade inträffat.
 - Korrespondenten skötte handläggningen och regleringen av ersättningsanspråket i det land där olyckan hade inträffat genom att vidta en rad åtgärder rörande olika aspekter/handlingar, däribland:
 - i) skadeanmälan/inledande av skadeärende – genom framställan/anmälan om ersättningsanspråk
 - ii) fastställande av olycksorsaken och övriga omständigheter kring olyckan – kontroll av försäkringens giltighet, konstaterande av olycka, värdering av skadan, genomförande av utredning, förslag på reparationslösningar/utbyte

- iii) bedömning av ersättningsbeloppet – kontroll av kostnadsberäkning och så vidare
 - iv) ersättning för reparationer – betalning av bilverkstadens faktura, utbetalning av ersättningsbeloppet och så vidare
 - v) bedömning av regressrätt med avseende på skadan – utvärdering efter ersättning. Regressrätten kan kompensera för en del av det utbetalda ersättningsbeloppet.
- 3 De åtgärder som vidtas vid en framställan om ersättningsanspråk inom gröna kortsystemet fastställs och regleras i Interna föreskrifter för Council of Bureaux. I dessa föreskrivs det att den korrespondent som har utsetts i syfte att handlägga och reglera skadeanmälan ska igångsätta utredning om de närmare omständigheterna kring trafikolyckan. Nämda utredning följer ovannämnda steg (punkterna i–v).
- 4 Uniqa har därför slutit partnerskapsavtal med 26 bolag utanför Rumänien – av vilka 21 är försäkringsbolag medan övriga är andra typer av bolag – vilka sorterar under de nationella försäkringsbyråer som hanterar ersättningssystemen och identifierar de korrespondenter som på bästa sätt kan handlägga ersättningsanspråken.
- 5 Enligt de bilaterala avtal som har slutits mellan Uniqa och korrespondenterna (artikel 2 i de bilaterala avtalen) får en korrespondent å Uniqas vägnar handlägga och reglera skadeanmälningar och ska agera i bolagets namn, för bolagets räkning och i bolagets intresse. Med andra ord ska korrespondenten skydda försäkringsgivarens tillgångar och sträva efter att avsluta skadeärendet samtidigt som lagstiftningen i det land där olyckan har inträffat iakttas. I detta sammanhang gäller följande:
- I händelse av sakskador upp till ett värde av 15 000 euro som orsakats av olyckan är korrespondenterna i enlighet med artikel 3.5 i avtalen ensamma behöriga att godkänna eller avslå ersättningsanspråket samtidigt som de är ansvariga inför såväl försäkringstagarna som Uniqa för grunden till och storleken på de utbetalningar som görs som ett led i handläggningen och regleringen av skadeanmälningar.
 - I händelse av sakskador som överstiger ett värde av 15 000 euro är korrespondenterna skyldiga att samarbeta med Uniqa för att reglera ersättningsanspråket med beaktande av den betydande inverkan på bolagets tillgångar. Ersättningsanspråken handläggs i överensstämmelse med lagstiftningen i det land där olyckan har inträffat.
- 6 Uniqa betalade handläggningsarvoden till korrespondenterna för de handläggningstjänster avseende ersättningsanspråken som dessa tillhandahöll bolagets kunder och tillämpade följande skattemässiga behandling:

- Bolaget påförde, [vid självfakturering] gentemot korrespondenterna, inte mervärdesskatt på de belopp som utgjorde ersättningar och tjänster avseende skadereglering i utlandet, utifrån antagandet att de inte ingick i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 137.3 e i skattelagen som gällde mellan åren 2007 och 2011.
 - Bolaget redovisade inte mervärdesskatt genom systemet för omvänd skattskyldighet på de belopp som utgjorde handläggningsarvoden som korrespondenterna fakturerade Uniqa i form av provision för handläggning av ersättningsanspråken, utifrån antagandet att dessa tjänster inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i Rumänien enligt artikel 133.1 i skattelagen som gällde mellan åren 2007 och 2009.
- 7 Försäkringsbolaget Uniqa erbjuder även sina kunder sjukförsäkringar för utlandsresor. Mot denna bakgrund slöt Coris International, Unita Insurance (nuvarande Uniqa Asigurări SA) och Coris Roumanie ett samarbetsavtal den 1 april 2004 enligt vilket Coris International, i Uniqas namn och för Uniqas räkning, handlägger de ersättningsanspråk som framställs av försäkringstagare av sjukförsäkringar för utlandsresor som Uniqa har tecknat med sina kunder. Dessa avtal omfattar alla organisatoriska, tekniska och juridiska tjänster vid handläggning och reglering av de sistnämnda.
 - 8 Enligt artikel 5 i samarbetsavtalet förpliktar sig Coris International att vidta följande åtgärder som ett led i skaderegleringen:
 - garantera de försäkrade assistans 24 timmar om dygnet
 - fastställa skadebeloppet och garantera betalningen härav
 - informera Uniqa om inträffade händelser, närmare omständigheter kring dessa, diagnos, kostnad för läkarvård och övriga utgifter
 - tillhandahålla de försäkrade tekniskt, organisatoriskt och juridiskt stöd.
 - 9 Den 16 april 2007 slöt samarbetsavtalets parter tilläggsavtal nr 1 genom vilket de fastställde att Uniqa skulle betala följande belopp för Coris Internationals tjänster:
 - 9 procent av de tecknade bruttopremierna (det vill säga handläggningsarvoden) – för utredning och fastställande av skador samt garantera assistans 24 timmar om dygnet av Coris-agenterna – till Coris International
 - 91 procent av de tecknade bruttopremierna (kostnader för sjukhusvistelser, utgifter för läkarutlåtanden, flygbiljetter och så vidare) – (det vill säga kostnader relaterade till ersättningen) till Coris Roumanie.
 - 10 Bolaget påförde inte mervärdesskatt på fakturorna för ersättningskostnaderna, utifrån antagandet att dessa inte ingick i beskattningsunderlaget för

mervärdesskatt enligt artikel 137.3 e i skattelagen som gällde mellan åren 2007 och 2011. Bolaget redovisade inte mervärdesskatten genom systemet för omvänd skattskyldighet på handläggningsarvoden som hade betalats mellan åren 2007 och 2009, utifrån antagandet att dessa tjänster inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i Rumänien enligt artikel 133.1 i skattelagen..

- 11 Från den 13 mars 2012 till den 18 december 2015 genomförde skattemyndigheterna en skatterevision för att genom stickprov kontrollera att Uniqa Asigurări SA hade uppfyllt sina skyldigheter vad gäller beräkning, redovisning och betalning av vissa skatter mellan den 1 januari 2007 och den 31 december 2011. Skatterevisionen utmynnade i att skatteinspektörerna den 30 december 2015 utfärdade en skatterevisionspromemoria och ett beskattningsbeslut, där bolaget med avseende på handläggningsarvodena ålades att betala sammanlagt 3 439 412 rumänska lei (RON) i ytterligare mervärdesskatt samt påfördes ytterligare skatteförpliktelser med ett samlat belopp på 3 706 077 RON.
- 12 Den 24 mars 2016 ingav bolaget överklagande med yrkande om ogiltigförklaring av beskattningsbesluten angående ovannämnda ytterligare skatteförpliktelser. Överklagandet lämnades utan bifall genom beslut av den 15 september 2016.
- 13 Den 23 december 2016 väckte Uniqa Asigurări SA talan vid Curtea de Apel București och yrkade att såväl beslutet av den 15 september 2016 angående överklagandet som beskattningsbeslutet av den 30 december 2015 skulle ogiltigförklaras samt att skatterevisionspromemorian av samma datum skulle förklaras vara rättsstridig.
- 14 Genom dom av den 19 juni 2018 biföll Curtea de Apel București talan delvis och ogiltigförklarade beskattningsbeslutet enbart så vitt gällde en del av de ytterligare skatteförpliktelserna, eftersom det konstaterades att Uniqa Asigurări SA hade lidit en förlust på grund av att skatterevisionen hade tagit omotiverat lång tid. Nämnda domstol slog fast att handläggning och reglering av skadeanmälningar ”likställs med tjänster som tillhandahålls av ingenjörer” och hänvisade till mål C-222/09, Kronospan Mielec.
- 15 Både Uniqa Asigurări SA och de berörda skattemyndigheterna har överklagat denna dom till den hänskjutande domstolen. Bolaget har bestritt vissa aspekter som rör fastställandet av mervärdesskatten avseende handläggningsprovisioner på vissa transaktioner, som enligt bolagets uppfattning inte är beskattningsbara i Rumänien, medan skattemyndigheterna har överklagat avgörandet om delvis ogiltigförklaring av de ytterligare skatteförpliktelserna.

Parternas huvudargument

- 16 Vad gäller beskattningen anser skattemyndigheterna att den aktuella situationen omfattas av artikel 133 i skattelagen, som reglerar platsen för tillhandahållande av tjänsterna mellan åren 2007 och 2009, eftersom situationen omfattas av det

undantag som fastställs i artikel 133.2 g.5 i skattelagen, och inte av den bestämmelse som bolaget har åberopat, utifrån antagandet att platsen för tillhandahållande av tjänsterna vad gäller handläggning av skadeanmälningar är belägen i den medlemsstat där mottagaren är etablerad, det vill säga Rumänien.

- 17 Till stöd för att de tjänster som tillhandahålls av korrespondenterna och Coris International ska klassificeras i kategorin andra liknande tjänster har skattemyndigheterna åberopat Vägledning 741 som är utfärdad av den brittiska regeringen och där det preciseras att denna kategori även omfattar tjänster som tillhandahålls av skadereglerare/sakkunniga skadevärderare, vilka inbegriper bedömning av ägodelar för att fastställa skadenivån samt förhandlingar därom. Skattemyndigheterna hävdar att handläggning och reglering av skadeanmälningar som korrespondenterna och Coris International ombesörjer för Uniqas räkning motsvarar det som britterna benämner som "Services of loss adjusters" och att nämnda tjänster därför omfattas av kategorin andra liknande tjänster och att platsen för deras tillhandahållande är Rumänien.
- 18 Till stöd för sina invändningar om rättsstridighet har Uniqa Asigurări SA gjort gällande att de tjänster som dess korrespondenter tillhandahåller inte utgör "andra liknande tjänster", vilka omfattas av undantaget i artikel 133.2 g.5 i skattelagen. Bolaget anser därför att artikel 133.1 i skattelagen ska tillämpas, eftersom platsen för tillhandahållande av tjänsterna är belägen utomlands och inte i Rumänien, i motsats till skattemyndigheternas felaktiga ståndpunkt som gav upphov till rättsstridig uppbörd av mervärdesskatt på dessa tjänster.
- 19 Bolaget anser även att skattemyndigheternas resonemang är felaktigt, eftersom de tjänster som dess korrespondenter tillhandahåller är av betydligt mer komplex karaktär än en bedömning av ägodelar för att fastställa skadenivån samt förhandlingar därom. Korrespondenternas och Coris Internationals tjänster utgörs inte enbart av en enkel utredning av olyckan och en värdering av skadan, då denna uppgift snarare är specifik för en sakkunnig skadevärderare. Den aktuella verksamheten innebär i stället att det tillhandahålls ett brett spektrum av tjänster som börjar med inledandet av skadeärendet och som i vissa fall rent av kan leda till att skadan ersätts fullt ut.
- 20 Även om de skadeutrednings- och skadevärderingstjänster som skattemyndigheterna refererar till ingår bland de tjänster som bolagets korrespondenter tillhandahåller, utgör de bara en del av korrespondenternas eller Coris Internationals sammanlagda verksamhet. Det skulle därför vara inskränkande och därmed rättsstridigt att likställa deras verksamhet med skadekontrolltjänster.
- 21 Av denna anledning kan de tjänster som korrespondenter tillhandahåller bolaget inte hänföras till kategorin liknande tjänster av konsulter/jurister/ingenjörer eller sakkunniga skadevärderare, eftersom det rör sig om handläggning och reglering av skadeanmälningar i bokstavlig bemärkelse, som inte omfattas av den modell

som lagstiftaren tog i beaktande när undantaget om platsen för tillhandahållande av tjänsterna infördes.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 22 För att kunna ta ställning till bolagets överklagande ska den hänskjutande domstolen fastställa den rättsliga karaktären av de handläggnings- och regleringstjänster avseende skadeanmälningar som korrespondenter tillhandahåller ett försäkringsbolag. Înalta Curte anser att det krävs en tolkning av artiklarna 46 och 59 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt för att kunna avgöra huruvida de handläggnings- och regleringstjänster avseende skadeanmälningar som ett försäkringsbolags korrespondenter – vilka agerar i försäkringsbolagets namn och för dess räkning – tillhandahåller omfattas av kategorin tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information. Om så är fallet kan nämligen undantaget från huvudregeln om platsen för tillhandahållande av tjänsterna vara tillämpligt på dessa tjänster.
- 23 Den hänskjutande domstolen erinrar om att en del av de tjänster som är aktuella i förevarande mål och som beskattades i Rumänien tillhandahölls i enlighet med direktiv 2000/26/EG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar om ansvarsförsäkring för motorfordon samt om ändring av rådets direktiv 73/239/EEG och 88/357/EEG (fjärde direktivet om motorfordonsförsäkring). Skadeärenden, som utgör föremålet för den aktuella skatterevisionen, skulle handläggas i enlighet med bilaterala samarbetsavtal slutna på grundval av bestämmelserna i nämnda direktiv. Enligt dessa avtal har korrespondenten befogenhet och skyldighet att handlägga ersättningsanspråk i enlighet med tillämpliga lagbestämmelser och praxis rörande skadereglering åt det bolag som tillhandahåller ansvarsförsäkring för motorfordon.
- 24 Det framgår av artikel 5 i Interna föreskrifter för Council of Bureaux att korrespondenter har rätt att kräva bland annat handläggningsarvoden av försäkringsgivaren för att täcka alla andra kostnader som beräknats med stöd av de av Council of Bureaux godkända föreskrifterna. Denna handläggningsprovision gäller handläggning av skadeanmälningar åt det bolag som tillhandahåller ansvarsförsäkring för motorfordon. Leverantörens beslutsprocess är underordnad målet att tillhandahålla tjänster i den mottagande försäkringsgivarens namn och för dess räkning på det sätt som är mest fördelaktigt för den sistnämnde, under iakttagande av tillämplig lag och på grundval av avtalet mellan parterna.
- 25 I förevarande fall är det följaktligen fråga om komplexa handläggnings- och regleringstjänster avseende skadeanmälningar som korrespondenter tillhandahåller och som inbegriper ett brett spektrum av åtgärder som ska betraktas som en helhet.
- 26 Med hänvisning till praxis från EU-domstolen har den hänskjutande domstolen konstaterat att uttrycket andra liknande tjänster i artikel 59 i direktiv 2006/112/EG

inte avser yrken som jurist, konsult, revisor eller ingenjör, utan enbart tjänster. Uttrycket andra liknande tjänster hänför sig inte till något inslag som är gemensamt för alla de olika verksamheter som nämns i direktivet, utan till liknande tjänster i förhållande till var och en av dessa verksamheter, betraktade var för sig. Eftersom unionsrättslig praxis inte är tillräckligt precis för att med den klarhet som krävs kunna lösa den rättsliga fråga som har aktualiserats i förevarande tvist, finner Ínalta Curte det vara nödvändigt att begära förhandsavgörande från EU-domstolen beträffande tolkningen av mervärdesskattedirektivets bestämmelser.

- 27 Den aktuella rättsliga frågan behandlades inte heller i mål C-40/15, Aspiro, där EU-domstolen prövade den skattemässiga behandlingen av korrespondenternas tjänster mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och slog fast att dessa tjänster är beskattningsbara eftersom de inte omfattas av något undantag i mervärdesskattehänseende. EU-domstolen har i själva verket redan haft tillfälle att pröva den rättsliga karaktären av de tjänster som korrespondenter tillhandahåller men frågan som har aktualiserats i förevarande mål är huruvida dessa tjänster omfattas av kategorin liknande tjänster i artikel 59 första stycket c i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av svaret på denna fråga kan den hänskjutande domstolen exakt fastställa den plats där de är beskattningsbara.