

Sag C-267/21

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

23. april 2021

Forelæggende ret:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumænien)

Afgørelse af:

25. marts 2021

Appellant:

Uniqa Asigurări SA

Indstævnte:

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Hovedsagens genstand

Appel til prøvelse af den dom, hvormed Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest) den 19. juni 2018 delvist forkastede appellantens søgsmål med påstand om annullation af afgiftsmyndighedernes afgørelse vedrørende klagen af 24. marts 2016 og afgiftsansættelse af 30. december 2015, som begge angår merværdiafgift (moms).

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af bestemmelserne i artikel 59 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Præjudicielt spørgsmål

Skal bestemmelserne i artikel 59 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at ydelser i form af behandling af krav og skadesregulering, der leveres af et forsikringsselskabs repræsentanter, som handler i forsikringsselskabets navn og på dets vegne, kan være omfattet af kategorien af ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger[?]

Anførte EU-retlige forskrifter og anført praksis fra Domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 46 og 59

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/26/EF af 16. maj 2000 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om ansvarsforsikring for motorkøretøjer og om ændring af Rådets direktiv 73/239/EØF og 88/357/EØF (Fjerde motorkøretøjsforsikringsdirektiv), 8.-15. betragtning, artikel 4, stk. 1, 4 og 8

Intern overenskomst af »Council of Bureaux«, som er opført som tillæg til Kommissionens beslutning 2003/564/EF af 28. juli 2003 om anvendelse af Rådets direktiv 72/166/EØF om kontrol af ansvarsforsikring for motorkøretøjer

Domstolens dom af 6. marts 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres mod Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond, af 16. september 1997, C-145/96, von Hoffmann mod Finanzamt Trier, af 25. januar 2001, C-429/97, Kommissionen mod Frankrig, af 6. december 2007, C-401/06, Kommissionen mod Tyskland, af 7. oktober 2010, C-222/09, Kronospan Mielec, og af 17. marts 2016, C-40/15, Aspiro

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »skatte- og afgiftsloven«), i den i 2009 gældende affattelse, der finder anvendelse på de omhandlede transaktioner:

Artikel 133

»(1) Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, er etableret eller har et forretningssted, hvorfra ydelserne leveres.

(2) Som fravigelse fra stk. 1 forstås ved leveringsstedet for følgende tjenesteydelser

[...]

g) det sted, hvor modtageren af ydelsen er etableret eller har et forretningssted, forudsat at den pågældende er etableret eller har et forretningssted uden for Fællesskabet eller er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og er etableret eller har et forretningssted i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, med hensyn til følgende ydelser:

[...]

5. ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, jurister og advokater, revisorer og regnskabssagkyndige, projekteringsvirksomheder samt andre lignende ydelser

[...]«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 SC Uniqa Asigurári SA (herefter også »selskabet«) tilbyder sine kunder den lovpligtige ansvarsforsikring for motorkøretøjer, der inkluderer grønt kort-dækning; denne dækning er gyldig i tilfælde af uheld uden for Rumænien i de lande (såvel inden som uden for EU), som er med i grønt kort-ordningen. Grønt kort-dækningen er en del af ansvarsforsikringen for motorkøretøjer, ifølge hvilken der ydes skadeserstatning for de beløb, som den forsikrede skal betale som følge af tingsskader eller kvæstelser forvoldt ved færdselsuheld i udlandet. Selskabet yder også skadeserstatning for eventuelle udgifter, som den forsikrede/skadelidte afholder i forbindelse med en civil retssag.
- 2 Med hensyn til uheld uden for Rumænien ydede Uniqa i sin egenskab af forsikringsgiver erstatning til sine kunder i kraft af grønt kort-dækningen fra 2007 til 2009, gennem en Uniqa-repræsentant i det berørte land, efter følgende procedure:
 - Selskabets kunde fremsatte erstatningskrav til repræsentanten i det land, hvor uheldet var indtruffet.
 - Repræsentanten behandlede kravet og foretog skadesreguleringen i det land, hvor uheldet var indtruffet, ved at gennemføre en række aktiviteter vedrørende forskellige aspekter/procedurer, eksempelvis
 - (i) anmeldelse af skade/indledning af skadessag – ved fremsættelse/anmeldelse af erstatningskrav
 - (ii) opklaring af årsagerne til og omstændighederne ved uheldet – kontrol af forsikringens gyldighed, konstatering af havarier, taksering af skaden, foretagelse af undersøgelser, forslag til reparations-/erstatningsløsninger
 - (iii) skønsmæssig fastsættelse af erstatningsbeløbet – kontrol af overslag osv.

- (iv) erstatning til reparationer – afregning af bilværkstedets faktura, udbetaling af erstatningsbeløbet osv.
 - (v) vurdering af regresret med hensyn til skaden – undersøgelse efter erstatningen; regresretten kan kompensere for en del af det udbetalte erstatningsbeløb.
- 3 De aktiviteter, som iværksættes i tilfælde af fremsættelse af et erstatningskrav under grønt kort-ordningen, fastsættes og reguleres i den interne overenskomst af »Council of Bureaux«, hvorefter den repræsentant, der er udpeget til at behandle kravet og foretage skadesreguleringen, skal iværksætte undersøgelser for at få klarlagt uheldets nærmere omstændigheder. Disse undersøgelser følger ovennævnte faser, punkt i)-v).
 - 4 Uniqa har derfor indgået partnerskabsaftaler med 26 selskaber etableret uden for Rumænien, hvoraf 21 er forsikringsselskaber, mens de øvrige har et andet selskabsformål, som er en del af de nationale forsikringsbureauer, der varetager erstatningsordningerne og sørger for at udpege de repræsentanter, som på bedste måde kan behandle kravene.
 - 5 Ifølge de bilaterale aftaler indgået mellem Uniqa og repræsentanterne (artikel 2 i de bilaterale aftaler) er en repræsentant bemyndiget af Uniqa til at behandle kravet og foretage skadesreguleringen og skal handle i selskabets navn, på dets vegne og i dets interesse – i den forstand, at repræsentanten skal beskytte forsikringsgiverens formue og bestræbe sig på at afslutte skadessagen under samtidig overholdelse af lovgivningen i det land, hvor uheldet er indtruffet. I denne sammenhæng gælder følgende:
 - I tilfælde af tingsskader op til en værdi på 15 000 EUR forvoldt ved uheldet kan repræsentanterne i medfør af aftalernes artikel 3.5 frit godkende eller give afslag på kravet, idet de er ansvarlige over for forsikringstagerne og Uniqa med hensyn til forsikringsbegivenheden og værdien af de udbetalinger, der foretages som et led i behandling af kravene og skadesregulering.
 - I tilfælde af tingsskader med en værdi over 15 000 EUR er repræsentanterne forpligtet til at samarbejde med Uniqa til at foretage skadesreguleringen henset til den betydelige indvirkning på selskabets formue; kravene behandles i overensstemmelse med lovgivningen i det land, hvor uheldet er indtruffet.
 - 6 Uniqa betalte behandlingsgebyr til repræsentanterne for de ydelser i form af behandling af krav, som blev leveret Uniqas kunder, og anvendte følgende afgiftsmæssige behandling:
 - Selskabet beregnede ikke momsen af de beløb svarende til erstatninger og ydelser vedrørende uheld i udlandet, som repræsentanterne fakturerede Uniqa, ud fra den antagelse, at disse beløb ikke indgik i beregningsgrundlaget for momsen i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 137, stk. 3, litra e), som var i kraft mellem 2007 og 2011.

- Selskabet angav ikke momsen i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt af de beløb for behandlingsgebyr, som repræsentanterne fakturerede Uniqa i form af provision vedrørende behandling af kravene, ud fra den antagelse, at disse ydelser ikke var momspligtige i Rumænien i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 133, stk. 1, som var i kraft mellem 2007 og 2009.
- 7 Forsikringsselskabet Uniqa tilbyder også sine kunder sygeforsikringer til udlandsrejser. I denne forbindelse indgik Coris International, Unita Insurance (nuværende Uniqa Asigurări SA) og Coris Roumanie den 1. april 2004 en samarbejdsaftale, ifølge hvilken Coris International, i Uniqas navn og på Uniqas vegne, behandler de erstatningskrav, der fremsættes af forsikringstagere af sygeforsikringer til udlandsrejser, som Uniqa har tegnet med sine kunder, idet aftalen omfatter alle organisatoriske, tekniske og juridiske ydelser som et led i behandling og regulering af sidstnævnte.
 - 8 I henhold til samarbejdsaftalens artikel 5 forpligter Coris International sig til at udføre følgende aktiviteter som et led i skadesregulering:
 - sikre bistand til de forsikrede 24 timer i døgnet
 - fastsætte skadebeløbet og sikre udbetaling heraf
 - oplyse Uniqa om indtrufne hændelser, deres nærmere omstændigheder, diagnose, udgifter til lægebehandling og øvrige udgifter
 - yde teknisk og organisatorisk bistand samt retshjælp til de forsikrede.
 - 9 Den 16. april 2007 indgik samarbejdsaftalens parter Supplerende kontraktvilkår nr. 1, hvormed de bestemte, at Uniqa skulle betale følgende beløb for de af Coris International leverede ydelser:
 - 9% af de tegnede bruttopræmier (dvs. behandlingsgebyr) – for undersøgelse og fastlæggelse af skader samt bistand 24 timer i døgnet fra Coris-agenterne – til Coris International
 - 91% af de tegnede bruttopræmier (omkostninger til hospitalsophold, konsultationsomkostninger, flybilletter osv.) – (dvs. omkostninger vedrørende erstatningen) til Coris Roumanie.
 - 10 På fakturaerne vedrørende erstatninger beregnede selskabet ikke momsen ud fra den antagelse, at omkostningerne hertil ikke var momspligtige i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 137, stk. 3, litra e), som var i kraft mellem 2007 og 2011. Selskabet angav ikke momsen i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt af de behandlingsgebyr, som selskabet betalte i perioden fra 2007 til 2009, ud fra den antagelse, at disse ydelser ikke var momspligtige i Rumænien i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 133, stk. 1.

- 11 Fra den 13. marts 2012 til den 18. december 2015 gennemførte afgiftsmyndighederne en afgiftsmæssig undersøgelse med henblik på gennem stikprøvekontroller at kontrollere, at Uniqa Asigurări SA havde opfyldt sine forpligtelser vedrørende beregning, angivelse og betaling af visse afgifter i perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2011. Efter den afgiftsmæssige undersøgelse udstedte kontrolmyndighederne den 30. december 2015 en rapport over afgiftsmæssig undersøgelse og en afgiftsansættelse, hvori selskabet blev pålagt at betale i alt 3 439 412 rumænske lei (RON) for supplerende moms med tillæg af supplerende afgiftsforpligtelser for så vidt angår behandlingsgebyrerne, dvs. et samlet beløb på 3 706 077 RON.
- 12 Den 24. marts 2016 indgav selskabet klage med påstand om annullation af afgiftsansættelserne vedrørende de ovennævnte supplerende afgiftsforpligtelser, som der blev givet afslag på ved afgørelse af 15. september 2016.
- 13 Den 23. december 2016 anlagde Uniqa Asigurări SA søgsmål ved Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest) med påstand om annullation af afgørelsen af 15. september 2016 vedrørende klagen og af afgiftsansættelsen af 30. december 2015 samt erklæring af, at rapporten over afgiftsmæssig undersøgelse af samme dato var retsstridig.
- 14 Ved dom af 19. juni 2018 tog Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest) søgsmålet delvist til følge og annullerede afgiftsansættelsen alene med hensyn til en del af de supplerende afgiftsforpligtelser, eftersom det blev konstateret, at appellantens havde lidt et tab som følge af den afgiftsmæssige undersøgelses usædvanligt lange varighed. Den nævnte ret fastslog, at behandling af krav og skadesregulering »ligner ydelser fra ingeniører« og henviste til sag C-222/09, Kronospan Mielec.
- 15 Både appellantens og de berørte afgiftsmyndigheder har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Appellantens har fremsat klagepunkter over visse aspekter angående fastsættelse af momsen af behandlingsgebyrer på visse transaktioner, som efter appellantens opfattelse ikke kan beskattes i Rumænien, mens afgiftsmyndighederne har anfægtet afgørelsen om delvis annullation af de supplerende afgiftsforpligtelser.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 16 Hvad angår beskatningen hævder afgiftsmyndighederne, at den konkrete situation er omfattet af bestemmelserne i skatte- og afgiftslovens artikel 133, som regulerer leveringsstedet for tjenesteydelserne mellem 2007 og 2009, fordi situationen er omfattet af den undtagelse, der er fastsat i skatte- og afgiftslovens artikel 133, stk. 2, litra g), nr. 5, og ikke den af selskabet påberåbte bestemmelse, ud fra den antagelse, at leveringsstedet for tjenesteydelserne i tilfælde af behandling af skadessager er beliggende i den medlemsstat, hvor modtageren er etableret, dvs. i Rumænien.

- 17 Til støtte for den af repræsentanterne og Coris International foretagne klassificering af ydelserne i kategorien af »andre lignende ydelser« har afgiftsmyndighederne henvist til Vejledning 741 udstedt af den britiske regering, der præciserer, at denne kategori også omfatter ydelser fra taksatorer/syn- og skøns mænd, som inkluderer undersøgelsen af aktiverne for at fastlægge skadeniveauet samt forhandlinger herom. Afgiftsmyndighederne har derfor konkluderet, at behandling af krav og skadesregulering udført af repræsentanterne og Coris International på Uniqas vegne svarer til det, som briterne betegner som »Services of loss adjusters«, således at disse ydelser er omfattet af kategorien af »andre lignende ydelser«, og deres leveringssted er i Rumænien.
- 18 Til støtte for sine klagepunkter om retsstridighed har appellantens gjort gældende, at ydelserne fra selskabets repræsentanter ikke henhører under de »andre lignende ydelser«, som er omfattet af undtagelsen i skatte- og afgiftslovens artikel 133, stk. 2, litra g), nr. 5, med den konsekvens, at bestemmelsen i skatte- og afgiftslovens artikel 133, stk. 1, skal finde anvendelse, fordi leveringsstedet for tjenesteydelserne er i udlandet, og ikke i Rumænien, i modsætning til afgiftsmyndighedernes fejlagtige holdning, som gav anledning til retsstridig opkrævning af momsen af disse ydelser.
- 19 Efter appellantens opfattelse er afgiftsmyndighedernes ræsonnement endvidere fejlagtigt, fordi ydelserne fra dens repræsentanter er af en meget mere kompleks karakter end en undersøgelse af aktiverne for at fastlægge skadeniveauet samt forhandlinger herom. Ydelserne fra repræsentanterne og Coris International er således ikke afgrænset til en simpel undersøgelse af uheldet og en taksering af skaden – idet denne aktivitet snarere er specifik for en syn- og skønsmand – men forudsætter leveringen af en bred vifte af ydelser, som starter med anmeldelse af skaden, og som i enkelte tilfælde endog kan medføre fuld erstatningspligt.
- 20 Selv om de undersøgelser og takseringer af skader, hvortil afgiftsmyndighederne har henvist, er inkluderet i ydelserne fra selskabets repræsentanter, udgør de blot en del af de samlede aktiviteter, som udføres af repræsentanterne eller Coris International, og det ville således være udtryk for en snæver holdning og derfor retsstridigt at sidestille dem med ydelser i form af undersøgelse af skader.
- 21 Af denne grund kan de ydelser, som selskabet erhverver fra sine repræsentanter, ikke være omfattet af kategorien af lignende ydelser fra rådgivningsvirksomheder/advokater/ingeniører eller syn- og skøns mænd, fordi der er tale om egentlige ydelser i form af behandling af krav og skadesregulering, som ikke henhører under den model, som lovgiver tog i betragtning ved indførelsen af undtagelsen om leveringsstedet for tjenesteydelserne.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 22 For at kunne tage stilling til selskabets appel skal den forelæggende ret fastslå den retlige karakter af ydelser i form af behandling af krav og skadesregulering, som repræsentanter leverer til et forsikringsselskab. Ifølge Înalta Curte

(kassationsdomstolen) er det nødvendigt at fortolke bestemmelserne i artikel 46 og 59 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med henblik på at afgøre, hvorvidt ydelser i form af behandling af krav og skadesregulering, der leveres af et forsikringsselskabs repræsentanter, som handler i forsikringsselskabets navn og på dets vegne, er omfattet af kategorien af ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger, og at disse ydelser således kan være omfattet af undtagelsen fra den generelle regel om leveringsstedet for tjenesteydelserne.

- 23 Den forelæggende ret har anført, at en del af de ydelser, som er omhandlet i den foreliggende sag, og som blev beskattet i Rumænien, blev leveret i henhold til direktiv 2000/26/EF om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om ansvarsforsikring for motorkøretøjer og om ændring af Rådets direktiv 73/239/EØF og 88/357/EØF (Fjerde motorkøretøjsforsikringsdirektiv). På grundlag af bestemmelserne i dette direktiv er der blevet indgået bilaterale samarbejdsaftaler vedrørende behandling af krav, som udgør genstanden for den i den konkrete situation foretagne afgiftsmæssige undersøgelse, ifølge hvilke repræsentanten er bemyndiget og har pligt til at behandle kravet og foretage skadesreguleringen i henhold til de gældende lovbestemmelser og praksis vedrørende skadesregulering på vegne af det selskab, der tilbyder ansvarsforsikring for motorkøretøjer.
- 24 Det fremgår af bestemmelserne i artikel 5 i den interne overenskomst af »Council of Bureaux«, at repræsentanter fra forsikringsgiveren kan kræve bl.a. behandlingsgebyr til dækning af andre omkostninger, beregnet i overensstemmelse med regler, som er godkendt af Council of Bureaux. Dette behandlingsgebyr vedrører levering af ydelser på vegne af det selskab, der tilbyder ansvarsforsikring for motorkøretøjer, i form af behandling af skadessager, og tjenesteyderens beslutningsproces er underkastet formålet om at levere ydelser i den modtagende forsikringsgivers navn og på dennes vegne, på den for sidstnævnte gunstigste måde under overholdelse af den gældende lovgivning og på grundlag af aftalen mellem parterne.
- 25 I den foreliggende situation drejer det sig således om komplekse ydelser i form af behandling af krav og skadesregulering, som leveres af repræsentanter og inkluderer en bred vifte af aktiviteter, som skal betragtes samlet.
- 26 Med henvisning til praksis fra Den Europæiske Unions Domstol (Domstolen) har den forelæggende ret konstateret, at udtrykket »andre lignende ydelser« i artikel 59 i direktiv 2006/112/EF ikke vedrører erhverv som advokat, rådgiver, revisor eller ingeniør, men alene ydelser. Udtrykket »andre lignende ydelser« refererer ikke til ethvert element, som er fælles for de forskellige i direktivet nævnte aktiviteter, men til lignende ydelser i relation til enhver af disse aktiviteter, særskilt betragtet. Eftersom Domstolens praksis ikke er tilstrækkeligt præcis til med den nødvendige klarhed at løse det retlige spørgsmål, der er rejst i den

foreliggende sag, finder Înalta Curte (kassationsdomstolen) det nødvendigt at anmode Domstolen om en fortolkning af momsdirektivets bestemmelser.

- 27 Det retlige spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag, blev heller ikke afgjort i sag C-40/15, Aspiro, hvor Domstolen vurderede den afgiftsmæssige behandling af ydelser fra repræsentanter i lyset af momsdirektivet og fastslog, at disse ydelser er momspligtige, idet de ikke er omfattet af nogen fritagelse. Domstolen har således allerede haft lejlighed til at undersøge den retlige karakter af ydelser fra repræsentanter, men spørgsmålet i den foreliggende situation er, hvorvidt disse ydelser er omfattet af kategorien af lignende ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 59, stk. 1, litra c). På baggrund af besvarelsen af dette spørgsmål vil den forelæggende ret nøjagtigt kunne fastlægge det sted, hvor ydelserne er momspligtige.

ARBEJDSDOKUMENT