

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 1 sierpnia 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 56 – Świadczenie usług ubezpieczeniowych – Miejsce opodatkowania – Usługi likwidacji szkód świadczone przez spółki trzecie w imieniu i na rzecz ubezpieczyciela

W sprawie C-267/21

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casa și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia) postanowieniem z dnia 25 marca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2021 r., w postępowaniu:

Uniqa Asigurări SA

przeciwko

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, M. Ilešić i Z. Csehi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Uniqa Asigurări SA – R. Bufan, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane oraz A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz E.A. Stamate, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 59 dyrektywy

Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Uniqa Asigurări SA (zwaną dalej „Uniqą”), z siedzibą w Rumunii, a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajowa agencja administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. odwołań, Rumunia) i Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcja generalna ds. administracji dla dużych podatników, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „administracją podatkową”), w przedmiocie określenia miejsca świadczenia usług dla celów poboru podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 9, zatytułowany „świadczenie usług”, szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczono usługi, [a] w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa – jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

c) za miejsce [miejsce] świadczenia usług odnoszących się do:

[...]

– wyceny ruchomości,

[...]

jest miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

– usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[...]”.

4 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

Dyrektywa 2006/112

5 Tytuł V dyrektywy 2006/112, „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, zawiera między innymi rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usługi”, w którym znajdują się art. 43–59 tej dyrektywy.

6 Artykuł 56 ust. 1 lit. c) wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza [Unią Europejską] lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

c) usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;

[...]”.

7 Artykuł 59 lit. c) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/8, stanowi od dnia 1 stycznia 2010 r.:

„Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium [Unii] jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

c) usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;

[...]”.

Prawo rumuńskie

8 Artykuł 133 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), stanowi:

„(1) Za miejsce świadczenia usługi uważa się miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę lub posiada zakład, z którego świadczone są usługi.

(2) W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1 w przypadku następujących usług za miejsce ich

świadczenia uważa się:

[...]

g) miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, pod warunkiem że usługobiorca ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności poza [Unią] lub że jest podatnikiem działalności w takim charakterze, mającym siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej [w Unii], ale nie w tym samym państwie co usługodawca, w przypadku następujących usług:

[...]

5. usług doradców, inżynierów, prawników i adwokatów, a także księgowych, biegłych rewidentów, firm konsultingowych i innych podobnych usług;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Unia oferuje w Rumunii polisy ubezpieczeniowe obejmujące wypadek samochodowy i koszty leczenia, które nastąpiły poza terytorium tego państwa członkowskiego.

10 W odniesieniu do ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej za szkody powstałe w związku z ruchem pojazdów mechanicznych Unia zawarła umowy partnerskie z 26 spółkami mającymi siedzibę poza terytorium Rumunii (zwanymi dalej „spółkami partnerskimi”). Owe spółki partnerskie likwidują szkody klientów Unii w państwie, w którym miał miejsce wypadek. Zarządzają one roszczeniami odszkodowawczymi, dokonując między innymi wszelkich postępowania w sprawie roszczenia, sprawdzenia ważności polisy ubezpieczeniowej, badania przyczyn i okoliczności wypadku, ustalenia szkody, wyceny szkód, propozycji rozwiązania zastępczych lub naprawczych, oszacowania odszkodowania, weryfikacji kosztorysu, naprawienia szkody oraz zbadania roszczeń regresowych. W przypadku szkód materialnych w wysokości niżej lub równej 15 000 EUR spowodowanych przez wypadek owe spółki partnerskie mają swobodę zatwierdzania lub odrzucenia roszczeń odszkodowawczych, przy czym ponoszą odpowiedzialność zarówno wobec ubezpieczonych, jak i Unii za uzasadnienie i wartość płaconych z tytułu likwidacji szkód. W odniesieniu do szkód materialnych, których wysokość przekracza 15 000 EUR, spółki te są zobowiązane współpracować z Unią w celu zaspokojenia roszczenia odszkodowawczego.

11 Jeżeli chodzi o ubezpieczenie zdrowotne, Coris International w imieniu i na rachunek Unii zarządza roszczeniami o odszkodowanie składanymi przez ubezpieczających. W szczególności Coris International zobowiązuje się do zapewnienia ubezpieczonym pomocy przez 24 godziny na dobę oraz do udzielania im pomocy technicznej, organizacyjnej i prawnej. Ponadto spółka ta określa wysokość odszkodowań i zapewnia ich wypłatę oraz informuje Unię o zdarzeniach, które nastąpiły.

12 Unia nie zadeklarowała VAT należnego na podstawie systemu odwrotnego obciążenia od usług, które zostały jej zafakturowane przez spółki partnerskie i Coris International w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. z tytułu wynagrodzenia za zarządzanie roszczeniami odszkodowawczymi i zaspokajanie ich, a to z tego powodu, że zgodnie z art. 133 ust. 1 kodeksu podatkowego miejscem świadczenia tych usług było miejsce siedziby usługodawcy.

13 Po przeprowadzeniu kontroli obejmującej okres od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31

grudnia 2011 r. organ podatkowy nałożył na Uniq zobowiązanie do zapłaty dodatkowego VAT w rocznej kwocie 3 439 412 RON (lei rumuńskich) (około 698 596 EUR) oraz dodatkowych zobowiązań podatkowych w rocznej kwocie 3 706 077 RON (około 752 760 EUR) w związku z usługami wymienionymi w poprzednim punkcie.

14 Organ podatkowy uważa, że należy zastosować nie ogólną zasadę przewidzianą w art. 133 ust. 1 kodeksu podatkowego, lecz wyjątek ustanowiony w art. 133 ust. 2 lit. g) pkt 5 tego kodeksu. W konsekwencji stwierdza on, że miejsce świadczenia usług przez spółki partnerskie i Coris International znajduje się w państwie członkowskim, w którym usługobiorca ma siedzibę, czyli w Rumunii.

15 Decyzję z dnia 15 września 2016 r. została oddalona odwołanie wniesione przez Uniq od decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych oraz od sprawozdania z kontroli podatkowej, które zobowiązuje ją do zapłaty kwot, o których mowa w pkt 13 niniejszego wyroku. W związku z tym w dniu 23 grudnia 2016 r. Uniqa złożyła do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia) skargę o stwierdzenie nieważności tej decyzji oraz decyzji ustalającej wysokość zobowiązań podatkowego.

16 Wyrokiem z dnia 19 czerwca 2018 r. sąd ten potwierdził, że miejscem świadczenia usług likwidacji szkód jest miejsce, w którym ubezpieczający ma siedzibę, w tym przypadku Rumunia, uznając, że usługi te są analogiczne do usług inżynierów, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, zgodnie z jego wykładnią dokonaną w wyroku z dnia 7 października 2010 r., Kronospan Mielec (C-222/09, EU:C:2010:593). Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie) stwierdził nieważność części decyzji organu podatkowego, o których mowa w pkt 15 niniejszego wyroku, ze względu na nieuzasadniony czas trwania kontroli podatkowej, a w pozostałym zakresie skargę oddalił.

17 Zarówno Uniqa, jak i organ podatkowy wniosły odwołanie od tego wyroku do sądu odsyłającego.

18 Sąd ten zauważa, że Trybunał dokonał już wykładni wyjątków dotyczących określenia miejsca świadczenia usług. W szczególności orzekł on w wyroku z dnia 16 września 1997 r., von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), że wyrażenie „inne podobne usługi” dotyczy nie zawodów, takich jak prawnicy, konsultanci, księgowi lub inżynierowie, lecz wyjącznie usług. Ponadto owo określenie „inne podobne usługi” odnosi się nie do jakiegoś wspólnego elementu różnorodnych rodzajów działalności wymienionych szóstej dyrektywie, lecz do odrębnie rozpatrywanych usług podobnych do świadczonych w ramach każdego z tych rodzajów działalności.

19 Jednakże orzecznictwo to nie pozwala rozstrzygnąć w sporze w postępowaniu głównym problemu kwalifikacji złożonych usług obejmujących liczne rodzaje działalności, które należy analizować jako całość, takie jak usługi związane z zarządzaniem szkodami i ich likwidacją wykonywane przez spółki partnerskie oraz Coris International.

20 W tych okolicznościach Înalta Curte de Casa și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przy dokonywaniu wyk?adni art. 59 dyrektywy [2006/112, zmienionej przez dyrektyw? 2008/8] us?ugi w zakresie likwidacji szk?d, kt?re s? ?wiadczone przez sp?ki [partnerskie] na rzecz zak?adu ubezpiecze? w jego imieniu i na jego rachunek, mog? zosta? zakwalifikowane do kategorii us?ug konsultant?w, in?ynier?w, firm konsultingowych, prawnik?w, ksi?gowych oraz innych podobnych us?ug, jak r?wnie? przetwarzania danych i dostarczania informacji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury wsp?pracy mi?dzy s?dami krajowymi a Trybuna?em do tego ostatniego nale?y udzielenie s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi, kt?ra umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu. W zwi?zku z tym Trybuna? powinien w razie potrzeby przeformu?owa? przed?o?one mu pytania. Ponadto Trybuna? mo?e wzi?? pod uwag? przepisy prawa Unii, na kt?re s?d krajowy nie powo?a? si? w swoich pytaniach prejudycjalnych (wyrok z dnia 15 lipca 2021 r., Ministrstvo za obrambo, C?742/19, EU:C:2021:597, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e art. 59 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektyw? 2008/8, ma zastosowanie od dnia 1 stycznia 2010 r. Tymczasem z informacji dostarczonych przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e sp?r w post?powaniu g??wnym dotyczy braku zadeklarowania przez Uniq? VAT od us?ug ?wiadczonych przez sp?ki partnerskie i Coris International w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2009 r. W tych okoliczno?ciach przepis ten nie ma zastosowania do sporu w post?powaniu g??wnym ze wzgl?du na aspekt czasowy.

23 Jednak?e bior?c pod uwag? okoliczno?ci faktyczne w post?powaniu g??wnym oraz brzmienie zadanego pytania, nale?y stwierdzi?, ?e dla rozstrzygni?cia tego sporu istotna jest wyk?adnia art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

24 W tych okoliczno?ciach, aby udzieli? s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi, kt?ra umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu, trzeba przeformu?owa? zadane pytanie i uzna?, ?e poprzez to pytanie s?d ten zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e us?ugi w zakresie likwidacji szk?d ?wiadczone przez sp?ki trzecie w imieniu i na rzecz sp?ki ubezpieczeniowej nale?? do „us?ug konsultant?w, in?ynier?w, firm konsultingowych, prawnik?w, ksi?gowych oraz innych podobnych us?ug, jak r?wnie? przetwarzania danych i dostarczania informacji”, o kt?rych mowa w tym przepisie.

25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 nie dotyczy zawod?w, takich jak zaw?d prawnika, konsultanta, ksi?gowego lub in?yniera, lecz ?wiadczenia us?ug. Prawodawca Unii u?ywa wymienionych w tym przepisie zawod?w jako ?rodka s?u??cego zdefiniowaniu kategorii us?ug b?d?cych jego przedmiotem (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 pa?dziernika 2010 r., Kronospan Mielec, C?222/09, EU:C:2010:593, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W zwi?zku z tym nale?y ustali?, czy us?ugi likwidacji szk?d ?wiadczone w imieniu i na rzecz sp?ki ubezpieczeniowej nale?? do us?ug ?wiadczonych g??wnie i zwyczajowo w ramach zawod?w wyliczonych w art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 wrze?nia 1997 r., von Hoffmann, C?145/96, EU:C:1997:406, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym wzgl?dzie tytu?em wst?pu nale?y wyja?ni?, ?e z uwagi na dwie okoliczno?ci – z jednej strony – ?e ka?de ?wiadczenie us?ug powinno by? zwykle uznawane za odr?bne i

niezależne, a z drugiej – że transakcja z nią z jednego świadczenia usług w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie szkodziła funkcjonalności systemu podatku VAT – należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenie usług stanowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jedno świadczenie. W szczególności w ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, oraz przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 18, 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Otóż zdaniem sądu odsyłającego rozpatrywane w postępowaniu głównym usługi likwidacji szkód stanowi z pewnością usługi obejmujące wiele rodzajów działalności, które należy rozpatrywać jako całość. W szczególności, jak wspomniano w pkt 10 i 11 niniejszego wyroku, usługi świadczone przez spółki partnerskie obejmują wszystkie czynności związane z likwidacją szkód z udziałem klientów Uniqi w państwach, w których powstała ta szkoda. Usługi te obejmują również wykonywanie uprawnień decyzyjnych w zakresie, w jakim w przypadku szkód materialnych w kwocie niższej lub równej 15 000 EUR spowodowanych wypadkiem wymagają one zatwierdzenia lub odrzucenia roszczeń odszkodowawczych. Podobnie jeżeli chodzi o ubezpieczenia zdrowotne, Coris International zarządza w imieniu i na rachunek Uniqi roszczeniami odszkodowawczymi przedstawionymi przez ubezpieczających, świadcząc wszystkie niezbędne usługi organizacyjne, techniczne i prawne.

29 Po owym wstępnym wyjaśnieniu należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że wykonywanie zawodu inżyniera obejmuje świadczenie usług, które charakteryzują się tym, iż nie polegają tylko na stosowaniu istniejącej wiedzy i istniejących metod do konkretnych problemów, lecz również na nabywaniu nowej wiedzy i opracowywaniu nowych metod w celu rozwiązania tych samych lub nowych problemów (wyrok z dnia 7 października 2010 r., Kronospan Mielec, C-222/09, EU:C:2010:593, pkt 21).

30 Tymczasem usługi likwidacji szkód świadczone w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej, takie jak usługi wskazane w pkt 10 i 11 niniejszego wyroku, nie należą do świadczeń odpowiadających tym cechom. W szczególności, o ile nie wydaje się wykluczone, że ocena szkód wynikających z wypadku drogowego może zostać przeprowadzona przez inżyniera, o tyle taka działalność w oczywisty sposób nie należy do wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku usług świadczonych głównie i zwyczajowo w ramach tego zawodu. Ponadto taka możliwość nie może być również brana pod uwagę w odniesieniu do badania pacjentów w ramach ubezpieczenia zdrowotnego dla celów podróży zagranicznej.

31 W związku z tym należy stwierdzić, że usługi likwidacji szkód świadczone w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej nie są objęte pojęciem usług inżynierów w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

32 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o usługi świadczone w ramach zawodu prawnika, to Trybunał wskazał już, że ich głównym i zwyczajowym celem jest reprezentowanie i obrona interesów osoby, co do zasady w kontekście sporu i w przypadku istnienia przeciwnych interesów (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 września 1997 r., von Hoffmann, C-145/96, EU:C:1997:406, pkt 17; a także z dnia 6 grudnia 2007 r., Komisja/Niemcy, C-401/06, EU:C:2007:759, pkt 36, 37).

33 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że usługi świadczone przez prawnika mają na celu przede wszystkim umożliwienie realizacji roszczenia o charakterze prawnym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Komisja/Niemcy, C-401/06, EU:C:2007:759, pkt 39).

34 Tymczasem usługi takie jak świadczone przez spółki partnerskie i Coris International w

ramach likwidacji szkód nie należą do usług świadczonych głównie i zwyczajowo w ramach wykonywania zawodu prawnika. W rzeczywistości usługi świadczone w ramach zawodu prawnika cechuje ich przyczynianie się do administrowania wymiarem sprawiedliwości, podczas gdy usługi likwidacji szkód w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej w większym stopniu należą do działalności gospodarczej.

35 W szczególności takie usługi likwidacji szkód mają zasadniczo na celu ustalenie i oszacowanie poniesionych szkód lub kosztów leczenia, jak również oszacowanie odszkodowania należnego ubezpieczonemu oraz, w stosownym przypadku, rzeczywisty wypate tego odszkodowania i z tego względu niekoniecznie należą do dziedziny sporów. W ten sposób usługi te nie wymagają a priori reprezentowania i obrony interesów zakładu ubezpieczeń w kontekście sporu przy zaistnieniu spornych interesów, nawet jeżeli w stosownym przypadku skorzystanie z usług prawnika może okazać się później konieczne.

36 Z powyższego wynika, że usługi likwidacji szkód świadczone w imieniu i na rachunek zakładu ubezpieczeń nie są objęte pojęciem usług prawników w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

37 W trzeciej kolejności należy stwierdzić, że usługi likwidacji szkód, takie jak usługi świadczone przez spółki partnerskie i Coris International, nie odpowiadają usługom głównie i zwyczajowo świadczonym przez konsultantów, firmy konsultingowe lub księgowych. W szczególności, w odróżnieniu od usług konsultingowych, usługi likwidacji szkód w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej wiążą się z wykonywaniem uprawnień decyzyjnych w zakresie przyznania odszkodowania lub odmowy jego przyznania, których nie można ograniczyć do usług doradczych.

38 W czwartej kolejności należy ustalić, czy usługi likwidacji szkód świadczone w imieniu i na rachunek zakładu ubezpieczeń należą do „innych podobnych usług”, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

39 Określenie „inne podobne usługi” odnosi się nie do jakiegoś wspólnego elementu różnorodnych rodzajów działalności wymienionych w tym przepisie, lecz do rozmaitych odrębnie usług podobnych do świadczonych w ramach każdego z tych rodzajów działalności. Usługa należy zatem uznać za podobną w stosunku do jednej z usług z zakresu rodzajów działalności wymienionych w tym przepisie, jeżeli obydwie usługi służą temu samemu celowi (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Komisja/Niemcy, C-401/06, EU:C:2007:759, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W tym względzie wystarczy zauważyć, że takie usługi mają na celu zarządzanie roszczeniami o odszkodowanie złożonymi przez ubezpieczonych spółki ubezpieczeniowej, w imieniu i na rachunek której są świadczone, oraz ich rozpatrywanie.

41 Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika zatem, że usługi likwidacji szkód świadczone przez spółki partnerskie obejmują zarówno usługi w zakresie zarządzania roszczeniami i ich rozpatrywania, obejmujące wiele rodzajów działalności, które to usługi należy analizować jako całość mającą na celu naprawienie szkody poniesionej przez poszkodowanego poza terytorium państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania, zgodnie z procedurami, z którymi osoba ta jest zaznajomiona. Ponadto w odniesieniu do usług świadczonych przez Coris International sąd odsyłający wyjaśnił, że chodzi o czynności wykonywane w celu zaspokojenia roszczeń wniesionych przez posiadaczy polis ubezpieczenia zdrowotnego w związku z podróżą zagraniczną, wydanych przez Unię na rzecz jej klientów, obejmujących w szczególności gwarancję pomocy ubezpieczonym przez 24 godziny na dobę, jak również świadczenie osobom ubezpieczonym pomocy technicznej, organizacyjnej i prawnej.

42 Tymczasem żadna z usług inżynierów, prawników, księgowych, biur konsultingowych lub konsultantów wymienionych w art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 nie dotyczy do realizacji celu określonego w pkt 40 niniejszego wyroku.

43 Wynika z tego, że usługi likwidacji szkód świadczone w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej nie mogą zostać uznane za „podobne usługi” w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

44 W piątej i ostatniej kolejności należy również stwierdzić, że takie usługi likwidacji szkód nie mogą zostać zrównane z usługami przetwarzania danych ani z dostarczaniem informacji.

45 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, że art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługi likwidacji szkód świadczone przez spółki trzecie w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej nie należy do usług „konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, jak również [do usług] przetwarzania danych i dostarczania informacji”, o których mowa w tym przepisie.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługi likwidacji szkód świadczone przez spółki trzecie w imieniu i na rachunek spółki ubezpieczeniowej nie należy do usług „konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, jak również [do usług] przetwarzania danych i dostarczania informacji”, o których mowa w tym przepisie.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.