Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

16. ?ervence 2015(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Da? z obratu – Oblast p?sobnosti – Osvobození od dan? – Pojem ‚pojiš?ovací operace‘ – Pojem ‚poskytování služeb‘ – Paušální ?ástka jako úplata za záruku na závady ojetého vozu“

Ve v?ci C?584/13,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Francie) ze dne 13. listopadu 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 19. listopadu 2013, v ?ízeních

Directeur général des finances publiques

proti

Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA,

a

Mapfre warranty SpA

proti

Directeur général des finances publiques,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, p?edseda senátu, C. Vajda, A. Rosas (zpravodaj), E. Juhász a D. Šváby, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kancelá?e: V. Tourrès, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 12. listopadu 2014,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA a Mapfre warranty SpA G. Hannotinem, avocat,

– za francouzskou vládu J.-S. Pilczerem a D. Colasem, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocn?nkyn?mi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. února 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 2 a ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160; dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Directeur général des finances publiques (generální ?editel pro ve?ejné finance) a spole?ností založenou podle špan?lského práva Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA (dále jen „Mapfre asistencia“) a v rámci sporu mezi spole?ností založenou podle italského práva Mapfre warranty SpA (dále jen „Mapfre warranty“) a Directeur général des finances publiques ohledn? zdan?ní pln?ní uskute?n?ných t?mito dv?ma spole?nostmi.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 2 šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem dan? z p?idané hodnoty [dále jen ‚DPH‘] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?n?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 ?lánek 13 ?ást B písm. a) šesté sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské zem? od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

a) pojiš?ovací a zajiš?ovací operace v?etn? souvisejících služeb poskytovaných pojiš?ovacími maklé?i a pojiš?ovacími agenty“.

5 ?lánek 33 odst. 1 šesté sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobk?, jež jsou p?edm?tem spot?ební dan?, není tato sm?rnice na p?ekážku tomu, aby si kterýkoli ?lenský stát zachoval nebo zavedl dan? z pojistných smluv, dan? ze sázek a her, spot?ební dan?, kolkovné a obecn? jakékoliv dan?, dávky nebo poplatky, které nelze ozna?it za dan? z obratu, pokud ovšem tyto dan?, dávky nebo poplatky nepovedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy ke vzniku formalit spojených s p?ekra?ováním hranic.“

Francouzské právo

6 ?lánek 256 odst. I code général des impôts (všeobecný da?ový zákoník) ve zn?ní použitelném na spory v p?vodních ?ízeních (dále jen „CGI“) stanoví:

„P?edm?tem [DPH] je dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?n?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

7 ?lánek 261 C CGI stanoví:

„Od [DPH] jsou osvobozeny:

[...]

2. pojiš?ovací a zajiš?ovací operace a související služby poskytované pojiš?ovacími maklé?i a pojiš?ovacími agenty.

[...]“

8 ?lánek 991 CGI stanoví:

„Každá pojistná smlouva uzav?ená s pojiš?ovací spole?ností nebo s jakýmkoli jiným francouzským nebo zahrani?ním pojistitelem podléhá bez ohledu na místo a ?as svého uzav?ení ro?ní povinné dani, jejímž zaplacením se listiny osv?d?ující vznik smlouvy, její zm?nu nebo její ukon?ení vzájemnou dohodou, jakož i vydaná vyhotovení, vý?atky ?i kopie t?chto listin, osvobozují od kolkovného bez ohledu na místo jejich sepsání a jsou zaregistrovány zdarma, je-li tato formalita požadována.

Da? se odvádí z ?ástek ujednaných ve prosp?ch pojistitele a ze všech dopl?kových plateb, z nichž má pojistitel p?ímý ?i nep?ímý prosp?ch v souvislosti s pojišt?nou osobou.“

9 V ?lánku 1001 bod? 5 bis CGI se up?es?uje, že sazba zvláštní dan? z pojistných smluv je u pojišt?ní pro p?ípad rizik všeho druhu spojených s pozemními motorovými vozidly stanovena ve výši 18 %.

10 Z ?lánku 1001 bodu 6 CGI dále vyplývá, že obecná sazba zvláštní dan? z pojistných smluv je stanovena ve výši 9 %.

Spory v p?vodních ?ízeních a p?edb?žná otázka

11 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že prodejci ojetých voz? nabízeli nabyvatel?m t?chto voz? záruku poskytovanou spole?ností NSA Sage, nyní Mapfre warranty, na opravu jejich mechanických závad.

12 Spole?nost Mapfre warranty ú?tovala DPH, jelikož m?la za to, že se z její strany jedná o poskytování služeb. Spole?nost Mapfre asistencia odvád?la z pojistného placeného spole?ností Mapfre warranty da? z pojistných smluv o obecné sazb? ve výši 9 %.

13 Da?ová správa zaslala spole?nosti Mapfre warranty návrh na opravu dan?, v n?mž byla její pln?ní kvalifikována jako pojiš?ovací operace podléhající na základ? ?lánku 991 CGI dani z pojistných smluv o sazb? ve výši 18 % stanovené pro pojišt?ní motorových vozidel v ?l. 1001 bod? 5 bis CGI.

14 Da?ová správa, která se dále domnívala, že spole?nost Mapfre warranty uzav?ela se spole?ností Mapfre asistencia pojišt?ní ve prosp?ch nabyvatel? voz?, jehož p?edm?tem bylo krytí rizika mechanických závad, zaslala spole?nosti Mapfre asistencia opravný da?ový vým?r, v n?mž byla sazba dan? z pojistných smluv vym??ena na 18 % z ?ástek zaplacených t?mito nabyvateli.

15 Po zamítnutí své stížnosti se tyto dv? spole?nosti obrátily na tribunal de grande instance de

Lyon (soud prvního stupn? v Lyonu) a poté na cour d’appel de Lyon (odvolací soud v Lyonu) s návrhem, aby byly t?chto da?ových povinností zprošt?ny.

16 Tyto spole?nosti tvrdily, že prodejci ojetých voz? p?enechávají ?ást svých služeb záru?ního servisu spole?nosti Mapfre warranty jakožto subdodavateli a že si tato spole?nost pojistila riziko finan?ní ztráty u spole?nosti Mapfre asistencia.

17 Dv?ma rozsudky ze dne 22. zá?í 2011 cour d’appel de Lyon potvrdil oba rozsudky tribunal de grande instance de Lyon ze dne 31. b?ezna 2010, p?i?emž v prvním rozsudku byla pln?ní uskute??ovaná spole?ností Mapfre warranty kvalifikována jako pojiš?ovací operace podléhající dani z pojistných smluv o sazb? ve výši 18 % a ve druhém rozsudku byla použita sazba dan? z pojistných smluv placené spole?ností Mapfre asistencia ve výši 9 %.

18 Z dovolacích d?vod? uplatn?ných ú?astníky p?vodních ?ízení, které jsou p?ipojeny k p?edkládacímu rozhodnutí, vyplývá, že cour d’appel de Lyon mimo jiné konstatoval, že rozhodne-li se nabyvatel ojetého vozu uzav?ít dopl?kovou záruku nabízenou prodejcem, je mu po zaplacení požadovaného p?íplatku p?edán formulá? pro p?istoupení k záruce obsažený v záru?ní knížce pod hlavi?kou NSA Sage, nyní Mapfre warranty. Cour d’appel de Lyon uvedl, že tato spole?nost obdrží zprávu o závad? od autorizovaného autoservisu, na který se nabyvatel obrátil, ov??í platnost záruky, p?esv?d?í se, že p?edb?žná cena odpovídá norm?, a následn? schválí opravu nebo vým?nu vadného dílu.

19 Cour d’appel de Lyon zd?raznil, že z žádného z ujednání citovaných ú?astníky ?ízení ani z žádných jiných poznatk? v ?ízení nevyplývá, že by m?l nabyvatel právo požadovat po prodejci, aby plnil v p?ípad? závady, na kterou se vztahuje záruka, zejména v p?ípad?, kdy by ve smlouv? ozna?ená povinná strana neplnila. Podle tohoto soudu se nelze domnívat, že by prodejce p?enechal subdodavateli pln?ní povinnosti, která mu nevznikla. Mezi nabyvatelem a spole?ností Mapfre warranty naproti tomu vznikl p?edáním záru?ní knížky p?ímý smluvní vztah, protože nabyvatel mohl od této spole?nosti a pouze od ní požadovat, aby provedla p?islíbený zákrok a nesla jeho náklady. Tento smluvní závazek uzav?ený mezi nabyvatelem a t?etí stranou, která není ú?astníkem prodeje, sleduje podle cour d’appel de Lyon vlastní cíl a je sám o sob? ú?elem. Jelikož se spole?nost Mapfre warranty zavázala, že v p?ípad? náhodného vzniku škodné události na pojišt?né v?ci poskytne pojišt?nému za zaplacení sjednané ?ástky pln?ní sjednané p?i uzav?ení smlouvy, provád?la podle uvedeného soudu pojiš?ovací ?innost.

20 Cour d’appel de Lyon mimoto konstatoval, že spole?nost Mapfre warranty uzav?ela se spole?ností Mapfre asistencia pojistnou smlouvu, jejímž p?edm?tem bylo zajistit nahrazení finan?ní ztráty vzniklé v d?sledku závady, na niž se vztahuje smluvní záruka, u voz? zakoupených u prodejce, pro které byla vydána záru?ní knížka. Podle cour d’appel de Lyon však tato pojistná smlouva nebyla „pojišt?ním ve prosp?ch t?etích osob“ a netýkala se rizik všeho druhu spojených s pozemními motorovými vozidly podle ?l. 1001 bodu 5 bis CGI.

21 Spole?nost Mapfre warranty podala k p?edkládajícímu soudu dovolání proti rozsudku cour d’appel de Lyon, jímž byla její pln?ní kvalifikována jako pojiš?ovací operace podléhající dani z pojistných smluv o sazb? ve výši 18 %.

22 Directeur général des finances publiques podal dovolání k p?edkládajícímu soudu proti rozsudku cour d’appel de Lyon, jímž bylo konstatováno, že sazba dan? z pojistných smluv, kterou má platit spole?nost Mapfre asistencia, ne?iní 18 %, jak se domnívala da?ová správa, nýbrž 9 %.

23 Vzhledem k tomu, že ob? tato dovolání spolu vzájemn? souvisí, rozhodl se p?edkládající soud ob? v?ci spojit.

24 Jelikož m?l Cour de cassation pochybnosti o výkladu pojmu „pojiš?ovací operace“, který není v šesté sm?rnici definován, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Mají být ?lánek 2 a ?l. 13 ?ást B písm. a) šesté sm?rnice vykládány v tom smyslu, že pln?ní spo?ívající v tom, že hospodá?ský subjekt nezávislý na prodejci ojetých voz? poskytne za paušální úplatu záruku na mechanické závady na ur?itých dílech ojetého vozu, spadá do kategorie pojiš?ovacích operací osvobozených od DPH, nebo že naopak spadá do kategorie poskytování služeb?“

K p?edb?žné otázce

25 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 13 ?ást B písm. a) šesté sm?rnice vykládán v tom smyslu, že služba spo?ívající v tom, že hospodá?ský subjekt nezávislý na prodejci ojetého vozu poskytne za paušální úplatu záruku na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu, p?edstavuje pojiš?ovací operaci osvobozenou od dan? ve smyslu tohoto ustanovení.

26 Na úvod je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je t?eba výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v ?lánku 13 šesté sm?rnice vykládat striktn?. Výklad t?chto výraz? však musí být v souladu s cíli sledovanými t?mito osvobozeními a musí spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by m?ly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v ?lánku 13 vykládány zp?sobem, který by vylou?il ú?inky t?chto osvobození (viz zejména rozsudek Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, bod 22 a citovaná judikatura).

27 Pln?ní, která jsou p?edm?tem osvobození upravených v ?lánku 13 šesté sm?rnice, mimoto p?edstavují autonomní pojmy unijního práva, jejichž ú?elem je odstranit rozdíly v používání režimu DPH mezi jednotlivými ?lenskými státy (v tomto smyslu viz rozsudky CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, bod 15; Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, bod 37; Komise v. ?ecko, C?13/06, EU:C:2006:765, bod 9, a BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 56).

28 Pokud jde konkrétn? o pojem „pojiš?ovací operace“ uvedený v ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice, který není v této sm?rnici nijak definován, Soudní dv?r opakovan? ur?il, že pojiš?ovací operace jsou obecn? p?ijímaným zp?sobem charakterizovány skute?ností, že pojistitel se na základ? p?edchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojišt?nému v p?ípad?, že dojde k pokrytému riziku, pln?ní dohodnuté p?i uzav?ení smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudky Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, bod 39; Komise v. ?ecko, C?13/06, EU:C:2006:765, bod 10, a BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 58).

29 Soudní dv?r up?esnil, že pojiš?ovací operace s sebou ze své povahy nesou existenci smluvního vztahu mezi poskytovatelem pojiš?ovacích služeb a osobou, jejíž rizika jsou pokryta pojišt?ním, tedy pojišt?ným (viz rozsudky Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, bod 41; Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, bod 41, a BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 58).

30 Uvedený pojem „pojiš?ovací operace“ je též v zásad? dostate?n? široký na to, aby zahrnul poskytnutí pojistného krytí osobou povinnou k dani, která sama není pojistitelem, avšak která v rámci kolektivního pojišt?ní obstarává svým zákazník?m takové pojišt?ní využitím služeb pojistitele, který nese pojistné riziko (v tomto smyslu viz rozsudky CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, bod 22, a BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 59).

31 Pokud jde o posouzení projednávané žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, je t?eba p?ipomenout, že z ?lánku 94 jednacího ?ádu Soudního dvora a z ustálené judikatury vyplývá, že k tomu, aby bylo možné dosp?t k výkladu unijního práva, který bude pro vnitrostátní soud užite?ný, musí žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce zaprvé obsahovat stru?né vylí?ení p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jakož i rozhodných skute?ností tak, jak byly zjišt?ny p?edkládajícím soudem, nebo alespo? vylí?ení skutkových okolností, na kterých jsou otázky založeny. Zadruhé musí obsahovat zn?ní vnitrostátních p?edpis?, jejichž použití p?ichází ve v?ci v p?vodním ?ízení v úvahu, a p?ípadn? p?íslušnou vnitrostátní judikaturu. Zat?etí musí p?edkládající soud uvést d?vody, na základ? kterých má pochybnosti o výkladu nebo platnosti ur?itých ustanovení práva Unie, jakož i vztah, který spat?uje mezi t?mito ustanoveními a vnitrostátními právními p?edpisy použitelnými ve sporu v p?vodním ?ízení (viz zejména usnesení Municipiul Piatra Neam?, C?13/14, EU:C:2014:2000, bod 10 a citovaná judikatura).

32 P?edkládající soud p?itom v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce neuvedl mimo jiné skutkové okolnosti týkající se povahy služeb v p?vodních ?ízeních, nýbrž pouze ke svému p?edkládacímu rozhodnutí p?iložil dovolací d?vody, které p?ed ním byly uplatn?ny, takže Soudní dv?r nem?že v kone?ném d?sledku posoudit, zda takové služby, o jaké jde v p?vodních ?ízeních, skute?n? p?edstavují pojiš?ovací operaci osvobozenou od dan? ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice podle judikatury citované v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku.

33 Vzhledem k duchu spolupráce, kterým se ?ídí vztahy mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem v rámci ?ízení o p?edb?žné otázce, nemá nedostatek nezbytných skutkových zjišt?ní p?edkládajícího soudu nutn? za následek nep?ípustnost žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, pokud je Soudní dv?r navzdory t?mto nedostatk?m na základ? skute?ností, které vyplývají ze spisu, toho názoru, že m?že p?edkládajícímu soudu poskytnout užite?nou odpov?? (v tomto smyslu viz rozsudek Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ a další, C?113/13, EU:C:2014:2440, bod 48).

34 Pokud jde o takové pln?ní, jako je pln?ní v p?vodních ?ízeních, ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že se spole?nost Mapfre zavazuje krýt za p?edchozí zaplacení paušální ?ástky náklady na opravu ojetého vozu v p?ípad? mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu definované v „záru?ní knížce“ p?edané nabyvateli takového vozu.

35 Spole?nosti Mapfre warranty a Mapfre asistencia však zpochyb?ují, že by ve v?cech v p?vodních ?ízeních existoval mezi spole?ností Mapfre warranty a nabyvatelem ojetého vozu smluvní vztah. Tyto dv? spole?nosti mimo jiné zd?raz?ují, že smluvní vztah existuje pouze mezi spole?ností Mapfre warranty a prodejcem tohoto vozu. Prodejce podle nich pouze sv??uje spole?nosti Mapfre warranty úkol plnit ve vztahu k nabyvateli povinnosti, které mu jako prodejci náležejí na základ? zákonných ?i smluvních ustanovení. Podle spole?ností Mapfre warranty a Mapfre asistencia má též práv? prodejce ojetého vozu povinnost platit spole?nosti Mapfre warranty poplatek z titulu záruky poskytnuté touto spole?ností. Prodejce si podle nich tuto ?ástku odpo?te od dosažené marže, aby tak zvýšil atraktivnost ojetého vozu.

36 S výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud ohledn? p?esné povahy vztah? mezi jednotlivými osobami vystupujícími v kontextu pln?ní, o které jde v p?vodních ?ízeních, je t?eba uvést, že ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru v tomto ohledu zaprvé vyplývá, že se prodejce ojetého vozu nepodílí na pln?ní záru?ní smlouvy. V p?ípad? vzniku mechanické závady, na kterou se záruka vztahuje, totiž nabyvatel daného ojetého vozu není povinen dát tento v?z opravit v autoservisu pat?ícím tomuto prodejci nebo v autoservisu, který mu prodejce ur?í. Autoservis, na který se nabyvatel uvedeného vozu obrátí s požadavkem na jeho opravu, musí p?ímo kontaktovat spole?nost Mapfre warranty, aby schválila p?edb?žnou cenu navrženou tímto autoservisem.

37 Zadruhé, i když je paušální ?ástka, jež dává nárok na záruku, zahrnuta – jak tvrdí spole?nosti Mapfre warranty a Mapfre asistencia – do kupní ceny ojetého vozu, v kone?ném d?sledku uvedenou ?ástku platí nabyvatel tohoto vozidla.

38 Každopádn? bez ohledu na to, zda je mezi nabyvatelem ojetého vozu a spole?ností Mapfre warranty uzav?ena smlouva s tím, že prodejce tohoto vozu vystupuje pouze jako prost?edník, nebo zda tento prodejce uzavírá smlouvu vlastním jménem, avšak na ú?et nabyvatele, nebo zda prodejce p?evádí nabyvateli práva ze smlouvy, kterou uzav?el vlastním jménem a na vlastní ú?et se spole?ností Mapfre warranty, zejména z judikatury citované v bodech 28 a 30 tohoto rozsudku vyplývá, že pojem „pojiš?ovací operace“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice je dostate?n? široký, aby pokryl každou z t?chto situací.

39 Znaky pojiš?ovací operace, tak jak byly stanoveny judikaturou citovanou v bod? 28 tohoto rozsudku, jsou totiž v každé z t?chto situací dány. Pojistitelem, kterým je v daném p?ípad? spole?nost Mapfre warranty, je tak hospodá?ský subjekt nezávislý na prodejci ojetého vozu a pojišt?ným je nabyvatel tohoto vozu. Dále riziko spo?ívá v tom, že nabyvatel ojetého vozu musí v p?ípad? vzniku mechanické závady, na kterou se záruka vztahuje, zaplatit za opravu, jejíž náklady se pojistitel zavazuje uhradit. Kone?n? pojistné je tvo?eno paušální ?ástkou placenou nabyvatelem ojetého vozu, a? již v rámci kupní ceny tohoto vozu nebo formou p?íplatku.

40 S výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud, je t?eba uvést, že jelikož jsou tyto znaky dány, lze vyslovit záv?r, že mezi pojistitelem a pojišt?ným je dán právní vztah požadovaný judikaturou Soudního dvora, aby mohlo být ur?ité pln?ní považováno za „pojiš?ovací operaci“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice.

41 Dále na rozdíl od toho, co v podstat? tvrdí spole?nosti Mapfre warranty a Mapfre asistencia, kvalifikace pln?ní jako „pojiš?ovací operace“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice nem?že záviset na tom, jak pojistitel spravuje rozsah rizika, které se zavazuje krýt, a jak vypo?ítává p?esnou výši poplatk?.

42 Jak uvedl generální advokát v bod? 28 svého stanoviska a jak to vyplývá z judikatury citované v bod? 28 tohoto rozsudku, je v tomto ohledu t?eba uvést, že samotnou podstatou „pojiš?ovací operace“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice je, že se pojišt?ný chrání p?ed rizikem finan?ní ztráty, která je nejistá, ale potenciáln? závažná, a to prost?ednictvím poplatku, jehož platba je jistá, ale jeho výše omezená.

43 V daném p?ípad? je ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru patrné, že ?ástka ú?tovaná spole?ností Mapfre Warranty formou poplatku není nabyvateli ojetého vozu vrácena, když po uplynutí záru?ní doby nebyla zjišt?na žádná závada nebo když náklady na opravy byly nižší než tento poplatek. Stejn? tak v p?ípad? závady, jejíž náklady p?esáhnou výši placeného poplatku, není nabyvatel vozu povinen zbývající ?ást t?chto náklad? doplácet. S výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud, je tedy patrné, že poplatky ú?tované spole?ností Mapfre Warranty jsou skute?ným pojistným, jehož zaplacením se pojišt?ný zcela zbaví rizika krytého pojišt?ním. Spole?nost Mapfre warranty ostatn? u spole?nosti Mapfre asistencia pojistila riziko finan?ní ztráty, kterému je v tomto ohledu sama vystavena.

44 V tomto kontextu je metoda výpo?tu poplatk? a správy náklad? na opravy otázkou, která se týká interní organizace spole?nosti Mapfre warranty a která nem?že být ur?ující pro kvalifikaci jejích pln?ní.

45 Spole?nosti Mapfre warranty a Mapfre asistencia kone?n? uvád?jí, že když výrobci nebo prodejci voz? sami nabízejí svým zákazník?m dopl?kovou záruku, pohlíží se na tyto subjekty tak,

že nabízejí služby záru?ního servisu podléhající DPH, p?estože poskytují pln?ní podobné tomu, jaké spole?nost Mapfre warranty nabízí nabyvatel?m ojetých voz?. Taková pln?ní p?itom podle nich musí podléhat stejnému zacházení.

46 Je t?eba konstatovat, že se tento argument zakládá na skutkových okolnostech, zejména na da?ovém zacházení se zárukou poskytovanou prodejcem, které nejsou v p?edkládacím rozhodnutí uvedeny, a dále že p?edkládací rozhodnutí neobsahuje k takovému argumentu žádné vysv?tlení. Jak již p?itom bylo uvedeno v bod? 31 tohoto rozsudku, z ?lánku 94 jednacího ?ádu Soudního dvora vyplývá, že pokud uvedené údaje chybí, nem?že Soudní dv?r na takový argument odpov?d?t.

47 Z p?edchozích úvah vyplývá, že takové pln?ní, jako je pln?ní v p?vodních ?ízeních, patrn? m?že – s výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud – spadat pod pojem „pojiš?ovací operace“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice.

48 Spole?nosti Mapfre warranty a Mapfre asistencia však dále tvrdí, že i kdyby m?lo být takové pln?ní kvalifikováno jako pojiš?ovací operace, p?esto by muselo podléhat DPH, nebo? je neodd?liteln? spjato s prodejem ojetého vozu, a musí tedy podléhat stejnému da?ovému zacházení jako prodej.

49 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že pro ú?ely DPH musí být každé pln?ní za b?žných podmínek považováno za odd?lené a samostatné, jak vyplývá z ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudky Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, bod 22; Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, bod 14, a BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 29).

50 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že za ur?itých okolností musí být n?kolik formáln? odd?lených pln?ní, která by mohla být poskytnuta zvláš?, a vést tak odd?len? ke zdan?ní nebo osvobození od dan?, považováno za jediné pln?ní, pokud tato pln?ní nejsou samostatná. O jediné pln?ní se jedná, zejména pokud dv? nebo více díl?ích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani jsou tak t?sn? spojena, že objektivn? tvo?í jediné neodd?litelné hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo um?lé. Tak je tomu i tehdy, když jedno nebo více díl?ích pln?ní musí být považována za hlavní pln?ní, zatímco zbývající jedno nebo více díl?ích pln?ní musí být považována za jedno nebo více vedlejších pln?ní sdílejících s hlavním pln?ním stejný da?ový režim (viz rozsudek BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 30 a citovaná judikaturu).

51 V souvislosti s pojiš?ovacími operacemi již Soudní dv?r ur?il, že každá pojiš?ovací operace je svou povahou spojená se zbožím, jež pokrývá. Avšak takové spojení samo o sob? nesta?í k tomu, aby bylo možné ur?it, zda se pro ú?ely DPH jedná o jediné složené pln?ní, ?i nikoliv. Kdyby totiž každá pojiš?ovací operace podléhala DPH z toho d?vodu, že pln?ní vztahující se ke zboží, jež pokrývá, podléhají této dani, vedlo by to ke zpochybn?ní cíle ?l. 13 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice, kterým je osvobození pojiš?ovacích ?inností od uvedené dan? (v tomto smyslu viz rozsudek BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 36).

52 Na základ? pravidla zmín?ného v bod? 49 tohoto rozsudku, podle kterého musí být každé pln?ní za b?žných podmínek považováno za odd?lené a samostatné, je t?eba uvést, že prodej ojetého vozu a poskytnutí záruky na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu hospodá?ským subjektem nezávislým na jeho prodejci v zásad? nelze považovat za natolik t?sn? spojené, že by tvo?ily jediné pln?ní. Posouzení takových pln?ní odd?len? totiž nem?že samo o sob? vést k um?lému rozd?lení jediného hospodá?ského pln?ní, jež by mohlo narušit fungování systému DPH.

53 Je však t?eba zkoumat, zda existují d?vody vycházející z okolností v?cí v p?vodních ?ízeních, které by mohly vést k záv?ru, že doty?né složky tvo?í jediné pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudek BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 40).

54 V tomto ohledu je t?eba v prvé ?ad? p?ipomenout, že podle judikatury Soudního dvora, která se týká pojmu „jediné pln?ní“, p?ipomenuté v bod? 50 tohoto rozsudku, je pln?ní považováno za vedlejší k pln?ní hlavnímu, zejména není-li pro zákazníka samotným cílem, nýbrž prost?edkem k získání prosp?chu z hlavního pln?ní za nejvýhodn?jších podmínek (viz rozsudek BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 41).

55 Díky takové záruce, jako je záruka v p?vodních ?ízeních, je sice riziko finan?ní ztráty, jemuž je vystaven nabyvatel ojetého vozu, nižší než v situaci, kdy taková záruka poskytnuta není, avšak tato okolnost vyplývá ze samotné povahy záruky. Tato okolnost p?itom sama o sob? neznamená, že by bylo t?eba toto pln?ní považovat za vedlejší ve vztahu k prodeji ojetého vozu.

56 Jak podle všeho vyplývá ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru, záruka, o niž jde v p?vodních ?ízeních, je poskytována nabyvateli ojetého vozu hospodá?ským subjektem, který je nezávislý na prodejci tohoto vozu a není ú?astníkem prodeje, takže tuto záruku nelze – s výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud – považovat za záruku poskytnutou prodejcem. Nabyvatel ojetého vozu mimoto m?že tento v?z zakoupit bez sjednání této záruky a má též možnost uzav?ít záru?ní smlouvu s jinou spole?ností než Mapfre warranty bez jejího zprost?edkování prodejcem vozu. Ze záru?ní knížky, kterou na jednání p?edložila Soudnímu dvoru francouzská vláda, kone?n? vyplývá, že si spole?nost Mapfre warranty za ur?itých okolností vyhrazuje právo vypov?d?t záru?ní smlouvu, p?i?emž nic nenasv?d?uje tomu, že by takové vypov?zení m?lo vliv na smlouvu o koupi vozu.

57 Za t?chto podmínek a s výhradou ov??ení, jež provede p?edkládající soud, není patrné, že by taková záruka, jako je záruka v p?vodních ?ízeních, byla natolik t?sn? spojená s prodejem ojetého vozu, že by tato dv? pln?ní, která jsou navíc poskytována dv?ma r?znými poskytovateli, tvo?ila jedno neodd?litelné hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo um?lé. Proto musí být pro ú?ely DPH v zásad? považována za odd?lená a samostatná pln?ní.

58 S ohledem na veškeré p?edchozí úvahy je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 13 ?ást B písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že služba spo?ívající v tom, že hospodá?ský subjekt nezávislý na prodejci ojetého vozu poskytne za paušální úplatu záruku na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu, p?edstavuje pojiš?ovací operaci osvobozenou od dan? ve smyslu tohoto ustanovení. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ov??it, zda služba, o niž jde v p?vodních ?ízeních, p?edstavuje takovéto pln?ní z hlediska takových okolností, jako jsou okolnosti v?cí v p?vodních ?ízeních. Poskytnutí takové služby a prodej ojetého vozu musí být v zásad? považovány za odd?lená a samostatná pln?ní, jež musí být z hlediska DPH posuzována odd?len?. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ur?it, zda s ohledem na konkrétní okolnosti v?cí v p?vodních ?ízeních jsou prodej ojetého vozu a záruka na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu poskytnutá hospodá?ským subjektem nezávislým na jeho prodejci natolik t?sn? spojené, že na n? musí být pohlíženo jako na jediné pln?ní, nebo zda naopak p?edstavují samostatná pln?ní.

K náklad?m ?ízení

59 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodních ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke spor?m probíhajícím p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

?lánek 13 ?ást B písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládán v tom smyslu, že služba spo?ívající v tom, že hospodá?ský subjekt nezávislý na prodejci ojetého vozu poskytne za paušální úplatu záruku na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu, p?edstavuje pojiš?ovací operaci osvobozenou od dan? ve smyslu tohoto ustanovení. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ov??it, zda služba, o niž jde v p?vodních ?ízeních, p?edstavuje takovéto pln?ní z hlediska takových okolností, jako jsou okolnosti v?cí v p?vodních ?ízeních. Poskytnutí takové služby a prodej ojetého vozu musí být v zásad? považovány za odd?lená a samostatná pln?ní, jež musí být z hlediska dan? z p?idané hodnoty posuzována odd?len?. P?edkládajícímu soudu p?ísluší ur?it, zda s ohledem na konkrétní okolnosti v?cí v p?vodních ?ízeních jsou prodej ojetého vozu a záruka na mechanické závady na ur?itých dílech tohoto vozu poskytnutá hospodá?ským subjektem nezávislým na jeho prodejci natolik t?sn? spojené, že na n? musí být pohlíženo jako na jediné pln?ní, nebo zda naopak p?edstavují samostatná pln?ní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.