ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 16ης Ιουλίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος κύκλου εργασιών — Πεδίο εφαρμογής — Απαλλαγή — Έννοια των “ασφαλιστικών εργασιών” — Έννοια της “παροχής υπηρεσιών” — Κατ’ αποκοπήν ποσό καταβαλλόμενο έναντι παροχής εγγυήσεως σε περίπτωση βλάβης μεταχειρισμένου οχήματος»

Στην υπόθεση C-584/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour de cassation (Γαλλία) με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Νοεμβρίου 2013, στο πλαίσιο των δικών

Directeur général des finances publiques

κατά

Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA,

και

Mapfre warranty SpA

κατά

Directeur général des finances publiques,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, A. Rosas (εισηγητή), E. Juhász και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Νοεμβρίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA και Mapfre warranty SpA, εκπροσωπούμενες από τον G. Hannotin, avocat,

* * Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-S. Pilczer και D. Colas,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Φεβρουαρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2 και 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ, αφενός, του Directeur général des finances publiques [γενικού διευθυντή δημοσίων οικονομικών] και της Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA (στο εξής: Mapfre asistencia), εταιρίας ισπανικού δικαίου, και, αφετέρου, της Mapfre warranty SpA (στο εξής: Mapfre warran), εταιρίας ιταλικού δικαίου, και του Directeur général des finances publiques, με αντικείμενο τη φορολόγηση των πράξεων τις οποίες πραγματοποιούν οι δύο αυτές εταιρίες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας [στο εξής: ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

α) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων και των συναφών προς τις πράξεις αυτές παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες.»

5 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκειμένων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσης οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή τελών χαρτοσήμου, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους που δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Το γαλλικό δίκαιο

6 Το άρθρο 256, I, του γενικού κώδικα φορολογίας, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CGI), προέβλεπε τα εξής:

«Υπόκεινται στον [ΦΠΑ] οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.»

7 Το άρθρο 261 C του CGI ορίζει:

«Από τον [ΦΠΑ] απαλλάσσονται:

[...]

2. οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, περιλαμβανομένων και των συναφών προς τις πράξεις αυτές παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες.

[...]»

8 Το άρθρο 991 του CGI προέβλεπε τα εξής:

«Κάθε ασφαλιστική σύμβαση που συνάπτεται με ασφαλιστική εταιρεία ή με γάλλο ή αλλοδαπό ασφαλιστή υπόκειται, ανεξαρτήτως του τόπου και του χρόνου συνάψεώς της, σε ετήσιο υποχρεωτικό φόρο, μέσω της καταβολής του οποίου κάθε έγγραφο που πιστοποιεί τη σύναψη, την τροποποίηση ή φιλική επίλυσή της, καθώς και τα χορηγούμενα πιστοποιητικά, αποσπάσματα ή αντίγραφα της συμβάσεως, απαλλάσσονται, ανεξαρτήτως του τόπου καταρτίσεώς τους, του τέλους χαρτοσήμου και καταχωρούνται δωρεάν όταν απαιτείται η τήρηση τύπου.

Ο φόρος εισπράττεται επί του συνόλου των ποσών που έχουν συνομολογηθεί υπέρ του ασφαλιστή και επί των παρεπόμενων ποσών τα οποία αυτός εισπράττει άμεσα ή έμμεσα λόγω του ασφαλισμένου.»

9 Το άρθρο 1001, 5°bis, του CGI διευκρινίζει ότι ο συντελεστής του ειδικού φόρου επί των ασφαλιστικών συμβάσεων ορίζεται σε 18 % για τις ασφάλειες έναντι πάσης φύσεως κινδύνων σχετιζόμενων με χερσαία μηχανοκίνητα οχήματα.

10 Εξάλλου, από το άρθρο 1001, 6°, του CGI προκύπτει ότι ο συντελεστής του ειδικού φόρου επί των ασφαλιστικών συμβάσεων κατά το κοινό δίκαιο ορίζεται σε 9 %.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι πωλητές μεταχειρισμένων οχημάτων πρότειναν στους αγοραστές των οχημάτων αυτών, μέσω της εταιρίας NSA Sage, νυν Mapfre warranty, εγγύηση για την επιδιόρθωση των μηχανικών βλαβών των εν λόγω οχημάτων.

12 Εκτιμώντας ότι προβαίνει σε παροχή υπηρεσιών, η Mapfre warranty χρέωσε τον ΦΠΑ. Η Mapfre asistencia κατέβαλε τον φόρο ασφαλιστικών συμβάσεων με συντελεστή 9 %, επί των καταβληθέντων από τη Mapfre warranty ασφαλίστρων.

13 Η φορολογική αρχή κοινοποίησε στη Mapfre warranty πρόταση διορθώσεως, χαρακτηρίζοντας τις παρεχόμενες από αυτήν υπηρεσίες ασφαλιστικές εργασίες υποκείμενες στον φόρο ασφαλιστικών συμβάσεων του άρθρου 991 του CGI, με συντελεστή 18 %, ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 1001, 5°bis, του CGI για τις ασφαλίσεις αυτοκινήτων.

14 Εκτιμώντας, εξάλλου, ότι η Mapfre warranty είχε συνάψει ασφαλιστική σύμβαση «για λογαριασμό» υπέρ των αγοραστών οχημάτων με τη Mapfre asistencia, με αντικείμενο την κάλυψη του κινδύνου μηχανικών βλαβών, η εν λόγω φορολογική αρχή κοινοποίησε στη Mapfre asistencia διορθωτική πράξη, υπολογίζοντας τον φόρο ασφαλιστικών συμβάσεων με συντελεστή 18 % επί των καταβληθέντων από τους εν λόγω αγοραστές ποσών.

15 Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεώς τους, οι δυο αυτές εταιρίες προσέφυγαν ενώπιον του tribunal de grande instance de Lyon και, εν συνεχεία, ενώπιον του cour d'appel de Lyon, με αίτημα την απαλλαγή τους από τις εν λόγω φορολογικές επιβαρύνσεις.

16 Υποστήριξαν ότι οι πωλητές μεταχειρισμένων οχημάτων ανέθεταν υπεργολαβικώς μέρος της υπηρεσίας τους εξυπηρετήσεως μετά την πώληση στην Mapfre warranty η οποία είχε ασφαλισθεί στην Mapfre asistencia έναντι του κινδύνου χρηματοοικονομικής ζημίας.

17 Με δύο αποφάσεις της 22ας Σεπτεμβρίου 2011, το cour d'appel de Lyon επιβεβαίωσε τις δύο αποφάσεις του tribunal de grande instance de Lyon της 31ης Μαρτίου 2010 και έκανε δεκτό, για την πρώτη, τον χαρακτηρισμό των πράξεων ως ασφαλιστικών εργασιών, υποκειμένων στον φόρο ασφαλιστικών συμβάσεων με συντελεστή 18 %, όσον αφορά τις παρεχόμενες από τη Mapfre warranty υπηρεσίες και, για τη δεύτερη, τον συντελεστή 9 % για τον φόρο ασφαλιστικών συμβάσεων στον οποίο υπόκειται η Mapfre asistencia.

18 Από τα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης, τα οποία επισυνάπτονται στην απόφαση παραπομπής προκύπτει ότι το cour d'appel de Lyon διαπίστωσε μεταξύ άλλων ότι, οσάκις ο αγοραστής μεταχειρισμένου οχήματος αποφασίζει να συμβληθεί στη συμπληρωματική εγγύηση που προτείνει ο πωλητής, παραλαμβάνει, έναντι καταβολής του ζητηθέντος συμπληρωματικού ποσού, δελτίο προσχωρήσεως το οποίο περιλαμβάνεται σε δελτίο εγγυήσεως με τον λογότυπο της εταιρίας NSA Sage, νυν Mapfre warranty. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η Mapfre warranty παραλαμβάνει την έκθεση βλάβης εκ μέρους του συμβεβλημένου συνεργείου στο οποίο έχει απευθυνθεί ο αγοραστής, ελέγχει την ισχύ της εγγυήσεως και βεβαιώνεται ότι το εκτιμώμενο κόστος είναι σύμφωνο με τους κανόνες και, στη συνεχεία, εγκρίνει την επισκευή ή την αντικατάσταση του ελαττωματικού εξαρτήματος.

19 Το cour d'appel de Lyon υπογράμμισε ότι από κανέναν εκ των μνημονευόμενων από τους διαδίκους συμβατικών όρων ή άλλο στοιχείο της διαδικασίας δεν προκύπτει ότι ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον πωλητή την εκπλήρωση της παροχής σε περίπτωση ελαττώματος καλυπτόμενου από την εγγύηση, ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία ο οριζόμενος στην εγγυητική σύμβαση οφειλέτης δεν προβαίνει σε εκπλήρωση της παροχής. Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι ο πωλητής έχει αναθέσει με υπεργολαβία την εκπλήρωση υποχρεώσεως την οποία δεν υπέχει. Αντιθέτως, μεταξύ του αγοραστή και της Mapfre warranty εγκαθιδρύεται ευθεία

συμβατική σχέση κατά τον χρόνο παραδόσεως του δελτίου εγγυήσεως, εφόσον ο αγοραστής δύναται να απαιτήσει από αυτήν και αποκλειστικώς από αυτήν να προβεί στην υπεσχημένη επισκευή και να αναλάβει το σχετικό κόστος. Η συμβατική αυτή δέσμευση την οποία αναλαμβάνει έναντι του αγοραστή ένας ενδιάμεσος ο οποίος δεν αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος της συμβάσεως πωλήσεως επιτελεί αυτοτελή λειτουργία και συνιστά, ως εκ τούτου, αυτοτελή σκοπό. Καθόσον αναλαμβάνει, έναντι καταβολής συμπεφωνημένου ποσού, την υποχρέωση, στην αβέβαιη περίπτωση βλάβης του ασφαλισμένου πράγματος, να εκπληρώσει έναντι του ασφαλισμένου την παροχή που συμφωνήθηκε κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως, η Mapfre warranty ασκεί ασφαλιστική δραστηριότητα.

20 Εξάλλου, το cour d'appel de Lyon διαπίστωσε ότι η Mapfre warranty συνήψε με τη Mapfre asistencia ασφαλιστική σύμβαση με αντικείμενο την κάλυψη των χρηματοοικονομικών ζημιών που ο δικαιούχος δύναται να υποστεί λόγω βλάβης, καλυπτόμενης από σύμβαση, οχημάτων που έχουν αγορασθεί από συνεργείο μεταπωλήσεως και για τα οποία έχει χορηγηθεί δελτίο εγγυήσεως. Κατά το cour d'appel de Lyon, το ασφαλιστήριο αυτό δεν συνιστά εντούτοις «σύμβαση ασφαλίσεως για λογαριασμό» και δεν καλύπτει πάσης φύσεως κινδύνους σχετιζόμενους με χερσαία μηχανοκίνητα οχήματα για τους οποίους γίνεται λόγος στο άρθρο 1001, 5° bis, του CGI.

21 Η Mapfre warranty άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της αποφάσεως του cour d'appel de Lyon η οποία χαρακτήρισε την παροχή των υπηρεσιών της ως ασφαλιστικές εργασίες, υποκείμενες στον φόρο των ασφαλιστικών συμβάσεων με συντελεστή 18 %.

22 Ο Directeur général des finances publiques [γενικός διευθυντής δημοσίων οικονομικών] άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της αποφάσεως του cour d'appel de Lyon με την οποία κρίθηκε ότι ο συντελεστής του φόρου των ασφαλιστικών συμβάσεων που επιβαρύνει τη Mapfre asistencia δεν ήταν 18 % όπως έκρινε η φορολογική αρχή, αλλά 9 %.

23 Λαμβανομένης υπόψη της συνάφειας των δύο αυτών αναιρέσεων, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδίκασή τους.

24 Έχοντας αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία της έννοιας των «ασφαλιστικών εργασιών», η οποία δεν ορίζεται στην έκτη οδηγία, το Cour de cassation αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει στα άρθρα 2 και 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας να δοθεί η ερμηνεία ότι η εκ μέρους επιχειρηματία, ανεξάρτητου από τον πωλητή μεταχειρισμένων οχημάτων, παροχή εγγυήσεως, έναντι κατ' αποκοπήν ποσού, για μηχανικές βλάβες που δύνανται να παρουσιασθούν σε ορισμένα εξαρτήματα του μεταχειρισμένου οχήματος εμπίπτει στην κατηγορία των ασφαλιστικών εργασιών που απαλλάσσονται του ΦΠΑ ή, αντιθέτως, ότι η εν λόγω παροχή εμπίπτει στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι συνιστά ασφαλιστική εργασία, κατά τη διάταξη αυτή, η παροχή υπηρεσιών η οποία συνίσταται, για επιχειρηματία ανεξάρτητο από τον πωλητή μεταχειρισμένων οχημάτων, στην παροχή εγγυήσεως, έναντι κατ' αποκοπήν ποσού, για μηχανικές βλάβες που δύνανται να παρουσιασθούν σε ορισμένα εξαρτήματα του οχήματος αυτού.

26 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Δηλαδή, ο εν λόγω κανόνας περί

στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να καθιστά τις απαλλαγές αυτές άνευ πρακτικού αποτελέσματος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Εξάλλου, οι εργασίες που αποτελούν το αντικείμενο των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, με σκοπό την αποφυγή τυχόν αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., συναφώς, αποφάσεις CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 15· Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 37· Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-13/06, EU:C:2006:765, σκέψη 9, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 56).

28 Όσον αφορά, ειδικότερα, τον ορισμό της έννοιας των «ασφαλιστικών εργασιών» του άρθρου 13, Β, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, ο οποίος ουδόλως περιέχεται στην οδηγία αυτή, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι η ασφαλιστική εργασία χαρακτηρίζεται, κατά γενική παραδοχή, από το γεγονός ότι ο ασφαλιστής αναλαμβάνει, έναντι προκαταβολής ασφαλίστρου, να εξασφαλίσει στον ασφαλισμένο, σε περίπτωση επελεύσεως του καλυπτομένου κινδύνου, την παροχή που συμφωνήθηκε κατά τη σύναψη της συμβάσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 39, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-13/06, EU:C:2006:765, σκέψη 10, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 58).

29 Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι ασφαλιστικές εργασίες συνεπάγονται εκ φύσεως την ύπαρξη συμβατικής σχέσεως μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία ασφαλίσεως και του προσώπου του οποίου οι κίνδυνοι καλύπτονται από την ασφάλιση, δηλαδή του ασφαλισμένου (βλ. αποφάσεις Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, σκέψη 41, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 41, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 58).

30 Επιπλέον, η εν λόγω έννοια των «ασφαλιστικών εργασιών» είναι καταρχήν αρκετά ευρεία ώστε να περιλάβει την παροχή ασφαλιστικής καλύψεως από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι ο ίδιος ασφαλιστής, αλλά, στο πλαίσιο συλλογικής ασφαλίσεως, παρέχει στους πελάτες του τέτοια κάλυψη χρησιμοποιώντας τις παροχές ασφαλιστή ο οποίος φέρει τον ασφαλιζόμενο κίνδυνο (βλ., συναφώς, αποφάσεις CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 22, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 59).

31 Όσον αφορά την εξέταση της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, υπενθυμίζεται ότι από το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου και από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει, πρώτον, να περιλαμβάνει συνοπτική έκθεση του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης, καθώς και των σχετικών διαπιστωθέντων από το αιτούν δικαστήριο πραγματικών περιστατικών ή, τουλάχιστον, έκθεση των πραγματικών στοιχείων στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα, καθώς και έκθεση των λόγων για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερωτήματα. Πρέπει, δεύτερον, να περιλαμβάνει τις εθνικές διατάξεις που μπορούν να έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης και, ενδεχομένως, τη συναφή εθνική νομολογία. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εκθέτει τους λόγους για τους οποίους διερωτάται ως προς την ερμηνεία ή το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης καθώς και τη σχέση που κατά τη γνώμη του υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας επί της διαφοράς της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας (βλ., μεταξύ άλλων, διάταξη Municipiul Piatra Neamț, C-13/14, EU:C:2014:2000, σκέψη 10 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, μεταξύ άλλων, δεν διαπίστωσε πραγματικά στοιχεία σχετικά με τη φύση της παροχής υπηρεσιών της κύριας δίκης, αλλά απλώς επισύναψε στην απόφαση παραπομπής τους ενώπιόν του προβληθέντες λόγους αναιρέσεως, ούτως ώστε το Δικαστήριο να μην μπορεί να κρίνει, τελικώς, αν παροχή υπηρεσιών, όπως αυτή της κύριας

δίκης συνιστά πράγματι ασφαλιστική εργασία απαλλασσόμενη κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την παρατιθέμενη στις σκέψεις 28 και 29 της παρούσας αποφάσεως νομολογία.

33 Λόγω του πνεύματος συνεργασίας που διαπνέει τις σχέσεις μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της προδικαστικής διαδικασίας, η έλλειψη των αναγκαίων διαπιστώσεων πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε το απαράδεκτο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως αν, παρά τις ελλείψεις αυτές, το Δικαστήριο, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων της δικογραφίας, κρίνει ότι είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο (βλ., συναφώς, απόφαση Azienda sanitaria locale n. 5 «Spezzino» κ.λπ., C-113/13, EU:C:2014:2440, σκέψη 48).

34 Όσον αφορά παροχή όπως αυτή της κύριας δίκης, από την ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσα δικογραφία προκύπτει ότι η Mapfre warranty αναλαμβάνει τη δέσμευση, έναντι προκαταβολής κατ' αποκοπήν ποσού, να καλύψει το κόστος της επισκευής μεταχειρισμένου οχήματος σε περίπτωση μηχανικής βλάβης δυνάμενης να επηρεάσει ορισμένα εξαρτήματα του εν λόγω οχήματος, καθοριζόμενη στο «δελτίο εγγυήσεως» το οποίο επιδίδεται στον αγοραστή του οχήματος αυτού.

35 Εντούτοις, η Mapfre warranty και η Mapfre asistencia αμφισβητούν την ύπαρξη, στις υποθέσεις της κύριας δίκης, συμβατικής σχέσεως μεταξύ της Mapfre warranty και του αγοραστή του μεταχειρισμένου οχήματος. Οι δύο εταιρίες υπογραμμίζουν, μεταξύ άλλων, ότι συμβατική σχέση υπάρχει μόνον μεταξύ της Mapfre warranty και του πωλητή του εν λόγω οχήματος. Ο πωλητής αυτός αναθέτει απλώς στη Mapfre warranty την έναντι του αγοραστή εκπλήρωση των υποχρεώσεων τις οποίες αυτός υπέχει ως πωλητής δυνάμει νομικών ή συμβατικών διατάξεων. Κατά τη Mapfre warranty και τη Mapfre asistencia, ο πωλητής του μεταχειρισμένου οχήματος είναι οφειλέτης έναντι της Mapfre warranty προς καταβολή του ποσού του οφειλόμενου ασφάλιστρου για την εγγύηση που παρέχει η εν λόγω εταιρία. Ο πωλητής αφαιρεί το ποσό αυτό από το πραγματοποιούμενο περιθώριο κέρδους, τούτο δε προς αύξηση της ελκυστικότητας του μεταχειρισμένου οχήματος.

36 Συναφώς, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου της ακριβούς φύσεως των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων προσώπων που παρεμβαίνουν στο πλαίσιο της παροχής της κύριας δίκης, από την ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσα δικογραφία προκύπτει, αφενός, ότι ο πωλητής μεταχειρισμένου οχήματος δεν μετέχει στην εκτέλεση της συμβάσεως εγγυήσεως. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση μηχανικής βλάβης καλυπτόμενης από την εγγύηση, ο οικείος αγοραστής του μεταχειρισμένου οχήματος δεν υποχρεούται να επισκευάσει το εν λόγω όχημα σε συνεργείο ανήκον στον πωλητή αυτόν ή οριζόμενο από αυτόν. Το συνεργείο στο οποίο απευθύνεται ο αγοραστής του εν λόγω οχήματος επικοινωνεί απευθείας με τη Mapfre warranty προκειμένου η εταιρία αυτή να επικυρώσει το εκτιμώμενο κόστος επισκευής που προτείνει το συνεργείο αυτό.

37 Αφετέρου, ακόμη και αν, όπως υποστηρίζουν η Mapfre warranty και η Mapfre asistencia, το κατ' αποκοπήν ποσό που δημιουργεί το δικαίωμα εγγυήσεως περιλαμβάνεται στην τιμή πωλήσεως του μεταχειρισμένου οχήματος, το εν λόγω ποσό καταβάλλεται, τελικώς, από τον αποκτώντα το όχημα αυτό.

38 Εν πάση περιπτώσει, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ο αγοραστής του οχήματος έχει συνάψει σύμβαση με την εταιρία Mapfre Warranty, με αποτέλεσμα ο πωλητής να ενεργεί απλώς ως μεσολαβητής, ή αν ο εν λόγω πωλητής συνάπτει τη σύμβαση αυτή στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του αγοραστή, ή επίσης αν ο πωλητής του οχήματος μεταβιβάζει στον αγοραστή τα δικαιώματα που απορρέουν από τη σύμβαση που συνήψε στο όνομά του και για λογαριασμό του με την εταιρία Mapfre warranty, από την παρατιθέμενη στις σκέψεις 28 και 30 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι η έννοια των «ασφαλιστικών εργασιών», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, είναι αρκούντως ευρεία ώστε να εμπίπτουν σε αυτήν όλες οι περιπτώσεις αυτές.

39 Συγκεκριμένα, σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές συντρέχουν όλα τα χαρακτηριστικά στοιχεία της ασφαλιστικής εργασίας, όπως αυτά απορρέουν από την παρατιθέμενη στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως νομολογία. Επομένως, ο ασφαλιστής, εν προκειμένω η Mapfre warranty, είναι επιχειρηματίας, ανεξάρτητος από τον πωλητή του μεταχειρισμένου οχήματος, και ασφαλισμένος είναι ο αγοραστής του οχήματος αυτού. Εξάλλου ο κίνδυνος συνίσταται στο ενδεχόμενο ο αγοραστής του μεταχειρισμένου οχήματος να υποχρεωθεί να φέρει τα έξοδα επισκευής σε περίπτωση μηχανικής βλάβης καλυπτόμενης από την εγγύηση, έξοδα τα οποία δεσμεύεται να καλύψει ο ασφαλιστής. Τέλος, το ασφάλιστρο συνίσταται από το κατ' αποκοπήν ποσό το οποίο καταβάλλει ο αγοραστής του μεταχειρισμένου οχήματος, είτε ως μέρος του τιμήματος είτε ως πρόσθετο ποσό.

40 Βάσει των στοιχείων αυτών, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, μπορεί να συναχθεί ότι μεταξύ του ασφαλιστή και του ασφαλιζόμενου υφίσταται η απαιτούμενη από τη νομολογία του Δικαστηρίου έννομη σχέση για να θεωρηθεί παροχή ως «ασφαλιστική εργασία» κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

41 Επιπλέον, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν κατ' ουσίαν η Mapfre warranty και η Mapfre asistencia, ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως «ασφαλιστικής εργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής διαχειρίζεται το ύψος του ασφαλιστικού κινδύνου και υπολογίζει το ενδεδειγμένο ποσό των ασφαλίστρων.

42 Συναφώς, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 28 των προτάσεών του και όπως προκύπτει από την παρατιθέμενη στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, η ίδια η φύση της «ασφαλιστικής εργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, έγκειται στο ότι ο ασφαλισμένος προστατεύεται από το ενδεχόμενο να υποστεί αβέβαιη μεν αλλά δυνητικά σημαντική χρηματοοικονομική ζημία, τούτο δε έναντι καταβολής βέβαιου αλλά περιορισμένου χρηματικού ποσού.

43 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσα δικογραφία φαίνεται να προκύπτει ότι το ποσό που εισπράττει η εταιρία Mapfre Warranty ως ασφάλιστρο δεν επιστρέφεται στον αγοραστή του μεταχειρισμένου οχήματος στην περίπτωση λήξεως της περιόδου εγγυήσεως χωρίς την εμφάνιση βλάβης ή όταν το κόστος επισκευής είναι χαμηλότερο από το ασφάλιστρο αυτό. Ομοίως, στην περίπτωση βλάβης υπερβαίνουσας σε κόστος το ύψος του καταβληθέντος ασφαλίστρου, ο αγοραστής του οχήματος δεν οφείλει να καταβάλει τα πρόσθετα έξοδα. Επομένως, τα ποσά που εισπράττει η Mapfre warranty, υπό την επιφύλαξη ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, συνιστούν προφανώς τυπικά ασφάλιστρα η καταβολή των οποίων καλύπτει εξ ολοκλήρου τον ασφαλισμένο από τον ασφαλιστικό κίνδυνο. Εξάλλου, η Mapfre warranty ασφάλισε στη Mapfre asistencia τον κίνδυνο χρηματοοικονομικής ζημίας που υφίσταται η ίδια συναφώς.

44 Στο πλαίσιο αυτό, η μέθοδος υπολογισμού των ασφαλίστρων και της διαχειρίσεως του κόστους επισκευής είναι ζήτημα που εμπίπτει στην εσωτερική οργάνωση της Mapfre warranty και δεν μπορεί να καθορίσει τον χαρακτηρισμό των παρεχομένων από αυτή υπηρεσιών.

45 Τέλος, η Mapfre warranty και η Mapfre asistencia διατείνονται ότι, όταν οι κατασκευαστές ή οι πωλητές οχημάτων προτείνουν οι ίδιοι στους πελάτες τους συμπληρωματική ασφάλεια, θεωρείται ότι οι εν λόγω επιχειρηματίες προτείνουν υπηρεσίες εξυπηρετήσεως μετά την πώληση, υποκείμενες σε ΦΠΑ, ενώ παρέχουν ωστόσο υπηρεσία παρεμφερή με την προσφερόμενη από τη Mapfre warranty στους αγοραστές μεταχειρισμένων οχημάτων. Πάντως, οι παροχές αυτές πρέπει να υπόκεινται σε παρεμφερή μεταχείριση.

46 Επιβάλλεται η διαπίστωση, αφενός, ότι το επιχείρημα αυτό στηρίζεται σε πραγματικά στοιχεία, ειδικότερα τη φορολογική μεταχείριση των παρεχομένων από τον πωλητή εγγυήσεων, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην απόφαση παραπομπής και, αφετέρου, ότι η εν λόγω απόφαση δεν εκθέτει

κανένα τέτοιο επιχείρημα. Πάντως, όπως τονίστηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, από το άρθρο 94 του Κανονισμού του Διαδικασίας προκύπτει ότι, ελλείψει τέτοιων στοιχείων, το Δικαστήριο δεν μπορεί να απαντήσει στο επιχείρημα αυτό.

47 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι παροχή όπως αυτή της κύριας δίκης, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, φαίνεται να εμπίπτει στην έννοια της «ασφαλιστικής εργασίας», κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

48 Πρέπει όμως να επισημανθεί ότι η Mapfre warranty και η Mapfre asistencia ισχυρίζονται επίσης ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι μια τέτοια παροχή πρέπει να χαρακτηρισθεί ασφαλιστική εργασία, υπόκειται εντούτοις σε ΦΠΑ διότι συνδέεται άρρηκτα με την πώληση του μεταχειρισμένου οχήματος και, επομένως, πρέπει να υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με αυτό.

49 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να λογίζεται ως χωριστή και αυτοτελής, όπως απορρέει από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, σκέψη 22, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 14, και BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 29).

50 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, περισσότερες, τυπικώς αυτοτελείς, υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρασχεθούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να θεωρούνται ως ενιαία πράξη αν δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Για ενιαία πράξη πρόκειται ιδίως όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικώς να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Τούτο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση που ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως η κύρια παροχή, ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής (βλ. απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Όσον αφορά τις ασφαλιστικές εργασίες, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κάθε πράξη ασφαλίσεως συνδέεται, ως εκ της φύσεώς της, με το αγαθό στην κάλυψη του οποίου αποσκοπεί. Ο σύνδεσμος αυτός όμως δεν αρκεί από μόνος του ώστε να κριθεί αν υπάρχει ή όχι σύνθετη ενιαία παροχή από πλευράς ΦΠΑ. Ειδικότερα, αν η υποβολή στον ΦΠΑ της κάθε πράξεως ασφαλίσεως εξαρτώνταν από το αν υπόκεινται στον ως άνω φόρο παροχές υπηρεσιών αφορώσες το ασφαλιζόμενο αγαθό, δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί ο ίδιος ο σκοπός του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ήτοι η απαλλαγή των πράξεων ασφαλίσεως (βλ., συναφώς, απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 36).

52 Κατ' εφαρμογήν του κανόνα που αναφέρθηκε στη σκέψη 49 της παρούσας αποφάσεως, κατά τον οποίο κάθε παρεχόμενη υπηρεσία πρέπει κανονικά να θεωρείται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη, επισημαίνεται ότι, καταρχήν, η πώληση μεταχειρισμένου οχήματος και η παροχή, από επιχειρηματία ανεξάρτητο από τον πωλητή του οχήματος αυτού, εγγυήσεως για ενδεχόμενη μηχανική βλάβη που μπορεί να επηρεάσει ορισμένα εξαρτήματα του εν λόγω οχήματος δεν μπορούν να θεωρηθούν ως τόσο στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους ώστε να αποτελούν ενιαία πράξη. Συγκεκριμένα, το να εκτιμηθούν χωριστά οι παροχές αυτές δεν αποτελεί, αφεαυτού, τεχνητή διαίρεση μιας ενιαίας οικονομικής πράξεως, ικανή να περιορίσει τη λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ.

53 Πάντως, πρέπει να εξετασθεί αν υφίστανται λόγοι που αφορούν αποκλειστικώς τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης και οι οποίοι θα συνηγορούσαν υπέρ της απόψεως ότι τα εν λόγω στοιχεία συνιστούν ενιαία πράξη (βλ., συναφώς, απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 40).

54 Υπό το πρίσμα αυτό, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά την έννοια της ενιαίας πράξεως, που υπομνήσθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, μια παροχή θεωρείται ως παρεπόμενη κύριας παροχής, μεταξύ άλλων, όταν δεν συνιστά αφεαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία (βλ. απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 41).

55 Καίτοι είναι αληθές ότι, χάρη σε εγγύηση όπως αυτή της κύριας δίκης, ο κίνδυνος χρηματοοικονομικής ζημίας τον οποίο αντιμετωπίζει ο αγοραστής μεταχειρισμένου οχήματος είναι μειωμένος σε σχέση με τον κίνδυνο που διατρέχει εάν δεν υπάρχει τέτοια εγγύηση, εντούτοις το γεγονός αυτό απορρέει από την ίδια τη φύση της εγγυήσεως. Ωστόσο, το γεγονός αυτό και μόνον δεν επάγεται ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι η παροχή αυτή έχει παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την πώληση του μεταχειρισμένου οχήματος.

56 Όπως φαίνεται να προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου υποβληθείσα δικογραφία, η εγγύηση περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη παρέχεται στον αγοραστή μεταχειρισμένου οχήματος από επιχειρηματία ανεξάρτητο από τον πωλητή του εν λόγω οχήματος και δεν αποτελεί μέρος της πωλήσεως, οπότε η εγγύηση αυτή δεν μπορεί, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, να θεωρηθεί ως παρεχόμενη από τον πωλητή εγγύηση. Εξάλλου, ο αγοραστής μεταχειρισμένου οχήματος μπορεί να αγοράσει το εν λόγω όχημα χωρίς να συνάψει την εγγύηση αυτή και διαθέτει επίσης τη δυνατότητα, χωρίς τη διαμεσολάβηση του πωλητή του οχήματος αυτού, να συνάψει σύμβαση εγγυήσεως με άλλη εταιρία πλην της Mapfre warranty. Τέλος, από το δελτίο εγγυήσεως που προσκόμισε στο Δικαστήριο η Γαλλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι η Mapfre warranty επιφυλάσσεται, υπό ορισμένες περιστάσεις, του δικαιώματος καταγγελίας της συμβάσεως εγγυήσεως, χωρίς η καταγγελία αυτή να επηρεάζει προφανώς τη σύμβαση πωλήσεως του οχήματος.

57 Υπό τις συνθήκες αυτές και υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, εγγύηση όπως αυτή της κύριας δίκης δεν φαίνεται να είναι τόσο στενά συνδεδεμένη με την πώληση του μεταχειρισμένου οχήματος ώστε οι δύο αυτές υπηρεσίες, τις οποίες εξάλλου παρέχουν δύο διαφορετικοί επιχειρηματίες, να συνιστούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Κατά συνέπεια, πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθούν ως χωριστές και ανεξάρτητες πράξεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

58 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποτελεί απαλλασσόμενη κατά τη διάταξη αυτή ασφαλιστική εργασία, η παροχή υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην εκ μέρους επιχειρηματία ανεξάρτητου από τον πωλητή μεταχειρισμένων οχημάτων παροχή εγγυήσεως, έναντι κατ' αποκοπήν ποσού, επιδιορθώσεως των μηχανικών βλαβών που μπορούν να επηρεάσουν ορισμένα εξαρτήματα του οχήματος αυτού. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν, λαμβανομένων υπόψη περιστάσεων όπως αυτές των υποθέσεων της κύριας δίκης, η παροχή των υπηρεσιών της κύριας δίκης είναι τέτοιου είδους παροχή. Η παροχή τέτοιας υπηρεσίας και η πώληση μεταχειρισμένου οχήματος πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθούν ως χωριστές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εξετασθούν χωριστά όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτέρων περιστάσεων των υποθέσεων της κύριας δίκης, η πώληση μεταχειρισμένου οχήματος και η εγγύηση την οποία παρέχει επιχειρηματίας ανεξάρτητος από τον πωλητή του οχήματος αυτού για τις μηχανικές βλάβες που μπορεί να επηρεάσουν ορισμένα εξαρτήματα του οχήματος αυτού συνδέονται σε τέτοιο σημείο μεταξύ τους ώστε να πρέπει να θεωρηθούν ως συνιστώσες μια ενιαία παροχή ή αν, αντιθέτως, αποτελούν ανεξάρτητες παροχές.

Επί των δικαστικών εξόδων

59 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι αποτελεί απαλλασσόμενη κατά τη διάταξη αυτή ασφαλιστική εργασία, η παροχή υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην εκ μέρους επιχειρηματία ανεξάρτητου από τον πωλητή μεταχειρισμένων οχημάτων παροχή εγγυήσεως, έναντι κατ' αποκοπήν ποσού, επιδιορθώσεως των μηχανικών βλαβών που μπορούν να επηρεάσουν ορισμένα εξαρτήματα του οχήματος αυτού. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν, λαμβανομένων υπόψη περιστάσεων όπως αυτές των υποθέσεων της κύριας δίκης, η παροχή των υπηρεσιών της κύριας δίκης είναι τέτοιου είδους παροχή. Η παροχή τέτοιας υπηρεσίας και η πώληση μεταχειρισμένου οχήματος πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθούν ως χωριστές και ανεξάρτητες παροχές οι οποίες πρέπει να εξετασθούν χωριστά όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτέρων περιστάσεων των υποθέσεων της κύριας δίκης, η πώληση μεταχειρισμένου οχήματος και η εγγύηση την οποία παρέχει επιχειρηματίας ανεξάρτητος από τον πωλητή του οχήματος αυτού για τις μηχανικές βλάβες που μπορεί να επηρεάσουν ορισμένα εξαρτήματα του οχήματος αυτού συνδέονται σε τέτοιο σημείο μεταξύ τους ώστε να πρέπει να θεωρηθούν ως συνιστώσες μια ενιαία παροχή ή αν, αντιθέτως, αποτελούν ανεξάρτητες παροχές.

(υπογραφές)