Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 april 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Annan direkt försäkring än livförsäkring – Andra direktivet 88/357/EEG – Artikel 2 d andra strecksatsen – Direktiv 92/49/EEG – Artikel 46.2 första stycket – Skatt på försäkringspremier – Begreppet ’medlemsstat där risken är belägen’ – Fordon av något slag – Begreppet ’medlemsstat där registrering skett’ – Försäkring för ett havsgående fartyg – Fartyg som är inskrivna i en medlemsstats fartygsregister, men för en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg med stöd av ett tillfälligt utflaggningstillstånd”

I mål C-786/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) genom beslut av den 22 februari 2019, som inkom till domstolen den 23 oktober 2019, i målet

The North of England P & I Association Ltd, rättslig efterträdare till Marine Shipping Mutual Insurance Company,

mot

Bundeszentralamt für Steuern,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal (referent) samt domarna N. Wahl, F. Biltgen, L.S. Rossi och J. Passer,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– The North of England P & I Association Ltd, rättslig efterträdare till Marine Shipping Mutual Insurance Company, genom C. Möser och U. Grünwald, Rechtsanwälte,

– Tysklands regering, genom J. Möller och D. Klebs, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, genom W. Mölls, D. Triantafyllou och H. Tserepa-Lacombe, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 27 januari 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 d andra strecksatsen i rådets andra direktiv 88/357/EEG av den 22 juni 1988 om samordning av lagar och andra författningar som avser annan direkt försäkring än livförsäkring, och med bestämmelser avsedda att göra det lättare att effektivt utöva friheten att tillhandahålla tjänster samt om ändring av direktiv 73/239/EEG (EGT L 172, 1988, s. 1; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 175) och artikel 46.2 första stycket i rådets direktiv 92/49/EEG av den 18 juni 1992 om samordning av lagar och andra författningar som avser annan direkt försäkring än livförsäkring samt om ändring av direktiv 73/239/EEG och 88/357/EEG (tredje direktivet om annan direkt försäkring än livförsäkring) (EGT L 228, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 160).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan The North of England P & I Association Ltd (nedan kallat P & I), ett försäkringsbolag etablerat i Förenade kungariket, och Bundeszentralamt für Steuern (Federala skattemyndigheten, Tyskland) (nedan kallad BZS) angående ett beslut om uppbörd av skatt på försäkringar med avseende på premier som betalats med anledning av att PI täckte olika risker som hade samband med driften av havsgående fartyg som var inskrivna i Förbundsrepubliken Tysklands fartygsregister men förde en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg med stöd av ett tillfälligt utflaggningstillstånd.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

3 Förenta nationernas havsrättskonvention undertecknades i Montego Bay den 10 december 1982 (nedan kallad Montego Bay-konventionen) och trädde i kraft den 16 november 1994. Den godkändes på Europeiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 98/392/EG av den 23 mars 1998 (EGT L 179, 1998, s. 1).

4 I artikel 90 i konventionen, med rubriken ”Rätt till sjöfart”, föreskrivs att ”[v]arje stat … har rätt att låta fartyg, som för dess flagg, segla på det fria havet.”

5 Artikel 91 i konventionen har rubriken ”Fartygs nationalitet”. I punkt 1 i den artikeln föreskrivs följande:

”Varje stat skall fastställa villkoren för att dess nationalitet skall tillerkännas fartyg, villkoren för fartygs registrering inom dess territorium samt villkoren för rätten att föra dess flagg. Fartyg har den stats nationalitet vars flagg de äger rätt att föra. Det måste föreligga ett verkligt samband mellan staten och fartyget.”

6 Artikel 92 i Montego Bay-konventionen har rubriken ”Fartygs status”. I punkt 1 i den artikeln föreskrivs följande:

”Fartyg skall segla under endast en stats flagg och vara underkastade denna stats exklusiva jurisdiktion på det fria havet utom i undantagsfall, varom uttryckligen stadgas i internationella fördrag eller i denna konvention. …”

7 I artikel 94, med rubriken ”Flaggstatens skyldigheter”, i konventionen föreskrivs följande:

”1. Varje stat skall med avseende på administrativa, tekniska och sociala frågor utöva faktisk jurisdiktion och kontroll över fartyg som för dess flagg.

2. Varje stat skall särskilt

a) föra fartygsregister, som innehåller namn och kännetecknande uppgifter vad avser fartyg som för dess flagg, med undantag av de fartyg som ej omfattas av allmänt godtagna internationella regler på grund av sin ringa storlek, och

b) ta sig jurisdiktion enligt nationell rätt över varje fartyg som för dess flagg samt över dess befälhavare, övrigt befäl och manskap med avseende på administrativa, tekniska och sociala frågor rörande fartyget.

3. Varje stat skall vidta sådana åtgärder i fråga om fartyg under dess flagg som är nödvändiga för att trygga säkerheten till sjöss …”

…”

Unionsrätt

Andra direktivet 88/357

8 I artikel 2 d i andra direktivet 88/357 föreskrevs följande:

”I detta direktiv avses med

…

d) medlemsstat där risken är belägen:

– den medlemsstat i vilken egendomen är belägen, när försäkringen avser antingen byggnad eller byggnad och dess innehåll, till den del byggnaden och innehållet täcks av samma försäkring,

– den medlemsstat där registrering skett, när försäkringen avser fordon av något slag,

– den medlemsstat där försäkringstagaren tecknat försäkring, när försäkringen har en giltighetstid av fyra månader eller mindre och omfattar rese- eller semesterrisker, oberoende av försäkringsklass,

– den medlemsstat där försäkringstagaren är stadigvarande bosatt eller, om försäkringstagaren är en juridisk person, den medlemsstat där försäkringstagarens etableringsställe, för vilket försäkringen gäller, är beläget, i alla andra fall än dem som uttryckligen omfattas av föregående strecksatser”

Direktiv 92/49

9 Skälen 1, 2 och 30 i direktiv 92/49 hade följande lydelse:

”(1) Det är nödvändigt att genomföra den inre marknaden i fråga om annan direkt försäkring än livförsäkring med hänsyn till såväl etableringsfriheten som friheten att tillhandahålla tjänster så att det blir lättare för försäkringsföretag med huvudkontor inom [Europeiska unionen] att täcka risker belägna inom [unionen].

(2) [Andra direktivet 88/357] har redan bidragit påtagligt till förverkligandet av den inre marknaden i fråga om annan direkt försäkring än livförsäkring genom att det ger full valfrihet på bredast möjliga försäkringsmarknad åt de försäkringstagare som på grund av sin ställning, storlek eller de slags risker försäkringen gäller inte behöver särskilt skydd i den medlemsstat där risken är belägen.

…

(30) Vissa medlemsstater pålägger inte försäkringstransaktioner någon form av indirekt beskattning, medan flertalet medlemsstater tillämpar särskilda skatter och andra former av avgifter som t.ex. extraavsättning till garantifonder. I de olika medlemsstater där de tillämpas är dessa skatter och avgifter av varierande struktur och omfattning. Det är önskvärt att förhindra att de skillnader som finns leder till en snedvridning av konkurrensen i fråga om försäkringstjänster mellan medlemsstaterna. I avvaktan på ytterligare samordning bör detta problem kunna avhjälpas genom tillämpning av skattesystemen och de övriga avgiftsformerna i de medlemsstater där riskerna är belägna, och det är medlemsstaternas uppgift att vidta åtgärder så att dessa skatter och avgifter betalas.”

10 I artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av senare harmonisering skall, beträffande alla försäkringsavtal, uttag av indirekta skatter och skatteliknande avgifter på försäkringspremier kunna ske endast i den medlemsstat där risken är belägen, i den betydelse som anges i artikel 2 d i [andra direktivet 88/357] …”

Direktiv 2009/138

11 Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 2009, s. 1), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/23/EU av den 12 september 2012 (EUT L 249, 2012, s. 1) (nedan kallat direktiv 2009/138) upphävde andra direktivet 88/357 och direktiv 92/49 från och med den 1 januari 2014.

12 Enligt artikel 13 led 13 b i direktiv 2009/138 avses med ”medlemsstat där risken är belägen” ”[d]en medlemsstat där registrering skett, när försäkringen avser fordon av något slag”.

13 Artikel 13 led 14 i detta direktiv har följande lydelse:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

…

14) *medlemsstat för åtagandet*: den medlemsstat där något av följande är beläget:
a) Försäkringstagarens stadigvarande bostad.

b) Om försäkringstagaren är en juridisk person, denne försäkringstagares etableringsställe för vilket avtalet gäller.”

14 Artikel 157 i direktiv 2009/138 har rubriken ”Skatter på premier”. I punkt 1 i den artikeln föreskrivs följande: ”Utan att det påverkar tillämpningen av senare harmonisering ska alla försäkringsavtal endast omfattas av de indirekta skatter och skatteliknande avgifter på försäkringspremier som påförs i den medlemsstat där risken är belägen eller där åtagandet täcks”.

15 Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet var emellertid andra direktivet 88/357 och direktiv 92/49 fortfarande tillämpliga, vilket innebär att begäran om förhandsavgörande endast ska besvaras utifrån dessa direktiv.

Tysk rätt

VersStG

16 I 1 § Versicherungsteuergesetz (lag om skatt på försäkringar) av den 10 januari 1996 (BGBl. I S., s. 22) (nedan kallad VersStG), föreskrivs följande:

”1) Skattskyldigheten avser betalning av försäkringsavgifter till följd av ett försäkringsförhållande som grundas på ett avtal eller annan källa.

2) Om en försäkringsgivare som är etablerad i en av [unionens] medlemsstater, eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3)], är part i försäkringsförhållandet uppstår skattskyldigheten, om försäkringstagaren är en fysisk person, endast om vederbörande vid tidpunkten för betalningen av försäkringspremien har sin hemvist eller är stadigvarande bosatt inom det område på vilket denna lag är tillämplig eller, om försäkringstagaren inte är en fysisk person, om företaget, etableringsstället eller en likvärdig anläggning som omfattas av försäkringsförhållandet vid betalningen av premien är beläget inom det område på vilket denna lag är tillämplig. Skattskyldigheten är dessutom beroende av huruvida försäkringen avser följande risker:

…

2. Risker som har samband med fordon av något slag, förutsatt att fordonet har skrivits in i ett officiellt register i det område på vilket denna lag är tillämplig eller officiellt har godkänts och har tilldelats ett identifieringsnummer.

…”

SchRegO

17 I 1 § punkt 1 Schiffsregisterordnung (Förordning om fartygsregistret), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad SchRegO), föreskrivs att fartygsregistren ska föras av Amtsgerichte (distriktsdomstolar, Tyskland).

18 Enligt 3 § punkt 2 SchRegO ska handelsfartyg och andra fartyg avsedda för sjöfart (havsgående fartyg) skrivas in i fartygsregistret om de är skyldiga att föra, eller har rätt att föra, tysk flagg enligt 1 § eller 2 § Gesetz über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe (Flaggenrechtsgesetz) (lag om flaggrätt för havsgående fartyg och fartyg i inlandssjöfart (flaggrättslagen)) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad FlaggRG).

19 Enligt 10 § punkt 1 första meningen SchRegO är ägaren av ett havsgående fartyg skyldig att registrera fartyget när detta är skyldigt att föra tysk flagg enligt 1 § FlaggRG.

20 I 14 § punkt 1 SchRegO föreskrivs att ett fartyg inte får skrivas in i ett tyskt fartygsregister så länge det är inskrivet i ett utländskt fartygsregister.

21 Om tillstånd till utflaggning beviljas ska det, enligt 17 § punkt 2 SchRegO, i fartygsregistret göras en anteckning om att fartyget inte får föra tysk flagg och om hur länge detta förbud gäller. Om tillstånd till utflaggning återkallas krävs, enligt samma bestämmelse, att ansökan görs om inskrivning i fartygsregistret av tillstånd att på nytt föra tysk flagg.

FlaggRG

22 Enligt 1 § punkt 1 FlaggRG ska tysk flagg föras av alla handelsfartyg och andra fartyg avsedda för sjöfart (havsgående fartyg) vars ägare är tyska medborgare med hemvist inom det område inom vilket Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Förbundsrepubliken Tysklands grundlag) är tillämplig.

23 Enligt 6 § punkt 1 FlaggRG får de havsgående fartyg som ska föra tysk flagg enligt 1 § i denna lag inte föra någon annan stats flagg.

24 Det följer av 7 § punkt 1 led 1 FlaggRG att Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (Federala myndigheten för sjöfart och hydrografi (nedan kallad BSH)) i vissa fall, på begäran av en redare eller driftsansvarig för ett havsgående fartyg som är inskrivet i fartygsregistret, får bevilja vederbörande tillstånd, som kan återkallas, att under högst två år och på vissa villkor i stället för tysk flagg föra en annan stats flagg som får föras enligt den tillämpliga utländska lagstiftningen, utan att detta påverkar de rättigheter och skyldigheter som följer av unionsrätten.

25 Enligt 7a § punkt 3 FlaggRG får rätten att föra tysk flagg inte utövas under den tid som tillståndet till utflaggning gäller.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

26 P & I är ett försäkringsbolag som är etablerat i Förenade kungariket. Bolaget erbjuder sjöförsäkringar i hela världen och är sedan den 2 november 2011 rättslig efterträdare till Marine Shipping Mutual Insurance Company, som är det bolag som har ingått de försäkringsavtal som är aktuella i det nationella målet.

27 Nämnda avtal ingicks med fjorton bolag och täcker olika risker som har samband med driften av havsgående fartyg som dessa bolag är ägare till. Dessa avtal avser särskilt civilrättsligt ansvar, rättsskydd, så kallad kaskoförsäkring (olika typer av skador på fartyg) och krigsrelaterade risker.

28 Bolagen är etablerade i Tyskland och är inskrivna i det handelsregister som förs av Amtsgericht Hamburg (Distriktsdomstolen i Hamburg, Tyskland) som bolag med begränsat ansvar bildade enligt tysk rätt.

29 De aktuella havsgående fartygen är inskrivna i det fartygsregister som förs av nämnda domstol.

30 Även det partrederi som bedriver verksamhet för de nämnda fjorton bolagens räkning, och vars flotta omfattar samtliga de aktuella havsgående fartygen, och så kallade bareboat-befraktare etablerade i Liberia och Malta, är parter i de aktuella försäkringsavtalen, i egenskap av försäkringstagare eller medförsäkrade.

31 Med stöd av 7 § punkt 1 FlaggRG gav BSH tillstånd till att de aktuella bolagens fartyg i stället för tysk flagg förde en annan stats flagg, nämligen maltesisk eller liberiansk flagg. Fartygen fortsatte emellertid att vara inskrivna i det tyska fartygsregistret under utflaggningstiden.

32 I enlighet med de aktuella försäkringsavtalen uppbar P & I en ersättning i form av försäkringspremier som inte redovisades i någon skattedeklaration i Tyskland med avseende på skatten på försäkringar.

33 Efter en skattekontroll som genomfördes år 2012 utfärdade BZS ett beslut om uppbörd av skatt av den 11 november 2014 och krävde att P & I skulle betala ett belopp på 13 374,57 euro i försäkringsskatt för december månad år 2009.

34 Efter att P & I hade begärt omprövning av uppbördsbeslutet fastställde BZS detta genom beslut av den 15 januari 2016.

35 Bolaget överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen och gjorde bland annat gällande att de aktuella försäkringspremierna inte är skattepliktiga i Tyskland, eftersom de risker som har samband med de försäkrade fartygen inte är belägna i Tyskland.

36 P & I anser att det är den stat där det berörda fartyget har godkänts för trafik som ska anses som registreringsstat enligt artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, vilken har behörighet att beskatta de nämnda försäkringspremierna. Det rör sig enligt bolaget närmare bestämt om den stat vars flagg fartyget för, eftersom det är denna stat som fastställer kvalitetsnivån för de fartyg som för dess flagg och som således bär ansvaret för den risk som dessa fartyg innebär.

37 BZS har däremot gjort gällande att betalningen av de aktuella försäkringspremierna kan beskattas i Tyskland, eftersom det följer av 1 § punkt 2 andra meningen led 2 VersStG att den tyska lagstiftaren har införlivat artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 på ett korrekt sätt genom att koppla skyldigheten att betala försäkringsskatt till inskrivningen i ett officiellt register och till tilldelningen av ett identifieringsnummer för det berörda fartyget och inte till detta fartygs ”registrering” i den betydelsen att fartyget officiellt har godkänts för trafik. Det är enligt BZS endast fartygsregistret, vars huvudsakliga syfte är att utgöra bevis för vem som äger fartyget i fråga, som kan utgöra ett sådant officiellt register

38 Den hänskjutande domstolen anser att om man enbart tillämpar nationell rätt och särskilt artikel 1.2 VersStG, ska de försäkringspremier som P & I uppbär beskattas i Tyskland, bland annat eftersom de aktuella havsgående fartygen är registrerade i Tyskland i ett sådant ”officiellt, eller officiellt erkänt, register” som avses i denna bestämmelse, nämligen fartygsregistret.

39 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida det, med avseende på den försäkring avseende ”fordon av något slag”, som avses i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, kan anses att ”Zulassungsmitgliedstaat”, det vill säga antingen ”den godkännande medlemsstaten” eller ”den medlemsstat där registrering skett”, varvid sistnämnda begrepp inte har definierats, kan avse den stat vars flagg fartyget för, det vill säga den stat som fastställer de rättsliga normer som är tillämpliga på driften av det havsgående fartyget i allmän trafik och följaktligen de villkor som gäller för dess användning.

40 Den hänskjutande domstolen undrar slutligen, med hänvisning till EU-domstolens praxis (dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, och dom av den 17 januari 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33), i vilken mån det vid tolkningen av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 är möjligt att enbart grunda sig på inskrivningen av fordonet i ett register utan att beakta fordonets godkännande för trafik.

41 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 2 d andra strecksatsen jämförd med artikel 25 första stycket första delen av meningen i [andra direktivet 88/357] respektive artikel 46.2 i direktiv [92/49] tolkas så, att risken, när det gäller försäkring mot risker i samband med drift av ett havsgående fartyg, är belägen i den medlemsstat på vars territorium ett fartyg är inskrivet i ett officiellt register som bevis för äganderätt, eller i den medlemsstat vars flagg fartyget för?”

Prövning av tolkningsfrågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49, jämförd med artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, med avseende på en situation där försäkringsavtal avser täckning av olika risker i samband med driften av havsgående fartyg som är inskrivna i en medlemsstats fartygsregister men som för en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg med stöd av ett tillfälligt utflaggningstillstånd, ska tolkas så, att det är den medlemsstat som för det fartygsregister i vilket det aktuella fartyget är inskrivet i det huvudsakliga syftet att bevisa vem som har äganderätten till fartyget, eller den medlemsstat eller det tredjeland vars flagg fartyget för, som ska anses som ”den medlemsstat där registrering skett” av fartyget och följaktligen som ”den medlemsstat där risken är belägen” i den mening som avses i dessa bestämmelser, vilken medlemsstat ensam har rätt att beskatta de premier som betalas enligt de nämnda försäkringsavtalen.

43 Det framgår av artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 jämförd med artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 att när ett försäkringsavtal avser ”fordon av något slag” ska ”uttag av indirekta skatter och skatteliknande avgifter på försäkringspremier [enligt avtalet] kunna ske endast” i ”den medlemsstat där registrering skett” av det aktuella fordonet, då denna sistnämnda stat ska anses som ”den medlemsstat där risken är belägen”.

44 Det som är utmärkande för det nationella målet är att fartygen i fråga har skrivits in i det fartygsregister som förs av Amtsgericht Hamburg (Distriktsdomstolen i Hamburg) och fortsätter att vara inskrivna i detta register, trots att dessa fartyg tillfälligt för en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg till följd av att BSH, som är den tyska behöriga tyska myndigheten på området, har beviljat ett utflaggningstillstånd.

45 Det är i denna undantagssituation som frågan uppkommer huruvida det är den stat som för det fartygsregister i vilket det aktuella fartyget är inskrivet i det huvudsakliga syftet att bevisa vem som har äganderätten till fartyget, eller den stat vars flagg fartyget för, i vilken fartyget likaså kan vara inskrivet i ett register, som ska anses som den ”medlemsstat där registrering skett”, i den mening som avses i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, och följaktligen som ”den medlemsstat där risken är belägen”, i den mening som avses i artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49.

46 Det ska inledningsvis erinras om att domstolen redan har slagit fast att det enligt nu gällande unionsrätt tillkommer medlemsstaterna att i enlighet med allmänna folkrättsliga regler fastställa vilka villkor som ska vara uppfyllda för att fartyg ska kunna skrivas in i deras register och för att dessa fartyg rätt ska ha rätt att föra deras flagg, men att medlemsstaterna måste utöva sin behörighet i överensstämmelse med bestämmelserna i unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 1991, Factortame m.fl., C-221/89, EU:C:1991:320, punkterna 13 och 14). Enligt artikel 91.1 i Montego Bay-konventionen, vilken domstolen är behörig att tolka (dom av den 7 maj 2020, Rina, C-641/18, EU:C:2020:349, punkt 46 och där angiven rättspraxis), krävs härvid att det föreligger ett ”verkligt samband” mellan staten och de aktuella fartygen, oavsett om det är för att de ska registreras i denna stat eller för att dessa fartyg ska beviljas rätt eller ha möjlighet att föra nämnda stats flagg.

47 För det andra ska det påpekas att den medlemsstat som är behörig att beskatta försäkringspremier enligt artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 jämförd med artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 är den medlemsstat i vilken fordonet är registrerat vid den tidpunkt då försäkringspremierna betalas och inte den medlemsstat i vilken fordonet var registrerat när försäkringsavtalet ingicks, eftersom det ska göras en så kallad ”dynamisk” tolkning av dessa bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, punkt 53).

48 När det gäller tolkningen av begreppet ”den medlemsstat där registrering skett” i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, framgår det av fast rättspraxis att det följer såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen, att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen, varvid inte bara lydelsen ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 februari 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, punkt 23, och dom av den 19 december 2013, Fish Legal och Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, punkt 42 och där angiven rättspraxis). Även en unionsbestämmelses tillkomsthistoria kan, såsom bland annat kommissionen har påpekat, ge relevanta upplysningar om tolkningen av densamma (dom av den 25 juni 2020, A m.fl. (Vindkraftverk i Aalter och Nevele), C-24/19, EU:C:2020:503, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

49 Domstolen konstaterar att begreppet ”den medlemsstat där registrering skett” i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 inte har definierats av unionslagstiftaren och att denna bestämmelse inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av dess innebörd och tillämpningsområde. Detta begrepp ska därför ges en självständig och enhetlig tolkning.

50 Det är i förevarande fall särskilt viktigt att bestämmelsen ges en enhetlig tolkning med hänsyn till att dess syfte är att identifiera den medlemsstat som har exklusiv rätt att beskatta försäkringspremierna med stöd av artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49.

51 Vad för det första gäller lydelsen av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, beror de tvivel som den hänskjutande domstolen hyser beträffande tolkningen av denna bestämmelse framför allt på den tvetydighet som den tyska språkversionen av denna bestämmelse präglas av, eftersom uttrycket ”Zulassungsmitgliedstaat” används i denna bestämmelse, vilket, beroende på i vilket sammanhang det används, kan avse antingen den medlemsstat där registrering eller immatrikulering av fordonet skett eller den medlemsstat där fordonet har godkänts eller beviljats tillstånd att tas i trafik.

52 P & I grundar sig på begreppet ”Zulassungsmitgliedstaat”, i betydelsen den medlemsstat som godkänt eller beviljat tillstånd till att fordonet tas i trafik, för att göra gällande att begreppet ”den medlemsstat där registrering skett”, i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, avser den stat som har beviljat tillstånd till eller godkänt att fordonet, i förevarande fall fartyget, tas i trafik, vilket framgår av dess registrering. Eftersom det, till skillnad från andra fordon såsom bilar, motorcyklar eller luftfartyg, inte finns några bestämmelser på unionsnivå om godkännande av eller tillstånd till att fartyg tas i trafik, ska man enligt P & I utgå från den stat vars flagg fartyget för, eftersom denna stat föreskriver tillämpliga bestämmelser för fartygets drift, vilket har samband med den risk som är kopplad till driften av fartyget.

53 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 49 i sitt förslag till avgörande används emellertid i alla andra språkversioner av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 än den tyska språkversionen något av uttrycken den medlemsstat där ”registrering” skett eller den medlemsstat där ”immatrikulering” skett.

54 Enligt fast rättspraxis kan den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsbestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner (dom av den 12 september 2019, A m.fl., C-347/17, EU:C:2019:720, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

55 Det ska i detta sammanhang noteras att uttrycket ”Zulassungsmitgliedstaat”, i den ena av dess två betydelser, nämligen i betydelsen den medlemsstat där registrering eller immatrikulering skett, överensstämmer med den terminologi som används i alla andra språkversioner av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357.

56 Även den omständigheten att det beträffande fartyg, till skillnad från övriga fordon som avses i denna bestämmelse, inte finns några bestämmelser på unionsnivå om godkännande eller tillstånd till att de tas i trafik, talar mot en tolkning av denna bestämmelse enligt vilken denna skulle avse godkännande- eller tillståndsmedlemsstaten.

57 Vid en prövning utifrån enbart ordalydelsen i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ska det följaktligen anses att denna bestämmelse, betraktad mot bakgrund av samtliga språkversioner, avser den medlemsstat där registrering eller immatrikulering skett snarare än den medlemsstat där fartyget godkänts eller beviljats tillstånd till att tas i trafik, som endast den tyska språkversionen av denna bestämmelse kan avse, i den ena av de två betydelserna av uttrycket ”Zulassungsmitgliedstaat”.

58 Det ska tilläggas att uttrycken ”registrering” och ”immatrikulering” av ett fartyg, i deras vanliga betydelse, är synonyma uttryck vid tillämpning av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, vilket för övrigt framgår av de andra språkversionerna av denna bestämmelse än den tyska, vilka, såsom redan har angetts i punkt 53 ovan, använder något av dessa två begrepp.

59 Med beaktande av enbart ordalydelsen i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 förefaller det emellertid a priori inte kunna uteslutas att uttrycken ”den medlemsstat där registrering skett” eller ”den medlemsstat där immatrikulering skett”, förutom den stat som för det register i vilket fartygen är inskrivna i syfte att bevisa vem som har äganderätten till dessa och, i förekommande fall, vilka andra sakrätter som gäller i de nämnda fartygen, inklusive hypotek i dessa, även kan omfatta den stat vars flagg fartygen för, även mot bakgrund av att varje stat, såsom föreskrivs i artikel 94.2 a i Montego Bay-konventionen, är skyldig att skriva in fartyg som för statens flagg i ett register över sådana fartyg.

60 Vad därefter gäller tillkomsthistorien för artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, konstaterar domstolen att det i Europeiska kommissionens ursprungliga förslag, som presenterades den 30 december 1975 (COM(1975) 516 final] (EGT C 32, 1976, s. 2), som är ursprunget till detta direktiv, angavs att med ”medlemsstat där risken är belägen” avses antingen ”den medlemsstat där registrering skett, när försäkringen avser markfordon” eller ”den medlemsstat där försäkringstagaren är stadigvarande bosatt, förutsatt att denne är ägare till fordonet eller har ett ekonomiskt intresse i fordonet eller förvaltar detta, och i annat fall den medlemsstat där fordonet har registrerats, när försäkringen avser järnvägsfordon, luftfartyg och havsgående fartyg, insjöfartyg och flod- och kanalfartyg”.

61 Båda dessa kriterier behölls i kommissionens ändrade förslag till direktiv, av den 16 februari 1978 (COM(1978) 63 final), men ordningsföljden ändrades så att anknytningen till den medlemsstat där försäkringstagaren är stadigvarande bosatt endast skulle tillämpas i det fall som avses med det alternativa kriteriet, när fordonet inte har registrerats.

62 I den slutliga versionen av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 nämns endast ”den medlemsstat där registrering skett”, och detta med avseende på alla fordon, inklusive fartyg.

63 Även om kriteriet avseende anknytning till den medlemsstat där försäkringstagaren är stadigvarande bosatt eller har ett etableringsställe återfinns i den subsidiära regeln i sista strecksatsen i artikel 2 d i andra direktivet 88/357, är denna regel inte tillämplig på försäkringar avseende fordon av något slag, eftersom sådana försäkringar särskilt avses i andra strecksatsen i denna bestämmelse. Denna subsidiära regel har således ingen direkt inverkan på tolkningen av ordalydelsen i andra strecksatsen i nämnda bestämmelse.

64 Icke desto mindre förefaller, såsom kommissionen har hävdat, tillkomsthistorien för artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 kunna tyda på att anknytningskriteriet avseende ”den medlemsstat där registrering skett” underförstått hänför sig till det samband som finns mellan en person eller ett bolag som äger det berörda fartyget eller har ett ekonomiskt intresse i detta fartyg och den stat som för det fartygsregister i vilket fartyget är inskrivet och som utgör bevis om vem som äger fartyget.

65 Det ska emellertid medges att bestämmelsens tillkomsthistoria även kan förstås så, att den omständigheten att unionslagstiftaren slutligen fastställde det enda anknytningskriteriet avseende ”den medlemsstat där registrering skett” tyder på att det alternativa kriterium som avser den stadigvarande bostaden för den försäkringstagare som äger det aktuella fordonet och som har ett ekonomiskt intresse i detta fordon eller förvaltar fordonet, saknar betydelse för tillämpningen av den andra strecksatsen i artikel 2 d i andra direktivet 88/357, och på sin höjd har betydelse för tillämpningen av den sista strecksatsen i denna bestämmelse.

66 Av denna tillkomsthistoria går det således inte att sluta sig till hur begreppet ”den medlemsstat där registrering skett” i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ska tolkas.

67 Vad slutligen gäller det sammanhang i vilket artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 och artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ingår och syftet med dessa bestämmelser, erinrar domstolen om att det av nämnda artikel 2 d framgår att unionslagstiftaren för varje typ av risk som försäkras, har velat erbjuda en lösning som gör det möjligt att på grundval av konkreta och fysiska kriterier, snarare än rättsliga kriterier, fastställa i vilken stat risken är belägen. Det ändamål som eftersträvades var att det till varje risk skulle knytas en konkret omständighet som gjorde det möjligt att lokalisera risken till en bestämd medlemsstat (dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 44).

68 I enlighet med exempelvis artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 är den medlemsstat där risken är belägen således, om avtalet avser ett fordon, den medlemsstat där fordonet är registrerat, även om det inte är i den medlemsstaten som fordonet används (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 45).

69 Mot bakgrund av skäl 30 i direktiv 92/49 är det tydligt att artikel 46.2 första stycket i direktivet har till syfte att minska risken för att skillnader i strukturen och nivån för indirekta skatter på försäkringstransaktioner medför konkurrensstörningar mellan medlemsstater i fråga om försäkringstjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 49).

70 Valet av platsen där risken är belägen som kriterium för att fastställa vilken stat som har beskattningsrätt är ägnat att förhindra konkurrensstörningar mellan företag i olika medlemsstater vilka erbjuder försäkringstjänster (dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 50).

71 Detta val gör det även möjligt att undanröja risken för dubbelbeskattning och möjligheten att undgå beskattning, eftersom varje risk kan lokaliseras till ett etableringsställe och således till en medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 51).

72 Härav följer att man vid tolkningen av artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 och artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ska ta vederbörlig hänsyn till målet att undanröja snedvridningar av konkurrensen mellan företag i olika medlemsstater vilka erbjuder försäkringstjänster, vilket förutsätter att både risken för dubbelbeskattning och risken för kringgående av beskattning undanröjs. Härvid ska företräde ges för en tolkning som säkerställer att den berörda risken är lokaliserad till en enda medlemsstat och som grundar sig på ett kriterium för lokalisering av risken som hänför sig till konkreta och fysiska omständigheter snarare än rättsliga kriterier.

73 Mot bakgrund av syftena med de nämnda bestämmelserna uppkommer därmed frågan huruvida det följer av dessa bestämmelser att uttrycket ”den medlemsstat där registrering skett” i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ska tolkas så, att det avser den medlemsstat som för ett register, såsom fartygsregistret, i vilket fartyg är inskrivna i syfte att identifiera dessa och deras ägare, vilka är ansvariga för fartygen, eller om det i stället avser den stat vars flagg dessa fartyg för, vilken i enlighet med artikel 94 i Montego Bay-konventionen ska ”föra fartygsregister, som innehåller namn och kännetecknande uppgifter vad avser fartyg som för dess flagg” och ska ”med avseende på administrativa, tekniska och sociala frågor utöva faktisk jurisdiktion och kontroll över [dessa] fartyg” samt ska ”vidta sådana åtgärder … som är nödvändiga för att trygga säkerheten till sjöss”.

74 När det gäller syftet att undvika dubbelbeskattning erinrar domstolen om att varje medlemsstat, såsom redan har påpekats i punkt 46 ovan, enligt nu gällande unionsrätt och i enlighet med folkrätten ska fastställa registreringsvillkoren för fartyg på deras territorium och de villkor som måste vara uppfyllda för att fartygen ska ha rätt att föra deras flagg och därmed ska få deras nationalitet, varvid det enligt artikel 91.1 i Montego Bay-konventionen måste finnas ett ”verkligt samband” mellan staten och de aktuella fartygen.

75 I avsaknad av harmonisering på unionsnivå av bestämmelserna om registrering av fartyg kan det således inte uteslutas att ett fartyg är registrerat i flera medlemsstater, om det finns ett verkligt samband mellan fartyget och flera olika medlemsstater, vilket skulle kunna leda till beskattning i flera medlemsstater.

76 Såsom generaladvokaten har anfört i punkt 75 i sitt förslag till avgörande utesluter emellertid de flesta medlemsstaters lagstiftningar att ett fartyg kan bli föremål för flera registreringar som kan leda till beskattning i flera medlemsstater.

77 I förevarande fall föreskrivs i 14 § punkt 1 SchRegO att ett fartyg inte får skrivas in i ett tyskt fartygsregister så länge som det är inskrivet i ett utländskt fartygsregister.

78 Det kan vidare konstateras att det i artikel 92.1 i Montego Bay-konventionen föreskrivs att ”[f]artyg ska segla under endast en stats flagg”. Om flaggstatskriteriet tillämpades med avseende på artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, skulle det således vara uteslutet att ett fartyg kan bli föremål för dubbel registrering och därmed för dubbelbeskattning.

79 I förevarande fall föreskrivs i 6 § punkt 1 FlaggRG att de havsgående fartyg som ska föra tysk flagg enligt 1 § i den lagen inte får föra någon annan stats flagg.

80 Att använda sig av flaggstaten som kriterium för att lokalisera risken vid tillämpning av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 gör det emellertid inte möjligt att undanröja faran för ett kringgående av beskattningen, vilket är ett annat syfte med artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49 och med artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357. Detta framgår tydligt av målet vid den nationella domstolen, som kännetecknas av en utflaggning av de berörda fartygen, vilken visserligen tillåtits av den stat i vilken dessa fartyg var och förblir registrerade, och av valet av en annan flaggstat till vilken fartygen uppenbart inte har lika direkta och konkreta band som till den medlemsstat i vilken de har registrerats i det huvudsakliga syftet att bevisa äganderätten till dem.

81 Av detta följer, såsom även generaladvokaten har anfört i punkt 73 i sitt förslag till avgörande, att en användning av den stat som för det fartygsregister i vilket fartygen är inskrivna som kriterium för att lokalisera risken vid tillämpning av artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 gör det möjligt att bättre uppfylla direktivets samtliga målsättningar, nämligen att förhindra riskerna för dubbelbeskattning och kringgående av beskattning.

82 Tolkningen av begreppet ”den medlemsstat där registrering skett” i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357 ska vidare göras med beaktande av syftet med denna bestämmelse, som det redan erinrats om i punkt 67 ovan, som är att fastställa den stat där risken är belägen på grundval av konkreta och fysiska kriterier, så att det till varje risk kan knytas en konkret omständighet som gör det möjligt att lokalisera risken till en bestämd medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, punkt 44).

83 Fartygsregistret har huvudsakligen till syfte att identifiera ägaren till det fartyg som är inskrivet i registret, som i första hand bär ansvaret för de risker som har samband med detta fartyg och dess drift, vilket ansvar är skälet till att fartygsinnehavaren ingår ett försäkringsavtal som täcker dessa risker i syfte att skydda sina ekonomiska intressen i nämnda fartyg, vilket gör det möjligt att lokalisera de risker som är kopplade till fartyget till en bestämd medlemsstat på grundval av en konkret och fysisk omständighet, det vill säga bandet mellan fartygets ägare och den medlemsstat i vilken detta är registrerat och som dessutom i förekommande fall utgör den medlemsstat vars nationalitet ägaren har och/eller i vilken ägaren är bosatt eller har ett etableringsställe.

84 Ett sådant anknytningskriterium gör det även möjligt att täcka de komplicerade fall som är vanligt förekommande på sjöförsäkringsområdet och som målet vid den nationella domstolen vittnar om, eftersom det i det målet är fråga om en försäkring som täcker mycket olika risker i samband med drift av fartyg och om ett partrederi och så kallade bareboat-befraktare.

85 Vidare kan detta kriterium tillämpas på ett enhetligt sätt på ”fordon av något slag”, i den mening som avses i artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357.

86 Såsom även kommissionen har påpekat finns det däremot i princip inte något konkret och direkt band mellan den stat vars flagg ett fartyg för och ansvaret för den risk som är kopplad till fartyget, som skulle kunna göra det möjligt att lokalisera denna risk till den statens territorium.

87 Även om den stat vars flagg fartyget för visserligen utövar kontroll över fartyget och vidtar åtgärder för att säkerställa fartygets säkerhet till sjöss, har dessa överväganden i sig inte något samband med den specifika risk som är knuten till fartygets drift med avseende på dess ägare, som i första hand har intresse av att försäkra fartyget för att skydda sina ekonomiska intressen i detta.

88 Det ska slutligen erinras om att det för att fastställa den medlemsstat där risken är belägen, i den mening som avses i artikel 2 d i andra direktivet 88/357, är nödvändigt att särskilt identifiera den exakta verksamhet vars risker täcks av de olika försäkringsavtal som är aktuella i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33, punkt 31).

89 Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkt 85 i sitt förslag till avgörande, konstaterar domstolen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att lokaliseringen till Tyskland av de olika risker som har samband med driften av de berörda fartygen bekräftas av den omständigheten att de aktuella försäkringsavtal som täcker dessa risker, såsom de tecknats av bland annat de bolag som äger fartygen och som i första hand ansvarar för dessa och driften av dem, förefaller ha bestått utan ändringar trots den tillfälliga utflaggningen av de nämnda fartygen.

90 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 46.2 första stycket i direktiv 92/49, jämförd med artikel 2 d andra strecksatsen i andra direktivet 88/357, med avseende på en situation där försäkringsavtal avser täckning av olika risker i samband med driften av

havsgående fartyg som är inskrivna i en medlemsstats fartygsregister men som för en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg med stöd av ett tillfälligt utflaggningstillstånd, ska tolkas så, att det är den medlemsstat som för det fartygsregister i vilket det aktuella fartyget är inskrivet i det huvudsakliga syftet att bevisa vem som har äganderätten till fartyget, som ska anses som ”den medlemsstat där registrering skett” av fartyget och följaktligen som ”den medlemsstat där risken är belägen” i den mening som avses i dessa bestämmelser, vilken medlemsstat ensam har rätt att beskatta de premier som betalas enligt de nämnda försäkringsavtalen.

Rättegångskostnader

91 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 46.2 första stycket i rådets direktiv 92/49/EEG av den 18 juni 1992 om samordning av lagar och andra författningar som avser annan direkt försäkring än livförsäkring samt om ändring av direktiv 73/239/EEG och 88/357/EEG (tredje direktivet om annan direkt försäkring än livförsäkring), jämförd med artikel 2 d andra strecksatsen i rådets andra direktiv 88/357/EEG av den 22 juni 1988 om samordning av lagar och andra författningar som avser annan direkt försäkring än livförsäkring, och med bestämmelser avsedda att göra det lättare att effektivt utöva friheten att tillhandahålla tjänster samt om ändring av direktiv 73/239/EEG, med avseende på en situation där försäkringsavtal avser täckning av olika risker i samband med driften av havsgående fartyg som är inskrivna i en medlemsstats fartygsregister men som för en annan medlemsstats eller ett tredjelands flagg med stöd av ett tillfälligt utflaggningstillstånd, ska tolkas så, att det är den medlemsstat som för det fartygsregister i vilket det aktuella fartyget är inskrivet i det huvudsakliga syftet att bevisa vem som har äganderätten till fartyget, som ska anses som ”den medlemsstat där registrering skett” av fartyget och följaktligen som ”den medlemsstat där risken är belägen” i den mening som avses i dessa bestämmelser, vilken medlemsstat ensam har rätt att beskatta de premier som betalas enligt de nämnda försäkringsavtalen.

Underskrifter