Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. dubna 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Jiné přímé pojištění než životní pojištění – Druhá směrnice 88/357/EHS – Článek 2 písm. d) druhá odrážka – Směrnice 92/49/EHS – Článek 46 odst. 2 první pododstavec – Daň z pojistného – Pojem ‚členský stát, ve kterém se nachází riziko' – Vozidla jakéhokoli typu – Pojem ‚členský stát registrace' – Pojištění námořních plavidel – Plavidla zapsaná do rejstříku plavidel členského státu, avšak plující pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země na základě dočasného povolení ke změně vlajky"

Ve věci C-786/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) ze dne 22. února 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 23. října 2019, v řízení

The North of England P & I Association Ltd, jednající jako právní nástupkyně Marine Shipping Mutual Insurance Company,

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně senátu, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer, soudci,

generální advokát: A. Rantos

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za The North of England P & I Association Ltd, jednající jako právní nástupkyně Marine Shipping Mutual Insurance Company, C. Möserem a U. Grünwaldem, Rechtsanwälte,

– za německou vládu J. Möllerem a D. Klebsem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi W. Möllsem a D. Triantafyllouem jakož i H. Tserepa-Lacombe, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice Rady 88/357/EHS ze dne 22. června 1988 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého pojištění jiného než životního, kterou se stanoví opatření k usnadnění účinného výkonu volného pohybu služeb a kterou se mění směrnice 73/239/EHS (Úř. věst. 1988, L 172, s. 1; Zvl. vyd. 06/01, s. 198), jakož i čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice Rady 92/49/EHS ze dne 18. června 1992 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého pojištění jiného než životního a o změně směrnic 73/239/EHS a 88/357/EHS (třetí směrnice o neživotním pojištění) (Úř. věst. 1992, L 228, s. 1; Zvl. vyd. 06/03, s. 346).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi The North of England P & I Association Ltd (dále jen „P & I“), pojišťovnou se sídlem ve Spojeném království, a Bundeszentralamt für Steuern (Spolkový ústřední daňový úřad, Německo) (dále jen „BZS“) ve věci platebního výměru na daň z pojistného hrazeného ze strany P & I ke krytí různých rizik souvisejících s provozováním námořních plavidel zapsaných do rejstříku plavidel ve Spolkové republice Německo, avšak plujících pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země na základě dočasného povolení ke změně vlajky.

Právní rámec

Mezinárodní právo

3 Úmluva Organizace spojených národů o mořském právu, která byla podepsána v Montego Bay dne 10. prosince 1982 (dále jen „Úmluva z Montego Bay“), vstoupila v platnost dne 16. listopadu 1994. Byla schválena jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 98/392/ES ze dne 23. března 1998 (Úř. věst. 1998, L 179, s. 1; Zvl. vyd. 04/03, s. 260).

4 Podle článku 90 této úmluvy, nadepsaného „Právo plavby“, „[k]aždý stát […] má právo, aby na volném moři plula plavidla pod jeho vlajkou“.

5 Článek 91 uvedené Úmluvy, nadepsaný „Státní příslušnost plavidel“, v odstavci 1 stanoví:

„Každý stát stanoví podmínky pro udělení své státní příslušnosti plavidlům, pro registraci plavidel na svém území a pro právo plout pod jeho vlajkou. Plavidla mají státní příslušnost toho státu, pod jehož vlajkou jsou oprávněny plout, musí zde však být skutečné pouto mezi státem a plavidlem.“

6 Článek 92 Úmluvy z Montego Bay, nadepsaný „Právní postavení plavidel“, v odstavci 1 stanoví:

„Plavidla plují pod vlajkou pouze jediného státu a až na výjimečné případy, výslovně uvedené v mezinárodních smlouvách nebo v této úmluvě, podléhají na volném moři jeho výlučné jurisdikci. […]“

7 Článek 94 této Úmluvy, nadepsaný „Povinnosti státu vlajky“, zní:

„1. Každý stát účinně uplatňuje svou jurisdikci a kontrolu ve správních, technických a sociálních záležitostech nad plavidly, která plují pod jeho vlajkou.

2. Každý stát zejména:

a) vede lodní rejstřík obsahující jména a další údaje o plavidlech plujících pod jeho vlajkou s výjimkou těch, která jsou vyňata ze všeobecně přijatých mezinárodních předpisů vzhledem k jejich malé velikosti a

b) uplatňuje jurisdikci podle svého vnitrostátního práva nad každým plavidlem plujícím pod jeho vlajkou a nad jeho velitelem, důstojníky a posádkou ve správních, technických a sociálních záležitostech, které se plavidla týkají.

3. Každý stát činí ve vztahu k plavidlům plujícím pod jeho vlajkou taková opatření, která jsou nezbytná pro zajištění bezpečnosti na moři […]

[…]“

Unijní právo

Druhá směrnice 88/357

8 Článek 2 písm. d) druhé směrnice 88/357 stanovil:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

[…]

d) členským státem, ve kterém se nachází riziko:

– členský stát, ve kterém se nachází majetek, pokud se pojištění vztahuje buď na budovy, nebo na budovy a jejich obsah, pokud je obsah kryt stejnou pojistnou smlouvou,

– členský stát registrace, pokud se pojištění vztahuje na vozidla jakéhokoli typu,

– členský stát, ve kterém pojistník uzavřel pojistnou smlouvu, pokud se jedná o pojistné smlouvy na dobu maximálně čtyř měsíců, které kryjí rizika na cestách nebo o dovolených, bez ohledu na odvětví,

– ve všech případech, které nejsou výslovně zahrnuty v předcházejících odrážkách, členský stát, ve kterém má pojistník své obvyklé bydliště, nebo jestliže je pojistník právnickou osobou, členský stát, ve kterém se nachází provozovna, jíž se smlouva týká.“

Směrnice 92/49

9 Body 1, 2 a 30 odůvodnění směrnice 92/49 zakotvovaly:

„1) vzhledem k tomu, že je třeba dotvořit vnitřní trh přímého pojištění jiného než životního, a to jak z hlediska práva usazování, tak volného pohybu služeb, s cílem usnadnit pojišťovnám se sídlem v [Evropské unii] krytí rizik nacházejících se v [Unii];

2) vzhledem k tomu, že [druhá směrnice 88/357] již značně přispěla k vytvoření vnitřního trhu přímého neživotního pojištění tím, že poskytla úplnou svobodu využívat co možná nejrozsáhlejší pojistný trh pojistníkům, kteří vzhledem ke svému postavení, významu nebo velikosti nebo povaze rizik, která mají být pojištěna, nevyžadují zvláštní ochranu v tom členském státě, ve kterém se nachází riziko;

[…]

30) vzhledem k tomu, že v některých členských státech nepodléhají pojišťovací operace žádné formě nepřímého zdanění, zatímco většina států uplatňuje zvláštní daně a jiné formy poplatků včetně přirážek určených institucím provádějícím kompenzace; že struktura a sazby těchto daní a poplatků se významně liší v jednotlivých členských státech, kde jsou uplatňovány; že je žádoucí zabránit tomu, aby existující rozdíly vedly k narušení hospodářské soutěže v pojišťovacích službách mezi jednotlivými členskými státy; že až do další harmonizace je pravděpodobné, že řešením této otázky je uplatňování daňových systémů a jiných forem poplatků členskými státy, ve kterých se nacházejí rizika, a že je na členských státech, aby vypracoval[y] postupy k zabezpečení toho, že se tyto daně a poplatky budou vybírat.“

10 Článek 46 odst. 2 první pododstavec směrnice 92/49 zněl:

„Aniž je dotčena jakákoli další harmonizace, podléhá každá pojistná smlouva výlučně nepřímým daním a poplatkům daňové povahy z pojistného v členském státě, ve kterém se nachází riziko ve smyslu čl. 2 písm. d) [druhé] směrnice 88/357 […]“

Směrnice 2009/138

11 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES ze dne 25. listopadu 2009 o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II) (Úř. věst. 2009, L 335, s. 1), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/23/EU ze dne 12. září 2012 (Úř. věst. 2012, L 249, s. 1) (dále jen „směrnice 2009/138“), zrušila s účinkem od 1. ledna 2014 druhou směrnici 88/357 a směrnici 92/49.

12 Podle čl. 13 bodu 13 písm. b) směrnice 2009/138 je „členský stát, ve kterém se nachází riziko“, definován jako „členský stát registrace, pokud se pojištění vztahuje na vozidla jakéhokoli typu“.

13 Článek 13 bod 14 této směrnice zní takto:

„Pro účely této směrnice se:

[…]

14) ‚členským státem závazku‘ rozumí členský stát, ve kterém se nachází:
a) bydliště pojistníka, nebo
b) je-li pojistník právnickou osobou, provozovna pojistníka, ke které se smlouva vztahuje“.

14 Článek 157 směrnice 2009/138, nadepsaný „Zdanění pojistného“, stanoví v odst. 1, že „[a]niž je dotčena další harmonizace, podléhá každá pojistná smlouva výhradně nepřímým daním a parafiskálním poplatkům z pojistného v členském státě, ve kterém se nachází riziko nebo v členském státě závazku“.

15 V době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení však byly stále v platnosti druhá směrnice 88/357 a směrnice 92/49, takže na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je třeba odpovědět pouze z hlediska těchto směrnic.

Německé právo

VersStG

16 Ustanovení § 1 Versicherungssteuergesetz (zákon o dani z pojištění) ze dne 10. ledna 1996 (BGBl. I S, s. 22, dále jen „VersStG“), stanoví:

„1) Dani podléhá platba pojistného provedená na základě pojistného vztahu založeného smlouvou nebo jiným způsobem.

2) Je-li účastníkem pojistného vztahu pojistitel usazený na území členských států [Evropské unie] nebo jiných států, které jsou smluvními stranami Dohody o Evropském hospodářském prostoru [ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3)], vzniká daňová povinnost, je-li pojistník fyzickou osobou, pouze pokud má v okamžiku platby pojistného bydliště nebo obvyklé bydliště na území spadajícím do působnosti tohoto zákona, nebo, není-li fyzickou osobou, pokud podnik, provozovna nebo obdobné zařízení, k nimž se vztahuje pojistný vztah, se v okamžiku platby pojistného nachází na území spadajícím do působnosti tohoto zákona. Kromě toho je podmínkou daňové povinnosti v případě pojištění:

[…]

2. rizik spojených s vozidly jakéhokoli typu, aby vozidlo bylo zapsáno na území, které spadá do působnosti tohoto zákona, v úředním nebo úředně uznaném rejstříku a obdrželo identifikační číslo;

[…]“

SchRegO

17 Schiffsregisterordnung (nařízení o rejstřících plavidel), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „SchRegO“), ve svém § 1 odst. 1 stanoví, že rejstříky plavidel vedou Amtsgerichte (okresní soudy, Německo).

18 Podle § 3 odst. 2 SchRegO se v rejstříku plavidel registrují obchodní lodě a ostatní plavidla určená k námořní plavbě (námořní plavidla), musí-li nebo smějí-li plout pod německou vlajkou v souladu s § 1 nebo § 2 Gesetz über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe (Flaggenrechtsgesetz) [zákon o právu vlajky u námořních plavidel a o nesení vlajky plavidly pro vnitrozemskou plavbu (zákon o právu vlajky)], ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „FlaggRG“).

19 Na základě § 10 odst. 1 věty první SchRegO je vlastník povinen námořní plavidlo registrovat, musí-li toto plavidlo plout pod německou vlajkou v souladu s § 1 FlaggRG.

20 Ustanovení § 14 odst. 1 SchRegO stanoví, že dokud je plavidlo registrováno v zahraničním rejstříku plavidel, nemůže být registrováno v německém rejstříku plavidel.

21 V případě povolení změny vlajky ukládá § 17 odst. 2 SchRegO povinnost, aby byl do rejstříku plavidel zapsán zákaz výkonu práva plout pod německou vlajkou, jakož i doba trvání tohoto zákazu, a stanoví, že pokud je uvedené povolení odňato, je třeba požádat o zápis oprávnění znovu vykonávat právo plout pod německou vlajkou do rejstříku plavidel.

FlaggRG

22 Podle § 1 odst. 1 FlaggRG jsou všechny obchodní lodě a ostatní plavidla určená k námořní plavbě (námořní plavidla), jejichž vlastníci jsou německými státními příslušníky, kteří mají bydliště na území, na které se vztahuje působnost Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (základní zákon Spolkové republiky Německo), povinny plout pod německou vlajkou.

23 Ustanovení § 6 odst. 1 FlaggRG stanoví, že námořní plavidla, která musí plout podle § 1 tohoto zákona pod německou vlajkou, nejsou oprávněna plout pod jinou vlajkou jakožto státní vlajkou.

24 Z ustanovení § 7 odst. 1 bodu 1 FlaggRG vyplývá, že Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (Spolkový úřad pro námořní plavbu a hydrografii, Německo, dále jen „BSH“) může v určitých případech na žádost udělit rejdaři nebo poskytovateli námořního plavidla registrovaného v rejstříku plavidel odvolatelné povolení plout namísto německé vlajky po dobu, která nepřekračuje dva roky, pod jinou vlajkou, jejíž použití umožňuje zahraniční použitelné právo, aniž jsou dotčena práva a povinnosti plynoucí z unijního práva.

25 Na základě § 7a odst. 3 FlaggRG nelze po celou dobu platnosti povolení změny státní vlajky vykonávat právo plout pod německou vlajkou.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

26 P & I je pojišťovací společností se sídlem ve Spojeném království, která nabízí pojištění námořních plavidel po celém světě a je od 2. prosince 2011 právní nástupkyní společnosti Marine Shipping Mutual Insurance Company, která uzavřela pojistné smlouvy, jež jsou základem sporu v původním řízení.

27 Uvedené smlouvy byly uzavřeny se čtrnácti společnostmi a kryjí různá rizika spojená s provozem námořních plavidel vlastněných těmito společnostmi. Tyto smlouvy se týkají především občanskoprávní odpovědnosti, právní ochrany, tzv. krytí „kasko“ (různé druhy škod na plavidlech) a válečných rizik.

28 Tyto společnosti mají sídlo v Německu a jsou zapsány v obchodním rejstříku vedeném Amtsgericht Hamburg (okresní soud v Hamburku, Německo) jako společnosti s ručením omezeným podle německého práva.

29 Všechna dotčená námořní plavidla jsou zapsána v rejstříku plavidel vedeném týmž soudem.

30 Stranami pojistných smluv dotčených v původním řízení jsou jakožto pojistníci nebo společně pojištěné osoby rovněž rejdařský podnik vykonávající činnosti jednatele těchto čtrnácti společností, jehož flotila zahrnuje veškerá námořní plavidla, o která se jedná v původním řízení, a nájemci plavidel bez posádky usazení v Libérii a na Maltě.

31 BSH povolil podle § 7 odst. 1 FlaggRG plavidlům náležejícím námořním společnostem dotčeným v původním řízení plout namísto německé vlajky pod jinou státní vlajkou, a to maltskou nebo liberijskou. Po dobu změny státní vlajky však tato plavidla zůstala zapsána v německém rejstříku plavidel.

32 Na základě pojistných smluv dotčených v původním řízení obdržela P & I platby ve formě pojistného, ohledně kterého nepodala v Německu daňové přiznání k dani z pojistného.

33 V návaznosti na daňovou kontrolu v roce 2012 vydal BZS dne 11. listopadu 2014 platební výměr k dani z pojistného, v němž požadoval, aby P & I uhradila za prosinec 2009 daň z pojistného ve výši 13 374,57 eura.

34 Rozhodnutím ze dne 15. ledna 2016 zamítl BZS odvolání podané P & I proti tomuto výměru.

35 Tato společnost poté podala k předkládajícímu soudu žalobu proti tomuto rozhodnutí, v níž tvrdila, že pojistné dotčené ve věci v původním řízení nepodléhá v Německu dani, jelikož v tomto členském státě se nenachází rizika spojená s pojištěnými plavidly.

36 P & I má za to, že státem registrace uvedeným v čl. 2 písm. d) druhé odrážce druhé směrnice 88/357, který má zdaňovací pravomoc ohledně uvedeného pojistného, je stát, který pro dotyčné plavidlo vydal povolení k provozu. Konkrétně se jedná o stát, pod jehož vlajkou plavidlo pluje, jelikož právě tento stát stanoví kvalitativní normy pro plavidla plující pod jeho vlajkou, a nese tedy odpovědnost za riziko, které představují tato plavidla.

37 BZS naproti tomu tvrdí, že platba pojistného, o které se jedná ve věci v původním řízení, podléhá dani v Německu, jelikož z § 1 odst. 2 druhé věty bodu 2 VersStG vyplývá, že německý zákonodárce správně provedl čl. 2 písm. d) druhou odrážku druhé směrnice 88/357 tím, že povinnost k dani z pojištění podřídil nikoli „registraci“ dotčené lodi ve smyslu úředního povolení k provozu, ale jejímu zápisu do úředního registru a přidělení identifikačního čísla uvedenému plavidlu. Takovým úředním registrem je přitom pouze rejstřík plavidel, jehož hlavním účelem je prokázat vlastnictví dotčeného plavidla.

38 Předkládající soud má za to, že pokud použije výlučně vnitrostátní právo a zejména § 1 odst. 2 VersStG musí být pojistné, které je placeno ve prospěch P & I, zdaněno v Německu zejména proto, že námořní plavidla dotčená v původním řízení jsou zapsána v Německu v „úředním nebo úředně uznaném rejstříku“ ve smyslu tohoto ustanovení, a sice v rejstříku plavidel.

39 Tento soud si však není jistý, zda se „*Zulassungsmitgliedstaat*“, tedy buď „členský stát schválení“ nebo „členský stát registrace“, přičemž posledně uvedený pojem není definován, může v případě pojištění „vozidel jakéhokoli typu“ uvedeného v čl. 2 písm. d) druhé odrážce druhé směrnice 88/357 vztahovat na stát, pod jehož vlajkou plavidlo pluje, a sice stát, který stanoví právní normy upravující provozování námořního plavidla v běžném dopravním provozu, a tedy podmínky upravující jeho používání.

40 Konečně se předkládající soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora (rozsudky ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, a ze dne 17. ledna 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33) táže, v jakém rozsahu lze při výkladu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 vycházet pouze ze zápisu vozidla do registru bez zohlednění schválení tohoto vozidla k provozu.

41 Za těchto okolností se Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba pro účely určení členského státu, ve kterém se nachází riziko, vykládat čl. 2 písm. d) druhou odrážku [druhé směrnice 88/357] ve spojení s čl. 25 prvním pododstavcem první částí věty [této směrnice] nebo s čl. 46 odst. 2 směrnice [92/49] v tom smyslu, že tímto státem je pro účely krytí rizik souvisejících s provozem námořního plavidla stát, na jehož území je toto námořní plavidlo zapsáno v úředním rejstříku za účelem prokázání vlastnictví, nebo stát, pod jehož vlajkou plavidlo pluje?“

K předběžné otázce

42 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 46 odst. 2 první pododstavec směrnice 92/49, ve spojení s čl. 2 písm. d) druhou odrážkou druhé směrnice 88/357, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud se pojistné smlouvy týkají krytí různých rizik spojených s provozem námořních plavidel, která jsou zapsána v rejstříku plavidel vedeném členským státem, avšak na základě dočasného povolení ke změně vlajky plují pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země, musí být za „členský stát registrace“ dotčeného plavidla, a tedy za „členský stát, ve kterém se nachází riziko“ ve smyslu těchto ustanovení, který má výlučnou pravomoc ke zdanění pojistného hrazeného z titulu uvedených

pojistných smluv, považován členský stát, který vede rejstřík plavidel, v němž je toto plavidlo zapsáno, zejména za účelem prokázání vlastnictví uvedeného plavidla, anebo členský stát či třetí země, pod jehož vlajkou plavidlo pluje.

43 Z článku 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 ve spojení s čl. 2 písm. d) druhou odrážkou druhé směrnice 88/357 vyplývá, že pokud se pojistná smlouva vztahuje na „vozidla jakéhokoli typu“, podléhá smlouva „výlučně nepřímým daním a poplatkům daňové povahy z pojistného“ v „členském státě registrace“ dotčeného vozidla, jelikož posledně uvedený stát je považován za „členský stát, ve kterém se nachází riziko“.

44 Zvláštnost věci v původním řízení spočívá ve skutečnosti, že dotčená plavidla byla zapsána v rejstříku plavidel vedeném Amtsgericht Hamburg (okresní soud v Hamburku) a zůstávají v tomto rejstříku zapsána, i když v návaznosti na udělení povolení změny vlajky ze strany BSH, který je v dané oblasti příslušným německým orgánem, tato plavidla dočasně plují pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země.

45 Právě v takové výjimečné situaci vyvstává otázka, zda „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, a tedy „členský stát, ve kterém se nachází riziko“ ve smyslu čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49, je státem, který vede rejstřík plavidel, v němž je dotyčné plavidlo zapsáno, především za účelem prokázání vlastnictví tohoto plavidla, nebo státem, pod jehož vlajkou uvedené plavidlo pluje a do jehož rejstříku může rovněž být toto plavidlo zapsáno.

46 Úvodem je třeba zaprvé připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že za současného stavu unijního práva je na členských státech, aby v souladu s obecnými pravidly mezinárodního práva stanovily podmínky nezbytné pro zápis plavidel do jejich rejstříků, jakož i pro přiznání práva těmto plavidlům plout pod jejich vlajkou, a že při výkonu této pravomoci musí členské státy dodržovat pravidla unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 1991, Factortame a další, C-221/89, EU:C:1991:320, body 13 a 14), přičemž na základě čl. 91 odst. 1 Úmluvy z Montego Bay, k jejímuž výkladu má Soudní dvůr pravomoc (rozsudek ze dne 7. května 2020, Rina, C-641/18, EU:C:2020:349, bod 46 a citovaná judikatura), musí existovat „skutečné pouto“ mezi státem a dotčenými plavidly, ať pro účely jejich registrace na území tohoto státu, nebo přiznání oprávnění nebo možnosti těmto lodím plout pod vlajkou uvedeného státu.

47 Zadruhé je nutno uvést, že členským státem, který má pravomoc zdanit pojistné na základě ustanovení čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 ve spojení s čl. 2 písm. d) druhou odrážkou druhé směrnice 88/357 je členský stát, na jehož území je vozidlo registrováno ke dni zaplacení tohoto pojistného, a nikoli členský stát, na jehož území bylo vozidlo registrováno při uzavření pojistné smlouvy, jelikož tato ustanovení je třeba vykládat „dynamicky“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, bod 53).

48 Pokud jde o výklad pojmu „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, podle ustálené judikatury z požadavků jednotného uplatňování unijního práva i ze zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu výslovně neodkazuje na právo členských států, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt nejen s ohledem na znění tohoto ustanovení, ale i s přihlédnutím k jeho kontextu a k cílům sledovaným dotčenou právní úpravou, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, bod 23, a ze dne 19. prosince 2013, Fish Legal a Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, bod 42, jakož i citovaná judikatura). Pro výklad ustanovení unijního práva může být rovněž relevantní historie jeho vzniku, jak zejména uvedla Evropská komise [rozsudek ze dne 25. června 2020, A a další (Větrné elektrárny v Aalter a Nevele), C-24/19, EU:C:2020:503, bod 37 a citovaná judikatura].

49 Je nutno konstatovat, že pojem „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 není unijním normotvůrcem definován a toto ustanovení výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a rozsahu. Je tedy třeba podat autonomní a jednotný výklad tohoto pojmu.

50 Tento jednotný výklad je o to důležitější, že jeho jediným účelem je určit členský stát, který má na základě čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 výlučnou pravomoc zdaňovat pojistné.

51 Pokud jde nejprve o znění čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, pochybnosti, které má předkládající soud ohledně výkladu tohoto ustanovení, jsou vyvolány zejména nejednoznačností tohoto ustanovení v německém jazykovém znění, jelikož toto znění používá pojem „Zulassungsmitgliedstaat“, který v závislosti na kontextu, ve kterém je používán, znamená buď členský stát zápisu do rejstříku či registrace vozidla, anebo členský stát, který schválil nebo povolil jeho provoz.

52 P & I vychází z pojmu „Zulassungsmitgliedstaat“ ve významu členského státu, který schválil nebo povolil provoz vozidla, a tvrdí, že pojem „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 zahrnuje stát, který povolil nebo schválil motorový dopravní prostředek, v daném případě plavidlo, k provozu, což dokládá jeho zápis do rejstříku. Vzhledem k tomu, že na rozdíl od jiných motorových dopravních prostředků, jako jsou automobily, motocykly nebo letadla, neexistuje na úrovni Unie právní úprava týkající se schválení nebo povolení plavidel k provozu, je třeba podle názoru této společnosti vycházet ze státu, pod jehož vlajkou plavidlo pluje, jelikož tento stát stanoví normativní rámec pro provozování tohoto plavidla, což souvisí s rizikem spojeným s plavidlem při jeho provozování.

53 Jak nicméně rovněž uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska, všechna ostatní jazyková znění čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 kromě německého používají buď pojem členský stát „imatrikulace“, nebo členský stát „registrace“.

54 Podle ustálené judikatury přitom formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být dána přednost před ostatními jazykovými verzemi (rozsudek ze dne 12. září 2019, A a další, C-347/17, EU:C:2019:720, bod 38, jakož i citovaná judikatura).

55 V tomto ohledu je třeba uvést, že pojem „Zulassungsmitgliedstaat“, chápaný v jednom ze svých dvou významů, a sice ve významu členského státu imatrikulace nebo registrace, se shoduje s terminologií používanou ve všech ostatních jazykových verzích čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357.

56 Proti výkladu tohoto ustanovení, že se toto ustanovení vztahuje na členský stát schválení nebo povolení k provozu, svědčí rovněž skutečnost, že v případě plavidel neexistuje na rozdíl od ostatních vozidel uvedených v tomto ustanovení žádná právní úprava na úrovni Unie týkající se takového schválení nebo povolení.

57 Na úrovni analýzy samotného znění čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 je tedy třeba mít za to, že se toto ustanovení ve světle všech jeho jazykových znění vztahuje spíše na členský stát imatrikulace nebo registrace plavidla než na členský stát jeho povolení nebo schválení k provozu, na který může mířit pouze německé znění tohoto ustanovení na základě jednoho ze dvou významů pojmu „Zulassungsmitgliedstaat“.

58 Je třeba dodat, že pojmy „imatrikulace“ a „registrace“ plavidla jsou podle jejich obvyklého významu pro účely čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 zaměnitelné, jak ostatně vyplývá z jednotlivých jazykových verzí tohoto ustanovení s výjimkou německé, které – jak již bylo uvedeno v bodě 53 tohoto rozsudku – používají první, nebo druhý z těchto dvou pojmů.

59 S ohledem stále na samotné znění čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 však nelze podle všeho *a priori* vyloučit, že pojmy „členský stát imatrikulace“ nebo „členský stát registrace“ mohou kromě členského státu, který vede rejstřík, do něhož jsou plavidla zapsána za účelem prokázání vlastnictví k těmto plavidlům a případně i dalších věcných práv zapsaných k plavidlům, včetně zástavních práv, která tato plavidla zatěžují, zahrnovat stát, pod jehož vlajkou plavidla plují, rovněž proto, že jak stanoví čl. 94 odst. 2 písm. a) Úmluvy z Montego Bay, každý členský stát vede rejstřík plavidel plujících pod jeho vlajkou.

60 Pokud jde dále o historii vzniku čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, je třeba uvést, že původní návrh Komise ze dne 30. prosince 1975 týkající se této druhé směrnice [COM(1975) 516 final] (Úř. věst. 1976, C 32, s. 2) stanovil, že „členským státem, ve kterém se nachází riziko“, je třeba rozumět buď „členský stát registrace, pokud se pojištění vztahuje na karosérie pozemních vozidel“, nebo „členský stát, ve kterém má pojistník obvyklé bydliště, je-li vlastníkem vozidla nebo má finanční zájem na tomto vozidle nebo je provozovatelem vozidla, a subsidiárně členský stát registrace vozidla, pokud se pojištění vztahuje na karosérie železničních vozidel, karosérie létajících prostředků a karosérie námořních, jezerních a říčních vozidel“.

61 V pozměněném návrhu směrnice ze dne 16. února 1978 [COM(1978) 63 final] byly oba tyto hraniční určovatele zachovány, avšak v obráceném pořadí, takže vazba na členský stát obvyklého bydliště pojistníka platila pouze v případě – ve smyslu subsidiárního určovatele – v němž vozidlo nebylo registrováno.

62 Konečná verze čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 pak zmiňuje pouze „členský stát registrace“, a to pro všechna vozidla, včetně plavidel.

63 Ve zbytkové normě obsažené v poslední odrážce čl. 2 písm. d) druhé směrnice 88/357 je sice uveden jakožto hraniční určovatel členský stát obvyklého bydliště nebo provozovny pojistníka, avšak toto pravidlo se nepoužije na pojištění týkající se vozidel jakékoli typu, jelikož tato pojištění jsou výslovně uvedena ve druhé odrážce tohoto ustanovení. Toto zbytkové pravidlo tedy nemá přímý vliv na výklad znění druhé odrážky uvedeného ustanovení.

64 Tato skutečnost nemění nic na tom, jak tvrdí Komise, že historie vzniku čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 může podle všeho naznačovat, že hraniční určovatel „členský stát registrace“ implicitně odkazuje na pouto mezi osobou nebo společností, která vlastní dotčené plavidlo nebo má finanční zájem na tomto plavidle, a státem, který vede rejstřík plavidel, v němž je uvedené plavidlo zapsáno, čímž je osvědčeno vlastnické právo k tomuto plavidlu.

65 Je však třeba připustit, že historii vzniku tohoto ustanovení lze rovněž chápat v tom smyslu, že skutečnost, že unijní normotvůrce nakonec stanovil jako jediný hraniční určovatel „členský stát registrace“, naznačuje, že alternativní určovatel vztahující se k obvyklému bydlišti pojistníka, který je vlastníkem dotčeného vozidla, jenž má finanční zájem na tomto vozidle nebo je jeho provozovatelem, by neměl hrát roli v rámci druhé odrážky čl. 2 písm. d) druhé směrnice, ale nanejvýš v rámci poslední odrážky tohoto ustanovení.

66 Tato historie vzniku tedy neumožňuje dospět k závěru, jak je třeba vykládat pojem „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357.

67 Pokud jde konečně o kontext a účel ustanovení čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 a čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, je třeba připomenout, že z tohoto čl. 2 písm. d) vyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel navrhnout pro všechny druhy pojištěných rizik řešení, které by umožnilo určit stát, ve kterém se nachází riziko, spíše na základě konkrétních a fyzických kritérií než na základě kritérií právní povahy. Sledovaným cílem bylo to, aby každému druhu rizika odpovídal konkrétní prvek, který by umožňoval lokalizovat jej v určitém členském státě (rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 44).

68 Jak tedy plyne například z čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, týká-li se smlouva vozidla, je členským státem, ve kterém se nachází riziko, členský stát registrace tohoto vozidla, i když se nejedná o členský stát, ve kterém je vozidlo používáno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 45).

69 Kromě toho ve světle bodu 30 odůvodnění směrnice 92/49 je zřejmé, že cílem jejího čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce je zmírnit riziko, že rozdíly ve struktuře a sazbách nepřímých daní z pojištění povedou k narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy v oblasti pojišťovacích služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 49).

70 Volba místa, kde se nachází riziko, jako kritéria rozhodného pro určení státu, který má zdaňovací pravomoc, je způsobilá zabránit narušení hospodářské soutěže mezi podniky z různých členských států nabízejícími pojišťovací služby (rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 50).

71 Tato volba umožňuje rovněž vyloučit nebezpečí dvojího zdanění, jakož i možnost vyhnout se dani, jelikož každému riziku odpovídá jedno usazení, a tedy jeden členský stát (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 51).

72 Z toho vyplývá, že při výkladu ustanovení čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 a čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 musí být náležitě zohledněn cíl, jímž je zabránit narušením hospodářské soutěže mezi podniky z různých členských států, které nabízejí pojišťovací služby, což znamená vyloučení nebezpečí jak dvojího zdanění, tak vyhýbání se daňové povinnosti, tím, že bude upřednostněn výklad, který zajistí, že dotčené riziko bude umístěno do jediného členského státu, a jenž bude založen na chápání kritéria situování rizika, které bude spočívat spíše na konkrétních a fyzických kritériích než na kritériích právní povahy.

73 S ohledem na účel uvedených ustanovení vyvstává tedy otázka, zda z nich vyplývá, že pojem „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 musí být vykládán tak, že se vztahuje na členský stát, který vede takový rejstřík, jako je rejstřík plavidel, v němž jsou plavidla zapsána a který slouží identifikaci jejich vazby na jejich vlastníky, kteří za tato plavidla odpovídají, nebo spíše na stát, pod jehož vlajkou uvedená plavidla plují, který podle článku 94 Úmluvy z Montego Bay „vede lodní rejstřík obsahující jména a další údaje o plavidlech plujících pod jeho vlajkou“, „účinně uplatňuje svou jurisdikci a kontrolu ve správních, technických a sociálních záležitostech nad plavidly“ a „činí opatření, která jsou nezbytná pro zajištění bezpečnosti na moři“.

74 Pokud jde o cíl spočívající v zamezení dvojímu zdanění, je třeba připomenout, jak již bylo uvedeno v bodě 46 tohoto rozsudku, že za současného stavu unijního práva stanoví každý členský stát v souladu s mezinárodním právem podmínky nezbytné pro zápis plavidel do jeho rejstříku na svém území, jakož i podmínky pro přiznání práva těmto plavidlům plout pod jeho vlajkou, a tedy jeho státní příslušnosti, přičemž v souladu s čl. 91 odst. 1 Úmluvy z Montego Bay musí mezi státem a dotčenými plavidly existovat „skutečné pouto“.

75 Z důvodu neexistující harmonizace pravidel v oblasti registrace plavidel na úrovni Unie tedy nelze vyloučit, že plavidlo bude registrováno v několika členských státech, pokud mezi tímto plavidlem a několika členskými státy existují skutečná pouta, což by mohlo vést k vícečetnému zdanění.

76 Jak nicméně zaprvé uvedl generální advokát v bodě 75 svého stanoviska, právní předpisy většiny členských států vylučují souběžné registrace, které by mohly vést k vícečetným zdaněním.

77 V projednávané věci § 14 odst. 1 SchRegO stanoví, že plavidlo nemůže být zapsáno do německého rejstříku plavidel, pokud je zapsáno v zahraničním rejstříku plavidel.

78 Zadruhé čl. 92 odst. 1 Úmluvy z Montego Bay stanoví, že „plavidla plují pod vlajkou pouze jediného státu“, což by v případě, že by pro účely čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 byl zvolen jako hraniční určovatel stát vlajky, mohlo vyloučit dvojí registraci, a tedy dvojí zdanění.

79 V projednávané věci § 6 odst. 1 FlaggRG stanoví, že námořní plavidla, která musí plout pod německou vlajkou podle § 1 tohoto zákona, nejsou oprávněna plout pod jinými vlajkami jako státní vlajkou.

80 Použití státu vlajky k situování rizika pro účely čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 neumožňuje nicméně vyloučit riziko vyhýbání se daňové povinnosti, které představuje další účel čl. 46 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 92/49 a čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, jak dokládá právě věc dotčená ve věci v původním řízení, v níž u dotčených plavidel došlo ke změně vlajky, která je od počátku povolena státem, v němž tato plavidla byla a jsou nadále registrována, a v níž došlo k volbě jiného státu vlajky, který má k těmto plavidlům zjevně méně přímé a konkrétní pouto než členský stát, v němž jsou zapsána do rejstříku za hlavním účelem prokázání jejich vlastnictví.

81 Z toho vyplývá, jak rovněž uvedl generální advokát v bodě 73 svého stanoviska, že použití kritéria státu, který vede rejstřík plavidel, v němž jsou plavidla zapsána, pro účely situování rizika pro účely čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357, umožňuje lépe dosáhnout všech cílů této směrnice, jimiž je zamezení rizikům dvojího zdanění a vyhýbání se daňové povinnosti.

82 Kromě toho výklad pojmu „členský stát registrace“ ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé odrážky druhé směrnice 88/357 musí být rovněž vyvozen s ohledem na účel tohoto ustanovení, který byl připomenut již v bodě 67 tohoto rozsudku, jímž je určení státu, ve kterém se nachází riziko, na základě konkrétních a fyzických kritérií, aby každému druhu rizika odpovídal konkrétní prvek, který by umožňoval situovat jej do určitého členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, bod 44).

83 Vzhledem k tomu, že účelem rejstříku plavidel je především identifikace vlastníka plavidla v něm zapsaného, který nese v první řadě odpovědnost za rizika spojená s tímto plavidlem a jeho provozováním, což je důvod, proč tento vlastník uzavírá pojistnou smlouvu ke krytí těchto rizik za účelem ochrany svých majetkových zájmů na uvedeném plavidle, umožňuje tento rejstřík situovat rizika spojená s tímto plavidlem do určitého členského státu na základě konkrétního a fyzického prvku, a sice pouta mezi vlastníkem tohoto plavidla a členským státem, v němž je registrováno, který může být případně vyjádřen jako členský stát, jehož státní příslušnost má uvedený vlastník, a/nebo v němž má vlastník své bydliště nebo provozovnu.

84 Takový hraniční určovatel umožňuje rovněž pokrýt složité případy, které jsou v oblasti námořního pojištění běžné a o nichž svědčí věc v původním řízení, jelikož se vyznačuje krytím různorodých rizik, která vyplývají z provozování lodí a účastí rejdařských podniků a nájemců plavidel bez posádky.

85 Tento určovatel lze navíc jednotně použít na taková „vozidla jakéhokoli typu“ jako jsou vozidla uvedená v čl. 2 písm. d) druhé odrážce druhé směrnice 88/357.

86 Naproti tomu, jak rovněž uvedla Komise, neexistuje *a priori* konkrétní a přímé pouto mezi státem, pod jehož vlajkou plavidlo pluje, a odpovědností za riziko spojené s plavidlem, které by umožňovalo lokalizovat toto riziko na území tohoto státu.

87 Stát, pod jehož vlajkou plavidlo pluje, sice vykonává nad tímto plavidlem kontrolu a přijímá opatření k zajištění jeho bezpečnosti na moři, avšak tyto úvahy jako takové nesouvisejí s rizikem, které plyne z provozování tohoto plavidla ve spojení s jeho vlastníkem, který má v první řadě zájem na pojištění uvedeného plavidla za účelem ochrany svých finančních zájmů na tomto plavidle.

88 Konečně je třeba připomenout, že pro účely určení členského státu, ve kterém se nachází riziko, ve smyslu čl. 2 písm. d) druhé směrnice 88/357, je třeba určit zejména konkrétní činnost, jejíž rizika jsou kryta různými pojistnými smlouvami dotčenými v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33, bod 31).

89 Jak přitom v podstatě rovněž uvedl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, v projednávané věci, s výhradou ověření předkládajícím soudem, je situování rozmanitých rizik spojených s provozováním dotčených plavidel do Německa potvrzeno skutečností, že pojistné smlouvy dotčené v původním řízení, které kryjí tato rizika, jež uzavřely zejména společnosti, které jsou vlastníky plavidel, jež nesou v první řadě odpovědnost za tato plavidla a jejich provozování, zůstaly podle všeho bez ohledu na dočasnou změnu vlajky u dotčených plavidel beze změny.

90 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 46 odst. 2 první pododstavec směrnice 92/49, ve spojení s čl. 2 písm. d) druhou odrážkou druhé směrnice 88/357, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud se pojistné smlouvy týkají krytí různých rizik spojených s provozem námořních plavidel, která jsou zapsána v rejstříku plavidel vedeném členským státem, avšak na základě dočasného povolení ke změně vlajky plují pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země, musí být za „členský stát registrace“ dotčeného plavidla, a tedy za „členský stát, ve kterém se nachází riziko“ ve smyslu těchto ustanovení, který má výlučnou pravomoc ke zdanění pojistného hrazeného na základě uvedených pojistných smluv, považován členský stát, který vede rejstřík plavidel, v němž je toto plavidlo zapsáno, zejména za účelem prokázání vlastnictví uvedeného plavidla.

K nákladům řízení

91 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 46 odst. 2 první pododstavec směrnice Rady 92/49/EHS ze dne 18. června 1992 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého pojištění jiného než životního a o změně směrnic 73/239/EHS a 88/357/EHS (třetí směrnice o neživotním pojištění), ve spojení s čl. 2 písm. d) druhou odrážkou druhé směrnice Rady 88/357/EHS ze dne 22. června 1988 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přímého pojištění jiného než životního, kterou se stanoví opatření k usnadnění účinného výkonu volného pohybu služeb a kterou se mění směrnice 73/239/EHS, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud se pojistné smlouvy týkají krytí různých rizik spojených s provozem námořních plavidel, která jsou zapsána v rejstříku plavidel vedeném členským státem, avšak na základě dočasného povolení ke změně vlajky plují pod vlajkou jiného členského státu nebo třetí země, musí být za „členský stát registrace“ dotčeného plavidla, a tedy za „členský stát, ve kterém se nachází riziko“ ve smyslu těchto ustanovení, který má výlučnou pravomoc ke zdanění pojistného hrazeného na základě uvedených pojistných smluv, považován členský stát, který vede rejstřík plavidel, v němž je toto plavidlo zapsáno, zejména za účelem prokázání vlastnictví uvedeného plavidla.

Podpisy.