Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä huhtikuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Muu ensivakuutus kuin henkivakuutus – Toinen direktiivi 88/357/ETY – 2 artiklan d alakohdan toinen luetelmakohta – Direktiivi 92/49/ETY – 46 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta – Vakuutusmaksuverot – Käsite ”jäsenvaltio, jossa riski sijaitsee” – Kaikenlaiset ajoneuvot – Rekisteröintijäsenvaltion käsite – Merialusten vakuutus – Alukset, jotka on rekisteröity jäsenvaltion ylläpitämään alusrekisteriin mutta jotka purjehtivat toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla väliaikaisen ulosliputusluvan nojalla

Asiassa C-786/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 22.2.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.10.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The North of England P & I Association Ltd, jolle Marine Shipping Mutual Insurance Companyn oikeudet ovat siirtyneet,

vastaan

Bundeszentralamt für Steuern,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– The North of England P & I Association Ltd, jolle Marine Shipping Mutual Insurance Companyn oikeudet ovat siirtyneet, edustajinaan C. Möser ja U. Grünwald, Rechtsanwälte,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja D. Klebs,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls, D. Triantafyllou ja H. Tserepa-Lacombe,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee muuta ensivakuutusta kuin henkivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta, säännöksistä, joilla helpotetaan palvelujen tarjoamisen vapauden tehokasta käyttämistä, sekä direktiivin 73/239/ETY muuttamisesta 22.6.1988 annetun toisen neuvoston direktiivin 88/357/ETY (EYVL 1988, L 172, s. 1) 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan ja muuta ensivakuutusta kuin henkivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta sekä direktiivien 73/239/ETY ja 88/357/ETY muuttamisesta 18.6.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/49/ETY (kolmas vahinkovakuutusdirektiivi) (EYVL 1992, L 228, s. 1) 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä The North of England P & I Association Ltd (jäljempänä P & I), joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut vakuutusyhtiö, ja Bundeszentralamt für Steuern (liittovaltion keskusverohallinto, Saksa) (jäljempänä BZS) ja joka koskee päätöstä panna maksuun vakuutusmaksuvero vakuutusmaksuista, jotka P & I on saanut tarjottuaan vakuutussuojaa riskeille, jotka liittyvät Saksan liittotasavallan ylläpitämään alusrekisteriin merkittyjen mutta väliaikaisen ulosliputusluvan nojalla toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla purjehtivien alusten käyttämiseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

3 Yhdistyneiden kansakuntien merioikeusyleissopimus, joka allekirjoitettiin Montego Bayssa 10.12.1982 (jäljempänä Montego Bayn yleissopimus), tuli voimaan 16.11.1994. Se hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta 23.3.1998 tehdyllä neuvoston päätöksellä 98/392/EY (EYVL 1998, L 179, s. 1).

4 Kyseisen yleissopimuksen 90 artiklassa, jonka otsikko on ”Merenkulun oikeus”, määrätään, että ”jokaisella [valtiolla] on oikeus harjoittaa merenkulkua aavalla merellä sen lippua käyttävillä aluksilla”.

5 Mainitun yleissopimuksen 91 artiklan, jonka otsikko on ”Alusten kansallisuus”, 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jokaisen valtion tulee määrätä ne ehdot, joilla alukset saavat sen kansallisuuden, joilla ne rekisteröidään sen alueella ja joilla niillä on oikeus käyttää sen lippua. Aluksilla on sen valtion kansallisuus, jonka lippua niillä on oikeus käyttää. Valtion ja aluksen välillä tulee olla todellinen yhteys.”

6 Montego Bayn yleissopimuksen 92 artiklan, jonka otsikko on ”Alusten asema”, 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Alukset saavat käyttää vain yhden valtion lippua ja lukuun ottamatta kansainvälisissä sopimuksissa tai tässä yleissopimuksessa mainittuja poikkeustapauksia kuuluvat aavalla merellä sen yksinomaiseen lainkäyttövaltaan. – –”

7 Kyseisen yleissopimuksen 94 artiklassa, jonka otsikko on ”Lippuvaltion velvollisuudet”, määrätään seuraavaa:

”1. Jokaisen valtion tulee tehokkaasti käyttää lainkäyttö- ja valvontavaltaansa hallinnollisissa, teknisissä ja sosiaalisissa kysymyksissä sellaisiin aluksiin nähden, jotka käyttävät sen lippua.

2. Jokaisen valtion tulee erityisesti:

a) pitää alusrekisteriä, joka sisältää sen lippua käyttävien alusten nimet ja muut tiedot, sellaisia aluksia lukuun ottamatta, joita yleisesti hyväksytyt kansainväliset määräykset eivät alusten pienen koon vuoksi koske; ja

b) harjoittaa sisäisen lainsäädäntönsä mukaista lainkäyttövaltaa jokaiseen sen lippua käyttävään alukseen, sen päällikköön, muuhun päällystöön ja miehistöön nähden alusta koskevissa hallinnollisissa, teknisissä ja sosiaalisissa asioissa.

3. Jokaisen valtion tulee ryhtyä sen lippua käyttävien aluksien suhteen sellaisiin tarpeellisiin toimiin, joilla taataan turvallisuus merellä – –

– –”

Unionin oikeus

Toinen direktiivi 88/357

8 Toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

– –

d) ’jäsenvaltiolla, jossa riski sijaitsee’:

– jäsenvaltiota, jossa omaisuus sijaitsee, jos vakuutus koskee joko rakennuksia tai rakennuksia ja niiden irtaimistoa, sikäli kuin irtaimisto on vakuutettu samalla vakuutuskirjalla,

– rekisteröintijäsenvaltiota, jos vakuutus koskee kaikenlaisia ajoneuvoja,

– jäsenvaltiota, jossa vakuutuksenottaja otti vakuutuksen, jos on kyse vakuutuksesta, joka on voimassa enintään neljä kuukautta ja kattaa matka- ja lomariskejä missä tahansa luokassa,

– kaikissa tapauksissa, jotka eivät nimenomaisesti sisälly edellä oleviin alakohtiin, jäsenvaltiota, jossa vakuutuksenottajalla on vakinainen asuinpaikka tai, jos vakuutuksenottaja on oikeushenkilö, sitä jäsenvaltiota, johon vakuutuksenottaja, johon sopimus liittyy, on sijoittautunut”.

Direktiivi 92/49

9 Direktiivin 92/49 johdanto-osan 1, 2 ja 30 perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”(1) on tarpeen toteuttaa muun ensivakuutuksen kuin henkivakuutuksen alalla sisämarkkinat niin hyvin sijoittautumisvapauden kuin palvelujen tarjoamisen vapauden kannalta, jotta helpotettaisiin niiden vakuutusyritysten, joiden kotipaikka on [Euroopan unionissa], sitoumusten tekemistä [unionin] alueella,

(2) [toinen direktiivi 88/357] on jo vaikuttanut huomattavasti sisämarkkinoiden toteuttamiseen muun ensivakuutuksen kuin henkivakuutuksen alalla antamalla vakuutuksenottajille, jotka asemansa, kokonsa tai vakuutettavien riskien luonteen vuoksi eivät tarvitse erityistä suojaa siinä jäsenvaltiossa, jossa riski sijaitsee, täydellisen vapauden hyötyä mahdollisimman laajoista vakuutusmarkkinoista,

– –

(30) tietyissä jäsenvaltioissa vakuutusliikkeeseen ei kohdistu minkäänlaista välillistä verotusta, kun taas useimmissa jäsenvaltioissa sovelletaan erityisiä veroja ja muunlaisia maksuja mukaan lukien korvaustoimielimille suoritettavat lisämaksut; verojen ja maksujen rakenne ja taso eroavat merkittävästi tällaisia veroja ja maksuja soveltavissa jäsenvaltioissa; on suotavaa välttää, että olemassa olevat erot johtavat vakuutuspalvelujen osalta jäsenvaltioiden välisen kilpailun vääristymiseen; jollei myöhemmästä yhteensovittamisesta muuta johdu, jäsenvaltion, jossa riski sijaitsee, säätämän verojärjestelmän ja muiden maksumuotojen soveltaminen on luonteeltaan sellaista, että se korjaa tämän epäkohdan ja jäsenvaltioiden tehtävänä on antaa yksityiskohtaiset määräykset näiden verojen ja maksujen kannon turvaamiseksi”.

10 Direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jokaiseen vakuutussopimukseen sovelletaan yksinomaan [toisen direktiivin 88/357] 2 artiklan d alakohdan mukaisia sen jäsenvaltion, jossa riski sijaitsee, vakuutusmaksuihin kohdistuvia välillisiä veroja ja veronluonteisia lisämaksuja, – – edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta myöhempää yhteensovittamista.”

Direktiivi 2009/138

11 Vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta 25.11.2009 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2009/138/EY (Solvenssi II) (EUVL 2009, L 335, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.9.2012 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2012/23/EU (EUVL 2012, L 249, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2009/138), kumottiin toinen direktiivi 88/357 ja direktiivi 92/49 1.1.2014 alkavin vaikutuksin.

12 Direktiivin 2009/138 13 artiklan 13 alakohdan b alakohdan mukaan ”jäsenvaltiolla, jossa riski sijaitsee” tarkoitetaan ”rekisteröintijäsenvaltiota, jos vakuutus koskee kaikenlaisia ajoneuvoja”.

13 Kyseisen direktiivin 13 artiklan 14 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

– –

14) ’sitoumusjäsenvaltiolla’ jäsenvaltiota, jossa sijaitsee jompikumpi seuraavista:
a) vakuutuksenottajan vakinainen asuinpaikka; tai
b) jos vakuutuksenottaja on oikeushenkilö, tämän vakuutuksenottajan se sijoittautumispaikka, johon sopimus liittyy”.

14 Direktiivin 2009/138 157 artiklan, jonka otsikko on ”Vakuutusmaksuja koskevat verot”, 1 kohdassa säädetään, että ”jokaiseen vakuutussopimukseen sovelletaan yksinomaan jäsenvaltion, jossa riski sijaitsee, tai sitoumusjäsenvaltion vakuutusmaksuihin kohdistuvia välillisiä veroja ja veronluonteisia lisämaksuja, sanotun kuitenkaan rajoittamatta myöhempää yhteensovittamista”.

15 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan toinen direktiivi 88/357 ja direktiivi 92/49 olivat kuitenkin edelleen sovellettavissa, joten ennakkoratkaisupyyntöön on vastattava ainoastaan näiden direktiivien perusteella.

Saksan oikeus

VersStG

16 Saksan 10.1.1996 annetun vakuutusverolain (Versicherungssteuergesetz; BGBl. I, s. 22; jäljempänä VersStG) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Sopimukseen tai mihin tahansa muuhun lähteeseen perustuvan vakuutussuhteen perusteella suoritettava vakuutusmaksu on veronalaista.

(2) Jos [Euroopan unionin] jäsenvaltioiden tai muiden Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehdyn sopimuksen [(EYVL 1994, L 1, s. 3)] allekirjoittajavaltioiden alueelle sijoittautunut vakuutuksenantaja on vakuutussuhteen osapuoli, verovelvollisuus syntyy siinä tapauksessa, että vakuutuksenottaja on luonnollinen henkilö, vain, jos hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikansa on vakuutusmaksun maksamishetkellä tämän lain alueelliseen soveltamisalaan kuuluvalla alueella, tai siinä tapauksessa, että vakuutuksenottaja ei ole luonnollinen henkilö, jos yritys, kiinteä toimipaikka tai vastaava paikka, johon vakuutussuhde liittyy, sijaitsee vakuutusmaksun maksamishetkellä tämän lain alueelliseen soveltamisalaan kuuluvalla alueella. Verovelvollisuus riippuu lisäksi silloin, kun vakuutettuja ovat

– –

2) kaikenlaisiin ajoneuvoihin liittyvät riskit, siitä, että ajoneuvo on tämän lain alueelliseen soveltamisalaan kuuluvalla alueella merkitty viralliseen tai virallisesti hyväksyttyyn rekisteriin ja että ajoneuvolle on annettu tunniste

– –”

SchRegO

17 Alusrekisteriasetuksen (Schiffsregisterordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä SchRegO), 1 §:n 1 momentissa säädetään, että alioikeudet (Amtsgerichte) hallinnoivat alusrekisterejä.

18 SchRegO:n 3 §:n 2 momentin mukaan merialusten rekisteriin merkitään kauppamerenkulkuun käytettävät alukset ja muut merenkulkuun käytettävät alukset (merialukset), silloin kun niiden on purjehdittava tai niillä on oikeus purjehtia Saksan lipun alla merialusten lippuvaltiota koskevasta oikeudesta ja sisävesialusten lipunkäytöstä annetun lain (lippuvaltiolaki) (Gesetz über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe (Flaggenrechtsgesetz), jäljempänä FlaggRG) 1 tai 2 §:n mukaisesti.

19 SchRegO:n 10 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan omistajalla on velvollisuus rekisteröidä merialus, jos sen on purjehdittava Saksan lipun alla FlaggRG:n 1 §:n mukaan.

20 SchRegO:n 14 §:n 1 momentissa säädetään, että niin kauan kuin alus on rekisteröity ulkomaiseen alusrekisteriin, sitä ei voida rekisteröidä saksalaiseen alusrekisteriin.

21 Ulosliputusluvan osalta SchRegO:n 17 §:n 2 momentissa asetetaan velvollisuus, jonka mukaan alusrekisterissä on mainittava kielto käyttää Saksan lipun alla purjehtimista koskevaa oikeutta ja tällaisen kiellon kesto, ja siinä säädetään, että jos kyseinen lupa perutaan, on haettava merkintää alusrekisteriin luvasta käyttää uudelleen oikeutta Saksan lipun alla purjehtimiseen.

FlaggRG

22 FlaggRG:n 1 §:n 1 momentin mukaan kaikkien kauppamerenkulkuun käytettävien alusten ja muiden merenkulkuun käytettävien alusten (merialusten), joiden omistajat ovat Saksan kansalaisia, joiden kotipaikka on Saksan liittotasavallan perustuslain (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) soveltamisalaan kuuluvalla alueella, on purjehdittava Saksan lipun alla.

23 FlaggRG:n 6 §:n 1 momentin mukaan merialukset, joiden on kyseisen lain 1 §:n nojalla purjehdittava Saksan lipun alla, eivät saa käyttää muita lippuja kansallisina lippuina.

24 FlaggRG:n 7 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (Saksan liittovaltion merenkulku- ja hydrografiavirasto, jäljempänä BSH) voi hakemuksen perusteella myöntää alusrekisteriin rekisteröidyn merialuksen omistajalle tai haltijalle korkeintaan kahdeksi vuodeksi ja tietyin edellytyksin peruuttamiskelpoisen luvan purjehtia Saksan lipun sijaan muun kansallisen lipun alla, jonka käyttäminen on sallittua asiassa sovellettavan ulkomaisen oikeuden nojalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta unionin oikeudesta johtuvia oikeuksia ja velvollisuuksia.

25 FlaggRG:n 7a §:n 3 momentin mukaan oikeutta purjehtia Saksan lipun alla ei voida käyttää niin kauan kuin ulosliputuslupa on voimassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

26 P & I on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut vakuutusyhtiö, joka tarjoaa merivakuutuksia maailmanlaajuisesti ja joka on 2.11.2011 lähtien ollut pääasiassa kyseessä olevat vakuutussopimukset tehneen Marine Shipping Mutual Insurance Company -vakuutusyhtiön oikeudellinen seuraaja.

27 Kyseiset vakuutussopimukset oli tehty 14 merenkulkualan yhtiön kanssa, ja ne kattavat näiden omistamien merialusten käyttämiseen liittyvät eri riskit. Nämä sopimukset koskevat erityisesti siviilioikeudellista vastuuta, oikeusturvaa, niin sanottua kaskoturvaa (joka kattaa erilaisia aluksille aiheutuneita vahinkoja) ja sotariskejä.

28 Nämä yhtiöt ovat sijoittautuneet Saksaan, ja ne on merkitty Amtsgericht Hamburgin (Hampurin alioikeus, Saksa) ylläpitämään kaupparekisteriin Saksan oikeuden mukaisina rajavastuuyhtiöinä (GmbH).

29 Kaikki asianomaiset merialukset on merkitty tämän saman tuomioistuimen ylläpitämään alusrekisteriin.

30 Pääasiassa kyseessä olevien vakuutussopimusten osapuolina ovat myös vakuutuksenottajina tai yhteisesti vakuutettuina sekä laivanvarustamo, joka harjoittaa toimintaansa kyseisten 14 yhtiön hallinnoijana ja jonka laivasto sisältää kaikki pääasiassa kyseessä olevat merialukset, että Liberiaan ja Maltalle sijoittautuneet yritykset, jotka harjoittavat miehittämättömän aluksen vuokraamista.

31 FlaggRG:n 7 §:n 1 momentin mukaisesti BSH antoi pääasiassa kyseessä olevien yhtiöiden aluksille luvan purjehtia Saksan lipun sijaan Maltan tai Liberian lipun alla. Ulosliputuksen aikana kyseiset alukset pysyivät kuitenkin merkittyinä saksalaiseen alusrekisteriin.

32 P & I on saanut pääasiassa kyseessä olevien vakuutussopimusten perusteella vakuutusmaksuja, joista ei ole tehty Saksassa vakuutusveroilmoitusta.

33 BZS teki vuonna 2012 suorittamansa verotarkastuksen johdosta 11.11.2014 päivätyn maksuunpanopäätöksen, jossa se vaati P & I:tä maksamaan vuoden 2009 joulukuulta 13 374,57 euron suuruisen vakuutusveron.

34 BZS hylkäsi P & I:n tästä maksuunpanopäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen 15.1.2016 tekemällään päätöksellä.

35 Kyseinen yhtiö nosti tästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja väitti muun muassa, että pääasiassa kyseessä olevat vakuutusmaksut eivät ole veronalaisia Saksassa, koska vakuutettuihin merialuksiin liittyvät riskit eivät sijaitse kyseisessä jäsenvaltiossa.

36 P & I katsoo tältä osin, että toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu rekisteröintivaltio, jolle kyseisiä vakuutusmaksuja koskeva verotusvalta kuuluu, on se, joka on hyväksynyt kyseisen aluksen liikenteeseen. Kyse on tarkemmin sanoen valtiosta, jonka lipun alla alus purjehtii, koska tämä valtio vahvistaa sen lipun alla purjehtivilta aluksilta vaaditun laatutason ja on näin ollen vastuussa näiden alusten aiheuttamasta riskistä.

37 BZS sitä vastoin väittää, että pääasiassa kyseessä olevien vakuutusmaksujen maksaminen on veronalaista Saksassa, koska VersStG:n 1 §:n 2 momentin toisen virkkeen 2 kohdasta ilmenee, että Saksan lainsäätäjä on pannut toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan asianmukaisesti täytäntöön, kun se on liittänyt vakuutusmaksuverovelvollisuuden kyseessä olevan aluksen merkitsemiseen viralliseen rekisteriin ja tunnisteen antamiseen kyseiselle alukselle sen liikenteeseen hyväksynnän tai virallisen liikennöintiluvan myöntämisen sijaan. Tällaisena virallisena rekisterinä voidaan kuitenkin pitää ainoastaan alusrekisteriä, jonka olennaisena tarkoituksena on osoittaa kyseisen aluksen omistusoikeus.

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että jos sovelletaan yksinomaan kansallista oikeutta ja erityisesti VersStG:n 1 §:n 2 momenttia, P & I:n saamia vakuutusmaksuja on verotettava Saksassa, koska pääasiassa kyseessä olevat merialukset on rekisteröity Saksassa kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun viralliseen tai virallisesti hyväksyttyyn rekisteriin eli alusrekisteriin.

39 Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, voiko toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu ”kaikenlaisia ajoneuvoja” koskevien vakuutusten osalta saksankielinen käsite ”Zulassungsmitgliedstaat” eli ”hyväksyntäjäsenvaltio” tai ”rekisteröintijäsenvaltio”, jota ei ole määritelty, viitata valtioon, jonka lipun alla alus purjehtii, eli valtioon, joka vahvistaa merialuksen käyttöön yleisessä liikenteessä sovellettavat oikeusnormit ja siten sen käyttämistä koskevat edellytykset.

40 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön viitaten (tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332 ja tuomio 17.1.2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33), missä määrin toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toista luetelmakohtaa tulkittaessa on mahdollista tukeutua ainoastaan ajoneuvon rekisteröintiin ottamatta huomioon kyseisen ajoneuvon liikenteeseen hyväksymistä.

41 Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [toisen direktiivin 88/357] 2 artiklan d alakohdan toista luetelmakohtaa, luettuna yhdessä [kyseisen direktiivin] 25 artiklan ensimmäisen kohdan alkuosan kanssa, tai direktiivin [92/49] 46 artiklan 2 kohtaa tulkittava sen jäsenvaltion, jossa riski sijaitsee, määrittämisen osalta siten, että

merialuksen kuljettamiseen liittyviltä riskeiltä suojautumisen tapauksessa kyse on tässä yhteydessä valtiosta, jossa merialus on merkitty viralliseen rekisteriin omistusoikeuden osoittamiseksi, vai valtiosta, jonka lipun alla merialus purjehtii?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että kun vakuutussopimukset koskevat sellaisten merialusten käyttöön liittyvien eri riskien kattamista, jotka on merkitty jäsenvaltion ylläpitämään alusrekisteriin mutta jotka purjehtivat toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla tilapäisen ulosliputusluvan nojalla, näissä säännöksissä tarkoitettuna kyseessä olevan aluksen rekisteröintijäsenvaltiona ja siten jäsenvaltiona, jossa riski sijaitsee ja jolla on yksinomainen verotusvalta kyseisten vakuutussopimusten mukaisiin vakuutusmaksuihin, on pidettävä jäsenvaltiota, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon kyseinen alus on merkitty pääasiallisesti kyseisen aluksen omistusoikeuden osoittamiseksi, vai onko sellaisena pidettävä jäsenvaltiota tai kolmatta valtiota, jonka lipun alla sama alus purjehtii.

43 Direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ja toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisesta luetelmakohdasta yhdessä luettuina seuraa, että jos vakuutussopimus koskee ”kaikenlaisia ajoneuvoja”, sopimukseen sovelletaan ”vakuutusmaksuihin kohdistuvia välillisiä veroja ja veronluonteisia maksuja” kyseessä olevan ajoneuvon ”rekisteröintijäsenvaltiossa”, jonka katsotaan olevan ”jäsenvaltio, jossa riski sijaitsee”.

44 Pääasian erityispiirre liittyy siihen, että kyseessä olevat alukset on merkitty Amtsgericht Hamburgin ylläpitämään alusrekisteriin ja ne pysyvät merkittyinä kyseiseen rekisteriin, vaikka sen jälkeen, kun BSH, joka on alalla toimivaltainen Saksan viranomainen, on myöntänyt ulosliputusluvan, nämä alukset purjehtivat väliaikaisesti jonkin toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla.

45 Tällaisessa poikkeuksellisessa tilanteessa nousee esiin kysymys siitä, onko toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu ”rekisteröintijäsenvaltio” ja näin ollen direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu ”jäsenvaltio, jossa riski sijaitsee”, valtio, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon kyseinen alus on merkitty pääasiallisesti kyseisen aluksen omistusoikeuden todistamiseksi, vai ennemminkin valtio, jonka lipun alla mainittu alus purjehtii ja jossa kyseisen alus on myös voitu merkitä rekisteriin.

46 Aluksi on muistutettava ensinnäkin, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että jäsenvaltioiden tehtävänä on kansainvälisen oikeuden yleisten sääntöjen mukaisesti määrittää tarvittavat edellytykset alusten merkitsemiseksi niiden rekistereihin sekä oikeuden purjehtia niiden lipun alla antamiseksi näille aluksille ja että tätä toimivaltaa käyttäessään jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeuden sääntöjä (ks. vastaavasti tuomio 25.7.1991, Factortame ym., C-221/89, EU:C:1991:320, 13 ja 14 kohta), missä yhteydessä on huomattava, että Montego Bayn yleissopimuksen – jonka tulkitsemiseen unionin tuomioistuimella on toimivalta (tuomio 7.5.2020, Rina, C-641/18, EU:C:2020:349, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) – 91 artiklan 1 kappaleen mukaan valtion ja kyseessä olevien alusten välillä tulee olla ”todellinen yhteys” riippumatta siitä, onko kyse niiden rekisteröinnistä kyseisen valtion alueella vai näiden alusten oikeudesta tai mahdollisuudesta purjehtia mainitun valtion lipun alla.

47 Toiseksi on todettava, että jäsenvaltio, joka on direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan nojalla toimivaltainen kantamaan veroa vakuutusmaksuista, on jäsenvaltio, jossa ajoneuvo on rekisteröity kyseisten maksujen maksamispäivänä, eikä se jäsenvaltio, jossa ajoneuvo oli rekisteröity vakuutussopimuksen tekopäivänä, koska näitä säännöksiä on tulkittava ”dynaamisesti” (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, 53 kohta).

48 Kun kyse on toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetun rekisteröintijäsenvaltion käsitteen tulkinnasta, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen vaatimuksista että yhdenvertaisuusperiaatteesta seuraa, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti ottamalla huomioon paitsi kyseisen säännöksen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa se on (ks. vastaavasti mm. tuomio 21.2.2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, 23 kohta ja tuomio 19.12.2013, Fish Legal ja Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin oikeussäännön syntyhistoriasta voi myös ilmetä sen tulkinnan kannalta merkityksellisiä seikkoja, kuten muun muassa Euroopan komissio on huomauttanut (tuomio 25.6.2020, A ym. (Tuulivoimalat – Aalter ja Nevele), C-24/19, EU:C:2020:503, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 On todettava, että unionin lainsäätäjä ei ole määritellyt toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettua käsitettä ”rekisteröintijäsenvaltio” ja että tämä säännös ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi. Näin ollen tätä käsitettä on tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti.

50 Tämä yhtenäinen tulkinta on sitäkin tärkeämpää, koska kyseisen säännöksen ainoa tarkoitus on määrittää jäsenvaltio, jolla on direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukainen yksinomainen vakuutusmaksujen verotusvalta.

51 Ensinnäkin toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan sanamuodosta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyt kyseisen säännöksen tulkinnasta liittyvät erityisesti tämän säännöksen saksankielisen version moniselitteisyyteen siltä osin kuin siinä käytetään käsitettä ”Zulassungsmitgliedstaat”, jolla sen asiayhteyden mukaan viitataan joko aluksen rekisteröintijäsenvaltioon tai sen liikenteeseen hyväksynnän tai liikennöintiluvan myöntäneeseen jäsenvaltioon.

52 P & I käyttää käsitettä ”Zulassungsmitgliedstaat” tarkoittaen jäsenvaltiota, joka on hyväksynyt ajoneuvon liikenteeseen tai myöntänyt sille liikennöintiluvan, tukeakseen väitettä siitä, että toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu rekisteröintijäsenvaltion käsite tarkoittaa valtiota, joka on hyväksynyt ajoneuvon eli tässä tapauksessa aluksen liikenteeseen tai myöntänyt sille liikennöintiluvan, mikä todistetaan sen rekisteröinnillä. Koska alusten hyväksyntää tai liikennöintilupaa ei – toisin kuin muiden ajoneuvojen, kuten autojen, moottoripyörien tai ilma-alusten osalta – ole unionin tasolla säännelty, on viitattava valtioon, jonka lipun alla alus purjehtii, koska kyseinen valtio säätää aluksen käyttöön sovellettavista oikeussäännöistä, mikä on yhteydessä aluksen käyttämiseen liittyvään riskiin.

53 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa, kaikissa muissa toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan kieliversioissa kuin saksankielisessä versiossa käytetään kuitenkin rekisteröintijäsenvaltion tai kirjaamisjäsenvaltion käsitettä.

54 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jossakin kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden (tuomio 12.9.2019, A ym., C-347/17, EU:C:2019:720, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Tältä osin on todettava, että käsite ”Zulassungsmitgliedstaat”, yhdessä sen kahdesta merkityksestä eli nimenomaan rekisteröinti- tai kirjaamisjäsenvaltion merkityksessä, sopii yhteen kaikissa muissa toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan kieliversioissa käytetyn terminologian kanssa.

56 Tämän säännöksen sellaista tulkintaa, että siinä viitattaisiin jäsenvaltioon, jossa alus on hyväksytty liikenteeseen tai sille on myönnetty liikennöintilupa, vastaan puhuu myös se, että alusten osalta ei – toisin kuin muiden tässä säännöksessä tarkoitettujen ajoneuvojen osalta – unionin tasolla ole tällaista hyväksymistä tai lupaa koskevaa lainsäädäntöä.

57 Näin ollen pelkästään toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan sanamuodon tarkastelun osalta on katsottava, että tässä säännöksessä, kun sitä tarkastellaan sen kaikkien kieliversioiden valossa, viitataan aluksen rekisteröinti- tai kirjaamisjäsenvaltioon eikä jäsenvaltioon, jossa alus on hyväksytty liikenteeseen tai jossa sille on annettu liikennöintilupa ja johon ainoastaan tämän säännöksen saksankielisessä versiossa voidaan viitata käsitteen ”Zulassungsmitgliedstaat” toisessa merkityksessä.

58 On lisättävä, että aluksen rekisteröinnin ja kirjaamisen käsitteet ovat tavanomaisen merkityksensä mukaan toisiaan korvaavia toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohan soveltamiseksi, kuten tämän säännöksen muista kieliversioista kuin saksankielisestä versiosta ilmenee, sillä niissä, kuten tämän tuomion 53 kohdassa on jo todettu, käytetään jompaakumpaa näistä käsitteistä.

59 Edelleen pelkästään toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan sanamuodon perusteella ei kuitenkaan voida ensi näkemältä pitää pois suljettuna, että käsitteillä ”rekisteröintijäsenvaltio” tai ”kirjaamisjäsenvaltio” voidaan tarkoittaa paitsi valtiota, joka ylläpitää rekisteriä, johon alukset on merkitty niiden omistusoikeuden tai tarvittaessa muiden aluksia koskevien esineoikeuksien osoittamiseksi, mukaan lukien niitä rasittavat kiinnitykset, myös valtiota, jonka lipun alla alus purjehtii, koska – kuten Montego Bayn yleissopimuksen 94 artiklan 2 kappaleen a kohdassa määrätään – jokaisen valtion tulee pitää kansallista rekisteriä sen lipun alla purjehtivista aluksista.

60 Toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan syntyhistoriasta on todettava, että kyseisen direktiivin taustalla olevassa 30.12.1975 annetussa komission alkuperäisessä ehdotuksessa (KOM(1975) 516 lopullinen) (EYVL 1976, C 32, s. 2) todettiin, että ”jäsenvaltiolla, jossa riski sijaitsee” olisi ymmärrettävä tarkoitettavan joko ”rekisteröintijäsenvaltiota, silloin kun vakuutus koskee maa-ajoneuvoja” tai ”jäsenvaltiota, jossa vakuutuksenottajalla on vakinainen asuinpaikka, silloin kun vakuutuksenottaja on ajoneuvon omistaja, hänellä on taloudellinen intressi kyseiseen ajoneuvoon tai hän hallinnoi ajoneuvoa, tai muussa tapauksessa ajoneuvon rekisteröintijäsenvaltiota, silloin kun vakuutus koskee rautateiden liikkuvaa kalustoa, ilma-aluksia tai meri-, järvi- ja jokialuksia”.

61 Muutetussa direktiiviehdotuksessa, joka annettiin 16.2.1978 (KOM(1978) 63 lopullinen), nämä kaksi liityntäperustetta pysytettiin, mutta niiden järjestys oli käänteinen, joten liityntää vakuutuksenottajan vakinaisen asuinpaikan jäsenvaltioon sovellettiin ainoastaan siinä oletetussa tilanteessa, jossa ajoneuvoa ei ollut rekisteröity.

62 Toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan lopullisessa versiossa mainitaan ainoastaan ”rekisteröintijäsenvaltio” kaikkien ajoneuvojen osalta, mukaan lukien vesialukset.

63 Vaikka liityntäperuste vakuutuksenottajan vakinaisen asuinpaikan tai sijoittautumispaikan jäsenvaltioon sisältyy toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan viimeiseen luetelmakohtaan sisältyvään kaatosääntöön, tätä sääntöä ei sovelleta kaikenlaisia ajoneuvoja koskeviin vakuutuksiin, koska nämä mainitaan nimenomaisesti tämän säännöksen toisessa luetelmakohdassa. Näin ollen tällä kaatosäännöllä ei ole välitöntä vaikutusta mainitun säännöksen toisessa luetelmakohdassa olevien ilmaisujen tulkintaan.

64 Kuten komissio väittää, on kuitenkin niin, että toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan syntyhistoria näyttää viittaavan siihen, että ”rekisteröintijäsenvaltioon” pohjautuva liityntäperuste viittaa implisiittisesti kyseisen aluksen omistavan henkilön tai yhtiön taikka kyseiseen alukseen liittyvän taloudellisen intressin ja sen valtion, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon alus on merkitty ja joka osoittaa aluksen omistusoikeuden, väliseen yhteyteen.

65 On kuitenkin myönnettävä, että kyseisen säännöksen syntyhistoria voidaan ymmärtää myös siten, että sen perusteella, että unionin lainsäätäjä on lopulta hyväksynyt yhden ainoan ”rekisteröintijäsenvaltioon” pohjautuvan liityntäperusteen, voidaan päätellä, että vaihtoehtoisella perusteella, joka viittaa vakuutuksenottajan, joka on kyseisen ajoneuvon omistaja tai jolla on taloudellinen intressi kyseiseen ajoneuvoon taikka joka on sen hallinnoija, vakituiseen asuinpaikkaan, ei saisi olla merkitystä toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan yhteydessä vaan enintään tämän säännöksen viimeisen luetelmakohdan yhteydessä.

66 Näin ollen tämän syntyhistorian perusteella ei voida päätellä, miten toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettua rekisterijäsenvaltion käsitettä olisi tulkittava.

67 Direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan säännösten asiayhteydestä ja tarkoituksesta on muistutettava, että kyseisen 2 artiklan d alakohdasta ilmenee, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut tarjota kaikentyyppisten vakuutettujen riskien osalta ratkaisua, joka mahdollistaa riskin sijaintivaltion määrittämisen pikemminkin konkreettisten ja fyysisten kriteerien kuin oikeudellisten kriteerien perusteella. Tavoitteena oli, että kunkin riskin osalta määritellään konkreettinen tekijä, jonka perusteella riskin voidaan katsoa sijaitsevan tietyssä jäsenvaltiossa (tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 44 kohta).

68 Jos sopimus koskee ajoneuvoa, toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan mukaan jäsenvaltio, jossa riski sijaitsee, on rekisteröintivaltio, vaikka kyse ei ole jäsenvaltiosta, jossa ajoneuvoa käytetään (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 45 kohta).

69 Direktiivin 92/49 30 perustelukappaleen valossa ilmenee, että 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan tarkoituksena on vähentää sitä vaaraa, että vakuutustoiminnasta kannettavien välillisten verojen ja maksujen rakenteen ja tason erot johtaisivat vakuutuspalveluja koskeviin kilpailun vääristymiin jäsenvaltioiden välillä (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 49 kohta).

70 Se, että riskin sijaintipaikka on valittu ratkaisevaksi kriteeriksi määritettäessä verotuksen suhteen toimivaltaista valtiota, on omiaan poistamaan kilpailun vääristymiä eri jäsenvaltioissa sijaitsevien vakuutuspalveluja tarjoavien yritysten välillä (tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 50 kohta).

71 Tämä valinta poistaa myös kaksinkertaisen verotuksen vaaran sekä mahdollisuuden kiertää veroa, koska jokainen riski kohdentuu yhteen toimipaikkaan ja näin ollen yhteen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 51 kohta).

72 Tästä seuraa, että direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan säännösten tulkinnassa on otettava asianmukaisesti huomioon tavoite poistaa kilpailun vääristymät eri jäsenvaltioissa olevien vakuutuspalveluja tarjoavien yritysten välillä, mikä merkitsee sitä, että sekä kaksinkertaisen verotuksen että veron kiertämisen vaara on sivuutettava antamalla etusija sellaiselle tulkinnalle, jolla varmistetaan, että kyseinen riski sijoittuu yhteen ainoaan jäsenvaltioon, ja joka perustuu konkreettisiin ja fyysisiin seikkoihin tukeutuvaan riskin sijoittumiskriteerin käsitteeseen eikä oikeudellisiin kriteereihin.

73 Kun otetaan huomioon mainittujen säännösten tarkoitukset, herää näin ollen kysymys siitä, seuraako näistä säännöksistä, että toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettua käsitettä ”rekisteröintijäsenvaltio” on tulkittava siten, että sillä viitataan siihen jäsenvaltioon, joka ylläpitää alusrekisterin kaltaista rekisteriä, johon alukset on kirjattu, jotta voidaan tunnistaa alusten liityntä niiden omistajiin, jotka ovat vastuussa näistä aluksista, vai pikemminkin jäsenvaltioon, jonka lipun alla mainitut alukset purjehtivat ja joka Montego Bayn yleissopimuksen 94 artiklan mukaisesti ”pitää alusrekisteriä, joka sisältää sen lippua käyttävien alusten nimet ja muut tiedot”, ”harjoittaa sisäisen lainsäädäntönsä mukaista lainkäyttövaltaa – – alusta koskevissa hallinnollisissa, teknisissä ja sosiaalisissa asioissa” sekä ryhtyy ”tarpeellisiin toimiin, joilla taataan turvallisuus merellä”.

74 Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta tavoitteesta on muistutettava, kuten tämän tuomion 46 kohdassa on jo todettu, että unionin oikeuden nykytilassa ja kansainvälisen oikeuden mukaisesti kukin jäsenvaltio vahvistaa ehdot, joilla alukset rekisteröidään sen alueella ja joilla niillä on oikeus käyttää sen lippua ja ne saavat sen kansallisuuden, ja Montego Bayn yleissopimuksen 91 artiklan 1 kappaleen mukaisesti valtion ja kyseessä olevien alusten välillä tulee olla ”todellinen yhteys”.

75 Koska alusten rekisteröintiä koskevia sääntöjä ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, ei siis voida sulkea pois sitä, että alus on rekisteröity useissa jäsenvaltioissa, kun tämän aluksen ja useiden jäsenvaltioiden välillä on todellisia yhteyksiä, mikä voisi johtaa useammankertaiseen verotukseen.

76 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 75 kohdassa todennut, useimpien jäsenvaltioiden lainsäädännössä kuitenkin suljetaan pois moninkertaiset rekisteröinnit, jotka voivat johtaa useammankertaiseen verotukseen.

77 Nyt käsiteltävässä asiassa SchRegO:n 14 §:n 1 momentissa säädetään, että alusta ei voida merkitä saksalaiseen alusrekisteriin niin kauan kuin alus on merkitty ulkomaiseen alusrekisteriin.

78 Toisaalta on todettava, että Montego Bayn yleissopimuksen 92 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että ”alukset saavat käyttää vain yhden valtion lippua”, mikä – jos toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan soveltamiseksi hyväksyttäisiin lippuvaltiota koskeva liityntäperuste – olisi omiaan sulkemaan pois kaksinkertaisen rekisteröinnin ja näin ollen kaksinkertaisen verotuksen.

79 FlaggRG:n 6 §:n 1 momentin mukaan merialukset, joiden on kyseisen lain 1 §:n nojalla purjehdittava Saksan lipun alla, eivät saa käyttää muita lippuja kansallisina lippuina.

80 Lippuvaltion käyttäminen riskin paikallistamiseksi toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan soveltamista varten ei silti mahdollista sitä, että estettäisiin veron kiertämisen vaara, joka on toinen direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan tavoite, kuten osoittaa juuri käsiteltävänä oleva pääasia, jolle on ominaista kyseessä olevien alusten ulosliputus, jonka tosin on sallinut valtio, jossa nämä alukset olivat ja pysyvät rekisteröityinä, ja sellaisen toisen lippuvaltion valinta, jolla on selvästi vähemmän suorat ja konkreettiset yhteydet näihin aluksiin kuin jäsenvaltiolla, jossa ne on rekisteröity pääasiallisesti niiden omistusoikeuden osoittamiseksi.

81 Kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 73 kohdassa, tästä seuraa, että käyttämällä sitä valtiota, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon alukset on merkitty, riskin paikallistamiseksi toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan soveltamista varten, voidaan paremmin vastata kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen vaaran välttämistä koskeviin tämän direktiivin tavoitteisiin.

82 Toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetun käsitteen ”rekisteröintijäsenvaltio” tulkinta on lisäksi tehtävä ottamalla huomioon jo tämän tuomion 67 kohdassa esiin tuotu kyseisen säännöksen tavoite riskin sijaintivaltion määrittämisestä konkreettisten ja fyysisten kriteerien perusteella, jotta jokaista riskiä vastaisi konkreettinen tekijä, jonka perusteella se voidaan paikallistaa tiettyyn jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, 44 kohta).

83 Koska alusrekisterin pääasiallisena tarkoituksena on yksilöidä siihen merkityn aluksen omistaja, jolla on ensisijaisesti vastuu kyseiseen alukseen ja sen käyttämiseen liittyvistä riskeistä, mistä syystä omistaja on tehnyt nämä riskit kattavan vakuutussopimuksen suojatakseen varallisuusintressejään kyseiseen alukseen, alusrekisteri mahdollistaa kyseiseen alukseen liittyvien riskien paikallistamisen tietyssä jäsenvaltiossa konkreettisen ja fyysisen tekijän eli tämän saman aluksen omistajan ja sen jäsenvaltion välillä, jossa alus on rekisteröity ja joka voidaan yksilöidä tarkemmin jäsenvaltioksi, jonka kansalaisuus mainitulla omistajalla on ja/tai jossa tämän asuin- tai kotipaikka on.

84 Tällaisella liityntäperusteella voidaan myös kattaa monimutkaiset tapaukset, jotka ovat yleisiä merivakuutusalalla ja joista pääasia on osoituksena, siltä osin kuin sille on ominaista sellaisten hyvin erilaisten riskien kattaminen, joita syntyy alusten käyttämisestä ja laivanvarustamoiden sekä miehittämättömien alusten vuokrausyritysten toiminnasta.

85 Lisäksi tällaista perustetta voidaan soveltaa yhtenäisellä tavalla toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuihin kaikenlaisiin ajoneuvoihin.

86 Kuten komissio on myös huomauttanut, sen valtion, jonka lipun alla alus purjehtii, ja alukseen liittyvää riskiä koskevan vastuun välillä ei sitä vastoin lähtökohtaisesti ole olemassa konkreettista ja suoraa liityntää, jonka avulla voidaan paikallistaa tämä riski kyseisen valtion alueelle.

87 Vaikka valtio, jonka lipun alla alus purjehtii, tosin valvookin sitä ja ryhtyy toimenpiteisiin turvatakseen sen turvallisuuden merellä, näillä seikoilla ei sellaisinaan ole yhteyttä aluksen käytölle ominaiseen riskiin, joka liittyy aluksen omistajaan, jolla on ensi sijassa intressi mainitun aluksen vakuuttamiseen taloudellisten intressiensä suojaamiseksi.

88 Lopuksi on muistutettava, että toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla sen jäsenvaltion määrittämiseksi, jossa riski sijaitsee, on yksilöitävä erityisesti se toiminta, johon liittyvät riskit pääasiassa kyseessä olevat eri vakuutussopimukset kattavat (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33, 31 kohta).

89 Kuten myös julkisasiamies on lähtökohtaisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 85 kohdassa, on kuitenkin todettava – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu –, että nyt käsiteltävässä asiassa kyseisten alusten käyttöön liittyvien eri riskien sijainnin Saksassa vahvistaa se, että alusten omistajayhtiöiden, joilla on ensisijainen vastuu aluksista ja niiden käytöstä, tekemät pääasiassa kyseessä olevat vakuutussopimukset, jotka kattavat kyseiset riskit, näyttävät pysyneen muuttumattomina huolimatta mainittujen alusten tilapäisestä ulosliputuksesta.

90 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että direktiivin 92/49 46 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä toisen direktiivin 88/357 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun vakuutussopimukset koskevat sellaisten merialusten käyttöön liittyvien riskien kattamista, jotka on merkitty jäsenvaltion ylläpitämään alusrekisteriin mutta jotka purjehtivat tilapäisen ulosliputusluvan nojalla toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla, näissä säännöksissä tarkoitettuna kyseessä olevan aluksen rekisteröintijäsenvaltiona ja siten jäsenvaltiona, jossa riski sijaitsee ja jolla on yksinomainen verotusvalta mainittujen vakuutussopimusten perusteella maksettuihin vakuutusmaksuihin, on pidettävä jäsenvaltiota, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon kyseinen alus on merkitty pääasiallisesti sen omistusoikeuden osoituksena.

Oikeudenkäyntikulut

91 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Muuta ensivakuutusta kuin henkivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta sekä direktiivien 73/239/ETY ja 88/357/ETY muuttamisesta 18.6.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/49/ETY (kolmas vahinkovakuutusdirektiivi) 46 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä muuta ensivakuutusta kuin henkivakuutusta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta, säännöksistä, joilla helpotetaan palvelujen tarjoamisen vapauden tehokasta käyttämistä, sekä direktiivin 73/239/ETY muuttamisesta 22.6.1988 annetun toisen neuvoston direktiivin 88/357/ETY 2 artiklan d alakohdan toisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun vakuutussopimukset koskevat sellaisten merialusten käyttöön liittyvien riskien kattamista, jotka on merkitty jäsenvaltion ylläpitämään alusrekisteriin mutta jotka purjehtivat tilapäisen ulosliputusluvan nojalla toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion lipun alla, näissä säännöksissä tarkoitettuna kyseessä olevan aluksen rekisteröintijäsenvaltiona ja siten jäsenvaltiona, jossa riski sijaitsee ja jolla on yksinomainen verotusvalta mainittujen vakuutussopimusten perusteella maksettuihin vakuutusmaksuihin, on pidettävä jäsenvaltiota, joka ylläpitää alusrekisteriä, johon kyseinen alus on merkitty pääasiallisesti sen omistusoikeuden osoituksena.

Allekirjoitukset