JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO LA PERGOLA
20 päivänä maaliskuuta 1997 *

1. Dioikitiko Protodikeio Thessalonikisin esittämillä ennakkoratkaisukysymyksillä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään tutkimaan erästä tärkeää seikkaa, joka liittyy kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavien verovapautusten järjestelmään, josta on säädetty direktiivillä 83/182/ETY (jäljempänä myös direktiivi) [1]. Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi esitetty ongelma on seuraava: voiko yksityishenkilö tuoda väliaikaisesti jäsenvaltioon, joka ei ole hänen asuinvaltionsa, useita autoja yksityis- tai ammattikäyttöön verovapaasti? Tämän kysymyksen lisäksi on esitetty muita kysymyksiä, jotka koskevat sitä, onko säännöstössä, jolla direktiivi on pantu täytäntöön Kreikan oikeusjärjestyksessä, määrätty seuraamusjärjestelmä yhteisön oikeuden periaatteiden mukainen. [2]

2. Direktiivin 1 artiklassa määritellään säädöksen soveltamisala siten, että jäsenvaltioiden on myönnettävä direktiivissä vahvistetuin edellytyksin vapautus liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista sekä tietyistä muista direktiivin liitteessä mainituista veroista, kun *moottoriajoneuvoja* tuodaan väliaikaisesti maahan toisesta jäsenvaltiosta.

3. Direktiivin 3 artiklan mukaan tietyt yksityiskäyttöön tarkoitetut *kulkuneuvot* on väliaikaisesti maahantuotaessa vapautettava veroista enintään kuuden kuukauden keskeytymättömäksi tai keskeytyväksi määräajaksi kahdentoista kuukauden ajalta. Edellytyksiä, joiden on täytyttävä, on varsinaisesti kolme: 1) *kulkuneuvot* maahantuovan luonnollisen henkilön on asuttava pysyvästi muussa jäsenvaltiossa kuin väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa; 2) näitä *kulkuneuvoja* on käytettävä yksityiskäyttöön eikä käytöllä saa olla yhteyttä ansiotoimintaan eikä voiton tavoitteluun; ja 3) *kulkuneuvoja* ei saa luovuttaa eikä antaa vuokralle väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa, eikä niitä saa lainata tämän jäsenvaltion asukkaalle. [3]

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — Yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annettu neuvoston direktiivi 83/182/ETY (EYVL L 105, s. 59).

2 — Asia C-9/92, komissio v. Kreikka, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4467). Yleisemmin on muistutettava muutamista tärkeimmistä tuomioista, joissa yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut suoraan tai välillisesti ongelmia, jotka liittyvät väliaikaiseen verovapaaseen maahantuontiin: asia 823/79, Carciati, tuomio 9.10.1980 (Kok. 1980, s. 2773); asia 134/83, Abbink, tuomio 11.12.1984 (Kok. 1984, s. 4097); asia 249/84, Profant, tuomio 3.10.1985 (Kok. 1985, s. 3237); asia 127/86, Ledoux, tuomio 6.7.1988 (Kok. 1988, s. 3741) ja asia C-297/89, Ryborg, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1943).

3 — Nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellinen 4 artikla koskee verovapautuksen myöntämistä *ammattikäytössä olevien yksityisajoneuvojen* väliaikaisessa maahantuonnissa. Tällaisessa erityistapauksessa edellytykset ovat monilta osin samanlaisia kuin yksityiskäyttöön tuotavien ajoneuvojen osalta: ajoneuvon maahantuovan luonnollisen henkilön on asuttava pysyvästi muussa jäsenvaltiossa kuin väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa; hän ei saa käyttää tätä *ajoneuvoa* suorittaakseen väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevan jäsenvaltion alueella henkilökuljetuksia rahallista vastiketta tai muuta aineellista etua vastaan taikka teollista tai kaupallista tavarankuljetusta vastiketta vastaan tai vastikkeetta; *yksityisajoneuvoa* ei saa luovuttaa, antaa vuokralle tai lainata *väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa*. Tämän säännöksen 2 kohdassa säädetään lisäksi, että vapautus myönnetään keskeytymättömänä tai keskeytyvänä kuudeksi kuukaudeksi kahdentoista kuukauden ajalta.

Direktiivissä säädetään lopuksi väliaikaisen maahantuonnin erityistapauksista [4] ja erityisjärjestelmistä. [5]

4. Käsiteltävään asiaan liittyvät tosiseikat voidaan esittää seuraavasti.

Saksassa asuva Siegfried Klattner (jäljempänä myös pääasian kantaja) oleskelee säännöllisesti Kreikassa, jossa hän omistaa lomaasunnon.

Hän toi 27.11.1989 väliaikaisesti Kreikkaan auton, sai sille Kreikan säännöstön mukaisen verovapautuksen, ja vei auton uudelleen maasta 30.4.1990. Klattner palasi tällä välin Saksaan päästäkseen lääkärinhoitoon, mikä oli välttämätöntä hänelle Jugoslaviassa tapahtuneen auto-onnettomuuden vuoksi. Hoidon päätyttyä hän palasi 14.4.1990 Kreikkaan toisella autollaan, jonka hän vei uudelleen maasta 16.7.1991 Evzonin tulliaseman kautta. Klattner kuitenkin palasi samana päivänä autollaan Doïranin tulliasemalle tuodakseen auton uudelleen maahan ja saadakseen uudelleen verovapautuksen maahantuonnin yhteydessä.

5. Kun Kreikan tulliviranomaiset tarkistivat tässä yhteydessä Klattnerin passin (tai tarkemmin sanoen passit), he huomasivat, että direktiivin täytäntöönpanoa koskevaa Kreikan säännöstöä on rikottu kahdella tavalla: kyseinen ajoneuvo oli tuotu jo kerran verovapaasti maahan, ja sitä oli käytetty Kreikan alueella pidempään kuin säännöstössä sallitut 15 kuukautta; lisäksi Klattner oli käyttänyt Kreikan valtion alueella 14.4.1990 ja 30.4.1990 välisenä aikana kahta ajoneuvoa, jotka oli tuotu saman järjestelmän perusteella verovapaasti maahan.

6. Valtiovarainministeriön 1.11.1984 tekemässä päätöksessä nro D-1254/141 [6] (jäljempänä myös ministeriön päätös) määrätään, että verovapautus myönnetään enintään

4 — Erityistapauksista säädetään 5 artiklassa. Tämän säännöksen mukaan verovapautus on myönnettävä *yksityisajoneuvojen* väliaikaisessa maahantuonnissa seuraavissa tapauksissa: a) rajoittamattomaksi ajaksi, kun käyttäjä käyttää pysyvän asuinpaikkansa sijaintijäsenvaltiossa rekisteröityä *yksityisajoneuvoa* säännöllisesti toisen jäsenvaltion alueella kuljettavalla matkalla asuinpaikasta yrityksen työpaikkaan sekä vastaavalla paluumatkalla; b) rajoitetuksi ajaksi, kun opiskelija käyttää pysyvän asuinpaikkansa sijaintijäsenvaltiossa rekisteröityä *yksityisajoneuvoa* siinä jäsenvaltiossa, jossa oleskelee yksinomaan opintojaan harjoittaakseen.

5 — Direktiivin 9 artiklan "Erityisjärjestelmät" säännöksissä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus pitää voimassa ja/tai säätää sovellettaviksi järjestelmiä, jotka ovat direktiivissä tarkoitettuja vapaampia. Erityisesti täsmennetään, että ne voivat tuojan pyynnöstä sallia väliaikaisen maahantuonnin yhteisön säännöksissä tarkoitettuja pidemmiksi määräajoiksi. Lainsäätäjä on kuitenkin vahvistanut tarkan rajan jäsenvaltioille jätetylle harkintavallalle: jäsenvaltiot eivät direktiivin perusteella missään tapauksessa voi soveltaa yhteisön alueella vähemmän edullisia verovapautuksia kuin ne, jotka ne myöntäisivät kolmannesta maasta tuotaville kulkuneuvoille (2 kohta).

6 — Päätöstä on myöhemmin muutettu 1.3.1988 tehdyllä päätöksellä nro D-247/13 (Kreikan virallinen lehti — 1951, B/6 — 4 — 88).

kuuden kuukauden (4 §:n 2 momentti) keskeytymättömäksi tai keskeytyväksi määräajaksi kahdentoista kuukauden ajalta ja että tätä määräaikaa voidaan pidentää vielä yhdeksällä kuukaudella (jolloin verovapautuksen kokonaiskestoaika on 15 kuukautta), ja sen mukaan (8 §:n 4 momentti) verovapautuksen yhdelle kulkuneuvolleen jo saanut henkilö ei saa tuoda järjestelmän perusteella maahan toista kulkuneuvoa verovapaasti.

7. Doïranin tullijohtajan antamassa verotusta koskevassa päätöksessä pääasian kantajalle määrättiin kansallisen säännöstön mukaisesti sakkoseuraamuksena yhteensä 21 043 856 Kreikan drakmaa (GRD) tulleja, muita veronluonteisia maksuja ja veronkorotuksia sekä 29 430 GRD käyttöveroa. Edellä mainitussa Kreikan säännöstössä määrätään muusta säännösten rikkomisesta kuin pelkästä maastaviennin viivästyksestä (10 §:n 7 momentti) kaksitahoinen seuraamus: mahdollisuus vaatia välittömästi maksettaviksi tullit ja muut veronluonteiset maksut, joita sovelletaan rikkomisen toteamishetkellä (ALV, kulutukseen kohdistuvat verot, käyttömaksut) ja 100 prosentin veronkorotus näin lasketulle summalle. [7]

8. Klattner on hakenut muutosta ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vaatien verotusta koskevan päätöksen kumoamista lähinnä sillä perusteella, että Kreikan täytäntöönpanosäädöksellä rikotaan direktiivin säännöksiä, koska a) sen mukaan yksi henkilö voi tuoda verovapaasti maahan vain yhden auton ja b) siinä määrätään kuljettajalle seuraamuksia, jotka ovat suhteettomia verrattuna niihin säännöstön rikkomisiin, joista häntä syytetään.

9. Koska kansallinen tuomioistuin katsoo, että epäilykset, joita pääasian kantaja on esittänyt tulkinnan osalta, ovat perusteltuja, se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

»1) Kun tiettyjä kulkuneuvoja tuodaan yhteisön alueella väliaikaisesti maahan yksityiskäyttöä varten 28.3.1983 annetun neuvoston direktiivin 83/182/ETY 3 artiklan mukaisesti, myönnetäänkö verovapautus tällöin ainoastaan yhdestä yksityisajoneuvosta vai myös useammasta kuin yhdestä yksityisajoneuvosta? Tehdäänkö edellä mainitussa direktiivissä tosiasiallisesti ero niiden yksityisajoneuvojen määrän osalta, jotka voidaan tuoda väliaikaisesti maahan verovapaasti, sen mukaan, onko nämä ajoneuvot tarkoitettu yksityis- vai ammattikäyttöön?

2) Asetetaanko tässä direktiivissä Kreikan toimivaltaisille viranomaisille sellainen konkreettinen velvollisuus, jonka

7 — Seuraamusten osalta ministeriön päätöksessä määrätään monimutkaisesta järjestelmästä, jota on täydellisyyden vuoksi hyvä käsitellä. *Jos ajoneuvoa ei viedä uudelleen maasta määräajassa* (10 §:n 1 momentti), siitä seuraa: a) 10 000 GRD:n kiinteä veronkorotus; b) sylinteritilavuuden mukaan määräytyvä veronkorotus, joka lasketaan jokaiselta päivältä, jona ajoneuvo on ollut Kreikan alueella uudelleenvientiä koskevan määräajan päätyttyä; c) maksamattomat käyttömaksut kyseiseltä ajanjaksolta. *Jos viranomaisille annetaan harhaanjohtavia tietoja verovapautusta haettaessa*, siitä seuraa ministeriön päätöksen (10 §:n 5 momentti) mukaan edellä a) ja b) kohdissa tarkoitetut veronkorotukset, jotka lasketaan jokaiselta päivältä, jona ajoneuvo on ollut Kreikan alueella sen maahantulohetkestä lähtien. Lopuksi (10 §:n 8 momentti) täsmennetään, että jos säännöksiä rikotaan usealla tavalla, veronkorotukset peritään kumulatiivisesti.

mukaan ne eivät saa lainsäädännössään rajoittaa sitä, että sama henkilö tuo väliaikaisesti maahan yksityiskäyttöä varten saman ajanjakson ajaksi tai samaan aikaan useamman kuin yhden yksityisajoneuvon verovapaasti? Voiko yksityinen oikeussubjekti vedota kansallisessa tuomioistuimessa tämän direktiivin 3 ja 9 artiklan säännöksiin valtion viranomaisia vastaan sillä perusteella, että kansallinen oikeussääntö on ristiriidassa direktiivin mainittujen säännösten kanssa?

3) Onko sellainen kansallinen oikeussääntö, jonka mukaan rikottaessa direktiivin täytäntöönpanemiseksi annetun ministeriön päätöksen tiettyjä määräyksiä (kuten esimerkiksi 8 §:n 4 momenttia, jonka mukaan sama henkilö ei saa tuoda maahan toista kulkuneuvoa) on välittömästi maksettava sovellettavat tullit ja muut veronluonteiset maksut sekä näitä määrältään vastaava veronkorotus, direktiivin tarkoituksen ja sanamuodon mukainen siltä osin kuin on osoitettu, että kyseessä on yksityisajoneuvon väliaikainen eikä lopullinen maahantuonti?

4) Onko edellisessä kohdassa tarkoitettu veronkorotus, jonka määrä on 100 prosenttia sovellettavista tulleista ja muista veronluonteisista maksuista ja johon ei vaikuta se, kuinka pitkän ajan toinen yksityisajoneuvo on ollut Kreikassa, yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukainen?"

Ensimmäinen kysymys

10. Ensimmäinen kysymys on jaettava kahteen alakysymykseen.

Ensimmäisellä alakysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, voidaanko verovapautus myöntää usean moottoriajoneuvon samanaikaisen maahantuonnin yhteydessä vai voidaanko se myöntää vain yhdestä ajoneuvosta; toisella alakysymyksellä tiedustellaan sen sijaan sitä, tehdäänkö direktiivissä tältä osin ero sen mukaan, onko ajoneuvot tarkoitettu yksityis- vai ammattikäyttöön.

Tarkastelen näitä kysymyksiä siinä järjestyksessä kuin ne on esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle.

11. Ensimmäisen kysymyksen osalta asianosaisten kannanotot ovat erittäin selkeitä.

12. Kreikan valtio väittää, että direktiivin 3 artiklaa on tulkittava siten, että verovapautus voidaan myöntää vain yhdestä ajoneuvosta. Tähän on useita syitä.

Ensimmäinen esitetty väite liittyy säädöksen sanamuotoon. Kreikan hallitus väittää, että lainsäätäjä on käyttänyt käsitettä kulkuneuvo monikossa tarkoittamaan kaikkia kulkuneuvoja ja yksikössä yksilöimään kaikkien kulkuneuvojen joukosta "jokainen erityiskohtelun saaville henkilöille kuuluvien ajoneuvojen erityinen luokka". [8]

Kreikan hallitus väittää toiseksi, että jos lainsäätäjä olisi halunnut sallia jokaisen yksityishenkilön tuoda maahan useita ajoneuvoja, se olisi rajoittanut niiden lukumäärää. Kulkuneuvojen rajoittamaton maahantuonti olisi näet ristiriidassa yksityiskäytön tai ammattikäytön kanssa, mikä on verovapautuksen ehdoton edellytys, kuten on todettu.

Kolmas väite perustuu sen sijaan direktiivin tarkoitukseen. Direktiivi on yksi vaihe jäsenvaltioiden verojärjestelmien yhdenmukaistamisprosessissa, ja sitä on sen vuoksi Kreikan hallituksen mielestä välttämättä tulkittava siten, että oikeus verovapaaseen maahantuontiin myönnetään ainoastaan tietyin, tarkasti määritellyin edellytyksin.

Kreikan hallitus vetoaa lopuksi tarpeeseen taistella veropetoksia vastaan. Direktiiviä on tulkittava ottaen huomioon, että on välttämätöntä, että kansalliseen lainsäädäntöön sisältyy objektiivisia ja todennettavissa olevia edellytyksiä petosten estämiseksi, kuten yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti todennut. [9] Kreikan hallituksen mukaan kahden auton tuonti verovapaasti voitaisiin sallia ainoastaan poikkeuksellisesti.

13. Pääasian kantaja, jonka näkemykseen komissio yhtyy, katsoo sitä vastoin, että 3 artiklassa annetaan oikeus tuoda maahan verovapaasti useampi kuin yksi samalle henkilölle kuuluva ajoneuvo.

14. Myös pääasian kantaja vetoaa ensisijaisesti säännöksen sanamuotoon. Kyseisessä säännöksessä käytetään näet monikkomuotoa määriteltäessä kulkuneuvot, jotka voidaan tuoda maahan verovapaasti. [10] Jos lainsäätäjän aikomuksena olisi ollut rajoittaa verovapaasti tuotavien tavaroiden määrää, se olisi lisännyt tätä koskevan nimenomaisen säännöksen, mitä tässä tapauksessa ei ole

8 — Kreikan valtion huomautukset, s. 17 ja 18. Niissä lainataan 3 artiklaa ("*nämä tavarat* maahantuovan luonnollisen henkilön"), 5 artiklan 1 kohtaa ("*yksityisajoneuvojen* väliaikaisessa maahantuonnissa"), 4 artiklaa ("*yksityisajoneuvon* maahantuova luonnollinen henkilö") ja 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ("käyttää — — *yksityisajoneuvoa*").

9 — Kreikan hallitus vetoaa em. asiassa Abbink annettuun tuomioon.

10 — Pääasian kantaja vetoaa 3 artiklan a kohdan bb alakohtaan sisältyvään säännökseen, jossa täsmennetään, että "*nämä tavarat* maahantuovan luonnollisen henkilön on — — käytettävä *näitä kulkuneuvoja* yksityiskäyttöön".

tehty. Tämä päätelmä on lisäksi direktiivin tarkoituksen mukainen, koska direktiivillä pyritään varmistamaan henkilöiden vapaa liikkuvuus, jota verovapaasti maahantuotavien ajoneuvojen määrän rajoittaminen estäisi. [11]

Komissio toteaa väitteestä, jonka mukaan on välttämätöntä estää veropetokset, että tämä päämäärä voidaan saavuttaa muilla keinoin rajoittamatta perusteettomasti, kuten tässä tapauksessa, direktiivillä suojatun liikkumisvapauden käyttämistä.

Asian oikeudellinen arviointi

15. Kuten direktiivin johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, direktiivillä pyritään poistamaan kussakin jäsenvaltiossa yhteisön asukkaiden vapaan liikkuvuuden esteet, joita aiheutuu tiettyjen yksityis- tai ammattikäyttöön tarkoitettujen kulkuneuvojen, joihin autot kuuluvat, väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verojärjestelmistä. [12] Lisäksi useista komission toimista käy ilmi, että lainsäätäjä pyrki poistamaan kaksinkertaisen verotuksen ja keventämään tullimuodollisuuksia rajoilla poistaakseen yksityisajoneuvojen vapaan liikkuvuuden esteet ja ratkaisemaan siten yhteisön asukkaiden liikkuvuutta yhteisössä koskevan merkittävän ongelman. [13]

16. Direktiivissä ei millään tavoin täsmennetä, miten kansallisella tasolla olisi meneteltävä veropetosten estämiseksi. On siis hyvä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut em. asiassa komissio vastaan Kreikka antamassaan tuomiossa [14] seuraavaa: jäsenvaltiot voivat vapaasti toteuttaa valvontatoimenpiteitä. Direktiivin 83/182/ETY muuttamisesta antamassaan ehdotuksessa komissio myönsi lisäksi nimenomaisesti, että koska eri jäsenvaltioissa on edelleen käytössä hyvin erisuuruisia veroja autojen osalta,

11 — Väitteensä tueksi pääasian kantaja mainitsee esimerkkeinä vapaan liikkuvuuden esteistä, jotka aiheutuisivat mahdollisuudesta rajoittaa tuontia määrällisesti, ne tapaukset, että ajoneuvo voi olla käyttökelvoton liikenneonnettomuuden jälkeen tai että kyseessä voi olla perhe, jonka useat jäsenet ajavat autoa).

12 — Komission 24.10.1975 päivätyssä ehdotuksessa, asiakirja KOM(75) 527 lopull., todettiin olevan välttämätöntä säännellä autojen tuontia sisämarkkinoilla, koska kansainvälisillä sopimuksilla, 4.6.1954 tehdyllä New Yorkin yleissopimuksella ja 18.5.1956 Genevessä tehdyllä yksityiskäyttöisten kansainvälisessä liikenteessä olevien maantiekulkuneuvojen verottamista koskevalla yleissopimuksella vahvistetut säännöt olivat riittämättömiä yhteisössä vallinneessa tilanteessa. Nämä sopimustekstit sisältyvät kokoelmaan UN Treaty series, nro 282, s. 249 ja nro 339, s. 3 (ensin mainittu sopimus on julkaistu Suomen sopimussarjassa 33/1962 ja jälkimmäinen sopimussarjassa 22/1956. Näiden sopimusten sisältöä käsitellään em. asiassa Carciati annetun tuomion (Kok. 1980, erityisesti s. 2775) B kohdan a alakohdassa.

13 — Em. 24.10.1975 päivätty komission ehdotus, nro 1; ks. myös 28.7.1989 päivätty komission tiedonanto, joka koski yksityisajoneuvojen väliaikaista maahantuontia yksityis- ja ammattikäyttöön, asiakirja KOM(89) 359 lopull., 1 kohta.

14 — Em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 38 kohta; ks. myös em. asia Carciati, tuomion 9 kohta.

tietyt rajoitukset ovat perusteltuja. [15] Toisaalta komissio itse myönsi asiaa koskeneessa tiedonannossa, että yhteisön sisällä on käynnissä tietty kehitysprosessi, jonka tarkoituksena on sallia yhteisön asukkaille mahdollisimman suuri liikkumisvapaus, mutta se lisäsi tähän, että vapauden on oltava "yhteensopivaa" sen kanssa, että on taisteltava veropetoksia vastaan. [16]

17. Ongelma on nimenomaan se, että on ratkaistava, onko Kreikan toimenpide, jolla verovapautus rajoitetaan koskemaan yhtä ainoaa ajoneuvoa — mikä voi ja minkä täytyy kuulua petosten vastaisten toimenpiteiden käsitteeseen laajasti tulkittuna — yhteensopiva direktiivin tarkoituksen ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen periaatteiden kanssa. [17]

18. Näyttää kuitenkin siltä, että tätä kysymystä ei voida ratkaista direktiivin sanamuodon perusteella. Lainsäätäjän käyttämät ilmaisut vastaavat sekä Kreikan hallituksen tulkintaa että komission ja Klattnerin päinvastaista tulkintaa. Ei ole olemassa sellaisia painavia perusteita, joiden nojalla pitäisin toista näkemystä toista parempana. Direktiivin esitöistä tai komission antamasta direktiivin muutosehdotuksesta ei käy selvästi ilmi, että verovapautus aiottiin rajoittaa koskemaan vain yhtä ajoneuvoa niissäkään tapauksissa, joissa kulkuneuvosta käytettävä nimitys on yksikkömuodossa. [18]

19. Edellä mainitut tuomiot osoittavat, että vastausta on etsittävä muualta. Direktiivillä tavoiteltu yhteisön intressi on yhteisön asukkaiden liikkumisvapauden edistäminen, ja sitä on arvioitava *suhteessa* jäsenvaltion myös oikeutettuun intressiin estää verovapaaseen tuontiin mahdollisesti liittyvät veropetokset.

15 — Asiakirja KOM(87) 14 lopull., 2.1.1987, johon sisältyy direktiivin 83/182/ETY muutosehdotus, 1 kohta; ks. myös em. asiakirja KOM(89) 359 lopull., 1 kohta.

16 — Em. asiakirja KOM(89) 359 lopull., 1 kohta.

17 — Ks. myös em. asiassa Ledoux annettu tuomio, vaikka siinä viitataankin suoraan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) mukaiseen voimassa olleeseen järjestelmään, koska direktiiviä 83/182/ETY ei vielä ollut annettu. Kyseisessä tuomiossa täsmennetään, että jäsenvaltioiden on vahvistaessaan edellytyksiä vapautuksen myöntämiseksi väliaikaisesti maahantuoduista ajoneuvoista ALV:n osalta "otettava huomioon ALV:n yhdenmukaistamista koskevat tavoitteet eli henkilöiden ja tavaroiden tosiasiallinen liikkumisvapaus ja petosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen väliaikaisen tuonnin yhteydessä" (tuomion 10 kohta).

18 — Ks. vastaavasti yksinkertaisena esimerkkinä em. komission tiedonanto, jossa (s. 4—6) käytetään yksinomaan yksikkömuotoa (aivan kuten yleissopimuksen otsikossakin): maahantuojan perheenjäsenet voivat käyttää *ajoneuvoa*; opiskelijalla on oikeus opintojensa aikana saada väliaikainen verovapautus *ajoneuvostaan*; jos jäsenvaltion asukkaan *ajoneuvo* on käyttökelvoton ulkomailla oleskelun aikana, hän voi käyttää korjauksen ajan toisessa jäsenvaltiossa rekisteröityä yksityisajoneuvoa. Lisäksi on hyvä huomauttaa, että tämä päättämättömyys heijastuu kansallisista täytäntöönpanosäännöksistä, jotka on muotoiltu tarkasti yhteisön lainsäädännön mukaisiksi. Ks. esim. *Exemption from Import charges of certain vehicles etc., temporarily imported*, Irlannin asetukset vuodelta 1983 (SIN. 422, 1983, 4 §:n i momentti ja 5 §:n i momentti; Portugalin asetuksen (Decreto-Ley) nro 129/90 (Diário da República nro 90, 18.4.1990, 2 ja 4 §). Ks. erityisen rajoituksen osalta Ranskan täytäntöönpanosäännökset, sillä 30.12.1983 annetussa asetuksessa *Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'autres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents* (Journal officiel de la République française, 18.1.1985, s. 634) säädetään (5 §:n 1 momentti) siitä, että verovapautus koskee vain yhtä ajoneuvoa, mutta sen mukaan on mahdollista antaa vakuus, mikäli maahan tuodaan useampia ajoneuvoja.

Miten nämä kaksi intressiä voitaisiin sovittaa yhteen?

20. Tämän kysymyksen ratkaisemiseksi on otettava huomioon direktiivin ensimmäinen perustelukappale. Tällä tarkoitan sitä, että verovapaata maahantuontia koskeva oikeus on otettu käyttöön täyden liikkumisvapauden varmistamiseksi ja että tämä oikeus voi olla voimassa siihen saakka, kunnes sen perustana oleva intressi on käytännössä saavutettu yhteisön lainsäädännössä eikä missään tapauksessa enää sen jälkeen.

21. Kreikan säännöstö on kuitenkin tosiasiassa ristiriidassa direktiivin säännösten kanssa, vaikka direktiivissä määritellään riittävän tarkasti siinä säädetty oikeus verovapautukseen. Oikeus verovapaaseen maahantuontiin ei näet ole ehdoton vaan suhteellinen: siihen liittyy *ehtoja*, sillä edellä mainittujen vaatimusten lisäksi edellytetään, että ajoneuvo on yksityis- tai ammatti*käytössä*.

Säännöksissä vahvistetaan järjestelmän soveltamisala ajoneuvon käyttötarkoituksen perusteella. Komissio on täsmentänyt direktiiviehdotuksessa, että verovapaa maahantuonti olisi sallittava sillä *edellytyksellä*, ettei ajoneuvoa käytetä muuhun kuin yksityiskäyttöön. [19] Tämä tarkoittaa mielestäni sitä, että *heti alusta lähtien* on olemassa tiivis yhteys tuontioikeuden myöntämisen ja maahantuodun ajoneuvon käyttötarkoituksen välillä.

22. Tämä seikka on merkityksellinen. Henkilöiden vapaa liikkuvuus on intressi, jota kyseisellä säännöksellä tavoitellaan, ja sitä on suojattava siihen saakka, kunnes se tosiasiallisesti saavutetaan.

23. Säädöksen tällainen tulkinta vastaa yhteisön lainsäätäjän päämääriä. Kreikan tasavallan esittämässä vaihtoehtoisessa tulkinnassa — *yksi henkilö, yksi auto*, kuten sitä voitaisiin nimittää — jätetään mielestäni huomiotta se joustavuus, joka on tarpeen sen varmistamiseksi, että yhteisön oikeudessa suojattua perusvapautta edistetään.

24. Tämän jälkeen on vielä selvitettävä nyt käsiteltävään tapaukseen liittyvä tärkeä näkökohta, jotta voitaisiin tutkia siitä edellä tehtyjen päätelmien oikeellisuus. Kreikan hallitus on täsmentänyt suullisessa käsittelyssä, ettei Kreikan säännöstö liity "millään tavoin" kyseisen kulkuneuvon omistusoikeuteen ja että sitä sovelletaan näin ollen *keneen hyvänsä*, joka tuo väliaikaisesti, ja tietenkin laillisesti, auton Kreikan alueelle.

19 — Em. asiakirja KOM(75) 527 lopull., s. 2.

25. Täsmennys on tarpeellinen. Verovapaa maahantuonti ei liity auton *omistukseen*, ja näin ollen vapaan liikkuvuuden harjoittamista ei rajoiteta perusteettomasti. Muita tärkeitä vapaaseen liikkuvuuteen liittyviä näkökohtia rajoitetaan kuitenkin perusteettomasti. Klattnerin tapaus on esimerkki tästä. Sen jälkeen kun Klattner oli palannut Saksaan saadakseen lääkärinhoitoa, joka oli tarpeen Jugoslaviassa tapahtuneen onnettomuuden vuoksi, hän halusi palata Kreikkaan toisella autollaan. Tällainen ratkaisu, joka mielestäni kuuluu oikeusjärjestyksessä yksityisille myönnettyihin laillisiin oikeuksiin, on kuitenkin Kreikan säännöstön perusteella kiellettyä, ja siitä on määrätty seuraamus.

26. Vaikka jätettäisiinkin huomiotta ääritapaukset kuten Klattnerin tapaus, jossa mielestäni voidaan todeta olevan force majeure -tilanteen aineksia, ei voida hyväksyä Kreikan hallituksen omaksumasta tulkinnasta aiheutuvia lähinnä käytännön seurauksia. Ajatellaanpa miten erityisen hankalaan tilanteeseen voivat joutua ne yhteisön asukkaat, jotka joutuvat palaamaan kotimaahansa muulla kulkuneuvolla kuin sillä, jonka he aikaisemmin toivat maahan, jos heitä myöhemmin kielletään palaamasta tällä toisella ajoneuvolla maahan, jossa he oleskelevat kesän aikana. Ajatellaanpa vielä direktiivin 5 artiklassa tarkoitetun rajatyöntekijän tilannetta, jos yksi hänen omistamistaan autoista tulee käyttökelvottomaksi onnettomuuden tai mekaanisen vian vuoksi. Vaikka kansalliset säännökset eivät koskisikaan poikkeustapauksia, erityisen poikkeusluvan saamiseen liittyisi joka tapauksessa byrokratiaa, jota direktiivissä pyritään välttämään, kuten sen edellä lainatussa johdanto-osassa on todettu.

27. Lopuksi totean yleisemmin, että Kreikan säännöstön mukainen kielto tuntuu sitäkin perusteettomammalta, koska tämän päivän Euroopassa monet yhteisön asukkaat omistavat useita kulkuneuvoja — toinen kysymys on sitten se, pitääkö tätä kehitystä rohkaista vai ei. Yhteenvedonomaisesti totean, että direktiivillä suojattu liikkumisvapaus sisältää myös sen mahdollisuuden, että yksityinen voi käyttää useita omistamiaan autoja. [20]

28. Katson, ettei Kreikan säännöstöä voida myöskään perustella tarpeella ehkäistä tai estää veropetoksia. Kuten edellä mainituissa tuomioissa on laajalti selvitetty, jäsenvaltioilla on kyllä edelleen toimivalta määrätä seuraamuksia veropetoksista, mutta niiden on käytettävä tätä toimivaltaa siten, että se on yhteensopivaa perustamissopimuksessa myönnettyjen oikeuksien täyden toteutumisen varmistamisen kanssa. On olemassa

20 — On lisäksi arkipäivän realismia, että autot ovat ominaisuuksiltaan erilaisia ja että niitä voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin. Mainittakoon esimerkkeinä vaikkapa jeep- tai spider-malliset autot, joilla voi olla useita eri käyttötarkoituksia — ainakin yleisesti, jos otetaan huomioon se, että hämmästyttävän nimiset maastoautot ovat viime vuosina huomattavasti yleistyneet kaupungeissa. Kaiken kaikkiaan useissa tapauksissa autoja on pidettävä kansantaloudellisesti ajatellen hyödykkeinä, jotka eivät ole keskenään korvaavia.

sellaisia keinoja, joilla voidaan valvoa maahan tuotujen ajoneuvojen lukumäärää ja joilla ei loukata yhteisön asukkaiden vapaan liikkuvuuden periaatetta, ja näitä keinoja on tämän vuoksi pidettävä ensisijaisina Kreikan säännöstössä käytettyihin keinoihin verrattuna. Yksi mahdollinen vaihtoehto, jota yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt täysin lainmukaisena, on auton käyttäjän passin leimaaminen. [21] Se on keino, jota voidaan pitää tehokkaana: viime vaiheessa juuri tämäntyyppisen valvonnan avulla saatiin selville Klattnerin lainvastaisena pidetty menettely.

29. Direktiivissä määrätään lopuksi ajoneuvon yksityiskäyttöön tai ammattikäyttöön maahan tuovalle henkilölle selkeitä kieltoja, joilla rajoitetaan merkittävästi mahdollisuuksia tehdä oikeustoimia veropetostarkoituksessa. Näiden säännösten tosiasiallinen noudattaminen saattaa täyttää ne vaatimukset, joita Kreikan hallitus tässä tapauksessa asetti. Asiassa Carciati annettu tuomio, joka myös liittyi nimenomaisesti direktiivin 83/182/ETY säännöksiin, joka tosin oli tuolloin vasta ehdotusvaiheessa, tukee tätä näkemystä. Yhteisöjen tuomioistuin näet täsmensi siinä tilanteessa, että nämä kiellot ovat "tehokas keino estää veropetokset ja varmistaa se, että verot maksetaan siinä maassa, johon tavarat tuodaan". [22]

30. Vastattuani tällä tavoin kysymyksen ensimmäiseen osaan tutkin seuraavaksi sen toista osaa. Kun kyse on niiden ajoneuvojen lukumäärästä, jotka voidaan tuoda verovapaasti maahan, tehdäänkö direktiivissä ero yksityiskäyttöön tarkoitettujen ajoneuvojen ja muiden, ammattikäyttöön tarkoitettujen ajoneuvojen välillä?

31. Tämä seikka ei mielestäni edellytä seikkaperäistä käsittelyä. Direktiivin 3 ja 4 artiklan säännösten tavoitteet, edellytykset ja rakenne vastaavat olennaisilta osin toisiaan.

Direktiivin 4 artiklassa on haluttu myöntää verovapautus henkilölle, joka käyttää omaa autoaan ammattikäyttöön, aivan kuten 3 artiklan säännöksissä annetaan tämä oikeus henkilölle, jonka auto on yksityiskäytössä. Suojattu intressi on siis henkilöiden liikkumisvapaus, ja se on molemmissa tapauksissa sama, mutta 4 artiklassa sitä tarkastellaan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden erityisestä näkökulmasta. Toiseksi säädöksessä vahvistetut asuinpaikkaa koskevat edellytykset verovapautuksen saamiseksi ovat samat. Lopuksi auton käytölle direktiivissä asetetut rajoitukset — kielto, että autoa ei saa luovuttaa, antaa vuokralle tai lainata maahantuonnin kohteena olevan jäsenvaltion asukkaille

21 — Ks. em. asia komissio v. Kreikka, tuomio 2.8.1993, 37 ja 39 kohta.

22 — Em. asia Carciati, tuomion 10 kohta.

— ovat samat, silloin kun henkilö tuo ajoneuvon ammattikäyttöön. [23]

Tämän perusteella sitä ratkaisua, jota suositellaan yksityiskäyttöön tarkoitettujen ajoneuvojen osalta, on sovellettava myös muihin, ammattikäyttöön tarkoitettuihin ajoneuvoihin.

33. En pidä tarpeellisena tutkia pidempään kysymyksen ensimmäistä osaa, jota on mielestäni tyhjentävästi käsitelty edellä direktiivin normatiivisen sisällön osalta. Toistan vain, että asiaa koskevan yhteisön lainsäädännön mukaan ei ole sallittua, että samalla henkilöllä olisi oikeus tuoda verovapaasti maahan vain yksi ajoneuvo.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

32. Dioikitiko Protodikeio Thessalonikisin toinen ennakkoratkaisukysymys on niinikään kaksiosainen.

Yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetään ensinnäkin ratkaisua siihen, asetetaanko direktiivissä Kreikan viranomaisille sellainen erityinen velvollisuus, jonka mukaan ne eivät saa rajoittaa verovapaasti maahan tuotavien ajoneuvojen lukumäärää.

Toiseksi kansallinen tuomioistuin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle direktiivin 3 ja 9 artiklan säännösten välitöntä oikeusvaikutusta koskevan kysymyksen.

34. Kysymyksen toiseenkaan osaan ei liity mielestäni erityisiä ongelmia. [24] Välitöntä oikeusvaikutusta koskevan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityinen voi suoraan vedota direktiivin säännökseen aina, kun säännös on sisällöltään riittävän selkeä, täsmällinen ja ehdoton. [25]

Direktiivin 3 artiklassa säädetään tosiasiallisesta oikeudesta verovapautukseen. Yhteisön säännöksen sisältö on selvä, täsmällinen ja ehdoton, ja vaaditut edellytykset täyttävä yksityinen oikeussubjekti voi siis vedota siihen suoraan.

23 — Kuten komissio täsmentää, ajoneuvon käyttörajoitukset ovat ankarampia sellaisten ajoneuvojen osalta, jotka on tuotu ammattikäyttöön, jos asiaa tutkitaan tarkasti. Toisin kuin yksityiskäyttöön tarkoitettuja ajoneuvoja, niitä ei näet saa lainata muillekaan kuin maahantuonnin kohteena olevan jäsenvaltion asukkaille; ks. 3 artiklan b alakohta: "eikä niitä saa lainata tämän jäsenvaltion asukkaalle" ja 4 artiklan b alakohta: "yksityisajoneuvoa ei saa — — lainata väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa".

24 — Kaikki asian käsittelyyn osallistuneet ovat yhtä mieltä siitä, että direktiivin 3 artiklalla on välitön oikeusvaikutus. Toisin kuin muut asian käsittelyyn osallistuneet, komissio sitä vastoin katsoo, ettei 9 artiklan 1 kohdalla ole välitöntä oikeusvaikutusta siltä osin kuin siinä annetaan jäsenvaltioille toimivaltaa.

25 — Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, 25 kohta).

35. Direktiivin 9 artiklasta on tehtävä osittain erilaisia päätelmiä — ja tältäkin osin olen samaa mieltä komission kanssa. Tämän artiklan 1 kohdassa annetaan näet jäsenvaltioille kolme mahdollisuutta: "pitää voimassa ja/tai säätää sovellettaviksi järjestelmiä, jotka ovat tässä direktiivissä tarkoitettuja vapaampia"; "sallia väliaikaisen maahantuonnin — — pidemmiksi määräajoiksi"; "sallia — — yksityisajoneuvojen jälleenvuokrauksen tuontijäsenvaltion asukkaalle jälleenvientiä varten". Jäsenvaltioille on nimenomaisesti annettu tällaisia mahdollisuuksia, eikä direktiivin sanamuodosta ilmene oikeuksia, joihin yksityinen voisi välittömästi vedota. Yksityisen oikeusasema on niin sanoakseni odotustilassa, joka voidaan muuntaa oikeudeksi ainoastaan siinä tapauksessa, että jäsenvaltio antaa tällaisen oikeuden direktiivin täytäntöönpanosäännöksissä.

36. Tilanne ei ole samanlainen 9 artiklan 2 kohdan osalta, johon sisältyy nimenomainen jäsenvaltioille osoitettu kielto soveltaa vähemmän edullisia verovapautuksia kuin ne, jotka myönnettäisiin kolmannesta maasta tuotaville kulkuneuvoille. Tätä säännöstä on edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella pidettävä välittömästi sovellettavana.

Kolmas ja neljäs kysymys

37. Kahdessa viimeisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko Kreikan ministeriön päätöksen 10 §:n 7 momentissa määrätty järjestelmä lainmukainen siltä osin kuin siinä määrätään seuraamuksia muista rikkomisista kuin siitä, että ajoneuvo on viety maasta vasta määräajan päättymisen jälkeen. Seuraavat seikat ovat erityisen merkittäviä: a) rahamääräisen seuraamuksen kunkin osatekijän lainmukaisuus ja b) väliaikaisen maahantuonnin rinnastaminen lopulliseen maahantuontiin, mikä aiheutuu säännöstön mukaisesta seuraamusjärjestelmästä; c) kansalliseen säännöstöön perustuvan 100 prosentin veronkorotuksen yhteensopivuus suhteellisuusperiaatteen kanssa, sellaisena kuin suhteellisuusperiaate on määritelty yhteisön oikeusjärjestyksessä. Tarkemmin sanoen b ja c kohdissa tarkoitetuilla alakysymyksillä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään arvioimaan seuraamuksen kohtuullisuutta siltä osin kuin se koskee samalla tavalla kahta erilaista tilannetta eli lainvastaista väliaikaista maahantuontia ja lopullista maahantuontia ja yleisemmin seuraamuksen kohtuullisuutta verrattuna tehtyyn rikkomukseen.

38. Ennen kuin tutkitaan kysymyksen aineellista sisältöä, on muistutettava ensinnäkin seuraamuksia koskevista yhteisöjen tuomioistuimen periaatteista ja toiseksi siitä, mistä tekijöistä Kreikan ministeriön päätöksen 10 §:n 7 momentin mukainen hallinnollinen seuraamus koostuu.

39. Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin muistuttanut, että "koska yhteisöjen lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu tullirikosten osalta, jäsenvaltioilla on toimivalta valita asianmukaisina pitämänsä seuraamukset". [26] Verotukseen liittyvä seuraamusjärjestelmä

26 — Asia C-210/91, komissio v. Kreikka, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6735, 19 kohta).

kuuluu siis *tietyin rajoituksin* jäsenvaltioiden toimivaltaan. [27] Tämä toimivalta on tunnustettu myös sillä erityisalueella, jota käsiteltiin edellä mainitussa asiassa Carciati annetussa tuomiossa, jossa täsmennettiin, että "jäsenvaltioilla on laaja valta ryhtyä väliaikaista maahantuontia koskeviin toimenpiteisiin nimenomaan veropetosten estämiseksi". [28]

Rajat, joihin oikeuskäytännössä viitataan, perustuvat useisiin yhteisöjen tuomioistuimen tuomioihin, jotka koskevat sitä, missä laajuudessa jäsenvaltioille annettua valtaa määrätä seuraamuksista voidaan käyttää ja pitää käyttää. [29] Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että jäsenvaltioiden on tätä valtaa käyttäessään paitsi noudatettava sitä periaatetta, että yhteisön lainsäädännön rikkomista ja vastaavan kansallisen lainsäädännön rikkomista on kohdeltava yhdenvertaisesti, myös oltava määräämättä sellaisia seuraamuksia, joilla loukataan soveltuvuus-, tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteita ja estetään perustamissopimuksessa taattujen vapauksien, erityisesti henkilöiden liikkumisvapauden toteuttamista: [30] seuraamusten on oltava soveltuvia ja välttämättömiä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi. [31]

40. Kuten suullisessa käsittelyssä on täsmennetty, kyseinen seuraamus koskee 8 §:n säännöksiä ja tarkemmin sanottuna kaikkia kyseisen pykälän määräyksiä lukuun ottamatta 1 momenttia, jossa säädetään velvollisuudesta viedä ajoneuvo maasta verovapautuksen voimassaolon päätyttyä.

Näiden määräysten rikkomisesta on kaksi seurausta. Ensimmäinen seuraus on velvollisuus välittömästi maksaa sovellettavat tullit ja muut veronluonteiset maksut ja toinen seuraus on 100 prosentin veronkorotus, joka lasketaan näiden tullien ja maksujen kokonaismäärästä. Määräyksen rikkomisesta aiheutuvien kahden oikeudellisen seurauksen välillä on kuitenkin laadullinen ero: ensimmäinen on palauttava (tai korvaava) seuraamus, jolla pyritään palauttamaan aineellisesti lainmukainen tilanne saattamalla ennalleen intressi — tässä tapauksessa jäsenvaltion intressi saada verotuloja — jota oikeussubjektin menettely on loukannut; toinen seuraus on sitä vastoin hallinnollinen seuraamus suppeassa merkityksessä: se on siis pelkästään rangaistusseuraamus, koska sillä ei pyritä säilyttämään tai palauttamaan ennalleen rikkomuksella loukattuja aineellisia intressejä. [32] Erityisesti tämän toisen seuraamuksen on kuuluttava suhteutettuihin seuraamuksiin. Lainsäätäjä on näet vahvistanut kertoimen (100 prosenttia) ja täsmentänyt, että laskenta-

27 — Asia 299/86, Drexl, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1213, 17 kohta).

28 — Em. asia Carciati, tuomion 9 kohta.

29 — Asia 203/80, Casati, tuomio 11.11.1981 (Kok. 1981, s. 2595, 27 kohta) ja yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377).

30 — Asia C-7/90, Vandevenne ym., tuomio 2.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4371); em. asia Drexl, tuomion 18 kohta ja asia C-265/88, Messner, tuomio 12.12.1989 (Kok. 1989, s. 4209, 14 kohta).

31 — Ks. viimeksi asia C-29/95, Pastoors ja Trans-Cap, tuomio 23.1.1997 (24 kohta, Kok. 1997, s. I-285). Mielestäni on tarpeen muistuttaa tältä osin myös siitä, että em. asiakirjaan KOM(87) 14 lopull. sisältyneiden komission toteamusten mukaan 11 artiklan 3 kohtaa olisi pitänyt muuttaa lisäämällä siihen nimenomainen maininta siitä vaatimuksesta, että kansallisella tasolla määrättävien seuraamusten on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Komissio itse viittasi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Carciati antamaan tuomioon; ks. mainitun asiakirjan s. 10, 11 ja 14.

32 — Siis rangaistus teknisessä mielessä Zanobinin määritelmän mukaan, ks. *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, s. 2.

peruste määräytyy tapaukseen liittyvän konkreettisen tilanteen perusteella. [33]

Yksittäisten osatekijöiden arviointi

41. Suullisessa käsittelyssä esitetyn perusteella 10 §:n 7 momentti on se säännös, jonka nojalla Kreikan viranomaiset ovat ryhtyneet toimenpiteisiin Klattneria vastaan. Kyseisessä momentissa määrätään selvästi yksittäiset seuraamuksen osatekijät, ja niihin kuuluvat tullit. Kuitenkin ainoastaan kolmannesta maasta tuotavista kulkuneuvoista maksetaan edelleen tullia, kun ne tuodaan Kreikan alueelle. Yhteisön alueelta peräisin olevia ajoneuvoja koskee sen sijaan verovapautus perustamissopimuksen 9 artiklan 1 kohdan nimenomaisen säännöksen nojalla. Lisäksi myös kolmannesta maasta peräisin olevia kulkuneuvoja koskee asiaa sääntelevien kansainvälisten sopimusten mukaisesti poikkeusjärjestelmä, kun ne tuodaan väliaikaisesti maahan, kuten komissio on perustellusti huomauttanut. [34]

42. Nyt käsiteltävässä tapauksessa määrättyä seuraamusta koskevalla säännöllä rikotaan siis yhteisön oikeuden yksiselitteistä kieltoa. Yhteisön alueelta peräisin olevista ajoneuvoista ei näet ole maksettava tullia. Näiden tullien perusteella laskettu seuraamus on siis lainvastainen, [35] eikä sillä ole merkitystä, onko se määrältään pienempi kuin seuraamuksen muut osatekijät, mihin Kreikan hallituksen asiamies on suullisessa käsittelyssä vedonnut.

Väliaikaisen maahantuonnin rinnastaminen lopulliseen maahantuontiin

43. Toinen ongelma, jota käsittelen, koskee sen menettelyn laillisuutta, jossa väliaikainen maahantuonti on kansallisessa säännöstössä aineellisesti rinnastettu lopulliseen maahantuontiin. Ministeriön päätöksen 10 §:n 7 momentin mukaisista seuraamuksista aiheutuu, että direktiivin 1 artiklan mukaan poistetut verot eli arvonlisävero, valmisteverot ja muut kulutukseen kohdistuvat verot voidaan automaattisesti vaatia maksettaviksi. Tämän aineellinen seuraus on seuraamuksen määräämisen kannalta se, että lainvastainen väliai-

33 — Suhteutetun seuraamuksen lisäksi on olemassa sellaisia hallinnollisia seuraamuksia, jotka on ilmaistu vähimmäis- ja enimmäismäärinä tai kiinteänä rahallisena seuraamuksena. Ks. asiaa koskeva teoreettinen esitys Paliero, C. E., Travi A: *Sanzioni amministrative*, EdD, Milano, s. 345.

34 — Ks. kulkuneuvojen väliaikaisesta maahantuonnista 14 päivänä kesäkuuta 1989 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1855/89 (EYVL L 186, s. 8).

35 — Tämä päätelmä voidaan mielestäni tehdä myös sen perusteella, että seuraamuksen on oltava osittain korvauksenluonteinen. Mielestäni ei ole oikein määrätä tulleja maksettaviksi näistä ajoneuvoista oikeusjärjestyksessä lainvastaisen menettelyn varalta määrätyn mekanismin perusteella. Näin voidaan väittää yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 118/75, Watson ja Belmann, 7.7.1976 antaman tuomion (Kok. 1976, s. 1185, 20—21 kohta) perusteella, jossa yhteisön oikeuden suojaa nauttivien yksityishenkilöiden karkottamistoimenpidettä pidettiin yhteisön oikeuden vastaisena "koska tällaisella toimenpiteellä evätään perustamissopimuksessa annettu ja taattu oikeus".

kainen maahantuonti — mikäli kyse ei ole pelkästä maastaviennin viivästymisestä — rinnastetaan lopulliseen maahantuontiin.

Vastaako tällainen rinnastaminen kohtuullisuusedellytystä, jonka on ohjattava kansallisia viranomaisia niiden valitessa seuraamuksia ja arvioidessa sitä, onko seuraamus asianmukaisessa suhteessa rikkomiseen?

44. Kreikan tasavalta katsoo, että rikkomisten luokittelu ja niihin liittyvien seuraamusten valinta kuuluvat yksinomaan jäsenvaltioiden toimivaltaan, eikä se pidä tarpeellisena tehdä aineellista eroa niiden seuraamusjärjestelmien välillä, jotka koskevat väliaikaista maahantuontia koskevan säännöstön rikkomista ja lopullista maahantuontia koskevan säännöstön rikkomista.

45. Klattnerin mukaan rinnastamalla tässä tapauksessa väliaikainen maahantuonti lopulliseen maahantuontiin päädytään kaksinkertaiseen verotukseen, sillä ajoneuvosta maksetaan ensin veroa lähtömaassa ja sen jälkeen vielä Kreikassa.

46. Rinnastaminen voi mielestäni olla perusteltua ainoastaan siinä tapauksessa, että väliaikaista maahantuontia koskevaa järjestelmää rikotaan niin vakavasti ja selvästi, että se osoittaa kyseisen henkilön halunneen itse asiassa tuoda ajoneuvon maahan lopullisesti. Sellaisessa tapauksessa lopullisen ja väliaikaisen maahantuonnin samanlainen kohtelu vastaa edellytystä, jonka mukaan seuraamuksen on oltava oikeassa suhteessa rikkomukseen: korvausosuus on näet tässä tapauksessa sellainen, että sillä palautetaan viranomaisten loukattu intressi ennalleen; sitä vastoin veronkorotuksella tavoitellaan ennaltaehkäisevyyttä sille erityisesti ominaisen rangaistuksenluonteisuuden mukaisesti.

47. Nyt käsiteltävä asia on kuitenkin selvästi äärimmäistapaus. Tällaista rinnastusta ei pääsääntöisesti voida puolustaa. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään vahvistanut tämän näkemyksen. Se vahvisti viimeksi asiassa Skanavi ja Chryssanthakopoulos 29.2.1996 antamassaan tuomiossa, että "ajokorttinsa vaihtamisen laiminlyöneen henkilön rinnastaminen ajokortitta ajavaan henkilöön siten, että tähän laiminlyöntiin sovelletaan —— rikosoikeudellisia seuraamuksia — vaikka kyseessä olisivat ainoastaan rahassa määrättävät seuraamukset — ei myöskään ole oikeassa suhteessa tämän rikkomuksen vakavuuteen nähden siitä aiheutuvat seuraukset huomioon ottaen". [36]

48. Kreikan säännöstöön sisältyy kuitenkin määräyksiä, joiden yhteisöjen tuomioistuin on todennut olevan kohtuuttomia juuri sen vuoksi, että niiden mukaan myös sellaisesta maahantuonnista, jonka väliaikaisuudesta ei voi olla epäilystä, määrätään samoja seuraamuksia kuin lopullisesta maahantuonnista ja sovelletaan näin ollen samaa järjestelmää sellaisissa tilanteissa, joita ei voi verrata keskenään. [37]

36 — Asia C-193/94, Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-929, 37 kohta).

37 — Em. asia Drexl.

49. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt asiassa Ledoux antamassaan tuomiossa, että maahantuontia on pidettävä väliaikaisena, jos tosiseikkojen perusteella on mahdollista päätellä, että tavara viedään myöhemmin maasta eikä asianomaisella ole vilpillisiä aikomuksia. [38] Yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti katsonut asiassa Profant antamassaan tuomiossa, että maahantuonnin määrittely lopulliseksi tai väliaikaiseksi riippuu kyseisen henkilön asuinpaikasta, jolloin maahantuontia olisi pidettävä lopullisena silloin, kun henkilö on asettunut niin pysyvästi toiseen jäsenvaltioon, että siitä käy ilmi, ettei hän aio palata kotimaahansa. [39] Lisäksi on vielä todettava, että komission ehdotukset direktiivin muuttamiseksi sisältävät uuden 11 artiklan 1 kohdan, jonka nojalla jäsenvaltiot eivät olisi voineet seuraamuksia määrätessään pitää säännösten vastaista väliaikaista maahantuontia lopullisena: yksityisellä oli joka tapauksessa oltava mahdollisuus puolustaa vilpittömässä mielessä menettelyään. [40]

Näin ollen sekä oikeuskäytännöstä että direktiivin muutosehdotuksista käy yksiselitteisesti ilmi, ettei tietyntyyppistä maahantuontia voida rinnastaa toiseen mekaanisesti, kuten Kreikan säännöstössä on tehty. Kansallisen lainsäätäjän on annettava mahdollisuus siihen, että maahantuojan todellinen aikomus tutkitaan tapaus tapaukselta.

38 — Em. asia Ledoux, tuomion 15 kohta.

39 — Em. asia Profant, tuomion 27 kohta.

40 — Ks. em. komission asiakirja KOM(87) 14 lopull., s. 10 ja 17.

Suhteellisuusperiaate

50. Seuraavaksi käsittelen Dioikitiko Protodikeio Thessalonikisin neljättä ennakkoratkaisukysymystä. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, onko ministeriön päätöksen 10 §:n 7 momenttiin perustuva 100 prosentin veronkorotus suhteellisuusperiaatteen mukainen.

51. Asiaan käsittelyyn osallistuneiden näkemykset eroavat sekä päätelmien osalta että myös niiden esittämien oikeudellisten perusteiden osalta.

Kreikan hallituksen mukaan velvollisuus maksaa kulkuneuvojen verovapaata maahantuontia koskevan kansallisen säännöstön rikkomisesta määrättävä veronkorotus, joka suuruudeltaan vastaa sovellettavia tulleja ja muita veronluonteisia maksuja ja jonka määrä ei riipu kyseisen kulkuneuvon maahantuonnin pituudesta, ei ole suhteellisuusperiaatteen vastainen. Kreikan hallitus väittää, että seuraamus on samanluonteinen kuin se rikkominen, josta se on määrätty, ja että on välttämätöntä varmistaa markkinoiden normaali toiminta ja estää petokset.

Pääasian kantaja vetoaa sitä vastoin siihen, että veronkorotus, joka hänelle määrättiin verovapautuksen määräajan vähäisen ylityksen (16 päivää) vuoksi, oli sama, jota olisi

sovellettu salakuljetustilanteessa, joten se oli kohtuuton rikkomiseen nähden. [41]

52. Komission näkemys asiasta on täysin erilainen. Se väittää, ettei 100 prosentin veronkorotus ole *sinänsä* suhteellisuusperiaatteen vastainen. Veronkorotuksesta kuitenkin tulee tämän periaatteen vastainen, jos seuraamuksen laskentatapa — tässä tapauksessa kerroin, jota sovelletaan veron perusteeseen — on erilainen maahan tuotujen ajoneuvojen ja kansallisilta markkinoilta ostettujen ajoneuvojen osalta. Tässä tilanteessa tilanne on juuri tällainen. Kreikasta ostettuihin käytettyihin autoihin ja ulkomailta tuotuihin autoihin sovelletaan näet selvästi erilaista verokantaa. Sen vuoksi Kreikan säännöstön mukainen veronkorotus vaihtelee selvästi ajoneuvotyypin mukaan. Tämän lisäksi sellaisissa tapauksissa, joissa veron vaikutus on suuri, 100 prosentin veronkorotus merkitsee — esimerkkinä nyt käsiteltävä tapaus — käytännössä ajoneuvon takavarikointia, mikä ratkaisu on selvästi ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Drexl antaman tuomion kanssa. [42]

Asian oikeudellinen arviointi

53. Ennen kuin käsittelen kysymyksen aineellista sisältöä, muistutan siitä, että komission esittämä ongelma on paraikaa yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä toisessa vireillä olevassa asiassa (asia C-375/95) [43], joka koskee sitä, että käytettyjen autojen verokohtelun Kreikan markkinoilla väitetään eroavan sen mukaan, onko autot tuotu maahan vai ovatko ne peräisin kansallisilta markkinoilta, jolloin maahantuotuja autoja syrjitään kansallisilta markkinoilta ostettuihin autoihin nähden. En katso aiheelliseksi käsitellä tätä kysymystä tässä yhteydessä vaan esitän asiaa koskevat näkemykseni edellä mainitussa toisessa asiassa.

54. Tutkin seuraavaksi kysymystä siinä sanamuodossa, jossa kansallinen tuomioistuin on sen esittänyt, kun se on suoraan viitannut 10 §:n 7 momentissa määrätyn 100 prosentin veronkorotuksen yhteensopivuuteen suhteellisuusperiaatteen kanssa.

55. Mitä asiaa koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan tästä aiheesta?

Yhteisöjen tuomioistuin vertaili asiassa Drexl Italian lainsäädännön mukaisia seuraamuksia ALV-järjestelmän rikkomisesta maan alueella suoritetuissa liiketoimissa ja tuonnissa ja totesi, että vaikka rikkomiset erosivat useiden seikkojen osalta toisistaan, suhteettoman suuri ero määrättyjen seuraamusten ankaruudessa ei silti ollut perusteltu. [44]

41 — Minusta on välttämätöntä korostaa tältä osin, että Klattnerin huomautukset perustuvat virheelliseen oletukseen eli siihen, että seuraamus olisi määrätty sen vuoksi, että hän oli ylittänyt 16 päivällä verovapautuksen määräajan. Tämä väite on mielestäni virheellinen, koska kuten suullisessa käsittelyssä täsmennettiin, Kreikan viranomaiset määräsivät seuraamuksen yksinomaan 10 §:n 7 momentin perusteella, joka edellä selostetulla tavalla koskee muita rikkomuksia kuin pelkkää määräajan ylitystä, jota puolestaan koskee 10 §:n 1 momentti.

42 — Em. asia Drexl.

43 — Asia komissio v. Kreikka, jossa on nostettu kanne 10.11.1995.

44 — Em. asia Drexl, tuomion 23 kohta; ks. myös asia C-276/91, komissio v. Ranska, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4413). Myös tämä asia koski Ranskan oikeusjärjestelmän mukaista seuraamusjärjestelmää niissä tapauksissa, joissa ALV-määräyksiä rikottiin maan alueella suoritetuissa liiketoimissa, ja niissä tapauksissa, joissa ALV-määräyksiä rikottiin tuonnissa.

Asiassa Skanavi ja Chryssanthakopoulos annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin piti Saksan oikeusjärjestyksen mukaista seuraamusta suhteettomana, koska siinä rinnastettiin kaksi täysin erilaista tilannetta eli ajaminen ilman ajokorttia ja ajaminen ulkomaisella ajokortilla, jota ei ollut vaihdettu. [45]

Viimeksi asiassa Pastoors ja Trans-Cap antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi seuraamuksen olevan suhteeton tapaukseen liittyneiden seikkojen perusteella. Viranomaiset olivat perustelleet tiettyä sakkoa siten, että sillä katettiin oikeudenkäyntikuluja siltä varalta, että rikkominen kiistettäisiin. Kun rikkomisia oli useita, sakko määrättiin kustakin niistä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että useista rikkomisista seuraisi kuitenkin vain yksi oikeudenkäynti, ja totesi, ettei sakko ollut objektiivisesti perusteltu ja että se näin ollen oli suhteellisuusperiaatteen vastainen. [46]

56. Kreikan säännöstön mukaisen seuraamuksen ei mielestäni voida katsoa loukkaavan suhteellisuusperiaatetta, ellei oteta huomioon edellä käsiteltyjä väliaikaista tuontia koskevan kiellon "vähäisiä" rikkomisia. Jopa 100 prosentin veronkorotus voi näet olla seuraamuksena oikeassa suhteessa tehtyyn rikkomukseen, kuten komissiokin on myöntänyt. [47]

57. Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, mitä julkisasiamies Trabucchi totesi asiassa Watson ja Belmann antamassaan ratkaisuehdotuksessa, ja millaisia kysymyksiä tuo maineikas juristi silloin esitti. Hän täsmensi kyseisen tapauksen osalta, että sellaisessa tilanteessa "jossa harkintavalta, joka on annettava kansalliselle lainsäätäjälle, on väistämättä varsin laaja, on toimittava erittäin harkitusti valvottaessa rikosoikeudellisten seuraamusten kokonaisuuden normittamista paitsi jos kohtuuttomuus on ilmeistä. — — Voitaisiin ehkä myös arvioida täysin subjektiivisesti, että seuraamukset vaikuttavat ankarilta ja jopa erittäin ankarilta, mutta riittääkö tämä siihen, että voidaan todeta niitä koskevan kansallisen säännöstön olevan lainvastainen? Millaisin perustein voimme vahvistaa sen, mikä on ankarin sallittu seuraamus?". [48]

58. Jos seuraamus ei *sinänsä* ole ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa, on siis selvitettävä yksi tärkeä seikka. [49] On tärkeätä selvittää, eroaako Kreikasta hankittuihin käytettyihin autoihin sovellettava verojärjestelmä maahan tuotuja käytettyjä autoja koskevasta järjestelmästä sellaisella tavalla, joka

45 — Em. asia Skanavi ja Chryssanthakopoulos, tuomion 37 kohta.

46 — Em. asia Pastoors ja Trans-Cap, tuomion 24—26 kohta.

47 — Ks. komission huomautukset, s. 20.

48 — Em. asia Watson ja Belmann, ratkaisuehdotuksen 6 kohta.

49 — On tutkittava vielä yksi seikka. Klattner on vedonnut siihen, että Kreikan lainsäädännössä vahvistettujen periaatteiden mukaan määräytyvä seuraamuksen laskentatapa johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. On kuitenkin tärkeää muistaa, että asiassa 15/81, Schul I, tuomio 5.5.1982 (Kok. 1982, s. 1409) ja asiassa 47/84, Schul II, tuomio 21.5.1985 (Kok. 1985, s. 1491) annettujen tuomioiden perusteella tuontijäsenvaltion on otettava huomioon lähtövaltiossa maksettu ALV, jotta vältettäisiin maahantuodun tavaran kaksinkertainen verottaminen. Tuolloin tehtyjen täsmennysten perusteella on mielestäni välttämätöntä, että jäsenvaltiot ottavat huomioon lähtömaassa suoritetun ALV:n vahvistaessaan maksettavan sakon määrän, jos sakon määrä riippuu tuontijäsenvaltiossa suoritettavasta ALV:stä. Jos toimittaisiin päinvastaisella tavalla, seuraamusjärjestelmä ylittäisi korvaavan ja rankaisevan tavoitteensa ja merkitsisi sellaista tuonnin estettä, jota ei voida hyväksyä.

ei ole objektiivisesti perusteltu. Jos tilanne olisi tällainen, erot siinä perustassa, jonka pohjalta suhteutettu rahallinen seuraamus lasketaan, merkitsisivät Kreikan alueelle tuotujen ajoneuvojen syrjintää, jonka yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa olisi tutkittava yhdenvertaisen kohtelun periaatteen näkökulmasta.

Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Drexl ja asiassa komissio v. Ranska [50] vahvistamat periaatteet saattavat olla tässä tapauksessa avuksi. Jos seuraamukset, joita määrätään ALV-järjestelmän rikkomisista alueella suoritetuissa liiketoimissa, laskettaisiin samalla tavoin kuin seuraamukset ALV-järjestelmän rikkomisista tuonnissa, näistä kahdesta rikkomisesta määrättävät seuraamukset olisivat eri suuruiset, mitä voitaisiin pitää näissä tuomioissa vahvistettujen edellytysten perusteella suhteettomana. Tilanne on tällainen sitä suuremmalla syyllä, kun veronkorotus, joka on laskettu määräysten mukaisesti tuontiajoneuvoja koskevan erittäin ankaran verokannan mukaisesti, väistämättä merkitsee ajoneuvon takavarikointia, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, mikä vaikuttaa välittömästi perustamissopimuksella annettuihin vapauksiin siinä vahvistettuihin ja verotuksellista neutraliteettia koskeviin periaatteisiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen on tutkittava tätä näkökohtaa myös käsiteltävänään olevassa asiassa C-375/95.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että kansalliselle tuomioistuimelle annetaan seuraavat vastaukset:

1) Sellainen kansallinen säännöstö, jonka mukaan yksi henkilö voi tuoda väliaikaisesti maahan — ammattikäyttöön tai yksityiskäyttöön — vain yhden

50 — Em. asia Drexl, tuomion 22 ja 23 kohta; em. asia komissio v. Ranska.

ajoneuvon verovapaasti, on ristiriidassa neuvoston direktiivin 83/182/ETY 3 ja 4 artiklan kanssa.

2) Sellainen seuraamusta koskeva oikeussääntö, jonka mukaan verovapaata väliaikaista maahantuontia koskevan järjestelmän rikkomisesta määrätään rahallinen seuraamus, joka vastaa suuruudeltaan lopullista maahantuontia koskevia veroseuraamuksia, ei ole ristiriidassa direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen kanssa, jos kyseisellä rikkomisella on samankaltaisia vaikutuksia kuin lopullisella maahantuonnilla. Se, että tullit voidaan välittömästi vaatia maksettavaksi yhteisöstä peräisin olevan ajoneuvon maahantuonnissa, on kuitenkin sellainen seuraamus, joka on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

3) Kansallinen oikeussääntö, jonka mukaan verovapaata väliaikaista maahantuontia koskevan järjestelmän rikkomisesta määrätään kulutukseen kohdistuvien verojen ja muiden vastaavien verojen perusteella laskettu 100 prosentin veronkorotus, on suhteellisuusperiaatteen mukainen. Jos kuitenkin maahan tuotuja käytettyjä autoja ja kotimaasta peräisin olevia käytettyjä autoja kohdellaan verotuksessa eri tavoin, on tutkittava, aiheutuuko tällaisesta erilaisesta kohtelusta se, että näihin kahteen ryhmään kuuluvien ajoneuvojen osalta todetuista rikkomisista määrättävät seuraamukset poikkeavat suhteettoman paljon toisistaan.