JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
SIEGBERT ALBER
16 päivänä marraskuuta 2000 [1]

I Johdanto

1. Iraklionin hallintotuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista annetussa neuvoston direktiivissä 83/182/ETY käytetyn käsitteen "pysyvä asuinpaikka" tulkintaa. Lisäksi niissä on kyse suhteellisuusperiaatteen ja vilpittömän mielen turvaamista koskevan periaatteen noudattamisesta.

II Tosiseikat

2. Nämä kysymykset liittyvät hallintotuomioistuimessa vireillä olevaan menettelyyn, joka koskee pääasian kantajalle kolmen ajoneuvon oletetusta laittomasta tuonnista Kreikkaan 8.1.1996 määrättyä sakkoa. Kreikan viranomaiset määräsivät verotuspäätöksessään kantajan maksamaan korotettua tullia ja sakkoja yhteensä 83 516 969 [2] Kreikan drakmaa (GRD) sekä lisäksi muita veroja 2 004 410 GRD.

3. Summat ovat eriteltyinä seuraavat:

— 100 000 GRD:n sakko jokaiselta ajoneuvolta, joista ei ollut tehty tulli-ilmoitusta Kreikassa,

— 5 000 000 GRD:n sakko niiltä kahdelta ajoneuvolta, joiden sylinteritilavuus oli suurempi kuin 2 001 cm^3, sekä 1 000 000 GRD:n sakko ajoneuvolta, jonka sylinteritilavuus oli pienempi kuin 1 300 cm^3, sekä

— kaksinkertaisena tullit ja muut vastaavat verot (eli 36 108 840 GRD × 2), jotka kantaja oli tullilaitoksen mielestä jättänyt tarkoituksellisesti maksamatta.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Mainitut summat ovat yhteenlaskettuina 83 517 680 GRD eivätkä 83 516 969 GRD.

4. Sakkoa perusteltiin sillä, että kantajan pysyvä asuinpaikka on Kreikassa. Hänellä on siellä perheensä kanssa talo, hänen lapsensa käyvät paikallista koulua ja hän on perustanut Iraklioniin yrityksen, jonka toimialana on kauppa, oliiviöljyn tuonti ja vienti.

5. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kantaja syntyi Haniassa (Kreetalla) vuonna 1956. Hän on ollut Italian kansalainen yli 15 vuotta. Kantaja on asunut Italiassa vuodesta 1974 ja hänellä on talo Firenzessä, italialainen henkilötodistus sekä passi, josta käy ilmi, että hänen pysyvä asuinpaikkansa on ollut vuodesta 1991 lähtien Firenze. Kreikan hallituksen kirjelmän mukaan kantajalla on myös kreikkalainen passi.

6. Kantaja on arkkitehti, mutta hän on harjoittanut useita vuosia liiketoimintaa Italiassa. Hän perusti puolisonsa kanssa 15.9.1986 Eterorrythmi Etairian (kommandiittiyhtiön) Studio Fiorentino Oikonomikes Epicheiriseis P. Louloudakis kai Eia EE (Studio Fiorentino SAS), jonka kotipaikka oli Firenzessä. Yhtiön toimialana on koneiden ja oliiviöljyn kauppa, tuonti ja vienti sekä mahdollisuus rakennusten ja varastotilojen valmistamiseen Italiassa ja ulkomailla. Yrityksen tilikausia 1990—1995 koskevat veroilmoitukset ovat käytettävissä.

7. Yhtiö osti vuonna 1989 Fiat Iveco -merkkisen ajoneuvon, vuonna 1991 Ford Fiesta -merkkisen ajoneuvon ja vuonna 1993 BMW -merkkisen ajoneuvon, joita sakkorangaistus koskee. Ajoneuvot on vakuutettu italialaisessa vakuutusyhtiössä. Fiat Iveco ja Ford Fiesta oli kuitenkin vuosina 1993, 1994 ja 1995 vakuutettu ajoittain myös kreikkalaisissa vakuutusyhtiöissä. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että kaikkia kolmea ajoneuvoa on pidettävä direktiivissä tarkoitettuina yksityisajoneuvoina.

8. Kantaja perusti puolisonsa kanssa 17.9.1993 Haniassa yhtiön, jonka toimialana on öljyjen ja rasvojen pakkaaminen. Yhtiö ilmoitti tilikaudelta 1994 antamassaan veroilmoituksessa oliiviöljyn myynnistä saaduiksi bruttotuloikseen 3 686 355 GRD, ja kirjoitti tilikauden 1994 aikana ensimmäisen laskun toimitusluetteloineen, joka koski 25:tä tonnia oliiviöljyä, jonka Kastelli toimitti Italiaan.

9. Kantaja perusti lisäksi 2.11.1994 osakeyhtiön nimeltä Kritiki Viomichania Elaioladou AE (KRI-V-EL), jonka kotipaikka on Hania. Yhtiö ei onnistunut kehittämään mainittavaa toimintaa vaan lopetti toimintansa, kun kantajaa vastaan aloitettiin menettely, ja purkautui 17.7.1995.

10. Tilikausina 1993 ja 1994 kantaja jätti puolisonsa kanssa veroilmoituksen Krei-

kassa; hän ilmoitti, ettei hänellä ollut tuloja arkkitehtina, ja vain hänen puolisonsa ilmoitti saaneensa oliiviöljyn kaupasta vuonna 1994 nettotuloja 931 250 GRD. Kantaja on vuodesta 1982 lähtien ollut pääasiallisesti vakuutettuna Tameio syntaxeos michanikon ergolavon dimosion ergonissa (insinöörien ja rakennusalan yrittäjien eläkekassassa); Hanian Dievthynsi Poleodomiasin (kaupunkisuunnitteluviraston) mukaan hän ei ollut kuitenkaan vuoden 1995 lokakuuhun mennessä toteuttanut yhtään työtä Kreikassa. Kantajan mukaan hänellä on vakuutus myös Italiassa.

11. Vuosina 1991 ja 1995 kantaja uusi italialaisen ajokorttinsa, joka hänellä on ollut vuodesta 1984 lähtien.

12. Kantaja on kirjattu äänioikeutettujen luetteloon italialaisessa San Severon kaupungissa, ja hän äänesti 21.4.1996 pidetyissä vaaleissa.

13. Kantajan vanhin poika kävi Korian kansakoulun toista luokkaa Haniassa lukuvuonna 1994/1995. Hän kävi siellä koulua myös edellisenä lukuvuonna. Kantaja väittää kuitenkin, että hänen lapsensa kävivät koulua myös Firenzessä. San Severon terveysvirasto vahvistaa, että vanhin poika sai hepatiitti B -rokotuksen 18.8.1994, 24.9.1994 ja 25.2.1995.

III Ennakkoratkaisukysymykset

14. Sakkorangaistuksen lainmukaisuutta valvoessaan hallintotuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1) Onko yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston direktiivin 83/182/ETY 7 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että valtion A kansalaisen pysyvä asuinpaikka on valtiossa A, jossa hän on menestyksekkäästi harjoittanut usean vuoden ajan toimintaa sekä arkkitehtina että liikemiehenä henkilöyhtiön (kommandiittiyhtiö) avulla, jossa hänellä on asunto ja jossa hän toimii suurimman osan työajastaan, vai onko se valtiossa B, jonka kansalainen hän myös on, jossa hän myös on samanaikaisesti aloittanut itsenäisen toiminnan samankaltaisella tai ainakin lähekkäisellä toimialalla, jossa hän on vuokrannut talon ja ryhtynyt toimimaan osan ajastaan ja jossa hän täyttää verovelvollisuutensa, siten että hänen puolisonsa, joka osallistuu kaikkiin edellä mainittuihin toimintoihin sekä valtiossa A että valtiossa B ja joka omistaa yhtiöosuuksia näissä yrityksissä, avustaa häntä?

Onko edellä mainittujen säännösten lisäksi olemassa muita perusteita, joiden nojalla voidaan määritellä, missä pysyvä asuinpaikka sijaitsee, silloin kun tämän määrittely on vaikeaa?

2) Onko siinä tapauksessa, että henkilön, jolla ei ole oikeutta väliaikaiseen verovapautukseen, hallussa on yksityisajoneuvo tai hän käyttää tällaista ajoneuvoa, mikä kansallisen lainsäädännön mukaan on yksinkertainen tullirikos, yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukaista, että henkilön maksettavaksi määrätään pelkästään ajoneuvon sylinteritilavuuden perusteella erityinen hallinnollinen seuraamusmaksu, erityisesti sakko (esimerkiksi lain 2127/1993 88 §:n 2 momentin g alakohdassa tarkoitettu), jonka suuruus on 1 000 000—5 000 000 GRD ajoneuvolta, mikä ylittää ajoneuvon markkina-arvon, kun otetaan huomioon ajoneuvon ikä?

3) Voivatko ne hallinnolliset toimenpiteet kokonaisuudessaan — mukaan lukien syyte salakuljetuksesta —, jotka tältä osin toimivaltainen jäsenvaltio B on katsonut sopiviksi tullirikoksista (ottaen huomioon, ettei kansallisia lainsäädäntöjä ole yhdenmukaistettu), johtaa sakkoihin, jotka ovat useita kertoja (kymmenen kertaa) suurempia kuin hyödykkeen alkuperäinen hankinta-arvo jäsenvaltiossa A, ilman, että tämä olisi vastoin tavaroiden ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta?

Jos vastaus edelliseen kysymykseen on myöntävä, onko olemassa perusteita niitä rajoja määriteltäessä, jotka koskevat sitä, mikä on tavoiteltavien päämäärien saavuttamiseksi ehdottoman tarpeellista?

4) Aiheutuuko direktiivistä 83/182/ETY tai jostakin muusta säädöksestä jäsenvaltioille velvollisuus ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli ja se, että hänellä ei ollut aikomus suorittaa petosta (esimerkiksi tietämättömyys), määrättäessä hallinnollisia sanktioita direktiivissä tarkoitetuissa edellä mainituissa tapauksissa?"

IV Asiaa koskevat säännökset

1) *Yhteisön lainsäädäntö*

Tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annettu neuvoston direktiivi 83/182/ETY [3] (jäljempänä direktiivi).

3 — EYVL L 105, s. 59.

15. Moottoriajoneuvojen väliaikaisen maahantuonnin yhteydessä saatava verovapautus perustuu direktiivin 1 artiklan 1 kohtaan. Tässä säännöksessä säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin myönnettävä moottoriajoneuvojen — — väliaikaisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta vapautus:

— liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista;

— liitteessä mainituista veroista."

16. Esillä olevassa asiassa on otettava huomioon myös seuraavat säännökset:

4 artikla

"1. Ammattikäytössä olevan yksityisajoneuvon väliaikaisessa maahantuonnissa — — on myönnettävä vapautus 1 artiklassa tarkoitetuista veroista seuraavin edellytyksin:

a) yksityisajoneuvon maahantuova luonnollinen henkilö

aa) asuu pysyvästi muussa jäsenvaltiossa kuin väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa;

bb) 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;

c) yksityisajoneuvon on oltava hankittu tai maahantuotu sen jäsenvaltion kotimarkkinoiden yleisin verotusedellytyksin, jossa käyttäjä asuu pysyvästi, eikä sille saa viennissä myöntää liikevaihtoveroihin, valmisteveroihin tai muihin kulutukseen kohdistuviin veroihin liittyvää vapautusta tai palautusta. Tämän edellytyksen oletetaan täyttyneen, jos ajoneuvo on varustettu rekisteröintijäsenvaltionsa tavanomaisella rekisterikilvellä, lukuun ottamatta väliaikaista rekisterikilpeä. — — ."

asuinpaikan välisten tiiviiden henkilökohtaisten siteiden vuoksi.

Jos henkilön ammatilliset siteet ovat muualla kuin tämän henkilökohtaiset siteet ja tämä sen vuoksi joutuu oleskelemaan vuorotellen kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa sijaitsevissa paikoissa, henkilön pysyvänä asuinpaikkana on pidettävä sitä, jossa tämän henkilökohtaiset siteet ovat, jos tämä palaa sinne säännöllisesti. Viimeksimainitun edellytyksen täyttymistä ei vaadita, jos henkilö oleskelee jäsenvaltiossa määräaikaisen tehtävän suorittamiseksi. Opiskelu yliopistossa tai koulussa ei ole pysyvän asuinpaikan muutosta.

17. Direktiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tätä direktiiviä sovellettaessa 'pysyvällä asuinpaikalla' tarkoitetaan paikkaa, jossa henkilö asuu pysyvästi eli vähintään 185 päivää kalenterivuodessa henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi, tai jos on kyse henkilöstä, jolla ei ole ammatillisia siteitä, henkilön ja tämän

2. Luonnollisten henkilöiden on todistettava pysyvä asuinpaikkansa asianmukaisella tavalla, esimerkiksi henkilötodistuksellaan tai muulla voimassa olevalla asiakirjalla.

3. Epäillessään 2 kohdan mukaisen pysyvää asuinpaikkaa koskevan ilmoituksen oikeellisuutta tai suorittaakseen tiettyjä erityistarkastuksia tuontijäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat vaatia tarvittavia tietoja tai lisätodisteita."

2) *Kansallinen lainsäädäntö*

a) Laki 2127/1993

18. Laki 2127/1993 (A 48) sisälsi asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana seuraavat asiaan liittyvät säännökset:

75 §:

"Autoista ja moottoripyöristä, jotka lähetetään tai siirretään Kreikkaan muista yhteisön jäsenvaltioista, maksetaan erityinen kulutusvero, joka kannetaan maahan tuoduista tai kotimaassa valmistetuista vastaavista ajoneuvoista."

— —

84 §:

"2. Ajoneuvoille, jotka tuodaan maahan väliaikaisesti sillä ehdolla, että ne viedään taas takaisin ulkomaille, eri säännösten nojalla annettava vapautus erityisestä kulutusverosta koskee näillä ehdoilla ja edellytyksillä myös 75 §:ssä tarkoitettuja ajoneuvoja, jotka tuodaan maahan muista yhteisön jäsenvaltioista niiden käyttämiseksi väliaikaisesti Kreikassa."

88 §:

"1. Maksettavaksi kuuluvien verojen ja maksujen kiertämistä tai kiertämisen yrittämistä sekä laissa säädettyjen muodollisuuksien täyttämättä jättämistä tarkoituksella välttyä kyseisten verojen ja maksujen suorittamiselta arvioidaan ja rangaistaan tullikoodeksin eli lain 1165/1918 89 §:n ja sitä seuraavien pykälien säännösten mukaisesti.

2. Tämän pykälän 1 momentin soveltamisesta riippumatta on maksettava seuraavat sakot:

a) ellei 79 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua ilmoitusta ole tehty, kultakin ajoneuvolta on maksettava 100 000 GRD:n suuruinen sakko — —

— — — — ”

g) jos henkilöllä on ollut hallussaan tai hän on käyttänyt liikenteessä 75 §:ssä tarkoitettua ajoneuvoa ilman, että hän olisi oikeutettu 84 §:n 2 momentissa tarkoitettuun väliaikaiseen vapautukseen, on maksettava seuraava sakko:

— sylinteritilavuuden ollessa alle 1 300 cm^3: 1 000 000 GRD

— sylinteritilavuuden ollessa 1 301—1 600 cm^3: 2 000 000 GRD — —

— sylinteritilavuuden ollessa 1 601—2 000 cm^3: 3 000 000 GRD — —

— sylinteritilavuuden ollessa yli 2 001 cm^3: 5 000 000 GRD — —

Sakko on täytäntöönpanokelpoinen välittömästi; kanteen nostaminen hallintotuomioistuimessa ei lykkää täytäntöönpanoa.

b) Laki 1165/1918

19. Tullilain (lain 1165/1918 A 73) 97 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jokainen tämän lain 89 §:n 2 momentissa tarkoitettuun tullirikokseen tavalla tai toisella osallistunut vastaa yhteisvastuullisesti tämän lain 100 §:n ja sitä seuraavien pykälien säännösten mukaan osallistumisensa asteessa ja riippumatta siitä, nostetaanko asiassa rikosoikeudellista syytettä, korotettujen tullien, jotka ovat kaksikymmenen kertaa kyseisen tullin, veron tai maksun suuruisia, koko määrästä rikoskumppaneidensa puolesta — — ”

c) Päätös 247/13/1-3

20. Valtiovarainministeriön 6.4.1988 tekemässä päätöksessä 247/13/1-3, joka koskee tiettyjen henkilökohtaiseen käyttöön tar-

koitettujen kuljetusvälineiden ja esineiden väliaikaista maahantuontia, säädetään mm. seuraavaa:

A 1 §:

"1. Tässä päätöksessä säädetyssä väliaikaisen maahantuonnin järjestelmässä voidaan tuoda maahan ilman vastaavien tullien ja muiden verojen maksamista omaan tarpeeseen kulkuneuvoja — — jotka on tarkoitus jättää väliaikaisesti maahan ja tämän jälkeen viedä jälleen maasta säädetyssä määräajassa — — "

— —

4 §:

"1. — — Luonnollisen henkilön, joka aikoo tuoda väliaikaisesti maahan 1 §:ssä mainittuja kulkuneuvoja on samanaikaisesti: a) asuttava pysyvästi muualla kuin Kreikassa, b) tultava väliaikaisesti Kreikkaan, c) käytettävä kulkuvälineitä omaan tarpeeseen.

2. Kulkuneuvot voivat olla maassa 6 kuukauden keskeytymättömänä tai keskeytyvänä määräaikana kahdentoista kuukauden ajanjaksona. Tätä kestoa voidaan pidentää 9 kuukaudella, mutta ammattitoimintaa Kreikassa harjoittavan henkilön osalta enintään 3 kuukaudella. — — "

5 §:

"1. Henkilön, joka aikoo tuoda väliaikaisesti maahan yksityisajoneuvon 2 §:n 3 momentissa säädettyyn ammattimaiseen käyttöön, on samanaikaisesti täytettävä seuraavat edellytykset:

a) hänen on asuttava pysyvästi muualla kuin Kreikassa,

b) hän ei saa käyttää ajoneuvoa Kreikassa henkilökuljetusten suorittamiseen palkkiota tai muuta aineellista etua vastaan eikä hän saa käyttää ajoneuvoa teollisessa tai kaupallisessa tavarankuljetuksessa vastiketta vastaan tai vastikkeetta.

2. Yksityisajoneuvo voi olla maassa keskeytyksittä tai keskeytyksin enintään 7 kuukautta 12 kuukauden ajanjaksona, kun kyse on kauppaedustajista, ja kaikissa muissa tapauksissa 6 kuukautta.

3. Jos poikkeuksellisissa olosuhteissa ja huolimatta niistä seikoista, jotka esitetään näytöksi pysyvästä asuinpaikasta, tullivi-

ranomaisilla on edelleen vakavia epäilyjä, yksityisajoneuvo asetetaan tässä päätöksessä tarkoitettuun väliaikaisen maahantuonnin järjestelmään vain sellaisen vakuuden asettamista vastaan, joka kattaa kaikki viranomaisten saatavien lajit. Jos kuitenkin asianomainen henkilö lopulta näyttää toteen, että hänen pysyvä asuinpaikkansa on muussa maassa, tulliviranomaisten on palautettava vakuus kahden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona kyseinen näyttö esitettiin."

B 3 §:

"Tätä päätöstä sovellettaessa pysyvänä asuinpaikkana pidetään paikkaa, jossa henkilö oleskelee pysyvästi eli ainakin satakahdeksankymmentäviiden (185) päivän pituisena keskeytymättömänä tai keskeytyvänä määräaikana kalenterivuonna [ks. lain 2187/1994 (A 94) 15 §:n 2 momentin a kohta] henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi tai jos kyse on henkilöstä, jolla ei ole ammatillisia siteitä, sellaisten henkilökohtaisten siteiden vuoksi, joista ilmenee, että kyseisellä henkilöllä on läheiset siteet siihen paikkaan, jossa hän asuu. Kuitenkin sellaisen henkilön osalta, jonka ammatilliset siteet ovat toisessa paikassa kuin hänen henkilökohtaiset siteensä ja joka joutuu tämän vuoksi oleskelemaan jatkuvasti eri paikoissa, jotka ovat kahdessa tai useammassa maassa, pysyvänä asuinpaikkana pidetään paikkaa, jossa hänen henkilökohtaiset siteensä ovat, edellyttäen, että hän palaa säännöllisesti tähän paikkaan. Tämän viimeksi mainitun edellytyksen täyttyminen ei ole tarpeen silloin, kun henkilö oleskelee jossain maassa suorittaakseen ajallisesti määrätyn pituisen toimeksiannon. Opiskelu yliopistossa tai jossain muussa oppilaitoksessa ei merkitse pysyvän asuinpaikan siirtymistä."

d) Kiertokirje 366/26 Pol. 10

21. Päätöksen 247/1988 täytäntöönpanoa koskevassa valtiovarainministeriön hallinnollisessa kiertokirjeessä 366/26 Pol. 10 luetellaan direktiivin 83/182/ETY 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuina näytöksi kelpaavina asiakirjoina passi, henkilöllisyystodistus, todistus siitä, että henkilö on rekisteröity kuntaan tai yhteisöön, todistus rekisteröinnistä konsulirekisteriin, oleskelu- ja työlupa, veroilmoitukset, vakuutuksenantajan todistus ja muut asiakirjat, joista ilmenee muiden perheenjäsenten asuinpaikka, sekä muut todistukset, joista ilmenee pysyvä asuinpaikka.

V Asianosaisten väitteet

22. Kantaja on sitä mieltä, että ajoneuvot tuotiin Kreikkaan vain väliaikaisesti. Ne olivat Studio Fiorentino -nimisen yhtiön omaisuutta ja tuotiin Kreikkaan sen lukuun ja sen kaupallisia tarpeita varten. Fiat Iveco -merkkistä pakettiautoa oli käytetty tavaroiden kuljetukseen Italiassa ja Italiaan, ja henkilöautoja oli käytetty kantajan tai hänen työntekijöidensä kuljettamiseen Italiassa tai Italian ulkopuolella liikekontakteja varten. Vuoden 1994 syyskuun ja vuoden 1995 helmikuun välisenä ajan-

jaksona niillä ajettiin ja liikuttiin jatkuvasti Italiassa ja sen rajojen ulkopuolella. Siten ne eivät voineet olla tänä ajanjaksona pitkään samanaikaisesti Kreikassa. Ne olivat Kreikassa vasta 1.—8.3.1995.

23. Kantajan mukaan BMW:n arvo on 10 200 000 Italian liiraa (ITL) eli noin 1 200 000 GRD, ja Fordin arvo on 8 000 000 ITL eli 1 200 000 GRD. Ajoneuvojen arvo ei ollut korkea, mikä on ristiriidassa sen kanssa, että kantajaa syytettiin niin laajasta ja törkeästä salakuljetuksesta (tulli ja verot olivat BMW:n osalta 31 181 280 GRD ja Fordin osalta 4 156 050 GRD), sillä kaikkien kolmen ajoneuvon arvo oli yhteensä alle 4 000 000 GRD.

24. Kantajan mukaan pysyvän asuinpaikan todistamista koskevia direktiivin säännöksiä (direktiivin 7 artiklan 2 ja 3 kohta) ei ole pantu oikein täytäntöön. Lisäksi hän arvostelee sitä, että näiden kolmen ajoneuvon kulutusveron ja muiden maksujen määritys on tapahtunut EY:n perustamissopimuksen 100 a artiklan (josta on muutettuna tullut EY 95 artikla) vastaisesti. Ajoneuvojen arvoon sisältyvä arvonlisävero-osuus on säännösten vastaisesti sisällytetty veron perusteeseen. Lisäksi maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen erityisen kulutusveron peruste määritetään siten, että näitä ajoneuvoja syrjitään kotimaisiin ajoneuvoihin nähden. Lopuksi kantaja arvostelee sitä, että ajoneuvojen maahantuonnin yhteydessä maksamatta jätetystä erityisestä kulutusverosta määrättyjen seuraamusten ja kotimaassa tehdyistä vastaavista rikkomuksista määrättyjen seuraamusten välillä on suhteeton ero.

25. Kreikan hallituksen mukaan käsiteltävänä oleva asia ei kuulu direktiivin soveltamisalaan. Sen mielestä kantajan työpaikka ja hänen perheensä asuinpaikka eivät ole eri valtioissa. Tämä on kuitenkin direktiivin 7 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan soveltamisedellytys. Käsiteltävänä olevassa asiassa on muutenkin kyse pikemminkin direktiivin 7 artiklan 1 kohdan soveltamiseen liittyvästä todellisesta ongelmasta kuin siitä oikeuskysymyksestä, minkä perusteiden mukaan mainitussa säännöksessä tarkoitettu käsite "pysyvä asuinpaikka" on määriteltävä.

26. "Pysyvän asuinpaikan" määrittelyssä on Kreikan hallituksen mielestä nojauduttava kaikkiin 7 artiklassa mainittuihin perusteisiin. Tosiseikoissa esitetyistä tiedoista käy ilmi, että kantajan "pysyvä asuinpaikka" on ollut Kreikassa vuodesta 1993. Ratkaisevaa on se, että kansallinen tuomioistuin vaatii kantajaa esittämään todistuksen siitä, että hän oleskelee jommassakummassa paikassa ainakin 185 päivää vuodessa.

27. Määrättyjen sakkojen suhteellisuuden osalta Kreikan hallitus toteaa aluksi, että

koska yhteisön lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu tältä osin, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan sakkojen määrän. Sen mielestä suhteellisuusperiaatetta on noudatettu. Ankaria sakkoja tarvitaan pelotteena rikkomuksia vastaan, sillä on mahdotonta valvoa kaikkia ajoneuvoja, jotka ajavat Kreikassa toisessa jäsenvaltiossa myönnetyin rekisterikilvin. Sakkojen määrittely sylinteritilavuuden perusteella on suhteellisuusperiaatteen mukaista, koska sylinteritilavuus on oikeassa suhteessa ajoneuvon markkina-arvoon.

28. Lisäksi Kreikan hallitus katsoo, että kiinteämääräiset sakot ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Ne toimivat samalla myös pelotteena.

29. Myös kaksinkertaiseksi korotetun tullin määrääminen on perusteltua maahantuontia koskevien säännösten noudattamisen varmistamiseksi.

30. Kreikan hallitus ehdottaa, että myös hallintotuomioistuimen viimeiseen kysymykseen vastattaisiin kieltävästi. Kantajan vilpittömän mielen mahdollinen huomioon ottaminen on ratkaistava yksinomaan kansallisen lainsäädännön nojalla.

31. Komissio yhtyy kantajan oikeudellisiin epäilyksiin. Kantajan "pysyvän asuinpaikan" määrittelemisen osalta komissio katsoo, että käsiteltävänä oleva asia pitäisi ratkaista direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilla Kreikan ja Italian hallitusten välisillä neuvotteluilla, sillä käytettävissä olevien tietojen perusteella on todella vaikea yksiselitteisesti määritellä kantajan asuinpaikkaa.

32. Jos kantajan asuinpaikaksi määritellään Italia, kantaja on direktiivin säännösten nojalla vapautettava kaikista veroista. Jos hänen katsotaan muuttaneen asuinpaikkansa Italiasta Kreikkaan, hänen on komission mielestä maksettava vain rekisteröintimaksu eikä kulutusveroa. Todettaessa, ettei kantajan asuinpaikka ole milloinkaan ollut Italiassa, hänen on maksettava sekä rekisteröintimaksu että kulutusvero. Yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa C-375/95, komissio vastaan Kreikka, 23.10.1997 antamassaan tuomiossa [4] katsonut, että kyseinen vero on suhteeton.

33. Komission mukaan sakot ovat suhteettomia, sillä kantajan pysyvän asuinpaikan määrittely on erittäin vaikeaa. Tämä oikeudellinen epävarmuus estää myös sen

4 — Kok. 1997, s. I-5981.

oletuksen, että kantaja aikoi tehdä petoksen. Lisäksi olisi suhteetonta määrätä sakkoja, jotka ovat paljon korkeampia kuin ajoneuvojen markkina-arvo.

VI Oikeudellinen arviointi

Ensimmäinen kysymys

34. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa mainittujen perusteiden välistä suhdetta. Kyse on ammatillisten etujen ja henkilökohtaisten etujen vertailusta.

35. Kansallinen tuomioistuin vertailee kantajan osalta seuraavia perusteita: valtion A osalta otetaan huomioon, että kantaja on tämän valtion kansalainen, harjoittaa siellä itsenäistä toimintaa, omistaa siellä asunnon ja toimii siellä suurimman osan työajastaan; valtion B osalta otetaan huomioon, että kantaja on tämän valtion kansalainen, harjoittaa siellä itsenäistä toimintaa, on vuokrannut siellä talon ja täyttää siellä verovelvollisuutensa. Tästä luettelosta käy ilmi, että määritellessään pysyvää asuinpaikkaa kansallinen tuomioistuin nojautuu molemmissa tapauksissa samoihin perusteisiin, nimittäin kansalaisuuteen, ammatilliseen toimintaan ja asunnon olemassaoloon.

36. En voi yhtyä Kreikan viranomaisten käsitykseen siitä, että esillä olevassa asiassa on kyse vain tosiseikkoihin liittyvistä kysymyksistä. Hallintotuomioistuimen kysymyksestä käy nimittäin ilmi, että kantaja asuu suurimman osan työajastaan valtiossa A (Italia) ja on vasta ryhtynyt toimimaan osan ajastaan valtiossa B (Kreikka). Tämän vuoksi kansallisen tuomioistuimen kysymyksen voi ymmärtää siten, että kyse on ammatillisten etujen ja henkilökohtaisten etujen vertailusta.

37. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan pysyvä asuinpaikka määritellään henkilön henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden perusteella. Konjunktion "ja" käyttö viittaa perusteiden tasavertaisuuteen.

38. Tämän kohdan loppuosa, jonka mukaan ammatillisten siteiden puuttuessa otetaan huomioon henkilökohtaiset siteet, ei muuta tätä tulkintaa. Ammatilliset siteet jätetään tällöin vain huomioon ottamatta, eikä niiden tilalle oteta muita perusteita. Kyse on siis vain kahden henkilöryhmän, työntekijöiden ja työelämän ulkopuolella olevien huomioon ottamisesta.

39. Tämän säännöksen asiayhteydestä voitaisiin kuitenkin päätellä jotain muuta. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään nimittäin, että jos ammatilliset siteet ovat muualla kuin henkilökohtaiset siteet, henkilökohtaisten siteiden sijainti on ratkaiseva. Henkilökohtaisten siteiden etusija pätee kuitenkin vain sillä edellytyksellä, että henkilö palaa tuohon paikkaan säännöllisesti. Otettaessa huomioon se kansallisen tuomioistuimen toteamus, että kantaja viettää suurimman osan työajastaan valtiossa A ja on vasta ryhtynyt toimimaan osan ajastaan valtiossa B, tämä merkitsee sitä, että kansallisen tuomioistuimen pitäisi selvittää, palaako kantaja säännöllisesti valtioon B.

40. Sitä tosiseikkaa, että kantajan lapset käyvät ainakin osittain koulua valtiossa B, ei voida pitää merkityksellisenä kantajan pysyvää asuinpaikkaa määriteltäessä. Direktiivin 7 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kolmannen virkkeen mukaan edes päätöksen kohteen eli pääasian kantajan oma koulunkäynti ei nimittäin "ole pysyvän asuinpaikan muutosta". Pääasian kantajan lasten koulunkäynti ei siis voi tämänkään vuoksi merkitä pysyvän asuinpaikan muutosta.

41. Säännöksen sanamuodon ja asiayhteyden tarkastelun lisäksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään jatkuvasti korostanut, että kaikkia direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja perusteita on tutkittava samanaikaisesti. Viittaamalla yhteisön oikeuden muita osa-alueita koskevaan oikeuskäytäntöön yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt direktiivissä tarkoitetun käsitteen "pysyvä asuinpaikka" paikaksi, jonne asianomainen henkilö on muodostanut etujensa pysyvän keskuksen.[5] Tästä seuraa, että määriteltäessä pysyvää asuinpaikkaa asianomaisen henkilön etujen pysyvänä keskuksena on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tosiseikat.[6]

42. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi asiassa Ryborg antamassaan tuomiossa myös tahallisuuteen. Puhtaasti objektiivisten tosiseikkojen lisäksi se tutki, ilmaiseeko asianomainen henkilö käyttäytymisellään aikovansa asettua asumaan muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa hänen pysyvä asuinpaikkansa on ollut siihen asti.[7] Myös julkisasiamies Saggio nojautui asiassa Swaddling kantamassaan ratkaisuehdotuksessa siihen, että objektiivisista tosiseikoista on käytävä ilmi, että asianomainen henkilö on päättänyt valita kyseisen jäsenvaltion pysyväksi asuinpaikakseen.[8] Myös yhteisöjen tuomioistuin viittasi tässä sosiaaliturvaa koskevassa asiassa antamassaan tuomiossa työntekijän aikomukseen, sellaisena kuin se olosuhteista ilmenee.[9]

5 — Asia C-297/89, Ryborg, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1943, 19 kohta ja siinä mainitut viittaukset).

6 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia, tuomion 20 kohta.

7 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia, tuomion 25 kohta.

8 — Julkisasiamiehen 29.9.1998 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-90/97, Swaddling, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-1075, I-1077, ratkaisuehdotuksen 17 kohta).

9 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia, tuomion 29 kohta).

43. Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa asiassa, jossa kantajalla on ammatillisia ja henkilökohtaisia siteitä sekä valtioon A että valtioon B, subjektiivisillä tekijöillä pitäisi olla ratkaiseva merkitys. Kantajalla on molempien jäsenvaltioiden kansalaisuus, hänellä on molemmissa valtioissa sekä yritys että asunto ja hänen perheensä on oleskellut kyseisenä aikana eli vuodesta 1993 lähtien molemmissa jäsenvaltioissa. Mikäli asiaa ei komission ehdottamalla tavalla ratkaista direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla eli Kreikan ja Italian viranomaisten tekemällä keskinäisellä sopimuksella, mihin Kreikan hallitus ei kuitenkaan katso olevan mitään syytä ja mihin sillä ei direktiivin sanamuodon tai oikeuskäytännön [10] nojalla ole mitään velvollisuuttakaan, mitä on tässä yhteydessä korostettava, vain kantajan aikomuksen selvittäminen voi olla avuksi. Kansallisen tuomioistuimen on siis tutkittava kaikki ne olosuhteet, joista ilmenevät kantajan ammatilliset ja henkilökohtaiset siteet, ja määriteltävä niiden perusteella kantajan etujen pysyvä keskus. Tällöin on pohdittava, ilmentääkö kantajan toiminta vuodesta 1993 alkaen hänen aikomustaan siirtää siihen asti kiistattomasti Italiassa ollut pysyvä asuinpaikkansa Kreikkaan.

44. Näin ollen ehdotan, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, että kansallisen tuomioistuimen ja viranomaisten on ratkaistava kaikkien niiden olosuhteiden perusteella, joista ilmenee asianomaisen henkilön etujen keskus, onko valtion A kansalaisen "pysyvä asuinpaikka", jota tarkoitetaan direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa, valtiossa A

— jossa hän on menestyksekkäästi harjoittanut usean vuoden ajan toimintaa sekä arkkitehtina että liikemiehenä henkilöyhtiön (kommandiittiyhtiö) avulla, jossa hänellä on asunto ja jossa hän toimii suurimman osan työajastaan,

vai onko se valtiossa B,

— jonka kansalainen hän myös on, jossa hän myös on samanaikaisesti aloittanut itsenäisen toiminnan samankaltaisella tai ainakin lähekkäisellä toimialalla, jossa hän on vuokrannut talon ja ryhtynyt toimimaan osan ajastaan ja jossa hän täyttää verovelvollisuutensa, siten että hänen puolisonsa, joka osallistuu kaikkiin edellä mainittuihin toimintoihin sekä valtiossa A että valtiossa B ja joka omistaa yhtiöosuuksia näissä yrityksissä, avustaa häntä.

Tässä yhteydessä on myös selvitettävä, onko asianomaisella henkilöllä ollut aiko-

10 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia, tuomion 30—35 kohta.

mus luopua aikaisemmasta pysyvästä asuinpaikastaan ja siirtyä uuteen.

Toinen kysymys

45. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, ovatko määrätyt hallinnolliset seuraamukset suhteellisuusperiaatteen mukaisia.

46. Ennen tämän kysymyksen yksityiskohtaisempaa käsittelyä on syytä esittää johdannoksi seuraavaa:

Ensinnäkin seuraava tarkastelu koskee vain tahallista verovelvollisuuden kiertoa. Verovelallisen vilpittömän mielen mahdollista huomioon ottamista käsitellään neljännen kysymyksen yhteydessä.

Toiseksi seuraava tarkastelu pätee sillä edellytyksellä, että maahan tuoduista ajoneuvoista maksettavat verot, erityisesti kulutusverot, jotka ovat asiassa C-375/95, komissio v. Kreikka annetun tuomion kohteena, lasketaan yhteisön lainsäädännön mukaisesti. Kansallinen tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä itsekin asiassa C-398/95, SETTG, 5.6.1997 annettuun tuomioon (Kok. 1997, s. I-3091). Oletan siis, että kansallinen tuomioistuin ottaa huomioon nämä tuomiot, kun se tekee päätöksensä.

Kolmanneksi on huomattava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan riidanalaisen verotuspäätöksen nojalla kannetaan lain 1165/1918 97 §:n 3 momentissa tarkoitettu korotettu tulli, joka on suuruudeltaan kaksinkertainen. Mainitussa säännöksessä viitataan puolestaan lain 1165/1918 89 §:n 2 momentissa esitettyyn tullirikoksen määritelmään. Tässä säännöksessä ei puhuta tulleista vaan yleisesti veroista. Esillä olevassa asiassa se tarkoittanee kulutusveroa, joka lain 2127/1993 75 §:n nojalla peritään maahantuonnin yhteydessä. Tämä ei kuitenkaan ilmene ennakkoratkaisupyynnöstä yksiselitteisesti, minkä vuoksi on ensin todettava, että EY:n perustamissopimuksen 9 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 23 artikla) mukaan Kreikka ei periaatteessa saa kantaa tulleja kulkuneuvoista, jotka on luovutettu vapaaseen liikkeeseen jossain jäsenvaltiossa ja tuodaan sieltä Kreikkaan. Mikäli riidanalaisessa päätöksessä siis todella kannetaan tulleja, päätös ei ole siltä osin yhteisön oikeuden mukainen.

47. Seuraavaksi käsittelen toista kysymystä. Se koskee pääasian kantajalle lain 2127/1993 88 §:n 2 momentin g alakohdan nojalla määrättyä sakkoa, joka määräytyy pelkästään kyseisen ajoneuvon sylinteritilavuuden mukaan. Kansallinen tuomioistuin kysyy, onko tämä menettelytapa, jossa jätetään kokonaan huomioon ottamatta ajoneuvon markkina-arvo, suhteellisuusperiaatteen mukainen. Aluksi on todettava, että jäsenvaltioilla on yhteisön oikeuden tässä kehitysvaiheessa toimivalta antaa maahantuontia koskevien rikkomusten seuraamuksista sellaisia säännöksiä, jotka ne katsovat sopiviksi erityisesti veronkierron estämiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän nimenomaisesti direktiivin täytäntöönpanon osalta. [11] Jäsenvaltioilla on harkintavaltaa näitä seuraamuksia määrätessään.

48. Seuraamusjärjestelmä ei saa kuitenkaan vaarantaa EY:n perustamissopimuksessa vahvistettuja vapauksia. Näin käy, jos seuraamus rajoittaa yhteisön oikeudessa vahvistettua vapautta. [12] Seuraamuksen on oltava kohtuullinen ja tarpeellinen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi. [13]

49. Sakon määrääminen on sopiva keino sen varmistamiseksi, että tuontitullit maksetaan. Koska verovelvollisuuden täyttämisen varmistamiseksi ei ole olemassa lievempää keinoa, sakon määrääminen on myös tarpeellinen keino. On kuitenkin kyseenalaista, onko sakon suuruuden määritteleminen pelkän sylinteritilavuuden perusteella kohtuullista.

50. Tältä osin on todettava aluksi, että esitetty kysymys koskee vain osaa määrätystä sakosta, nimittäin lain 2127/1993 88 §:n 2 momentin g alakohdan nojalla määrättyä sakkoa. Toinen osa lasketaan perittyjen verojen määrän perusteella (lain 1165/1918 97 §:n 3 momentti) tai on kiinteämääräinen (lain 2127/1993 88 §:n 2 momentin a alakohta). Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, miltä osin perityt verot vastaavat maahantuodun hyödykkeen markkina-arvoa. Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että tässä yhteydessä otetaan huomioon ajoneuvon arvo.

51. Sakon siihen osaan, joka on määrätty 88 §:n 2 momentin g alakohdan nojalla, liittyen on todettava aluksi, että ajoneuvon sylinteritilavuus on objektiivinen peruste. Sakon määrää vahvistettaessa ei voi siis esiintyä syrjintää. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sellaiset verojärjestelmät, jotka perustuvat verotetun ajoneuvon sylinteritilavuuden muodostamaan objek-

11 — Asia 823/79, Carciati, tuomio 9.10.1980 (Kok. 1980, s. 2773, 9 kohta).

12 — Asia 299/86, Drexl, tuomio 25.2.1988 (Kok. 1988, s. 1213, 18 kohta; Kok. Ep. IX, s. 419); asia C-265/88, Messner, tuomio 12.12.1989 (Kok. 1989, s. I-4209, 14 kohta; Kok. Ep. X, s. 297) ja asia C-389/95, Klattner, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2719, 38 kohta).

13 — Asia C-29/95, Pastoors ja Trans-Cap, tuomio 23.1.1997 (Kok. 1997, s. I-285, 24 kohta).

tiiviseen perusteeseen, ovat yhteisön oikeuden mukaisia. [14]

52. Lisäksi on huomattava, että ajoneuvon arvo ei välttämättä riipu sen sylinteritilavuudesta, kuten Kreikan hallitus toteaa, vaikka sylinteritilavuus onkin tärkeä tekijä moottorin tehon kannalta ja moottori on puolestaan ratkaiseva tekijä ajoneuvon arvoa määritettäessä. Siten ajoneuvon arvo ja sen sylinteritilavuus ovat ainakin yhteydessä toisiinsa.

53. Sen tilanteen osalta, että ajoneuvon sylinteritilavuuden perusteella laskettava sakko saattaa olla ajoneuvon markkina-arvoa korkeampi, on todettava, että ajoneuvojen kulutusverojen laskeminen perustuu yleensäkin muuttumattomaan perusteeseen, esimerkiksi sylinteritilavuuteen tai moottorin tehoon, eikä näin laskettu vero pienene ajoneuvon markkina-arvon pienentyessä. Kymmenen vuotta vanhaa ajoneuvoa verotetaan samalla tavalla kuin uutta ajoneuvoa.

54. Lisäksi on todettava, että kantajan Italiassa maksamaa ostohintaa ei voi verrata suoraan kreikkalaisten säännösten nojalla määrättyyn sakkoon. Yhteisön oikeudessa sallittujen verotuserojen vuoksi ajoneuvon markkina-arvo voi vaihdella kahden maan välillä huomattavasti. Kreikan lainsäädännön mukaan laskettu sakko liittyy Kreikan lainsäädännön nojalla yleensä määrättyihin sakkoihin, ja sen määrä perustuu vain kreikkalaisiin markkina-arvoihin eikä muissa jäsenvaltioissa noudatettaviin markkina-arvioihin, mikä on sallittua.

55. Vain sylinteritilavuuteen perustuvaa järjestelmää on edellä esitetyn perusteella pidettävä kohtuullisena ja siten myös suhteellisuusperiaatteen mukaisena.

56. Tämän johdosta ehdotan, että toiseen kysymykseen vastataan siten, että siinä tapauksessa, että henkilön, jolla ei ole oikeutta väliaikaiseen verovapautukseen, hallussa on yksityisajoneuvo tai hän käyttää tällaista ajoneuvoa, mikä kansallisen lainsäädännön mukaan on yksinkertainen tullirikos, on yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukaista, että henkilön maksettavaksi määrätään pelkästään ajoneuvon sylinteritilavuuden perusteella erityinen hallinnollinen seuraamusmaksu, erityisesti sakko (esimerkiksi lain 2127/93 88 §:n 2 momentin g alakohdassa tarkoitettu), jonka suuruus on 1 000 000—5 000 000 GRD ajoneuvolta, mikä ylittää ajoneuvon markkina-arvon, kun otetaan huomioon ajoneuvon ikä.

14 — Asia C-345/93, Nunes Tadeu, tuomio 9.3.1995 (Kok. 1995, s. I-479, 6 ja 10 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

Kolmas kysymys

57. Kansallinen tuomioistuin tutkii kolmannessa kysymyksessään sitä, onko sakko yhdenmukainen tavaroiden ja henkilöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa. Jäsenvaltion B määräämä hallinnollinen seuraamus voi kansallisen tuomioistuimen mukaan olla jopa kymmenen kertaa suurempi kuin hyödykkeen hankinta-arvo jäsenvaltiossa A.

58. Tämä kysymys koskee siten verotuspäätöksessä määrätyn sakon kokonaismäärää. Kuten edellä jo todettiin, kansalliset hallinnolliset seuraamukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia vain siltä osin kuin ne eivät rajoita EY:n perustamissopimuksessa vahvistettuja vapauksia. [15]

59. Direktiivin kaksi ensimmäistä perustelukappaletta tukevat tätä periaatetta, sillä niiden mukaan "yhteisön asukkaiden vapaata liikkuvuutta yhteisön alueella haittaavat tiettyjen yksityis- tai ammattikäyttöön tarkoitettujen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavat verojärjestelmät", ja "näiden verojärjestelmien aiheuttamien esteiden poistaminen on välttämätöntä erityisesti ominaisuuksiltaan kotimarkkinoita vastaavien taloudellisten markkinoiden toteuttamiseksi". Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän direktiivin säännöksillä olevan suojaamistavoitteen asiassa Ryborg antamassaan tuomiossa. [16]

60. Kansalliset säännökset, joiden nojalla voidaan määrätä sakko, joka on useita kertoja suurempi kuin hyödykkeen alkuperäinen hankinta-arvo toisessa jäsenvaltiossa, soveltuvat epäilemättä estämään veronkiertoa ja saamaan rikkomuksen suunnittelijat luopumaan suunnitelmistaan. Kuten Kreikan hallitus huomauttaa, ankarat rangaistukset ovat tarpeellisia ennaltaehkäisyn vuoksi, sillä on mahdotonta valvoa järjestelmällisesti kaikkia Kreikkaan ajavia ajoneuvoja, jotka on rekisteröity ulkomailla.

61. Kuten edellä on jo todettu, sakko muodostuu esillä olevassa asiassa kolmesta osasta: kaksinkertaisesta verosta, sylinteritilavuuden perusteella lasketusta sakosta ja kiinteämääräisestä sakosta. Kaksinkertaisten verojen osalta voidaan viitata julkisasiamies La Pergolan asiassa Klattner esittämään ratkaisuehdotukseen, jossa hän katsoi, että hallinnollinen seuraamus, joka on suuruudeltaan 100 prosenttia tullien ja muiden veronluonteisten maksujen koko-

15 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Drexl, tuomion 18 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Ryborg, tuomion 13 kohta.

naismäärästä, on yhteisön oikeuden mukainen. [17] Olen hänen kanssaan samaa mieltä. Hallinnollisen seuraamuksen tarkoituksena ei ole vain verovaatimuksen toteuttaminen, vaan sen on myös tarkoitus toimia pelotteena.

62. Esillä olevassa asiassa maksetaan lisäksi kuitenkin muitakin maksuja, nimittäin sylinteritilavuuden perusteella määrätyt sakot ja kiinteämääräinen sakko jokaisesta ilmoittamatta jätetystä ajoneuvosta. Kun näitä summia tarkastellaan yhdessä, ilmenee, että jopa 72 216 960 GRD eli selvästi suurin osa yhteensä 83 517 680 GRD:n kokonaissummasta muodostuu kaksinkertaiseksi korotetuista veroista, jotka todettiin edellisessä kohdassa oikeutetuiksi. Sylinteritilavuuden perusteella laskettu sakko on kantajan kolmelta ajoneuvolta yhteensä 11 000 000 GRD ja kiinteämääräinen sakko on 300 000 GRD. Nämä osasummat ovat yhdessä vain runsas seitsemäsosa koko sakkojen kokonaismäärästä. Jäsenvaltioilla seuraamuksia määrätessään olevan harkintavallan ei siten pitäisi ylittyä. Ajoneuvojen markkina-arvon, jonka kantaja ilmoittaa olevan 4 000 000 GRD, ja sakon määrän välinen ero perustuu pikemminkin ajoneuvojen erilaisiin markkina-arvoihin kyseessä olevissa kahdessa jäsenvaltiossa. Ne puolestaan perustuvat kansallisiin verolainsäädäntöihin, jotka ovat erilaisia, koska niitä ei ole yhdenmukaistettu yhteisön tasolla.

63. Totean vielä yleisesti, että koska kansallisia verosäännöksiä ei ole yhdenmukaistettu yhteisön tasolla, tavaroiden ja henkilöiden vapaan liikkuvuuden periaatteita ei voida soveltaa jäsenvaltioiden välillä olevien erojen tasoittamiseksi tai tahallisesta veronkierrosta määrättyjen sakkojen pienentämiseksi. Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten ja määräysten tarkoituksena ei voi olla lain rikkomisen edistäminen. Jos ajoneuvot ilmoitetaan asianmukaisesti, niistä ei määrätä, ainakaan ennakkoratkaisupäätöksen mukaan, tavaroiden ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta rajoittavia veroja. Esillä olevassa asiassa maksettava kulutusvero on laskettu yhteisön oikeuden mukaisesti, kuten edellä on jo todettu.

64. Tämän vuoksi ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että ne hallinnolliset toimenpiteet kokonaisuudessaan (mukaan lukien syyte salakuljetuksesta), jotka tältä osin toimivaltainen jäsenvaltio B on katsonut sopiviksi tullirikoksista (ottaen huomioon, ettei kansallisia lainsäädäntöjä ole yhdenmukaistettu), voivat johtaa sakkoihin, jotka ovat useita kertoja (kymmenen kertaa) suurempia kuin hyödykkeen alkuperäinen hankinta-arvo jäsenvaltiossa A, ilman, että tämä olisi vastoin tavaroiden ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta.

17 — Julkisasiamiehen 20.3.1997 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Klattner (Kok. 1997, s. I-2719 ja I-2722, ratkaisuehdotuksen 40 kohta).

65. Edellä esitetyissä toteamuksissa vastataan jo kansallisen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen yhteydessä esittämään lisäkysymykseen siitä, onko olemassa perusteita niitä rajoja määriteltäessä, jotka koskevat sitä, mikä on tavoiteltavien päämäärien saavuttamiseksi ehdottoman tarpeellista. Sakko on lievin käytettävissä oleva keino valtion verovaatimusten toteuttamiseksi, ja sen kohtuullisuus on tutkittava objektiivisten ja asiallisten perusteiden nojalla.

Neljäs kysymys

66. Hallintotuomioistuimen viimeinen kysymys koskee hallinnollisia seuraamuksia määrättäessä olevaa velvollisuutta ottaa huomioon tekijän mahdollinen vilpitön mieli ja se, että hänellä ei ollut aikomus suorittaa petosta.

67. Direktiivi ei sisällä säännöksiä jäsenvaltioiden verosäännösten rikkomustapauksissa määrättävistä seuraamuksista. Kuten edellä on jo todettu, jäsenvaltioilla on toimivalta antaa säännöksiä veron- tai tullinmaksuvelvollisuutta laiminlyötäessä määrättävistä seuraamuksista. Näin ollen myös tekijästä riippuvien olosuhteiden, kuten mahdollisen vilpittömän mielen, huomioon ottamista koskevaa kysymystä on arvioitava kansallisen lainsäädännön nojalla.

68. Kuten edellä on lisäksi todettu, tällöin on kuitenkin pidettävä huolta, ettei kansallinen seuraamus estä yhteisön oikeudessa vahvistettujen liikkuvuuksien, kuten henkilöiden vapaan liikkuvuuden, toteuttamista. Direktiivin johdanto-osan kahdesta ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenevällä tavalla direktiivin tarkoituksena on poistaa niitä (henkilöiden) vapaan liikkuvuuden esteitä, joita verooikeudelliset säännökset muodostavat. Kun unionin kansalainen käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja käyttää jäsenvaltiossa rekisteröityä ajoneuvoaan vilpittömin mielin toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon tämän jäsenvaltion ajoneuvon ilmoittamista koskevia säännöksiä, on direktiivin 83/182/ETY tavoitteiden mukaista, että hänen vilpitön mielensä otetaan huomioon hallinnollista seuraamusta määriteltäessä. Tämä vastaa myös EY:n perustamissopimuksen tavoitteena olevaa tavaranvaihdon edistämistä sekä yhteisön noudattamaa pitkän aikavälin tavoitetta jäsenvaltioiden verosäännösten yhdenmukaistamisesta.

69. Tämän vuoksi ehdotan, että neljänteen kysymykseen vastataan siten, että direktiivin tavoitteesta eli henkilöiden vapaan liikkuvuuden edistämisestä seuraa, että jäsenvaltioilla on velvollisuus ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli ja se, että hänellä ei ollut aikomus suorittaa petosta (esimerkiksi tietämättömyys), määrättäessä hallinnollisia seuraamuksia direktiivissä tarkoitetuissa tapauksissa.

VII Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Iraklionin hallintotuomioistuimen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavalla tavalla:

1) Kysymys siitä, onko valtion A kansalaisen "pysyvä asuinpaikka", jota tarkoitetaan yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston direktiivin 83/182/ETY 7 artiklan 1 kohdassa, valtiossa A

— jossa hän on menestyksekkäästi harjoittanut usean vuoden ajan toimintaa sekä arkkitehtina että liikemiehenä henkilöyhtiön (kommandiittiyhtiö) avulla, jossa hänellä on asunto ja jossa hän toimii suurimman osan työajastaan,

vai onko se valtiossa B,

— jonka kansalainen hän myös on, jossa hän myös on samanaikaisesti aloittanut itsenäisen toiminnan samankaltaisella tai ainakin lähekkäisellä toimialalla, jossa hän on vuokrannut talon ja ryhtynyt toimimaan osan ajastaan ja jossa hän täyttää verovelvollisuutensa, siten että hänen puolisonsa, joka osallistuu kaikkiin edellä mainittuihin toimintoihin sekä valtiossa A että valtiossa B ja joka omistaa yhtiöosuuksia näissä yrityksissä, avustaa häntä,

on ratkaistava kaikkien niiden olosuhteiden perusteella, joista ilmenee asianomaisen henkilön etujen keskus. Tässä yhteydessä on myös selvitettävä, onko asianomaisella henkilöllä ollut aikomus luopua aikaisemmasta pysyvästä asuinpaikastaan ja siirtyä uuteen.

2) Siinä tapauksessa, että henkilön, jolla ei ole oikeutta väliaikaiseen verovapautukseen, hallussa on yksityisajoneuvo tai hän käyttää tällaista ajoneuvoa, mikä kansallisen lainsäädännön mukaan on yksinkertainen tullirikos, on yhteisön oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukaista, että mikäli menettely on tahallista, henkilön maksettavaksi määrätään pelkästään ajoneuvon sylinteritilavuuden perusteella erityinen hallinnollinen seuraamusmaksu, erityisesti sakko, joka ylittää ajoneuvon markkina-arvon, kun otetaan huomioon ajoneuvon ikä.

3) Ne hallinnolliset toimenpiteet kokonaisuudessaan, jotka jäsenvaltio B, jolla on toimivalta vahvistaa seuraamuksia tahallisesta tullirikoksesta (ottaen huomioon, ettei kansallisia lainsäädäntöjä ole yhdenmukaistettu), on katsonut sopiviksi, voivat johtaa sakkoihin, jotka ovat useita kertoja suurempia kuin hyödykkeen alkuperäinen hankinta-arvo jäsenvaltiossa A, ilman, että tämä olisi vastoin tavaroiden ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta.

Ne rajat, jotka koskevat sitä, mikä on tavoiteltavien päämäärien saavuttamiseksi ehdottoman tarpeellista, on määriteltävä toimenpiteen suhteellisuutta tutkittaessa. Erityisesti on tutkittava toimenpiteen kohtuullisuus objektiivisten ja asiallisten perusteiden nojalla.

4) Direktiivin 83/182/ETY tavoitteesta eli henkilöiden vapaan liikkuvuuden edistämisestä seuraa, että jäsenvaltioilla on velvollisuus ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli ja se, että hänellä ei ollut aikomus suorittaa petosta (esimerkiksi tietämättömyys), määrättäessä hallinnollisia seuraamuksia direktiivissä tarkoitetuissa tapauksissa.