Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
EVGENI TANCHEV
21 päivänä tammikuuta 2021 [1]

**Asia C-279/19**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**
**vastaan**
**WR**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Court of Appeal (ylioikeus, Yhdistynyt kuningaskunta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivi 2008/118/EY – Valmisteverovelvollinen – Henkilö, joka pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita – Henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen – Käsite – Tavaroiden kuljettaja – Viaton toimija

1. Ennakkoratkaisupyynnössään Court of Appeal (ylioikeus, Yhdistynyt kuningaskunta) pyytää direktiivin 2008/118/EY 33 artiklan 3 kohdan tulkintaa. [2] Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä HMRC) ja WR ja joka koskee WR:n laittomasti Yhdistyneeseen kuningaskuntaan kuljettamista tavaroista WR:lle määrätyn valmisteveron laillisuutta. Pääkysymys on se, onko kuorma-autonkuljettaja (WR), jonka havaittiin valmisteverosaatavan syntyessä kuljettavan tavaroita, joista veroa ei ollut maksettu, direktiivin nojalla *ankarassa vastuussa* veron maksamisesta.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Tässä ratkaisuehdotuksessa riittää, että viittaan unionin oikeussääntöihin ja kansallisiin oikeussääntöihin, joita lainataan laajasti 19.3.2019 annetun ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätöksen 14–24 kohdassa. [3]

## II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

3. Yhdistyneen kuningaskunnan rajavartiolaitoksen (UK Border Agency, jäljempänä UKBA) virkailijat pysäyttivät WR:n – itsenäisen ammatinharjoittajan – kuljettaman raskaan tavarankuljetusajoneuvon 6.9.2013 Doverin itäisellä satama-alueella. Ajoneuvoon oli lastattu 26

[1] Alkuperäinen kieli: englanti.

[2] Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 9, s. 12; jäljempänä direktiivi).

[3] [2019] EWCA Civ 465 (jäljempänä 19.3.2019 annettu tuomio).

lavallista olutta. WR esitti UKBA:n virkailijoille CMR-rahtikirjan, jossa todettiin, että tavaroista oli laadittu sähköinen hallinnollinen asiakirja, jossa esitettiin hallinnollinen viitekoodi. CMR-rahtikirjassa todettiin myös, että lähettäjä oli Saksassa sijaitseva tullivarasto ja että vastaanottaja oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva tullivarasto nimeltään Seabrook Warehousing Ltd. Niinpä asiakirjat kävivät ensi näkemältä yksiin sen kanssa, että tavarat kuljetettiin direktiivin 4 artiklan 7 alakohdan mukaisesti väliaikaisesti verottomina.

4. UKBA:n virkailijat kuitenkin tarkastivat valmisteveron alaisten tuotteiden tietojenvaihtojärjestelmän (Excise Movement and Control System, jäljempänä EMCS-järjestelmä) tiedot ja totesivat, että CMR-rahtikirjassa esitetty hallinnollinen viitekoodi oli jo käytetty aiemman samalle vastaanottajalle toimitetun olutlähetyksen yhteydessä. Näin ollen kuorma ei vastoin asiakirjoissa esitettyä ollutkaan väliaikaisesti veroton. Kun tavarat saapuivat Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, verosaatava syntyi tällä perusteella Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

5. Näin ollen HMRC vahvisti WR:lle 22 779 Englannin punnan (GBP) (noin 25 200 euron) suuruisen valmisteveron vuonna 2010 annetun valmisteveron alaisia tavaroita (hallussapitoa, siirtämistä ja verosaatavan syntymistä) koskevan asetuksen (Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations) 13 §:n 1 ja 2 momentin nojalla sekä määräsi hänelle 4 897,48 GBP:n (noin 5 400 euron) suuruisen sakon vuoden 2008 vero- ja talousarviolain (Finance Act 2008) liitteen 41 nojalla.

6. WR valitti veron määräämisestä (ja sakosta) First-tier Tribunaliin (Tax Chamber) (alioikeuden verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä FtT), joka katsoi asiassa tulleen selvitetyksi seuraavaa: WR oli kokenut kuorma-autonkuljettaja, joka oli ollut kuljetusyhtiön palveluksessa vuosina 2009–2013 ja katsoi olleensa itsenäinen ammatinharjoittaja vuodesta 2013 lähtien (hän ilmoitti veroviranomaisille olevansa itsenäinen ammatinharjoittaja ainoastaan vuonna 2015). Hänelle maksettiin käteisellä pidättämättä mitään. Joskus vuoden 2014 aikana hän sopi työskentelystä käsittääkseen Kells-nimiselle yritykselle; korvaukseksi sovittiin 250 GBP viikolta kahden tai kolmen päivän työskentelyn perusteella ja 350–360 GBP pidemmiltä työskentelyjaksoilta. Kirjallista sopimusta ei tehty, ja WR sai maksun käteisenä joko henkilökohtaisesti tai siten, että rahat kätkettiin ajoneuvovarikolle hänen noudettavakseen.

7. FtT:n mukaan WR meni aina ajoneuvovarikolle ja otti sieltä tyhjän perävaunun, jonka kanssa hän ajoi Calais'ssa sijaitsevalle valvotulle perävaunuvarikolle ja jonka hän vaihtoi tavaroilla lastattuun perävaunuun, joka oli määrä kuljettaa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Hän löysi kuormaa koskevat asiakirjat perävaunun kyljessä olevasta putkesta ja tarkasti asiakirjat (CMR-rahtikirja ja lähetyslista) varmistuakseen kuljettamiensa tavaroiden luonteesta ja määränpäästä. WR:n toimintaympäristössä tällaiset epämuodolliset järjestelyt eivät ilmeisestikään olleet epätavallisia satunnaisesti palkatuille kuorma-autonkuljettajille (riippumatta siitä, oikeuttivatko olosuhteet tekemään tällaisen päätelmän), joille maksettiin käteisellä ilman minkäänlaisia järjestelyjen tueksi laadittuja asiakirjoja; heillä ei ollut kiinnostusta siihen, kuka heidät palkkasi, ja he jäivät HMRC:n valvonnan ulkopuolelle.

8. FtT:n mukaan WR nouti 6.9.2013 olutlähetyksen, joka oli määrä viedä Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan Seabrookin tullivarastoon. Näin ollen WR tiesi, että lähetys koostui valmisteveron alaisista tavaroista. Viitaten tämän ratkaisuehdotuksen 4 kohdassa esitettyyn kuvaukseen rajavartiolaitoksen virkailijat takavarikoivat ajoneuvon ja valmisteveron

alaiset tavarat. WR ilmoitti tapahtuneesta Des-nimiselle henkilölle, jolta hän oli saanut ohjeet tavaroiden noutamiseksi, ja hänet noudettiin Doverista. Hän sai rahat viikon työstä, eikä hän ollut enää yhteydessä Desiin.

9. FtT katsoi, että WR ei ollut osallisena rikokseen, joka muodostui salakuljetuksen yrityksestä. Hän oli sen henkilön tai niiden henkilöiden määräysvallassa, joka järjesti tai jotka järjestivät tavaroiden salakuljetuksen; näillä henkilöillä oli tosiasiallinen ja oikeudellinen määräämisoikeus tavaroihin niiden takavarikoinnin aikaan. WR:llä ei ollut henkilökohtaista intressiä tavaroita kohtaan; hänen ainoa intressinsä oli noudattaa niiden noutamista ja toimittamista koskevia ohjeita ja saada vaatimaton korvaus palveluistaan. Hän ei myöskään ollut ajoneuvon omistaja. Ei ole mahdollista varmuudella nimetä henkilöitä, jotka olivat salakuljetusyrityksen takana ja osallistuivat siihen tietoisesti. Ainoat tiedot, jotka WR:llä oli, esitettiin asiakirjoissa, jotka hän nouti hakiessaan tavarat, ja ensi silmäyksellä nämä asiakirjat kävivät yksiin sen kanssa, että tavaroiden siirtämiseen sovellettiin voimassa olevaa väliaikaista verottomuutta. WR:n ei ollut mahdollista tarkastaa, oliko CMR-rahtikirjassa esitetty hallinnollinen viitekoodi käytetty vai ei. Asiakirjoissa ei ollut mitään, minkä perusteella hänen olisi pitänyt kyseenalaistaa tiedot, eikä hänen ollut mahdollista päästä EMCS-järjestelmään.

10. Niinpä FtT sovelsi Court of Appealin Criminal Divisionin (ylioikeuden rikosasioiden osasto) oikeuskäytäntöä [4] ja päätti seuraavaa: i) WR:n ”tosiasiallinen tai oletettu tietoisuus siitä, että hän piti fyysisesti hallussaan salakuljetettuja tavaroita, voi olla riittävä peruste sille, että kyse on hallussapidosta – – ja että kyseisen henkilön ei katsota olevan viattoman toimijan asemassa”; ii) WR oli kuitenkin viaton toimija eikä hänen sen vuoksi voida sanoa pitäneen tavaroita hallussaan eikä luovuttaneen tavaroita 13 §:ssä tarkoitetulla tavalla ja iii) ”verovelvollisuuden määrääminen WR:lle toteamassamme tilanteessa kyseenalaistaisi vakavalla tavalla yhteensopivuuden lainsäädännön tavoitteiden kanssa.” FtT hyväksyi WR:n valituksen ja kumosi valmisteveron ja sakon määräämisen.

11. HMRC valitti tästä tuomiosta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeuden vero- ja sosiaalijaosto). Upper Tribunal hylkäsi HMRC:n valituksen todeten, että FtT:n selvittämistä tosiseikoista ei ollut valitettu, joten valituksen käsittely eteni sillä perusteella, että WR ei ollut tosiasiallisesti eikä oletetusti tietoinen salakuljetusyrityksestä. Myös se sovelsi viattomia toimijoita koskevaa poikkeusta ja pysytti FtT:n tuomion.

12. HMRC valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Court of Appealiin. Court of Appeal hylkäsi HMRC:n valituksen Upper Tribunalin tuomiosta vuoden 2008 vero- ja talousarviolain liitteen 41 nojalla määrätyn sakon osalta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää kuitenkin kyseenalaisena Upper Tribunalin tuomion pätevyyttä ja erityisesti sitä, onko raskaan tavarankuljetusajoneuvon kuljettaja – jolla ei ole oikeuksia eikä intressiä kuljettamiaan tavaroita kohtaan ja joka ei tiedä, että tavarat ovat valmisteveron alaisia, ja jolla ei myöskään ole syytä epäillä tätä – direktiivin 33 artiklan 3 kohdan nojalla velvollinen maksamaan kyseisen veron vai ei.

[4] Tuomio Taylor ja Wood v. R [2013] EWCA Crim 1151.

13. Tässä tilanteessa Court of Appeal (Yhdistynyt kuningaskunta) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko henkilö (jäljempänä H), joka pitää valmisteveron alaisia tavaroita fyysisesti hallussaan silloin kun kyseisistä tavaroista tulee valmisteveron alaisia jäsenvaltiossa B, velvollinen maksamaan valmisteveron direktiivin [2008/118] 33 artiklan 3 kohdan nojalla, jos

a) tällä henkilöllä ei ollut valmisteveron alaisia tavaroita koskevia oikeudellisia eikä taloudellisia intressejä

b) tämä henkilö oli kuljettamassa valmisteveron alaisia tavaroita korvausta vastaan muiden puolesta jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B, ja

c) tämä henkilö tiesi, että hänen hallussaan pitämät tavarat olivat valmisteveron alaisia tavaroita, mutta hän ei tiennyt eikä hänellä ollut syytä epäillä, että tavaroiden osalta oli syntynyt valmisteverosaatava jäsenvaltiossa B, verosaatavan syntymisen ajankohtana tai ennen tätä ajankohtaa?

2) Onko vastaus ensimmäiseen kysymykseen toisenlainen, jos H ei tiennyt, että hänen hallussaan pitämät tavarat olivat valmisteveron alaisia tavaroita?”

## III Asian tarkastelu

### *A Tiivistelmä asianosaisten lausumista*

14. WR, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Alankomaiden hallitus, Italian hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle.

15. WR (pääasian vastaaja) katsoo, että kumpikin kansallinen tuomioistuin oli oikeassa pitäessään häntä viattomana toimijana, koska hänellä ei ollut oikeuksia eikä intressiä muiden puolesta korvausta vastaan kuljettamiaan tavaroita kohtaan eikä hän ollut tietoinen siitä, että veroa on kierretty hänen kuljettamiensa tavaroiden osalta, eikä voitu sanoa, että hänen olisi pitänyt olla tietoinen tästä; näin ollen häntä ei tule pitää direktiivin 33 artiklan 3 kohdan nojalla velvollisena maksamaan kyseinen vero. Ratkaisu, jonka mukaan WR:n asemassa oleva henkilö on velvollinen maksamaan valmisteveron, aiheuttaisi kaupallisen sekasorron, sillä se tarkoittaisi, että (esimerkiksi DHL:lle työskentelevän) jakeluauton kuljettajan, joka nouti viinilaatikon paikasta A ja toimitti sen paikkaan B, olisi vastattava verosta (yksinkertaisesti siksi, että hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää pakkauksen merkintöjen perusteella, että pakkaus sisältää viiniä), jos kävisi ilmi, että kyseisestä laatikosta ei ollut maksettu veroa.

16. Direktiivin 38 artiklan, jossa säädetään valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana tapahtuneeseen sääntöjenvastaisuuteen perustuvasta velvollisuudesta kantaa valmistevero ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”, on puolestaan tulkittava tarkoittavan, että osallistumisen on katsottava viittaavan henkilöön, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää sääntöjenvastaisuudesta.

17. Mikään direktiivissä ei viittaa siihen, että vero pitäisi kantaa henkilöiltä, joilla ei ole intressiä siirrettyjä tavaroita kohtaan ja jotka eivät tiedä (ja joilla ei ollut syytä epäillä), että vero tavaroista on maksamatta. Tällainen tulkinta ei olisi tarkoituksenmukainen eikä välttämätön direktiivin tavoitteiden varmistamiseksi, minkä vuoksi se loukkaisi suhteellisuusperiaatetta.

18. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio katsovat, että direktiivin 33 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että WR:n kaltaista henkilöä, joka ”pitää hallussa” tavaroita valmisteverosaatavan syntyessä, on pidettävä velvollisena maksamaan kyseinen vero.

19. Italian hallitus tekee samankaltaisen päätelmän, tosin direktiivin 38 artiklan perusteella.

## *B Asian arviointi*

### *1. Alustavia toteamuksia*

20. Mielestäni on tarkoituksenmukaista vastata näihin kahteen kysymykseen yhdessä siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko WR:n kaltainen kuorma-autonkuljettaja velvollinen maksamaan valmisteveron erityisesti direktiivin 33 artiklan 3 kohdan perusteella silloin, kun kuljettajalla ei ole intressiä tavaroita kohtaan ja kun hän ei tiedä eikä hänellä ole syytä epäillä, että tavaroista on tullut valmisteveron alaisia.

21. Edellä esittämistäni syistä päättelen, että kaikkien asianosaisten (WR:ää lukuun ottamatta) selittämä kanta on oikea. Edellä esitettyyn kysymykseen on siis vastattava myöntävästi: kuorma-autonkuljettaja, kuten WR nyt esillä olevassa asiassa, on ankarassa vastuussa veron maksamisesta.

22. Tarkastelen seuraavassa erityisesti toimenpiteen päämääriä, asian kannalta merkityksellisten oikeussääntöjen sanamuotoa sekä mahdollisia vastaavuuksia muiden lainsäädäntökehysten kanssa.

23. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeussäännön tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa oikeussääntö on.[5] Samaten niiden ilmausten merkitys ja ulottuvuus, joita ei ole määritelty unionin oikeudessa, on määriteltävä sen merkityksen mukaan, joka niillä tavallisesti on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon se asiayhteys, jossa niitä käytetään, ja kyseisen lainsäädännön tavoitteet.[6]

### *2. Direktiivin 2008/118 tarkoitus ja asian kannalta merkityksellisten oikeussääntöjen päämäärät*

24. Direktiivillä on ensisijaisesti tarkoitus antaa valmisteveron alaisten tavaroiden hallussapitoa, siirtämistä ja valvontaa koskevia sääntöjä sen varmistamiseksi, että valmisteverovelvollisuuden syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa.[7] Tämän yhdenmukaistamisen on määrä

5 Tuomio 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, 26 kohta) ja tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Ks. vastaavasti tuomio 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 Ks. tuomio 5.4.2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, 39 kohta).

saada aikaan saumaton järjestelmä, jossa valmistevero maksetaan järjestelmällisesti ennen tavaroiden luovutusta vapaaseen liikkeeseen, jotta mahdollistetaan tavaroiden vapaa liikkuvuus ja varmistetaan, että kansalliset viranomaiset tosiasiallisesti perivät asianmukaisen verovelan. Tällä tavoin myös estetään liiketoimien kaksinkertaista verotusta koskevat tilanteet jäsenvaltioiden välillä.

25. Nyt käsiteltävässä asiassa tavaroita ei siirretty väliaikaisesti verottomina, koska asiakirjat olivat väärennettyjä (valmisteveron alaiset tavarat kuljetettiin sellaisen CMR-rahtikirjan turvin, jossa esitettiin väärä hallinnollinen viitekoodi).

26. Ennakkoratkaisupyynnöstä seuraa, että kyseessä olevat tavarat on jo luovutettu kulutukseen, koska asiakirja, jolla oli tarkoitus osoittaa, että kyseiset tavarat siirrettiin väliaikaista verottomuutta koskevan järjestelmän mukaisesti, on pätemätön ja tavaroita pidettiin hallussa kaupallisessa tarkoituksessa, minkä vuoksi seurauksena oli välitön valmisteverosaatavan syntyminen tavaroiden saapuessa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.

27. Kun otetaan huomioon direktiivin tarkoitus (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta), lainsäädännössä nimetään joukko henkilöitä, jotka ovat vastuussa veron maksamisesta.

28. Direktiivin 33 artiklan 3 kohdan mukaan veron maksamisesta vastaavat siten (a) henkilö, joka luovuttaa tavarat; (b) henkilö, joka pitää tavaroita hallussaan (eli jolla ne ovat fyysisesti hallussa yksinomaan objektiivisessa merkityksessä); tai (c) henkilö, jolle tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa. Silloin kun kyseessä on sääntöjenvastaisuus, valmistevero kannetaan direktiivin 38 artiklan 3 kohdan nojalla ”henkilöltä, joka antoi vakuuden veron maksamisesta 34 artiklan 2 kohdan a alakohdan tai 36 artiklan 4 kohdan a alakohdan mukaisesti”, ja ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”.

29. Kuten esitän direktiivin päämäärien osalta jäljempänä seuraavassa jaksossa, kyseessä olevat oikeussäännöt koskevat mahdollisesti veronkannon kohteeksi tulevien yhteisvastuullisten henkilöiden joukkoa ilman ensisijaisuusjärjestystä; näiden oikeussääntöjen *lavealla sanamuodolla* pyritään varmistamaan se, että verovelka tosiasiallisesti maksetaan, minkä vuoksi *jonkin henkilön on vastattava veron maksamisesta*. Unionin tuomioistuin on hyväksynyt tämän näkemyksen oikeuskäytännössään. [8]

30. Direktiivin 8 artiklan 2 mukaan direktiivissä sovelletaan *yhteisvastuun periaatetta*: ”Jos yhtä valmisteverovelkaa kohti on useita verovelvollisia, näiden on maksettava valmisteverovelka yhteisvastuullisesti.”

31. Tästä periaatteesta seuraa, että *kukin velallinen* on vastuussa velan *koko määrästä* ja että velkojalla on periaatteessa vapaus vaatia mainitun velan maksua yhdeltä tai useammalta valitsemaltaan velalliselta. [9]

[8] Tuomio 5.4.2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, 41 ja 42 kohta) ja tuomio 3.7.2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, 25 ja 26 kohta).

[9] Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 85 kohta).

32. Katson, että unionin lainsäätäjän valitsema yhteisvastuun mekanismi käy yksiin direktiivin rakenteen kanssa *sen varmistamiseksi, että valmisteverovelka tosiasiallisesti peritään*. Tämä seuraa direktiivin johdanto-osan 15, 19 ja 20 perustelukappaleesta, ja tämän seikan merkittävyyttä tähdennettiin myös asiassa van de Water. [10]

33. Kuten direktiivin johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta lisäksi käy ilmi, direktiivillä ei yhdenmukaistettu ainoastaan veronalaisten tavaroiden ja verosaatavan syntymispaikan käsitteitä vaan myös verovelvollisten joukko. Silloin kun henkilö pitää fyysisesti hallussaan valmisteveron alaisia tavaroita, jotka on luovutettu kulutukseen, tämä henkilö on velvollinen maksamaan asiaankuuluvan veron riippumatta siitä, tietääkö hän tai pitäisikö hänen tietää, että tavarat ovat veronalaisia.

34. Yhteisvastuun olennaisena tarkoituksena onkin lisätä viranomaisten täytäntöönpanokeinoja ja siten lisätä valmisteverovelkojen perinnän tehokkuutta [11] sekä suojella paremmin unionin omia varoja.

35. Katson (Alankomaiden hallituksen tavoin), että edellä (tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohdassa) mainittuun tarkoitukseen kohdistuisi paineita, jos veroviranomaisten olisi osoitettava, että valmisteverovelvollinen on myös tietoinen siitä, että kyseisistä tavaroista on maksettava valmisteveroa. Tällainen vaatimus tekisi verovelan perimisestä käytännössä huomattavasti vaikeampaa.

36. Tietoisuuden vaatimus itse asiassa edistääkin valmisteveron kiertämistä. Liiketoimiin, joista on maksettava valmistevero, liittyy usein verkostoja, joissa käydään kauppaa, hoidetaan kuljetuksia ja harjoitetaan jälleenmyyntiä ja joissa useilla henkilöillä on kullakin oma (pieni) roolinsa. Tämän vuoksi on aivan mahdollista, että joku – esimerkiksi kuorma-autonkuljettaja – ei ole asiasta henkilökohtaisesti tietoinen ja on vain koko ketjun pieni lenkki, mutta häntä on silti voitava pitää verovelvollisena, koska muutoin tehokas verotus ei ole mahdollinen.

37. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisäsi, tietoisuuden vaatimuksen lisääminen hallussapidon tai luovutuksen käsitteeseen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 33 artiklan 3 kohdassa vaarantaisi sen päämäärän ja tarkoituksen. Sillä luotaisiin keino, jonka avulla valmisteveroa voitaisiin kiertää suhteellisen helposti. Siten on mahdollista, että yksityinen, jolla todetaan olevan veronalaisia tavaroita fyysisesti hallussa, kuten WR nyt esillä olevassa asiassa, ei yksinkertaisesti pystyisi yksilöimään henkilöä, joka oli palkannut hänet kuljettamaan tavarat, eikä antamaan muitakaan tavaroiden omistajaa koskevia tietoja (joko tahallaan tai koska hänelle oli annettu virheellistä tietoa).

38. Tämä puolestaan vaikeuttaisi petosten ja väärinkäytösten torjuntaa, kun taas direktiivin rakenne ja sen johdanto-osa edellyttävät, että *kansallisten viranomaisten on varmistettava, että verovelka tosiasiallisesti peritään* (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta).

39. WR:n esittämä argumentti DHL:n kuljettajaa koskevan esimerkin osalta (tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta) [12] on helppo hylätä. Henkilö, joka luovuttaa tavarat DHL:n puolesta, ei olisi verovelvollinen mutta DHL eli yritys itse olisi. Kuten Alankomaiden hallitus

[10] Ks. tuomio 5.4.2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, 41 kohta) ja julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, 27 kohta).

[11] Ks. tältä osin myös tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 88 kohta).

[12] Alan ammattilaiset ovat jo aiemmin esittäneet tämän väitteen. Ks. Snell, C., Whose duty is it anyway?, *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, s. 8–9.

huomautti, WR:ää on pidettävä itsenäisenä ammatinharjoittajana ja siten yrittäjänä, joka suostui työskentelemään ilman kirjallista sopimusta ja saamaan maksun käteisenä. Yrittäjyyteen kuuluvat yrittämisen riskit, ja tähän sisältyy se, että yrittäjä on henkilökohtaisesti vastuussa henkilöistä, joiden kanssa hän harjoittaa liiketoimintaa ja joilta hän ottaa vastaan toimeksiantoja. Lisäksi yrittäjä voi suojautua tällaisilta riskeiltä vakuutuksen avulla tai siirtämällä nämä riskit sopimuksin asiakkaille.

### *3. Asian kannalta merkityksellisten oikeussääntöjen sanamuoto*

40. Valmisteveron on velvollinen maksamaan direktiivin 33 artiklan 3 kohdan mukaisesti henkilö, joka luovuttaa tavarat tai joka pitää hallussaan luovutukseen tarkoitettuja tavaroita tai jolle tavarat luovutetaan.

41. Mielestäni tämän säännöksen sanamuoto on selkeä ja samalla varsin lavea.

42. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomautti, direktiivissä (tai sen edeltäjässä eli direktiivissä 92/12/ETY [13]) ei ole mitään, mikä estäisi jäsenvaltioita perimästä maksettavaa verovelkaa henkilöltä, joka pitää valmisteveron alaisia tavaroita hallussaan kaupallisessa tarkoituksessa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, eikä ole olemassa vaatimusta, jonka mukaan tavaroiden hallussapito edellyttäisi, että henkilön on oltava tietyllä tapaa tietoinen tavaroiden verotuksellisesta asemasta.

43. Direktiivissä käytettyjen tavaroiden hallussapidon ja luovutuksen tavanomainen merkitys on selkeä: ne edellyttävät ainoastaan tavaroiden fyysistä hallussapitoa. Kun otetaan huomioon, että tekstin eri kielitoisintojen välillä ei tältä osin ole eroja, voidaan päätellä, että ilmaisu ”henkilö, joka – – pitää hallussaan – – tavaroita”, tarkoittaa henkilöä, jolla ne ovat fyysisesti hallussa, ellei tämä tulkinta ole ristiriidassa säännöksen tarkoituksen tai yleisten oikeusperiaatteiden kanssa.

44. Jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut edellyttää tosiasiallista tai oletettua tietoisuutta, se olisi nimenomaisesti säätänyt näin.

45. On totta, että unionin valmisteverolainsäädäntöön ei sisälly hallussapidon määritelmää. Kuten komissio kuitenkin huomautti, kontekstuaalinen tulkinta osoittaa, että tällainen määritelmä sisältyy tullilainsäädäntöön eli järjestelmään, jolla on paljon yhtäläisyyksiä valmisteverolainsäädännön kanssa. Unionin tullikoodeksin [14] 5 artiklan 34 alakohdan mukaan ”tavaroiden haltijalla [tarkoitetaan] tavaroiden omistajaa tai muuta henkilöä, jolla on vastaava määräämisoikeus tavaroihin *tai jonka fyysisessä valvonnassa tavarat ovat*” (kursivointi tässä).

46. Direktiivin 33 artiklan lavealla sanamuodolla pyritään varmistamaan, että verovelvollisuus koskee *kaikkia henkilöitä*, jotka pitävät tavaroita hallussaan, kunnes vero on maksettu, kuten unionin tuomioistuin totesi asiassa Gross. [15] Tämä asia koski direktiivin 92/12 7 artiklan (direktiivin 33 artiklan edeltäjän) tulkintaa ja erityisesti sitä, voidaanko kulutukseen luovutettujen tavaroiden peräkkäisiä haltijoita pitää valmisteverovelvollisina. Loppujen lopuksi tätä tukee myös direktiivin tarkoitus eli sen varmistaminen, että verovelka tosiasiallisesti peritään.

[13] Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 76, s. 1).

[14] Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1).

[15] Tuomio 3.12.2014, C-165/13, EU:C:2014:2042.

47. Unionin tuomioistuimen tuomiossa Gross omaksuman lähestymistavan oikeellisuutta on puolustettu myös oikeuskirjallisuudessa. [16]

48. Kuten Upper Tribunal on jo asianmukaisesti katsonut asiassa B&M Retail Ltd v. HMRC [17] – joka ei suoranaisesti koskenut direktiivin 33 artiklaa vaan pikemminkin direktiivin 7 artiklan tulkintaa ja verovelvollisuutta direktiivin 7 artiklan nojalla mutta on kuitenkin nyt esillä olevan asian kannalta merkityksellinen – ”mielestämme tuomio Gross osoittaa selkeästi, että silloin kun valmisteveron alaisia tavaroita, joiden osalta valmisteveroa ei ole maksettu, liikkuu määräjäsenvaltion alueella, tämän jäsenvaltion viranomaiset voivat valita, kenelle tavaroiden peräkkäisistä haltijoista ne vahvistavat veron edellyttäen, että veroa ei ole määrätty kenellekään aiemmin. Tämä käy yksiin vuoden 2008 direktiivin tausta-ajatuksen kanssa – – eli sen kanssa, että kyseisen jäsenvaltion velvollisuutena on varmistaa, että vero maksetaan tavaroista, jotka on todettu kulutukseen luovutetuiksi. Näin ollen asian ratkaisu noudattaa periaatetta, jonka mukaan olisi oltava mahdollista määrätä vero henkilölle, jonka on todettu pitävän hallussaan tavaroita, joiden osalta veroa ei ole maksettu, vaikka kyseiset tavarat on saatettu jo aiemmin luovuttaa kulutukseen saman jäsenvaltion alueella, kunhan maksamatonta veroa ei ole määrätty aiemmin kenenkään muun maksettavaksi”.

49. Tässä kohden siteeraisin hyväksyvästi myös 19.3.2019 annettua tuomiota (66 kohta), jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että ”olemme samaa mieltä siitä, että vuoden 2008 direktiivin tausta-ajatuksen mukaan – – jokaisen jäsenvaltion velvollisuutena on varmistaa, että vero maksetaan – – Sisämarkkinat vääristyisivät, jos jäsenvaltiot eivät toteuttaisi toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että tavarat, joista olisi pitänyt maksaa valmistevero, eivät voi liikkua sisämarkkinoilla vapaasti niiden tavaroiden ohella, joista vero on maksettu. Kuten Upper Tribunal lisäksi katsoi asiassa Davison and Robinson,[18] silloin kun käytettävissä ei ole merkityksellisiä tietoja aiemmista luovutuksista kulutukseen, HMRC:n on määrättävä vero henkilölle, jonka se katsoo pitävän kyseisiä tavaroita hallussaan, mikäli tämä on ainoa todettavissa oleva valmisteverosaatavan syntymisen peruste. Otamme huomioon HMRC:n väitteen, jonka mukaan silloin, kun kuljettaja – kuten [WR] nyt esillä olevassa asiassa – ei pysty yksilöimään lähettäjää, maahantuojaa eikä työnantajaansa, ainoa henkilö, jolle vero voidaan määrätä maksettavaksi, on kuljettaja itse. Jos veroa ei voida määrätä hänelle silloin, kun HMRC tai tuomioistuin päättelee, että hän ei tiennyt, että tavaroista tuli maksaa vero, salakuljetuksen ja petoksen mahdollisuudet ovat selvästi suuremmat. Niinpä ankara vastuu verosta näyttääkin olleen peräkkäisten direktiivien mukaisen järjestelmän hyväksytty piirre, kuten Lord Hoffmann alun perin totesi tuomiossa Greenalls[19]”.

50. Minun onkin yhdyttävä tuomiossa Greenalls esitettyyn analyysiin; tuomion 4 kohdassa Lord Hoffmann totesi (House of Lordsin enemmistön ollessa samaa mieltä), että ”[vuoden 1992] direktiivi annettiin osana pyrkimystä luoda yhtenäismarkkinat ilman verotuksellisia rajoja. Direktiivillä oli ensisijaisesti tarkoitus luoda yhtenäiset säännöt verosaatavan syntymisajankohdan määrittämiselle, jotta vältettäisiin tilanne, jossa vero saatettaisiin kantaa eri maissa”. Mainitussa tuomiossa House of Lords katsoi, että varastoalan yritys oli ankarassa vastuussa veron maksamisesta valmistetusta votkasta, joka oli luovutettu vientiin yrityksen verottomasta varastosta mutta jossain vaiheessa poistettu vientimenettelystä vilpillisesti. Lord Hoffmann

16 Ks. esim. Rehberg, E., ja Ring, N., Steuerschuld als „zweiter“ Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?, *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (nro 3), s. 51, ja Bogaerts, D., Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nro 10, s. 52–53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd v. HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd v. Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

lainasi tuomiota van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) ja totesi (7 kohta), että se, kuka oli velvollinen tai ketkä olivat velvollisia maksamaan veron sen jälkeen kun tavarat oli ”luovutettu kulutukseen”, oli seikka, joka kunkin jäsenvaltion oli ratkaistava itse. Asiaa koskevassa lainsäädännössä ilmaisua ”luovutettu kulutukseen” ei täsmennetty esimerkiksi sanalla ”laillisesti” tai muillakaan sanoilla. Tämän vuoksi Lord Hoffmann päätteli, että varastoalan yritys oli ankarassa vastuussa veron maksamisesta.

51. Mainitun asian tavoin katson, että kuka tahansa tavaroiden haltija, kuten WR, on ankarassa vastuussa veron maksamisesta.

52. Olen samaa mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa siinä, kun se toteaa 19.3.2019 annetun päätöksen 67 ja 68 kohdassa, että ”tämä tausta-ajatus nähdäksemme ilmenee direktiivissä ja asetuksissa käytetyistä termeistä. Olemme samaa mieltä siitä – – että tavaroiden 'hallussapidon' tai 'luovutuksen' luonnolliseen merkitykseen ei sisälly vaatimusta, että henkilön on oltava tietoinen tavaroiden verotuksellisesta asemasta. Vaikka oikeudenmukaisuus ja oikeasuhteisuus ovat tietenkin unionin oikeuden kulmakiviä siinä missä common law -järjestelmänkin, ne eivät väistämättä sulje pois ankaran vastuun määräämistä. Katsomme, että voidaan hyvin varteenotettavalla tavalla väittää, että kun otetaan huomioon direktiivin tausta-ajatus, ankaran vastuun määrääminen kuljettajalle tässä tilanteessa ei loukkaa oikeudenmukaisuus- eikä suhteellisuusperiaatetta. – – Vero kannetaan tavallisesti objektiivisista tapahtumista tai liiketoimista ottamatta huomioon veronmaksajan mielentilaa.”

53. Kuten Alankomaiden hallitus huomautti, direktiivin rakenne vahvistaa tämän direktiivin 33 artiklan 3 kohdan sananmukaisen tulkinnan. Direktiivissä säädetään tietoisuuden vaatimuksesta ainoastaan siltä varalta, että valmisteveron alaisten tavaroiden siirrossa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä on tapahtunut sääntöjenvastaisuus direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Tuomio Gross [20] tukee tätäkin näkemystä. Mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa, että direktiivin 33 artiklan 3 kohtaa ei pidä tulkita tavalla, joka ”tekisi näin ollen unionin rajojen ylittämiseen liittyvästä valmisteverojen kantamisesta epävarmempaa”.

54. Käytännössä tällaisen siirron tapauksessa vaaditaankin aina vakuus (useimmiten valmisteveron alaisten tavaroiden lähettäjältä). Tällöin valmisteveron kantaminen on taattu. Näistä syistä unionin lainsäätäjä on direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa päättänyt rajata muiden sääntöjenvastaiseen poistumiseen osallistuneiden henkilöiden verovelvollisuuden niihin, jotka olivat tietoisia tai joiden olisi kohtuudella pitänyt olla tietoisia poistumisen sääntöjenvastaisuudesta.

55. Silloin kun – nyt käsiteltävän asian tapaan – edellä mainittua vakuutta ei ole, koska tällaista vakuutta ei vaadittu, sitä, että lainsäätäjä sisällyttäisi lainsäädäntöön tietoisuuden vaatimuksen, ei pidetty suotavana. Tämän vuoksi unionin lainsäätäjä ei sisällyttänyt tietoisuuden vaatimusta direktiivin 33 artiklan 3 kohtaan.

56. Kun tarkastellaan pääasian taustalla olevia tosiseikkoja kansallisten veroviranomaisten omaksuman lähestymistavan perusteella, nyt käsiteltävä asia ei koske direktiivin 7 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa sääntöjenvastaista poistumista väliaikaisen

[20] Tuomio 3.7.2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, 24–27 kohta).

verottomuuden järjestelmästä vaan sääntöjenvastaista tavaroiden hallussapitoa kaupallisessa tarkoituksessa muussa jäsenvaltiossa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa vero on maksettu, mistä kansallisten veroviranomaisten mukaan seuraa direktiivin 33 artiklan mukainen verovelvollisuus.

57. Kuten komissio huomautti, tilanne on pohjimmiltaan sama: tavaroita, joiden osalta on olemassa verovelvollisuus, pidetään hallussa väliaikaisen verottomuuden järjestelmän ulkopuolella, joten vero on maksettava heti. Veronalaisten tavaroiden siirtojen jäsenvaltioiden välillä ei edellytetä tapahtuvan väliaikaisesti verottomina mutta ne kuitenkin suoritetaan suunnilleen samanlaisessa järjestelmässä. Määräjäsenvaltion näkökulmasta toisistaan eivät eroakaan tavarat, jotka ovat poistuneet väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä toisessa jäsenvaltiossa ja jotka on tuotu määräjäsenvaltioon, ja tavarat, joista on maksettu vero toisessa jäsenvaltiossa ja jotka on sitten tuotu määräjäsenvaltioon. Kummassakin tapauksessa on välitön verovelvollisuus.

58. Edellä esitetyn perusteella direktiivin 33 artiklan 1 ja 3 kohdan ilmaisu ”hallussapito” sisältää yksinkertaisen fyysisen hallussapidon.

### *4. Direktiivin 2008/118 38 artikla*

59. Yhdyn Alankomaiden hallituksen, Italian hallituksen ja komission näkemykseen, jonka mukaan edellä todettu ei ole tyhjentävä päätelmä pääasian kaltaisessa asiassa. Nyt esillä olevassa asiassa tavaroiden siirto ja veron maksaminen eivät tapahtuneet tavanomaiseen tapaan. Nyt esillä olevassa asiassa todettiin sääntöjenvastaisuus, minkä vuoksi direktiivin 38 artikla voi olla merkityksellinen, jotta ennakkoratkaisukysymyksiin voidaan antaa hyödyllinen vastaus. Valmistevero kannetaan 38 artiklan nojalla muun muassa ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”. Henkilön, joka kuljettaa tavaroita ja pitää niitä hallussaan sääntöjenvastaisuuden tapahtumisajankohtana, voidaan katsoa osallistuvan sääntöjenvastaisuuteen, vaikka vain passiivisella ja tahattomalla tavalla.

60. Joka tapauksessa katson, että direktiivin 38 artiklan mahdollinen merkityksellisyys nyt käsiteltävän asian kannalta ei muuta edellä direktiivin 33 artiklan osalta esittämääni analyysia, jonka mukaan WR:n kaltaisessa tilanteessa oleva henkilö on velvollinen maksamaan valmisteveron.

61. Direktiivin 38 artiklan 3 kohdassa yksilöidään henkilöt, jotka ovat velvollisia maksamaan valmisteveron sääntöjenvastaisuuden tapauksessa. Sen henkilön lisäksi, joka antoi vakuuden veron maksamisesta, vero voidaan kantaa ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”.

62. Yhdyn komission ja Alankomaiden hallituksen näkemykseen, jonka mukaan henkilö, joka kuljettaa tavaroita, osallistui sääntöjenvastaisuuteen. Direktiivin 38 artiklan 3 kohdassa ei kuitenkaan, kuten ei myöskään 33 artiklan 3 kohdassa, edellytetä, että velallinen on tietoinen siitä, että kyseiset tavarat ovat edelleen valmisteveron alaisia.

63. Tämä kanta käy yksiin sen laajan tulkinnan kanssa, jonka unionin tuomioistuin esitti 17.10.2019 antamassaan tuomiossa Comida paralela 12[21] ilmaisusta ”henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen” direktiivin 2008/118 38 artiklan 3 kohdassa.

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, 34 ja 35 kohta.

64. Yhdyn Italian hallituksen näkemykseen, jonka mukaan nyt käsiteltävässä asiassa ei ole epäilystäkään siitä, voidaanko ilmaisua ”henkilö, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen” soveltaa kuorma-autonkuljettaja WR:ään. Hän oli ammattilainen, jolla oli mahdollisuus toteuttaa kaikki tarvittavat varotoimenpiteet välttääkseen epäsuotavan osallistumisen laittomaan salakuljetukseen. Ankara vastuu valmisteveron maksamisesta ei olekaan tärkeää ainoastaan sen varmistamiseksi, että joku maksaa veron, vaan myös salakuljetuksen ehkäisemiseksi.

65. Direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta vahvistaa tämän tulkinnan, joka lisäksi vastaa täysin direktiivillä luotua yleistä järjestelmää, jolla pyritään varmistamaan se, että verovelvollisuudesta ei poiketa miltään osin valmisteveron alaisten tavaroiden siirtoon osallistuvien henkilöiden tapauksessa.

66. Kuten komissio huomautti, mahdollisen takautumisoikeuden olemassaolo ei direktiivin logiikan mukaan ole yhteisvastuun välttämätön osatekijä, vaikka tällainen oikeus voikin sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan olla olemassa. Lisäksi henkilöt, jotka ovat mahdollisesti velvollisia maksamaan veron, voivat tehdä keskenään yksityisoikeudellisia järjestelyjä takautumisoikeudesta tai korvauksesta. Missään muussakaan unionin oikeuden oikeussäännössä tai periaatteessa ei edellytetä tällaisen oikeuden olemassaoloa. Kuten 22.11.2001 annetussa määräyksessä Michel (C-80/01, EU:C:2001:632) todettiin, sen ratkaiseminen, onko valmisteverovelvollisella oltava oikeus veron korvaamiseen sille, on jäsenvaltioiden tehtävä.

67. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraakin, että tässä ratkaisuehdotuksessa selitetty direktiivin tulkinta ei rajoita kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa mahdollisuutta, jonka turvin WR:n kaltainen henkilö, josta on tullut valmisteverovelvollinen pääasian kaltaisessa tilanteessa, voi nostaa kanteen saadakseen maksuosuuden tai korvauksen toiselta henkilöltä, joka on velvollinen maksamaan kyseisen valmisteveron. [22]

## IV Ratkaisuehdotus

68. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Court of Appealin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

– Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 33 artiklan 1 ja 3 kohdan ilmaisun ”hallussapito” on tulkittava sisältävän yksinkertaisen fyysisen hallussapidon, jollainen on kyseessä WR:n tilanteessa pääasiassa.

– Sama päätelmä koskee soveltuvin osin mainitun direktiivin 38 artiklaa, jonka mukaan valmistevero kannetaan muun muassa ”henkilöltä, joka osallistui sääntöjenvastaisuuteen”. Henkilön, kuten WR:n, joka kuljettaa tavaroita ja pitää niitä hallussaan sääntöjenvastaisuuden tapahtumisajankohtana, voidaan katsoa osallistuvan sääntöjenvastaisuuteen, vaikka vain passiivisella ja tahattomalla tavalla.

[22] Ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, 44 kohta).