

Sag C-230/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

3. juni 2020

Forelæggende ret:

Augstākā tiesa (Senāts) (Letland)

Afgørelse af:

2. juni 2020

Appellant:

AAS »BTA Báltica Insúmanse Company«

Modpart i sagen:

Valsts ieņēmumu dienests

Hovedsagens genstand

Annulationsøgsmål til prøvelse af en af Valsts ieņēmumu dienests (den statslige skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningen«) truffet afgørelse vedrørende tvangsfuldbyrdelse af et afgiftstilsvær [toldskyld] over for en kautionist.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Den forelæggende ret har i henhold til artikel 267 TEUF anmodet om en fortolkning af artikel 221, stk. 3, i forordning nr. 2913/92 med henblik på at få belyst, om kautionisten skal anses for debitor i bred forstand, og om de frister, der gælder for debitoren, følgelig også er gældende for denne. Såfremt dette ikke er tilfældet, [ønskes det oplyst], om kautionisten skal anses for at være den person, som fuldbyrdelsen af afgørelsen eller inddrivelsen af skyldens re rettet imod, eller for en person, der er berørt af fuldbyrdelsen, og som derfor er underlagt medlemsstatens lovgivning vedrørende fuldbyrdelse, herunder reglerne om frister. Såfremt kautionisten hverken skal anses for debitor eller den person, som fuldbyrdelsen af afgørelsen er rettet imod, eller en person, som er berørt af

fuldbyrdelsen, ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om det af retssikkerhedsprincippet afledte krav om overholdelse af en rimelig forældelsesfrist ligeledes skal gælde for kautionisten.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 195 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks – som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 – fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede kautionist anses for debitor i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [samme forordnings] artikel 221, stk. 3, og at den i nævnte artikel 221, stk. 3, fastsatte frist derfor ligeledes er gældende for denne?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal det da forstås således, at kautionisten i henhold til den nævnte forordnings artikel 232, stk. 1, litra a), skal anses for at være den person, som fuldbyrdelsen af afgørelsen eller inddrivelsen af skylden er rettet imod, eller er en person, som berøres af fuldbyrdelsen, og at den pågældende kautionist følgelig er underlagt medlemsstatens lovgivning vedrørende fuldbyrdelse, herunder reglerne om frister?
- 3) Såfremt kautionisten i henhold til de gældende EU-retlige forskrifter hverken anses for debitor i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i forordningens artikel 221, stk. 3, for at være den person, som fuldbyrdelsen af afgørelsen eller inddrivelsen af skylden er rettet imod, eller for en person, som er berørt af fuldbyrdelsen, kan det af retssikkerhedsprincippet afledte krav om overholdelse af en rimelig forældelsesfrist da anvendes over for kautionisten?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks [som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000]: artikel 1, artikel 4, stk. 12, artikel 195, stk. 1, artikel 221, artikel 222 og artikel 232, stk. 1, litra a).

Anførte nationale retsfor skrifter

Likums »Par nodokliem un nodevām« (lov om skatter og afgifter): artikel 23, stk. 1 og 2, og artikel 26, stk. 8.

Muitas likums (toldloven) (i kraft indtil den 5.7.2016): artikel 12, stk. 1, og artikel 26, stk. 1.

Administratīvā procesa likums (forvaltningsprocesloven): artikel 64 og artikel 360, stk. 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 »Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muitošānai« (ministerrådets dekret nr. 691 af 6.9.2011 om bestemmelser om sikkerhedsstillelse for afgiftstilsvær i forbindelse med toldbehandling af varer, ophævet siden den 2.8.2017): punkt 2, 18, 19, 21, 46 og 53.2.

Den Europæiske Unions Domstols praksis

Domstolens domme:

- 8. maj 2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07 (EU:C:2008:267), præmis 48 (rimelig frist)
- 21. januar 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), præmis 16 (forbud mod at anfægte den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation til tid og evighed) og præmis 21 (rimelig frist)
- 10. december 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (forældelse), præmis 30 (retssikkerhedsprincippet), præmis 31 (forbud mod at anfægte den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation til tid og evighed)
- 21. juni 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), præmis 29 (forbud mod at anfægte den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation til tid og evighed)
- 22. december 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), præmis 41 (frist, efter hvis udløb underretning af debitor om toldskylden ikke længere kan ske)
- 22. november 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), præmis 97 og 105 (begrebet »debitor«)
- 25. januar 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), præmis 22 (begrebet »debitor«)
- 17. november 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), præmis 12 (begrebet »debitor«)
- 15. april 2010, Barth, C-542/08 (EU:C:2010:193), præmis 28 (rimelig forældelsesfrist)
- 14. juni 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), præmis 23 (rimelig forældelsesfrist).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Appellanten, forsikringsaktieselskabet »BTA Baltic Insurance Company« (tidligere »InterRisk Vienna Insurance Group«), tilbød SIA »H9L« en almindelig sikkerhedsstillelse, på grundlag af hvilken der blev stiftet en police med almindelig sikkerhedsstillelse, som var i kraft fra den 5. april 2012 til den 4. april 2013.
- 2 Den 11. februar 2013 konstaterede skatteforvaltningen) i forbindelse med en toldinspektion af SIA »H9L«'s depot, at de varer, der var blevet henført under »toldoplagsproceduren«, ikke befandt sig på stedet. Som følge heraf foretog skatteforvaltningen ved afgørelse af 8. april 2013 en opgørelse af SIA »H9L«'s skyldige importafgift.
- 3 Efter anfægtelse ved samme institution blev afgørelsen opretholdt, men den blev imidlertid ikke opfyldt, hvorfor skatteforvaltningen indledte tvangsfuldbyrdelse af det skyldige afgiftstilsvær.
- 4 Den 27. september 2016 sendte fogeden afgørelserne om inddrivelse retur til skatteforvaltningen uden at have fuldbyrdet dem, idet den over længere tid forgæves havde forsøgt at opnå fuldbyrdelse over for hoveddebitoren. Følgelig henvendte skatteforvaltningen sig den 12. maj 2017 til appellanten, som kautionist, med krav om betaling af SIA »H9L«'s afgiftstilsvær.
- 5 Appellanten anfægtede dette krav ved den hierarkisk overordnede myndighed, men skatteforvaltningen afviste klagen ved afgørelse af 16. juni 2017.
- 6 Efterfølgende iværksatte appellanten appel til prøvelse af den sidstnævnte afgørelse ved Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager), som gav medhold heri.
- 7 Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager), som behandlede appellen, frifandt imidlertid den appelindstævnte ved dom af 28. december 2018.
- 8 Administratīvā apgabaltiesa bemærkede, at det i tvisten ikke var blevet bestridt, at SIA »H9L«'s skyld var opstået, mens den af appellanten udstedte police var i kraft. I henhold til punkt 22 i ministerrådets dekret nr. 691 har kautionisten pligt til at betale dette afgiftstilsvær inden for en frist på ti dage, som fastsat i [samme dekrets] punkt 24.1.
- 9 De i den nationale lovgivning fastsatte frister for opgørelse af afgiftstilsvær, fremsættelse af krav mod debitor og fuldbyrdelse af skylden over for debitor vedrører [efter appeldomstolens opfattelse] debitoren, og ikke kautionisten, idet denne ikke er debitor i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksen, lov om skatter og afgifter og toldloven.

- 10 Skatteforvaltningen havde [efter Administratīvā apgabaltiesas opfattelse] henholdt sig til den processuelle retsorden i forbindelse med behandlingen af den i den nationale lovgivning fastsatte fuldbyrdelse, idet den i første omgang havde henvendt sig til debitor, og dernæst – efter at have konstateret, at det ikke var muligt at inddrive skylden hos denne – til kautionisten. Ligeledes blev der i overensstemmelse med den nationale lovgivning alene fremsat krav mod kautionisten på et beløb svarende til hovedfordringen i forbindelse med importafgifterne.
- 11 [Som bemærket af den nævnte domstol] har der hverken på tidspunktet for afgiftstilsvarets konstatering eller på nuværende tidspunkt eksisteret en retsforordning, hvori der er fastsat en frist for fremsættelse af krav mod kautionisten om betaling af afgiftstilsvaret.
- 12 [Det er imidlertid dens opfattelse], at skatteforvaltningen handlede korrekt, da den syv måneder efter, at den var blevet gjort bekendt med, at det ikke var muligt at inddrive skylden, fremsatte krav mod kautionisten om betaling af SIA »H9L«'s skyld.
- 13 Appellanten har iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 14 Appellanten har anført, at en frist på mere end fire år efter vedtagelsen af den administrative afgørelse, hvorved toldskylden blev fastslået, ikke kan anses for rimelig. Endvidere er det efter dens opfattelse uden betydning, om skatteforvaltningen måtte have forsøgt at inddrive gælden hos SIA »H9L« (også selv om det har været forgæves).
- 15 Den har gjort gældende, at Administratīvā apgabaltiesa kunne have anvendt de almindelige frister i forvaltningsproceksen, artikel 221, stk. 3, i toldkodeksen eller ligeledes fristen på tre år, som finder analog anvendelse på andre retsområder (underretning om forsikringsbegivenheden, fordringer hidrørende fra handelstransaktioner).
- 16 Endvidere forstår appellanten ikke, hvorfor den ikke skulle være omfattet af kravet om overholdelse af en rimelig frist, der udspringer af retssikkerhedsprincippet, og som er anerkendt i henhold til praksis fra Senāts (øverste domstol), samt princippet om god forvaltningsskik.
- 17 Appellanten har i denne forbindelse påberåbt sig Den Europæiske Unions Domstols praksis vedrørende begreberne rimelig frist og forældelse, idet den har fremhævet, at Domstolen har fastslået, at det ikke er muligt at anfægte den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation til tid og evighed.
- 18 Det er appellants opfattelse, at den tilgang, der blev valgt i dommen fra [Administratīvā] apgabaltiesa angående retsforordningens anvendelse og

fortolkning, er i strid med Domstolens praksis, hvorfor den har anmodet om, at Domstolen forelægges en række præjudicielle spørgsmål vedrørende forældelsesfristen i kautionistens tilfælde.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 19 I henhold til bestemmelserne i artikel 23, stk. 1, i lov om skatter og afgifter fastsætter eller justerer afgiftsmyndigheden på baggrund af en skatteinspektion ([eller] revision) de konkrete beløb, der skal angives i de oplysende erklæringer og skatteangivelserne, de skattepligtige indtægter ([eller] tab) samt opgørelsen af skatter (eller afgifter) på grundlag af skattelovgivningen, og kan pålægge bøder inden for en frist på tre år efter udløbet af den i lovgivningen fastsatte betalingsfrist. I henhold til den nævnte lovs artikel 26, stk. 8, skal afgørelsen om inddrivelse af skyldige afgiftstilsvær fuldbyrdes inden for en frist på tre år fra dens vedtagelse. Forældelsesfristen for afgørelsens fuldbyrdelse er tre år, jf. forvaltningsproceslovens artikel 360, stk. 4. Det fremgår af toldloven, at toldmyndighederne kræver en sikkerhedsstillelse i de tilfælde, hvor der opstår eller kan opstå en toldskyld.
- 20 Senäts har i denne forbindelse bemærket, at det er nødvendigt at tage stilling til, om der er grundlag for at fremsætte krav mod appellanten om betaling af den toldskyld, for hvilken vedkommende har stillet sikkerhed. Det er til dette formål afgørende at få belyst, om toldmyndighederne har pligt til at overholde en bestemt frist i forbindelse med opkrævningen af skylden hos kautionisten.
- 21 Forholdet mellem den afgiftspligtige og staten er tydeligt reguleret, navnlig med hensyn til fristerne for, hvornår staten kan rette henvendelse til den afgiftspligtige eller hoveddebitoren. Retsforskrifterne indeholder imidlertid ingen udtrykkelig regulering af fristen for at inddrive gælden hos kautionisten. Senäts bemærker i denne forbindelse, at retssikkerhedsprincippet anerkendes i Domstolens praksis (Veloserviss-[dommen]), og at det i henhold til dette princip, som udgør en del af EU's retsorden, ikke er muligt at anfægte den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation til tid og evighed (præmis 30).
- 22 Senäts har bemærket, at toldkodeksens artikel 221, stk. 3 – således som Domstolen har fremhævet – fastsætter fristen, efter udløbet af hvilken underretning af debitor om toldskyld ikke længere kan ske (Astic[-dommen], præmis 41). Senäts er i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse finder anvendelse på den foreliggende sag, og finder ej heller, at det entydigt er blevet afklaret, hvilke afgiftspligtige personer bestemmelsen omfatter, og om den ligeledes omfatter kautionisten.
- 23 For så vidt angår begrebet »debitor« har Senäts bemærket, at det i toldkodeksens artikel 4, nr. 12), defineres som enhver person, der er forpligtet til at betale en toldskyld. Det følger af retspraksis, at en debitor kan være en hvilken som helst person, der ved, eller burde vide, at en forpligtelse i henhold til toldbestemmelserne ikke er blevet opfyldt, eller som har handlet på vegne af en

person, hvorpå der påhviler en opfyldelsespligt, eller som har medvirket ved handlinger, der har resulteret i manglende opfyldelse af pålagte forpligtelser (AEBTRI[-dommen], præmis 97 og 105, og Ultra-Brag[-dommen], præmis 22). Under alle omstændigheder kan en person, der har deltaget i en toldprocedure, anses for debitor. Selv om Domstolen ganske vist har fastslået, at begrebet »debitor« på en og samme tid er vidt og udtømmende (AEBTRI[-dommen], præmis 95, og Jestel[-dommen], præmis 12), tvivler Senāts alligevel på, at kautionisten kan kvalificeres som debitor i den klassiske betydning, der er angivet ovenfor, eftersom den pågældende kautionist i det enkelte konkrete tilfælde involveres i tvisten, når der er konstateret en overtrædelse af toldbestemmelserne, når det ikke har været muligt at inddrive skylden hos hoveddebitoren, og når det er nødvendigt at inddrive afgiften, som uden rimelig grund er ubetalt.

- 24 I henhold til lettisk ret kan den person, der har status som kautionist, enten deltage i konkrete [skattemæssige] forhold mellem den afgiftspligtige og skatteforvaltningen, efter at afgiftstilsvaret er opstået, eller alene i forhold, der forventes at opstå i fremtiden, når der på nuværende tidspunkt alene foreligger en mulighed for, at afgiftstilsvaret vil opstå. Følgelig foreligger der i det sidstnævnte tilfælde en vis grad af usikkerhed med hensyn til kautionistens rolle i forholdet mellem den afgiftspligtige og afgiftsmyndigheden. Endvidere underrettede afgiftsmyndigheden i den foreliggende sag først kautionisten om den opståede skyld, efter at den i en periode havde forsøgt at gennemføre tvangsfuldbyrdseshandlinger.
- 25 Senāts er ligeledes i tvivl om lovligheden af afgiftsmyndighedens handlinger, eftersom det ikke står klart, om kautionisten, når denne deltager i et forhold mellem den afgiftspligtige og afgiftsmyndigheden, hvis indtræden fortsat kun er en mulighed, skal anses for debitor i henhold til toldkodeksens artikel 221, stk. 3, eller for et andet selvstændigt retssubjekt.
- 26 I punkt 21 i ministerrådets dekret nr. 691 anerkendes kautionistens ret til at anmode skatteforvaltningen om at tilvejebringe forskellige oplysninger om konkrete handlinger, som den ansvarlige person har foretaget eller undladt at foretage i forbindelse med udløsningen af garantien, herunder [oplysninger] om afgiftstilsvaret. Kautionisten har således til en vis grad mulighed for selv at kontrollere forholdene vedrørende de sikkerheder, som denne har stillet. Det står imidlertid ikke klart, om denne mulighed er tilstrækkelig til at begrunde usikkerheden (med hensyn til fristen) i garantiforholdene.
- 27 Endvidere skal kautionisten i henhold til toldkodeksens artikel 195, første afsnit, skriftligt forpligte sig til solidarisk med debitor at betale sikkerhedsstillelsesbeløbet for den toldskyld, som forfalder til betaling. Følgelig vil kautionisten i henhold til artikel 221, stk. 3, [i samme kodeks] kunne anses for debitor, og vil på denne måde udgøre et af de subjekter, som i henhold til den nævnte artikel 221, stk. 3, skal underrettes om toldskylden inden for en frist på tre år.

- 28 Toldkodeksen præciserer ikke den fuldbyrdelsesprocedure, der herefter skal gennemføres, hvorfor det tilkommer hver enkelt medlemsstat at regulere dette område. Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at medlemsstaternes lovgivning skal tilpasses EU-retten, hvilket i dette tilfælde vil sige toldkodeksen (Veloserviss[-dommen], præmis 19). Den skal således overholde retssikkerhedsprincippet og nærmere bestemt [fastsætte] en rimelig forældelsesfrist (Barth[-dommen], præmis 28, CIVAD[-dommen], præmis 23, [og] Veloserviss[-dommen], præmis 32). Denne frist er i lettisk ret fastsat til tre år (forvaltningsproceslovens artikel 360, stk. 4, og artikel 26, stk. 8, i lov om skatter og afgifter).
- 29 Selv om det ganske vist står klart, at afgiftsmyndigheden skal overholde bestemte frister ved inddrivelsen af afgiftstilsvaret, eftersom der ikke må opstå en situation, hvor der slet ikke angives nogen frist, findes der ikke et utvetydigt svar på, om disse frister ligeledes finder anvendelse på kautionisten. For at kunne afgøre dette spørgsmål, er det nødvendigt at fastlægge kautionistens rolle i det toldmæssigt forpligtende forhold mellem den afgiftspligtige og afgiftsmyndigheden under tvangsfuldbyrdelsen af skylden. Senāts er således i tvivl om fortolkningen af EU-retten. Såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, vil spørgsmålet vedrørende fristen over for kautionisten under fuldbyrdelsesfasen være overflødig. Besvares det første præjudicielle spørgsmål derimod benægtende, vil det være nødvendigt at afklare, om kautionisten – selv om vedkommende hverken har været modtager af afgørelsen om opgørelse af skylden eller den person, der er direkte berørt [heraf] – skal anses for at være den person, som afgørelsen vedrørende tvangsfuldbyrdelse af skylden ([vedrørende] fuldbyrdelse af afgørelsen [om opgørelse]) eller den person, som er berørt [heraf], og følgelig, om kautionisten skal underlægges medlemsstatens lovgivning vedrørende fuldbyrdelse, herunder reglerne om frister. Såfremt ingen af løsningerne er forenelige med EU-retten, vil det være nødvendigt at tage stilling til, om det er muligt at anvende det af retssikkerhedsprincippet afledte krav om overholdelse af en rimelig forældelsesfrist, som retten skal fastsætte på behørig vis i hvert enkelt tilfælde.