

Věc C-230/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

3. června 2020

Předkládající soud:

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvijas) (Nejvyšší soud, Lotyšsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

2. června 2020

Navrhovatelka:

AAS „BTA Báltica Insúmanse Company“

Další účastník řízení:

Valsts ieņēmumu dienests (Státní daňová správa)

Předmět původního řízení

Žaloba na neplatnost rozhodnutí daňové správy o vymáhání [celního] dluhu od ručitele.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

V souladu s článkem 267 SFEU žádá předkládající soud o výklad čl. 221 odst. 3 nařízení č. 2913/92 za účelem objasnění, zda má být ručitel považován za dlužníka v širokém smyslu, a zda se tedy na něj vztahují lhůty, které se vztahují na dlužníka. V případě, že tomu tak není, [táže se,] zda má být ručitel považován za osobu, proti které směřuje výkon rozhodnutí nebo exekuce pohledávky, nebo za osobu dotčenou exekucí, na kterou se tudíž vztahují právní předpisy členského státu v oblasti exekucí, včetně pravidel týkajících se lhůt. Pro případ, že ručitel není považován za dlužníka, ani za osobu, proti které směřuje výkon rozhodnutí, nebo za osobu dotčenou exekucí, se předkládající soud táže, zda požadavek vyplývající ze zásady právní jistoty, podle něhož musí být dodržena přiměřená promlčecí lhůta, musí být splněn i ve vztahu k ručiteli.

Předběžné otázky

- 1) Má být ručitel, na kterého odkazuje článek 195 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství – ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000 – považován za dlužníka ve smyslu čl. 221 odst. 3 [této nařízení] a uplatní se tedy na uvedeného ručitele lhůta stanovená v uvedeném čl. 221 odst. 3?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku, může být ručitel v souladu s čl. 232 odst. 1 písm. a) uvedeného nařízení považován za osobu, proti které směřuje výkon rozhodnutí nebo exekuce pohledávky, nebo za osobu dotčenou exekucí, na kterou se tudíž vztahují právní předpisy členského státu v oblasti exekucí, včetně pravidel týkajících se lhůt?
- 3) V případě, že podle platných unijních předpisů není ručitel považován za dlužníka ve smyslu čl. 221 odst. 3 nařízení, ani za osobu, proti které směřuje výkon rozhodnutí, nebo za osobu dotčenou exekucí, lze na ručitele uplatnit požadavek vyplývající ze zásady právní jistoty, podle něhož musí být dodržena přiměřená promlčecí lhůta?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství [ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 261/2004 ze dne 16. listopadu 2000]: článek 1, čl. 4 odst. 12, čl. 195 odst. 1, články 221 a 222 a čl. 232 odst. 1 písm. a).

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Likums „Par nodokļiem un nodevām“ (Zákon o daních a poplatcích): čl. 23 odst. 1 a 2 a čl. 26 odst. 8.

Muitas likums (Celní zákon) (platný do 5. července 2016): čl. 12 odst. 1 a čl. 26 odst. 1.

Administratīvā procesa likums (Zákon o správním řízení): článek 64 a čl. 360 odst. 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 „Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muietošanai“ (Ministerská vyhláška č. 691 ze dne 6. září 2011 o stanovení záruky daňového dluhu při proclení zboží; zrušena ke dni 2. srpna 2017): body 2, 18, 19, 21, 46 a 53.2.

Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Rozsudky Soudního dvora:

- ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07 (EU:C:2008:267), bod 48 (přiměřená lhůta);
- ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), bod 16 (zákaz zpochybňovat daňovou situaci osoby povinné k dani bez časového omezení) a bod 21 (přiměřená lhůta);
- ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (promlčení), bod 30 (zásada právní jistoty), bod 31 (zákaz zpochybňovat daňovou situaci osoby povinné k dani bez časového omezení);
- ze dne 21. června 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382, bod 29) (zákaz zpochybňovat daňovou situaci osoby povinné k dani bez časového omezení);
- ze dne 22. prosince 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), bod 41 (lhůta, po jejímž uplynutí již nelze provést sdělení celního dluhu dlužníkovi);
- ze dne 22. listopadu 2017, Aebtri, C-224/16 (EU:C:2017:880), body 97 a 105 (pojem „dlužník“);
- ze dne 25. ledna 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), bod 22 (pojem „dlužník“);
- ze dne 17. listopadu 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), bod 12 (pojem „dlužník“);
- ze dne 15. dubna 2010, Barth, C-542/08 (EU:C:2010:193), bod 28 (přiměřená promlčecí lhůta);
- ze dne 14. června 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), bod 23 (přiměřená promlčecí lhůta).

Stručné shrnutí skutkového stavu a hlavního řízení

- 1 Navrhovatelka, akciová společnost „BTA Baltic Insurance Company“ (dříve „InterRisk Vienna Insurance Group“), nabídla společnosti SIA „H9L“ obecnou záruku, pro kterou byla zřízena řádná pojistná smlouva, která platila v období od 5. dubna 2012 do 4. dubna 2013.
- 2 Dne 11. února 2013 provedl Valsts ieņēmumu dienests (Státní daňová správa; dále jen „VID“) celní kontrolu ve skladu společnosti SIA „H9L“ a konstatoval, že

zboží uvedené v celním prohlášení v režimu „uskladnění v celním skladu“ ve skladu není. Rozhodnutím ze dne 8. dubna 2013 tedy VID provedl výměření dovozního cla dlužného společností SIA „H9L“.

- 3 Jelikož opravný prostředek podaný proti uvedenému rozhodnutí k témuž orgánu byl zamítnut, zahájil VID exekuci celního dluhu.
- 4 Dne 27. září 2016 soudní vykonavatel vrátil VID rozhodnutí o celním výměru, aniž je vykonal, neboť se o výkon rozhodnutí vůči hlavnímu dlužníkovi pokoušel dlouhou dobu a bez výsledků. Proto se dne 12. května 2017 obrátil VID na navrhovatelku, jako ručitele, a požádal ji o zaplacení celního dluhu za společnost SIA „H9L“.
- 5 Navrhovatelka proti této žádosti podala opravný prostředek, avšak VID jej zamítl rozhodnutím ze dne 16. června 2017.
- 6 Navrhovatelka následně proti posledně uvedenému rozhodnutí podala žalobu k Administrativě rajona tiesa (okresní správní soud), který vyhověl jejím návrhovým žádáním.
- 7 Naproti tomu Administrativě apgabaltiesa (krajský správní soud), který rozhodoval o opravném prostředku proti prvostupňovému rozsudku, zamítl návrhová žádání [nynější] navrhovatelky rozsudkem ze dne 28. prosince 2018.
- 8 Administrativě apgabaltiesa uvedl, že je nesporné, že dluh SIA „H9L“ vznikl během doby platnosti pojistné smlouvy vydané navrhovatelkou. V souladu s bodem 22 ministerské vyhlášky č. 691 je ručitel povinen uhradit celní dluh ve lhůtě 10 dnů stanovené v bodě 24.1 [téže vyhlášky].
- 9 [Podle uvedeného soudu] lhůty stanovené vnitrostátními právními předpisy pro výměření celního dluhu, platební rozkaz dlužníkovi a vymáhání dluhu vůči dlužníkovi se týkají dlužníka, a nikoli ručitele, který není dlužníkem ve smyslu celního kodexu, zákona o daních a poplatcích, ani celního zákona.
- 10 [Podle názoru Administrativě apgabaltiesa] postupoval VID při vyřízení exekuce stanovené vnitrostátními právními předpisy podle správního řádu, když se nejprve zaměřil na dlužníka, a teprve když konstatoval, že od něj nelze dluh vymoci, obrátil se na ručitele. Stejně tak podle vnitrostátní právní úpravy byla od ručitele požadována pouze částka hlavního dluhu z titulu dovozního cla.
- 11 [Jak uvedl uvedený soud,] ani v okamžiku kontroly celního dluhu, ani v současné době neexistuje právní norma, která by stanovila lhůtu, ve které lze požadovat zaplacení celního dluhu od ručitele.
- 12 [Podle něj] však VID postupoval vhodným způsobem, když o zaplacení dluhu společností SIA „H9L“ požádal ručitele sedm měsíců po obdržení informace o nemožnosti dluh vymoci.

- 13 Navrhovatelka podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků hlavního řízení

- 14 Navrhovatelka má za to, že lhůtu více než čtyř let od přijetí správního aktu konstatujícího celní dluh nelze považovat za přiměřenou. Kromě toho podle ní nezáleží na tom, zda se VID pokusil (byť neúspěšně) vymoci dluh od společnosti SIA „H9L“.
- 15 Tvrdí, že Administratīvā apgabaltiesa mohl uplatnit obecné lhůty stanovené zákonem o správním řízení, čl. 221 odst. 3 celního kodexu nebo také tříletou lhůtu použitelnou obdobně s jinými právními oblastmi (oznámení zajištěné skutečnosti, pohledávky vyplývající z obchodních operací).
- 16 Stejně tak navrhovatelka nechápe, proč se na ni nevztahuje požadavek vyplývající ze zásady právní jistoty, a uznává judikaturu Senāts (Nejvyšší soud), která opakovaně potvrzuje nezbytnost dodržení přiměřené lhůty, jakož i zásadu řádné správy.
- 17 V tomto ohledu se navrhovatelka dovolává judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se pojmu přiměřená lhůta a promlčení a zdůrazňuje, že Soudní dvůr rozhodl, že není možné zpochybňovat daňovou situaci osoby povinné k dani bez časového omezení.
- 18 Navrhovatelka se domnívá, že postoj vyjádřený v rozsudku [Administratīvā] apgabaltiesa, pokud jde o použití a výklad právních norem, je v rozporu s tím, co rozhodl Soudní dvůr, a navrhuje, aby bylo Soudnímu dvoru položeno několik předběžných otázek týkajících se promlčecí lhůty v případě ručitele.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 19 V souladu s čl. 23 odst. 1 zákona o daních a poplatcích stanoví daňová správa v návaznosti na daňovou kontrolu ([nebo] audit) zvláštní částky, které mají být uvedeny v daňových přiznáních a informačních přiznáních, zdanitelný příjem (nebo ztráty) a daňové výměry ([nebo] poplatky) v souladu s daňovými předpisy a může uložit pokutu do tří let od uplynutí lhůty pro zaplacení stanovené právními předpisy. Podle čl. 26 odst. 8 uvedeného zákona je rozhodnutí o vymáhání stávajících daňových plateb vykonáno do tří let od jeho přijetí. Lhůta pro výkon tohoto rozhodnutí činí tři roky v souladu s čl. 360 odst. 4 zákona o správním řízení. Celní zákon stanoví, že v případech, kdy celní dluh vznikl nebo by mohl vzniknout, vyžadují celní orgány záruku.
- 20 Senāts v tomto ohledu uvádí, že musí rozhodnout o otázce, zda je odůvodněné požadovat od navrhovatelky zaplacení celního dluhu, za který ručí. Za tímto účelem je nezbytné vyjasnit, zda jsou celní orgány povinny dodržet určitou lhůtu pro vymáhání zaplacení dluhu ručitelem.

- 21 Vztahy mezi daňovým dlužníkem a státem jsou jasně upraveny, zejména s ohledem na lhůty, ve kterých se stát může obrátit na daňového poplatníka nebo hlavního dlužníka. Naproti tomu lhůta pro zaplacení dluhu ze strany ručitele není v právních pravidlech uvedena *expressis verbis*. Senāts v tomto ohledu uvádí, že v judikatuře Soudního dvora ([rozsudek] Veloserviss) je uznávána zásada právní jistoty, která je součástí unijního právního řádu, podle níž nelze zpochybňovat daňovou situaci osoby povinné k dani bez časového omezení (bod 30).
- 22 Senāts uvádí, že jak zdůraznil Soudní dvůr, čl. 221 odst. 3 celního kodexu stanoví lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze provést sdělení celního dluhu dlužníkovi ([rozsudek] ASTIC, bod 41). Senāts pochybuje o tom, že použití tohoto ustanovení je v projednávaném případě vyloučeno, ani nepovažuje za jasné, na jaké druhy subjektů se toto ustanovení vztahuje, nebo zda zahrnuje rovněž ručitele.
- 23 Pokud jde o pojem „dlužník“, Senāts uvádí, že podle čl. 4 bodu 12 celního kodexu se dlužníkem rozumí osoba povinná zaplatit celní dluh. V souladu s judikaturou může být dlužníkem každá osoba, která věděla nebo měla vědět, že povinnost stanovená celními pravidly nebyla dodržena, nebo která jednala jménem osoby povinné k uhrazení dluhu, nebo která se účastnila úkonů vedoucích k nesplnění uložených povinností ([rozsudky] Aebtri, body 97 a 105, jakož i Ultra-Brag, bod 22). Za dlužníka může být v každém případě považována osoba, která se účastní celního řízení. Kromě toho, i když Soudní dvůr rozhodl, že pojem „dlužník“ je široký a zároveň taxativní ([rozsudky] Aebtri, bod 95, a Jestel, bod 12), Senāts má pochybnosti o tom, zda lze ručitele považovat za dlužníka podle výše uvedeného klasického významu, jelikož v každém konkrétním případě je ručitel vztažen do sporu v případě, že bylo zjištěno porušení celních předpisů, ukázalo se, že je nemožné vymoci dluh od hlavního dlužníka, a je třeba vybrat bezdůvodně nesplacený dluh.
- 24 Podle lotyšského práva může osoba, která získá postavení ručitele, zasáhnout buď do konkrétních [daňových] vztahů mezi daňovým poplatníkem a VID, pokud celní dluh již vznikl, nebo výhradně do vztahů, které mohou být předvídaný do budoucna, zatímco stále existuje pouze možnost vzniku celního dluhu. Ve druhém případě tedy existuje určitý stupeň nejistoty, pokud jde o úlohu ručitele ve vztazích mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou. Mimoto v projednávaném případě daňová správa informovala ručitele o vzniku dluhů až poté, co se již určitou dobu snažila provést exekuci.
- 25 Senāts má rovněž pochybnosti o zákonnosti jednání daňové správy, neboť není jasné, zda v případě, že ručitel zasáhne do vztahů daňového poplatníka s daňovou správou, jejichž vznik je zatím pouhou možností, musí být považován za dlužníka ve smyslu čl. 221 odst. 3 celního kodexu, nebo za jiný nezávislý právní subjekt.
- 26 V bodě 21 ministerské vyhlášky č. 691 se ručiteli přiznává právo požadovat po VID, aby mu poskytl informace o různých konkrétních krocích, které provedla nebo opomenula odpovědná osoba ve vztahu k uplatnění záruky, včetně informací

o daňových dlužích. Ručitel má tedy určitou možnost sám ověřit situaci s ohledem na záruky, které poskytl. Není však jasné, zda tato možnost postačuje k odůvodnění nejistoty (ohledně lhůty) ve vztahu k zárukám.

- 27 Mimoto podle čl. 195 prvního pododstavce celního kodexu se ručitel musí písemně zavázat, že společně a nerozdílně s osobou povinnou zaplatit clo zaplatí zaručenou částku celního dluhu, který se stane splatným. V důsledku toho může být ručitel považován za dlužníka ve smyslu čl. 221 odst. 3 [tétož kodexu], a je tak součástí subjektů, kterým musí být v souladu s uvedeným čl. 221 odst. 3 celní dluh sdělen ve lhůtě tří let.
- 28 Vzhledem k tomu, že celní kodex neupřesňuje postup výkonu rozhodnutí, který je třeba dodržet, přísluší tedy každému jednotlivému členskému státu, aby tento aspekt upravil. Podle judikatury Soudního dvora však musí být pravidla členských států v souladu s unijním právem, v daném případě s celním kodexem ([rozsudek] Veloserviss, bod 19). To znamená, že musí dodržovat zásadu právní jistoty a konkrétně stanovit přiměřenou promlčecí lhůtu ([rozsudky] Barth, bod 28, CIVAD, bod 23, a Veloserviss, bod 32). Tato lhůta činí v souladu s lotyšským právem tři roky (čl. 360 odst. 4 zákona o správním řízení; čl. 26 odst. 8 zákona o daních a poplatcích).

I když je jasné, že při vymáhání daňového dluhu musí daňová správa dodržet určité lhůty, neboť nemůže nastat žádná situace, ve které není stanovena žádná lhůta, neexistuje jednoznačná odpověď na otázku, zda se tyto lhůty musí vztahovat i na ručitele. Pro účely rozhodnutí o této otázce je třeba vyjasnit roli ručitele v závazkovém celním vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou ve fázi exekuce celního dluhu. Senāts má tedy pochybnosti o výkladu unijního práva. V případě kladné odpovědi na první otázku by byla otázka lhůty ve vztahu k ručiteli ve fázi výkonu zbytečná. Naproti tomu v případě záporné odpovědi na první otázku je třeba objasnit, zda by měl být ručitel, ačkoli není osobou, které je určeno rozhodnutí o úhradě dluhu, ani osobou bezprostředně dotčenou [tímto rozhodnutím], považován za osobu, které je určeno rozhodnutí o exekuci pohledávky ([týkající se] výkonu rozhodnutí [o úhradě]) nebo [jím] dotčená osoba, a zda je v důsledku toho třeba na ručitele uplatnit pravidla členského státu týkající se exekucí, včetně pravidel týkajících se lhůt. Pokud ani jedno z těchto řešení není v souladu s unijním právem, bude třeba vyjasnit, zda lze uvažovat o požadavku na dodržení přiměřené promlčecí lhůty, který by měl soud v každém konkrétním případě určit vhodným způsobem.