

**Asia C-230/20****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

3.6.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvijas) (ylin tuomioistuin, Latvia)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

2.6.2020

**Valittaja:**

AAS ”BTA Báltica Insúmanse Company”

**Menettelyn vastapuoli:**

Valsts ieņēmumu dienests (valtion verohallinto)

**Pääasian kohde**

Kanne, jossa vaaditaan kumoamaan verohallinnon päätös verovelan (tullivelka) perimisestä pakkotäytäntöönpanolla takaajalta.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää SEUT 267 artiklan mukaisesti tulkitsemaan asetuksen N:o 2913/92 221 artiklan 3 kohtaa sen selvittämiseksi, onko takaajaa pidettävä velallisena laajassa merkityksessä ja sovelletaanko siihen näin ollen velalliseen sovellettavia määräaikoja. Jos näin ei ole, [se pohtii,] onko takaajaa pidettävä päätöksen täytäntöönpanon tai velan pakkotäytäntöönpanon kohteena taikka henkilönä, jota täytäntöönpano koskee ja johon näin ollen sovelletaan täytäntöönpanoa koskevia jäsenvaltion oikeussääntöjä, kuten määräaikoja koskevia sääntöjä. Jos takaajaa ei pidetä velallisena eikä päätöksen täytäntöönpanon kohteena tai henkilönä, jota täytäntöönpano koskee, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko myös takaajan osalta

noudatettava oikeusvarmuuden periaatteeseen perustuvaa vaatimusta kohtuullisen vanhentumisajan noudattamisesta.

### **Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Onko yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000, 195 artiklassa tarkoitettua takaajaa pidettävä [saman asetuksen] 221 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna velallisena ja sovelletaanko kyseiseen takaajaan näin ollen mainitun 221 artiklan 3 kohdassa säädettyä määräaika?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko takaajaa pidettävä mainitun asetuksen 232 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti päätöksen täytäntöönpanon tai velan pakkotäytäntöönpanon kohteena taikka henkilönä, jota täytäntöönpano koskee, ja sovelletaanko kyseiseen takaajaan näin ollen täytäntöönpanoa koskevia jäsenvaltion sääntöjä, kuten määräaikoja koskevia sääntöjä?
- 3) Jos takaajaa ei Euroopan unionin sovellettavien sääntöjen mukaan pidetä asetuksen 221 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna velallisena eikä päätöksen täytäntöönpanon kohteena tai henkilönä, jota täytäntöönpano koskee, voidaanko takaajaan soveltaa oikeusvarmuuden periaatteeseen perustuvaa vaatimusta kohtuullisen vanhentumisajan noudattamisesta?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan**

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000): 1 artikla, 4 artiklan 12 kohta, 195 artiklan 1 kohta, 221 ja 222 artikla sekä 232 artiklan 1 kohdan a alakohta.

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan**

Vero- ja maksulaki (likums "Par nodokļiem un nodevām"): 23 §:n 1 ja 2 momentti ja 26 §:n 8 momentti.

Tullilaki (muitas likums) (voimassa 5.7.2016 saakka): 12 §:n 1 momentti ja 26 §:n 1 momentti.

Hallintomenettelylaki (administratīvā procesa likums): 64 § ja 360 §:n 4 momentti.

Tavaroiden tulliselvityksessä syntyvän verovelan vakuussäännöksistä 6.9.2011 annettu ministerineuvoston asetus nro 691 (ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 ”Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai”; kumottu 2.8.2017 alkaen): 2, 18, 19, 21, 46 ja 53§:n 2 momentti.

### **Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö**

Unionin tuomioistuimen tuomiot:

- Tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267), 48 kohta (kohtuullinen määräaika);
- Tuomio 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), 16 kohta (kielto loputtomiin kyseenalaistaa verovelvollisen verotuksellista tilannetta) ja 21 kohta (kohtuullinen määräaika);
- Tuomio 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803) (vanhentumisaika), 30 kohta (oikeusvarmuuden periaate), 31 kohta (kielto loputtomiin kyseenalaistaa verovelvollisen verotuksellista tilannetta);
- Tuomio 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382), 29 kohta (kielto loputtomiin kyseenalaistaa verovelvollisen verotuksellista tilannetta);
- Tuomio 22.12.2010, ASTIC (C-488/09, EU:C:2010:820), 41 kohta (määräaika, jonka päättymisen jälkeen tullivelkaa ei voida antaa enää tiedoksi velalliselle);
- Tuomio 22.11.2017, AEBTRI (C-224/16, EU:C:2017:880), 97 ja 105 kohta (velallisen käsite);
- Tuomio 25.1.2017, Ultra-Brag (C-679/15, EU:C:2017:40), 22 kohta (velallisen käsite);
- Tuomio 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752), 12 kohta (velallisen käsite);
- Tuomio 15.4.2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193), 28 kohta (kohtuullinen vanhentumisaika);
- Tuomio 14.6.2012, CIVAD (C-533/10, EU:C:2012:347), 23 kohta (kohtuullinen vanhentumisaika).

### **Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä**

- 1 Valittaja, osakeyhtiömuotoinen vakuutusyhtiö BTA Baltic Insurance Company (aiemmin InterRisk Vienna Insurance Group), tarjosi SIA ”H9L”-lle

- yleisvakuuden, jota varten laadittiin 5.4.2012–4.4.2013 voimassa ollut yleisvakuussopimus.
- 2 SIA ”H9L”:<sup>n</sup> varastossa 11.2.2013 suorittamassaan tullitarkastuksessa valtion verohallinto (Valsts ieņēmumu dienests, jäljempänä VID) totesi, etteivät tullivarastointimenettelyyn ilmoitetut tavarat olleet varastossa. Tästä syystä VID teki 8.4.2013 verotuspäätöksen SIA ”H9L”:<sup>ltä</sup> kannettavista tuontitulleista.
  - 3 Koska tämä päätös pysytettiin sen jälkeen, kun siihen oli haettu oikaisua verohallinnossa, mutta sitä ei pantu täytäntöön, VID käynnisti verovelan pakkotäytäntöönpanon.
  - 4 Ulosottomies palautti 27.9.2016 VID:lle verotuspäätökset, joita ei ollut pantu täytäntöön, yritettyään pitkään ja tuloksetta täytäntöönpanoa päävelallista vastaan. Näin ollen VID kääntyi 12.5.2017 takaajana olevan valittajan puoleen ja vaati tätä maksamaan SIA ”H9L”:<sup>n</sup> verovelan.
  - 5 Kantaja haki tähän maksuvaatimukseen oikaisua verojohtajalta, mutta VID hylkäsi oikaisuhakemuksen 16.6.2017 tekemällään päätöksellä.
  - 6 Tämän jälkeen valittaja nosti viimeksi mainitusta päätöksestä kanteen Administratīvā rajona tiesassa (alueellinen hallintotuomioistuin), joka hyväksyi sen vaatimukset.
  - 7 Sitä vastoin Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin), joka käsitteli asiaa muutoksenhakutuomioistuimena, hylkäsi (käsiteltävän asian) valittajan vaatimukset 28.12.2018 antamallaan tuomiolla.
  - 8 Administratīvā apgabaltiesa totesi, että käsiteltävässä asiassa oli riidatonta, että SIA ”H9L”:<sup>n</sup> velka oli syntynyt valittajan antaman vakuuden voimassa ollessa. Ministerineuvoston asetuksen nro 691 22 §:n mukaan takaaja on velvollinen maksamaan kyseisen verovelan [saman asetuksen] 24 §:n 1 momentissa säädettyssä kymmenen päivän määräajassa.
  - 9 [Kyseisen tuomioistuimen mukaan] kansallisessa lainsäädännössä verovelan määrän vahvistamiselle, velallista koskevalle maksamismääräykselle ja saatavan täytäntöönpanolle velalliseen nähden asetetut määräajat koskevat velallista eivätkä takaajaa, joka ei ole tullikoodeksissa, vero- ja maksulaissa ja tullilaissa tarkoitettu velallinen.
  - 10 [Administratīvā apgabaltiesan mielestä] VID oli noudattanut menettelysääntöjä kansallisen lainsäädännön mukaisen täytäntöönpanon käsittelyssä kääntymällä ensin velallisen puoleen ja takaajan puoleen vasta todettuaan, ettei saatavan täytäntöönpano ollut velallisen osalta mahdollista. Lisäksi takaajalta vaadittiin kansallisen lainsäädännön mukaisesti ainoastaan tuontitullivelan pääoman määrää.

- 11 [Kuten mainittu tuomioistuin totesi,] verovelkaa tarkastettaessa ei ollut eikä tällä hetkellä ole olemassa oikeussääntöä, jossa asetettaisiin määräaika, jonka kuluessa takaajaa voidaan vaatia maksamaan verovelka.
- 12 [Sen mukaan] VID toimi kuitenkin asianmukaisesti vaatiessaan takaajaa maksamaan SIA "H9L":n velan seitsemän kuukauden kuluttua siitä, kun se oli saanut tiedon siitä, ettei saatavaa voitu panna täytäntöön.
- 13 Valittaja valitti ennakkoratkaisua pyytävään tuomioistuimeen.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 14 Valittaja katsoo, ettei yli neljän vuoden määräaika sen hallintotoimen toteuttamisen jälkeen, jolla tullivelka todettiin, voida pitää kohtuullisena. Sen mielestä merkitystä ei myöskään ole sillä, että VID yritti (vaikkakin turhaan) panna saatavaa täytäntöön SIA "H9L":n osalta.
- 15 Se väittää, että Administratīvā apgabaltiesa olisi voinut soveltaa hallintomenettelylaissa ja tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja yleisiä määräaikoja tai myös muihin oikeudenaloihin (vakuutustapahtumasta ilmoittaminen, liiketoimista johtuvat saatavat) analogisesti sovellettavaa kolmen vuoden määräaika.
- 16 Valittaja ei myöskään ymmärrä, miksi siihen ei olisi sovellettava oikeusvarmuuden periaatteesta johtuvaa vaatimusta, joka tunnustetaan Senātsin (ylin tuomioistuin) oikeuskäytännössä ja perustuu kohtuullisten määräaikojen ja hyvän hallinnon periaatteen noudattamiseen.
- 17 Valittaja vetoaa tältä osin kohtuullisen määräajan käsitettä ja vanhentumista koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja korostaa unionin tuomioistuimen todenneen, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa.
- 18 Valittaja katsoo, että [Administratīvā] apgabaltiesan tuomiossa esitetty näkemys oikeussääntöjen soveltamisesta ja tulkinnasta on vastoin unionin tuomioistuimen ratkaisua, ja vaatii sen vuoksi, että kyseiselle tuomioistuimelle esitetään useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat vanhentumisaikaa takaajan tapauksessa.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 19 Vero- ja maksulain 23 §:n 1 momentin mukaan verohallinto määrittää tai oikaisee verotarkastuksen ([tai] tilintarkastuksen) perusteella erityiset määrät, jotka on mainittava veroilmoituksissa ja tiedonannoissa, veronalaiset tulot ([tai] tappiot) ja verotus- (tai maksu)päätökset verosääntöjen mukaisesti, ja se voi määrätä sakon kolmen vuoden kuluessa lainsäädännössä säädetystä maksuajasta. Mainitun lain

- 26 §:n 8 momentin mukaan maksamattomien verosaatavien perintäpäättös puolestaan pannaan täytäntöön kolmen vuoden kuluessa sen tekemisestä. Kyseisen päätöksen täytäntöönpanon vanhentumisaika on kolme vuotta hallintomenettelylain 360 §:n 4 momentin mukaisesti. Tullilaisissa säädetään, että jos tullivelka syntyy tai saattaa syntyä, tulliviranomaisten on vaadittava vakuutta.
- 20 Senäts toteaa tältä osin, että sen on ratkaistava kysymys siitä, onko perusteltua vaatia valittajaa maksamaan sen takaama tullivelka. Tätä varten on olennaista selvittää, ovatko tulliviranomaiset velvollisia noudattamaan tiettyä määräaika vaatiakseen velan maksua takaajalta.
- 21 Verovelallisen ja valtion välisiä suhteita säännellään selvästi varsinkin niiden määräaikojen osalta, joiden kuluessa valtio voi kohdistaa vaatimuksia verovelvolliseen tai päävelalliseen. Sitä vastoin oikeussäännöissä ei nimenomaisesti mainita määräaika, jonka kuluessa takaajalta on vaadittava velan maksamista. Senäts toteaa tästä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ([tuomio] Veloserviss) tunnustetaan oikeusvarmuuden periaate, joka on osa unionin oikeusjärjestystä ja jonka mukaan verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa (30 kohta).
- 22 Senäts toteaa, että kuten unionin tuomioistuin on korostanut, tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa säädetään määräajasta, jonka päättymisen jälkeen tullivelkaa ei voida antaa enää tiedoksi velalliselle ([tuomio] Astic, 41 kohta). Senäts epäilee, ettei mainittua säännöstä voida soveltaa käsiteltävässä asiassa, eikä se myöskään pidä yksiselitteisesti selvitettyinä, minkätyyppisiä oikeussubjekteja tässä säännöksessä tarkoitetaan, tai koskeeko se myös takaajaa.
- 23 Senäts toteaa, että tullikoodeksin 4 artiklan 12 alakohdan mukaan velallisen käsitteellä tarkoitetaan tullivelan maksamiseen velvollista henkilöä. Oikeuskäytännön mukaan velallinen voi olla jokainen henkilö, joka tietää tai jonka pitäisi tietää, ettei tullisäännöissä säädettyä velvoitetta ole täytetty, tai joka on toiminut täytäntöönpanovelvollisen henkilön nimissä tai osallistunut toimiin, jotka ovat johtaneet asetettujen velvoitteiden noudattamatta jättämiseen ([tuomio] AEBTRI, 97 ja 105 kohta ja [tuomio] Ultra-Brag, 22 kohta). Velallisena voidaan joka tapauksessa pitää tullimenettelyyn osallistuvaa henkilöä. Vaikka unionin tuomioistuin on todennut, että velallisen käsite on laaja ja samanaikaisesti tyhjentävä ([tuomio] AEBTRI, 95 kohta ja tuomio Jestel, 12 kohta), Senäts on epävarma siitä, voidaanko takaajaa pitää velallisena edempänä mainitussa tavanomaisessa merkityksessä, sillä – kussakin yksittäistapauksessa – kyseinen takaaja on osallisena oikeusriidassa, kun tullisäännösten rikkominen on todettu, kun saatavan täytäntöönpano päävelallisen osalta on osoittautunut mahdottomaksi ja kun ilman perusteltua syytä maksamatta jäänyt vero on perittävä.
- 24 Latvian oikeuden mukaan takaajan aseman saava henkilö voi tulla osalliseksi joko verovelvollisen ja VID:n välisiin konkreettisiin [verotuksellisiin] suhteisiin, kun verovelka on jo syntynyt, tai ainoastaan sellaisiin suhteisiin, joita voidaan ennakoita olevan tulevaisuudessa, kun ainoastaan mahdollisuus verovelan

syntymisen on olemassa. Jälkimmäisessä tapauksessa vallitsee näin ollen tietynasteinen epävarmuus takaajan asemasta verovelvollisen ja verohallinnon välisissä suhteissa. On lisäksi todettava, että käsiteltävässä asiassa verohallinto ilmoitti syntyneistä veloista takaajalle vasta toteutettuaan pakkotäytäntöönpanotoimenpiteitä jo jonkin aikaa.

- 25 Senāts epäilee myös verohallinnon toiminnan lainmukaisuutta, koska ei ole selvää, onko takaajaa silloin, kun se tulee osalliseksi verovelvollisen ja verohallinnon väliin suhteisiin, minkä tapahtuminen on vasta mahdollista, pidettävä tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna velallisenä vai muuna itsenäisenä oikeussubjektina.
- 26 Ministerineuvoston asetuksen nro 691 21 §:ssä annetaan takaajalle oikeus pyytää VID:tä toimittamaan tietoja erilaisista vakuuden täytäntöönpanoon liittyvistä konkreettisista toimista, joita vastuuhenkilö on toteuttanut tai jättänyt toteuttamatta, mukaan lukien verovelkoja koskevat [tiedot]. Takaajalla on siis tietty mahdollisuus itse tarkistaa tilanne asettamiensa vakuuksien osalta. Ei ole kuitenkaan selvää, onko tämä mahdollisuus riittävä peruste (määräaika koskevalle) epävarmuudelle vakuussuhteissa.
- 27 Tullikoodeksin 195 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan takaajan on kirjallisesti sitouduttava yhteisvastuullisesti velallisen kanssa maksamaan se tullivelan määrä, jonka maksamisen vakuudeksi takaus annetaan. Näin ollen sitä voidaan pitää [saman koodeksin] 221 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna velallisenä, ja se kuuluu niihin oikeussubjekteihin, joille tullivelka on mainitun 221 artiklan 3 kohdan mukaan ilmoitettava kolmen vuoden määräajassa.
- 28 Tullikoodeksissa ei täsmennetä tämän jälkeen noudatettavaa täytäntöönpanomenettelyä, joten kunkin yksittäisen jäsenvaltion on säänneltävä tätä näkökohtaa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden sääntöjen on kuitenkin oltava unionin oikeuden, tässä tapauksessa tullikoodeksin, mukaisia ([tuomio] Veloserviss, 19 kohta). Toisin sanoen niiden on noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta ja erityisesti kohtuullista vanhentumisaikaa [säädettyä siitä] ([tuomio] Barth, 28 kohta, [tuomio] CIVAD, 23 kohta [ja tuomio] Veloserviss, 32 kohta). Kyseinen määräaika on Latvian oikeuden mukaan (hallintomenettelylain 360 §:n 4 momentti; vero- ja maksulain 26 §:n 8 momentti) kolme vuotta.
- 29 Vaikka on selvää, että verovelkaa täytäntöönpanossa verohallinnon on noudatettava tiettyjä määräaikoja, koska ei voi syntyä sellaista tilannetta, jossa ei ole asetettu minkäänlaista määräaikaa, kysymyksen siitä, onko näitä määräaikoja sovellettava myös takaajaan, ei ole yksiselitteistä vastausta. Tämän kysymyksen ratkaisemiseksi on selvennettävä takaajan asemaa verovelvollisen ja verohallinnon välisessä tullivelvoitteita koskevassa suhteessa velan pakkotäytäntöönpanon vaiheessa. Näin ollen Senāts on epävarma unionin oikeuden tulkinnasta. Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymyksen vastataan myöntävästi, ei kysymyksen takaajaa koskevasta määräajasta täytäntöönpanovaiheessa ole

tarpeen vastata. Jos sitä vastoin ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, on selvitettävä, onko takaajaa pidettävä velan pakkotäytäntöönpanoa koskevan päätöksen ([joka liittyy] velan [määrän vahvistamista] koskevan päätöksen täytäntöönpanoon) adressaattina, vaikka se ei ollut velan määrän vahvistamista koskevan päätöksen adressaatti eikä [päätös] koskenut sitä suoraan, ja onko takaajaan näin ollen sovellettava täytäntöönpanoa koskevia jäsenvaltion sääntöjä, kuten määräaika koskevia sääntöjä. Jos kumpikaan ratkaisusta ei ole unionin oikeuden mukainen, on selvitettävä, voidaanko asettaa oikeusvarmuuden periaatteeseen perustuva vaatimus sellaisen kohtuullisen vanhentumisajan noudattamisesta, joka tuomioistuimen on määritettävä asianmukaisesti kussakin yksittäistapauksessa.

TYÖASIAKIRJA