

Rechtssache C-230/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

3. Juni 2020

Vorlegendes Gericht:

Augstākā tiesa (Senāts) (Oberster Gerichtshof, Lettland)

Datum der Vorlageentscheidung:

2. Juni 2020

Rechtsmittelführerin:

AAS „BTA Baltic Insurance Company“

Andere Partei des Verfahrens:

Valsts ieņēmumu dienests (nationale Abgabenbehörde)

Gegenstand des Rechtsstreits

Klage auf Aufhebung einer Entscheidung der Abgabenbehörde über die Zwangsbeitreibung einer Abgabenschuld (Zollschuld) beim Bürgen

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Das vorliegende Gericht ersucht gemäß Art. 267 AEUV um Auslegung von Art. 221 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2913/92 zur Klärung der Frage, ob der Bürge als Schuldner im weiten Sinne anzusehen ist und für ihn deshalb die sich auf den Schuldner beziehenden Fristen gelten. Wenn dem nicht so ist, fragt es sich, ob der Bürge als Person, gegen die sich die Vollstreckung aus der Entscheidung oder die Zwangsbeitreibung der Schuld richtet, oder als von der Vollstreckung betroffene Person anzusehen ist, für die daher die Vollstreckungsvorschriften des Mitgliedstaats, u. a. die Fristvorschriften, gelten. Falls der Bürge nicht als Schuldner und auch nicht als Person, gegen die sich die Vollstreckung aus der Entscheidung richtet, oder als von der Vollstreckung betroffene Person anzusehen ist, fragt das vorliegende Gericht, ob das aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit

abgeleitete Erfordernis einer angemessenen Verjährungsfrist auch in Bezug auf den Bürgen zu beachten ist.

Vorlagefragen

1. Ist der Bürge, auf den sich Art. 195 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften – in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung – bezieht, als Schuldner im Sinne von Art. 221 Abs. 3 dieser Verordnung anzusehen und gilt für den Bürgen deshalb die in besagtem Art. 221 Abs. 3 vorgesehene Frist?
2. Falls die erste Frage verneint wird, kann der Bürge gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung Nr. 2913/92 als die Person, gegen die sich die Vollstreckung aus der Entscheidung oder die Zwangsbeitreibung der Schuld richtet, oder die von der Vollstreckung betroffene Person angesehen werden und gelten für den Bürgen daher die Vollstreckungsvorschriften des Mitgliedstaats, u. a. die Fristvorschriften?
3. Falls der Bürge gemäß den geltenden Unionsvorschriften nicht als Schuldner im Sinne von Art. 221 Abs. 3 der Verordnung und auch nicht als Person, gegen die sich die Vollstreckung aus der Entscheidung richtet, oder als von der Vollstreckung betroffene Person anzusehen ist, kann für den Bürgen das sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergebende Erfordernis einer angemessenen Verjährungsfrist gelten?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung: Art. 1, Art. 4 Nr. 12, Art. 195 Abs. 1, Art. 221, Art. 222 und Art. 232 Abs. 1 Buchst. a

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Likums „Par nodokļiem un nodevām“ (Gesetz über Steuern und Abgaben): Art. 23 Abs. 1 und 2 und Art. 26 Abs. 8

Muitas likums (Zollgesetz) (bis zum 5. Juli 2016 in Kraft): Art. 12 Abs. 1 und Art. 26 Abs. 1

Administratīvā procesa likums (Verwaltungsverfahrensordnung): Art. 64 und Art. 360 Abs. 4

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 „Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai“ (Dekret Nr. 691 des Ministerrats vom 6. September 2011 über Vorschriften zur Sicherung der Abgabenschuld für die Zollabfertigung von Waren; seit dem 2. August 2017 aufgehoben): Nrn. 2, 18, 19, 21, 46 und 53.2.

Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union

Urteile des Gerichtshofs:

- 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07 (EU:C:2008:267), Rn. 48 (angemessene Frist)
- 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), Rn. 16 (Verbot, die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen unbegrenzt offenzulassen) und Rn. 21 (angemessene Frist)
- 10. Dezember 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (Verjährung), Rn. 30 (Grundsatz der Rechtssicherheit), Rn. 31 (Verbot, die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen unbegrenzt offenzulassen)
- 21. Juni 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), Rn. 29 (Verbot, die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen unbegrenzt offenzulassen)
- 22. Dezember 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), Rn. 41 (Frist, nach deren Ablauf keine Mitteilung der Zollschuld an den Zollschuldner mehr erfolgen darf)
- 22. November 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), Rn. 97 und 105 (Begriff „Schuldner“)
- 25. Januar 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), Rn. 22 (Begriff „Schuldner“)
- 17. November 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), Rn. 12 (Begriff „Schuldner“)
- 15. April 2010, Barth, C-542/08 (EU:C:2010:193), Rn. 28 (angemessene Verjährungsfrist)
- 14. Juni 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), Rn. 23 (angemessene Verjährungsfrist)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die Rechtsmittelführerin, die Versicherungsaktiengesellschaft „BTA Baltic Insurance Company“ (früher: „InterRisk Vienna Insurance Group“) gab der SIA „H9L“ eine Gesamtbürgschaft, für die eine vom 5. April 2012 bis zum 4. April 2013 geltende Gesamtbürgschaftspolice ausgestellt wurde.
- 2 Am 11. Februar 2013 stellte der Valsts ieņēmumu dienests (nationale Abgabenbehörde, im Folgenden: VID) bei einer Zollkontrolle im Lager der SIA „H9L“ fest, dass sich die im „Zolllagerverfahren“ angemeldeten Waren nicht dort befanden. Deshalb setzte der VID mit Entscheidung vom 8. April 2013 die von der SIA „H9L“ geschuldeten Einfuhrabgaben fest.
- 3 Da diese Entscheidung auf eine Beanstandung beim VID hin bestätigt wurde, ihr aber nicht nachgekommen wurde, leitete dieser die Zwangsvollstreckung der ausstehenden Abgabenschuld ein.
- 4 Am 27. September 2016 gab der Gerichtsvollzieher dem VID die Erhebungsbescheide ohne Vollstreckung zurück, nachdem er längere Zeit ergebnislos die Vollstreckung gegen die Hauptschuldnerin versucht hatte. Deshalb wandte sich der VID am 12. Mai 2017 an die Rechtsmittelführerin als Bürgin, um von ihr die Entrichtung der Abgabenschuld der SIA „H9L“ zu verlangen.
- 5 Die Rechtsmittelführerin beanstandete diese Zahlungsaufforderung bei der übergeordneten Dienststelle, der VID wies den Rechtsbehelf jedoch mit Entscheidung vom 16. Juni 2017 zurück.
- 6 Die Rechtsmittelführerin erhob daraufhin gegen diese Entscheidung Klage bei der Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht), die ihrem Antrag stattgab.
- 7 Dagegen wies die Administratīvā apgabaltiesa (Regionales Verwaltungsgericht), die in der Berufungsinstanz über die Rechtssache befand, den Antrag der (nunmehr) Rechtsmittelführerin mit Urteil vom 28. Dezember 2018 zurück.
- 8 Das Regionale Verwaltungsgericht führte aus, in der Rechtssache sei unstrittig, dass die Schuld der SIA „H9L“ während der Laufzeit der von der Rechtsmittelführerin ausgestellten Police entstanden sei. Gemäß Nr. 22 des Dekrets Nr. 691 des Ministerrats sei der Bürge verpflichtet, diese Abgabenschuld innerhalb der in Nr. 24.1 dieses Dekrets festgelegten Frist von 10 Tagen zu entrichten.
- 9 Das Gericht vertrat die Auffassung, die in der nationalen Regelung festgelegten Fristen für die Festsetzung der Abgabenschuld, die Zahlungsaufforderung an den Schuldner und die Beitreibung der Schuld beim Schuldner bezögen sich auf den Schuldner, nicht auf den Bürgen, der nicht Schuldner im Sinne des Zollkodex, des Gesetzes über Steuern und Abgaben und des Zollgesetzes sei.

- 10 Der VID habe sich zunächst an den Schuldner und, als er festgestellt habe, dass die Schuld bei diesem nicht beigetrieben werden könne, an die Bürgin gewandt und sich damit an das in der nationalen Regelung vorgesehene Verfahren für die Vollstreckung gehalten. Zudem sei von der Bürgin gemäß der nationalen Regelung nur der Betrag der Hauptschuld für die Einfuhrabgaben verlangt worden.
- 11 Weder zum Zeitpunkt der Feststellung der Abgabenschuld noch zum jetzigen Zeitpunkt habe es eine Rechtsnorm gegeben, in der eine Frist vorgesehen sei, innerhalb der vom Bürgen die Entrichtung der Abgabenschuld verlangt werden könne.
- 12 Der VID habe in zulässiger Weise sieben Monate, nachdem er die Auskunft erhalten habe, dass die Schuld nicht beigetrieben werden könne, die Bürgin zur Entrichtung der Schuld der SIA „H9L“ aufgefordert.
- 13 Die Rechtsmittelführerin hat beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde eingelegt.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsrechtsstreits

- 14 Nach Auffassung der Rechtsmittelführerin kann eine Frist von mehr als vier Jahren seit dem Erlass des Verwaltungsakts, mit dem die Zollschuld festgestellt worden sei, nicht als angemessen angesehen werden. Darüber hinaus sei es unerheblich, dass der VID (wenn auch vergeblich) versucht habe, die Schuld bei der SIA „H9L“ beizutreiben.
- 15 Das Regionale Verwaltungsgericht hätte die allgemeinen in der Verwaltungsverfahrensordnung geregelten Fristen, Art. 221 Abs. 3 des Zollkodex oder auch die entsprechend anwendbare Dreijahresfrist für andere Rechtsgebiete (Mitteilung des versicherten Sachverhalts, Forderungen aus dem Geschäftsverkehr) anwenden können.
- 16 Außerdem versteht die Rechtsmittelführerin nicht, warum das sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergebende und in der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs anerkannte Erfordernis der Einhaltung einer angemessenen Frist sowie der Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung nicht zur Anwendung kommen sollten.
- 17 In diesem Zusammenhang führt die Rechtsmittelführerin die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Begriff der angemessenen Frist und zur Verjährung an und betont, der Gerichtshof habe festgestellt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen nicht unbegrenzt offenbleiben könne.
- 18 Die Rechtsmittelführerin ist der Ansicht, der im Urteil des Regionalen Verwaltungsgerichts zum Ausdruck gekommene Ansatz zur Anwendung und Auslegung der Rechtsnormen stehe im Widerspruch zu den Feststellungen des

Gerichtshofs, und fordert daher, diesem verschiedene Fragen zur Verjährungsfrist beim Bürgen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 19 Gemäß Art. 23 Abs. 1 des Gesetzes über Steuern und Abgaben legt die Steuerverwaltung nach einer Steuerprüfung (Rechnungsprüfung) gemäß den Steuervorschriften die in der Einkommensteuererklärung anzugebenden spezifizierten Beträge, das steuerpflichtige Einkommen (die Verluste) und die zu entrichtenden Steuern (Abgaben) fest oder berichtigt sie und kann innerhalb von drei Jahren nach Ablauf der gesetzlich vorgeschriebenen Zahlungsfrist Strafen verhängen. Nach Art. 26 Abs. 8 des Gesetzes wird die Entscheidung über die Beitreibung ausstehender Steuerzahlungen innerhalb von drei Jahren ab ihrem Erlass vollzogen. Die Verjährungsfrist für die Vollziehung dieser Entscheidung beträgt gemäß Art. 360 Abs. 4 der Verwaltungsverfahrensordnung drei Jahre. Im Zollgesetz ist vorgesehen, dass die Zollbehörden in den Fällen, in denen eine Zollsuld entsteht oder entstehen kann, eine Sicherheit verlangen.
- 20 Der Oberste Gerichtshof stellt diesbezüglich fest, dass entschieden werden muss, ob es gerechtfertigt ist, von der Rechtsmittelführerin die Begleichung der durch sie gesicherten Zollsuld zu verlangen. Zu diesem Zweck ist zu klären, ob die Zollbehörden verpflichtet sind, für die Beitreibung der Schuld beim Bürgen eine bestimmte Frist einzuhalten.
- 21 Das Verhältnis zwischen dem Abgabenschuldner und dem Staat ist klar geregelt, insbesondere in Bezug auf die Fristen, innerhalb deren sich der Staat an den Abgabenschuldner oder Hauptschuldner wenden kann. Dagegen ist in den Rechtsnormen nicht *expressis verbis* die Frist für die Beitreibung der Schuld beim Bürgen zu finden. Hierzu weist der Oberste Gerichtshof darauf hin, dass in der Rechtsprechung des Gerichtshofs (Urteil Veloserviss) der zur Unionsrechtsordnung gehörende Grundsatz der Rechtssicherheit anerkannt wird, wonach die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen nicht unbegrenzt offenbleiben kann (Rn. 30).
- 22 Wie der Gerichtshof betont hat – so der Oberste Gerichtshof –, sieht Art. 221 Abs. 3 des Zollkodex die Frist vor, nach deren Ablauf keine Mitteilung der Zollsuld an den Zollsuldner mehr erfolgen darf (Urteil Astic, Rn. 41). Der Oberste Gerichtshof hat Zweifel, ob in dieser Rechtssache die Anwendung der genannten Bestimmung ausgeschlossen ist, und sieht es auch nicht als eindeutig geklärt an, auf welchen Typus von Subjekten sich diese Norm bezieht, bzw. ob sie auch den Bürgen einschließt.
- 23 Zum Begriff „Schuldner“ führt der Oberste Gerichtshof aus, dass darunter gemäß Art. 4 Nr. 12 des Zollkodex eine zur Erfüllung der Zollsuld verpflichtete Person zu verstehen ist. Nach der Rechtsprechung kann jede Person Schuldner sein, die wusste oder hätte wissen müssen, dass eine in den Zollvorschriften vorgesehene Verpflichtung nicht erfüllt wurde, oder im Namen einer zur Erfüllung

verpflichteten Person gehandelt hat oder an Handlungen beteiligt war, die die Nichterfüllung auferlegter Verpflichtungen zur Folge hatten (Urteile AEBTRI, Rn. 97 und 105, und Ultra-Brag, Rn. 22). In jedem Fall kann die Person, die an einem Zollverfahren beteiligt ist, als Schuldner angesehen werden. Darüber hinaus hat der Oberste Gerichtshof, obwohl der Gerichtshof festgestellt hat, dass der Begriff „Schuldner“ weit und gleichzeitig abschließend ist (Urteile AEBTRI, Rn. 95, und Jestel, Rn. 12), Zweifel, ob der Bürge nach der weiter oben ausgeführten klassischen Bedeutung als Schuldner angesehen werden kann, da er in jedem Einzelfall in die Sache erst dann hineingezogen wird, wenn ein Verstoß gegen die Zollvorschriften festgestellt wurde, die Schuld beim Hauptschuldner nicht beigetrieben werden konnte und die ohne triftigen Grund nicht entrichtete Abgabe beizutreiben ist.

- 24 Nach lettischem Recht kann die Person, die Bürge wird, entweder in ein konkretes (Abgaben-)Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem VID eintreten, wenn die Abgabenschuld bereits entstanden ist, oder nur in ein Verhältnis, das in der Zukunft vorauszusehen ist, wenn erst die bloße Möglichkeit besteht, dass die Abgabenschuld entsteht. Deshalb besteht im zweiten Fall ein gewisser Grad an Unsicherheit über die Rolle des Bürgen im Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde. Darüber hinaus hat die Abgabenbehörde die Bürgin im vorliegenden Fall über die entstandenen Schulden erst informiert, als sie bereits über einen gewissen Zeitraum Zwangsvollstreckungshandlungen durchgeführt hatte.
- 25 Der Oberste Gerichtshof hat auch Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Vorgehens der Abgabenbehörde, da nicht klar ist, ob der Bürge, wenn er in ein Verhältnis des Abgabepflichtigen zur Abgabenbehörde eintritt, dessen Entstehen erst eine bloße Möglichkeit ist, als Schuldner im Sinne von Art. 221 Abs. 3 des Zollkodex oder als unabhängiges anderes Rechtssubjekt anzusehen ist.
- 26 In Nr. 21 des Dekrets Nr. 691 des Ministerrats wird das Recht des Bürgen anerkannt, vom VID Auskunft über verschiedene konkrete Handlungen zu verlangen, die vom Abgabenschuldner im Zusammenhang mit der Verwertung der Sicherheit durchgeführt oder unterlassen wurden, einschließlich der Auskunft über Abgabenschulden. Daher hat der Bürge eine gewisse Möglichkeit, die Situation in Bezug auf die von ihm geleisteten Sicherheiten selbst zu kontrollieren. Allerdings ist nicht klar, ob diese Möglichkeit genügt, um die Unsicherheit (hinsichtlich der Frist) im Bürgschaftsverhältnis zu rechtfertigen.
- 27 Zudem muss sich der Bürge gemäß Art. 195 Abs. 1 des Zollkodex schriftlich verpflichten, gesamtschuldnerisch mit dem Schuldner den gesicherten Betrag der Zollschuld bei Fälligkeit zu entrichten. Deshalb könnte er im Sinne von Art. 221 Abs. 3 des Zollkodex als Schuldner angesehen werden und auf diese Weise zu den Rechtssubjekten gehören, denen die Zollschuld nach besagtem Art. 221 Abs. 3 innerhalb von drei Jahren mitzuteilen ist.

- 28 Im Zollkodex ist das dann zu betreibende Verwertungsverfahren nicht präzisiert, weshalb es jedem einzelnen Mitgliedstaat obliegt, diesen Aspekt zu regeln. Allerdings müssen die Vorschriften der Mitgliedstaaten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs unionsrechtskonform sein, sich in diesem Fall nach dem Zollkodex richten (Urteil Veloserviss, Rn. 19). Das heißt, sie müssen den Grundsatz der Rechtssicherheit beachten und, konkreter, eine angemessene Verjährungsfrist vorsehen (Urteile Barth, Rn. 28, CIVAD, Rn. 23, und Veloserviss, Rn. 32). Diese Frist beträgt nach lettischem Recht drei Jahre (Art. 360 Abs. 4 der Verwaltungsverfahrenordnung; Art. 26 Abs. 8 des Gesetzes über Steuern und Abgaben).
- 29 Auch wenn klar ist, dass die Abgabenbehörde bei der Beitreibung der Abgabenschuld bestimmte Fristen einzuhalten hat, also keine Situation eintreten kann, in der überhaupt keine Frist angegeben ist, gibt es keine eindeutige Antwort auf die Frage, ob diese Fristen auch für den Bürgen gelten müssen. Für die Entscheidung dieser Frage ist die Rolle des Bürgen im Zollschuldverhältnis zwischen dem Abgabenschuldigen und der Abgabenbehörde im Stadium der Zwangsbeitreibung der Schuld zu klären. Daher hat der Oberste Gerichtshof Zweifel im Hinblick auf die Auslegung des Unionsrechts. Würde die erste Frage bejaht, hätte sich die Frage zur Frist in Bezug auf den Bürgen im Stadium der Vollstreckung erledigt. Würde die erste Frage dagegen verneint, wäre zu klären, ob der Bürge, obwohl er nicht Adressat der Entscheidung über die Festsetzung der Schuld und auch nicht die von dieser unmittelbar betroffene Person war, als Adressat der Entscheidung über die Zwangsbeitreibung der Schuld (die Vollstreckung aus dem [Festsetzungs-]Bescheid) oder die von dieser unmittelbar betroffene Person anzusehen ist und daher für den Bürgen die Vollstreckungsvorschriften des Mitgliedstaats, u. a. die Fristvorschriften, gelten. Wenn weder die eine noch die andere Lösung unionsrechtskonform sind, ist zu klären, ob es die Option gibt, das aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit abgeleitete Erfordernis der Einhaltung einer angemessenen Verjährungsfrist vorzusehen, die das Gericht in geeigneter Weise in jedem Einzelfall zu bestimmen hätte.