

Zaak C-230/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

3 juni 2020

Verwijzende rechter:

Augstākākā tiesa (Senāts) (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 juni 2020

Verzoekende partij:

AAS „BTA Báltica Insúmanse Company”

Andere partij in het geding:

Valsts ieņēmumu dienests

Voorwerp van het hoofdgeding

Beroep tot vernietiging van een besluit van de belastingdienst inzake gedwongen tenuitvoerlegging van een belastingschuld (douaneschuld) ten opzichte van de borg.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Overeenkomstig artikel 267 VWEU verzoekt de verwijzende rechter (hoogste rechterlijke instantie, Letland) om uitlegging van artikel 221, lid 3, van verordening nr. 2913/92, zodat hij kan nagaan of de borg als een schuldenaar in ruime zin moet worden beschouwd en of de voor de schuldenaar geldende termijn dus op de borg van toepassing is. Indien dit niet het geval is, is de vraag aan de orde of de borg kan worden aangemerkt als een persoon tegen wie de uitvoerlegging van het besluit of de gedwongen tenuitvoerlegging van de schuld is gericht, of als een persoon op wie de tenuitvoerlegging betrekking heeft, zodat de rechtsregels van de lidstaat inzake tenuitvoerlegging, met inbegrip van de regels

betreffende termijnen, op hem van toepassing zijn. Indien de borg niet kan worden aangemerkt als schuldenaar, als een persoon tegen wie de tenuitvoerlegging van het besluit is gericht of op wie de tenuitvoerlegging betrekking heeft, vraagt de verwijzende rechter zich af of het uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereiste dat een redelijke verjaringstermijn in acht moet worden genomen, ook van toepassing is op de borg.

Prejudiciële vragen

- 1) Kan de borg als bedoeld in artikel 195 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000, worden aangemerkt als schuldenaar in de zin van artikel 221, lid 3, van die verordening, zodat de in artikel 221, lid 3, vastgestelde termijn van toepassing is op de borg?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, kan de borg overeenkomstig artikel 232, lid 1, onder a), van die verordening worden aangemerkt als de persoon tegen wie de tenuitvoerlegging van het besluit of de gedwongen tenuitvoerlegging van de schuld is gericht, of op wie de tenuitvoerlegging betrekking heeft, zodat de regels van de lidstaat die zien op tenuitvoerlegging, met inbegrip van de regels inzake termijnen, op de borg van toepassing zijn?
- 3) Indien de borg volgens de toepasselijke regels van de Europese Unie niet kan worden aangemerkt als schuldenaar in de zin van artikel 221, lid 3, van de verordening, noch als de persoon tegen wie de tenuitvoerlegging van het besluit is gericht of op wie de tenuitvoerlegging betrekking heeft, is het uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereiste dat een redelijke verjaringstermijn in acht moet worden genomen, dan op de borg van toepassing?

Relevante bepalingen van Unierecht

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000: de artikelen 1, 4, lid 12, 195, lid 1, 221, 222 en 232, lid 1, onder a).

Relevante bepalingen van nationaal recht

Likums „Par nodokļiem un nodevām” (algemene belastingwet): de artikelen 23, leden 1 en 2, en 26, lid 8.

Muitas likums (douanewet) (van kracht tot 5 juli 2016): de artikelen 12, lid 1, en 26, lid 1.

Administratīvā procesa likums (wet op het bestuursprocesrecht): de artikelen 64 en 360, lid 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muitošānai (besluit nr. 691 van de ministerraad van 6 september 2011 inzake borgstellingen voor de uit de inklaring van goederen voortvloeiende belastingschuld, ingetrokken met ingang van 2 augustus 2017): de leden 2, 18, 19, 21, 46 en 53.2.

Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Arresten van het Hof van Justitie van:

- 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07 (EU:C:2008:267), punt 48 (redelijke termijn);
- 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), punt 16 (verbod dat de fiscale situatie van de belastingplichtige gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft), en punt 21 (redelijke termijn);
- 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (verjaring), punt 30 (rechtzekerheidsbeginsel), punt 31 (verbod dat de fiscale situatie van de belastingplichtige gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft);
- 21 juni 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), punt 29 (verbod dat de fiscale situatie van de belastingplichtige gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft);
- 22 december 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), punt 41 (termijn na afloop waarvan de douaneschuld niet langer aan de schuldenaar kan worden meegedeeld);
- 22 november 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), de punten 97 en 105 (begrip „schuldenaar”);
- 25 januari 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), punt 22 (begrip „schuldenaar”);

- 17 november 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), punt 12 (begrip „schuldenaar”);
- 15 april 2010, Barth, C-542/08 en C-96/07 (EU:C:2010:193), punt 28 (redelijke verjaringstermijn);
- 14 juni 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), punt 23 (redelijke verjaringstermijn).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, de naamloze vennootschap „BTA Baltic Insurance Company” (voorheen „InterRisk Vienna Insurance Group”), heeft een algemene zekerheid gesteld ten behoeve van SIA „H9L” in het kader van een algemene zekerheidsovereenkomst die van kracht was van 5 april 2012 tot 4 april 2013.
- 2 Op 11 februari 2013 heeft de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland; hierna: „VID”) bij een douanecontrole in het entrepot van SIA „H9L” vastgesteld dat de goederen die voor „douane-entrepot” waren aangegeven daar niet aanwezig waren. Bij besluit van 8 april 2013 heeft de VID daarom de door SIA „H9L” verschuldigde invoerrechten ingevorderd.
- 3 De VID heeft dit besluit na een bezwaarprocedure bevestigd. Aangezien er geen gevolg aan het besluit is gegeven, is de gedwongen tenuitvoerlegging van de uitstaande belastingschuld opgestart.
- 4 Op 27 september 2016 heeft de gerechtsdeurwaarder na een lange en vruchteloze poging tot tenuitvoerlegging tegen de hoofdschuldenaar de invorderingsbesluiten weer doen toekomen aan de VID. Daarop heeft de VID zich op 12 mei 2017 tot verzoekster, in haar hoedanigheid van borg, gericht om de betaling van de belastingschuld van SIA „H9L” te eisen.
- 5 Verzoekster heeft tegen dit dwangbevel verzet aangetekend bij de hiërarchieke meerdere, maar bij besluit van 16 juni 2017 heeft de VID dit verzet afgewezen.
- 6 Vervolgens heeft verzoekster tegen dit laatste besluit beroep ingesteld bij de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg, Letland), die haar vordering heeft toegewezen.
- 7 De Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) heeft de vordering van verzoekster in hoger beroep daarentegen afgewezen bij arrest van 28 december 2018.
- 8 De Administratīvā apgabaltiesa heeft geoordeeld dat in het geding niet werd betwist dat de schuld van SIA „H9L” was ontstaan tijdens de geldigheidsduur van de door verzoekster uitgeschreven polis. Volgens punt 22 van besluit nr. 691 van

de ministerraad is de borg verplicht deze belastingschuld binnen de in punt 24.1 van dat besluit vastgestelde termijn van tien dagen te betalen.

- 9 Volgens deze rechter hebben de in de nationale wetgeving vastgestelde termijnen voor de vaststelling van het bedrag van de belastingschuld, het bevel tot betaling aan de schuldenaar en de tenuitvoerlegging van de schuld tegen de schuldenaar betrekking op de schuldenaar, en niet op de borg, die geen schuldenaar is in de zin van het douanewetboek, van de Likums „Par nodokļiem un nodevām” en van de Muitas likums.
- 10 Naar het oordeel van de Administratīvā apgabaltiesa had de VID de in de nationale wetgeving vastgestelde procedureregels voor de tenuitvoerlegging gevolgd door zich eerst te richten tot de schuldenaar en vervolgens, toen was gebleken dat de schuld van de schuldenaar niet ten uitvoer kon worden gelegd, tot de borg. Evenzo werd, overeenkomstig de nationale wetgeving, alleen het bedrag van de uit de invoerrechten voortvloeiende hoofdschuld van de borg gevorderd.
- 11 Zoals voornoemde rechter heeft aangegeven, bestond er ten tijde van de vaststelling van de belastingschuld geen rechtsregel die voorziet in een termijn waarbinnen de betaling van de belastingschuld van de borg kan worden geëist, noch bestaat er momenteel een dergelijke rechtsregel.
- 12 Naar zijn mening heeft de VID, zeven maanden na ervan kennis te hebben genomen dat de schuld niet ten uitvoer kon worden gelegd, echter naar behoren gehandeld door de betaling van de schuld van SIA „H9L” te verlangen van de borg.
- 13 Verzoekster heeft cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 14 Verzoekster is van mening dat een termijn van meer dan vier jaar vanaf de administratieve handeling tot vaststelling van de douaneschuld niet als redelijk kan worden aangemerkt. Bovendien heeft het volgens verzoekster geen belang dat de VID (vruchteloos) heeft getracht om de schuld ten uitvoer te leggen tegen SIA „H9L”.
- 15 Zij stelt dat de Administratīvā apgabaltiesa de algemene termijnen waarin de Administratīvā procesa likums voorziet, artikel 221, lid 3, douanewetboek en de termijn van drie jaar die naar analogie van andere rechtsgebieden van toepassing is (kennisgeving van het verzekerde feit, kredieten uit handelstransacties) had moeten toepassen.
- 16 Bovendien begrijpt verzoekster niet waarom het uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereiste niet op haar van toepassing zou zijn, en wijst zij op de rechtspraak van de Senāts (hoogste rechterlijke instantie, Letland) met betrekking

tot het in acht nemen van een redelijke termijn, alsmede het beginsel van behoorlijk bestuur.

- 17 In dit verband beroept verzoekster zich op de rechtspraak van het Hof inzake het begrip redelijke termijn en verjaring, waarbij zij erop wijst dat het Hof heeft geoordeeld dat de fiscale situatie van de belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse mag blijven.
- 18 Verzoekster meent dat de in het arrest van de Administratīvā apgabaltiesa gehanteerde benadering met betrekking tot de toepassing en uitlegging van de rechtsregels in strijd is met de vaststellingen van het Hof, en verzoekt derhalve om een aantal prejudiciële vragen te stellen over de verjaringstermijn waar het gaat om de borg.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 19 Overeenkomstig artikel 23, lid 1, Likums „Par nodokļiem un nodevām” bepaalt of preciseert de belastingdienst na een fiscale controle de bedragen die moeten worden vermeld in de belastingaangifte, de belastbare inkomsten (of de verliezen) en de op basis van de fiscale regelgeving verschuldigde belastingen (heffingen), en legt zij een geldboete op binnen een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de in die regelgeving vastgestelde betalingstermijn. Artikel 26, lid 8, van voornoemde wet bepaalt dat het besluit tot invordering van uitstaande belastingbedragen binnen de termijn van drie jaar na de vaststelling ervan ten uitvoer moet worden gelegd. Overeenkomstig artikel 360, lid 4, Administratīvā procesa likums is de verjaringstermijn voor de tenuitvoerlegging van dit besluit drie jaar. De Muitas likums bepaalt dat de douaneautoriteiten wanneer een douaneschuld ontstaat of dreigt te ontstaan, een zekerheidstelling moeten eisen.
- 20 De Senāts wijst er in dit verband op dat aan de orde is of het gerechtvaardigd is om van verzoekster betaling te vorderen van de belastingschuld waarvoor zij zekerheid heeft gesteld. Daartoe moet worden verduidelijkt of de douaneautoriteiten verplicht zijn een bepaalde termijn in acht te nemen om van de borg betaling van de schuld te vorderen.
- 21 De betrekkingen tussen de belastingplichtige en de staat zijn duidelijk geregeld, met name wat betreft de termijnen waarbinnen de staat zich tot de belastingplichtige of de hoofdschuldenaar kan richten. Aan de andere kant bevatten de rechtsregels niet expressis verbis de termijn om van de borg betaling van de schuld te vorderen. In dit verband stelt de Senāts dat in de rechtspraak van het Hof (arrest Veloserviss) wordt verwezen naar het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie, volgens welk beginsel de fiscale situatie van de belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse mag blijven (punt 30).
- 22 De Senāts wijst erop dat, zoals het Hof heeft benadrukt, artikel 221, lid 3, douanewetboek de termijn bepaalt na afloop waarvan de douaneschuld niet meer

in kennis van de schuldenaar mag worden gesteld (arrest Astic, punt 41). De Senāts betwijfelt of de toepassing van die bepaling in casu is uitgesloten en is bovendien van mening dat niet duidelijk is naar welk soort personen deze regel verwijst, en of de borg er ook onder valt.

- 23 Wat het begrip „schuldenaar” betreft, geeft de Senāts aan dat overeenkomstig artikel 4, lid 12, douanewetboek daaronder wordt verstaan elke persoon die gehouden is tot betaling van het bedrag van de douaneschuld. Volgens de rechtspraak kan eenieder die wist of had moeten weten dat een in de douanevoorschriften neergelegde verplichting niet is nagekomen, of die heeft gehandeld voor rekening van een persoon die verplicht was te voldoen aan, of die heeft deelgenomen aan handelingen die hebben geleid tot niet-nakoming van, de opgelegde verplichtingen, een schuldenaar zijn (arresten EBATRI, punten 97 en 105, en Ultra-Brag, punt 22). In ieder geval kan de persoon die bij een douaneprocedure betrokken is, als schuldenaar worden beschouwd. Hoewel het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het begrip schuldenaar zowel ruim als uitputtend is (arresten AEBTRI, punt 95, en Jestel, punt 12), vraagt de Senāts zich bovendien af of de borg kan worden beschouwd als een schuldenaar in de hierboven genoemde klassieke betekenis, aangezien de borg in elk afzonderlijk geval bij het geschil betrokken raakt wanneer een inbreuk op de douanevoorschriften is vastgesteld, het onmogelijk is gebleken de schuld ten uitvoer te leggen ten opzichte van de hoofdschuldenaar en de onbetaalde belasting zonder gegronde reden moet worden ingevorderd.
- 24 Volgens de Letse wet kan de borg handelen ofwel in specifieke (fiscale) relaties tussen de belastingplichtige en de VID, wanneer de belastingschuld al is ontstaan, ofwel alleen in relaties die in de toekomst kunnen worden verwacht, wanneer de belastingschuld alleen nog maar dreigt te ontstaan. In het tweede geval heerst er dus een zekere mate van onzekerheid over de rol van de borg in de relatie tussen de belastingplichtige en de belastingdienst. Bovendien heeft de belastingdienst in casu de borg pas in kennis gesteld van de ontstane schulden nadat hij al enige tijd procedures van gedwongen tenuitvoerlegging had ingesteld.
- 25 De Senāts twijfelt ook aan de wettigheid van de handelingen van de belastingdienst, aangezien het niet duidelijk is of de borg, wanneer hij betrokken is bij betrekkingen tussen de belastingplichtige en de belastingdienst die nog slechts hypothetisch zijn, moet worden beschouwd als schuldenaar in de zin van artikel 221, lid 3, douanewetboek, of als een ander zelfstandig rechtssubject.
- 26 Punt 21 van besluit nr. 691 van de ministerraad erkent het recht van de borg om de VID te verzoeken hem informatie te verstrekken over verschillende specifieke handelingen die de verantwoordelijke persoon heeft ondernomen of nagelaten in verband met de tenuitvoerlegging van de zekerheid, met inbegrip van informatie over belastingschulden. De borg beschikt dus over een zekere mogelijkheid om de situatie met betrekking tot de door hem gestelde zekerheden zelf na te gaan. Het is echter niet duidelijk of deze mogelijkheid voldoende is om de onzekerheid (met betrekking tot de termijn) in de zekerheidsrelaties te rechtvaardigen.

- 27 Bovendien moet de borg overeenkomstig artikel 195, lid 1, douanewetboek zich er schriftelijk toe verbinden om het bedrag waarvoor zekerheid is gesteld hoofdelijk met de schuldenaar te betalen indien de douaneschuld opeisbaar wordt. Voor de toepassing van artikel 221, lid 3, douanewetboek kan hij derhalve worden beschouwd als schuldenaar en dus als een van de partijen die overeenkomstig artikel 221, lid 3, binnen drie jaar in kennis moeten worden gesteld van de douaneschuld.
- 28 Het douanewetboek specificceert niet welke tenuitvoerleggingsprocedure er daarna moet worden gevolgd. Het is dus aan elke afzonderlijke lidstaat om dit aspect te regelen. Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de regels van de lidstaten echter in overeenstemming zijn met het Unierecht, in casu met het douanewetboek (arrest Veloserviss, punt 19). Zij moeten met andere woorden het rechtszekerheidsbeginsel in acht nemen en met name een redelijke verjaringstermijn vaststellen (arresten Barth, punt 28, CIVAD, punt 23, en Veloserviss, punt 32). Deze termijn bedraagt volgens de Letse wet drie jaar (artikel 360, lid 4, Administratīvā procesa likums; artikel 26, lid 8, Likums „Par nodokļiem un nodevām”).
- 29 Hoewel het duidelijk is dat de belastingdienst zich bij de tenuitvoerlegging van de belastingschuld aan bepaalde termijnen moet houden, aangezien er geen sprake kan zijn van een situatie waarin geen enkele termijn is aangegeven, is er geen eenduidig antwoord op de vraag of die termijnen ook voor de borg moeten gelden. Om deze kwestie op te lossen, moet de rol van de borg in de verplichte douanerelatie tussen de belastingplichtige en de belastingdienst in de fase van gedwongen tenuitvoerlegging van de schuld worden verduidelijkt. De Senāts heeft dan ook twijfels over de uitlegging van het Unierecht. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, wordt de vraag over de termijn met betrekking tot de borg in de fase van tenuitvoerlegging overbodig. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, moet echter worden verduidelijkt of de borg, hoewel hij geen adressaat is van het besluit tot vaststelling van de schuld noch de persoon is die rechtstreeks wordt geraakt door het besluit, moet worden beschouwd als adressaat van het besluit met betrekking tot de gedwongen tenuitvoerlegging van de schuld, de tenuitvoerlegging van het besluit (tot vaststelling van de schuld) of de persoon op wie het besluit betrekking heeft, en bijgevolg of de regels van de lidstaat inzake tenuitvoerlegging, met inbegrip van de regels inzake termijnen, op de borg moeten worden toegepast. Indien geen van deze oplossingen in overeenstemming is met het Unierecht, moet worden nagegaan of er op grond van het rechtszekerheidsbeginsel een redelijke verjaringstermijn moet worden nageleefd, die de rechter in elk afzonderlijk geval op passende wijze moet vaststellen.