

Υπόθεση C-230/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

3 Ιουνίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Augstākā tiesa (Senāts)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Ιουνίου 2020

Αναιρεσείουσα:

AAS «BTA Báltica Insúmanse Company»

Έτερος διάδικος:

Valsts ieņēmumu dienests

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή με αίτημα την ακύρωση αποφάσεως της φορολογικής αρχής όσον αφορά την αναγκαστική εκτέλεση σε βάρος τριτεγγυητή με αντικείμενο την είσπραξη φορολογικής [τελωνειακής] οφειλής.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να ερμηνευθεί το άρθρο 221, παράγραφος 3, του κανονισμού 2913/92, προκειμένου να διευκρινιστεί εάν ο τριτεγγυητής πρέπει να χαρακτηριστεί ως οφειλέτης υπό την ευρεία έννοια του όρου και εάν, ως εκ τούτου, εφαρμόζονται στην περίπτωση του οι προθεσμίες που ισχύουν για τον οφειλέτη. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, [διερωτάται] εάν ο τριτεγγυητής πρέπει να θεωρηθεί ως καθού η εκτέλεση της αποφάσεως ή καθού η αναγκαστική εκτέλεση προς είσπραξη της οφειλής, ή ως θιγόμενος από την εκτέλεση, ως προς τον οποίο, συνεπώς, εφαρμόζονται οι νομικές διατάξεις του κράτους μέλους σχετικά με την αναγκαστική εκτέλεση, μεταξύ των οποίων εκείνες που αφορούν τις προθεσμίες.

Σε περίπτωση που κριθεί ότι ο τριτεγγυητής δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οφειλέτης, ούτε ως καθού η εκτέλεση της αποφάσεως ή θιγόμενος από την εκτέλεση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η απορρέουσα από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαίτηση κατά την οποία πρέπει να τηρείται εύλογη προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται επίσης όσον αφορά τον τριτεγγυητή.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Πρέπει ο τριτεγγυητής στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 195 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα —όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000— να θεωρηθεί ως οφειλέτης κατά την έννοια του άρθρου 221, παράγραφος 3, [του ίδιου κανονισμού], με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται ως προς τον εν λόγω τριτεγγυητή η προθεσμία που καθορίζεται στο ως άνω άρθρο 221, παράγραφος 3;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί ο τριτεγγυητής να θεωρηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 232, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, του εν λόγω κανονισμού, ως ο καθού η εκτέλεση της αποφάσεως ή ως ο καθού η αναγκαστική εκτέλεση προς είσπραξη της οφειλής, ή ως ο θιγόμενος από την εκτέλεση, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται ως προς τον εν λόγω τριτεγγυητή οι κανόνες του κράτους μέλους σχετικά με την αναγκαστική εκτέλεση, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων που αφορούν τις προθεσμίες;
- 3) Εάν, κατά τους εφαρμοστέους κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο τριτεγγυητής δεν θεωρείται ως οφειλέτης κατά την έννοια του άρθρου 221, παράγραφος 3, του κανονισμού, ούτε ως καθού η εκτέλεση της αποφάσεως ή θιγόμενος από την εκτέλεση, μπορεί να εφαρμοστεί ως προς τον τριτεγγυητή η απορρέουσα από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαίτηση κατά την οποία πρέπει να τηρείται εύλογη προθεσμία παραγραφής;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα [όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000]: άρθρο 1, άρθρο 4, παράγραφος 12, άρθρο 195, παράγραφος 1, άρθρο 221, άρθρο 222 και άρθρο 232, παράγραφος 1, στοιχείο α΄.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Likums «Par nodokļiem un nodevām» (νόμος περί φόρων και τελών), άρθρο 23, παράγραφοι 1 και 2, και άρθρο 26, παράγραφος 8.

Muitas likums (νόμος περί τελωνείων) (σε ισχύ έως τις 5 Ιουλίου 2016): άρθρο 12, παράγραφος 1, και άρθρο 26, παράγραφος 1.

Administratīvā procesa likums (νόμος περί διοικητικής διαδικασίας): άρθρο 64 και άρθρο 360, παράγραφος 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 «Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muitošanaī» (διάταγμα 691 του Υπουργικού Συμβουλίου, της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, περί διατάξεων σχετικά με την εγγύηση για φορολογική οφειλή που σχετίζεται με τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων· καταργήθηκε στις 2 Αυγούστου 2017): παράγραφοι 2, 18, 19, 21 46 και 53.2.

Νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Αποφάσεις του Δικαστηρίου:

- της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07 (EU:C:2008:267), σκέψη 48 (εύλογη προθεσμία)·
- της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), σκέψη 16 (απαγορεύεται να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο), και σκέψη 21 (εύλογη προθεσμία)·
- της 10ης Δεκεμβρίου 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (παραγραφή), σκέψη 30 (αρχή της ασφάλειας δικαίου), σκέψη 31 (απαγορεύεται να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο)·
- της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), σκέψη 29 (απαγορεύεται να υπόκειται επ' αόριστον σε αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο)·
- της 22ας Δεκεμβρίου 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), σκέψη 41 (προθεσμία μετά τη λήξη της οποίας δεν μπορεί να γίνει γνωστοποίηση της τελωνειακής οφειλής στον οφειλέτη)·
- της 22ας Νοεμβρίου 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), σκέψεις 97 και 105 (έννοια του «οφειλέτη»)·
- της 25ης Ιανουαρίου 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), σκέψη 22 (έννοια του «οφειλέτη»)·

- της 17ης Νοεμβρίου 2011, *Jestel*, C-454/10 (EU:C:2011:752), σκέψη 12 (έννοια του «οφειλέτη»·
- της 15ης Απριλίου 2010, *Barth*, C-542/08 (EU:C:2010:193), σκέψη 28 (εύλογη προθεσμία παραγραφής)·
- της 14ης Ιουνίου 2012, *CIVAD*, C-533/10 (EU:C:2012:347), σκέψη 23 (εύλογη προθεσμία παραγραφής).

Συνοπτική παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η αναιρεσείουσα, ανώνυμη ασφαλιστική εταιρία με την επωνυμία «BTA Baltic Insurance Company» (πρώην «InterRisk Vienna Insurance Group»), συνέστησε υπέρ της SIA «H9L» γενική εγγύηση, για την οποία καταρτίστηκε ασφαλιστήριο συμβόλαιο γενικής φύσεως με ισχύ από τις 5 Απριλίου 2012 έως τις 4 Απριλίου 2013.
- 2 Στις 11 Φεβρουαρίου 2013, μετά την πραγματοποίηση τελωνειακού ελέγχου στην αποθήκη της SIA «H9L», η Valsts ieņēmumu dienests (κρατική φορολογική αρχή, στο εξής: VID) διαπίστωσε ότι δεν βρίσκονταν εντός αυτής τα εμπορεύματα που είχαν δηλωθεί ως υπαγόμενα στο καθεστώς «τελωνειακής αποταμιεύσεως». Συνεπώς, με απόφαση της 8ης Απριλίου 2013, η VID καταλόγισε στην SIA «H9L» το ποσό των εισαγωγικών δασμών που όφειλε να καταβάλει.
- 3 Δεδομένου ότι η ως άνω απόφαση επικυρώθηκε μετά την προσβολή της ενώπιον της VID, αλλά εκκρεμούσε η εκτέλεσή της, η VID κίνησε διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσεως για την είσπραξη της υφιστάμενης φορολογικής οφειλής.
- 4 Στις 27 Σεπτεμβρίου 2016, κατόπιν μακροχρόνιων και άκαρπων προσπαθειών εκτέλεσεως σε βάρος του πρωτοφειλέτη, ο δικαστικός επιμελητής επέστρεψε στη VID τις ανεκτέλεστες αποφάσεις περί εισπράξεως. Ως εκ τούτου, στις 12 Μαΐου 2017, η VID στράφηκε κατά της αναιρεσείουσας, υπό την ιδιότητά της ως τριτεγγυητή, απαιτώντας την πληρωμή της φορολογικής οφειλής της SIA «H9L».
- 5 Η αναιρεσείουσα άσκησε ιεραρχική προσφυγή κατά του εν λόγω μέτρου αναγκαστικής εισπράξεως, η οποία όμως απορρίφθηκε με απόφαση της VID της 16ης Ιουνίου 2017.
- 6 Στη συνέχεια, η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως ενώπιον του Administratīvā rajona tiesa (διοικητικού πρωτοδικείου), το οποίο έκανε δεκτά τα αιτήματά της.

- 7 Αντιθέτως, το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο), επιληφθέν κατόπιν εφέσεως, απέρριψε τα αιτήματα της [νυν] αναιρεσείουσας με απόφαση που εξέδωσε στις 28 Δεκεμβρίου 2018.
- 8 Το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο) επισήμανε ότι δεν αμφισβητήθηκε, στο πλαίσιο της διαφοράς, ότι η οφειλή της SIA «H9L» είχε γεννηθεί κατά τη διάρκεια της ισχύος του εκδοθέντος από την αναιρεσείουσα ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Σύμφωνα με την παράγραφο 22 του διατάγματος 691 του Υπουργικού Συμβουλίου, ο τριτεγγυητής είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τη φορολογική αυτή οφειλή εντός της προθεσμίας των 10 ημερών που τάσσεται στο σημείο 24.1 [του ίδιου διατάγματος].
- 9 [Κατά το εν λόγω δικαστήριο], οι προθεσμίες που προβλέπονται στην εθνική νομοθεσία για τον καταλογισμό της φορολογικής οφειλής, την ειδοποίηση πληρωμής προς τον οφειλέτη και τη διαδικασία εκτελέσεως εναντίον του οφειλέτη προς είσπραξη της οφειλής αφορούν τον οφειλέτη, και όχι τον τριτεγγυητή, ο οποίος δεν είναι οφειλέτης κατά την έννοια του τελωνειακού κώδικα, του νόμου περί φόρων και τελών και του νόμου περί τελωνείων.
- 10 [Κατά το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο)], η VID τήρησε τις δικονομικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας όσον αφορά την κίνηση της διαδικασίας εκτελέσεως, στρεφόμενη αρχικά κατά του οφειλέτη, και, αφότου διαπίστωσε ότι δεν ήταν δυνατή η εκτέλεση της οφειλής εναντίον του οφειλέτη, στράφηκε κατά του τριτεγγυητή. Επιπλέον, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, από τον τριτεγγυητή ζητήθηκε μόνον η καταβολή του ποσού της κύριας οφειλής που αφορούσε τους εισαγωγικούς δασμούς.
- 11 [Κατά το ως άνω δικαστήριο], δεν υφίστατο κατά τη στιγμή της διαπιστώσεως της υπάρξεως φορολογικής οφειλής, ούτε υφίσταται επί του παρόντος, κανόνας δικαίου που να προβλέπει προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να απαιτηθεί να καταβάλει ο τριτεγγυητής τη φορολογική οφειλή.
- 12 [Κατά την κρίση του], ωστόσο, η VID ενήργησε ορθώς, επτά μήνες αφότου περιήλθε στη γνώση της η αδυναμία εκτελέσεως προς είσπραξη της οφειλής, απαιτώντας από τον τριτεγγυητή να καταβάλει την οφειλή της SIA «H9L».
- 13 Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 14 Η αναιρεσείουσα εκτιμά ότι δεν μπορεί να κριθεί ως εύλογη μια προθεσμία μεγαλύτερη των τεσσάρων ετών από την έκδοση της διοικητικής πράξεως με την οποία διαπιστώθηκε η τελωνειακή οφειλή. Επιπλέον, κατά την άποψή της, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η VID είχε προσπαθήσει (καίτοι άνευ επιτυχίας) να εκτελέσει την οφειλή εναντίον της SIA «H9L».

- 15 Διατείνεται ότι το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο) είχε τη δυνατότητα να εφαρμόσει τις γενικές προθεσμίες που τάσσονται στον νόμο περί διοικητικής διαδικασίας, το άρθρο 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα ή επίσης την τριετή προθεσμία που ισχύει κατ' αναλογία προς άλλους τομείς του δικαίου (κοινοποίηση επελεύσεως του ασφαλισμένου γεγονότος, πιστώσεις που προκύπτουν από εμπορικές συναλλαγές).
- 16 Επιπλέον, η αναιρεσείουσα αδυνατεί να κατανοήσει τον λόγο για τον οποίο δεν εφαρμόζεται η απαίτηση η οποία απορρέει από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, και η οποία αναγνωρίζεται από τη νομολογία του Senāts (Ανώτατου Δικαστηρίου) περί τηρήσεως εύλογης προθεσμίας, καθώς και η αρχή της χρηστής διοικήσεως.
- 17 Συναφώς, η αναιρεσείουσα επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά την έννοια της εύλογης προθεσμίας και την παραγραφή, επισημαίνοντας ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποφανθεί ότι δεν είναι δυνατόν να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο.
- 18 Η αναιρεσείουσα φρονεί ότι η συλλογιστική που ακολουθείται στην απόφαση του [Administratīvā] apgabaltiesa (διοικητικού εφετείου) όσον αφορά την εφαρμογή και ερμηνεία των κανόνων δικαίου αντιβαίνει στα όσα έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο και, για τον λόγο αυτό, ζητεί την υποβολή διαφόρων προδικαστικών ερωτημάτων σχετικά με την προθεσμία παραγραφής στην περίπτωση του τριτεγγυητή.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 19 Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρων και δασμών, η φορολογική αρχή καθορίζει ή προσαρμόζει, κατόπιν φορολογικής επιθεωρήσεως ([ή] ελέγχου), τα συγκεκριμένα ποσά που πρέπει να αναγράφονται στις ενημερωτικές δηλώσεις και τις φορολογικές δηλώσεις, το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο ([ή τις] ζημίες) και την αποτίμηση του φόρου ([ή του] τέλους), βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, και μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο εντός προθεσμίας τριών ετών από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής που προβλέπεται στη νομοθεσία. Κατά το άρθρο 26, παράγραφος 8, του ως άνω νόμου, η απόφαση περί πληρωμής των εκκρεμών φορολογικών οφειλών πρέπει να εκτελεστεί εντός τριών ετών από την έκδοσή της. Η προθεσμία για την εκτέλεση της εν λόγω αποφάσεως είναι τριετής, σύμφωνα με το άρθρο 360, παράγραφος 4, του κώδικα διοικητικής διαδικασίας. Στον νόμο περί τελωνείων, ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις που γεννάται ή δύναται να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή, οι τελωνειακές αρχές απαιτούν τη σύσταση εγγυήσεως.
- 20 Το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) επισημαίνει συναφώς ότι πρέπει να αποφανθεί εάν είναι δικαιολογημένη η απαίτηση που επιβάλλεται στην αναιρεσείουσα να καταβάλει την τελωνειακή οφειλή για την οποία είχε συστήσει τη σχετική εγγύηση. Προς τον σκοπό αυτό, πρέπει να διευκρινιστεί εάν οι τελωνειακές αρχές

υποχρεούνται να τηρούν συγκεκριμένη προθεσμία εντός της οποίας μπορούν να απαιτήσουν την καταβολή οφειλής από τον τριτεγγυητή.

- 21 Οι σχέσεις μεταξύ του φορολογικού οφειλέτη και του Δημοσίου ρυθμίζονται με σαφήνεια, ιδίως όσον αφορά τις προθεσμίες εντός των οποίων το Δημόσιο μπορεί να στραφεί κατά του φορολογουμένου ή του πρωτοφειλέτη. Αντιθέτως, δεν ορίζεται *expressis verbis* στη νομοθεσία η προθεσμία εντός της οποίας μπορεί να απαιτηθεί η καταβολή της οφειλής από τον τριτεγγυητή. Συναφώς, το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) επισημαίνει ότι, με τη νομολογία του Δικαστηρίου ([απόφαση] Veloserviss), αναγνωρίζεται η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία περιλαμβάνεται στην έννομη τάξη της Ένωσης και σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο (σκέψη 30).
- 22 Το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) αναφέρει ότι, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, το άρθρο 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα τάσσει προθεσμία μετά τη λήξη της οποίας δεν μπορεί πλέον να πραγματοποιηθεί η γνωστοποίηση της φορολογικής οφειλής στον οφειλέτη ([απόφαση] ASTIC, σκέψη 41). Το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το ζήτημα εάν εν προκειμένω αποκλείεται η εφαρμογή του εν λόγω κανόνα και εκτιμά, εξάλλου, ότι δεν προκύπτει με αδιαμφισβήτητη σαφήνεια ποια είναι τα άτομα στα οποία αναφέρεται ο εν λόγω κανόνας ή εάν συμπεριλαμβάνεται σε αυτά ο τριτεγγυητής.
- 23 Όσον αφορά την έννοια του «οφειλέτη», το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 12, του τελωνειακού κώδικα, νοείται ως οφειλέτης κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει το ποσό τελωνειακής οφειλής. Κατά τη νομολογία, μπορεί να είναι οφειλέτης κάθε άτομο που τυχόν γνωρίζει ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν τηρήθηκε μια υποχρέωση που θεσπίζεται στους τελωνειακούς κανόνες, ή που ενήργησε εν ονόματι υπόχρεου προς συμμόρφωση, ή που μετείχε σε πράξεις που οδήγησαν στην αθέτηση επιβαλλόμενων υποχρεώσεων ([αποφάσεις] AEBTRI, σκέψεις 97 και 105, και Ultra-Brag, σκέψη 22). Εν πάση περιπτώσει, μπορεί να έχει την ιδιότητα του οφειλέτη το πρόσωπο που μετέχει σε τελωνειακή διαδικασία. Επιπλέον, μολονότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια του «οφειλέτη» είναι ευρεία και καθορίζεται με ολοκληρωμένο τρόπο ([αποφάσεις] AEBTRI, σκέψη 95, και Jestel, σκέψη 12), το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον ο τριτεγγυητής μπορεί να έχει την ιδιότητα του οφειλέτη κατά την ως άνω κλασική έννοια, δεδομένου ότι, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, ο εν λόγω τριτεγγυητής καθίσταται μέρος της διαφοράς όταν έχει διαπιστωθεί παράβαση των τελωνειακών κανόνων, έχει αποδειχθεί αδύνατη η εκτέλεση της οφειλής κατά του πρωτοφειλέτη και πρέπει να εισπραχθεί ο αδικαιολογήτως μη καταβληθείς φόρος.
- 24 Σύμφωνα με τη λεττονική νομοθεσία, το πρόσωπο που αποκτά την ιδιότητα του τριτεγγυητή μπορεί να παρέμβει, είτε στο πλαίσιο συγκεκριμένων [φορολογικών] σχέσεων μεταξύ του φορολογουμένου και της VID, όταν έχει ήδη γεννηθεί η

φορολογική οφειλή, είτε μόνο στο πλαίσιο πιθανών μελλοντικών σχέσεων, ακόμη και όταν απλώς υφίσταται το ενδεχόμενο γεννήσεως της φορολογικής οφειλής. Συνεπώς, στη δεύτερη περίπτωση, υφίσταται κάποιος βαθμός αβεβαιότητας όσον αφορά τον ρόλο που διαδραματίζει ο τριτεγγυητής στις σχέσεις μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική αρχή ενημέρωσε τον τριτεγγυητή όσον αφορά τις γεννηθείσες οφειλές μόνον όταν είχε ήδη προβεί σε πράξεις αναγκαστικής εκτελέσεως για ορισμένο χρονικό διάστημα.

- 25 Το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) επίσης διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά τη νομιμότητα των ενεργειών της φορολογικής αρχής, καθώς δεν προκύπτει με σαφήνεια εάν, κατά τη συμμετοχή του τριτεγγυητή σε σχέσεις μεταξύ φορολογουμένου και φορολογικής αρχής οι οποίες ακόμη απλώς ενδέχεται να ανακλύσουν, ο τριτεγγυητής πρέπει να θεωρηθεί ως οφειλέτης για τους σκοπούς του άρθρου 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, ή ως άλλο ανεξάρτητο υποκείμενο δικαίου.
- 26 Στην παράγραφο 21 του διατάγματος 691 του Υπουργικού Συμβουλίου αναγνωρίζεται το δικαίωμα του τριτεγγυητή να ζητεί από τη VID να τον ενημερώνει για διάφορες συγκεκριμένες ενέργειες ή παραλείψεις του υπεύθυνου σχετικά με την κατάπτωση της εγγυήσεως, συμπεριλαμβανομένων [πληροφοριών] που αφορούν τις φορολογικές οφειλές. Ως εκ τούτου, ο τριτεγγυητής διαθέτει ορισμένη δυνατότητα να διαπιστώσει αφ' εαυτού την κατάσταση όσον αφορά τις συσταθείσες από αυτόν εγγυήσεις. Ωστόσο, δεν είναι σαφές εάν η εν λόγω δυνατότητα είναι επαρκής για να δικαιολογήσει την αβεβαιότητα (όσον αφορά την προθεσμία) στις σχέσεις εγγυήσεως.
- 27 Επιπροσθέτως, κατά το άρθρο 195, πρώτο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, ο τριτεγγυητής οφείλει να αναλαμβάνει εγγράφως την ευθύνη να καταβάλει αλληλεγγύως με τον οφειλέτη το εγγυημένο ποσό της τελωνειακής οφειλής όταν αυτή γίνει απαιτητή. Συνεπώς, για τους σκοπούς του άρθρου 221, παράγραφος 3, [του ίδιου κώδικα], ο τριτεγγυητής θα μπορούσε να θεωρηθεί οφειλέτης και, ως εκ τούτου, θα συμπεριλαμβανόταν μεταξύ των ατόμων στα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 221, παράγραφος 3, πρέπει να γνωστοποιείται η τελωνειακή οφειλή εντός τριετούς προθεσμίας.
- 28 Ο τελωνειακός κώδικας δεν διευκρινίζει τη διαδικασία εκτελέσεως που πρέπει να ακολουθηθεί στη συνέχεια και, ως εκ τούτου, απόκειται σε κάθε κράτος μέλος να ρυθμίσει την εν λόγω πτυχή. Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι κανόνες των κρατών μελών πρέπει να συμβιβάζονται προς το δίκαιο της Ένωσης, εν προκειμένω δε με τον τελωνειακό κώδικα ([απόφαση] Veloserviss, σκέψη 19). Συγκεκριμένα, πρέπει να είναι σύμφωνοι με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, και, ειδικότερα, [να προβλέπουν] εύλογη προθεσμία παραγραφής ([αποφάσεις] Barth, σκέψη 28, CIVAD, σκέψη 23, [και] Verloserviss, σκέψη 32). Η εν λόγω προθεσμία είναι τριετής σύμφωνα με το λεττονικό δίκαιο (άρθρο 360, παράγραφος 4, του νόμου περί διοικητικής διαδικασίας· άρθρο 26, παράγραφος 8, του νόμου περί φόρων και δασμών).

- 29 Μολονότι είναι σαφές ότι, κατά τη διαδικασία εκτελέσεως για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής, η φορολογική αρχή οφείλει να τηρεί συγκεκριμένες προθεσμίες –καθώς δεν είναι δυνατόν να ανακύψει κατάσταση η οποία να μην διέπεται από καμία απολύτως προθεσμία–, εντούτοις δεν υπάρχει σαφής απάντηση στο ερώτημα εάν οι εν λόγω προθεσμίες εφαρμόζονται και ως προς τον τριτεγγυητή. Για την επίλυση του ζητήματος αυτού, πρέπει να διευκρινιστεί ο ρόλος του τριτεγγυητή στην υποχρεωτική τελωνειακή σχέση μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής στο στάδιο αναγκαστικής εκτελέσεως της οφειλής. Ως εκ τούτου, το Senāts (Ανώτατο Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η εξέταση του ερωτήματος ως προς την προθεσμία που αφορά τον τριτεγγυητή στο στάδιο της εκτελέσεως. Αντιθέτως, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί εάν ο τριτεγγυητής, μολονότι δεν ήταν αποδέκτης της αποφάσεως περί καταλογισμού οφειλής ούτε ο άμεσα θιγόμενος [από αυτήν], πρέπει εντούτοις να θεωρηθεί ως αποδέκτης της αποφάσεως περί αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη της οφειλής ([σχετικά με] την εκτέλεση της αποφάσεως [καταλογισμού]) ή ως ο θιγόμενος [από αυτήν] και, επομένως, εάν πρέπει να εφαρμοστούν ως προς τον τριτεγγυητή οι κανόνες του κράτους μέλους σχετικά με την εκτέλεση, συμπεριλαμβανομένων των κανόνων που αφορούν τις προθεσμίες. Εάν καμία από τις ως άνω λύσεις δεν είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, θα πρέπει να διευκρινιστεί εάν είναι δυνατόν να ισχύει η απορρέουσα από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαίτηση σχετικά με την τήρηση εύλογης προθεσμίας παραγραφής, την οποία το δικαστήριο θα πρέπει να προσδιορίζει δεόντως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.