

Sprawa C-230/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

3 czerwca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Augstākā tiesa (Senāts) (Łotwa)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

2 czerwca 2020 r.

Strona skarżąca:

AAS „BTA Baltic Insurance Company”

Druga strona postępowania:

Valsts ieņēmumu dienests (państwowy organ podatkowy)

Przedmiot postępowania głównego

Skarga o stwierdzenie nieważności decyzji wydanej przez organ administracji podatkowej w przedmiocie przymusowego ściągnięcia od gwaranta kwoty zobowiązania podatkowego [długu celnego].

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający wnosi o dokonanie wykładni art. 221 ust. 3 rozporządzenia nr 2913/92 w celu wyjaśnienia, czy gwaranta należy uznać za dłużnika w szerokim znaczeniu tego słowa i tym samym, czy mają w stosunku do niego zastosowanie terminy stosowane wobec dłużnika. Jeżeli nie, wówczas [zwraca się z pytaniem], czy gwaranta należy uznać za adresata [decyzji w przedmiocie] wykonania decyzji [ustalającej wysokość długu celnego] lub [decyzji w przedmiocie] przymusowego ściągnięcia należności, czy też za osobę, której dotyczy wykonanie decyzji i wobec której mają w związku z tym

zastosowanie przepisy prawa państwa członkowskiego dotyczące egzekucji [długu celnego], w tym przepisy regulujące stosowane terminy. W przypadku, gdy gwaranta nie można uznać za dłużnika, adresata [decyzji w przedmiocie] wykonania decyzji [ustalającej wysokość długu celnego], ani za osobę, której dotyczy wykonanie decyzji, sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy wynikający z zasady pewności prawa wymóg przestrzegania rozsądnego terminu przedawnienia ma zastosowanie również wobec gwaranta.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy gwaranta, o którym mowa w art. 195 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny – w wersji zmienionej rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 2700/2000 z dnia 16 listopada 2000 r. – należy uznać za dłużnika w rozumieniu art. 221 ust. 3 [tego rozporządzenia], a w rezultacie, czy wobec gwaranta ma zastosowanie termin określony w przywołanym art. 221 ust. 3?
- 2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, czy zgodnie z art. 232 ust. 1 lit. a) przywołanego rozporządzenia należy uznać gwaranta za adresata [decyzji w przedmiocie] wykonania decyzji [ustalającej wysokość długu celnego] lub za osobę, której dotyczy wykonanie decyzji, i czy w związku z tym mają w odniesieniu do gwaranta zastosowanie przepisy prawa państwa członkowskiego dotyczące egzekucji [długu celnego], w tym przepisy regulujące stosowane terminy?
- 3) W przypadku, gdy zgodnie z przepisami prawa mającymi zastosowanie w Unii Europejskiej gwaranta nie można uznać ani za dłużnika w rozumieniu art. 221 ust. 3 rozporządzenia, ani za adresata [decyzji w przedmiocie] wykonania decyzji [ustalającej wysokość długu celnego] lub osobę, której dotyczy wykonanie decyzji, czy wobec gwaranta również należy stosować wynikający z zasady pewności prawa wymóg przestrzegania rozsądnego terminu przedawnienia?

Powołane przepisy prawa Unii

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny [w wersji zmienionej rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 2700/2000 z dnia 16 listopada 2000 r.]: art. 1, art. 4 pkt 12, art. 195 akapit pierwszy, art. 221, art. 222 i art. 232 ust. 1 lit. a).

Powołane przepisy prawa krajowego

Likums«Par nodokļiem un nodevām»(ustawa o podatkach i opłatach): art. 23 ust. 1 i 2, art. 26 ust. 8.

Muitas likums (prawo celne) (obowiązujące do dnia 5 lipca 2016 r.): art. 12 ust. 1, art. 26 ust. 1.

Administratīvā procesa likums (ustawa o postępowaniu administracyjnym): art. 64, art. 360 ust. 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691«Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai»(rozporządzenie rady ministrów nr 691 z dnia 6 września 2011 r. w sprawie ustanawiania gwarancji z tytułu zobowiązań podatkowych przy odprawie celnej towarów; uchylone z dniem 2 sierpnia 2017 r.): ustępy 2, 18, 19, 21, 46 i 53 pkt 2.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Wyroki Trybunału Sprawiedliwości:

- z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 48 (rozsądny termin);
- z dnia 21 stycznia 2010 r., Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16 (zakaz kwestionowania sytuacji prawnej podatnika w nieskończoność) i pkt 21 (rozsądny termin);
- z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, (przedawnienie), pkt 30 (zasada pewności prawa), pkt 31 (zakaz kwestionowania sytuacji prawnej podatnika w nieskończoność);
- z dnia 21 czerwca 2012 r., Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 29 (zakaz kwestionowania sytuacji prawnej podatnika w nieskończoność);
- z dnia 22 grudnia 2010 r., ASTIC, C-488/09, EU:C:2010:820, pkt 41 (termin, po upływie którego nie można dokonać powiadomienia dłużnika o długi celnym);
- z dnia 22 listopada 2017 r., AEBTRI, C-224/16, EU:C:2017:880, pkt 97 i 105 (pojęcie „dłużnika”);
- z dnia 25 stycznia 2017 r., Ultra-Brag, C-679/15, EU:C:2017:40, pkt 22 (pojęcie „dłużnika”);
- z dnia 17 listopada 2011 r., Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, pkt 12 (pojęcie „dłużnika”);

- z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 28 (rozsądny termin przedawnienia);
- z dnia 14 czerwca 2012 r., CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 23 (rozsądny termin przedawnienia).

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Skarżący, zakład ubezpieczeń działający w formie spółki akcyjnej, „BTA Baltic Insurance Company” (poprzednio „InterRisk Vienna Insurance Group”) udzielił SIA „H9L” gwarancji ogólnej, na podstawie której wystawiono polisę gwarancji ogólnej obowiązującą w okresie od dnia 5 kwietnia 2012 r. do dnia 4 kwietnia 2013 r.
- 2 W dniu 11 lutego 2013 r. w trakcie przeprowadzania kontroli celnej w składzie celnym SIA „H9L” Valsts ieņēmumu dienests (organ administracji skarbowej; zwany dalej „VID”) stwierdził brak towarów zgłoszonych do procedury „składu celnego”. W związku z tym decyzją z dnia 8 kwietnia 2013 r. VID ustalił dla SIA „H9L” kwotę należności celnych przywozowych.
- 3 Decyzja ta po jej zaskarżeniu została utrzymana w mocy przez wspomniany, jednak nie została ona wykonana, zatem VID wszczął postępowanie w przedmiocie przymusowego ściągnięcia należnego do zapłaty zobowiązania podatkowego [długu celnego].
- 4 Po długotrwałym i bezskutecznym postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym przeciwko dłużnikowi głównemu komornik sądowy w dniu 27 września 2016 r. zwrócił VID decyzje podlegające egzekucji bez ściągnięcia należnych kwot. W związku z tym VID w dniu 12 maja 2017 r. wezwał skarżącego, jako gwaranta, do zapłaty zobowiązania podatkowego [długu celnego] SIA „H9L”.
- 5 Skarżący wniósł odwołanie od tego wezwania do hierarchicznie wyższego organu, lecz VID oddalił odwołanie decyzją z dnia 16 czerwca 2017 r.
- 6 Skarżący wniósł następnie na tę decyzję skargę do Administratīvā rajona tiesa (sąd administracyjny pierwszej instancji), który uwzględnił wnioski zawarte w jego skardze.
- 7 Z kolei Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny), który rozstrzygał apelację wniesioną w tej sprawie, oddalił wnioski skarżącego wyrokiem z dnia 28 grudnia 2018 r.
- 8 Administratīvā apgabaltiesa podniósł, iż przedmiotem sporu nie jest fakt, że dług [celny] SIA „H9L” powstał w okresie obowiązywania polisy wystawionej przez skarżącego. Zgodnie z ust. 22 rozporządzenia rady ministrów nr 691 gwarant zobowiązany jest zapłacić kwotę zobowiązania podatkowego [długu celnego] w terminie 10 dni, o którym mowa w ust. 24 pkt 1 [tego rozporządzenia].

- 9 [Zdaniem wspomnianego sądu] ustanowione w uregulowaniu krajowym terminy zapłaty zobowiązania podatkowego, wezwanie dłużnika do zapłaty oraz egzekucja tego zobowiązania w stosunku do dłużnika odnoszą się do dłużnika, a nie gwaranta, który nie jest dłużnikiem w rozumieniu kodeksu celnego, ustawy o podatkach i opłatach oraz prawa celnego.
- 10 [Zdaniem Administratīvā apgabaltiesa] VID prowadził postępowanie egzekucyjne zgodnie z zasadami określonymi w uregulowaniu krajowym, ponieważ w pierwszej kolejności wszczął egzekucję przeciwko dłużnikowi, a po stwierdzeniu, że nie jest możliwe ściągnięcie należności od dłużnika, wszczął egzekucję przeciwko gwarantowi. Ponadto, zgodnie z uregulowaniem krajowym, dochodzą od gwaranta zapłaty jedynie kwoty głównej długu z tytułu należności celnych przywozowych.
- 11 [Jak wskazał przywołany sąd,] ani w momencie ustalenia zobowiązania podatkowego [długu celnego], ani obecnie nie istnieje przepis prawa, który określałby termin, w ciągu którego można żądać od gwaranta zapłaty zobowiązania podatkowego [długu celnego].
- 12 [Jednakże], VID wzywając gwaranta do zapłaty długu SIA „H9L” po upływie siedmiu miesięcy od otrzymania informacji o niemożności ściągnięcia długu, [zdaniem sądu odsyłającego,] podejmował działania w odpowiednim czasie.
- 13 Skarżący wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 14 Skarżący stoi na stanowisku, iż ponad czteroletni okres od dnia wydania decyzji administracyjnej w przedmiocie ustalenia długu celnego nie może zostać uznany za rozsądny. Ponadto, jego zdaniem nie ma znaczenia okoliczność, że VID podjął próbę (aczkolwiek bezskuteczną) ściągnięcia długu celnego od SIA „H9L”.
- 15 Wskazuje on, że Administratīvā apgabaltiesa mógł zastosować ogólne terminy określone w ustawie o postępowaniu administracyjnym, czy w art. 221 ust. 3 kodeksu celnego, jak również termin trzech lat zastosowany w drodze analogii do innych dziedzin prawa (zawiadomienie o zajściu zdarzenia ubezpieczeniowego, roszczenia wynikające z transakcji handlowych).
- 16 Skarżący nie rozumie również, dlaczego nie miałyby mieć w stosunku do niego zastosowania wymogi wynikające z zasady pewności prawa i przywołuje orzecznictwo Senāts (sądu najwyższego) dotyczące przestrzegania rozsądnego terminu oraz zasady dobrej administracji.
- 17 Skarżący powołuje się w tym zakresie na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczące pojęcia rozsądnego terminu i przedawnienia oraz wskazuje, że Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż nie można kwestionować sytuacji prawnej podatnika w nieskończoność.

- 18 Skarżący podnosi, że zawarte w wyroku [Administratīvā] apgabaltiesa stanowisko dotyczące zastosowania i wykładni przepisów prawa jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości i w związku z tym wnosi o przedstawienie Trybunałowi Sprawiedliwości kilku pytań prejudycjalnych w przedmiocie terminu przedawnienia stosowanego wobec gwaranta.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 19 Zgodnie z treścią art. 23 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach po przeprowadzeniu kontroli podatkowej (lub audytu) organy administracji podatkowej, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, ustalają lub korygują określone kwoty, które należało wykazać w deklaracjach podatkowych lub sprawozdaniach, dochód podlegający opodatkowaniu (lub stratę) i kwotę należnego podatku (lub opłaty) oraz w terminie trzech lat od upływu terminu płatności określonego przez przepisy prawa mogą nałożyć grzywnę. Z kolei zgodnie z art. 26 ust. 8 tej ustawy decyzja ustalająca kwotę podatku należnego do zapłaty podlega wykonaniu w terminie trzech lat od dnia jej wydania. Stosownie do art. 360 ust. 4 ustawy o postępowaniu administracyjnym termin przedawnienia wykonania takiej decyzji wynosi trzy lata. Prawo celne stanowi, iż w przypadku, gdy powstaje lub może powstać dług celny, organy celne wymagają ustanowienia gwarancji.
- 20 W związku z powyższym Senāts podnosi, że musi rozstrzygnąć, czy uzasadnione jest żądanie od skarżącego zapłaty długu celnego, w odniesieniu do którego udzielił on gwarancji. Należy w związku z tym wyjaśnić, czy organy celne zobowiązane są do przestrzegania określonego terminu na wezwanie gwaranta do zapłaty długu [celnego].
- 21 Stosunki między państwem a dłużnikiem podatkowym uregulowane są jasno, szczególnie jeśli chodzi o terminy, w ciągu których państwo może wystąpić przeciwko podatnikowi lub dłużnikowi głównemu. Jednakże przepisy prawa nie wskazują *expressis verbis* terminu, w ciągu którego można wezwać gwaranta do zapłaty długu [celnego]. Senāts wskazuje w tym zakresie, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości ([wyrok] Veloserviss) przyjęto stanowiącą część porządku prawnego Unii zasadę pewności prawa, zgodnie z którą nie można kwestionować sytuacji prawnej podatnika w nieskończoność (pkt 30).
- 22 Podobnie jak podkreśla to Trybunał Sprawiedliwości, Senāts wskazuje, że art. 221 ust. 3 kodeksu celnego przewiduje termin, po upływie którego nie można już dokonać zawiadomienia dłużnika o długu celnym ([wyrok] Astic, pkt 41). Senāts powziął wątpliwości, czy w niniejszej sprawie zastosowanie tego przepisu jest wyłączone, a ponadto uważa, że nie jest całkowicie jasne, wobec jakiego rodzaju podmiotów ten przepis ma zastosowanie, ani też, czy obejmuje on również gwaranta.
- 23 W odniesieniu do pojęcia „dłużnika” Senāts podnosi, iż zgodnie z art. 4 pkt 12 kodeksu celnego rozumie się przez to każdą osobę zobowiązaną do zapłaty długu celnego. Zgodnie z orzecznictwem dłużnikiem jest każda osoba, która wiedziała

lub powinna była wiedzieć, że nie wykonała ona zobowiązania wynikającego z przepisów celnych lub która działała w imieniu osoby zobowiązanej do jego wykonania lub która brała udział w działaniach, które doprowadziły do niewykonania zobowiązań ([wyroki] AEBTRI, pkt 97 i 105 oraz Ultra-Brag, pkt 22). Za dłużnika w każdym przypadku można uznać osobę, która bierze udział w postępowaniu celnym. Ponadto, pomimo iż Trybunał Sprawiedliwości uznał, że pojęcie „dłużnika” jest szerokie, a przy tym wyczerpujące ([wyroki] AEBTRI, pkt 95, oraz Jestel, pkt 12), Senāts powziął wątpliwości, czy gwaranta można uznać za dłużnika zgodnie z wcześniej przywołanym, klasycznym rozumieniem tego pojęcia, ponieważ gwarant bierze udział w postępowaniu w każdym przypadku, kiedy stwierdzono naruszenie przepisów celnych, egzekucja długu w stosunku do dłużnika głównego okazała się bezskuteczna, a należy pobrać podatek, którego bez uzasadnionych powodów nie uiszczono.

- 24 Zgodnie z prawem łotewskim osoba będąca gwarantem może występować albo w określonych stosunkach [podatkowych] pomiędzy podatnikiem a VID, kiedy powstał już dług celny, albo wyłącznie w tych stosunkach, które mogą powstać w przyszłości, kiedy istnieje jedynie możliwość powstania w przyszłości zobowiązania podatkowego [długu celnego]. W związku z tym, w drugim przypadku ma miejsce pewien stopień niepewności co do roli gwaranta w stosunkach pomiędzy podatnikiem a organami administracji skarbowej. Ponadto, w niniejszej sprawie organ administracji skarbowej zawiadomił gwaranta o powstałym długu celnym po zakończeniu prowadzonych wcześniej czynności w przedmiocie jego przymusowego ściągnięcia.
- 25 Senāts powziął również wątpliwości w przedmiocie zgodności z prawem czynności organów administracji skarbowej, ponieważ nie jest jasne, czy w przypadku, gdy gwarant występuje w tych stosunkach pomiędzy podatnikiem a organami administracji skarbowej, których zaistnienie jest jedynie możliwe, należy go uznać za dłużnika w rozumieniu art. 221 ust. 3 kodeksu celnego, czy też za inny, niezależny podmiot prawa.
- 26 Zgodnie z ust. 21 rozporządzenia rady ministrów nr 691 gwarant jest uprawniony do złożenia do VID wniosku o udzielenie informacji o określonych, dokonanych lub zaniechanych przez osobę odpowiedzialną działaniach w związku z wykonaniem gwarancji, w tym [informacji] o zobowiązaniach podatkowych. Gwarant posiada zatem pewną możliwość samodzielnego zweryfikowania swojej sytuacji w zakresie udzielonych przez niego gwarancji. Nie jest jednak jasne, czy możliwość taka wystarcza, aby uzasadnić istniejącą w stosunkach gwarancyjnych niepewność (w zakresie terminu).
- 27 Podobnie zgodnie z art. 195 akapit pierwszy kodeksu celnego, gwarant musi zobowiązać się na piśmie do solidarnej z dłużnikiem zapłaty kwoty długu celnego będącego przedmiotem gwarancji, która stanie się wymagalna. W związku z tym dla celów art. 221 ust. 3 [kodeksu celnego] można by go uznać za dłużnika i tym samym stanowiłby on jeden z podmiotów, które zgodnie z art. 221 ust. 3 należy zawiadomić o długu celnym w terminie trzech lat.

- 28 Kodeks celny nie określa postępowania egzekucyjnego, które należy prowadzić [w celu wykonania decyzji], zatem jego uregulowanie należy do każdego z państw członkowskich. Jednakże, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości przepisy prawa państw członkowskich muszą być zgodne z prawem Unii, to jest w tym przypadku z kodeksem celnym ([wyrok] Veloserviss, pkt 19). Innymi słowy, muszą one być zgodne z zasadą pewności prawa, a w szczególności [przewidywać] rozsądny termin przedawnienia ([wyroki:] Barth, pkt 28, CIVAD, pkt 23, [oraz] Veloserviss, pkt 32). Zgodnie z prawem łotewskim okres ten wynosi trzy lata (art. 360 ust. 4 ustawy o postępowaniu administracyjnym, art. 26 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach).
- 29 O ile jasne jest, że podczas prowadzenia egzekucji zobowiązań podatkowych organy administracji podatkowej muszą przestrzegać określonych terminów, ponieważ nie może mieć miejsca sytuacja, gdy żaden termin nie został określony, o tyle nie ma jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy terminy te należy stosować również w stosunku do gwaranta. W celu rozstrzygnięcia tej wątpliwości konieczne jest wyjaśnienie roli gwaranta w celnym stosunku zobowiązaniowym, jaki ma miejsce pomiędzy podatnikiem a organem administracji skarbowej w fazie przymusowego ściągnięcia długu. W związku z tym Senāts ma wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii Europejskiej. Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne okazałaby się twierdząca, pytanie dotyczące terminu mającego zastosowanie wobec gwaranta na etapie wykonania decyzji stałoby się zbędne. Jeżeli, z drugiej strony, odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne okazałaby się przecząca, wymaga wyjaśnienia, czy gwaranta należy uznać za adresata decyzji w przedmiocie przymusowego ściągnięcia długu [celnego] wydanej w wykonaniu decyzji ustalającej wysokość długu [celnego] lub za osobę, której ona dotyczy, pomimo iż nie jest on adresatem decyzji ustalającej wysokość długu, ani osobą, której decyzja te bezpośrednio dotyczy, a co za tym idzie, czy wobec gwaranta mają zastosowanie przepisy prawa państwa członkowskiego dotyczące egzekucji, w tym przepisy regulujące stosowane terminy. Jeżeli żadne z tych rozwiązań nie jest zgodne z prawem Unii, wyjaśnienia wymaga, czy możliwe jest ustanowienie w oparciu o zasadę pewności prawa wymogu przestrzegania rozsądnego terminu przedawnienia, który sąd określałby odpowiednio w każdym konkretnym przypadku.