**Nodokļu administrācijas tiesības piedzīt muitas parādu no galvotāja**

Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 195.pantā paredzēto muitas parāda galvotāju nevar kvalificēt kā „parādnieku” šā kodeksa 221.panta 3.punkta izpratnē un līdz ar to tam nevar piemērot šajā tiesību normā paredzēto trīs gadu noilguma termiņu no muitas parāda rašanās brīža.

Gadījumos, ja muitas parāds ir radies, galvojums tiek atbrīvots tikai tad, ja parāds ir samaksāts vai tiek dzēsts. Piespiedu izpildei ietverot arī nodrošinājuma pieprasīšanu no galvotāja, galvotājam ir piemērojami normatīvajos aktos noteiktie noteikumi par izpildi. Proti, galvotājam ir jārēķinās, ka iespējamo muitas parādu, kura segšanai galvojums pieprasīts, nodokļu administrācija var paziņot trīs gadu laikā no nodokļu parāda rašanās brīža un to piedzīt trīs gadu laikā no piedziņas lēmuma pieņemšanas brīža.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 7.septembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420251617, SKA‑145/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0907.A420251617.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0907.A420251617.13.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz apdrošināšanas akciju sabiedrības „BTA Baltic Insurance Company” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 16.jūnija lēmuma Nr. 30.4-22.11/3401 atcelšanu, sakarā ar apdrošināšanas akciju sabiedrības „BTA Baltic Insurance Company” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 28.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja – apdrošināšanas akciju sabiedrība „BTA Baltic Insurance Company” (pirms reorganizācijas – apdrošināšanas akciju sabiedrība „InterRisk Vienna Insurance Group”) – sniedza SIA „H9L” vispārējo galvojumu, par ko tika noformēta vispārējā galvojuma polise Nr. 120041. Polise bija spēkā no 2012.gada 5.aprīļa līdz 2013.gada 4.aprīlim.

[2] Valsts ieņēmumu dienests 2013.gada 11.februārī veica muitas kontroli SIA „H9L” noliktavā un konstatēja, ka noliktavas telpās neatrodas muitas kontrolei pakļautās preces, kas bija deklarētas muitas procedūrai – glabāšana muitas noliktavā. Tā rezultātā Valsts ieņēmumu dienests ar 2013.gada 8.aprīļa lēmumu SIA „H9L” aprēķināja ievedmuitas nodokli. Lēmums par šo nodokļa aprēķinu tika atstāts negrozīts ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 11.jūnija lēmumu. Tā kā tas netika izpildīts 10 dienu laikā atbilstoši Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (turpmāk – Muitas kodekss) 222.pantā noteiktajam, Valsts ieņēmumu dienests uzsāka nokavēto nodokļu maksājumu parāda piedziņu.

2016.gada 27.septembrī tiesu izpildītājs piedziņas lēmumus atdeva atpakaļ Valsts ieņēmumu dienestam bez izpildes.

Valsts ieņēmumu dienests 2017.gada 12.maijā ar prasību par SIA „H9L” nodokļu parādu vērsās pie pieteicējas kā pie galvotājas. Pieteicēja šo prasību apstrīdēja augstākā iestādē, taču Valsts ieņēmumu dienests ar 2017.gada 16.jūnija lēmumu Nr. 30.4-22.11/3401 pieteicējas iesniegumu noraidīja.

[3] Pieteicēja minēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā, kura pieteikumu apmierināja.

[4] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2018.gada 28.decembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] Lietā nav strīda, ka SIA „H9L” parāds radās pieteicējas izsniegtās polises spēkā esības laikā.

[4.2] Ne Muitas kodekss, ne Muitas likums (*zaudējis* *spēku no 2016.gada 5.jūlija*), ne Ministru kabineta 2011.gada 6.septembra noteikumi Nr. 691 „Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muitošanai” (*zaudējuši spēku no 2017.gada 2.augusta*) (turpmāk – Ministru kabineta noteikumi Nr. 691) nenoteica termiņu, kādā galvotājam pieprasāms samaksāt muitas parādu.

[4.3] No Ministru kabineta noteikumu Nr. 691 22.punkta izriet, ka galvotāja pienākums ir samaksāt nodokļu parādu, kas radies galvojuma līguma spēkā esības laikā. Atbilstoši noteikumu 24.1.apakšpunktam galvotājam pēc šo noteikumu 22.punktā minētās Valsts ieņēmumu dienesta prasības saņemšanas 10 dienu laikā jāsamaksā nodokļu parāds (pamatparāda apmērā), kas radies, atbildīgajai personai nodrošinot muitas procedūras.

[4.4] Izskatāmajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests pareizi vispirms ir vērsies ar nodokļu parāda samaksas pieprasījumu pie parādnieka, tad veicis piespiedu piedziņas darbības un tikai pēc tam, konstatējot, ka nodokļu parāda piedziņa no parādnieka nav iespējama, vērsies pie galvotāja ar atbilstošu prasību saskaņā ar Ministru kabineta noteikumu Nr. 691 22.punktu, ievērojot noteikumu 20.4.apakšpunktā noteikto.

[4.5] Valsts ieņēmumu dienests ir ievērojis arī Ministru kabineta noteikumu Nr. 691 22.punktā noteikto, ka galvotājs atbild par atbildīgās personas saistībām tikai pamatparāda apjomā, kas neietver nokavējuma naudu un soda naudu. Proti, no pieteicējas ir pieprasīta tikai nenomaksātā ievedmuitas nodokļa pamatparāda summa.

Tā kā prasība samaksāt SIA „H9L” parādu iesniegta pieteicējai septiņus mēnešus pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests informēts par parāda piedziņas neiespējamību no SIA „H9L”, tad prasība iesniegta pamatoti.

[4.6] Muitas kodeksa 221.panta 1.punkts un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otrā daļa un 26.panta astotā daļa nosaka termiņus, kas nodokļu administrācijai jāievēro, veicot nodokļu parādu aprēķinu un parāda samaksas pieprasījumu nodokļu maksātājam – parādniekam, kā arī nodokļu parāda piedziņu no parādnieka. Savukārt pieteicēja Muitas kodeksa, likuma „Par nodokļiem un nodevām” un Muitas likuma izpratnē nav parādnieks. Līdz ar to pieteicējas kā galvotāja gadījumā nav piemērojamas ne minētās normas, ne tiesu judikatūra jautājumā par nodokļu parāda aprēķināšanu parādniekam un nodokļu parāda piedziņu no parādnieka.

Vienlaikus atzīstams, ka nodokļu administrācija prasību galvotājam nevarētu izteikt pēc nesamērīgi ilga termiņa (nepamatoti ilgi vilcinoties). Taču šajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests parāda samaksu pieprasījis saprātīgā termiņā, turklāt tikai pēc tam, kad konstatējis, ka nav iespējama parāda piedziņa no paša parādnieka.

[5] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza Senātā kasācijas sūdzību, norādot tajā turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Nav nozīmes, ka Valsts ieņēmumu dienests sākotnēji mēģināja, kaut arī neveiksmīgi, piedzīt parādu no SIA „H9L”.

[5.2] Tiesa nav argumentējusi, kāpēc lietā nav piemērojami Administratīvā procesa likumā noteiktie vispārējie termiņi vai Muitas kodeksa 221.panta 3.punkts, vai tiesību analoģija, piemēram, piemērojot likumā „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otrajā daļā vai 26.panta astotajā daļā noteikto trīs gadu termiņu, t.i., termiņu papildu nodokļu aprēķinam un termiņu nodokļu maksājumu piedziņas lēmuma izpildei. Tāpat tiesa nav pievērsusies jautājumam par pieteicējas kā apdrošināšanas komersanta darbību reglamentējošām normām. Likuma „Par apdrošināšanas līgumu” 32.panta pirmajā daļā noteikts trīs gadu termiņš paziņošanai par apdrošināšanas gadījumu, kā arī Komerclikuma 406.pantā noteikts trīs gadu noilgums prasījumiem no komercdarījumiem. Noilguma institūts civiltiesībās ir veidots, lai novērstu nenoteiktību mantiskajās attiecībās, radītu skaidrību situācijā, ja kāda persona ilgstoši neīsteno tiesības vai neprasa novērst iespējamo strīdu par tām.

[5.3] Teleoloģiski tulkojot Muitas kodeksa 221.panta 3.punktā noteikto termiņa ierobežojumu, nav iespējams atrast argumentu, kāpēc tā tiesiskā noteiktība, kas ir par pamatu termiņa noteikšanai attiecībā uz parādnieku, nav svarīga galviniekam.

[5.4] Arī Administratīvā procesa likuma 64.pantā noteiktais administratīvā akta izdošanas termiņš un Administratīvā procesa likuma 360.panta ceturtajā daļā noteiktais termiņš administratīvā akta izpildei neparedz tik ilgu termiņu, lai vērstos pret galvinieku.

[5.5] Pat pieņemot, ka termiņš galvinieka informēšanai par muitas parāda rašanos nav noteikts un tiesību analoģija nav iespējama, Senāta judikatūrā ir atzīts, ka jāievēro saprātīgs termiņš. Par tiesisko stabilitāti izteikusies Satversmes tiesa. Eiropas Savienības Tiesā ir skatītas lietas par saprātīgiem termiņiem (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2008.gada 8.maija sprieduma apvienotajās lietās „Ecotrade”, C-95/07 un C-96/07 (ECLI:EU:C:2008:267), 48.punkts, 2010.gada 21.janvāra sprieduma lietā „Alstom Power Hydro”, C-472/08 (ECLI:EU:C:2010:32), 21.punkts*).

Termiņu vairāk nekā četri gadi pēc administratīvā akta par muitas parādu izdošanas nevar uzskatīt par samērīgu.

Tāpat valsts pārvaldei savā darbībā jāievēro labas pārvaldības princips, kas prasa pretimnākošu un cieņpilnu iestādes attieksmi pret privātpersonu.

[5.6] Noilguma jautājums aplūkots arī Eiropas Savienības Tiesas praksē, piemēram, 2015.gada 10.decembra spriedumā lietā *Veloserviss*, C-427/14 (ECLI:EU:C:2015:803). Eiropas Savienības Tiesa analizējusi muitas dienestu iespējas veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai izlabotu stāvokli, tiesiskās noteiktības principa un tā izpausmes – tiesiskās paļāvības aizsardzības principa – kontekstā. Tiesa atzinusi, ka nedrīkst bezgalīgi būt iespējai apšaubīt nodokļa maksātāja situāciju attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju vai muitas dienestu. Apgabaltiesas spriedumā paustā pieeja tiesību normu piemērošanai un interpretācijai ir pretrunā ar Eiropas Savienības Tiesas atziņām.

[6] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumā norāda, ka iestādei ir pienākums piedzīt nodokļu parādu no parādnieka. Vēršoties pie pieteicējas ar prasību par nodokļu parāda samaksu, iestāde ir ievērojusi saprātīgu termiņu, jo nodokļa parāda piedziņas process nebija ilgāks par trīs gadiem.

[7] Senāts uzdeva Eiropas Savienības Tiesai jautājumus prejudiciālā nolēmuma sniegšanai. Eiropas Savienības Tiesa uz tiem sniegusi atbildes 2021.gada 20.maija spriedumā lietā *BTA Baltic Insurance Company*, C-230/20 (ECLI:EU:C:2021:410).

Pieteicēja paskaidrojumā sakarā ar Eiropas Savienības Tiesas spriedumu norāda, ka trīs gadu termiņš ir samērīgs, lai paziņotu par nodokļu parādu. Lai pamatotu garāku termiņu paziņošanai par apdrošināšanas līguma saistībām, ir nepieciešami īpaši apsvērumi, kādi konkrētajā gadījumā nav konstatējami.

Valsts ieņēmumu dienests papildu paskaidrojumos pauž viedokli, ka dienests ir ievērojis saprātīgu termiņu prasījuma celšanai pret galvotāju, jo SIA „H9L” nodokļu parāda piedziņas process nebija ilgāks par trīs gadiem, kā arī nodokļu administrācijas rīcībā nav saskatāma nepamatota vilcināšanās, nosūtot pieprasījumu galvotājam.

**Motīvu daļa**

[8] Lietā izšķirams, vai pieteicējai pamatoti pieprasīts samaksāt tās galvoto muitas parādu. Kā redzams no lietas apstākļiem, muitas iestāde vērsusies ar prasību pret galvotāju vairāk nekā četrus gadus pēc brīža, kad tika konstatēta preču neesība muitas noliktavā. Turklāt tas tika darīts pēc tam, kad tiesu izpildītājs ilgstoši nesekmīgi bija mēģinājis veikt parāda piedziņu no galvenā parādnieka.

[9] Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka Muitas kodeksa 195.pantā paredzēto muitas parāda galvotāju nevar kvalificēt kā „parādnieku” šā kodeksa 221.panta 3.punkta izpratnē un līdz ar to tam nevar piemērot šajā tiesību normā paredzēto trīs gadu noilguma termiņu no muitas parāda rašanās brīža (*sprieduma* *lietā „BTA Baltic Insurance Company” 38.punkts*). Tāpat šajā lietā norādīts, ka Muitas kodeksa 232.panta 1.punkta „a” apakšpunktā paredzētais dalībvalstu pienākums izmantot visus to rīcībā esošos līdzekļus, ieskaitot parāda piedziņu, lai saņemtu nodokļu samaksu, ir piemērojams ne tikai parādniekam, bet arī galvotājam un ka tas saskaņā ar minētā 232.panta 1.punkta „a” apakšpunktu var tikt uzskatīts par personu, pret kuru var vērst piedziņu un kurai ir piemērojami dalībvalstu noteikumi par izpildi, tostarp termiņiem (*turpat, 43.punkts*). Turklāt no tiesiskās noteiktības principa izrietošais noteikums, saskaņā ar kuru ir jāievēro saprātīgs noilguma termiņš, ir piemērojams prasībai, kas celta pret galvotāju, lai nodrošinātu muitas parāda piedziņu (*turpat, 48.punkts*).

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotā daļa noteic, ka lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpilda triju gadu laikā no tā pieņemšanas. Vispārīgi var piekrist apgabaltiesai, ka parastajā gadījumā šī norma attiecas uz parādnieku. Tomēr nav pamatots apgabaltiesas secinājums, ka šī norma nav piemērojama galvotājam tā iemesla dēļ, ka tas nav uzskatāms par parādnieku.

Muitas kodeksa 199.pants paredz, ka nodrošinājuma summa nav atlaižama, iekams nav dzēsts vai vairs nevar rasties muitas parāds, par kuru tas dots. Tātad ir noteikts, cik ilgi muitas iestāde var izmantot iesniegto galvojumu. Noilgums iestājas vai nu brīdī, kad vairs nevar rasties pats muitas parāds, vai, ja tas ir radies, – kad muitas parāds ir dzēsts.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 25.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka valsts budžetā pilnīgi vai daļēji ieskaitāmo nodokļu parādus, kā arī nokavējuma naudas un soda naudas dzēš Valsts ieņēmumu dienests nodokļu maksātājam attiecībā uz bezstrīda kārtībā piedzenamiem nokavētiem nodokļu maksājumiem – ja lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu ir zaudējis spēku saskaņā ar šā likuma 26.panta devītās daļas 4.punktu. 26.panta devītās daļas 4.punkts savukārt paredz, ka lēmums par piedziņu zaudē spēku, ja tas nav izpildīts šā panta astotajā daļā noteiktajā termiņā un nodokļu administrācijas rīcībā ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību.

No minētā izriet, ka gadījumos, ja muitas parāds ir radies, tad galvojums tiek atbrīvots tikai tad, ja parāds ir samaksāts vai tiek dzēsts. Priekšnoteikums nodokļu parāda dzēšanai ir tā piedziņas neiespējamība.

Eiropas Savienības Tiesa, interpretējot Muitas kodeksa 232.panta 1.punkta „a” apakšpunktā paredzēto dalībvalstu pienākumu izmantot visus to rīcībā esošos līdzekļus, lai nodrošinātu parādu samaksu, atzina, ka papildus piespiedu izpildei, kura vērsta pret parādnieku, tas ietver arī nodrošinājuma pieprasīšanu no galvotāja (*sprieduma* *lietā „BTA Baltic Insurance Company” 38.punkts*). Tātad galvojuma pieprasīšana no galvotāja ir piespiedu izpildes procesa daļa. Līdz ar to izskatāmajā lietā pieteicējai ir piemērojami normatīvajos aktos noteiktie noteikumi par izpildi.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta pirmā daļa noteic, ka pēc nodokļu administrācijas kontroles (pārbaudes, revīzijas) aprēķinātos nodokļu maksājumus (arī soda naudu), kuri nav samaksāti nodokļu likumos vai citos normatīvajos aktos noteiktajā termiņā, un ar tiem saistīto nokavējuma naudu, kā arī izdevumus par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu bezstrīda kārtībā nodokļu administrācija piedzen bezstrīda kārtībā, pamatojoties uz lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu.

Kā jau iepriekš minēts, saskaņā ar šā likuma 26.panta astoto daļu lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpilda triju gadu laikā no tā pieņemšanas, bet saskaņā ar 26.panta astotās daļas 9.punktu lēmuma izpildes noilguma termiņš tiek apturēts, ja lēmums ir iesniegts izpildei zvērinātam tiesu izpildītājam un nodokļu administrācijas ierēdnim, kuram saskaņā ar likumu ir piešķirtas tiesu izpildītāja tiesības, – līdz lēmuma izpildei vai līdz brīdim, kad ir izdots akts par piedziņas neiespējamību. Un, kā jau norādīts, 26.panta devītās daļas 4.punkts noteic, ka lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu zaudē spēku, ja tas nav izpildīts trīs gadu laikā un ir tiesiski apstiprināts akts par piedziņas neiespējamību.

Lietā nav strīda, ka 2013.gada 28.maija un 2013.gada 28.augusta piedziņas lēmumi nodoti izpildei zvērinātam tiesu izpildītajam un tie atdoti atpakaļ Valsts ieņēmumu dienestam ar tiesu izpildītāja 2016.gada 27.septembra vēstuli. Tā kā piedziņas lēmuma nodošana izpildei zvērinātam tiesu izpildītajam aptur noilguma termiņu līdz brīdim, kad izdots akts par piedziņas neiespējamību, tad, kā to pamatoti norāda Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā, brīdī, kad iestāde vērsās pie pieteicējas, nebija iestājies likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta astotās daļas 9.punktā noteiktais lēmuma izpildes noilgums. Tātad iestāde, saņemot informāciju, ka nodokļu parāda piedziņa no parādnieka nav iespējama, likumā noteiktajā termiņā izmantoja iespēju prasīt nodokļu samaksu no galvotāja.

[12] Pieteicēja, atsaucoties uz tiesiskās paļāvības principu, norāda, ka normatīvajos aktos un tiesu praksē par samērīgu termiņu atzīts trīs gadu noilguma termiņš paziņošanai par apdrošināšanas līguma saistībām. Senāts norādītajam argumentam nepiekrīt.

Eiropas Savienības Tiesa atzina, ka galvotājam nevar piemērot Muitas kodeksa 221.panta 3.punktā paredzēto trīs gadu noilguma termiņu no muitas parāda rašanās brīža.

Tāpat jāņem vērā, ka galvojuma līgums ir trīsstūrveida process, kurā galvotājs kreditoram apņemas izpildīt parādnieka uzņemtos pienākumus, ja parādnieks tos neizpildīs. Galvotājs neiestājas parādnieka vietā, bet tikai garantē viņa parāda samaksu saskaņā ar nosacījumiem, kas noteikti līgumā vai normatīvajos aktos (*Eiropas Savienības Tiesas 2003.gada 15.maija sprieduma lietā „Préservatrice Foncière TIARD”, C-266/01 (ECLI:EU:C:2003:282), 27.–29.punkts*). Tātad galvojuma mērķis ir nodrošināt, ka kompetentās iestādes efektīvi piedzen nesamaksātos nodokļus.

Pieteicēja, sniedzot vispārēju galvojumu, garantēja SIA „H9L” nodokļu parāda samaksu, ja šī komercsabiedrība neizpildītu savu pienākumu. Ievērojot Muitas kodeksa 199.pantā noteikto par galvojuma atbrīvošanu, pieteicējai bija jārēķinās, ka iespējamais muitas parāds, kā segšanai galvojums pieprasīts, var rasties trīs gadu laikā, un, ja parāds radīsies, tad galvojums var tikt pieprasīts līdz muitas parāda dzēšanas brīdim.

Tādējādi nozīme ir ne tikai muitas parāda paziņošanas termiņam, kā to norāda pieteicēja kasācijas sūdzībā, bet arī termiņam, kādā nodokļu administrācija var piedzīt nodokļu parādu. Pretējā gadījumā, ja galvotāja pienākums izbeigtos laikā, kad nodokļu administrācija ir paziņojusi nodokļu parādu parādniekam un uzsākusi tā piedziņu no parādnieka, tad galvotājs nepamatoti tiktu atbrīvots no pienākuma samaksāt galvoto nodokļu parādu. Savukārt nodokļu administrācijai nebūtu iespējams efektīvi izmantot visus tās rīcībā esošos līdzekļus, lai nodrošinātu parāda samaksu.

[13] Senāts nevar piekrist pieteicējas argumentam, ka iestāde pieļāva tiesiskās noteiktības principa pārkāpumu.

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās noteiktības principa mērķis ir garantēt situāciju un tiesisko attiecību paredzamību, un tas tostarp paredz, ka nedrīkst pastāvēt bezgalīga iespēja apšaubīt nodokļa maksātāja situāciju attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju vai muitas dienestu (*sprieduma* *lietā „BTA Baltic Insurance Company” 46.punkts*).

Muitas kodeksa 199.pants nosaka termiņu, kādā galvojums ir piesaistīts konkrētam iespējamam muitas parādam. Likums „Par nodokļiem un nodevām” noteic kārtību un termiņus, kādos nodokļu administrācija var paziņot nodokļu parādu un to piedzīt. Ievērojot minēto, pieteicējai bija jārēķinās, ka nodokļu administrācija var paziņot nodokļu parādu trīs gadu laikā no nodokļu parāda rašanās brīža un to piedzīt trīs gadu laikā no piedziņas lēmuma pieņemšanas brīža, ievērojot turklāt likumā noteiktos gadījumus, kad piedziņas noilguma termiņš tiek apturēts.

Tāpat nav pamatota pieteicējas atsauce uz labas pārvaldības principa pārkāpumu, Valsts ieņēmumu dienestam pieteicējai laikus nepaziņojot par nodokļa parāda rašanos. Iestāde konkrētajā gadījumā ir rīkojusies normatīvajos aktos noteiktās kompetences ietvaros, gan likumā noteiktajā termiņā paziņojot par nodokļu parādu atbildīgajai personai, gan uzsākot piespiedu izpildi, sākumā vēršoties pret parādnieku, un tikai pēc tam, kad piedziņa nebija iespējama, vēršoties pie pieteicējas.

[14] Apkopojot spriedumā norādīto, Senāts atzīst par pareizu apgabaltiesas secinājumu, ka Valsts ieņēmumu dienests tiesības pieprasīt nodokļu parāda samaksu ir veicis saprātīgā termiņā. Kaut arī apgabaltiesa nav piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta tiesību normas, tas nav novedis pie lietas nepareizas izspriešanas.

[15] Pieteicēja nepamatoti norāda, ka tiesa nav pievērsusies jautājumam par pieteicējas kā apdrošināšanas komersanta darbību reglamentējošām normām. Pieteicēja atsaucas uz likuma „Par apdrošināšanas līgumu” 32.panta pirmajā daļā noteikto trīs gadu termiņu paziņošanai par apdrošināšanas gadījumu, kā arī Komerclikuma 406.pantā noteikto trīs gadu noilgumu prasījumiem no komercdarījumiem.

Senāts norāda, ka nodokļu administrācija nav ne apdrošināšanas līguma, ne konkrēta komercdarījuma dalībnieks, līdz ar to norādītās tiesību normas izskatāmajā gadījumā nav piemērojamas. Attiecības starp nodokļu administrāciju, nodokļu parādnieku un galvotāju regulē speciālie nodokļu normatīvie akti.

[16] Pieteicēja norāda uz apgabaltiesas nekonsekvenci, nosakot izskatāmās lietas pieteikuma priekšmetu, jo citā administratīvajā lietā Nr. A420161517 Administratīvā apgabaltiesa secināja, ka attiecības starp nodokļu administrāciju un pieteicēju regulē publisko tiesību līgums. Tādējādi pieteicēja uzskata, ka arī izskatāmajā lietā būtu piemērojams Administratīvā procesa likuma 188.panta sestajā daļā noteiktais viena gada termiņš šā līguma izpildes prasījumam. Senāts šādu argumentu atzīst par nepamatotu.

Muitas likuma 12.panta otrā daļa redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011.gada 1.jūlijam, paredzēja, ka persona iegūst galvotāja statusu, ja tā ar Valsts ieņēmumu dienestu noslēdz līgumu, kurā ir noteikti personas pienākumi un tiesības attiecībā uz muitas parāda samaksu.

Likumā „Grozījumi Muitas likumā”, kas stājās spēkā 2011.gada 1.jūlijā, ir izdarīti grozījumi likuma 12.pantā, svītrojot prasību slēgt līgumus ar kredītiestādēm un apdrošināšanas sabiedrībām, kam tiek piešķirts galvotāja statuss. Šā likumprojekta anotācijā norādīts: „Ņemot vērā, ka šajos līgumos iekļautās normas attiecās arī uz trešajām personām (banku un apdrošināšanas sabiedrību klientiem, kas muitas procedūru nodrošināšanai izmanto galvojumus), tad šīm tiesībām un pienākumiem ir jābūt noteiktiem ārējā normatīvajā aktā” (*10.Saeimas likumprojekta Nr. 220/Lp10 anotācija. https://www.saeima.lv/lv/par-saeimu/ieprieksejo-sasaukumu-arhivs*).

No minētā izriet, ka starp galvotāju un muitas iestādi noslēgtā līguma mērķis bija noteikt galvotāja tiesības un pienākumus. Veicot grozījumus Muitas likumā, likumdevējs šā likuma 12.panta trešajā daļā deleģēja Ministru kabinetam noteikt kārtību, kādā iegūstams galvotāja statuss, un galvotāja tiesības un pienākumus. Muitas parāda rašanās brīdī galvotāja tiesības un pienākumus noteica Ministru kabineta noteikumi Nr. 691.

Šo noteikumu 98.punkts noteic, ka līdz šo noteikumu spēkā stāšanās dienai iegūtais galvotāja statuss paliek spēkā, bet līgumi, kas noslēgti starp galvotāju un Valsts ieņēmumu dienestu, zaudē spēku. Savukārt atbilstoši noteikumu 22.punktam galvotājam pienākums samaksāt nodokļu parādu tiek noteikts ar Valsts ieņēmumu dienesta rakstisku prasību, tas ir, administratīvo aktu.

No minētā izriet, ka muitas parāda rašanās brīdī pieteicējas kā galvotāja tiesības un pienākumus noteica ārējais normatīvais akts, nevis publisko tiesību līgums. Līdz ar to lietā nav piemērojamas tiesību normas, kas attiecas uz publisko tiesību līguma izpildi.

Minētais nav pretrunā ar Augstākās tiesas departamentu priekšsēdētāju sēdes 2010.gada 29.aprīļa lēmumu lietā Nr. SKA-427/2010 (A42605807) atzīto, ka Valsts ieņēmumu dienesta un kredītiestādes noslēgtais līgums, ar kuru kredītiestāde uzņēmusies saistību atbildēt par akcīzes nodokļa nodrošinājuma iesniedzēja iespējamo akcīzes nodokļa parādu, atbilst administratīvā līguma pazīmēm. Minētajā lēmumā vērtēti tiesiskie apstākļi, kas pastāvēja līdz Ministru kabineta noteikumu Nr. 691 spēkā stāšanās brīdim.

[17] Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, apgabaltiesas sprieduma atcelšanai nav pamata.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 28.decembra spriedumu, bet AAS „BTA Baltic Insurance Company” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.