**Nodokļu revīzijas audita termiņa pagarināšana**

1. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļā amatpersonai paredzēto pienākumu izšķirties, vai audita lēmuma pieņemšanas termiņu pagarināt līdz 60 dienām, nevar izdarīt, formāli balstoties tikai uz apstākli, ka ir pieprasīta informācija no ārvalstīm. Objektīvais pamats šādam novērtējumam ir saņemtā informācija, tās apjoms un sarežģītība kontekstā ar citiem audita apstākļiem.

Informācijas pieprasīšana un saņemšana kā formāls pamats kalpo citam likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļā paredzētajam instrumentam, proti, noteiktu laikposmu neieskaitīšanai audita termiņā, kas tādējādi iezīmē atšķirības lēmuma par audita termiņa pagarināšanu un lēmuma par noteiktu laikposmu izslēgšanu no audita termiņa tiesiskajā dabā.

2. Tiesa, vērtējot nodokļu revīzijas audita termiņa pagarināšanas tiesiskumu, ņem vērā objektīvos apstākļus, proti, nevadoties tikai no formālā apsvēruma, ka lēmums par termiņa pagarinājumu ir pieņemts reizē ar informācijas pieprasījumu, jo nevar izslēgt, ka lietas apstākļi liecina, ka šāds termiņa pagarinājums galu galā bija objektīvi nepieciešams. Gadījumā, ja tiesa nonāk pie secinājuma, ka audita termiņš pagarināts nepamatoti, tā novērtē šī procesuālā pārkāpuma būtiskumu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 29.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420384213, SKA-29/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1129.A420384213.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1129.A420384213.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Valters Poķis, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Tavex” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 24.aprīļa lēmuma Nr. 22.7/L-11067 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar SIA „Tavex” un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 8.jūnija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „Tavex” veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2010.gada aprīli – 2012.gada februāri un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2011.gadu, kā rezultātā pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu pēc pārbaudes uzliktā soda nauda noteikta samazinātā apmērā.

Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 24.aprīļa lēmumu Nr. 22.7/L-11067, ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Ar lēmumu pieteicējai turklāt ir atteiktas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar SIA „EIRO 2001” un SIA „STW” vārdā noformētajām pavadzīmēm, jo lietā konstatētie apstākļi liecina, ka pavadzīmēs norādītās zelta piegādes nav veikušas SIA „EIRO 2001” un SIA „STW”, bet gan citas neidentificētas personas. Lēmumā atzīts, ka nav pamata šaubām, ka šie darījumi noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā un ka pieteicēja zināja par to, kādos darījumos, ar kādiem darījumu partneriem un kādos nolūkos tā iesaistījās, jo par to liecina lietā esošie fakti, kas nav izskaidrojami ar nejaušību.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu izdošanu. Administratīvā rajona tiesa pieteikumu noraidīja.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 8.jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji. Spriedums, daļēji pievienojoties Administratīvās rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta trešās daļas un 3.1daļas izriet, ka nodokļu administrācija ir tiesīga audita termiņu gan pagarināt, gan apturēt, ja ir iestājušies tam paredzētie tiesību normā norādītie apstākļi. Tāpat nodokļu audita termiņā neieskaita laikposmu, kad iestāde ir pieprasījusi informāciju ārvalsts nodokļu administrācijai līdz atbildes saņemšanas dienai. Savukārt apstāklis, ka nodokļu audita termiņa pagarināšanas pamats un noteikta laika posma neieskaitīšanas audita termiņā pamats ir viens un tas pats (šajā gadījumā informācijas pieprasīšana no Igaunijas nodokļu administrācijas), ir loģisks, jo pēc informācijas saņemšanas objektīvi ir nepieciešams laiks, lai šo informāciju apstrādātu. Turklāt abu pamatu iespējama sakrišana izriet no tiesību normas.

Pārbaudot apstākļus saistībā ar audita termiņa pagarināšanu un periodu neieskaitīšanu audita termiņā, atzīstams, ka dienests šīs tiesības ir izmantojis pamatoti. Nav nozīmes tam, vai pieprasītā informācija ir attiecināma uz auditā apstrīdētajiem darījumiem, jo audits veikts par noteiktu laika periodu, kura ietvaros pārbaudīti visi pieteicējas minētajā periodā deklarētie darījumu partneri, kādēļ dienestam bija pamats pieprasīt informāciju no citu valstu nodokļu administrācijas, lai pārliecinātos par visu pieteicējas deklarēto darījumu faktisko esību.

[3.2] Vērtējot, vai pieteicējai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par zelta iegādi no SIA „EIRO 2001”, konstatējams, ka šis uzņēmums ir fiktīvs un pierādījumi liecina, ka zelta piegādes pieteicējai nav veikusi SIA „EIRO 2001” amatpersona [pers. A], bet gan kāda cita neidentificēta persona. Pieteicējas darbinieku liecības ir saskaņotas, lai slēptu faktu, ka [pers. A] birojā nav ieradies personīgi, lai neatklātos, ka [pers. A] personība faktiski nav pārbaudīta. Pieteicēja nav darījusi visu, ko no tās var saprātīgi prasīt, jo pieteicējas darbinieki nav pārliecinājušies par personas, kura ieradās vienoties par darījumu, identitāti jomā, kas saskaņā ar Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumu prasa īpašus drošības pasākumus. Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka SIA „EIRO 2001” darījumus ar pieteicēju nav deklarējusi un ka par šiem darījumiem nav samaksāti nodokļi, t.i., ka ir notikusi pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšana, un pieteicēja nav pienācīgi pārliecinājusies, ka tās darījums neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas darījums, pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem par strīdus darījumiem.

Neprecizitātes soda un nokavējuma naudas aprēķinā nav konstatējamas. Tā kā šāds darījums nedrīkstēja tikt atspoguļots grāmatvedības uzskaitē, tad pieteicējai nebija tiesību no SIA „EIRO 2001” saņemto preču vērtību iegrāmatot saimnieciskās darbības izmaksās. Tādējādi arī daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli lēmums ir pamatots.

[3.3] Saistībā ar zelta lūžņu iegādi no SIA „STW” konstatējams, ka pieteicējas darījuma partnerim ir fiktīva uzņēmuma pazīmes un ka šis uzņēmums, visdrīzāk, ir iesaistīts pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmā, tā kā nav samaksājis budžetā pievienotās vērtības nodokli. No pierādījumiem izriet, ka preču piegādes pieteicējai ir veikusi tieši SIA „STW” un faktisku preču piegādi nodrošinājusi tās amatpersona [pers. B], nesakritības darījumu apstākļu skaidrošanā šo secinājumu nemaina. Attiecībā uz atsevišķajiem gadījumiem, kad preču pavadzīmes nav parakstījusi [pers. B], bet viņas paraksts ir atveidots, pieteicēja nevarēja zināt, ka pavadzīmes parakstījis kāds cits.

Pieteicēja nevarēja zināt, ka SIA „STW” ir iesaistīta ar pievienotās vērtības nodokli izkrāpšanu saistītos darījumos. Pieteicēja ir bijusi pietiekami rūpīga darījuma partnera izvēlē un tā uzticamības pārbaudē, lai novērstu šaubas par pieteicējas godprātību darījuma partnera izvēlē. Šajā daļā lēmums ir nepamatots.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tiesa pārkāpusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļu. Tiesa nav pārbaudījusi, vai iestāde pēc būtības ir pareizi izmantojusi minētajā tiesību normā piešķirtās tiesības, vien atzīstot, ka, tā kā informācija pieprasīta saistībā ar auditu, tad dienestam šādas tiesības bija.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļas izrietošajiem procesuālajiem noteikumiem pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu un neieskaitīt nodokļu audita veikšanas termiņā noteiktus periodus ir dažādi piemērošanas priekšnosacījumi. Princips attiecībā uz laika posmu neieskaitīšanu ir piemērojams automātiski gadījumā, ja ir pieprasīta informācija saskaņā ar iepriekš minēto normu. Savukārt pagarināt audita termiņu ir tiesības tikai tad un tādā apjomā, cik daudz laika ir nepieciešams, lai analizētu no ārvalsts nodokļu iestādes saņemto informāciju. Šāds secinājums izdarāms, piemērojot visas tiesību normu interpretācijas metodes. Pats informācijas pieprasījuma fakts nevar būt pamats audita termiņa pagarināšanai. Turklāt no Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtās atbildes izriet, ka tai nav izdevies iegūt pieprasīto informāciju, līdz ar to dienestam nebija ko analizēt arī pēc šīs informācijas saņemšanas. Līdz ar to audita termiņš pagarināts nepamatoti.

[4.2] Apgabaltiesa nav atbildējusi uz pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajiem argumentiem saistībā ar būtisko procesuālo pārkāpumu audita veikšanā, vien pievienojusies rajona tiesas sprieduma motīviem šajā daļā. Tādējādi no sprieduma nav iespējams izsecināt, kāpēc ir noraidīti pieteicējas apelācijas sūdzības argumenti. Apgabaltiesas norāde, ka rajona tiesas spriedumā ir izvērtēti visi pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītie argumenti, neatbilst faktiskajiem apstākļiem, jo ne rajona tiesas, ne arī apgabaltiesa spriedumā atbildes nav sniegtas. Tādējādi pārkāpta Administratīvā procesa likuma 251.panta piektā daļa.

[4.3] Apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantā nostiprinātos pierādījumu vērtēšanas principus. Pierādījumi novērtēti pavirši, nepilnīgi un neobjektīvi, secinājumi ir pretēji loģikas likumiem. Identiski pierādījumi attiecībā uz SIA „EIRO 2001” un SIA „STW” vērtēti diametrāli pretēji. Daudzās pretrunas un acīmredzamās kļūdas pierādījumu vērtējumā noved pie minētās normas pārkāpuma.

No sprieduma nav saprotams, kā un kāpēc no tiesas norādītajiem pierādījumiem izriet, ka SIA „EIRO 2001” ir fiktīva. Identiskos apstākļos tiesa SIA „STW” nav atzinusi par fiktīvu. Tiesa nav vērtējusi apstākļus, kas papildus apliecina, ka SIA „EIRO 2001” nav fiktīva. Tiesas faktisko apstākļu vērtējums ir tendenciozs, jo vienādus apstākļus attiecībā uz SIA „STW” un SIA „EIRO 2001” tiesa novērtēja atšķirīgi (piemēram, attiecībā uz finanšu līdzekļu esību preces iegādei un darījumu partneru iespējām atrast izdevīgus zelta iegūšanas avotus; attiecībā uz pierādījumiem par elektroniskā pasta saraksti).

Nepatiess ir tiesas apgalvojums, ka SIA „EIRO 2001” valdes loceklis [pers. A] personīgi neieradās pieteicējas birojā un ka pieteicējas darbinieku liecības ir saskaņotas, lai šo faktu noliegtu. Pirmkārt, pieteicējai nebija pienākuma klātienē personīgi satikt SIA „EIRO 2001” valdes locekli. Līdz ar to pieteicējas darbiniekiem nemaz nebija nepieciešams saskaņot liecības par apstākli, kam nav tiesiskas nozīmes. To tiesa nenovērtēja. Otrkārt, no ekspertīzes slēdziena, kas it kā apliecina, ka juridiskās personas anketu nav aizpildījis un pavadzīmes nav parakstījis [pers. A], tiesas izdarītais secinājums, ka tādējādi [pers. A] nav ieradies pieteicējas birojā, ir neloģisks un neatbilst lietas materiālos esošajiem pierādījumiem. Proti, minētie dokumenti nav jāparaksta un parasti netiek parakstīti pieteicējas birojā, bet gan tiek atgādāti pieteicējai jau parakstīti. Savukārt [pers. A] nav sniedzis liecības tiesas sēdē, savukārt kriminālprocesā sniegtā liecība bijusi nepatiesa, par ko liecina pašas apgabaltiesas konstatētie fakti. Treškārt, ir neloģiski [pers. A] liecības vērtēt kritiski, bet tajā pašā laikā izmantot šo liecību, lai pamatotu secinājumu, ka [pers. A] pieteicējas birojā nav ieradies. Turklāt [pers. A] apgalvoja, ka bankā nav bijis, bet tiesa atzina, ka ir bijis, taču identiskos apstākļos tiesa neatzina, ka [pers. A] ir ieradies pieteicējas birojā.

Nepatiess ir apgalvojums, ka pieteicējas darbinieki nav pārliecinājušies par personas identitāti. Tiesas sēdēs sniegtās pieteicējas darbinieku liecības apliecina pretējo. Tiesas secinājumi, ka tas tā nenotika, ir pretēji šīm liecībām.

Spriedumā nepareizi un lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstoši atspoguļoti arī vairāki citi pierādījumi, tādējādi pēc būtības sagrozot notikumu faktiskos apstākļus. Tāpat vairāki lietā nozīmīgi pierādījumi ir vienkārši ignorēti.

[4.4] Tiesa pieļāvusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta pārkāpumu, jo tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir liegtas nevis tādēļ, ka pieteicēja pati veikusi kādas neatļautas darbības vai tā zināja, ka SIA „EIRO 2001” veic kādas neatļautas darbības, bet gan tādēļ, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka SIA „EIRO 2001” veic kādas neatļautas darbības. Tas pamatots tikai ar vienu apsvērumu, proti, ka pieteicēja neesot pārliecinājusies par tās personas identitāti, kas ieradusies vienoties par darījumu jomā, kas prasot īpašus drošības pasākumus.

Spriedums nav pamatots ne ar vienu objektīvu pierādījumu, ka pieteicējai vajadzēja zināt par SIA „EIRO 2001” neatļauti veiktajām darbībām. Taču pretēji judikatūrai spriedums pamatots ar to, ka pieteicējai, ņemot vērā darbības jomu, vajadzēja pārliecināties par ieradušās personas identitāti, lai gan neviena tiesību norma, kas to paredz, nav norādīta. Šādas normas arī nepastāv. Tātad tiesa prettiesiski prasa pieteicējai veikt pārbaudi, kura tai nav jāveic.

Turklāt tiesa kļūdaini piemērojusi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumu, uzskatot, ka tas prasa no pieteicējas īpašus drošības pasākumus, jo šis likums nav attiecināms uz pieteicējas darījumiem ar SIA „EIRO 2001”, tā kā darījumu raksturs nepadara pieteicēju par šā likuma subjektu.

Taču arī tad, ja pieteicējai būtu jāievēro kādas īpašas prasības, tad, kā liecina Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, ar šo prasību neizpildi tiesa nedrīkstētu pamatot atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.5] Lietā ir nepieciešams vērsties Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciālu jautājumu par to, vai pats par sevi apstāklis, ka nodokļu maksātājs nav klātienē pārliecinājies par tās personas identitāti, kura ir darījuma partnera vārdā ieradusies pie nodokļu maksātāja, lai vienotos par darījumu, var būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai.

[5] Paskaidrojumos par pieteicējas kasācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība ir nepamatota, ievērojot šādus apsvērumus.

Apgabaltiesa attiecībā uz darījumiem ar SIA „EIRO 2001” pareizi novērtējusi pierādījumus lietā. Vērtējot katru pierādījumu atsevišķi, kā to dara pieteicēja kasācijas sūdzībā, šos apstākļus ir iespējams atspēkot un izskaidrot, taču lietas objektīva izskatīšana nozīmē, ka ir jāvērtē būtiskie pierādījumi savstarpējā kopsakarā. Attiecībā uz kasācijas sūdzības argumentiem, kas skar audita termiņu, gan pirmās instances tiesa, gan apelācijas instances tiesa ir atbildējusi uz pieteicējas argumentiem. Pieteicējas lūgums vērties Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciālu jautājumu nav pamatots, jo tas balstīts uz pieteicējas atšķirīgu viedokli par lietas apstākļiem, kas nevar būt pamats secinājumam, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā vai pieļāvusi citus pārkāpumus.

[6] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] Apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu un 251.panta piekto daļu, jo nav motivējusi savu attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu, nenorādot motivētus argumentus un loģisku izskaidrojumu, kāpēc pie nemainīgiem lietas apstākļiem apgabaltiesas secinājumi tomēr ir pretēji pirmās instances tiesas secinājumiem. Tiesas par vienu un to pašu faktu izdarījušas atšķirīgus secinājumus. Turklāt apgabaltiesa, norādot uz neidentificējamo [pers. C] kā uz SIA „STW” pārvaldītāju, kas izriet no [pers. D] liecībām, šīs liecības nevērtēja kopumā, kas novedis pie nepareiza secinājuma. Tāpat šis apgabaltiesas secinājums nav pamatots ar jebkādiem citiem lietā esošajiem pierādījumiem, un tas ir pārsteidzīgs, jo no [pers. D] liecībām tikpat labi varētu izdarīt arī citus secinājumus.

[6.2] Apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu. Rajona tiesa un apgabaltiesa, vērtējot SIA „STW” saimnieciskās darbības vešanas apstākļus, ir nonākušas pie pretējiem rezultātiem, tādējādi radot būtisku pretrunu pierādījumu izvērtēšanā un apstākļu noskaidrošanā. Apgabaltiesa pierādījumus ir vērtējusi atrauti vienu no otra, tiesas izdarītie secinājumi ir pretrunā ar lietā esošajiem pierādījumiem, tostarp liecinieku liecībām, apgabaltiesa nav vērtējusi tādus apstākļus, kurus tai bija jāvērtē.

Apgabaltiesai bija jāņem vērā būtiskās līdzības, kādas pastāv starp pieteicējas darījumiem ar SIA „EIRO 2001” un SIA „STW”, un jāvērtē savstarpējā kopsakarā.

[7] Paskaidrojumos par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību pieteicēja norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots, bet kasācijas sūdzība ir nepamatota, ievērojot turpmāk minētos apsvērumus.

Apgabaltiesas attieksme pret pirmās instances tiesas spriedumu izriet no apgabaltiesas sprieduma motivācijas. Apgabaltiesa ir izvērtējusi pierādījumus, un tas vien, ka šis vērtējums atšķiras no dienesta vai pirmās instances tiesas sprieduma, nenozīmē, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi dienesta minētās normas. Turklāt neviena tiesību norma neliedz apgabaltiesai izvērtēt pierādījumus atšķirīgi no pirmās instances tiesas vērtējuma.

Norādot uz Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu, pēc būtības dienests vēlas, lai kasācijas instances tiesa pārvērtētu pierādījumus. Taču katrā ziņā sprieduma motivācijā nav dienesta norādīto pretrunu, arī liecinieku liecības nebija vispārīgas, pretrunīgas un nekonkrētas, kā to apgalvo dienests. Dienests nepamatoti piešķir nozīmi preces izcelsmes faktam, jo pieteicēja nezināja, nevar zināt un tai nav jāzina, no kā SIA „STW” iegādājās preces. Arī citi dienesta norādītie apstākļi nevar būt pamats, lai pieteicējai liegtu atskaitīt priekšnodokli.

Arī saistībā ar norādīto Administratīvā procesa likuma 103.panta otrās daļas pārkāpumu dienests faktiski vēlas, lai Senāts pārvērtētu pierādījumus. Dienesta apsvērumi par to, pie kādiem secinājumiem tiesai vajadzēja nonākt, vērtējot pierādījumus, ir nepareizi.

Nav pamatots dienesta arguments, ka tiesai bija jāņem vērā līdzības, kādas pastāv starp pieteicējas darījumiem ar SIA „EIRO 2001” un SIA „STW”, un jāvērtē savstarpējā kopsakarā. Apgabaltiesa saistībā ar SIA „STW” ir izvērtējusi visus dienesta kasācijas sūdzībā norādītos apstākļus, tāpat vērtējusi to, vai pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Savukārt apstāklis, ka pastāv būtiskas līdzības starp pieteicējas darījumiem ar SIA „EIRO 2001” un SIA „STW”, norāda tieši uz pieteicējas kasācijas sūdzības pamatotību. Tāpat kā attiecībā uz darījumiem ar SIA „STW” pieteicēja nevarēja zināt un nezināja, ka SIA „EIRO 2001” veic kādas neatļautas darbības.

**Motīvu daļa**

[8] Pieteicēja uzskata, ka tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļu, neņemot vērā audita termiņa pagarināšanas institūta būtību, kas tādējādi nav ļāvis tiesai nonākt pie secinājuma, ka audita termiņš ir pagarināts nepamatoti. No pieteicējas argumentiem kopumā izriet uzskats, ka audita termiņa pagarināšana nevar būt formāla vai automātiska, šāds lēmums ir jāpamato ar objektīvu nepieciešamību.

Senāts, ievērojot turpmāk minēto, atzīst, ka pieteicējas apsvērumi ir pamatoti.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” (*redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad tika pieņemts lēmums par audita termiņa pagarināšanu*) 23.panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par audita rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.1daļai.

23.panta 3.1daļas pirmais teikums paredz, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt audita lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm. Savukārt 3.1daļas otrais teikums reglamentē, kādus laikposmus neieskaita audita termiņā (laikposmu no informācijas kompetentām ārvalstu institūcijām pieprasīšanas dienas līdz atbildes saņemšanas dienai; laikposmu, kad nodokļu maksātājs ir kavējies ar nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanu; laikposmu, kurā audita veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ).

[10] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta trešās daļas izriet, ka lēmums par audita rezultātiem ir jāpieņem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas. Lēmuma pieņemšana pēc šī termiņa ir izņēmums.

Senāts, risinot jautājumu par to, kuras amatpersonas kompetencē ir pieņemt lēmumu par audita termiņa pagarināšanu, ir norādījis, ka kontroli pār to, vai katrā konkrētā gadījumā ir objektīvs pamats pagarināt termiņu lēmuma pieņemšanai par nodokļu audita rezultātiem, veic dienesta ģenerāldirektors kā augstākā dienesta amatpersona (*Senāta 2009.gada 27.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-351/2009 (A42291406) 11.punkts*). Savukārt citā lietā Senāts ir uzsvēris, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļas jēga ir iedibināt sistēmu, ka tikai iestādes augstākā amatpersona izlemj tādu būtisku jautājumu kā privātpersonas tiesību ierobežojuma samērīgums sakarā ar ieilgušu nodokļu pārbaudi (*Senāta 2017.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-269/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1107.A420576312.2.S) 9.punkts*).

Iepriekš minētā judikatūra iezīmē privātpersonas tiesību uz tiesisku noteiktību nozīmību. Uz to citstarp norāda apstāklis, ka šādu lēmumu var pieņemt vienīgi augstākā dienesta amatpersona. Šo tiesību būtiskums prasa, lai lēmums par audita termiņa pagarināšanu tiktu pieņemts izsvērti un balstoties uz objektīviem apsvērumiem. Citiem vārdiem, audita termiņu nevar pagarināt bez pamatojuma.

Arī tiesību normas tiešais teksts, kā arī tās mērķis liecina par to, ka lēmums par termiņa pagarināšanu nav formāls, balstīts tikai uz faktu, ka ir pieprasīta papildu informācija no Latvijas vai ārvalstu iestādēm, un ka šāda lēmuma pieņemšana ir jābalsta uz atbilstošiem apsvērumiem.

[11] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļas pirmā teikuma izriet, ka atbilstoši šai normai pieņemtā lēmuma mērķis ir pagarināt audita veikšanas termiņu. Uz to norāda jau normā lietotais jēdziens „audita termiņa pagarināšana”.

Tādi paši secinājumi izdarāmi, arī aplūkojot tiesību normas attīstību. Jautājumu par audita termiņa pagarināšanu līdz brīdim, kad stājās spēkā grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantā, grozot tā trešo daļu un papildinot to ar 3.1daļu (*2006.gada 26.oktobra likums „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””, kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī*), regulēja likuma 23.panta trešā daļa, un tā paredzēja, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par audita rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona pagarina lēmuma pieņemšanas termiņu par 30 dienām, lai iegūtu papildu informāciju audita veikšanai. Ja nepieciešams iegūt papildu informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, lēmuma pieņemšanas termiņu var pagarināt vēl līdz 30 dienām pēc attiecīgās informācijas saņemšanas.

Likuma, ar kuriem likums „Par nodokļiem un nodevām” tika grozīts šajā lietā piemērojamā likuma redakcijā, anotācijā pausts, ka audita kvalitāti neveicina laika ierobežojums audita veikšanai, kas nosaka, ka lēmums par audita rezultātiem jāpieņem 30 dienu laikā pēc informācijas saņemšanas no ārvalstīm, jo var būt gadījumi, kad tieši šī informācija atklāj jaunus riskus un pārkāpumus (starptautisko darījumu vai karuseļa veida krāpniecība utt.), kuru izpētei vajadzīgs ilgāks laiks nekā likumā noteiktās 30 dienas ([*http://www.saeima.lv/L\_Saeima8/lasa-dd=LP1827\_0.htm*](http://www.saeima.lv/L_Saeima8/lasa-dd%3DLP1827_0.htm)).

No iepriekš minētā izriet, ka likumdevēja mērķis bija dot laiku Valsts ieņēmumu dienestam analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem. Tas savukārt nozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienesta augstākajai amatpersonai ir jānovērtē, vai un cik ilgs laiks ir nepieciešams, lai pabeigtu auditu, un objektīvais pamats šādam novērtējumam ir saņemtā informācija, tās apjoms un sarežģītība kontekstā ar citiem audita apstākļiem.

Par to, ka norma paredz amatpersonai pienākumu izšķirties, par cik ilgu laika periodu audita termiņu pagarināt, liecina arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļas pirmajā teikumā norādītais, ka amatpersona ir tiesīga pagarināt audita lēmuma pieņemšanas termiņu *līdz* 60 dienām (informācijas no ārvalstīm pieprasījuma gadījumā). Šādu izšķiršanos nevar izdarīt, formāli balstoties tikai uz apstākli, ka informācija ir pieprasīta. Turklāt jāatgādina, ka informācijas pieprasīšana un saņemšana kā formāls pamats kalpo citam minētajā tiesību normā paredzētajam instrumentam, proti, noteiktu laikposmu neieskaitīšanai audita termiņā, kas tādējādi vēlreiz iezīmē atšķirības lēmuma par audita termiņa pagarināšanu un lēmuma par noteiktu laikposmu izslēgšanu no audita termiņa tiesiskajā dabā.

[12] Ievērojot iepriekš minēto, tiesai bija jānovērtē ne tikai tas, vai Valsts ieņēmumu dienestam vispār bija tiesības pagarināt audita termiņu apstākļos, kad tiek pieprasīta informācija par tādiem auditā novērtējamiem darījumiem, kuru pārbaudes rezultātā pārkāpumi netiek konstatēti, bet arī tas, vai dienests apstākļos, kādi ir šajā lietā, pamatoti ir pagarinājis audita termiņu. Tiesa to nav darījusi, tādējādi nepareizi piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta 3.1daļu. Tiesai, no jauna izskatot lietu, ir jāvērtē šie apstākļi. Šādā vērtējumā jāņem vērā objektīvi apstākļi, nevadoties tikai no formālā apsvēruma, ka lēmums par termiņa pagarinājumu ir pieņemts reizē ar informācijas pieprasījumu, jo nevar izslēgt, ka lietas apstākļi tomēr liecina, ka šāds termiņa pagarinājums galu galā bija objektīvi nepieciešams. Gadījumā, ja tiesa nonāk pie secinājuma, ka audita termiņš pagarināts nepamatoti, ir jānovērtē šī procesuālā pārkāpuma būtiskums (sal. *Senāta 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-102/2015 (A420615511) 20.punkts*).

Novērtējot pieteicējas argumentu, ka tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 251.panta piekto daļu, Senāts atzīst, ka tiesa ir atbildējusi uz pieteicējas argumentu iepriekš minētā sakarā, bet tiesas apsvērumi bija pretēji pieteicējas argumentiem. Taču tas nav pamats atzīt, ka uz argumentu nav atbildēts.

[13] Gan pieteicēja, gan Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norāda uz nepareizu pierādījumu vērtējumu spriedumā. Abās kasācijas sūdzībās atsevišķi argumenti ir vērsti uz pierādījumu pārvērtēšanu, taču, kā zināms, tas nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Tajā pašā laikā Senāts atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam var pārbaudīt, vai nav pieļauti procesuāli pārkāpumi pierādījumu novērtēšanā.

[14] No abām kasācijas sūdzībām izriet apgalvojums, ka tiesas spriedums ir pretrunīgs un nekonsekvents tādā ziņā, ka faktiski vienādās situācijās tiesa faktiskos apstākļus un pierādījumus novērtējusi dažādi. Gan pieteicēja, gan Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka SIA „EIRO 2001” un SIA „STW” savā būtībā ir līdzīgas. Abiem procesa dalībniekiem atšķiras viedokļi par to, ko šī līdzība nozīmē, proti, pieteicēja uzskata, ka abas sabiedrības veic reālu saimniecisko darbību, savukārt dienests atzīst, ka tās abas ir fiktīvas. Procesa dalībnieki uzskata, ka tiesai pierādījumu vērtējuma rezultātā bija jānonāk pie tā rezultāta, kuru tie uzskata par pareizu.

Senāta kompetencē nav pārbaudīt, vai tiesa attiecībā uz abām sabiedrībām ir nonākusi pie pareizā rezultāta, jo tas nozīmētu pierādījumu pārvērtēšanu. Taču Senāts var pārliecināties, vai tiesa ir ievērojusi procesuālos noteikumus pierādījumu vērtējumā.

Procesa dalībnieki pamatoti norāda, ka tiesas vērtējums, piemēram, par finanšu līdzekļu esību SIA „EIRO 2001” un SIA „STW” rīcībā zelta iegādei nav konsekvents, tajā nav ņemti vērā visi fakti, kas šo secinājumu varētu ietekmēt. Attiecībā uz SIA „EIRO 2001” tiesa ir ņēmusi vērā gan darījumu intensitāti un apjomu, gan rādītājus, kas izriet no sabiedrības pārskatiem, savukārt attiecībā uz SIA „STW” šādi apstākļi nav vērtēti. Attiecībā uz SIA „STW” savukārt tiesa norāda, ka samaksa par piegādāto preci tika veikta nekavējoties pēc pavadzīmes saņemšanas, līdz ar to sabiedrības rīcībā bija finanšu līdzekļi, lai norēķinātos par saņemto preci un iepirktu jaunu. Taču šādus apstākļus tiesa nav pārbaudījusi attiecībā uz SIA „EIRO 2001”. Līdz ar to nav iespējams pārliecināties, vai tiesas secinājums ir objektīvi pareizs, jo tas balstīts uz dažādiem faktiem, kas turklāt rada iespaidu par selektīvi izvēlētiem faktiem, lai nonāktu pie viena vai otra rezultāta. Tāpat tiesa nav vērtējusi elektroniskā pasta saraksti attiecībā uz SIA „EIRO 2001”, kura, kā apgalvo pieteicēja, ir līdzīga tai sarakstei, kas notikusi starp pieteicēju un SIA „STW”, un kura kalpojusi kā viens no pierādījumiem, kas apstiprina darījumu ar SIA „STW” faktisku norisi. Iespējams, tas ir izskaidrojams ar citiem faktiem, kurus tiesa konstatējusi attiecībā uz SIA „EIRO 2001” un kuri tiesu ir pārliecinājuši. Taču tādā gadījumā tiesai bija jānorāda, kāpēc konkrētajā gadījumā e-pasta sarakstei nav nozīmes, proti, jānorāda, kāpēc vienam pierādījumam dota priekšroka iepretim citam, turklāt apstākļos, kad tāda pati sarakste citā gadījumā ir ņemta vērā, lai piešķirtu ticamību pieteicējas norādītajai notikumu gaitai.

Minētie un citi piemēri, kas šeit procesuālās ekonomijas nolūkos netiek aplūkoti, iezīmē to, ka tiesas veiktais pierādījumu vērtējums nav konsekvents. Tādējādi tas nerada pārliecību par to, ka vienā vai otrā gadījumā tiesa ir nonākusi pie pareiziem secinājumiem.

[15] Arī atsevišķi par katru no darījumu partneriem pierādījumu vērtējums un izdarītie secinājumi ir pretrunīgi, neskaidri vai bez pietiekama pamata.

Saistībā ar SIA „EIRO 2001” norādāms turpmāk minētais.

Kā tas izriet no apgabaltiesas spriedumā atreferētajām liecinieku – pieteicējas darbinieku – liecībām, pieteicējas darbinieki apstiprina, ka ir kontaktējušies ar SIA „EIRO 2001” amatpersonu [pers. A] personīgi, pārbaudījuši viņa identitāti, kopējuši pasi, pieteicējas birojā [pers. A] ir arī aizpildījis un parakstījis pieteicējas vajadzībām izstrādāto veidlapu „Informācija par juridisko personu” (vēlāk gan atsevišķas liecības ir mainītas). Novērtējot šīs liecības kopsakarā ar faktu, ka [pers. A] ir sniedzis pilnīgi pretējas liecības un paskaidrojumus, kā arī eksperta atzinumā krimināllietā konstatēto, ka juridiskās personas anketu nav aizpildījis un parakstījis [pers. A], tiesa secināja, ka ir izslēgta varbūtība, ka tieši [pers. A] būtu ieradies pie pieteicējas darījumu slēgšanai. Tālāk tiesa secinājusi, ka pieteicējas darbinieku liecības ir iepriekš saskaņotas, lai apstiprinātu faktu, ka [pers. A] personīgi ir ieradies pieteicējas birojā.

No minētā izriet, ka tiesa no fakta, ka pieteicējas birojā nebija ieradies [pers. A], automātiski secinājusi, ka birojā bija ieradies kāds cits, tādējādi modelējot to, kā patiesībā ir norisinājies darījums, lai gan nekādu pierādījumu tam nav. Pārbaudot darījuma faktiskās izpildes apstākļus un neapstiprinoties kādai no versijām par šiem apstākļiem, tiesa vienīgi varētu izdarīt secinājumu par to, ka darījums nav norisinājies tādā veidā, kādā to atspoguļo procesa dalībnieks, bet ne to, kā šis darījums ir norisinājies patiesībā. Uz to, ka tiesa tikai pieņem, kā darījums varēja norisināties patiesībā, norāda arī apgabaltiesas sprieduma 13.punkta pēdējā rindkopā modelētā iespējamā notikumu gaita. Tiesa tiešā tekstā norāda, ka tiesa *neizslēdz iespēju*, ka notikumi varēja norisināties šādi. Šāds uz pieņēmumu pamata balstīts tiesas secinājums devis pamatu tās galīgajam secinājumam, ka pieteicējas darbinieki ir sagrozījuši liecības, lai slēptu, ka viņi nav pārbaudījuši [pers. A] identitāti, tālāk norādot uz pieteicējas pienākumu to darīt, ņemot vērā jomu, kur pieteicēja darbojas un ka tādējādi no pieteicējas būtu saprātīgi sagaidāma šāda darbība. Ievērojot to, ka šis ir vienīgais apstāklis, kādēļ tiesa uzskatījusi, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir būtiski, ka šāda secinājuma pamatā ir pienācīgā kārtā konstatēti fakti.

Jāpiekrīt pieteicējai, ka tiesa, kritiski vērtējot [pers. A] liecības par to, ka viņš neko nezina par SIA „EIRO 2001” darījumiem, vienlaikus šo liecību (kopā ar eksperta slēdzienu) pretnostatot pieteicējas darbinieku liecībām, apšaubot tajās minēto, radījusi pretrunīgu iespaidu par pierādījumu vērtējumu, jo vienlaikus viena un tā pati liecība tiek gan apšaubīta, gan arī izmantota kādu faktu apstiprināšanai. Vispārīgi tas pats par sevi nav nepareizi, tomēr tad tiesai ir jāpamato, kas tieši ir vērtējams kritiski un kā tas atsaucas uz citiem secinājumiem, kuri balstīti uz šo pašu liecību.

Saistībā ar SIA „STW” tiesa atreferējusi dažādus apstākļus, kas ir saistāmi ar darījumu faktisko norisi, taču nav pienācīgi un pilnā apjomā tos novērtējusi, vai arī secinājumi izdarīti uz pieņēmumu pamata, vairākos gadījumos liecības uztverot kā neapstrīdamu patiesību, nevērtējot to ticamību.

Tā no SIA „STW” amatpersonas [pers. B] spriedumā atreferētajiem paskaidrojumiem un liecībām izriet, ka viņa formāli bijusi noformēta par valdes locekli, atsevišķas reizes darījumu sākumā arī pati kopā ar [pers. D] piegādājusi zeltu pieteicējai, pie pieteicējas devusies trīs reizes nedēļā, taču rokās pati maisiņus ar zelta izstrādājumiem nav turējusi. Šie [pers. B] paskaidrojumi varētu liecināt par to, ka [pers. B] ne vienmēr ir veikusi piegādi, turklāt, ja viņa nekad nav turējusi rokās piegādājamo zeltu, tas varētu liecināt vai nu par to, ka kāds vienmēr ir gājis ar viņu kopā, vai arī viņa nav piedalījusies zelta piegādē. Tiesa šos liecinieces izteikumus nav apsvērusi, tādējādi neradot skaidrību par piegādes apstākļiem. Tāpat, vērtējot [pers. D] liecību, kurš liecībā norādīja uz [pers. C] kā personu, kurš faktiski pārvaldījis SIA „STW” un ir sagādājis zeltu, tiesa bez jebkāda šīs liecības novērtējuma secināja, ka SIA „STW” pārvaldījis [pers. C], turklāt darījumus kārtoja [pers. D].

Tiesa, vērtējot [pers. B] liecību par to, ka dažās pavadzīmēs viņas parakstu ir atveidojis [pers. D], apšaubījusi šādas rīcības lietderību. Taču tālāk tiesa pieļauj, ka var būt situācijas, ka paraksta tiesīgā persona nav sasniedzama un tad dokumentus paraksta kāds cits. Ņemot vērā to, ka [pers. D] nevēlējās tikt identificēts, tad, iespējams, šī iemesla dēļ viņš šos dokumentus ir parakstījis ar [pers. B] vārdu. Tiesa secinājumu, ka šāda situācija, ka paraksts bija jāatveido, tomēr varēja iestāties, jo [pers. B] varēja būt prombūtnē, bet [pers. D] nevēlējās tikt identificēts, ir balstīts uz līdzīgu pieredzi citās lietās. Taču šāds fakts konkrētajā gadījumā varētu būt noskaidrojams ar pierādījumiem, ko tiesa nepamatoti aizvietojusi ar vispārīgu pieņēmumu. Tādējādi atzīstams, ka šis secinājums ir balstīts uz pieņēmumu. Ar šādu pieņēmumu tiesa ir izskaidrojusi situāciju, kāpēc [pers. D] vajadzēja atveidot [pers. B] parakstu apstākļos, kad [pers. B] [pers. D] bija izsniegusi pilnvaru, lai rīkotos SIA „STW” vārdā, pēc būtības modelējot hipotētisku situāciju, lai gan šādi fakti varētu tikt noskaidroti tiesas procesa gaitā. Šeit arī jāatzīmē, ka tiesa, modelējot iespējamo situāciju, ir norādījusi, ka [pers. D] nav lūdzis izsniegt pilnvaru [pers. B], lai netiktu identificēts. Taču tas ir pretrunā ar [pers. B] liecību, kurā viņa apstiprinājusi, ka [pers. D] šāda pilnvara tika izsniegta. Līdz ar to tiesai tas bija jāvērtē.

Tāpat tiesa konstatējusi, ka gan [pers. B], gan [pers. D] liecināja, ka abi pieteicējas filiālē vienmēr tikušies ar darbinieci Kristīni. Tiesa atzina, ka liecinieki ir saskaņojuši liecības, turklāt kļūdoties attiecībā uz darbinieces vārdu, jo darbiniece vārdā Kristīne pie pieteicējas strīdus periodā nebija nodarbināta. Vienlaikus tiesa konstatējusi, ka [pers. B] neatcerējās pieteicējas darbinieci [pers. E], kura pieteicējas darbinieku liecībās ir norādīta kā persona, kas ir komunicējusi ar SIA „STW”. Tiesa, novērtējot šīs liecības, atzina, ka apstāklis, ka [pers. B] liecināja, ka ir tikusies ar Kristīni, bet pieteicējas darbinieki norāda, ka ar SIA „STW” sadarbojusies [pers. E], nav pamats apšaubīt faktu, ka [pers. B] bija ieradusies pieteicējas filiālē, jo to apstiprina [pers. E] liecības. Savukārt attiecībā uz darbinieces vārdu, [pers. B] un [pers. D], saskaņojot liecības, ir kļūdījušies, kas ir attaisnojams, jo ir pagājis ievērojams laiks kopš attiecīgajiem notikumiem. Tomēr, konstatējot, ka [pers. B] un [pers. D] ir saskaņojuši liecības, tiesa nav vērtējusi, kāpēc bija nepieciešams saskaņot liecības. Tāpat tiesa šo apstākli, ka ne [pers. B], ne [pers. D] neatcerējās īsto darbinieces vārdu, nenovērtēja kopsakarā ar apstākli, ka [pers. B] neatcerējās [pers. E], šim apstāklim vispār nepievēršot uzmanību.

Tiesa kā būtisku apstākli uzsvērusi, ka [pers. B] ir personīgi parakstījusi veidlapu „Informācija par juridisko personu” un šī informācija ir darīta zināma Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas dienestam. Taču šis apstāklis būtu vērtējams kopsakarā ar citiem apstākļiem, kuri raksturo darījuma norisi. Taču virkne nepilnību pierādījumu par darījumu ar SIA „STW” faktisko norisi vērtējumā nerada pārliecību par to, ka darījumi tiešām ir notikuši tādā veidā, kā to vērtē tiesa, un nesniedz skaidru priekšstatu par darījuma norisi. Līdz ar to šāds arguments viens pats nevar kalpot par pamatu, lai atzītu, ka preci pieteicējai piegādāja SIA „STW”. Tas pats ir attiecināms uz citu pierādījumu vērtējumu (e-pasta saraksti), jo visi pierādījumi ir novērtējami savstarpējā kopsakarā.

[16] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 247.panta otrajai daļai tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma [153.pantu](https://likumi.lv/ta/id/55567#p153) nav nepieciešams pierādīt. Savukārt pierādījumu novērtēšanas principi nostiprināti Administratīvā procesa likuma 154.pantā, un tie citstarp paredz, ka pierādījumiem jābūt pārbaudītiem vispusīgi, pilnīgi un objektīvi, pierādījumu novērtējumam jābūt balstītam uz loģikas likumiem, tiesai ir jānorāda, kādēļ vienam pierādījumam dota priekšroka iepretim citam, proti, pierādījumi jānovērtē savstarpējā kopsakarā (panta pirmā un trešā daļa).

Senāts atzīst, ka tiesa, novērtējot pierādījumus, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 247.panta otro daļu un 154.panta pirmo un otro daļu: vairāki tiesas secinājumi ir izdarīti uz pieņēmumu pamata, pierādījumi nav vērtēti savstarpējā kopsakarā, nenorādot, kāpēc vienam pierādījumam dota priekšroka iepretim citam, pierādījumu vērtējums nav balstīts uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī atsevišķos gadījumos pierādījumu vērtējums ir pretējs loģikas likumiem.

Šādos apstākļos spriedums ir atceļams un tiesai no jauna ir jāvērtē visi pierādījumi, ievērojot pierādījumu novērtēšanas principus.

[17] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nepamatoti liegusi pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tā iemesla dēļ, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par personas identitāti, kas ieradusies vienoties par darījumu jomā, kas prasa īpašus drošības pasākumus. Pieteicēja uzskata, ka ir jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā ar prejudiciālu jautājumu.

Senāts, pirmkārt, norāda, ka, ņemot vērā šajā spriedumā minēto, jautājums par to, vai pieteicēja nav pārliecinājusies par ieradušās personas identitāti, proti, vai notikumi norisinājušies tādā veidā, kā to konstatējusi tiesa, vēl ir atklāts.

Otrkārt, pieteicēja kasācijas sūdzībā pati apgalvo, ka pieteicējas darbinieki ir pārliecinājušies par SIA „EIRO 2001” amatpersonas identitāti, tas arī izriet no pieteicējas darbinieku liecībām. Līdz ar to pieteicējai vairs nebūtu pamata atsaukties uz to, ka pieteicējai nav šāda pienākuma. Ja reiz pieteicēja apgalvo, ka tā ir pārliecinājusies par ieradušās personas identitāti, tad tiesai tas ir jāpārbauda un, ja šādi apstākļi neapstiprinās, tad tas ir pamats secinājumam, ka pieteicēja sniegusi sagrozītu informāciju par lietas apstākļiem, kas ir atbilstoši jānovērtē.

Treškārt, jautājums par to, vai uzņēmējam ir pienākums pārliecināties par personas, kas piedalās darījumā, identitāti, jau ir atrisināts gan Eiropas Savienības Tiesas, gan arī Senāta praksē (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā SC Paper Consult SRL, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775, 51. un 52.punkts ar tur minētajām atsaucēm uz judikatūru; Senāta 2014.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-132/2014 (A42936709) 9. un 10.punkts ar tur minētajām atsaucēm uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru*), un tā paredz, ka vispārīgi šāds pienākums nepastāv, tomēr, ja konkrētā situācija to saprātīgi prasa, tad tas ir attiecīgi jānovērtē.

Līdz ar to vēršanās Eiropas Savienības Tiesā ar tādu pašu jautājumu nav lietderīga.

[18] Pieteicēja argumentējusi, ka tiesa pieteicējas pienākumu pārliecināties par darījuma partnera identitāti nepamatoti balstījusi uz apstākli, ka pieteicēja darbojas tādā jomā, kur ir jāievēro īpaši drošības pasākumi, tostarp nepamatoti balstoties uz Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumu, jo pieteicēja nav šā likuma subjekts.

Šis pieteicējas arguments nav saprotams apstākļos, kad pati pieteicēja ir vērsusies attiecīgajās iestādēs par konkrētajiem darījumiem, tātad, acīmredzot uzskatot, ka šī ir darbības sfēra, kur pastāv iepriekš minētajā likumā paredzētie riski, un šo faktu izmanto kā vienu no pamatiem, kas apliecina pieteicējas godprātību. Līdz ar to Senāts nesaskata, kāpēc lai tiesa būtu ierobežota apsvērt šo apstākli, novērtējot uzņēmējdarbības vidi un riskus, kas būtu jāņem vērā arī pieteicējai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu, 351.pantu un 336.panta trešo daļu, Senāts

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 8.jūnija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai;

atmaksāt SIA „Tavex” samaksāto drošības naudu 71,14 *euro*;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam samaksāto drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.