**Par kriminālatbildību nebrīdināta liecinieka liecību pieļaujamība**

Ja persona nav brīdināta par kriminālatbildību par nepatiesas liecības sniegšanu, personas liecība automātiski nav atzīstama par nepieļaujamu vai nepatiesu. Šis apstāklis ir ņemams vērā, novērtējot liecības ticamību, un vispārīgi tā ir vērtējama pēc tādiem kritērijiem kā tiek vērtēti personu paskaidrojumi.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 20.maija**

**SPRIEDUMS**

Lieta Nr. A420222816, SKA-98/2021

[ECLI:LV:AT:2021:0520.A420222816.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0520.A420222816.11.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Dzintra Amerika, Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Dobeles dzirnavnieks” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 29.aprīļa lēmuma Nr. 30.2-22.7/3070 atcelšanu, sakarā ar AS „Dobeles dzirnavnieks” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 29.augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai AS „Dobeles dzirnavnieks” pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2013.gada 1.janvāra līdz 2014.gada septembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2013.gadu. Auditā secināts, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Satiksme-K”, SIA „InterEstate” un SIA „ZRS Baltija” par lopbarības ražošanas izejvielu iegādi faktiski nav notikuši atbilstoši darījumu dokumentiem un ka pieteicēja to zinājusi. Tādēļ pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, aprēķināts papildu maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis, kā arī noteikta šo nodokļu nokavējuma nauda un soda nauda. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 29.aprīļa lēmumu Nr. 30.2-22.7/3070.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2018.gada 29.augusta spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] SIA „Satiksme-K” un SIA „InterEstate” darījumos ar pieteicēju iesaistītas kā starpnieces. Atbilstoši nozares pārstāvja paskaidrojumiem starpnieku iesaiste pārtikas un dzīvnieku barības izejvielu darījumos ir ierasta komercprakse. Tomēr konkrētajā gadījumā šāda barības izejvielu piegādes shēma īstenota nolūkā ķēdē iesaistītajām personām gūt fiskāla rakstura priekšrocības. SIA „Satiksme-K” un pēc tam izveidoto un darījumos iesaistīto SIA „InterEstate” pārstāvēja vienas un tās pašas fiziskās personas [pers. A] un [pers. B]. Publiski pieejamās ziņas liecina, ka SIA „Satiksme-K”, uzsākot sadarbību ar pieteicēju 2010.gadā, nebija iepriekšējas pieredzes lopbarības izejvielu tirdzniecībā, nebija tiesību darboties dzīvnieku pārtikas apritē un arī finansiālais stāvoklis neliecināja par spējām vairumā iepirkt un piegādāt dārgas izejvielas. Tādēļ SIA „Satiksme-K” nevar uzskatīt par reālu sojas spraukumu tirdzniecības starpnieci. Pieteicējai bija zināms, ka [pers. A] gan iepriekš, gan arī laikā, kad sadarbojās ar pieteicēju kā SIA „Satiksme-K” pārstāvis, strādāja AS „Tukuma straume”, kas tāpat kā pieteicēja ražo dzīvnieku barību. Līdz ar to nav šaubu, ka [pers. A] bija zināms dzīvnieku pārtikas izejvielu tirgus, lielākie piegādātāji un cenu politika. Taču šaubas rada attiecīgās personas rīcības godprātīgums, piedāvājot konkurējošam uzņēmumam savus starpnieka pakalpojumus. Tāpat ir apšaubāmas [pers. A] finansiālās iespējas patstāvīgi uzsākt sojas spraukumu piegādi lielākajiem Latvijas uzņēmumiem. Minēto apstākļu kopums rūpīgam saimniekam liktu apdomīgi izvērtēt, vai veidojama sadarbība ar šādu partneri.

Lai gan Lietuvā reģistrētais uzņēmums *A.Kaveckio im.* „*Grūdoteka”* (turpmāk – uzņēmums *Grūdoteka*) un pieteicēja noliedz tiešu sadarbību sojas spraukumu piegādē, no lietā esošās elektroniskās sarakstes izriet, ka pieteicēja ar minēto uzņēmumu saskaņoja pasūtījumu nepastarpināti. Tas, ka attiecīgā vēstule tika nosūtīta uzņēmumam *Grūdoteka*, pieteicējai un SIA „InterEstate”, pierāda, ka starp iesaistītajām personām pastāv vienošanās par preču piegādes shēmu, izmantojot kā starpnieku SIA „InterEstate”, lai gan faktiski pasūtījumu uzņēmumam *Grūdoteka* veic pieteicēja pati.

Jau pirmajā sadarbības gadā darījumu summa sasniedza 669 708,02 latus, 2011.gadā – 1 600 267,76 latus, bet 2012.gadā – 1 873 582,98 latus. Pieteicēja preces ne tikai iegādājās, bet arī pārdeva. Tomēr jau no 2011.gada marta SIA „Satiksme-K” vairs nenorēķinājās ar pieteicēju par tās piegādāto preci, uzkrājot parādu pusmiljona latu apmērā. Tā rezultātā tapa aizdevuma līgums un galvojuma līgums ar [pers. A] un I. [pers. B]. Galvojuma līgumiem nav faktiska seguma, jo minētajām personām nav automašīnu vai nekustamo īpašumu. Sadarbības turpināšana ar konkrēto starpnieku izejvielu piegādē, neskatoties uz tā maksātnespēju, nav ekonomiski pamatota. Ja starpnieks nespēj norēķināties ar pieteicēju par iegādāto preci, tam nav arī līdzekļu, par ko iegādāties preci, ko pārdot pieteicējai. Ievērojot vēlāk starp SIA „Satiksme-K”, pieteicēju un uzņēmumu *Grūdoteka* noslēgtos trīspusējos līgumus, pieteicējai bija zināms par SIA „Satiksme-K” parādu uzņēmumam *Grūdoteka*. Minētais līgums tieši norāda, ka starpniekam bijusi tikai formāla loma. Visas iesaistītās puses zināja, ka uzņēmuma *Grūdoteka* pārdotā prece ir paredzēta pieteicējai un ka tieši pieteicēja par to norēķinās. Turklāt no 2013.gada 13.marta rēķina redzams, ka no kopējās summas 13 041,60 *euro* SIA „Satiksme-K” reāli saņem tikai 30,75 *euro*. Tātad ir acīmredzams, ka SIA „Satiksme-K” nav spējīga samaksāt pievienotās vērtības nodokli, un to nevarēja nezināt arī pieteicēja.

Neraugoties uz SIA „Satiksme-K” parādiem, pieteicēja turpināja sadarbību ar citu [pers. A] izveidotu uzņēmumu SIA „InterEstate”, kura pārņēma SIA „Satiksme-K” parādus un slēdza trīspusējos līgumus, lai gan attiecīgā uzņēmuma pamatkapitāls, iepriekšējā pieredze un apgrozāmie līdzekļi neliecināja par SIA „InterEstate” spēju pildīt uzņemtās saistības. Arī SIA „InterEstate” vēlāk tika pasludināta par maksātnespējīgu. Šādos apstākļos pieteicējas saimnieciskā darbība neatbilst izpratnei par normālu komercdarbības jēgai atbilstošu darījumu partneru izvēli un darījumu kontroli. Pieteicējas un A. Grīnberga sadarbības patiesie motīvi balstīti savstarpējā interesē samazināt maksājamos nodokļus.

Ņemami vērā arī SIA „InterEstate” audita rezultāti, no kuriem skaidri izriet, ka preču piegādes ķēde caur [pers. A] piederošiem uzņēmumiem organizēta mērķtiecīgi, lai izvairītos no pievienotās vērtības nodokļa samaksas. Konstatēto apstākļu kopums apstiprina pieteicējas apzinātu iesaistīšanos pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas shēmā nolūkā gūt fiskālās priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[3.2] Dienests pamatoti apstrīdēja arī pieteicējas darījumus ar SIA „ZRS Baltija”.

Konstatējama šāda noformēto darījumu ķēde: SIA „Rabat” – SIA „Sonora AB” – SIA „Eskolo” – SIA „Germes Ltd” – SIA „ZRS Baltija” – pieteicēja. Šajā ķēdē visi piegādes darījumi veikti iekšzemē, taču no pavaddokumentiem izriet, ka strīdus preces transportētas no Lietuvas uz pieteicējas uzņēmumu Dobelē. Preču transportu pasūtīja un apmaksāja Lietuvā reģistrēts uzņēmums *Kauno Grudai*. Tādējādi preču faktiskā kustība neatbilst noformētajai preču piegādes ķēdei. Lietā iegūtie pierādījumi apstiprina, ka starp SIA „Eskolo”, SIA „Germes Ltd” un SIA „ZRS Baltija” noformēti dokumenti par faktiski neesošiem darījumiem (norādīto piegādātāju rīcībā nebija attiecīgās preces). Tā kā transporta pavadzīmēs (turpmāk – CMR) ir informācija par preču nosūtītāju un preču iekraušanas vietu, pieteicējai bija zināms, ka preces tiek piegādātas no uzņēmuma *Kauno Grudai*. Neraugoties uz noformēto darījumu ķēdi ar vairākiem starpniekiem Latvijā, pieteicēja faktiski iepirka sojas spraukumus caur vienu starpnieku no Lietuvas uzņēmuma.

SIA „ZRS Baltija” nav pieredzes attiecīgajā specifiskajā tirgū un no 2013.gada pārskata neizriet, ka uzņēmumam ir finansiālas iespējas veikt liela apjoma darījumus. Būtu sagaidāms, ka pieteicēja apsvērtu šos apstākļus, ja vēlētos izslēgt sadarbību ar nodokļu krāpšanā iesaistītām personām. Pieteicēja sojas spraukumus iegādājusies no SIA „ZRS Baltija”, lai gan uzņēmums *Kauno Grudai* ir lopbarības izejvielu tirgū Baltijā labi zināms tirgotājs un pieteicēja bijusi šā uzņēmuma pastāvīgā kliente. Konkrētā gadījuma apstākļi liecina, ka starp iesaistītajām pusēm pastāv vienošanās par preču piegādi ar SIA „ZRS Baltija” starpniecību nolūkā samazināt maksājamo nodokli. Par to liecina tas, ka pieteicēja dienestam apgalvojusi, ka nezina, kas ir SIA „ZRS Baltija” sadarbības partneris, lai gan no CMR bija redzams, ka preci piegādā uzņēmums *Kauno Grudai* no Lietuvas. Pieteicēja jau pirmajā pasūtījumā pasūtījusi 300 tonnu sojas spraukumus, kas ir pretrunā pieteicējas darbinieces liecībā teiktajam, ka sadarbība sākusies ar mazumiņu. Tas liecina, ka pieteicējai bija zināma darījuma patiesā nozīme. No pierādījumiem arī izriet, ka piedāvājuma pamatā bija uzņēmuma *Kauno Grudai* cenas. Netiešo pierādījumu kopums ir pietiekams, lai atzītu, ka pieteicēja apzināti iesaistījusies darījumos ar SIA „ZRS Baltija”, lai gūtu fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā; pieteicēja zināja par SIA „ZRS Baltija” krāpniecisko shēmu.

[3.3] Dienests pamatoti aprēķināja pieteicējai uzņēmumu ienākuma nodokli. Uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda tiesu praksē tiek attiecināta uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

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

[4.1] Spriedums pamatots ar apstākļiem, kuru dēļ nodokļu maksātājam nevar liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli, proti, darījumu partneru resursu trūkums, nepietiekami aktīvi, pakalpojumu sniegšanas izmaksas. Tiesas vērtējums rada pieteicējai tādu pienākumu pārbaudīt darījumu partneri, kas tai principā nav jādara. Tādējādi spriedums neatbilst Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūrai.

[4.2] Tiesa nepamatoti ņēma vērā darījumu partneru pamatkapitāla lielumu. Arī uzņēmumi ar mazu pamatkapitālu var sasniegt lielu apgrozījumu.

[4.3] Pieteicēja pievienotās vērtības nodokli samaksājusi dubultā – pirmoreiz samaksājot tai izrakstītos rēķinus un otrreiz iemaksājot budžetā dienesta aprēķināto nodokli. Pieteicējai vēl papildus aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda. Tādējādi pieteicēja vairākkārt sodīta par sadarbību ar saviem darījumu partneriem.

[4.4] Tiesa pieļāvusi vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu. Lietā nav vērtēts apstāklis, ka dienests SIA „InterEstate” auditā (kurā pārbaudītais periods daļēji sakrīt ar pieteicējas auditēto periodu) ir pārbaudījis SIA „InterEstate” saimniecisko darbību un atzinis, ka tas ir reāli strādājošs uzņēmums. Auditā netika atzīti tikai SIA „InterEstate” darījumi ar SIA „Agroconsult”, savukārt darījumi ar pieteicēju nav apšaubīti. Tādējādi dienests ir nonācis pie pretējiem secinājumiem par vienu un to pašu darījumu esību.

[4.5] Dienests iepriekšējos divos pieteicējas auditos nebija apšaubījis darījumus ar SIA „Satiksme-K”. Savukārt tiesa spriedumā apšaubījusi darījumus ar minēto partneri jau no 2010.gada, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu.

[4.6] Tiesa nav ievērojusi tiesiskās paļāvības principu, jo dienesta lēmums ir pretējs 2017.gada 7.marta uzziņai par tāda paša veida darījumiem.

[4.7] Tiesa nepareizi izpratusi darījumu būtību, secinot, ka no 2011.gada marta SIA „Satiksme-K” vairs nenorēķinājās ar pieteicēju. Līdz 2011.gada martam pieteicēja bija tā, kas maksāja SIA „Satiksme-K” par piegādāto preci, savukārt pēc tam SIA „Satiksme-K” pārdeva preci pieteicējai un pieteicēja pārdeva preci SIA „Satiksme-K” un norēķini notika ieskaitu veidā. SIA „Satiksme-K” parāds izveidojās tāpēc, ka tā nopirka no pieteicējas vairāk preču, nekā piegādāja pieteicējai.

Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas paskaidrojumus un liecinieku liecības par parāda izveidošanās apstākļiem un to, ka aizdevuma līguma un trīspusējā vienošanās noslēgšana ļāvusi atgūt pieteicējai parādu no darījumu partneriem. Laikā no 2011.gada 13.septembra līdz 2013.gada 7.martam pieteicēja atguva no SIA „Satiksme-K” 148 428,14 *euro* no aizdevuma pamatsummas un 125 967,21 *euro* procentu maksājumos, bet no saistību pārņēmējas SIA „InterEstate” – vēl 154 753 *euro*. Pieteicēja norādīja, ka tai nebūtu izdevies atgūt daļu parāda, ja tā nebūtu ļāvusi sadarbības partneriem turpināt strādāt, bet būtu iesniegusi maksātnespējas pieteikumu. Uz šādu parādu atgūšanas metodi tiesai norādīja arī lietpratējs SIA „Elagro Trade” valdes priekšsēdētājs [pers. C] (tiesas sēdes protokola 6.lpp., lietas 19.sējuma 184.–191.lpp.). Tiesa to nav ņēmusi vērā, vērtējot ekonomisko pamatojumu sadarbības turpināšanai ar SIA „Satiksme-K”.

[4.8] Tiesas aplūkotie apstākļi saistībā ar SIA „Satiksme-K” pārstāvja [pers. A] godaprātu, strādājot AS „Tukuma Straume” un vienlaikus uzsākot patstāvīgu komercdarbību, neattiecas uz pieteicēju.

[4.9] Tiesa nepamatoti secinājusi, ka pieteicēja pēc trīspusējo līgumu noslēgšanas esot bijusi ieinteresēta pirkt izejvielas tikai no attiecīgajiem starpniekiem. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja sadarbojās arī ar citiem starpniekiem.

[4.10] Spriedumā aplūkotā pieteicējas darbinieces saziņa ar uzņēmumu *Grūdoteka* un SIA „InterEstate” notika pēc trīspusējā līguma noslēgšanas. Tiesa to nav ņēmusi vērā.

[4.11] Tiesa spriedumā nav vērtējusi un nav norādījusi, kāpēc nevērtē lietā skaidroto par sojas tirgus specifiku un to, ka pieteicējai ir izdevīgāk sadarboties ar starpniekiem, kuri spēj piegādāt preci tādos daudzumos, kādos pieteicēja attiecīgā brīdī to spēj pārstrādāt, nevis pašai no pārdevēja iegādāties uzreiz liela apjoma kravas, kas prasītu ilgstošu un dārgu izejvielu uzglabāšanu. Pieteicējai ir mazāk iespēju lētāk iegādāties attiecīgo preci, nekā starpniekiem, kas pastāvīgi seko sojas cenām biržā.

[4.12] Tiesa secinājumu par fiktīviem darījumiem pamatojusi ar apstākli, ka prece nopirkta dārgāk, bet pārdota lētāk. Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas un arī lietpratēja paskaidroto, ka attiecīgās preces tiek iegādātas biržā, kur cenas katru dienu var mainīties, un tiek slēgti nākotnes darījumi par fiksētām cenām. Arī liecinieki tiesā liecināja, ka var būt tā, ka neveiksmīga darījuma gadījumā pārdevējs pārdod preci lētāk, nekā pats to iegādājies.

[4.13] Pieteicēja nevarēja zināt, vai SIA „Satiksme-K” ir spējīga samaksāt nodokli.

[4.14] Tiesas secinājums, ka uzņēmums *Grūdoteka* piegādāja pieteicējai citas izejvielas bez starpniekiem, nav pamatots ar pierādījumiem. Pieteicēja preces tieši no minētā uzņēmuma nav iegādājusies.

[4.15] Tiesa nav norādījusi, kādā apmērā un kādā veidā pieteicēja guvusi fiskālās priekšrocības. Ja pieteicēja būtu slēgusi darījumus ar citiem piegādātājiem, pieteicējai tāpat būtu jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis. Nodokli par attiecīgo preču realizāciju Latvijā ir samaksājis uzņēmums *Bunge*, no kā preces iegādājās uzņēmums *Grūdoteka*, un arī pieteicēja nodokli samaksājusi (divreiz).

[4.16] Tiesa nav vērtējusi [pers. A] elektronisko saraksti ar pieteicēju un uzņēmumu *Grūdoteka*,un nav norādījusi, kāpēc šī sarakste netiek vērtēta. No sarakstēm redzams, ka tika risināti ikdienas komercdarbības jautājumi ar piegādātājiem par reālām preču piegādēm, kvalitāti, cenām; vēstulēs ir sūtīta informācija par transportlīdzekļiem, šoferu vārdi, uzvārdi, mašīnas numurs, vieta, no kuras prece tiek vesta, un piegādes adrese; no izdrukām redzams, ka piegādātāji sūta sadarbības līgumus, rēķinus, kvalitātes sertifikātus. Līdz ar to nav pamata pieņēmumam, ka sabiedrības darījumos iesaistītas tikai formāli.

[4.17] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka preces pārdevējs un nosūtītājs var nebūt viena un tā pati persona, ja preces neatrodas pie pārdevēja. Lietā esošie CMR pierāda, ka uzņēmums *Kauno Grudai* bija tikai preču nosūtītājs, pie kura prece glabājās, nevis ka pieteicēja preci pirka tieši no minētā uzņēmuma. Turklāt pieteicēja preču nosūtītāju var uzzināt tikai pēc tam, kad ir saņēmusi attiecīgo pavadzīmi, nevis darījuma slēgšanas laikā. Fiktīvi darījumi var būt tikai tālākā darījumu ķēdē – starp SIA „Germes Ltd” un SIA „Eskolo”. Pieteicēja šajos darījumos nav iesaistīta un uzzināja par tiem tikai tiesvedības laikā.

[4.18] Tiesa nepareizi novērtējusi trūkumus CMR – tie nevar būt pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.19] Darījumu partnera bilances dati uz 2013.gada 31.decembri nepierāda uzņēmuma finanšu līdzekļu pieejamību visa gada laikā. No SIA „ZRS Baltija” gada pārskata redzams, ka tās apgrozījums 2013.gadā bija 821 188 *euro*, kas liecina par līdzekļu pieejamību, bet tiesa to nav vērtējusi.

[4.20] Tiesa, vērtējot liecinieces [pers. D] liecību, uzskatījusi, ka darījums par 300 tonnu sojas spraukumu iegādi ir liels, taču nav šo apjomu novērtējusi kopsakarā ar kopējiem pieteicējas iepirkumu apjomiem – pieteicēja gada laikā nopērk no 7000 līdz 8000 tonnas šīs izejvielas, savukārt 300 tonnas sojas spraukumu pietiek aptuveni divām nedēļām.

[4.21] Tiesa pieļāvusi vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu. Dienests līdzvērtīgos faktiskajos apstākļos darījumus ar SIA „DNBS” atzinis par faktiski notikušiem, savukārt darījumus ar SIA „Satiksme-K”, SIA „InterEstate”, SIA „ZRS Baltija” atzinis par fiktīviem.

[4.22] Tiesa spriedumā atteikusies vērtēt [pers. E] liecību, pamatojoties uz to, ka lietai nav pievienots liecinieka apliecinājums, ka viņš ir brīdināts par kriminālatbildību par apzināti nepatiesas liecības sniegšanu (Administratīvā procesa likuma 227.panta trešā daļa). No tiesas sēdes protokola redzams, ka tiesa ir izskaidrojusi lieciniekam viņa tiesības un pienākumus un brīdinājusi par kriminālatbildību. Ja apgabaltiesa tomēr konstatēja, ka šāda apliecinājuma nepievienošana lietai liedz izmantot šīs personas liecību, tai vajadzēja izsaukt un pratināt liecinieku pašai.

Turklāt, neraugoties uz to, ka tiesa norādīja, ka attiecīgo liecību nevērtēs, tā tomēr spriedumā ir izteikusies par liecības ticamību. Līdz ar to tiesas spriedumā ir pretrunas.

[4.23] Tā kā pieteicēja preces saņēma un izmantoja savā saimnieciskajā darbībā, tad pieteicēja arī pamatoti iekļāva saimnieciskās darbības izdevumos maksu par iegādātajām precēm. Tiesu prakses atziņas, ka pievienotās vērtības nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli aprēķina, pamatojoties uz vieniem un tiem pašiem attaisnojuma dokumentiem, ir piemērojamas tikai tajos gadījumos, kad preces faktiski vispār nav saņemtas.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un norāda turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Pieteicējai ir jāpārbauda savu potenciālo darījumu partneru spēja veikt konkrētus darījumus, kā arī, ja ir bijusi iepriekšējā sadarbība, tad ir jāizvērtē, cik sekmīga tā ir bijusi.

[5.2] Attiecībā uz dubultu nodokļa aprēķinu (dubultās sodīšanas aizliegumu) norādāms, ka pieteicējas pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokli budžetā izrietēja no normatīvajiem aktiem, savukārt izvērtējot darījumus, dienests secināja, ka darījumi nav notikuši, tādēļ saistībā ar tiem tika noteikta papildu nodokļa samaksa budžetā.

[5.3] Tas, ka darījumu partnera auditā nav izteikti iebildumi pret strīdus darījumiem, pats par sevi nenozīmē, ka dienests tos ir atzinis par notikušiem un ka to pārbaude pieteicējas audita ietvaros vairs nav veicama. Turklāt SIA „InterEstate” auditā netika vērtēti darījumi ar pieteicēju.

**Motīvu daļa**

[6] Izvērtējot apgabaltiesas spriedumu kopsakarā ar kasācijas sūdzības argumentiem, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir atceļams turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz *vispusīgi, pilnīgi un objektīvi* pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Apgabaltiesas spriedumā atspoguļotais pierādījumu novērtējums minētajai normai neatbilst.

[8] Tiesa secināja, ka pieteicējas rīcība, turpinot darījumu attiecības ar SIA „Satiksme‑K” un SIA „InterEstate” apstākļos, kad minētajām personām izveidojies parāds, nav ekonomiski pamatota, jo pieteicējai bija zināms, ka minētais darījumu partneris nespēj norēķināties arī ar citiem saviem sadarbības partneriem un SIA „Satiksme-K” pasludināta par maksātnespējīgu un tās saistības pārņēmusī SIA „InterEstate” ir bez atbilstošas pieredzes un pieder tai pašai fiziskajai personai, kura iepriekš darbojās SIA „Satiksme-K”. Tiesa konstatēja, ka citos gadījumos, kad pieteicēja turpinājusi sadarbību ar personām, kuras tai palikušas parādā, ir saskatāma pieteicējas ekonomiskā interese, lai attiecīgās personas turpina darbību, jo, tā kā attiecīgie partneri ir ražojoši uzņēmumi, pieteicējai to darbības turpināšana ir izdevīga no turpmākas tirdzniecības viedokļa. Savukārt attiecībā uz sadarbības turpināšanu ar SIA „Satiksme-K” un SIA „InterEstate” tiesa šādu pieteicējas ieinteresētību nesaskatīja.

Senāts piekrīt, ka darījumu attiecību uzsākšana vai turpināšana apstākļos, kad tā no normālas komercprakses viedokļa nav ekonomiski pamatota, ir vērā ņemams apstāklis, novērtējot personas iespējamu apzinātu iesaisti ļaunprātīgā vai krāpnieciskā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā. Tomēr, lai nonāktu pie konkrētiem secinājumiem par to, pierādījumi un apstākļi, kas ļauj spriest par darījuma ekonomisko jēgu, novērtējami vispusīgi.

Konkrētajā gadījumā pieteicēja sadarbības turpināšanu ar SIA „Satiksme-K” (un vēlāk ar SIA „InterEstate”) un trīspusēju līgumu slēgšanu pamatojusi ar nepieciešamību atgūt parādu, kas citādi, piemēram, piesakot SIA „Satiksme-K” maksātnespēju, nebūtu iespējams. Pieteicēja norādījusi konkrētas summas (mērāmas vairākos simtos tūkstošu *euro*), kuras tai esot izdevies atgūt uz aizdevuma līgumu un trīspusējas vienošanās pamata, kas savukārt esot noslēgta tieši tādēļ, lai risinātu SIA „Satiksme-K” parādsaistības gan pret pieteicēju, gan uzņēmumu *Grūdoteka*, nepārtraucot SIA „Satiksme‑K” saimniecisko darbību.

Maksātnespējas pieteikšanas gadījumā parāda atgūšanas iespējas var būt ierobežotas ar maksātnespējīgās personas finansiālo stāvokli konkrētajā brīdī. Tādēļ vispārīgi sadarbības turpināšana ar personu, kurai ir grūtības saistību izpildē, ar mērķi atgūt parādu varētu būt ekonomiski pamatota. Sadarbības turpināšana vismaz teorētiski var pavērt plašākas iespējas atgūt izveidojušos parādu ilgākā laika posmā. Tas, kādu rīcības modeli izvēlēties katrā konkrētā situācijā, ir uzņēmuma brīva izvēle, kas parasti balstīta biznesa risku izvērtējumā.

Neraugoties uz minēto un pieteicējas argumentiem par trīspusējās vienošanās slēgšanu un sadarbības turpināšanu ar mērķi atgūt parādu, tiesa šādu iespējamo sadarbības turpināšanas skaidrojumu spriedumā vispār nav vērtējusi.

[9] Tiesa, vērtējot pieteicējas rīcības atbilstību normālam darījumu partnera izvēles procesam, piešķīrusi nozīmi apstāklim, ka pieteicēja pēc SIA „Satiksme-K” maksātnespējas turpinājusi sadarbību ar citu [pers. A] piederošu uzņēmumu SIA „InterEstate”, lai gan tam nav pieredzes nozarē un nav pienācīga apjoma pamatkapitāla. Tomēr šie apstākļi var iegūt arī citu nozīmi, ja tiktu aplūkoti kontekstā ar pieteicējas sniegto sadarbības turpināšanas pamatojumu – parāda atgūšanu (pieteicēja norādījusi konkrētas parāda summas, kuras tai izdevies atgūt arī no SIA „InterEstate”). Tieši sadarbības turpināšana ar „tiem pašiem vēžiem citā kulītē”, ko apgabaltiesa uzskatījusi par problemātisku aspektu, iespējams, var izskaidrot uzticēšanos sadarbības partnerim, neraugoties uz tā pamatkapitāla lielumu vai to, ka pašai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību nav nepieciešamās pieredzes, ja vien atbilstoša pieredze un izpratne par tirgu ir uzņēmuma izveidotājam un vadītājam. Savukārt [pers. A] personīgās zināšanas par nozari un pieteicējas informētību par tām tiesa spriedumā ir atzinusi.

[10] Vienlaikus Senāts uzsver, ka tad, ja vispār preču piegādes ķēdē ir konstatējama krāpšana, nevar izslēgt, ka gan pats parāds, gan tā atlīdzināšanas mehānisms, kas izriet no trīspusējā sadarbības līguma var būt konstruēts mākslīgi, piemēram, ar mērķi formāli pamatot naudas plūsmu starp personām vai citu iemeslu dēļ. Tomēr, lai pārliecinoši secinātu, kāda ir bijusi sadarbības uzsākšana un turpināšanas patiesā jēga arī pēc tam, kad darījumu partneris nonācis maksāšanas grūtībās, vispusīgi novērtējama noslēgto līgumu jēga un faktiskā izpilde. Tāpat nozīme var būt tam, kā tiesiskās attiecības starp pieteicēju un SIA „Satiksme-K” atrisinātas SIA „Satiksme-K” maksātnespējas procesā un attiecīgi vai un uz kāda pamata SIA „InterEstate” turpināja pildīt SIA „Satiksme-K” parādsaistības, kā to apgalvo pieteicēja, ja reiz SIA „Satiksme-K” bija pasludināta maksātnespēja.

[11] Apgabaltiesas spriedumā aplūkoti arī SIA „InterEstate” auditā noskaidrotie apstākļi. Konstatēts, ka SIA „InterEstate” nodarbojusies ar lopbarības izejvielu ievešanu no Igaunijas un Lietuvas un to realizēšanu vietējā iekšzemes tirgū. Ņemot vērā, ka SIA „InterEstate” iegādātās preces pārdeva iekšzemes nodokļu maksātājiem un šie darījumi bija apliekami ar pievienotās vērtības nodokļa 21 procenta likmi, tad SIA „InterEstate” katru mēnesi būtu jāmaksā liels pievienotās vērtības nodoklis valsts budžetā. Taču tā tas nav noticis, jo vienlaikus ir deklarēti darījumi ar neatšifrētiem darījumu partneriem, kur katra darījuma vērtība ir mazāka par 1000 *euro*, un par šiem darījumiem priekšnodoklī atskaitāmais pievienotās vērtības nodoklis katru mēnesi uzrādīts aptuveni tikpat lielā apjomā, cik liels pievienotās vērtības nodoklis būtu iemaksājams budžetā. Konstatēts, ka līdz ar darījumu uzsākšanu ar pieteicēju uzrādītais pārdošanas darījumu apjoms norādīts nosacīti līdzvērtīgs iepirktās produkcijas apjomam, ja vien neskaita neatšifrētos darījumus. Auditā SIA „InterEstate” iesniegusi dokumentus par darījumiem ar SIA „Agroconsult”, kurā darbinieki bija [pers. A] un [pers. B] brālis. Dienests konstatēja, ka šie darījumi faktiski nav notikuši un ka SIA „InterEstate” apzināti deklarējusi darījumus ar neatšifrētiem darījumu partneriem ar nolūku gūt fiskālas priekšrocības un izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas budžetā. Audita rezultātā SIA „InterEstate” papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 1 110 384, 95 latu apmērā.

Apgabaltiesas ieskatā, minētā audita rezultāti apliecina, ka lopbarības izejvielu piegādes ķēde no citu Eiropas Savienības dalībvalstu uzņēmumiem ar [pers. A] uzņēmumu starpniecību līdz gala pircējiem (tostarp pieteicējai) organizēta mērķtiecīgi, lai izvairītos no pievienotās vērtības nodokļa samaksas valsts budžetā. Šie apstākļi ņemti vērā, novērtējot pieteicējas iespējamo informētību par krāpšanu.

No minētajiem spriedumā atspoguļotajiem apstākļiem izriet SIA „InterEstate” manipulācijas ar nodokļa deklarācijām un fiktīvu darījumu dokumentu ar SIA „Agroconsult” noformēšana ar mērķi izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas. Tomēr no sprieduma nav saprotams, kā šie apstākļi var pierādīt *pieteicējas* informētību par iespējamu krāpšanu preču piegādes ķēdē. Pats par sevi fakts, ka kādā preču piegādes ķēdes posmā ir izdarīta krāpšana, neļauj secināt, ka preču saņēmējs to noteikti zinājis vai tam bija jāzina.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa nav vērtējusi SIA „Satiksme-K” un SIA „InterEstate” pārstāvja [pers. A] saraksti ar pieteicēju un uzņēmumu *Grūdoteka*. Tam nevar piekrist. Tiesa šo saraksti spriedumā ir vērtējusi. Tomēr šā novērtējuma rezultātā izdarītie secinājumi nesaskan ar citiem spriedumā paustiem secinājumiem.

Kā norādīts spriedumā, kopumā no lietā esošās elektroniskās sarakstes, uzņēmuma *Grūdoteka* amatpersonas un LSEZ SIA „Dan Store” atbildēm dienestam secināms, ka pieteicēja no [pers. A] saņēma informāciju par sojas spraukumu dienas vai nākotnes cenu, pieteicēja pasūtīja [pers. A] noteiktu daudzumu preces uz konkrētu datumu. Tālāk [pers. A] organizēja transportu, veica konkrētu pasūtījumu uzņēmumam *Grūdoteka*, kurš deva rīkojumu LSEZ SIA „Dan Store” iekraut preci transportā Liepājas ostā un nosūtīt pieteicējai (*apgabaltiesas sprieduma 29.punkts*).

Tiesas spriedumā aprakstītās [pers. A] darbības – cenu noskaidrošana un nosūtīšana pieteicējai, pieteicējas pasūtījumu pieņemšana un pasūtījumu nodošana tālākajam darījumu partnerim, transporta organizēšana, rīkojumu došana iekraut preces – būtībā tieši raksturo aktīvu darījumu īstenošanu. Ja tiesa atzīst, ka pieteicējas darījumu partnera amatpersona aktīvi īstenoja darījumus ar pieteicēju, nav saprotams, kā tas savietojams ar secinājumu, ka darījumi ar attiecīgo darījumu partneri faktiski nav notikuši un ka pieteicējai tas bija zināms.

[13] Novērtējot pieteicējas darījumus ar SIA „ZRS Baltija”, tiesa norādījusi, ka nevērtēs [pers. E] liecību, kas sniegta pirmās instances tiesā. Tiesa secinājusi, ka minētā liecība nav pieļaujams pierādījums, jo lietai nav pievienots [pers. E] parakstīts apliecinājums par to, ka liecinieks ir brīdināts par kriminālatbildību.

Pieteicēja savukārt norāda, ka no tiesas sēdes protokola redzams, ka liecinieks tika brīdināts par kriminālatbildību par nepatiesas liecības sniegšanu. Savukārt, ja apgabaltiesa uzskatīja, ka liecība šā apliecinājuma trūkuma dēļ ir nepieļaujama, tai bija pašai jāuzaicina un jānopratina attiecīgais liecinieks.

Administratīvā procesa likuma 227.panta pirmā daļa noteic, ka pirms liecinieka nopratināšanas tiesa noskaidro viņa personas identitāti, izskaidro tiesības atteikties no liecināšanas un brīdina, ka par apzināti nepatiesu liecību vai par nepamatotu atteikšanos no liecināšanas viņu var saukt pie kriminālatbildības.

Saskaņā ar minētā panta otro daļu pirms nopratināšanas liecinieks paraksta šāda satura apliecinājumu: „ Es, (vārds, uzvārds), apņemos liecināt tiesai par visu, kas man zināms lietā, kurā esmu aicināts kā liecinieks. Man ir izskaidrots, ka par apzināti nepatiesu liecību vai par nepamatotu atteikšanos liecināt mani var saukt pie kriminālatbildības saskaņā ar Krimināllikumu.”

Atbilstoši 227.panta trešajai daļai minēto apliecinājumu ar liecinieka parakstu pievieno lietai.

Administratīvā procesa likums tieši nenoteic procesuālās sekas tam, ka liecinieka pratināšanā nav ievērota Administratīvā procesa likuma 227.panta pirmajā, otrajā un trešajā daļā noteiktā kārtība, kas attiecas uz brīdināšanu par kriminālatbildību. Tomēr Senāts nesaskata, ka minētās kārtības neievērošana automātiski noved pie tā, ka šādas liecības rezultātā iegūtās ziņas ir atzīstamas vienīgi par nepieļaujamām vai nepatiesām. Ir jāpatur prātā, ka liecinieka liecība kā pierādīšanas līdzeklis nezaudē savu jēgu un nozīmi administratīvajā procesā. Personas, kurām ir ziņas par faktiem, kas attiecas uz lietu, ir aicināmas uz tiesas sēdi, lai par tiem liecinātu. Tomēr apstāklis, ka persona nav brīdināta par kriminālatbildību, arī nenozīmē, ka persona vispār nevar izteikties par sev zināmiem ar lietu saistītiem apstākļiem. Jāņem vērā tas, ka šādos apstākļos, proti, nepastāvot iespējamām negatīvām sekām par apzināti nepatiesas liecības sniegšanu, persona var liecināt vieglprātīgāk vai izvēlēties sniegt patiesībai neatbilstošu informāciju. Tādēļ minētais apstāklis ir ņemams vērā, novērtējot sniegto ziņu ticamību, un vispārīgi šāda liecība var tikt vērtēta pēc tādiem kritērijiem kā personu paskaidrojumi.

Konkrētajā gadījumā tiesas sēdes, kurā liecinieks tika nopratināts, protokolā ir ieraksts, ka persona tikusi brīdināta par kriminālatbildību. Tomēr lietai nav pievienots dokuments, kurā persona par to ir parakstījusies. Tādēļ vispirms tiesai būtu jānoskaidro, vai starp lietas dalībniekiem pastāv strīds par attiecīgā liecinieka brīdināšanas faktu. Ja šāda strīda nav, proti, ir konstatēts, ka liecinieks ir brīdināts par kriminālatbildību, tiesai administratīvajā lietā nav pamata liecinieka sniegtās ziņas nevērtēt kā liecinieka liecību. Ja šis apstāklis nav konstatējams, tiesai ir jālemj par šīs personas atkārtotu nopratināšanu tiesas sēdē. Savukārt, ja atkārtota nopratināšana nav iespējama, tiesai personas sniegtās ziņas jāvērtē, kā jau norādīts, ievērojot apstākli, ka persona nav brīdināta par kriminālatbildību par apzināti nepatiesu liecību sniegšanu.

Senāts turklāt konstatē, ka apgabaltiesas spriedumā ir sniegts vērtējums atsevišķām minētās personas liecības daļām, atzīstot, ka liecība nav ticama. Tomēr no sprieduma satura nav skaidri saprotams, vai vērtēta ir tā pati pirmās instances tiesā sniegtā liecība, par kuru apgabaltiesa iepriekš teikusi, ka to nevērtēs apliecinājuma trūkuma dēļ, vai arī tā ir liecība, kas sniegta kriminālprocesa ietvaros Valsts ieņēmumu dienesta Finanšu policijas pārvaldē.

[14] Tiesa konstatējusi, ka preču piegādes pavaddokumentos darījumos ar SIA „ZRS Baltija” figurē cita persona – uzņēmums *Kauno Grudai*. Tiesa tādēļ secinājusi, ka pieteicēja zināja, kas ir patiesais preču pārdevējs un ka tā nav SIA „ZRS Baltija”. Tomēr šajā sakarā ir būtiski vērtēt arī pieteicējas argumentu, ka tad, ja prece piegādes brīdī neatrodas pie tās tiešā darījumu partnera, bet gan citas personas noliktavā, tad pavadzīmē attiecīgā persona tiek uzrādīta kā preces nosūtītājs un tas nebūt nenozīmē, ka pieteicēja pirkusi preci tieši no attiecīgās personas.

Kā norādījusi arī Eiropas Savienības Tiesa, tas, ka prece tieši nav tikusi saņemta no nodokļu rēķina izsniedzēja rokām, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu, bet tam var būt citi iemesli, tostarp divu secīgu vienu un to pašu preču pārdevumu esība, kuras pēc pasūtījuma pirmais pārdevējs tieši transportē otrajam pircējam, kas nozīmē, ka runa ir par divām secīgām piegādēm Sestās direktīvas 5.panta 1.punkta izpratnē, bet tikai vienu faktisku pārvedumu (*Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra sprieduma lietā „Forvards V”, C-563/11, ECLI:EU:C:2013:125, 34.punkts*, *arī 2019.gada 10.jūlija sprieduma lietā „Kuršu zeme” C-273/18, ECLI:EU:C:2019:588, 36.punkts*).

Lietā noskaidrojies, ka vispār lopbarības ražošanas nozarē izplatīta prakse ir iegādāties izejvielas ar starpnieku līdzdalību, un arī konkrētajā gadījumā tiesa atzinusi, ka pieteicēja izejvielas iegādājusies ar starpniecību (no personas, kas nav sākotnējā preces īpašniece). Šādā situācijā ir visnotaļ iespējams, ka prece neatrodas tās personas rīcībā, kura to pārdod pieteicējai, bet gan prece faktiski tiek transportēta (pārdevēja uzdevumā) no tās personas, pie kuras tā tobrīd atrodas, piemēram, sākotnējā preces īpašnieka.

Ievērojot minēto, tiesas aplūkotais apstāklis, ka atbilstoši dokumentiem preces nosūtījusi cita persona, nevis tā, ar ko pieteicēja noslēgusi darījumus par preču iegādi, pats par sevi nevar pierādīt, ka pieteicēja nav pirkusi preces tieši no pavadzīmēs norādītās personas vai ka pieteicējai bija pamats apšaubīt darījumu partnera godaprātu.

[15] Tiesa secinājusi, ka 300 tonnas sojas spraukumu iegāde pirmajā reizē neatbilst pieteicējas darbinieces liecībai, ka pieteicēja sākotnēji preces iegādājusies mazos apjomos. Pieteicēja kasācijas sūdzībā pamatoti norāda, ka jautājums par preču iegādes apjomu aplūkojams kopsakarā ar kopējo attiecīgo preču aprites apjomu pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Proti, lai arī pats par sevi attiecīgais apjoms var šķist liels, tomēr tam var būt pavisam cita nozīme, ja to salīdzina ar to, kādos apjomos uzņēmums vispār mēdz iegādāties attiecīgās preces un ja raugās uz to, kā risks nesaņemt preci attiecīgā apjomā varētu ietekmēt konkrētā uzņēmuma darbību. No apgabaltiesas sprieduma šāds salīdzinošs vērtējums neizriet.

[16] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nav vispusīgi un pilnīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus un lietas dalībnieku argumentus, un tam var būt ietekme uz lietas izskatīšanas iznākumu. Tādēļ apgabaltiesa spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Tā kā jau aplūkotās nepilnības pierādījumu novērtējumā ir pietiekams pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un tiesai, izskatot lietu no jauna, arī pierādījumi ir jānovērtē no jauna, Senāts procesuālās ekonomijas dēļ neatbildēs uz pārējiem kasācijas sūdzības argumentiem, kas attiecas uz atsevišķiem apgabaltiesas veiktā izvērtējuma aspektiem. Senāts nepievēršas arī tiem argumentiem, kas pēc būtības piedāvā alternatīvu pierādījumu novērtējumu. Kasācijas instances tiesas uzdevums nav pašai vērtēt pierādījumus.

Savukārt attiecībā uz argumentiem par citu tiesību normu un tiesību principu pārkāpumiem Senāts norāda turpmāk minēto.

[17] Pieteicēja norāda uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu, jo nav ņemta vērā dienesta sniegta uzziņa, kurā ir atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli līdzīgos darījumos uz tādu pašu dokumentu pamata, kādi iesniegti šajā lietā.

Šajā sakarā jāatgādina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības izmantojamas atbilstoši to jēgai un ka audita ietvaros tiek padziļināti vērtēti konkrētu darījumu apstākļi. Ja auditā konstatēta ļaunprātīga vai krāpnieciska pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošana (kas šajā gadījumā tiesai jānoskaidro, izskatot lietu no jauna), priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas, neraugoties uz to, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir tieši tādi paši dokumenti, kādus dienests savās uzziņās par citiem līdzīgiem darījumiem atzinis par pietiekamu pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai. Arī pieteicējai sniegtajā Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 7.marta uzziņā norādīts, ka priekšnodokļa atskaitījumi, pamatojoties uz pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, pieļaujami tikai tad, ja pieteicējai nav zināmi apstākļi, kas liecina par iespējamo krāpniecību konkrētajā darījumā.

Ievērojot minēto, ja tiesa, izskatot lietu no jauna, konstatētu pieteicējas apzinātu iesaisti ļaunprātīgā nodokļa sistēmas izmantošanā vai krāpšanā, dienesta uzziņa nevarētu kalpot par pamatu, lai, atsaucoties uz tiesisko paļāvību, ļautu pieteicējai atskaitīt priekšnodokli.

[18] Saistībā ar argumentu par vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumiem pieteicēja norāda, ka dienests līdzvērtīgos faktiskajos apstākļos darījumus ar SIA „DNBS” atzinis par notikušiem, savukārt darījumus ar SIA „Satiksme-K”, SIA „InterEstate”, SIA „ZRS Baltija” atzinis par fiktīviem. Tāpat pieteicēja norāda, ka dienests SIA „InterEstate” auditā (kurā pārbaudītais periods daļēji sakrīt ar pieteicējas auditēto periodu) ir pārbaudījis SIA „InterEstate” saimniecisko darbību un būtībā atzinis, ka pieteicējas darījumu partneris ir reāli strādājošs uzņēmums. Minētajā auditā netika atzīti tikai SIA „InterEstate” darījumi ar SIA „Agroconsult”, bet darījumi ar pieteicēju neesot apšaubīti. Tādējādi dienests esot nonācis pie pretējiem secinājumiem pat par vienu un to pašu darījumu esību.

Tam, kādēļ dienests auditā vienus darījumus neapšauba, bet citus, šķietami līdzīgus, uzskata par nenotikušiem, vai arī viena darījumu partnera auditā konkrētus darījumus neapšauba, bet otra darījumu partnera auditā tos pašus darījumus atzīst par nenotikušiem, var būt dažādi izskaidrojumi. Tā var notikt, piemēram, dienesta pieļautu kļūdu dēļ vai tādēļ, ka attiecībā uz konkrētajiem darījumiem konkrētajos auditos izdevies savākt atšķirīgu pierādījumu bāzi. Apstāklis, ka tajā pašā auditā nav apšaubīti līdzīgi darījumi vai citas personas auditā nav apšaubīti tie paši darījumi, vēl nenozīmē, ka arī visi dienesta konstatētie faktiskie apstākļi par katru no šiem darījumiem katrā auditā bijuši identiski. Pat ja tā tomēr būtu, jāuzsver, ka jebkurā gadījumā ar vienlīdzīgas attieksmes principu nevar pamatot prettiesiskas situācijas radīšanu vai saglabāšanu. Proti, kā Senāts skaidrojis citā lietā, vienlīdzīgas attieksmes princips neatbrīvo tiesu no nepieciešamības veikt padziļinātu pierādījumu pārbaudi. Ja šādas padziļinātas pārbaudes rezultātā tiesa secina, ka strīdus darījumi ir pamatoti apstrīdēti, tad atsaukšanās uz vienlīdzību šo secinājumu nevar mainīt. Līdz ar to tam procesa dalībniekam, kurš grib atsaukties uz darījumu īstumu, tik un tā jākoncentrējas uz argumentiem, kuri attiecas uz šo darījumu būtību (*Senāta 2020.gada 22.decembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-364/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1222.A420171816.9.L) 6.punkts*).

Tādējādi minētais arguments nevar būt pamats Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanai, ja tiesa, izskatot lietu no jauna, konstatētu, ka pierādījumi apstiprina pieteicējas apzinātu iesaisti ļaunprātīgā vai krāpnieciskā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanā.

[19] Arī pieteicējas argumenti par Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pārkāpumu, tiesai vērtējot un apšaubot arī tādus darījumus, kurus dienests iepriekš veiktā auditā nav apšaubījis, nav pamatoti. Lai novērtētu konkrētajā lietā dienesta apšaubītos darījumus, tiesa nav ierobežota attiecībā uz to, cik senus apstākļus ņemt vērā un vai dienests iepriekš citos auditos darījumus ar konkrēto personu ir apšaubījis vai nav. Attiecīgie apstākļi var ļaut tiesai gūt priekšstatu par strīdus darījumos iesaistīto personu saistību, sadarbību un mērķiem.

[20] Pieteicēja uzskata, ka, tā kā preces faktiski ir saņemtas, tad neatkarīgi no secinājumiem par pievienotās vērtības nodokli, tai bija tiesības iekļaut preču iegādes izmaksas saimnieciskās darbības izmaksās, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli. Savukārt tiesu prakses atziņa, ka pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā ņemami vērā vieni un tie paši apsvērumi, pieteicējas ieskatā, piemērojama tikai tajos gadījumos, kad preces faktiski vispār nav saņemtas.

Šādam uzskatam nevar piekrist. Senāts jau 2013.gada 12.jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-21/2013 (A42687307**)** norādījis turpmāk minēto.

Gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību” normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ nav pamata uz abiem minētajiem nodokļiem turpmāk veidot atšķirīgu skatījumu gadījumos, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu. Tādēļ arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja arī nodokļu administrācijai un pēc tam arī tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu (respektīvi, ka darījums faktiski noticis tieši ar minēto darījumu partneri), ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšanā ar nodokļiem (*minētā sprieduma 19.punkts*).

Tātad arī tad, ja nodokļu maksātājs preci faktiski ir saņēmis, taču ir apzinājies, ka darījums nenotiek ar dokumentos norādīto darījumu partneri, dienestam ir pamats koriģēt ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu apmēru, izslēdzot attiecīgo preču iegādes izmaksas no saimnieciskās darbības izdevumiem, līdzīgi kā tas būtu pieteicējas aprakstītajā situācijā, kad preces nav saņemtas vispār.

[21] Pieteicēja iesniegusi Senātā papildu paskaidrojumus „par atbildētāja viedokļa maiņu”, kuros norādīts uz finanšu ministra publiskiem izteikumiem, ka dienests, iespējams, neiedziļinās uzņēmēju argumentos un datu analīzē, ka atsevišķi dienesta darbinieki bijuši iesaistīti noziedzīgos nodarījumos un ka dienesta ģenerāldirektores uzdevums ir izskaust pasūtījuma auditus. Pieteicēja norāda, ka attiecīgie izteikumi saistāmi arī ar pieteicējai veikto auditu. Pieteicējas ieskatā, minētais norāda uz iespējamu ministra informētību, ka ir personas, kuras no lielākiem komersantiem mēģina izspiest naudu, norādot, ka pretējā gadījumā dienests aprēķinās nodokli.

Iepazīstoties ar attiecīgajiem paskaidrojumiem un tiem pievienotajiem dokumentiem (internetā publicētas intervijas ar finanšu ministru izdruka), Senāts konstatē, ka finanšu ministrs intervijā masu medijam vispārīgi norādījis uz iespējamām nepilnībām un problēmām Valsts ieņēmumu dienesta darbā un uzdevumiem to novēršanai. Attiecīgā intervija nav tieši attiecināma vai saistāma ar pieteicējai veikto auditu, un to nekādi nevar uzskatīt par atbildētāja viedokļa maiņu konkrētā lietā, kā to paskaidrojumos traktē pieteicēja. Pat ja ministra rīcībā ir ziņas par to, ka vispār ir sastopami gadījumi, kad veikti tā saucamie pasūtījuma auditi un dienesta darbinieki ir iesaistījušies noziedzīgos nodarījumos, tas neļauj automātiski pieņemt, ka tā noticis arī konkrētajā gadījumā. Tas, vai dienests audita rezultātā pamatoti aprēķinājis pieteicējai papildu maksājamos nodokļus, noskaidrojams, pārbaudot konkrētās lietas apstākļus un novērtējot pierādījumus.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 29.augusta spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Atmaksāt AS „Dobeles dzirnavnieks” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.