**Pierādījumu attiecināmības jautājuma risināšana tiesā**

Pierādījuma izprasīšana un pieņemšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam (tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā) un 305.panta otrajai daļai (ja nepieciešams, tiesa uzdod administratīvā procesa dalībniekiem iesniegt papildu pierādījumus vai izprasa tos pati) dot tiesības procesa dalībniekiem uz pārliecību, ka tiesas pieņemtie pierādījumi ir nepieciešami un attiecināmi uz lietu. Līdz ar to tiesai ir jānovērtē visi lietā iegūtie pierādījumi, tostarp, arī lai neradītu šaubas par procesa taisnīgumu.

Ja kāda pierādījuma iegūšanas procesā nav bijis tik skaidrs, ka pierādījumam nav nozīmes strīda izšķiršanā, vai arī tiesa ir kļūdījusies, iegūstot tādus pierādījumus, kuriem nav nozīmes lietā, tad spriedumā ir jāpamato, kāpēc konkrētais pierādījums netiek vērtēts. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties tikai ar konstatējumu, ka pierādījums nav attiecināms uz izskatāmo lietu, ir jānorāda arī iemesls.

Visefektīvāk pierādījumu attiecināmības jautājums ir risināms jau tiesas procesa gaitā, veltot tam nepieciešamo laiku un, ja nepieciešams, izvērstākas diskusijas, lai, piemēram, panāktu procesa dalībnieku vienotu skatījumu uz konkrēta pierādījuma nozīmi lietā, lai izprastu konkrēto pierādījumu nozīmi lietā un nošķirtu būtisko no nebūtiskā, lai tādējādi vēlāk nenoslogotu spriedumu ar tādu pierādījumu vērtējumu, kuriem lietā, iespējams, nav nozīmes. Taču, ja pierādījums ir iegūts un pievienots lietas materiāliem, tas ir jāvērtē tiesas spriedumā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 22.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420643611, SKA-45/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1122.A420643611.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1122.A420643611.2.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Cronimet Latvia” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 27.septembra lēmuma Nr. 22.4.7/66176 atcelšanu, mantisko zaudējumu atlīdzināšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa un nokavējuma naudas atmaksu, sakarā ar SIA „Cronimet Latvia” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.septembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Cronimet Latvia” pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2010.gada marta līdz decembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2010.gadu. Auditā apšaubīts, ka pieteicēja ir saņēmusi preces – metāllūžņus – no SIA „Randus”, SIA „Horteks”, SIA „ Litavnieks un Ko”, SIA „Elsmi”, SIA „Pokeritos” un SIA „Latagroprodukt”, ievērojot to fiktīvo raksturu un darbības veidu, kā arī faktu, ka atsevišķām sabiedrībām nav licences darbībai ar metāllūžņiem, to, ka šīs sabiedrības pēc minētajiem darījumiem ir izslēgtas no pievienotās vērtības nodokļu maksātāju reģistra, tāpat ņemot vērā informāciju par pārvadājumos iesaistītajiem pārvadātājiem un transportlīdzekļiem. Tā rezultātā pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un aprēķināta soda nauda, kā arī veiktas korekcijas uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā par 2010.gadu, palielinot apliekamo ienākumu un papildus aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 27.septembra lēmumu Nr. 22.4.7/66176, ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts, kā arī noraidīts pieteicējas lūgums atlīdzināt mantiskos zaudējumus.

[2] Pieteicēja pārsūdzēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu administratīvajā tiesā, vienlaikus lūdzot atlīdzināt mantiskos zaudējumus un izdot labvēlīgu administratīvo aktu par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa un nokavējuma naudas atmaksu.

Administratīvā rajona tiesa ar 2014.gada 3.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 27.septembra spriedumu pieteikumu daļā par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu, mantisko zaudējumu atlīdzināšanu, kā arī labvēlīga administratīvā akta izdošanu daļā par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu noraidīja. Tiesa izbeidza apelācijas tiesvedību lietā daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu daļā par nokavējuma naudas atmaksu. Tiesas spriedums, citastarp pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli var atskaitīt, ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta „a” apakšpunktā un 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktos priekšnoteikumus. Līdz ar to ir pārbaudāms, vai pieteicējas darījumos ar SIA „Randus”, SIA „Horteks”, SIA „ Litavnieks un Ko”, SIA „Elsmi”, SIA „Pokeritos” un SIA „Latagroprodukt” šie priekšnoteikumi ir izpildīti.

[3.2] Pieteicējas darbinieki – prokūrists [pers. A] un grāmatvede [pers. B], kuri faktiski nodarbojās ar darījumu slēgšanu un preces pieņemšanu auditējamā periodā, – detalizēti liecināja par darījumu norisi, apgalvojot, ka ar visiem darījumu partneru valdes locekļiem tikušies personīgi, vienojušies par darījumiem, pārbaudījuši personu identitātes, nekādu starpnieku vai pilnvarotu personu nav bijis, visi darījumi veikti tieši ar valdes locekļiem. Tāpat [pers. B] apgalvoja, ka prece tika pieņemta tikai no licencētiem uzņēmumiem.

Savukārt auditā un arī tiesvedības laikā ir noskaidrots, ka liecinieki sniedz nepatiesu un lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu informāciju, kas neapstiprinās ar citiem pierādījumiem lietā, tostarp ar pieteicējas darījumu partneru sniegtajām liecībām.

[3.3] SIA „Randus” amatpersona [pers. C], SIA „ Litavnieks un Ko” amatpersona [pers. D] un SIA „Pokeritos” amatpersona [pers. E] noliedz strīdus darījumus ar pieteicēju. Nav pamata apšaubīt šo personu liecības. Turklāt [pers. C] tiesas sēdē neatpazina [pers. A] un [pers. B] pretēji viņu liecībām, ka viņi personīgi tikušies ar [pers. C] darījumu noslēgšanas un preču piegādes laikā.

[3.4] SIA „Horteks” amatpersona [pers. F], SIA „Latagroprodukt” amatpersona [pers. G], SIA „Elsmi” amatpersona [pers. H], lai arī vispārīgi apstiprina sadarbību ar pieteicēju, tomēr no viņu sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām nevar gūt skaidru priekšstatu un pārliecību par darījumu būtiskiem aspektiem, kā arī tie ir pretrunā citiem lietā esošajiem pierādījumiem.

Tas vien, ka darījumu partneru amatpersonas atzīst darījumus, pats par sevi nevar pierādīt, ka darījumi ir notikuši, īpaši ņemot vērā, ka minētās amatpersonas nevar sniegt sīkāku darījumu norises skaidrojumu un citi lietā esoši pierādījumu liecina par darījumu neesību.

[3.5] Pavadzīmēs ir iekļauta nepatiesa un faktiskajiem apstākļiem neatbilstoša informācija par preču pārvadātājiem, transportlīdzekļiem un šoferiem. Lietā ir noskaidrots, ka darījumus ar SIA „Randus” un SIA „ Litavnieks un Ko” noliedz ne tikai darījumu partneru valdes locekļi, bet arī pavadzīmēs norādītā pārvadātāja SIA „Metaproms”. Tāpat pavadzīmēs norādītie šoferi konkrētus pārvadājumus noliedz. Savukārt SIA „Grobiņas metāls” un šoferis [pers. I] noliedz pārvadājumu veikšanu starp pieteicēju un SIA „Pokeritos” un SIA „Horteks”. Turklāt ar lietā iegūtajiem pierādījumiem neapstiprinās pavadzīmēs norādīto transportlīdzekļu izmantošana attiecīgo pārvadājumu veikšanai.

Tik daudz neatbilstību, kā arī faktiskajiem apstākļiem neatbilstošas informācijas iekļaušana pavadzīmēs ar lielu ticamību norāda uz to, ka darījumi atbilstoši to ekonomiskajai būtībai nav notikuši, bet ir tikai noformēti dokumenti.

[3.6] Naudas plūsma pati par sevi vēl darījuma faktisko esību nepierāda. Apstāklis, ka pieteicēja nenoskaidrotā veidā ir ieguvusi preces savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, vēl pats par sevi nepierāda preču iegādi no konkrēta darījuma partnera. Metāllūžņu tirdzniecības jomā preces identifikācija praktiski nav iespējama, proti, nav iespējams identificēt pavadzīmēs norādīto preci un preci, kas bijusi pieteicējas rīcībā un ko tā realizējusi tālāk.

[3.7] To, ka darījumi faktiski nav notikuši, pierāda arī starp pieteicēju un tiešajiem darījumu partneriem noslēgtie preču piegādes līgumi un to noslēgšanas apstākļi.

Strīdus darījumu dalībnieki snieguši atšķirīgus un pretrunīgus paskaidrojumus par līgumu sagatavošanas apstākļiem un to noslēgšanas vietu. Turklāt visi lietā esošie līgumi, lai arī tiem ir nedaudz mainīts vizuālais noformējums, pēc satura ir identiski, turklāt ar pilnīgi vienādām kļūdām. Minētie apstākļi norāda uz to, ka līgumu noformēšana bijusi vien formāla.

[3.8] Nav konstatējams loģisks izskaidrojums tam, kādēļ pieteicējai neradās šaubas par tiešajiem darījuma partneriem, kuriem pamatdarbības veids nebija saistīts ar metāllūžņu iegādi un tirdzniecību, kā arī daļai sabiedrību nebija speciālas licences (SIA „Randus”, SIA „Litavnieks un Ko” un SIA „Pokeritos”), ka šie uzņēmumi spēs piegādāt tik daudz metāllūžņu. Pieteicēja minētos apstākļus nav skaidrojusi, sniedzot vien vispārīgus paskaidrojumus, ka visi darījumu partneri tika pārbaudīti publiski pieejamās datubāzēs un prece iepirkta tikai no licencētām juridiskajām personām.

Pieteicējai nav pietiekami atsaukties vienīgi uz formālo datu par darījuma partneri pārbaudi, bet jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu. Šajā gadījumā pieteicēja tādu nesniedz.

[3.9] Lietā noskaidrotie apstākļi liecina par to, ka pati pieteicēja ir apzināti iesaistījusies strīdus darījumos, tādējādi iesaistoties nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Ar lietā esošiem objektīviem pierādījumiem ir pilnībā pierādīts, ka apstrīdētajos darījumos pieteicēja ar krāpnieciskām un ļaunprātīgām darbībām ir atsaukusies uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, un šādā gadījumā ir pamats liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta lēmums daļā, ar kuru nolemts samazināt no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli, ir tiesisks un pamatots.

[3.10] Balstoties uz konstatējumu par darījumu neesību, pamatoti veiktas korekcijas uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā par 2010.gadu, palielinot apliekamo ienākumu un papildus aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli.

[3.11] Pārkāpumi nodokļu un soda naudas aprēķinos nav konstatējami.

[3.12] Tā kā pārsūdzētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma prettiesiskums netika konstatēts, nav pamata mantisko zaudējumu atlīdzināšanai.

[3.13] Pieteicēja ir iesniegusi pieteikumu citastarp par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam samaksāt nokavējuma naudu, kas radusies, Valsts ieņēmumu dienestam kavējot pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu atmaksu. Pieteicēja savu prasījumu par nokavējuma naudas samaksu ir pamatojusi ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta otro daļu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta piemērošana ir saistīta ar tiesas sprieduma izpildi, tāpēc personai nav atsevišķi ar pieteikumu jāprasa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajā daļā paredzētā kompensācija par naudas vērtības kritumu, jo iestādes pienākums to izmaksāt ir noteikts tiesību normā, un tas rodas, ja stājies spēkā attiecīgs nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas spriedums, kurā atzīts, ka maksājuma summa ir piedzīta nepareizi. Tas, vai iestāde, atmaksājot nepareizi piedzīto maksājumu summu, ir pareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmo daļu, ir pārbaudāms saistībā ar sprieduma izpildi.

Izskatāmajā lietā pieteicēja ir lūgusi atmaksāt nokavējuma naudu saistībā ar tādu pārmaksāto nodokļu summu atmaksu, par kuru atmaksu pieteicējai ir lēmusi iestāde. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 367.1panta otrajai daļai, ja iestāde nepilda adresātam labvēlīgu uz naudas maksājumu vērstu administratīvo aktu, par to var iesniegt sūdzību augstākā iestādē un pēc tam tiesā. Tiesa šādu sūdzību izskata rakstveida procesā. Izlemjot sūdzību, tiesa vienlaikus lemj par šā panta pirmajā daļā paredzēto procentu piedziņu par iestādes pieļauto nokavējumu. Minētais nozīmē, ka šādas sūdzības tiek izskatītas īpašā procesuālā kārtībā Administratīvajā rajona tiesā.

Ņemot vērā minēto, konkrētajā lietā atbilstoši privātpersonas tiesību ievērošanas principam un procesuālās ekonomijas principam pieteikums šajā daļā ir interpretējams kā sūdzība, kuru atbilstoši savai kompetencei ir izskatījusi Administratīvā rajona tiesa. Likumā nav paredzēts pārsūdzēt tiesas nolēmumu, kas taisīts, izskatot sūdzību. Ievērojot minēto, apgabaltiesai nav pamata izskatīt pieteikumā ietverto sūdzību par nokavējuma naudas atmaksu, bet apelācijas tiesvedība šajā daļā ir izbeidzama.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Apgabaltiesa attiecībā uz darījumu partneriem SIA „Horteks”, SIA „Litavnieks un Ko”, SIA „Pokeritos” un SIA „Latagroprodukt” nav vērtējusi, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana.

[4.2] Tiesas secinājums par to, ka attiecībā uz darījumiem ar SIA „Elsmi” pieteicēja zināja par iesaistīšanos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana, balstīts nevis uz pieteicējas subjektīvo attieksmi, bet gan tikai uz trešo personu liecību un dokumentu interpretāciju, kas turklāt neatbilst lietas apstākļiem. Faktu, ka minētais darījums varēja notikt tieši tā, kā to norāda pieteicēja un SIA „Elsmi”, apliecina gan pārvadātājs SIA „Dmiss”, gan kravas automašīnas vadītājs.

[4.3] Apgabaltiesa atkārtoti tiesas sēdē nopratināja vairākus lieciniekus. Tomēr spriedumā minētās liecības nav vērtētas, neskatoties uz to, ka liecinieki sniedza papildu ziņas un informāciju.

Piemēram, [pers. C] liecināja, ka nekādus darījumus ar pieteicēju nav veicis, tomēr vienlaikus nespēja paskaidrot, kādēļ audita laikā sniedza pretējus paskaidrojumus.

Tāpat tika nopratināta SIA „Latagroprodukt” amatpersona [pers. G] un SIA „ Litavnieks un Ko” amatpersona [pers. D]. Minētās liecinieces netika nopratinātas pirmās instances tiesas sēdē sakarā ar to neierašanos, un minēto neierašanās faktu pirmās instances tiesa izmantoja kā vienu no argumentiem pieteikuma noraidīšanai attiecībā uz šo darījumu. Apgabaltiesa nav izvērtējusi sniegtās liecības, savukārt, pievienojoties pirmās instances tiesas motivācijai, spriedumu faktiski ir pamatojusi ar apstākli, ka minētās liecinieces nebija iespējams nopratināt.

Tāpat visi apgabaltiesas nopratinātie liecinieki apstiprināja savu parakstu īstumu uz darījumu dokumentiem, taču apgabaltiesa to nav vērtējusi.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nav izvērtējusi visus lietā esošos pierādījumus.

[4.4] Interpretējot Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu kopsakarā ar 251.panta piekto daļu, secināms, ka 307.panta ceturtajā daļā minēto iespēju pievienoties zemākas instances tiesas spriedumam var izmantot tikai gadījumā, ja visu būtisko lietas izspriešanai nepieciešamo elementu (it īpaši – pierādījumu) kopums gan pirmās instances tiesā, gan apelācijas instances tiesā ir identisks. Ja pierādījumu kopums ir atšķirīgs, piemēram, apgabaltiesai iegūstot jaunus pierādījumus, tad pievienošanās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai pilnībā ir atzīstama par minēto normu pārkāpumu.

Tāpat, neizvērtējot lietā esošos pierādījumus, it īpaši – liecinieku liecības, kurās liecinieki apstiprināja darījumu ar pieteicēju un sniedza skaidru un detalizētu informāciju par darījumu apstākļiem, nevar uzskatīt, ka apgabaltiesa lietu ir izskatījusi pēc būtības. Tādējādi pārkāpta Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmā daļa.

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

**Motīvu daļa**

[6] Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmā daļa paredz, ka apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajās sūdzībās. Atbilstoši 307.panta ceturtajai daļai sprieduma motīvu daļā jānorāda šā likuma 251.panta piektajā daļā minētos apstākļus. Likuma 251.panta piektā daļa noteic, ka sprieduma motīvu daļā norāda argumentus, kāpēc tiesa pieteikumu uzskatījusi par pamatotu vai nepamatotu, tostarp lietas tiesisko un faktisko apstākļu un pierādījumu, kā arī procesa dalībnieku argumentu analīzi.

Administratīvā procesa likuma 305.panta pirmā daļa noteic, ka apelācijas instances tiesa pierādījumus pārbauda un vērtē pēc šā likuma [18.](https://likumi.lv/ta/id/55567#n18), [19.](https://likumi.lv/ta/id/55567#n19)un [20.nodaļas](https://likumi.lv/ta/id/55567#n20) noteikumiem.

No minētajām tiesību normām izriet, ka apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības, patstāvīgi pārbauda un novērtē lietā esošos pierādījumus un šo vērtējumu atspoguļo spriedumā. Vērtējot pierādījumus, tiesai ir jāņem vērā visi pierādījumu vērtēšanas elementi, tostarp jāapsver pierādījumu attiecināmība un pieļaujamība (Administratīvā procesa likuma 151. un 152.pants), pierādījumi jānovērtē, pamatojoties uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, norādot, kāpēc vienam pierādījumam dota priekšroka iepretim citam (154.panta pirmā un trešā daļa).

Pārbaudot apgabaltiesas spriedumu, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi minētās procesuālo tiesību normas.

[7] Senāts no lietas materiāliem konstatē, ka pirmās instances tiesa ir nopratinājusi [pers. A], [pers. B], [pers. F], [pers. C], [pers. H], kā arī pārvadātāju SIA „Dmiss”, SIA „Metaproms” un SIA „Grobiņas metāls” amatpersonas – attiecīgi [pers. J], [pers. K] un [pers. L]. Visas šīs liecības ir vērtētas pirmās instances tiesas spriedumā.

Apgabaltiesa, izskatot lietu 2015.gada 25.maija sēdē, atzina, ka, lai precīzi noskaidrotu lietas faktiskos apstākļus, nepieciešams aicināt lieciniekus un vākt vēl pierādījumus, akcentējot, ka ir svarīgi identificēt personas, kuras ir piedalījušās darījumos un kuras var pastāstīt par darījumiem. No tiesas sēdes protokola redzams, ka par iemeslu šādam lēmumam kalpojusi pieteicējas pārstāvja nelokāmā pozīcija, ka darījumi ir notikuši un tie ir likumīgi, un ka lietas apstākļi pirmās instances tiesā ir novērtēti nepareizi.

Apgabaltiesa uzdeva procesa dalībniekiem noteiktā termiņā iesniegt informāciju par to, kuras personas un par kādiem apstākļiem varētu liecināt tiesas sēdē. Valsts ieņēmumu dienests lūdza nopratināt personas, kuras iepriekš nebija izdevies nopratināt, proti, SIA „Litavnieks un Ko” amatpersonu [pers. D] un SIA „Latagroprodukt” amatpersonu [pers. G] (*lietas 3.sēj. 115.lp.*), savukārt pieteicēja lūdza nopratināt visas darījumos iesaistītās personas, arī tās, kuras iepriekš bija nopratinātas pirmās instances tiesā, kā arī tās, kuras lūdza nopratināt Valsts ieņēmumu dienests (*lietas 3.sēj. 117.–118.lp.*). Apgabaltiesa nosūtījusi pavēstes visām pieteicējas iesniegumā norādītajām personām.

2015.gada 9.novembra apgabaltiesas sēdē tika nopratināti [pers. A], [pers. L], pārvadātāja SIA „Dmiss” darbinieks [pers. M], [pers. K], [pers. H], [pers. G] un [pers. C]. Sakarā ar vairāku liecinieku neierašanos tiesas sēde atlikta. Nākamajā tiesas sēdē 2016.gada 9.martā nopratināti liecinieki [pers. B], [pers. F] un [pers. J]. Sakarā ar nepieciešamību nopratināt neieradušos lieciniekus lieta tika atkārtoti atlikta, nākamajā – 2016.gada 6.septembra – tiesas sēdē tika nopratināta [pers. D].

Tomēr, neskatoties uz to, ka apgabaltiesa no jauna ir aicinājusi jau nopratinātus lieciniekus, kā arī nopratinājusi lieciniekus, kuri pirmās instances tiesā netika nopratināti, apgabaltiesa šo liecinieku liecības nav vērtējusi vispār vai arī tās vērtējums ir nepilnīgs. Proti, apgabaltiesa ir vienīgi pieskārusies [pers. A], [pers. C], [pers. H] un [pers. G] apgabaltiesā sniegtajām liecībām, taču pārējo septiņu liecinieku liecības, tostarp tās, kuras iegūtas tikai apgabaltiesā ([pers. M] un [pers. D]), nav vērtētas vispār.

Līdz ar to apgabaltiesa nav izpildījusi vienu no būtiskākajiem tiesas uzdevumiem – novērtēt lietas ietvaros iegūtos pierādījumus. Šāds pārkāpums ne tikai var ietekmēt sprieduma rezultātu, bet arī var radīt procesa dalībniekiem šaubas par procesa taisnīgumu. Proti, procesa dalībniekam nav zināmi tiesas apsvērumi, kāpēc kāds no pierādījumiem citu pierādījumu vidū netiek vērtēts vispār, kas var radīt šaubas par to, ka tiek ņemti vērā tikai tādi pierādījumi, kas attaisno kādu no procesā izvirzītajām pozīcijām.

Senāts norāda, ka pierādījuma izprasīšana un pieņemšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam (tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā) un 305.panta otrajai daļai (ja nepieciešams, tiesa uzdod administratīvā procesa dalībniekiem iesniegt papildu pierādījumus vai izprasa tos pati) dot tiesības procesa dalībniekiem uz pārliecību, ka tiesas pieņemtie pierādījumi ir nepieciešami un attiecināmi uz lietu. Līdz ar to tiesai ir jānovērtē visi lietā iegūtie pierādījumi, tostarp, arī lai neradītu šaubas par procesa taisnīgumu.

Ja kāda pierādījuma iegūšanas procesā nav bijis tik skaidrs, ka pierādījumam nav nozīmes strīda izšķiršanā, vai arī tiesa ir kļūdījusies, iegūstot tādus pierādījumus, kuriem nav nozīmes lietā, tad spriedumā ir jāpamato, kāpēc konkrētais pierādījums netiek vērtēts. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties tikai ar konstatējumu, ka pierādījums nav attiecināms uz izskatāmo lietu, ir jānorāda arī iemesls. Senāts atzīst, ka visefektīvāk pierādījumu attiecināmības jautājumu būtu risināt jau tiesas procesa gaitā, veltot tam nepieciešamo laiku un, ja nepieciešams, izvērstākas diskusijas, lai, piemēram, panāktu procesa dalībnieku vienotu skatījumu uz konkrēta pierādījuma nozīmi lietā, lai izprastu konkrēto pierādījumu nozīmi lietā un nošķirtu būtisko no nebūtiskā, lai tādējādi vēlāk nenoslogotu spriedumu ar tādu pierādījumu vērtējumu, kuriem lietā, iespējams, nav nozīmes. Taču, ja pierādījums ir iegūts un pievienots lietas materiāliem, tas ir jāvērtē tiesas spriedumā.

Minētais ir attiecināms arī uz atkārtotu liecinieku nopratināšanu. Proti, tiesai ir rūpīgi jāapsver, vai un kāpēc ir nepieciešama atkārtota liecinieku nopratināšana, kādi apstākļi vēl būtu noskaidrojami vai kādas pretrunas novēršamas, vai, iespējams, ir nepieciešama liecinieku savstarpēja konfrontācija u.c.

Izskatāmajā gadījumā no lietas materiāliem neizriet, ka atkārtotai liecinieku aicināšanai bijis kāds konkrēts iemesls, uz tādiem nav norādījis arī pieteicējas pārstāvis jau minētajā iesniegumā. Neraugoties uz to, apgabaltiesa tomēr lieciniekus ir aicinājusi vēlreiz. Ņemot vērā apgabaltiesas sēdes gaitā izskanējušos procesa dalībnieku argumentus un apgabaltiesas apsvērumus, var secināt, ka tiesai ir radušās šaubas par lietas apstākļu novērtējumu, kas radījusi nepieciešamību apgabaltiesai pašai vēlreiz uzklausīt lieciniekus un noskaidrot faktiskos apstākļus. Tas savukārt uzliek tiesai pienākumu pašai novērtēt no jauna iegūtās liecības, tostarp salīdzinot tās ar iepriekš iegūtajām, novērtējot pretrunas un to nozīmi. Ja liecinieki jaunas ziņas nav snieguši, arī tas var kalpot par pamatu tiesas vērtējumam, piemēram, nostiprinot kādu no pozīcijām. Katrā ziņā liecinieku liecības nevar tikt atstātas bez ievērības, arī tad, ja liecība ir sniegta atkārtoti un jaunas ziņas tajā neparādās.

Ievērojot iepriekš minēto, ja apelācijas instances tiesā tiek iegūti jauni pierādījumi, tie tiesai ir patstāvīgi jānovērtē, tā nevar paļauties uz pirmās instances tiesas izdarīto pierādījumu vērtējumu, pievienojoties sprieduma motīviem, tā vienkāršā iemesla dēļ, ka šādi pierādījumi pirmās instances tiesā nepastāvēja.

Līdz ar to apgabaltiesa, nevērtējot no jauna iegūtos pierādījumus, ir pārkāpusi procesuālās tiesību normas. Ievērojot to, ka izskatāmajā lietā pierādījumu vērtējumam par darījumu faktiskajiem apstākļiem ir izšķiroša nozīme, šādu pierādījumu nevērtēšana varēja novest pie nepareiza sprieduma. Tādējādi apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

[8] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa apelācijas instances tiesai atļauj pievienoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, ja spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams.

Lai arī jaunu pierādījumu iegūšana lietā principiāli neizslēdz iepriekš minētās normas piemērošanu, tomēr tiesai ir jāapsver, vai pievienošanās pirmās instances tiesas spriedumam ir racionāla gadījumā, ja apelācijas instances tiesai ir jānovērtē jauniegūtie pierādījumi savstarpējā kopsakarā ar iepriekš iegūtajiem pierādījumiem.

Taču, kā jau tas izriet no iepriekš minētā, gadījumā, ja apelācijas instances tiesā ir iegūti jauni pierādījumi, Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajā daļā ietvertās tiesības pievienoties zemākas instances tiesas spriedumam nevar aizstāt to pierādījumu vērtējumu, kas ir jāveic apelācijas instances tiesai. Šādā ziņā, kā to pareizi norāda pieteicēja, minētā norma piemērota nepamatoti.

[9] Pieteicēja norāda uz to, ka tiesa nav vērtējusi, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos darījumos, kuru patiesais mērķis ir nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšana, bet gadījumā, kad tas vērtēts, vērtējums ir balstīts tikai uz trešo personu liecību un dokumentu interpretāciju, nevis uz pieteicējas subjektīvo attieksmi.

Ievērojot to, ka apgabaltiesas izdarītajā pierādījumu vērtējumā ir konstatēti trūkumi, kas ir tiešā veidā saistīti ar pieteicējas norādīto apstākļu noskaidrošanu, Senāts šo pieteicējas argumentu nepārbauda, jo Senātam minēto trūkumu dēļ nav iespējams dot pilnvērtīgu vērtējumu apgabaltiesas spriedumam.

[10] Atzīstot, ka pieteicējas pieteikums daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam samaksāt pieteicējai nokavējuma naudu ir izskatāms sūdzības kārtībā un to atbilstoši savai kompetencei 2014.gada 3.janvāra spriedumā ir izskatījusi Administratīvā rajona tiesa, apgabaltiesa izbeigusi apelācijas tiesvedību šajā daļā, jo likumā nav paredzēts pārsūdzēt tiesas nolēmumu, kas taisīts, izskatot sūdzību.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav izteikusi argumentus saistībā ar minēto apgabaltiesas lēmumu par apelācijas tiesvedības izbeigšanu. Tomēr vienlaikus kasācijas sūdzībā ir norādīts, ka tiek pārsūdzēts apgabaltiesas spriedums pilnā apjomā. Ņemot vērā, ka spriedums šajā gadījumā ietver arī minēto lēmumu, atzīstams, ka pieteicēja ir pārsūdzējusi arī lēmumu.

Administratīvā procesa likuma normas neparedz, ka būtu pārsūdzams tiesas nolēmums, kas pieņemts, izskatot sūdzību Administratīvā procesa likuma 367.1panta otrajā daļā noteiktajā kārtībā. Proti, šīs kategorijas lietas tiek izskatītas īpašā kārtībā tikai vienā tiesu instancē. Tā kā likumā nav paredzēts pārsūdzēt minēto tiesas nolēmumu, pārsūdzēt nevar arī procesuālu lēmumu, kas taisīts šādas lietas ietvaros vai balstās uz šo lietu (*Senāta 2016.gada 2.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SJA-6/2016 (A420297515) 10.punkts*).

Tādējādi apgabaltiesas spriedumā ietvertais lēmums par apelācijas tiesvedības izbeigšanu nav pārsūdzams un ierosinātā kasācijas tiesvedība šajā daļa ir izbeidzama, pēc analoģijas piemērojot Administratīvā procesa likuma 336.panta trešo daļu.

**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 27.septembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums ir noraidīts, un šajā daļā nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai;

izbeigt kasācijas tiesvedību daļā par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam samaksāt SIA „Cronimet Latvia” nokavējuma naudu 101 787,22 *euro* (71 536,47 latus);

atmaksāt SIA „Cronimet Latvia” samaksāto drošības naudu 71,14 *euro* apmērā.

Spriedums nav pārsūdzams.