ECLI:LV:AT:2024:0229.A420151818.17.S
Lieta Nr. A420151818, SKA-3/2024
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2024.gada 29.februārī

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Indra Meldere un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „GV Loģistika" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 22.decembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/6618 atcelšanu, sakarā ar SIA „GV Loģistika" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 4.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „GV Loģistika" pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu.

Auditā konstatēts, ka pieteicēja laika periodā no 2015.gada augusta līdz 2016.gada septembrim pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā deklarējusi priekšnodokli 65 941,09 *euro* par darījumiem ar SIA „MAZIES" (1734,60 *euro*), SIA „BMPL" (24 296,14 *euro*), SIA „BROSTER" (14 229,88 *euro*) un SIA „WZ" (25 680,47 *euro*), kā arī 2016.gada maijā deklarējusi piegādes darījumus ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi Bulgārijas uzņēmumam *????????-????-????* (turpmāk – Bulgārijas uzņēmums) 107 530,85 *euro* vērtībā un 2015.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādījusi pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas 115 696 *euro* par darījumiem ar SIA „BMPL".

Audita rezultātā pieteicējai papildus aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis un ar šiem nodokļiem saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināti pieteicējas zaudējumi.

Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 22.decembra lēmumā Nr. 30.2-22.13/6618, ar kuru audita lēmums atstāts negrozīts, atzīts, ka pieteicējas darījumi ar SIA „WZ", kā arī ar Bulgārijas uzņēmumu faktiski nav notikuši, preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti tikai dokumenti. Savukārt attiecībā uz darījumiem ar SIA „MAZIES", SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" pieteicēja pati iesaistījusies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā. Lēmumā arī secināts, ka pieteicēja zināja, ka tā iesaistās darījumos, kas vērsti uz nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Tādējādi pieteicēja ir pārkāpusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas un 92.panta pirmās daļas 1.punkta un Gada pārskatu likuma 4.panta trešās daļas un 22.panta pirmās daļas prasības.

Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja to pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedums, apgabaltiesai pievienojoties arī rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas darījumam ar SIA „MAZIES" ir mākslīgs raksturs. Lai arī nav viennozīmīgi konstatējams, ka garāžas-tehnikas telpu remontdarbi vispār nav veikti, tomēr darbus nav izpildījusi SIA „MAZIES", un pieteicēja to zināja vai tai vajadzēja to zināt.

SIA „MAZIES" amatpersona /pers. A/ darījuma norises brīdī bija izsludināts meklēšanā. Tādējādi apšaubāms, ka viņš varēja piedalīties darījuma norisē, mobilizēt un uzraudzīt sava uzņēmuma darbiniekus tā, lai remontdarbi tiktu pabeigti divu nedēļu laikā kopš līguma noslēgšanas, kā tas ir norādīts darījuma dokumentos.

Fakts, ka abi uzņēmuma deklarētie darba ņēmēji apgalvojuši, ka nav bijuši nodarbināti SIA „MAZIES" un tādu uzņēmumu un tās amatpersonu /pers. A/ nezina, fakts, ka SIA „MAZIES" norēķinu konts nav reģistrēts dienestā, kā arī fakts, ka SIA „Zaļais Gredzens" nav devusi piekrišanu tās nekustamajā īpašumā reģistrēt SIA „MAZIES" juridisko adresi, ar to nav slēgts nomas līgums un sabiedrība minētajā adresē nav veikusi saimniecisko darbību, liecina par to, ka SIA „MAZIES" reālu saimniecisko darbību strīdus laika periodā nav veikusi un nevarēja būt tā sabiedrība, kas veiktu remontdarbus pieteicējas nekustamajā īpašumā. SIA „MAZIES" kopš 2016.gada gada pārskatus nav iesniegusi, tātad minētajos gados saimniecisko darbību nav deklarējusi. Tāpat SIA „MAZIES" nav publiski norādījusi, ka tās darbības virziens ir remontdarbu veikšana, tāpēc pieteicējai vēl jo vairāk bija jāizrāda pietiekama rūpība attiecībā uz darījuma partnera pārbaudi, vismaz noskaidrojot personas vārdu un uzvārdu, kura pārstāv uzņēmumu minētā darījuma slēgšanas un norises gaitā.

Par to, ka remontdarbu veicēja nebija SIA „MAZIES", netieši liecina arī fakts, ka 2017.gada 24.martā Valsts ieņēmumu dienests no e-pasta /elektroniskā pasta adrese/ saņēma /pers. A/ vārdā noformētu paskaidrojumu, kurā norādītie darījuma noslēgšanas apstākļi nonāk pretrunā ar pieteicējas pārstāvja paskaidroto.

Par to, ka pieteicēja zināja par darījuma mākslīgo raksturu, liecina pieteicējas amatpersonas vispārīgie paskaidrojumi, no kuriem nav identificējami darījuma norises apstākļi. Pieteicējas pārstāvis nav pārliecinājies par to, kāda persona pārstāv darījuma partneri, lai gan saskaņā ar pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem viņš darījumā piedalījās personīgi – veica pārrunas, saskaņoja tāmi, pieņēma izpildītos darbus. SIA „MAZIES" tika atrasta caur personīgajiem sakariem, kam būtu jāietver arī fiziskas personas kontaktu iegūšana, ar kuru sazināties par darījumu. Taču pieteicējas pārstāvis apgalvo, ka SIA „MAZIES" pārstāvi nepazīst un nav ar viņu ticies, vienlaikus nespējot norādīt (atcerēties) personu, ar kuru ir kontaktējies darījuma noslēgšanas un īstenošanas procesā. Savukārt tiesas sēdes laikā pieteicējas pārstāvis apgalvoja, ka ir ticies ar SIA „MAZIES" pārstāvi, kuru sauca Konstantīns. Tādējādi pieteicējas pārstāvis ir sniedzis pretrunīgus paskaidrojumus attiecībā uz to, vai ir ticies ar SIA „MAZIES" pārstāvi. Fakts, ka pieteicējas pārstāvis nevarēja nosaukt amatpersonu, ar kuru kontaktējās darījuma īstenošanas procesā, liek uzskatīt, ka remontdarbus nav veikusi SIA „MAZIES".

Saprātīga rūpība darījumu slēgšanā ietver to, ka pasūtītājam ir zināms konkrēts darbu izpildītāja pārstāvis, ar kuru kontaktēties par darbu izpildi, tai skaitā arī par trūkumu novēršanu, ja tādi rodas. No dzīvē gūtajiem novērojumiem secināms, ka situācijas, kad remontdarbu veicēji bez iepriekšēja

saskaņojuma vai brīdinājuma pārtrauc remontdarbus vai pēc remontdarbu pabeigšanas atklājas kādi būtiski trūkumi paveiktajos darbos, ir samērā izplatītas. Tāpēc tas, ka pieteicējas pārstāvis vēl remontdarbu garantijas laikā nespēj norādīt to personu, kas bija kontaktpersona no darbu izpildītāja puses, liecina par to, ka SIA „MAZIES" nav bijusi iepriekšminēto darbu veicēja.

Turklāt remontdarbu tāme ir ļoti vispārīga. Tā neidentificē (izņemot sienu apšūšanu ar OSB plātnēm) remontam izmantojamos materiālus, piemēram, elektroinstalācijas kabeļu veidu, metāla garāžas veidu un ražotāju, noliktavu plauktu sistēmas, riepu plauktu ražotāju vai vēlamos parametrus. Tādējādi pieteicējas un SIA „MAZIES" pārstāvjiem loģiski bija nepieciešamība bieži kontaktēties darbu izpildes gaitā, lai darbus varētu izpildīt tā, kā to vēlas pasūtītājs. Tādējādi fakts, ka pieteicējas pārstāvis samērā neilgi pēc darījuma (septiņi mēneši), turklāt remontdarbu garantijas laikā, nevarēja norādīt kontaktpersonu no SIA „MAZIES" puses, liecina, ka remontdarbu faktiskā veicēja nebija SIA „MAZIES" un pieteicēja to zināja vai tai vajadzēja to zināt.

Pieteicēja norāda, ka tās amatpersonas paskaidrojumi lietā esot sniegti dienesta un tiesas uzdoto jautājumu apjomā. Taču pieteicēja nebija ierobežota sniegt paskaidrojumus par visiem lietas apstākļiem. Rajona tiesas sēdēs pieteicējas pārstāvji tika aicināti sniegt paskaidrojumus un tos sniedza, ne tikai atbildēja uz tiesas jautājumiem.

Pieteicējas arguments, ka autoservisa telpas remontam ir zemākas darbu izpildes kvalitātes un darbu rezultātu garantijas nodrošināšanas prasības un ka pieteicēja pati, ja tai būtu laiks, būtu spējīga šādu darbu veikt, norāda uz to, ka remontdarbus vispārīgi varēja veikt personas bez speciālām zināšanām būvniecībā, tostarp pieteicēja pati ar saviem darbaspēka resursiem vai piesaistot kādu citu personu.

Nevar piekrist pieteicējas argumentam, ka tās un SIA „MAZIES" amatpersonu paskaidrojumos nav pretrunu un ka paskaidrojumu saturs ir nepareizi interpretēts. Rajona tiesa nav interpretējusi paskaidrojumu saturu, bet savā vērtējumā izmantojusi paskaidrojumos sniegtās ziņas. Proti, SIA „MAZIES" amatpersonas /pers. A/, kuram nav deklarētas dzīvesvietas un kurš tiesai nav sasniedzams, vārdā dienestam 2017.gada 24.martā ar e-pastu nosūtītajā no adreses /elektroniskā pasta adrese/ paskaidrojumā sniegtās ziņas, ka 2016.gada sākumā /pers. A/ pieteicējas auto rezerves daļu veikalā iepazinies ar tās vadību, ka /adrese A/, notikusi tikšanās un tur noslēgts līgums un sastādīta tāme, ir pretrunā ar pieteicējas sniegtajām ziņām par to, ka pieteicējas amatpersona /pers. A/ nekad nav satikusi. Ne pieteicējas, ne /pers. A/ vārdā sniegtajām ziņām, kas turklāt savstarpēji atšķiras, nav dodama priekšroka iepretim norādītajiem faktiem par to, ka SIA „MAZIES" saimniecisko darbību neveica un strīdus pakalpojumu pieteicējai nesniedza, bet par to ir sastādīti fiktīvi dokumenti.

Naudas pārskaitījums uz dienestā nedeklarētu kontu var apstiprināt naudas plūsmu, bet ne to, ka SIA „MAZIES" pieteicējai ir sniegusi strīdus pakalpojumu.

Pieteicēja norādījusi, ka tai nebija svarīga darbu kvalitātes garantēšana ilgākam laika periodam telpas rakstura un izmantošanas mērķa dēļ. Uz to norādāms, ka līguma noteikumi paši par sevi nav pamats darījumu neatzīšanai, bet tie papildus apstiprina dienesta šaubas par darījuma neesību ar konkrēto personu, kuras amatpersona ir bez deklarētas dzīvesvietas un tiesiskajās attiecībās ar valsti nav sasniedzama, līdz ar to ir apšaubāma minētās personas sasniedzamība jebkurai personai. Turklāt pieteicējas minētais līgumu slēgšanas veids nav raksturīgs rūpīgam saimniekam. Pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc tā ir izvēlējusies tādu remonta veicēju, no kura nav pat paredzēts sagaidīt pēc iespējas labāku kvalitāti. Telpu izmantošanas veidam šajā aspektā nav nozīmes. Attaisnojuma dokumentos norādītā darījuma summa – 8260 *euro* – tomēr ir pietiekami liela darbiem, kas saskaņā ar pieteicējas paskaidroto nebija sarežģīti. Tādējādi pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc neizvēlējās pakalpojuma sniedzēju ar kvalitātes garantiju darbiem, kas atbilst parastai komercpraksei.

Vispārīgi var piekrist pieteicējas argumentam, ka mūsdienu normālai komercpraksei ir raksturīgi, ka komunikācija lielākoties notiek, izmantojot sakaru līdzekļus, un uzņēmumu vadītāji arvien retāk piedalās klātienes sarunās par tehniskiem jautājumiem, kas tiek deleģēti tiešajiem darbu izpildītājiem. Tomēr izskatāmajā gadījumā netika konstatēta darījuma partneru komunikācija jau līguma būtisko noteikumu apspriešanā un līguma noslēgšanā, un tie nav tehniski jautājumi.

Pieteicēja nevarēja nezināt un nesaprast, ka noformē darījumu ar personu, kura nebija faktiskā pakalpojuma sniedzēja pieteicējas telpās. Lietā dienesta savāktajiem un novērtētajiem pierādījumiem kopsakarā dodama priekšroka iepretim pieteicējas sniegtajām vispārīgajām ziņām par faktiem un noformētajiem dokumentiem par darījumu, kas nav noticis ar norādīto personu. Ņemot vērā, ka pieteicēja nav spējusi lietā objektīvi motivēt konkrētā darījumu partnera, kuram konstatējamas fiktīva uzņēmuma pazīmes, izvēli, kā arī pamatot, kāpēc tā nav uzskatījusi par vajadzīgu pārliecināties, kādas personas un ar kādiem materiāliem veic remontdarbus, secināms, ka pieteicēja apzināti piedalījusies tādu dokumentu parakstīšanā un iegrāmatošanā, kuri noformēti par darījumu, kurā nav piedalījusies tajos norādītā persona.

[2.2] Pieteicējas darījumi ar SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" par auto rezerves daļu iegādi faktiski nav notikuši. Tā kā nav vienozīmīgi konstatējams, ka preces nav bijušas, tad ir izdarāms pieņēmums, ka prece ir piegādāta.

Nav pamata SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" atzīt par fiktīvām. Savukārt SIA „WZ" darījumu norises brīdī bija fiktīvas saimnieciskās darbības pazīmes. Pierādījumi liecina, ka preces nav piegādājušas minētās sabiedrības.

Darījumu līgumu vispārīgais raksturs, pieteicējas pārstāvja vispārīgie paskaidrojumi, kā arī fakts, ka pieteicējas pārstāvis, pastāvot samērā lielam darījumu apjomam un disproporcijai attiecībā uz pircēja un pārdevēja atbildību par preces kvalitāti, nespēj norādīt kontaktpersonu no darījumu partneru puses, liecina, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka preces nav pirktas no strīdus sabiedrībām. Fakts, ka lietā konstatētās darījumu ķēdes jaunu rezerves daļu iegādei neved pie rezerves daļu ražotāja vai izplatītāja un nav konstatējams darījuma preču izcelsmes avots, kā arī to transportētājs, norāda uz darījumu mākslīgo raksturu un dokumentu formālu noformēšanu. Uz to norāda arī atšķirības pieteicējas un SIA „BMPL" uzrādīto pavadzīmju saturā.

[2.3] Arī virkne sakritību liek uzskatīt, ka darījumi ar SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" nav notikuši un par tiem tikai formāli noformēti dokumenti. Proti, no *Lursoft* datu bāzes konstatējams, ka minētie uzņēmumi ir patstāvīgi un atsevišķi tirgus dalībnieki. Tomēr nav loģiska izskaidrojuma tam, kāpēc visu minēto uzņēmumu sagatavoto un pieteicējai parakstīšanai iesniegto preču pirkuma līgumu saturs ir pilnīgi vienāds, pat ar vienādu gramatisko kļūdu līguma 5.1.apakšpunktā. Nav saprotams, kāpēc visiem minētajiem uzņēmumiem preču izsniegšanas vieta ir /Nosaukums/, Limbažu novadā, un transportētājs SIA „BALTIE", kas noliedz minēto uzņēmumu preču transportēšanu. Tāpat visi minētie piegādātāji ir lūguši pieteicējai pārskaitīt līguma summu uz trešo personu (uzņēmumu) kontiem, bet SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" lūdz pieteicēju pārskaitīt līguma summu Čehijas uzņēmumam *PORTOFE*. Minētās sakritības neatkarīgu uzņēmumu darbībā liek domāt, ka tie ir krāpnieciskas sistēmas sastāvdaļa, un pieteicējas vispārīgie paskaidrojumi par darījumu norisi, konstatētās pretrunas pieteicējas pārstāvju un tās darījumu partneru sniegtajos paskaidrojumos, pietiekami rūpīgai uzņēmējdarbības praksei neatbilstoša rīcība norāda uz to, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka jauno rezerves daļu pārdevēji nav SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ".

[2.4] Vērtējot darījumu norisi, tiesa nevar aprobežot savu pārbaudi ar to, vai pieteicēja ir veikusi formālo darījumu partneru pārbaudi un vai ir noformēti likumā noteiktie dokumenti. Ja dienests ar attiecīgiem pierādījumiem ir pamatojis, ka ir pamatotas šaubas par šo darījumu esību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar krāpniecību, nodokļu maksātājam tālāk ir pamats censties šīs šaubas novērst. Pieteicēja dienesta pamatotās šaubas nav novērsusi.

Nav pamatots arguments, ka gadījumā, ja netiek apšaubīta preces esība, darījuma partneru tālākie darījumu partneri nav analizējami. Administratīvo tiesu judikatūrā ir atzīts, ka apstākļos, kad pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir

ņemami vērā pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem darījumu partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces.

Lai arī apstāklis, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri rezerves daļas nevarēja saņemt no deklarētajiem tālākajiem darījumu ķēdes partneriem, pats par sevi nav pamats atzīt, ka nav notikuši pieteicējas darījumi ar tiešajiem darījumu partneriem, tomēr tas norāda, ka SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" ir veikušas krāpnieciskas darbības nodokļu jomā strīdus preču iegādes darījumos. Līdz ar to tajos darījumos, kur netiek apšaubīta preču esība, pamatoti tālāk tika vērtēts, vai pieteicēja par to zināja, noformējot attaisnojuma dokumentus ar tiešajiem darījumu partneriem par strīdus preču pirkšanu.

[2.5] Attiecībā par darījumiem ar SIA „WZ" dienests ir atzinis, ka tie vispār nav notikuši, ko apstiprina pierādījumu kopums: noformēta preču piegāde par ievērojumu summu – 122 288,33 *euro*; samaksa paredzēta uz SIA „WZ" citu personu citu Eiropas Savienības valstu norēķinu kontiem; būtiskas kļūdas darījumu ķēdes dokumentos (vienošanās); tālāko darījumu partneru fiktīvu uzņēmumu pazīmes (drīz pēc strīdus darījumiem tie izslēgti no pievienotās vērtības nodokļa apliekamo personu saraksta sakarā ar dokumentu neiesniegšanu dienestā), objektīvu pierādījumu neesība par strīdus preču transportēšanu un izsniegšanu, kā arī saņemšanu; SIA „WZ" konstatēta tikai formāla juridiskās adreses reģistrēšana un nav konstatēta tās saimnieciskās darbības veikšana; pieteicējas amatpersonas /pers. F/ sniegtās ziņas, ka viņš nav ticies ar SIA „WZ" amatpersonām un darbiniekiem, nav SIA „WZ" apmeklējis, strīdus preču pieņemšanā neviens no pieteicējas puses nav piedalījies, preces atstātas uz rampas.

Minētie apstākļi acīmredzami ir pretrunā ar komerciālo realitāti. Pieteicēja nav objektīvi izskaidrojusi, kāpēc preču ar ievērojamu vērtību piegāde ir tikusi organizēta bez pieteicējas pārstāvju piedalīšanās, preces un dokumentus vienkārši atstājot bez nodošanas. Ņemot vērā dienesta pārbaudītos faktus, ka SIA „WZ" faktiski saimniecisko darbību neveica un strīdus preces piegādāt nevarēja, pieteicēja nav izskaidrojusi, kāpēc ir parakstījusi preču pirkuma līgumu ar konkrēto personu, pat netiekoties ar tās amatpersonu.

Šādos apstākļos, kad attaisnojuma dokumenti noformēti par vispār nenotikušu darījumu, nav vajadzības tālāk pierādīt to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļa izkrāpšanā.

[2.6] Savukārt attiecībā par pieteicējas strīdus darījumiem ar SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" dienests nav apšaubījis preču piegādi. Tāpēc lietā dienestam bija jāpamato, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka strīdus preces nav piegādājuši deklarētie darījumu partneri un ka pieteicēja tādējādi piedalās krāpnieciskos darījumos.

Pieteicēja darījumos ar SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" nav veikusi visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, īstenojot darījumus, tā nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā.

Par pieteicējas argumentu, ka rajona tiesa ir nepareizi vērtējusi pieteicējas apgrozījumu un tā attiecināmību uz strīdus darījumu summām, kuras esot pietiekami lielas, lai pieteicēja varētu atcerēties par darījumu norisi, norādāms, ka tiesai, atsaucoties uz pieteicējas apgrozījumu, nebija jāņem vērā, ka tās apgrozījumu veido komisija trīs līdz piecu procentu apmērā no summas, ko tā ieguvusi par „Inter Cars" vārdā pārdotajām precēm. Rajona tiesa pamatoti salīdzinājusi pieteicējas strīdus darījumu, par kuriem tā atskaitījusi priekšnodokli, vērtību ar pieteicējas apgrozījumu. Turklāt nodokļu maksātāja darījumu lielais apjoms nav attaisnojums tam, ka nodokļu maksātājs atkāpjas no parastas komercprakses un slēdz līgumus ar uzņēmumiem, kuri attaisnojuma dokumentos norādītos pakalpojumus nespēj sniegt un nesniedz un preces nespēj piegādāt un nepiegādā.

Rajona tiesa pamatoti piešķīra nozīmi apstāklim, ka pieteicējas ar SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" sastādīto preču pirkuma līgumu saturs ir pilnīgi vienāds (turklāt ar SIA „WZ" noformētie darījumi faktiski nenotika), pat ar vienādu gramatisko kļūdu līguma 5.1.apakšpunktā. Kopsakarā ar apstākli, ka visiem minētajiem uzņēmumiem preču izsniegšanas vieta norādīta /Nosaukums/, Limbažu novadā un transportētājs SIA „BALTIE", kas noliedz preču transportēšanu minētajiem uzņēmumiem, un visi piegādātāji ir lūguši pieteicējai pārskaitīt līguma summu uz trešo personu (uzņēmumu) ārvalstu norēķinu kontiem, – nepārprotami liecina, ka līgumu sastādīšana ir saskaņota un pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos krāpnieciskās darbībās nodokļu jomā ar SIA „BMPL" un SIA „BROSTER".

Tādējādi ar lietā izvērtētajiem pierādījumiem to kopsakarā ir apstiprinājušās dienesta pamatotās šaubas par pieteicējas noformēto darījumu atbilstību dokumentos norādītajam un par tās saistību ar krāpniecību, un pieteicēja kā nodokļu maksātāja šīs šaubas atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam nav novērsusi.

[2.7] Pieteicējas 2016.gada maija deklarācijā ir norādīts, ka tā no SIA „WZ" iegādātās preces piegādāja Bulgārijas uzņēmumam, darījumam piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi.

Ņemot vērā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu par nosacījumiem, kādi ir jāievēro, lai piemērotu nodokļa 0 procentu likmi, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu, kas paredz, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja darījumu ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu, kā arī izvērtējot lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, atzīstams, ka pieteicējas preču pārdošanas darījums ar Bulgārijas uzņēmumu faktiski nav noticis un pieteicējai nav tiesību piemērot nodokļa 0 procentu likmi, ko piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā.

No Bulgārijas nodokļu iestādes saņemtā informācija liecina, ka Bulgārijas uzņēmums saimniecisko darbību Bulgārijas nodokļu iestādei nav deklarējis, savā korespondences adresē nav atrodams, kas liecina, ka minētais uzņēmums vispār neveic saimniecisko darbību.

CMR (Senāta piezīme: starptautisko pārvadājumu līgums jeb kravas pavadzīme) nav norādīts datums, kad prece piegādāta saņēmējam, no CMR norādītā preču iekraušanas laika secināms, ka preču iekraušanā nav pavadīts nekāds laiks. Tas liecina, ka CMR ir noformēta formāli, turklāt fakts, ka nav norādīts preču saņemšanas datums, norāda uz to, ka nav pierādījumu tam, ka apstrīdētā darījuma preces nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī.

Preču pirkuma līgums noslēgts 2016.gada 2.maijā, līguma cena ir 93 985,36 *euro* un samaksa par to ir jāveic pakāpeniski līdz 2017.gada 31.martam. Pastāvot tik gariem samaksas termiņiem, pieteicēja dāsni kreditējusi jaunu, iepriekš nezināmu darījumu partneri ārvalstīs, kas neatbilst pietiekami piesardzīgai un saprātīgai uzņēmējdarbības praksei. Turklāt darījuma summa, ņemot vērā pieteicējas neto apgrozījumu 2016.gadā (686 400 *euro*), ir nozīmīga summa pieteicējai. Saskaņā ar pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem Bulgārijas uzņēmums nebija savlaicīgi samaksājis (parāds uz 2017.gada 18.aprīli 69 630,85 *euro*) par piegādāto preci, taču pieteicējas pārstāvis nevarēja atcerēties Bulgārijas uzņēmuma pārstāvja vārdu, uzvārdu, ar ko kontaktējies darījuma noslēgšanas gaitā. Minētais netieši liecina, ka pieteicējas pārstāvis nav aktīvi darbojies, lai atgūtu parādu no Bulgārijas uzņēmuma, kas arī netieši liecina par darījuma fiktīvo raksturu. Kā liecina pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi dienestam un pasta sūtījuma čeks, pieteicēja 2017.gada janvārī sūtījusi ierakstītu vēstuli Bulgārijas uzņēmumam, taču vēstule ir atnākusi atpakaļ un Bulgārijas uzņēmums to nav saņēmis. Atzīstams, ka parāda atgūšana, kontaktējoties vienreiz un tikai pa pastu, nav raksturīga mūsdienu komercdarbības realitātei un liecina par to, ka parāda atgūšanas darbība ir bijusi formāla, kas arī liecina par darījumu mākslīgo raksturu. Tāpat atšķiras līgumā un CMR norādītā preču cena, kas arī liecina, ka darījums faktiski nav noticis.

No SIA „GV SPORTS" darbinieka /pers. G/ vispārīgajiem paskaidrojumiem nav iespējams izdarīt secinājumus, vai viņš ir izsniedzis preces Bulgārijas uzņēmumam.

Pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi attiecībā uz to, vai viņš personīgi pazīst Bulgārijas uzņēmuma pārstāvi, ir pretrunīgi, jo nav iespējams sastapt

cita uzņēmuma pārstāvi, vienoties par darījuma noslēgšanu, neiepazīstoties ar minēto personu. Nav arī raksturīgi šādos augsta riska darījumos neiegūt darījumu partnera pārstāvja kontaktus ātrai saziņai, piemēram, telefona numuru, e-pasta adresi, bet paļauties tikai uz sazināšanos pa pastu. Tādējādi pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi par darījuma norisi ir vispārīgi un pretrunīgi.

Pierādījumi to kopsakarā liecina, ka pieteicējas darījums ar Bulgārijas uzņēmumu faktiski nav noticis, un lietā nav arī pierādījumu, ka preces būtu piegādātas minētajam uzņēmumam Bulgārijā. Vērā ņemams arī tas, ka atbilstoši Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas (turpmāk – TLKAIS) datubāzē pieejamajai informācijai CMR uzrādītajam transportlīdzeklim nav fiksēta Latvijas-Lietuvas robežas šķērsošana 2016.gada 16.maijā. Tādējādi pieteicējai pamatoti liegts piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi darījumam ar Bulgārijas uzņēmumu.

[2.8] Izskatāmajā lietā dienests ir ieguvis ziņas, kas liecina, ka preces piegādes Eiropas Savienības teritorijā nav notikušas. Lietā iepretim darījumu apliecinošiem dokumentiem, kurus noformējuši ķēdes darījumā iesaistītie darījumu partneri – SIA „WZ", pieteicēja un Bulgārijas uzņēmums – ir arī tādas ziņas, kas liek šaubīties par darījumu patiesumu.

Izvērtējot abas pierādījumu grupas, rajona tiesa pamatoti secināja, ka šajā ķēdē darījumi nav faktiski notikuši un tādējādi arī nav izpildījies obligātais nosacījums nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai, proti, iepriekš jau tika secināts, ka pieteicējas un SIA „WZ" darījums par preču piegādi faktiski nenotika, kā arī secīgi preces nav nosūtītas uz citu dalībvalsti.

Lietā ir Bulgārijas nodokļu administrācijas informācija, ka Bulgārijas uzņēmums nodokļu administrācijai iesniedzis tikai nulles deklarācijas – deklarācijas, kas tiek iesniegtas reģistrējoties, tādējādi nav ticis gūts apstiprinājums, ka uzņēmums ir veicis faktisku saimniecisko darbību. Tā kā Bulgārijas nodokļu administrācijai nav bijis sasniedzams uzņēmuma pārstāvis un iztrūkstot grāmatvedības dokumentiem, secināms, ka nav apstiprinājies tās darījums ar pieteicēju.

[2.9] Pieteicēja argumentējusi, ka TLKAIS datiem nav piešķirama ticamība, tomēr nav to ticami un objektīvi pamatojusi.

Pieteicēja apgalvojusi, ka tā Bulgārijas uzņēmumu uzskatījusi par preču lielā apjomā pircēju, tomēr nav pamatojusi, kāpēc tā uzskatījusi.

Bulgārijas nodokļu administrācijas sniegtās ziņas apstiprina, ka minētajam uzņēmumam ir fiktīva uzņēmuma pazīmes, un nav nekādu pierādījumu, ka tas vispār jebkad ir veicis preču iegādi.

Pieteicējai ir jāpierāda preces faktiska nosūtīšana vai transportēšana no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī, bet pieteicēja to lietā nav izdarījusi. Citstarp tai bija jāpierāda, ka bija prece, ko nosūtīt. Tādējādi rajona tiesa atbilstoši lietā esošajiem pierādījumiem pareizi atzina, ka strīdus preces nav tikušas nosūtītas. Tādējādi pieteicēja nav atspēkojusi dienesta iegūtos pierādījumus, kas pamatoti ļauj apšaubīt faktisku strīdus darījumu esību. Arī rēķinu samaksa vai naudas plūsma starp komersantiem pati par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu.

Ja par faktiski nenotikušu darījumu noformēti tikai dokumenti, nav arī jāpierāda, ka pieteicēja zināja par fiktīvu darījumu noformēšanu nolūkā piedalīties nodokļa izkrāpšanas shēmā.

[2.10] Pieteicēja 2015.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās iekļāvusi apstrīdētos darījumus ar SIA „BMPL" 115 696 *euro* vērtībā.

Ņemot vērā Senāta atziņas un konstatēto, ka pieteicējas darījums ar SIA „BMPL" faktiski nav noticis un pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā ir iesaistījusies nodokļu samazināšanas plānā, dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, Gada pārskatu likuma 4.pantu trešo daļu un 22.panta pirmo daļu samazināja pieteicējas 2015.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par šo darījumu vērtību, attiecīgi par šo summu palielinot 2015.gada peļņu pirms nodokļiem un nosakot koriģēto apliekamo ienākumu, no kura aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis 15 883 *euro* un samazināti deklarētie 2015.gada zaudējumi par 9807 *euro*.

[2.11] Soda naudas un nokavējuma naudas aprēķinā nav tiesību normu piemērošanas vai aprēķina kļūdu. Konkrētajos apstākļos soda nauda nav nesamērīga.

[3] Pieteicēja par spriedumu iesniegtajā kasācijas sūdzībā norāda turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Attiecībā uz darījumu ar SIA „MAZIES" pieteicēja tiesā ir sniegusi pretargumentus visiem dienesta argumentiem, ar kuriem tas apšaubījis darījuma patiesumu un atzinis, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par darījuma prettiesisko raksturu. Tiesa šiem pretargumentiem nav devusi savu vērtējumu, lai gan tie tiešā veidā ietekmē administratīvā akta pamatojumu un to vērtējums var ietekmēt lietas iznākumu. Tāpat tiesa nav devusi vērtējumu citiem pieteicējas argumentiem. Tiesa nav pamatojusi savus secinājumus, atsevišķi secinājumi izdarīti uz pieņēmumu pamata, nevis balstoties uz pierādījumiem. Tiesa atsevišķus secinājumus balstījusi uz savu subjektīvo izpratni, neiedziļinoties lietas apstākļos un remontdarbu būtībā, nevis uz pieteicējas paskaidrojumiem, pierādījumiem un lietas apstākļiem. Tiesa nav vērtējusi atsevišķus pierādījumus, tāpat tiesa selektīvi vērtējusi pierādījumus, kas apstiprina tiesas viedokli. Pierādījumu vērtējumā nav pamatojuma, kuri no apstākļiem ir pierādīti, bet kuri – nav. Tiesa nepamatoti konstatējusi pretrunas pierādījumos, sagrozot to saturu un nepareizi interpretējot apstākļus.

Tādējādi pārkāpta Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā un trešā daļa, 247.panta otrā daļa un 251.panta piektā daļa.

Tiesa secinājumu, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par darījuma saistību ar nodokļu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, ir pamatojusi ar darījuma partnera darbībām, nenorādot to sasaisti ar pieteicēju (izņemot iebildumus par komunikāciju ar SIA „MAZIES" amatpersonu un tās personības pārbaudi, ko apgabaltiesa ir nepilnīgi izvērtējusi, jo nav vērtējusi /pers. F/ paskaidrojumus). Tādējādi tā ir rīkojusies pretēji Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

[3.2] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" tiesa izdarījusi pretrunīgus secinājumus par pierādīšanas robežām, kas arī ierobežo pieteicējas iespējas uz aizstāvību. Konkrētajā lietā tālāko darījumu ķēdes vērtēšana nebija nepieciešama. Darījumu partneru pieļautie pārkāpumi nepamatoti attiecināti uz pieteicēju, par ko pieteicēja izvirzījusi argumentus. Tiesa nav devusi novērtējumu pieteicējas paskaidrojumiem un sagrozījusi to saturu. Lietas apstākļu vērtējums balstīts uz subjektīviem apsvērumiem, nevis uz pierādījumiem. Nav vērtēta pieteicējas komercprakse. Tāpat fakti, kas var liecināt, ka šo trīs sabiedrību darbību organizē viena persona, nevar liecināt par pieteicējas ļaunprātību. Tiesa nav atbildējusi uz pieteicējas pretargumentiem šai sakarā. Tiesa nav vērtējusi /pers. H/ kā fiziskas personas paskaidrojumus, kuros tas apstiprina piegādes. Nav vērtēti arī pieteicējas argumenti par darījumu slēgšanu ar pēcapmaksas nosacījumiem. Secinājumi par preču kvalitātes pārbaudi un bojāto preču atgriešanu izdarīti, neiedziļinoties pieteicējas komercpraksē. Tiesa nav devusi novērtējumu tam, ka arī iestāde nav pārbaudījusi pieteicējas komercpraksi. Tiesa nav devusi norādījumus pieteicējas komercpraksi apstiprinošu pierādījumu iesniegšanai. Tiesa nav pamatojusi, kāpēc būtu saprātīgi sagaidāms, ka pieteicējai bija jāpārbauda darījumu partneru identitāte. Tiesa nav atbildējusi uz pieteicējas argumentiem, ar kuriem pamatots, kāpēc tā nav pārbaudījusi personu identitāti.

Attiecībā uz SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" nav vērtēta pieteicējas komercprakse, līdz ar to izdarīti secinājumi, kas nav balstīti pierādījumos.

Attiecībā uz SIA „WZ" konstatētie apstākļi neliecina par darījumu fiktīvo raksturu. Tiesa nepamatoti norāda, ka pieteicēja nav sniegusi paskaidrojumus par apstākļiem. Tie ir sniegti, taču tiesa tos nav vērtējusi, tāpat kā nav vērtējusi /pers. H/ paskaidrojumus, kuros viņš kā fiziska persona apstiprina preču piegādi uz pieteicējas adresi, kā arī pieteicējas argumentus par norēķinu veikšanas apstākļiem un to pamatotību.

Tādējādi tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturto daļu, 154.panta pirmo un trešo daļu, 247.panta otro daļu un 251.panta piekto daļu.

Tiesa nav pamatojusi, kāpēc tā nevērtē pieteicējas argumentus, tādējādi nenodrošinot pieteicējai Latvijas Republikas Satversmes 92.pantā garantētās tiesības uz taisnīgu tiesu.

[3.3] Attiecībā uz darījumiem ar Bulgārijas uzņēmumu apgabaltiesas spriedums ir pretrunīgs. Tiesa atzinusi, ka preču piegāde Bulgārijas uzņēmumam nav notikusi, jo pieteicējai nebija preces, ko piegādāt, tā kā SIA „WZ" darījumu aizsegā preces netika piegādātas vispār. Vienlaikus apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma motīviem, kur atzīts, ka preces pieteicējai ir piegādātas, taču to nav darījusi SIA „WZ". Secīgi nav arī vērtēts, vai pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Spriedumā nav argumentu un pierādījumu vērtējuma saistībā ar to, ka pieteicējas rīcībā vispār nebija preces, ko piegādāt Bulgārijas uzņēmumam. Turklāt tiesa, apšaubot piegādi Bulgārijas uzņēmumam tikai SIA „WZ" apšaubītās piegādes dēļ, nav ņēmusi vērā, ka šī sabiedrība ir piegādājusi tikai daļu no pieteicējas tālāk realizētā preču apjoma.

Atbildība par Bulgārijas uzņēmuma prettiesisku rīcību pārnesta uz pieteicēju. Tāpat konkrētie fakti neliecina, ka Bulgārijas uzņēmums ir fiktīvs, bet tikai par to, ka trūkst informācijas. Tiesa nav pamatojusi, kāpēc būtu jāuzskata pretēji. Kamēr nav noskaidroti iemesli uzņēmuma prettiesiskai rīcībai, to nevar uzskatīt par fiktīva uzņēmuma pazīmi. Rajona tiesas un apgabaltiesas secinājumi šai sakarā nonāk savstarpējā pretrunā.

Tiesa nav vērtējusi faktu, ka Bulgārijas uzņēmums ir daļēji norēķinājies par preci, kas apstiprina darījuma esību. Nav pievērsta uzmanība transportēšanas un ar to saistītās atbildības novērtējumam, kādēļ tiesa izdarījusi nepamatotus secinājumus. Tiesa nav pārbaudījusi pieteicējas iebildumus par TLKAIS sistēmas darbību un nav pieprasījusi attiecīgus pierādījumus, kā arī nav devusi vērtējumu pieteicējas argumentiem par parāda atgūšanu. Tiesa nav pamatojusi, kāpēc cenas atšķirība starp CMR un līgumā norādīto liecina, ka darījums faktiski nav noticis. Aplams ir tiesas secinājums, ka lietā nav pierādījumu, ka prece būtu piegādāta pircējam, jo to apstiprina virkne pierādījumu. Tiesas pierādījumu vērtējums ir vai nu vispārīgs vai arī pierādījumi nav vērtēti vispār.

Tādējādi tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturto daļu, 154.panta pirmo un trešo daļu, 247.panta otro daļu un 251.panta piekto daļu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka tiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība nav pamatota.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir strīds, vai pieteicēja saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu pamatoti atskaitījusi priekšnodokli no budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa par darījumiem ar SIA „MAZIES", SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ", kā arī saskaņā ar Gada pārskatu likuma 22.panta pirmo daļu peļņas vai zaudējumu aprēķinā pamatoti uzrādījusi pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par darījumiem ar SIA „BMPL". Tāpat ir strīds, vai pieteicēja saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu pamatoti piemērojusi pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, proti, par darījumu ar Bulgārijas uzņēmumu.

Strīdu izraisījušas Valsts ieņēmumu dienesta šaubas par šo darījumu īstumu.

Ņemot vērā konkrētās lietas un dienesta pamatojuma raksturu, tas, vai dienests ir nonācis pie pareiziem secinājumiem, citstarp ir atkarīgs no faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējuma. Pieteicēja uzskata, ka tiesa pieļāvusi virkni pārkāpumu pierādījumu vērtējumā, tādējādi neievērojot Administratīvā procesa likuma 154.pantu, kā arī pārkāpusi citas procesuālo tiesību normas, kas varēja ietekmēt arī pierādījumu novērtējumu un lietas rezultātu kopumā.

Līdz ar to Senātam ir jāpārbauda, vai tiesa ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus, uz kuriem norādīts kasācijas sūdzībā.

[6] Attiecībā uz pieteicējas argumentiem par tiesas motīviem saistībā ar SIA „MAZIES" Senāts norāda turpmāk minēto.

[7] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav atbildējusi uz visiem pieteicējas pretargumentiem par pārsūdzēto lēmumu.

Kasācijas sūdzībā identificēti šādi konkrēti iebildumi, uz kuriem tiesa neesot atbildējusi. Proti, pieteicēja ir iebildusi, ka darījuma partnera prettiesiskā darbība (norēķinu konts nav reģistrēts Valsts ieņēmumu dienestā; reģistrēts adresē, kurā nav veicis saimniecisko darbību; nekustamā īpašuma īpašnieks tam nav atļāvis reģistrēt juridisko adresi konkrētajā adresē) nevar ietekmēt pieteicējas atbildību, tostarp kontekstā ar to, vai pieteicēja zināja par darījuma partnera prettiesisko darbību. Pieteicēja rīkojusies saskaņā ar tiesiskās paļāvības principu, atbilstoši kuram pieteicēja uzskatījusi par godīgu ne tikai darījuma partneri, bet arī valsts iestādes, kas reģistrējušas šo uzņēmumu komercreģistrā un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un šai sakarā veikušas pārbaudes savas kompetences ietvaros. Pieteicēja uzskatījusi, ka tādējādi tai papildus jau iestāžu veiktajām pārbaudēm nav jāveic vēl kādas pārbaudes, kuru veikšanu neprasa tiesību normas, turklāt apstākļos, kad darījums noformēts ar pēcapmaksas nosacījumiem, tādējādi izvairoties no riska.

Senāts atzīst, ka ar šo argumentu pieteicēja pēc būtības pauž uzskatu, ka dienests pieteicējai radījis sekas tikai uz tā pamata, ka tās darījuma partneris ir rīkojies prettiesiski. Taču šāds pieteicējas arguments prasa nevis tiešu atbildi, bet gan tiesas pārbaudi par to, vai dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos pieteicēja iesaistās. Kā zināms, tiesai ir tiesības patstāvīgi novērtēt lietas apstākļus un pierādījumus, tādējādi nonākot pie secinājuma, vai dienesta lēmums ir pareizs. Tiesa to arī darījusi. Tādējādi atbilde uz pieteicējas argumentu meklējama tiesas lietas apstākļu un pierādījumu novērtējumā. Senāts konstatē, ka tiesa ir ņēmusi vērā pieteicējas norādītos faktus, kas raksturo pieteicējas darījuma partneri, tikai lai novērtētu, vai SIA „MAZIES" ir tā, kas sniegusi pakalpojumu pieteicējai. Savukārt sekas pieteicējai radījusi pašas pieteicējas rīcība saskarsmē ar uzņēmumu, kura saimnieciskā darbība ir fiktīva.

Līdzīgi ir jāatbild uz pieteicējas argumentu, ka tiesa pieteicējas atbildību saistījusi ar SIA „MAZIES" nesasniedzamību, vienlaikus nepamatojot, kāpēc tas ir attiecināms uz pierādāmo apstākli par to, vai pieteicēja zināja, kādās darbībās tā ir tikusi iesaistīta. Pieteicēja uzsver, ka tiesību normas neuzliek tai pienākumu nodrošināt konkrētas personas sasniedzamību, turklāt lietā nav pierādījumu šīs nesasniedzamības ļaunprātīgam raksturam.

Senāts norāda, ka pati par sevi darījuma partnera nesasniedzamība nerada sekas pieteicējai. Sekas rada apstāklis, ka nav skaidrs, kā šādos apstākļos pieteicēja varēja nodibināt kontaktus ar darījuma partneri, uz ko tiesa spriedumā pēc būtības arī norādījusi. Protams, tiesību normas neprasa pieteicējai nodrošināt tās darījuma partnera sasniedzamību, vienlaikus pieteicējai jāspēj izskaidrot, kā tā īstenoja darījumu ar SIA „MAZIES" minētajos apstākļos, lai pamatotu, ka tā pakalpojumus ir saņēmusi no personas, kura ir reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, kas ir viens no priekšnoteikumiem, lai atskaitītu priekšnodokli. Savukārt tam, vai darījuma partnera nesasniedzamībai ir ļaunprātīgs raksturs, nav nekādas nozīmes. Svarīgi ir tas, vai vispār pieteicējai darījuma partneris ir sasniedzams.

Līdz ar to šie pieteicējas argumenti ir nepamatoti.

[8] Pieteicēja pārmet tiesai, ka tā nav norādījusi, kāpēc līgums, nodokļa rēķins un darbu izpilddokumentācija (tāme, akts) un pieteicējas darbinieka /pers. I/ paskaidrojumi neapliecina pieteicējas sniegtās ziņas. Spriedumā neesot arī norādīts, tieši kādām pieteicējas sniegtajām ziņām nav tikusi dota

priekšroka iepretim citiem tiesas norādītajiem pierādījumiem. Pieteicēja vairākkārtīgi un dažādos aspektos esot sniegusi dažāda rakstura informāciju (kasācijas sūdzībā nav precizēts – kādu), tādēļ neesot skaidrs, tieši par kādām ziņām spriedumā ir runa.

Senāts vērš uzmanību, ka šīs lietas pamatā ir tieši tas, ka pastāv šaubas par pieteicējas darījuma dokumentos atspoguļotā darījuma īstumu. Līdz ar to gan dienesta lēmums, gan arī tiesas spriedumā atspoguļotais pierādījumu un lietas apstākļu vērtējums ir vērsts uz to, lai pārbaudītu apstākļus, kas radījuši šaubas par darījuma dokumentos norādīto ziņu patiesumu. Šis vērtējums tad arī parāda, kāpēc darījuma dokumenti un /pers. I/ paskaidrojumos norādītais, ka remontdarbus veica SIA „MAZIES", tomēr neliecina, ka dokumentos atspoguļotais darījums ir īsts. No tiesas sprieduma arī ir skaidrs, ko tiesa ir domājusi, norādot uz to, kādiem pierādījumiem tā devusi priekšroku un kādiem nē.

Senāts atzīst, ka šis pieteicējas arguments pēc būtības ir vienīgi apgalvojums, kas turklāt ir pretējs sprieduma tekstam un faktiski pauž nepiekrišanu tiesas pierādījumu vērtējumam.

[9] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav vērtējusi pieteicējas tehniskā direktora /pers. I/, kurš pieņēma darbu izpildi, paskaidrojumus un nav arī pamatojusi, kāpēc tie nav vērtēti. Pieteicēja vērš uzmanību uz tiesas norādīto, ka pieteicējas paskaidrojumiem piešķirama zemāka ticamība, ja tos neapstiprina citi pierādījumi. Taču minētais paskaidrojums esot „cits pierādījums", kuru tiesa nav vērtējusi, lai nebūtu pieteicējas paskaidrojumus apstiprinošu pierādījumu. Tādējādi pieteicēja norādījusi uz selektīvu pierādījumu vērtēšanu.

Senāts konstatē, ka rajona tiesa sprieduma 9.punktā ir uzskaitījusi virkni pierādījumus un faktiskos apstākļus, kurus tā uzskatījusi par būtiskiem, izvērtējot pieteicējas darījumus ar SIA „MAZIES". To vidū tiesa atsaukusies arī uz /pers. I/ 2017.gada 5.aprīļa dienestam sniegto paskaidrojumu par darījumu ar SIA „MAZIES", atreferējot arī šā paskaidrojuma saturu (proti, SIA „MAZIES" veica telpu remontdarbus; objektā strādāja līdz trīs darbiniekiem; nezina, kura uzņēmuma darbinieki tie bija; nepazīst SIA „MAZIES" amatpersonu /pers. A/, nepazīst nevienu uzņēmuma pārstāvi un darbinieku).

Lai arī pierādījumu vērtējumā tiesa nav tiešā veidā atsaukusies uz /pers. I/ paskaidrojumu, tomēr tiesa ir vērtējusi tādus apstākļus, kas pēc būtības izriet no šā paskaidrojuma, kas ir līdzīgi tiem apstākļiem, uz kuriem norādījusi pieteicējas amatpersona /pers. F/ savos paskaidrojumos. Proti, tiesa ir vērtējusi paskaidrojumu par darījuma apstākļiem vispārīgo raksturu un to, ka pieteicējai nav zināms neviens no SIA „MAZIES" pārstāvjiem, kas ir maz ticams situācijā, kad ir nepieciešama bieža kontaktēšanās nolūkā saskaņot pieteicējas vēlmes un remontā izmantojamos materiālus, kā arī, lai kontaktētos strīdu rašanās gadījumā.

Pieteicēja nav pamatojusi, kādas vēl no /pers. I/ paskaidrojuma izrietošās ziņas tiesa nav ņēmusi vērā, kas varētu atspēkot tās vērtējumu un tādējādi dot pienesumu par labu pieteicējai. Savukārt Senāts, pārbaudot, vai tiesa pierādījuma saturu nav nolasījusi acīmredzami kļūdaini, šādus apstākļus nekonstatē. Vienlaikus tas, ka dokumentos norādīto darījumu apstiprina gan pieteicējas amatpersona, gan arī tās darbinieks, negarantē šiem paskaidrojumiem ticamību. Šāda ticamība netiktu garantēta arī tad, ja /pers. I/ šādus paskaidrojumus būtu sniedzis tiesā kā liecinieks. Paskaidrojuma vai liecības ticamību nodrošina tās saturs, tā atbilstība pārējiem lietas apstākļiem, saskanība ar realitāti u.c. apstākļi.

[10] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa, secinot, ka līgums nav noslēgts atbilstoši tam, kā to būtu darījis rūpīgs saimnieks, nav norādījusi, kāda tieši rīcība atbilst rūpīga saimnieka rīcībai. Šai sakarā pieteicēja arī pārmet, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā argumentus, kurus pieteicēja izvirzījusi apelācijas sūdzībā par rajona tiesas apsvērumiem par riskiem saistībā ar remontdarbu kvalitāti vai remontdarbu pārtraukšanu, kādēļ būtu sagaidāms, ka pieteicējai būtu jāzina darījuma partnera kontaktpersona. Pieteicēja vērš uzmanību uz apelācijas sūdzībā skaidroto, ka remontdarbi veikti autoservisa telpās, kam ir daudz zemākas darbu izpildes kvalitātes un darba rezultāta garantijas nodrošināšanas prasības. Pieteicēja darbus būtu varējusi veikt pati, ja vien tai būtu laiks. Pieteicējai nav bijusi izšķiroša kvalitātes garantija ilgstošākam laika periodam telpu izmantošanas rakstura dēļ, jo lietošanas rezultātā tās tiek netīši bojātas (sienu sasmērēšanās ar smērvielām, netīrumiem, saskrāpēšana u.c.). Turklāt nav bijis arī risks, ka darbi tiktu pārtraukti vai ka pieteicējai būtu jāmaksā par nekvalitatīvi izpildītu darbu, jo līgums ticis noslēgts ar pēcapmaksu. Pēc būtības visus riskus esot uzņēmies darbu izpildītājs. Pieteicēja kasācijas sūdzībā pamato, ka iepriekš minēto apstākļu kontekstā tādai rīcībai, kas apgabaltiesas ieskatā atbilstu rūpīga saimnieka darbībām, nav saskatāms nekāds ieguvums. Pieteicējas ieskatā apgabaltiesa izpratni par veicamo remontdarbu kvalitāti balstījusi nevis uz pieteicējas argumentiem, pierādījumiem un lietas faktiskajiem apstākļiem, bet gan uz savu subjektīvo izpratni bez sasaistes ar lietas apstākļiem.

Pārbaudot spriedumu, Senāts konstatē, ka apgabaltiesa ir ņēmusi vērā pieteicējas argumentus un tos ir vērtējusi. Tāpat arī no apgabaltiesas apsvērumiem var izsecināt, kādu rīcību apgabaltiesa uzskatījusi par rūpīgam saimniekam atbilstošu. Līdz ar to pieteicēja nepamatoti norāda pretējo.

Pārbaudot to, vai apgabaltiesas vērtējums un secinājums, ka pieteicēja nav rīkojusies kā rūpīgs saimnieks, ir balstīts uz pieņēmumiem jeb, kā norāda pieteicēja, – uz subjektīvu izpratni, Senāts nesaskata pārkāpumus. Proti, apgabaltiesa, ievērojot pašas pieteicējas skaidroto, izdarījusi secinājumu, ka tā jau pašā sākumā – slēdzot līgumu – nebija paredzējusi sagaidīt no darījuma partnera pēc iespējas labāku darba kvalitāti, kas neatbilst rūpīga saimnieka rīcībai. Tiesa uzskatījusi, ka šādā ziņā remontējamās telpas izmantošanas veidam nav nozīmes. Tāpat arī apgabaltiesa norādījusi uz līguma summu, kas ir pietiekami liela darbiem, kas nav bijuši sarežģīti. Tātad tiesa, izdarot savus secinājumus, ir balstījusies uz konkrētiem apstākļiem un faktiem un to novērtējumu. Senāts atzīst, ka pieteicēja pēc būtības iebilst pret šo vērtējumu, taču pierādījumu pārvērtēšana nav Senāta kompetencē.

Papildus jāakcentē mērķi, kādēļ tiesa vērtējusi riskus par remontdarbu kvalitāti un remontdarbu pārtraukšanu. Proti, tiesa ar šiem apstākļiem pamatoja, kāpēc būtu sagaidāms, ka pieteicējai būtu jāzina un arī jāatceras darījuma partnera kontaktpersona. Taču kvalitātes jautājums bija tikai viens no aspektiem, ar kuriem pamatota nepieciešamība zināt personu, ar kuru slēdz līgumu. Tiesa papildus norādīja gan uz to, ka pieteicējai bija vajadzība saskaņot remontdarbos izmantojamos materiālus, gan arī vispār saskaņot līguma būtiskos noteikumus, taču lietā vispār nav konstatēta darījuma partneru komunikācija. Pieteicēja šiem apsvērumiem nav pievērsusies, selektīvi iebilstot pret konkrētiem tiesas secinājumiem, bet ignorējot tiesas vērtējumu kopumā.

[11] Pieteicēja iebilst apgabaltiesas konstatētajām pretrunām pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos par to, kā tikusi atrasta SIA „MAZIES", izklāstot apstākļus, kas šīs pretrunas novērš. Pieteicēja arī apgalvo, ka tiesa ir sagrozījusi paskaidrojumu saturu un nepareizi interpretē apstākļus ar mērķi atrast pretrunas, lai apstiprinātu iestādes bažas par darījuma īstumu.

Senāts konstatē, ka kasācijas sūdzībā nav norādīts, vai un kur pieteicēja ir skaidrojusi apstākļus tiesai, kas pieteicējas ieskatā liecina par pretrunu neesību, kurai attiecīgi būtu arī jāpārbauda šo apstākļu patiesums un jānovērtē tie kopsakarā ar citiem pierādījumiem. Līdz ar to Senātam nav iespējams pārbaudīt, vai tiesa ir ņēmusi vērā visus apstākļus, novērtējot jautājumu par kontaktu nodibināšanu ar darījuma partneri. Tāpat Senāts nekonstatē, ka tiesa būtu sagrozījusi vai acīmredzami nepareizi nolasījusi paskaidrojumu saturu.

Pieteicēja uzsver, ka tiesa, atzīstot, ka paskaidrojumi ir pretrunīgi, nav norādījusi, ko no šiem paskaidrojumiem – kopā vai atsevišķi – tiesa uzskata par pierādītu un ko – par nepierādītu. Senāts vērš uzmanību, ka tiesa spriedumā *expressis verbis* ir norādījusi, ka nepiešķir priekšroku nevienam no šiem paskaidrojumiem, faktiski atzīstot, ka neviens no paskaidrojumos norādītajiem faktiem nav ticams un pierādīts.

[12] Pieteicēja pārmet tiesai, ka tā nav novērtējusi /pers. F/ paskaidrojumus par pieteicējas lielo darījumu apjomu un līdz ar to darba organizāciju uzņēmumā, deleģējot daļu pienākumu padotajiem, kas izskaidro, kāpēc pieteicējas amatpersona personīgi nav pārliecinājusies par SIA „MAZIES"

pārstāvja personību un kāpēc viņš agrāk (bez iepazīšanās ar dokumentiem un pēc atmiņas) nav atcerējies darījumu partnera pārstāvja vārdu.

Senāts konstatē, ka pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē rajona tiesā apstākļus par lielo darījumu apjomu nav skaidrojis tieši kontekstā ar darījumu ar SIA „MAZIES". Turklāt ar kasācijas sūdzībā norādīto, ka daļa uzdevumu tika deleģēta padotajiem, pieteicēja faktiski izvirza jaunu versiju par lietas apstākļiem, kas turklāt ir pretrunā pieteicējas amatpersonas gan sākotnēji dienestā, gan arī tiesā paskaidrotajam, ka tā darījuma noslēgšanā un norisē piedalījusies personīgi. Tādējādi pieteicēja atsaukusies uz tādiem apstākļiem, kuri nebija norādīti lietas izskatīšanas pēc būtības laikā. Līdz ar to tiesai tos nebija iespējams izvērtēt.

[13] Pieteicēja uzskata, ka tiesas secinājums, ka /pers. A/ nav piedalījies darījumā, nav balstīts pierādījumos. Tiesa neesot norādījusi uz pierādījumiem lietā, kas apstiprinātu, ka /pers. A/ nebūtu darījumā piedalījies, tostarp arī telefoniskas komunikācijas formā, un ka viņš nebūtu parakstījis darījumu apliecinošus dokumentus.

Senāts konstatē, ka tiesa savus secinājumus izdarījusi, pamatojoties uz apstākļu un pierādījumu novērtējuma kopumu. Tādēļ pieteicējai nav pietiekami izvirzīt vienkāršu apgalvojumu, ka minētajam secinājumam nav pierādījumu. Pieteicējai bija jāargumentē, kāpēc no tiem apstākļiem un pierādījumiem, uz kuriem balstījusies tiesa, šādu secinājumu nevarēja izdarīt. Tā kā pieteicēja to nav darījusi, šāds apgalvojums nevar būt pārbaudes priekšmets kasācijas instances tiesā.

Pieteicēja arī norāda, ka tiesa nav devusi vērtējumu pieteicējas argumentam, ka nav saprotama nepieciešamība /pers. A/ personīgi ierasties un iepazīties ar /pers. F/, ja SIA „MAZIES" amatpersona darbu ar pieteicēju organizējusi tāpat, kā to dara pieteicēja – deleģējot pienākumu izpildi padotajiem. Senāts norāda, ka pieteicēja nav pamatojusi, no kā tā izsecinājusi, kā SIA „MAZIES" organizē savu darbu. Līdz ar to šis arguments ir tikai pieteicējas prātojums par iespējamiem lietas apstākļiem.

[14] Senāts pretēji pieteicējas apgalvotajam atzīst, ka tiesa secinājumu par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās fiktīvā darījumā, nav izdarījusi, balstoties uz darījuma partneri raksturojošo informāciju, bet gan izvērtējot pašas pieteicējas rīcību. Tiesa arī racionāli un loģiski pamatojusi, kāpēc apstākļiem par pieteicējas komunikāciju ar darījuma partneri un tā pārstāvi ir būtiska loma šajā lietā. Savukārt pieteicēja nav norādījusi uz tādiem procesuālo tiesību normu pārkāpumiem, kas būtu ietekmējuši šo pierādījumu vērtējumu. Līdz ar to nepamatots ir arī pieteicējas vispārīgais – bez norādēm uz konkrētu judikatūru un attiecīgas analīzes – apgalvojums, ka tiesa ir rīkojusies pretēji Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

Ievērojot minēto, spriedums daļā par darījumu ar SIA „MAZIES" ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

[15] Attiecībā uz pieteicējas argumentiem, ciktāl tie attiecas uz tiesas motīviem par SIA „BMPL" un SIA „BROSTER", Senāts atzīst, ka tie nav pamatoti.

[16] Senāts nekonstatē, ka tiesa būtu izdarījusi pretrunīgus secinājumus attiecībā uz to, vai ir jāvērtē pieteicējas darījumu partneru tālākie darījumi. Apgabaltiesa attiecībā uz visiem pieteicējas darījumu partneriem skaidri ir atzinusi, ka ir pamatoti pārbaudītas arī tālāko darījumu ķēdes. Savukārt pieteicēja, kasācijas sūdzībā apgalvojot, ka tiesa vienlaikus ir atzinusi, ka nav nepieciešams vērtēt minētos apstākļus, nav norādījusi, no kā pieteicēja šādu pretrunu izsecinājusi.

Tāpat apgabaltiesa, atsaucoties uz Senāta praksi, motivēti ir atbildējusi uz apelācijas sūdzības argumentu, kāpēc situācijā, kad netiek apšaubīts, ka prece vispārīgi pieteicējai ir piegādāta, tikai to nav darījuši deklarētie darījumu partneri, tomēr ir nepieciešams pārbaudīt arī tālākās darījumu ķēdes īstumu. Kasācijas sūdzībā nav pretargumentu šiem apsvērumiem, līdz ar to šāds arguments nevar kalpot par pamatu sprieduma apšaubīšanai.

[17] Pieteicēja argumentē, ka SIA „BMPL", SIA „BROSTER" un SIA „WZ" sastādīto līgumu satura identiskums, preču izsniegšanas vietas sakritība, norēķinu kārtības identiskums (pieteicējai samaksa par precēm jāpārskaita uz trešo personu ārvalstu kontiem), kā arī fakts, ka transportētājs SIA „BALTIE" noliedz sadarbību ar šīm sabiedrībām, var liecināt, ka šo trīs sabiedrību darbību organizē viena persona, taču tas nevar liecināt par pieteicējas ļaunprātību. Taču Senāts nekonstatē, ka šie fakti paši par sevi būtu kalpojuši par pamatu secinājumam, ka pieteicēja zināja, kādos darījumos tā iesaistās. Tiesa šo secinājumu izdarījusi, vērtējot minētos faktus kopsakarā ar rīcību, kas ir atkarīga no pašas pieteicējas, proti, pieteicējas vispārīgajiem paskaidrojumiem par darījumu norisi, pretrunām pieteicējas pārstāvju un tās darījumu partneru sniegtajos paskaidrojumos, un nepietiekamu darījumu slēgšanas rūpību. Tiesa nav arī apgalvojusi, ka pieteicējas darījumu partneri iepriekš minētās darbības ir saskaņojuši ar pieteicēju, kā tas norādīts kasācijas sūdzībā.

Pieteicēja norāda, ka spriedumā nav pieteicējas *iepriekš izteikto* pretargumentu vērtējuma par minēto pārkāpumu būtību un to, kāpēc pieteicējai šie apstākļi neradīja nekādas aizdomas. Senāts konstatē, ka pieteicēja kasācijas sūdzībā nav identificējusi pretargumentus, kurus tā esot izvirzījusi un uz kuriem nav sniegtas atbildes apgabaltiesas spriedumā. Pieteicēja nav arī norādījusi, kur šie pretargumenti tikuši izteikti. Līdz ar to Senātam nav iespējams pārbaudīt pieteicējas iebildumu pamatotību.

Pieteicēja pārmet apgabaltiesai, ka tā nav vērtējusi /pers. H/ paskaidrojumu, kurā viņš kā fiziska persona apstiprina preču piegādi uz pieteicējas adresi. Uz šo ir jānorāda, ka pieteicēja nav skaidrojusi /pers. H/ paskaidrojuma un no tā iespējami izrietošā fakta nozīmi lietā. Ja pieteicēja ar to vēlas pamatot, ka prece pieteicējai SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" darījumu aizsegā tika piegādāta, tad, pirmkārt, ir jāakcentē, ka ar to nav pietiekami, lai atskaitītu priekšnodokli, kas ir galvenais šajā lietā izskatāmais strīds. Prece ir jāpiegādā ar nodokli apliekamai personai. Otrkārt, attiecībā uz darījumiem ar SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" tiesa nav noliegusi, ka pieteicējai prece ir piegādāta.

Senāts atzīst, ka tiesa nav vērtējusi pieteicējas argumentu par preces iegādi ar pēcapmaksu, kas izskaidrojot darījumu norises apstākļus un pamatojot atbilstību normālai komercpraksei. Vienlaikus pieteicēja nav argumentējusi, kā tas ietekmē sprieduma rezultātu to apstākļu kontekstā, uz kuru pamata tiesa atzina, ka pieteicējas darījumu slēgšanas prakse un norise neatbilst normālai komercpraksei un ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, kādos darījumos tā iesaistās. Līdz ar to šāds arguments nevar kalpot par pamatu sprieduma pareizības apšaubīšanai.

Savukārt pieteicējas iebildumi par tiesas vērtējumu saistībā ar jautājumu par preču kvalitātes pārbaudi un garantijām, kā arī par norēķiniem ar trešajām personām, ir vienīgi tiesas vērtējumam pretējs viedoklis, nevis arguments par procesuālo tiesību normu pārkāpumu. Pieteicēja, acīmredzot atsaucoties uz savu skaidrojumu, kā tiek pārbaudīta preces kvalitāte un nodrošināta garantijas saistību izpilde, pārmet, ka tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas skaidroto komercpraksi. Taču Senāts norāda, ka tiesas uzdevums ir novērtēt, vai pieteicējas skaidrotā komercprakse ir pamatota, turklāt konkrētās lietas apstākļos, kad darījumu partneri pieteicējai ir jauni un nezināmi, kad pieteicējai nav zināmas darījumu partneru kontaktpersonas, kad ne pieteicējas amatpersona, ne arī darbinieks nespēj sniegt vai nesniedz skaidras atbildes par darījuma noslēgšanas un norises apstākļiem, visi paskaidrojumi ir izvairīgi un vispārīgi, kad nav skaidrības vai un kurš darījumu norises laikā ir kontaktējies ar darījumu partneru pārstāvjiem. To tiesa arī ir vērtējusi, savukārt pieteicējas iebildumi ir vienīgi neargumentēta nepiekrišana tiesas vērtējumam.

Līdzīgi secinājumi izdarāmi attiecībā uz norēķiniem, kad darījumu summas tiek pārskaitītas nevis preču piegādātājiem, bet gan trešajām personām. Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka tāda ir normālā komercprakse, kāda pastāv arī SIA „GV Sports", kuru vada pieteicējas amatpersona. Senāts

neapšauba, ka vispārīgi norēķināties var arī ar trešajām personām. Tomēr tiesa šādu norēķinu kārtību ir vērtējusi konkrētās lietas apstākļos, kur darījumu partneriem ir konstatētas fiktīvas saimnieciskās darbības pazīmes, kā arī konstatēti citi – jau iepriekš norādītie – apstākļi, kas raksturo pašas pieteicējas rīcību darījumos.

Pieteicēja iebilst tiesas secinājumam, ka pieteicēja ir atkāpusies no tās ierastās komercprakses, jo tiesa nemaz neesot analizējusi pieteicējas komercpraksi. Pieteicēja vērš uzmanību uz tās iepriekš izteiktiem argumentiem par pieteicējas darījumu apjomu un intensitāti, pieteicējas amatpersonas noslogotību un secīgi – darba organizācijas veidu, tāpat pieteicēja norāda uz to, ka tiesa nav vērtējusi citus pieteicējas līgumus un to satura atbilstību strīdus līgumiem.

Atbildot uz šo argumentu, vēršama uzmanība, ka tas ir maldinošs. Proti, tiesa nav izdarījusi secinājumu, ka pieteicēja ir atkāpusies no pieteicējas parastās komercprakses. Tiesa ir izdarījusi secinājumu, ka *konkrēto* strīdus darījumu noslēgšanas un norises apstākļi neatbilst parastai komercpraksei. Līdz ar to pieteicējai būtu jāpamato, kāpēc strīdus darījumu noslēgšanas un norises apstākļi, kas arī ir daļa no pieteicējas darījumu slēgšanas prakses, ir atbilstoša normālai komercpraksei. Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi uz tādiem argumentiem, kas atspēkotu tiesas secinājumus un kurus tiesa nebūtu ņēmusi vērā. Vispārīgi paskaidrojumi par lielo darījumu apjomu nevar izskaidrot neatbilstības konkrētajos darījumos un šaubas par to īstumu, kā to pamatoti atzinusi apgabaltiesa.

Pieteicēja pārmet, ka tiesa nav devusi norādījumus pieteicējai iesniegt tās komercpraksi raksturojošus pierādījumus. Senāts norāda, ka to, kāda ir pieteicējas parastā komercprakse un vai pieteicējas rīcībā ir attiecīgi pierādījumi, var zināt tikai pati pieteicēja. Līdz ar to, ja tā atsaucās uz savu parasto komercpraksi, tad tai arī bija jāiesniedz pierādījumi, kas ir tās rīcībā un kas pieteicējas ieskatā pamato tās apgalvojumus. Taču, kā jau minēts, pieteicējai visupirms būtu ticami jāizskaidro, kā bija iespējams noslēgt un īstenot konkrētos darījumus.

[18] Senāts piekrīt, ka vispārīgi – atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai un tiesību normām – pieteicējai nav jāpārbauda darījumu partnera identitāte. Vienlaikus tiesa pretēji pieteicējas apgalvotajam ir pamatojusi, kāpēc konkrētās lietas apstākļos būtu saprātīgi sagaidāms, ka pieteicēja zinātu savu darījumu partneru pārstāvjus un to kontaktus. Pieteicējas iebildums, ka pieteicēja lietas gaitā ir argumentējusi, kāpēc tā nav pārbaudījusi personu identitāti, bet tiesa nav atbildējusi uz šiem argumentiem un pieteicējas rīcības pareizību ir apšaubījusi, savas šaubas nepamatojot, ir vērtējams vienīgi kā nepiekrišana sprieduma motīviem.

Senāts arī nevar piekrist, ka tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas argumentus. Kā jau tas atzīmēts iepriekš, atbildes uz pieteicējas apsvērumiem lielā mērā ir atrodamas tiesas pierādījumu vērtējumā, kā arī tiešā veidā atbildot uz pieteicējas argumentiem. Līdz ar to nevar piekrist, ka tiesa būtu pārkāpusi pieteicējas tiesības uz taisnīgu tiesu.

[19] Ievērojot minēto, pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu daļā par darījumiem ar SIA „BMPL" un SIA „BROSTER". Līdz ar to sprieduma atcelšanai minētajā daļā nav pamata.

[20] Attiecībā uz darījumiem ar Bulgārijas uzņēmumu un SIA „WZ" kontekstā ar pieteicējas argumentiem Senāts konstatē turpmāk minēto.

[21] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi uz pretrunām tiesas spriedumā. Proti, apgabaltiesa ir atzinusi, ka darījumu ar SIA „WZ" aizsegā prece pieteicējai nav piegādāta vispār. Vienlaikus apgabaltiesa ir pievienojusies rajona tiesas spriedumam, kur savukārt ir atzīts, ka ir jāpieņem, ka preces strīdus darījumu aizsegā ir piegādātas, taču to nav darījuši deklarētie darījumu partneri, tostarp SIA „WZ". Secīgi, vērtējot pieteicējas darījumu par preču piegādi Bulgārijas uzņēmumam, apgabaltiesa citstarp atsaucās uz to, ka pieteicējai nebija preču, ko piegādāt, jo preces SIA „WZ" darījumu aizsegā pieteicējai nav piegādātas.

Senāts piekrīt pieteicējai, ka apgabaltiesa rīkojusies pretrunīgi, sprieduma 9.punktā norādot, ka tā pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, tajā pašā laikā savā spriedumā izdarot no rajona tiesas spriedumā norādītā atšķirīgus secinājumus.

Vienlaikus Senāts no apgabaltiesas sprieduma motīviem konstatē, ka apgabaltiesa pēc būtības nav pievienojusies rajona tiesas secinājumam par preču esību. Lai arī vietām apgabaltiesa ir norādījusi rajona tiesas motīviem piekrītošas frāzes, tomēr apgabaltiesas spriedumā ir skaidri secinājumi, ka darījumu ar SIA „WZ" aizsegā preces nav piegādātas un līdz ar to nav arī jāpierāda, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļa izkrāpšanā. Līdzīgi secinājumi izdarīti attiecībā uz darījumu ar Bulgārijas uzņēmumu.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka pretrunīgā pievienošanās pati par sevi nevar būt pamats sprieduma atcelšanai.

[22] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesas spriedumā nav argumentu un pierādījumu vērtējuma, kas liecinātu par to, ka pieteicējas rīcībā vispār nebija preču, ko piegādāt Bulgārijas uzņēmumam.

Pārbaudot šos pieteicējas argumentus, Senāts vispārīgi nevar piekrist tam, ka apgabaltiesa nav pamatojusi, kāpēc tā uzskata, ka preces pieteicējas rīcībā nebija. Šai sakarā apgabaltiesa atsaukusies uz pārsūdzētajā lēmumā konstatētajiem apstākļiem, uz kuru pamata dienests ir atzinis, ka darījumi nav notikuši vispār.

Vienlaikus var piekrist, ka apgabaltiesas spriedumā nav dienesta konstatēto apstākļu novērtējuma kontekstā ar to, kā šie apstākļi liecina tieši par preces neesību. Apgabaltiesa šos dienesta konstatētos apstākļus un gala secinājumu ir pieņēmusi kā faktu, bez attiecīgas pārbaudes. Taču tiesas uzdevums saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 2.panta 2.punktu un 250.panta pirmo daļu ir pārbaudīt iestādes lēmuma tiesiskumu, nevis tam akli pievienoties.

Turklāt apgabaltiesai, attiecībā uz vienu uzņēmumu izdarot rajona tiesai pretējus secinājumus, bija jāpārliecinās, vai līdz ar to tās pierādījumu vērtējums ir konsekvents. Proti, cik tas pirmšķietami redzams no rajona tiesas sprieduma motīviem, tā savus secinājumus attiecībā uz SIA „BMPL" un SIA „BROSTER" ir izdarījusi uz līdzīgu apstākļu pamata, kādi tie bijuši arī attiecībā uz darījumu ar SIA „WZ". Tāpat, ielūkojoties rajona tiesas 2018.gada 6.jūnija sēdes protokolā, redzams, ka pieteicējas amatpersona paskaidrojumus par darījumu norisi ir sniegusi par visiem trim uzņēmumiem vienlaicīgi, tiešā tekstā arī norādot, ka šie darījumi ir līdzīgi. Ja reiz apgabaltiesai ir cits redzējums par lietas apstākļiem, tad acīmredzami pastāv tādi apstākļi, kas uz darījumiem ar SIA „WZ" liek raudzīties citādi vai arī rajona tiesa kādus apstākļus ir novērtējusi nepareizi. Apgabaltiesa savā spriedumā nav identificējusi šādus apstākļus vai kļūdas rajona tiesas spriedumā. Tas nozīmē, ka apgabaltiesa nav pamatojusi, kāpēc tā, vērtējot darījumus ar minētajām trim sabiedrībām, nonākusi pie atšķirīgiem secinājumiem par preces esību vai neesību. Tādējādi apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu, kas paredz pārbaudīt pierādījumus vispusīgi un pilnīgi, kā arī 251.panta piekto daļu, saskaņā ar kuru tiesai spriedumā ir jānorāda pamatojums saviem secinājumiem.

[23] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka spriedums daļā par darījumiem ar SIA „WZ" ir atceļams.

Tā kā tiesa, vērtējot darījumu ar Bulgārijas uzņēmumu, ir balstījusies uz preces neesības faktu, spriedums ir atceļams arī daļā par darījumiem ar šo uzņēmumu. Lai arī attiecībā uz Bulgārijas uzņēmumu preces neesības fakts ir tikai viens no apstākļiem, uz kura pamata tiesa atzinusi, ka pieteicēja nav

nosūtījusi preces Bulgārijas uzņēmumam, tomēr šā fakta ietekmes uz gala secinājumu pārbaude nozīmētu pierādījumu pārvērtēšanu, kas nav Senāta kompetencē.

[24] Pieteicēja norāda, ka Bulgārijas uzņēmumam piegādātā prece tika iegādāta no vairākiem darījumu partneriem. Līdz ar to nav pamatoti apgabaltiesas secinājumi, ka ir apšaubāma visa preču realizācija Bulgārijas uzņēmumam tikai SIA „WZ" apšaubītās piegādes dēļ, lai gan šī sabiedrība ir piegādājusi tikai daļu no pieteicējas realizētā preču apjoma.

Senāts konstatē, ka rajona tiesa secinājumu par to, ka Bulgārijas uzņēmumam tika piegādāta prece, kas iegādāta no SIA „WZ", ir izdarījusi, balstoties uz pieteicējas 2016.gada maija deklarāciju. Apelācijas sūdzībā iebildumi šim secinājumam nav izteikti. Arī kasācijas sūdzībā nav norādes, kāpēc no 2016.gada maija deklarācijas šādu secinājumu nevarēja izdarīt. Pieteicēja vienīgi vispārīgi apgalvo, ka preces, kas nosūtītas Bulgārijas uzņēmumam, iegādātas no vairākiem uzņēmumiem. Pieteicēja arī nenorāda, vai un kur pieteicēja ir sniegusi šādus paskaidrojumus un attiecīgus pierādījumus tiesai, kas lietu izskata pēc būtības, bet tiesa šos paskaidrojumus un pierādījumus nebūtu vērtējusi.

Senāts atzīst, ka šis kasācijas sūdzības arguments nav pietiekami argumentēts, līdz ar to nav pamatots.

[25] Ievērojot to, ka spriedums daļā par darījumiem ar SIA „WZ" un Bulgārijas uzņēmumu ir atceļams iepriekš minēto iemeslu dēļ, Senāts procesuālās ekonomijas labad nevērtē pārējos kasācijas sūdzības argumentus, kas attiecināmi uz darījumiem ar minētajiem uzņēmumiem.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 4.marta spriedumu daļā, ar kuru noraidīts SIA „GV Loģistika" pieteikums daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 22.decembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/6618 atcelšanu daļā par darījumiem ar SIA „WZ" un Bulgārijas uzņēmumu *????????-????-????*, un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 4.marta spriedumu daļā par darījumiem ar SIA „MAZIES", SIA „BMPL" un SIA „BROSTER", bet SIA „GV Loģistika" kasācijas sūdzību šajā daļā noraidīt;

atmaksāt SIA „GV Loģistika" drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Dz. Amerika I. Meldere I. Višķere