ECLI:LV:AT:2019:0905.A420462813.8.S
Lieta Nr. A420462813, SKA-864/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 5.septembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Veronika Krūmiņa, Valters Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Zītari LZ" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 23.augusta lēmuma Nr. 22.8/L-20547 atcelšanu, sakarā ar SIA „Zītari LZ" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 23.augusta lēmumu Nr. 22.8/L-20547 (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) pieteicējai SIA „Zītari LZ" papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, pievienotās vērtības nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī noteikts iepriekšējo taksācijas periodu nesegto zaudējumu samazinājums. Lēmumā secināts, ka pieteicēja ir iesaistīta faktiski nenotikušu darījumu ķēdē ar SIA „SUN" par saldētu mencas fileju bez ādas piegādi. Pieteicēja par to zināja (tai vajadzēja to zināt).

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 11.janvāra spriedumu, izskatot pieteicējas apelācijas sūdzību, noraidīja pieteicējas pieteikumu. Ar Senāta 2018.gada 16.maija spriedumu šis apgabaltiesas spriedums atcelts.

[3] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 27.septembra spriedumu, lietu izskatot no jauna, pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Lietā nav iespējams ar pārliecību apgalvot, ka prece vispār nav bijusi.

[3.2] Pavadzīmēs norādītā informācija par preču izsniedzēju (SIA „SUN" amatpersona /pers. A/) nav patiesa. Visu SIA „SUN" komercdarbību organizējis /pers. B/. Lietā iegūtie pierādījumi attiecībā uz preču transportēšanu strīdus pavadzīmēs norādītajos datumos un maršrutā ir pretrunīgi.

[3.3] SIA „SUN" preces iegādājusies no SIA „Gandis", bet SIA „Gandis" amatpersona noliedz saimniecisko darbību. No amatpersonas paskaidrojuma izriet, ka faktiski sabiedrību vadīja /pers. B/. Pavadzīmēs ietvertā informācija par preču saņēmēju nav patiesa un rada pamatotas šaubas par to, vai preču izsniegšana un transportēšana ir notikusi tā, kā fiksēts darījumu attaisnojuma dokumentos. Turklāt arī /pers. B/ nespēja identificēt konkrētu personu, no kuras viņš SIA „Gandis" vārdā būtu iegādājies saldētu mencu fileju.

[3.4] /pers. B/ ir saistīts ar visiem preču piegādes ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem. Tātad /pers. B/ bija iespējams saskaņot un noformēt darījuma attaisnojuma dokumentus tādā veidā, lai imitētu faktiski notikušus darījumus starp tajos iesaistītajām sabiedrībām.

[3.5] Rezumējot visu minēto, nav konstatējams, ka SIA „Gandis" būtu piegādājusi preces – saldētās mencu filejas – SIA „SUN". Attiecīgi, tā kā SIA „SUN" nav norādījusi kādu citu piegādātāju, secināms, ka SIA „SUN" rīcībā nevarēja būt saldētas mencu filejas, kuru būtu piegādājusi SIA „Gandis". Secīgi SIA „SUN" šo preci nevarēja piegādāt pieteicējai, noformēti vien darījumus attaisnojoši dokumenti, kas neatbilst faktiski notikušiem darījumiem.

[3.6] Pieteicēja nav pievērsusi nekādu uzmanību darījuma partnera izvēlei – par darījumu būtiskajām sastāvdaļām faktiski vienojusies ar /pers. B/, bet viņu nav interesējis, kādu uzņēmumu /pers. B/ pārstāv. Pieteicējas amatpersona darījuma slēgšanas un izpildes laikā ne reizes nav tikusies ar tiešā darījuma partnera – SIA „SUN" – amatpersonu. Nav skaidrs, kādā veidā pieteicēja pārliecinājās par /pers. B/ tiesībām pārstāvēt SIA „SUN".

[3.7] Kritiski vērtējams, ka /pers. B/ bija pilnvara rīkoties SIA „SUN" vārdā. Tāda pilnvara nav lietas materiālos. Turklāt no lietas materiāliem neizriet, ka /pers. B/ būtu pieteicējai uzrādījis pilnvaru. SIA „SUN" amatpersona /pers. A/ sākotnējos paskaidrojumos nav pieminējusi, ka būtu /pers. B/ izsniegusi pilnvaru. Pirmās instances tiesā viņa nevarēja paskaidrot par pilnvaras izsniegšanas apstākļiem un apjomu, kādā /pers. B/ pilnvarots rīkoties. Ja bija pilnvara, tad nav skaidrs, kāpēc visus dokumentus parakstīja SIA „SUN" amatpersona.

[3.8] Tā kā pieteicēja bija noslēgusi sadarbības līgumu par ēdiena pagatavošanu, piegādi un izdali mazturīgajiem, ir pašsaprotami, ka pieteicēja kārtotu darījuma attiecības ar uzticamu darījumu partneri ar ilgstošu pieredzi pārtikas apritē. /pers. B/ ir saistīts ar uzņēmējdarbību zivju pārstrādes jomā, taču pieteicēja darījumu slēdza ar SIA „SUN", ne /pers. B/.

Lietā nav pierādījumu par to, ka pieteicējai līdz sadarbības uzsākšanai ar SIA „SUN" būtu bijusi sadarbība ar kādu /pers. B/ pārstāvētu uzņēmumu, kas pieteicējai ļautu labticīgi paļauties uz /pers. B/ labo reputāciju un viņa nepārprotamo saistību ar SIA „SUN". Minētais papildus apliecina pieteicējas vieglprātīgu nostāju darījumu partnera izvēlē.

Pieteicēja, ņemot vērā tās nevērīgo attieksmi darījumu partnera izvēlē, nevarēja neapzināties, ka darījuma faktiskā norise neatbilst darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajai.

[3.9] Preču pavadzīmes ir noformētas neatbilstoši preču transportēšanas faktiskajai norisei, kuru lietā ar objektīviem pierādījumiem nav iespējams noskaidrot, un tas nevarēja notikt bez pieteicējas informētības.

Nav saprātīga izskaidrojuma tam, kāpēc apstākļos, kad preču piegāde notiek uz darījumu partnera rēķina, visas saldētās zivis bija jāved uz ēdiena

pagatavošanas vietu, kur nav iespējams tās uzglabāt, visas jāizkrauj, neliela daļa jāatstāj ēdiena pagatavošanai, bet lielākā daļā preču ar savu transportu jātransportē uz citu noliktavu otrā pilsētas pusē. Lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu pieteicējas paskaidrojumus par zivju transportēšanu no /adrese A/, uz /adrese B/. Tāpat nav pierādīta preču transportēšana pavadzīmēs noradītajos datumos no Centrāltirgus uz /adrese A/.

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

[4.1] Tiesa nepareizi novērtējusi pierādījumus par to, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka darījumi ar SIA „SUN" saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

[4.2] Administratīvā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā šajā lietā iepriekš pieņemtajā Senāta spriedumā norādītos vērtējamos apstākļus par to, vai pieteicēja zināja, kādā darījumā tā iesaistās un ar ko tā patiesībā slēdz darījumu.

[4.3] Pieteicēja pārliecinājās, ka SIA „SUN" ierakstīta komercreģistrā, tā ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekama persona, kā arī par /pers. A/ tiesībām pārstāvēt SIA „SUN". Tādējādi, kad /pers. B/ pieteicējas amatpersonai uzrādīja pilnvaru, tai nebija svarīgi, kādu amatu viņš SIA „SUN" ieņem.

[4.4] Lietas materiālos pilnvara nav atrodama, jo Valsts ieņēmumu dienests neapšaubīja tās esību. Tiesa nav korekti atspoguļojusi /pers. A/ paskaidroto par pilnvarojumu /pers. B/. Tiesas sēdē /pers. A/ paskaidrojusi, ka bija arī rakstiska pilnvara, kas izdota 2009., 2010.gadā. Tā bija vispārēja. Tiesa bez jebkāda pamata apšauba pilnvaras jēgu.

[4.5] Līgums par ēdiena pagatavošanu, piegādi un izdali mazturīgajiem nosaka konkrētu budžetu, kādā pieteicējai jāiekļaujas šā ēdināšanas pakalpojuma nodrošināšanā. Tādēļ pieteicējai primāri nebija veikt darījumu ar sadarbības partneri, kas ir ar ilgstošu pieredzi pārtikas apritē un būtu spējīgs nodrošināt nepieciešamās preces piegādi lielos daudzumos, savlaicīgi un labā kvalitātē, bet gan ar tādu, kurš spētu piegādāt normatīvajiem aktiem atbilstošu preci par tādu cenu, lai pieteicēja iekļautos pieteicējas un pilnsabiedrības „Rīgas virtuve" noslēgtā līguma budžetā. Tiesa nepamatoti izvirzījusi prasību preces iepirkt nevis vadoties pēc izdevīguma (cenas) aspekta, bet gan no darījuma partnera vērtējuma (reputācija u.tml.).

[4.6] Tiesa nav ņēmusi vērā virkni pierādījumu, tostarp līgumu un rēķinus par preču pārvadājumu konkrētā maršrutā Rīgā, kā arī pieteicējas amatpersonas /pers. C/ pirmās instances tiesā sniegto liecību, transportlīdzekļa vadītāja paskaidrojumus un tiesai sniegto liecību.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

Motīvu daļa

[6] Pieteicēja kasācijas sūdzībā plaši argumentē, ka apgabaltiesa nav pareizi un atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūrai interpretējusi normas, kas piešķir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas šajā lietā ir likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts.

Iepazīstoties ar apgabaltiesas spriedumu, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas izvirzītais pierādīšanas priekšmets pilnībā atbilst pieteicējas norādītajai judikatūrai. Proti, apgabaltiesa, saskatot darījumu ķēdē fiktīvu uzņēmumu pazīmes un neatbilstību darījumu apliecinošos dokumentos, ir vērtējusi, vai pieteicēja zināja vai nezināja, ka ir iesaistīta fiskālu priekšrocību gūšanā vai nodokļu krāpšanā, kas var būt pamats tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu liegšanai pat tad, ja nodokļa maksātājs uzrāda darījumu apliecinošus dokumentus. Tā kā lietā būtībā nav atšķirīgu viedokļu par tiesību normu interpretāciju, tad Senāts sīkāk neanalizē argumentus, kuros pieteicēja atgādina judikatūru šajā jautājumā. Turklāt par to, kādi apstākļi vispārīgi ir jānoskaidro lietā, tika plaši skaidrots arī iepriekšējā Senāta spriedumā šajā lietā (*Senāta 2018.gada 16.maija spriedums*).

Kā secināms no kasācijas sūdzības argumentiem, pieteicēja būtībā nepiekrīt, ka lietā konstatētie apstākļi varēja būt pietiekami secinājuma izdarīšanai par pieteicējas darījumu iesaisti fiskālo priekšrocību gūšanā vai nodokļu krāpšanā (t.i., vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par darījuma saistību ar šādu iespējamu mērķi), kā arī norāda uz kļūdām pierādījumu vērtēšanā un secinājumu izdarīšanā. Tādēļ ir pārbaudāms, vai tiesa ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus lietas apstākļu noskaidrošanā un pierādījumu vērtēšanā. Turklāt jāatgādina, ka kasācijas instances tiesa, ievērojot no Administratīvā procesa likuma 325.panta izrietošo kasācija instances tiesas kompetenci, pati nevērtē pierādījumus un nepārskata zemākas instances tiesas secinājumus par lietas faktiskajiem apstākļiem pēc būtības.

[7] Lai novērtētu apgabaltiesas izdarītā pierādījumu vērtējuma atbilstību Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai, ir īsi jāatgādina apgabaltiesas konstatēto apstākļu un no tiem izdarīti tālāko secinājumu saturs.

Apgabaltiesas no lietā iegūtajiem un pārbaudītajiem pierādījumiem nav radusi pamatu secināt, ka preces – saldētās zivis – vispār netika piegādātas, un ir izdarījusi pieņēmumu, ka pieteicēja preces iegādājās.

Tālāk tiesa pievērsusies jautājumam, vai pieteicēja preces iegādājās no SIA „SUN". Tiesa noskaidroja, ka visu komercdarbību SIA „SUN" vārdā organizēja /pers. B/. Tāpat tiesa no SIA „Gandis" amatpersonas teiktā konstatēja, ka SIA „SUN" augšupējais darījumu partneris SIA „Gandis" nav veikusi tiesisku saimniecisko darbību un ka /pers. B/, kurš atbilstoši pavadzīmei izsniedza preces SIA „Gandis" vārdā, nespēj identificēt konkrētu personu, no kuras viņš būtu iegādājies preces. Tiesa arī konstatēja, ka /pers. B/ ir ilgstoši pazīstams ar pieteicējas amatpersonu, turklāt darbojies gan SIA „SUN", gan SIA „Gandis" vārdā, turklāt bija arī transporta pakalpojumu sniedzēja valdes loceklis.

No minētā tiesa secinājusi, ka nav konstatējams, ka SIA „Gandis" būtu piegādājusi preces SIA „SUN" un attiecīgi tās nevarēja būt SIA „SUN" rīcībā tālākai piegādei pieteicējai. Ņemot vērā arī nesakritības divu personu (pieteicējas darbinieces un /pers. B/) norādēs par zivju iepakojumu svaru, tiesa visbeidzot secināja, ka SIA „SUN" nav piegādājusi pavadzīmēs norādītās preces, noformēti vien darījumus attaisnojoši dokumenti.

Analizējot, vai pieteicēja zināja par darījumu saistību ar pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšanas shēmu, apgabaltiesa citstarp ņēma vērā, ka pieteicēja par darījumu būtiskajām sastāvdaļām vienojusies ar /pers. B/ (zinot, ka viņam ir kontakti „pa taisno ar kuģiem"), bet viņu nav interesējis, kādu uzņēmumu /pers. B/ pārstāv. Apgabaltiesa norādīja, ka nav skaidrs, kādā veidā pieteicēja pārliecinājās par /pers. B/ tiesībām pārstāvēt SIA „SUN". Apgabaltiesa arī kritiski vērtēja, vai /pers. B/ bija izsniegta pilnvara rīkoties SIA „SUN" vārdā, jo tādas pilnvaras nav lietas materiālos un arī citu pierādījumu saturs liek par to šaubīties.

Vērtējot, vai pieteicēja zināja par iesaisti nodokļa nemaksāšanas shēmā, apgabaltiesa ņēma vērā arī, ka pieteicējai kā pārtikas apritē iesaistītam uzņēmumam un jomas lietpratējai būtu jāizvēlas drošs un uzticams sadarbības partneris, ka tai bija jābūt saviem uzticamiem un zināmiem piegādātājiem. Nenoliedzot, ka /pers. B/ ir saistīts ar uzņēmējdarbību zivju pārstrādes jomā, apgabaltiesa uzsvēra, ka pieteicēja iesaistītājs darījumā nevis ar /pers. B/, bet ar SIA „SUN", un pieteicējai bija jāpārliecinās par SIA „SUN" spējām nodrošināt pieteicējai nepieciešamo zivju piegādi apstākļos, kad ar tās amatpersonu /pers. A/ iepriekšējas sadarbības nebija. No tā tiesa būtībā izdarījusi galīgo secinājumu, ka pieteicēja, ņemot vērā tās nevērīgo attieksmi darījumu partnera izvēlē, nevarēja neapzināties, ka darījuma faktiskā norise neatbilst darījumu attaisnojuma dokumentos norādītajai.

Apskatot šo pierādījumu vērtējumu un izdarītos secinājumus kopumā, Senāts secina, ka tie ir pretrunīgi un rada šaubas par loģiskajiem apsvērumiem, kas ir tiesas secinājumu pamatā, līdz ar to ir pamats konstatēt, ka pierādījumu vērtēti un tālāki secinājumi par pieteicējas iesaisti izdarīti, neievērojot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas prasības.

[8] Pirmkārt, tiesa nonāk pretrunā, reizē balstoties uz secinājumu, ka /pers. B/ nebija pilnvaras rīkoties SIA „SUN" vārdā (t.i., kritiski vērtējams apgalvojums, ka tāda pilnvara bijusi izsniegta), un reizē balstās uz konstatējumu, ka faktiski visu komercdarbību SIA „SUN" vārdā organizējis tieši /pers. B/. No tā nav saprotams tiesas viedoklis, vai /pers. B/ bija vai nebija persona, kas īstenoja preces piegādi pieteicējai SIA „SUN" vārdā.

Otrkārt, tas secīgi noved pie pretrunas secinājumos par to, kā pieteicēja izvēlējās un kā tai vajadzēja izvēlēties darījumu partneri zivju iegādes vajadzībām. Proti, netiek noliegts apgalvojums, ka /pers. B/ ir saistīts ar uzņēmējdarbību zivju pārstrādes jomā, bet apstākļos, kad tiesa iepriekš turklāt jau secinājusi, ka komercdarbību SIA „SUN" vārdā organizējis /pers. B/, tiesa norāda uz to, ka pieteicēja nevarēja neapzināties, ka tā iesaistās darījumā, kurā minētā SIA „SUN" uzrādīta nepatiesi.

Senāts secina, ka apgabaltiesa būtībā nav novērsusi to trūkumu, kas tika konstatēts arī attiecībā uz pirmo šajā lietā taisīto apgabaltiesas spriedumu un par ko iepriekšējā Senāta spriedumā šajā lietā tika argumentēts: „Norādot, ka patiesais darījums noticis ar /pers. B/, kurš faktiski pārstāvēja SIA „SUN", ir jābūt pārliecinošiem argumentiem, lai „nošķirtu" SIA „SUN" no tās pārstāvja un secinātu, ka pieteicējai bija vai bija jābūt skaidrībai par to, ka tā slēdz darījumu tikai un vienīgi ar /pers. B/. Taču no tiesas vērtējuma par to, vai pieteicēja zināja, kādā darījumā tā iesaistās, nav redzami pārliecinoši argumenti par to, kam tieši pieteicēju vajadzēja darītu uzmanīgu, no kādiem apstākļiem pieteicēja varēja secināt, ka tā, slēdzot darījumu, patiesībā to neslēdz ar SIA „SUN". Tiesa vien minējusi vispārīgas norādes par to, ka pieteicēju nav interesējis, kādu uzņēmumu /pers. B/ pārstāv, ka pieteicēja zinājusi, ka /pers. B/ pārstāv dažādus uzņēmumus, tajā pašā laikā nenorādot, kā tas varēja radīt pieteicējai šaubas par to, ka darījums netiek slēgts ar SIA „SUN"." (*Senāta 2018.gada 16.maija sprieduma 7.punkts*).

Proti, nav saprotams, kā, balstoties uz loģikas apsvērumiem, apgabaltiesa var reizē norādīt uz /pers. B/ saistību ar SIA „SUN", bet vienlaikus nonākt pie secinājuma, ka SIA „SUN" šajos ar /pers. B/ palīdzību īstenotajos darījumos tiek uzrādīta nepatiesi, turklāt pieteicējai to vajadzēja apzināties. Jāatgādina, ka komercsabiedrība pati par sevi ir juridiska fikcija, kas darbojas, tikai rīkojoties konkrētām fiziskajām personām šīs komercsabiedrības vārdā.

[9] Turklāt nav skaidrs tiesas secinājums par /pers. B/ pilnvaras un pilnvarojuma esību. Apgabaltiesa uzsvērusi, ka kritiski vērtējams pieteicējas paskaidrojums, ka /pers. B/ bija izsniegta pilnvara. Taču, kā jau tika norādīts, apgabaltiesa balstījusi savu spriedumu uz faktu, ka /pers. B/ ne tikai bija pilnvarots pārstāvis, bet pat būtībā organizēja SIA „SUN" komercdarbību. Šādos apstākļos nav saprotams, vai un kādēļ lietā ir būtiski, vai ir bijusi rakstiski izsniegta pilnvara, ja netiek apšaubīts, ka /pers. B/ darbojās šīs sabiedrības vārdā (kā tās komercdarbības organizētājs). Nedz tiesību normas, nedz dzīvē gūtie novērojumi par komercdarījumu slēgšanu neizvirza rakstveida pilnvaras esību un uzrādīšanu kā priekšnoteikumu komercdarījuma slēgšanai, jo īpaši apstākļos, ja, kā tiesa arī pati konstatējusi, pieteicējai /pers. B/ bija zināms tieši kā saistīts ar uzņēmējdarbību zivju pārstrādes jomā.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā turklāt norāda, ka pilnvara lietā nav tikusi iesniegta tādēļ, ka Valsts ieņēmumu dienests par pilnvaras esību nešaubījās un par to nav bijis strīda. Tas izriet arī no lietas materiāliem, piemēram, Administratīvās rajona tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis norādīja uz /pers. B/ kā SIA „SUN" pilnvaroto personu (*lietas 1.sēj. 112.lp.*). Šādos apstākļos, ja reiz tiesa rakstiskas pilnvaras esību uzskatīja par būtisku apstākli un par to radās šaubas, objektīvās izmeklēšanas un procesuālā taisnīguma ievērošanas nolūkā tiesai būtu vajadzējis par šāda pierādījuma neesību norādīt procesa dalībniekiem un dot iespēju to iesniegt. Tas nav procesuāli taisnīgi, ja tiesa par sliktu kādam procesa dalībniekam iztulko kāda pierādījuma neesību lietā, lai gan procesa dalībniekam konkrētajos apstākļos un attiecīgā procesa stadijā, iespējams, nemaz neradās bažas, ka šis pierādījums ir būtisks un būtu jāiesniedz tiesai. Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtā daļa paredz: lai noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī savāc pierādījumus pēc savas iniciatīvas.

[10] Tāpat, ievērojot, ka tiek akceptēta /pers. B/ kā personas, kas darbojās gan SIA „SUN", gan tās augšupējā darījumu partnera SIA „Gandis" vārdā, noteicošā loma darījumu norisē, nav saprotama tiesas nostāja, ka neviena no sabiedrībām nevarēja tālāk piegādāt preces nākamajai (līdz pat pieteicējai). Būtībā vienīgais, kas dod pamatu to secināt, ir tas, ka SIA „Gandis" ir konstatējamas fiktīva uzņēmuma pazīme tādā ziņā, ka tās amatpersona noliedz, ka patstāvīgi būtu organizējusi saimniecisko darbību, un tas, ka /pers. B/ nenorāda, no kā iegādājās preces. Tomēr, pat ja galvenais komercdarbības organizētājs ar citu nominālo amatpersonu bija /pers. B/, tas pats par sevi neizslēdz preču faktisku plūsmu. Savukārt tas, ka viņš neuzrāda zivju patieso izcelsmi, arī pats par sevi neizslēdz preču faktisku plūsmu.

Tas, protams, neizslēdz arī to, ka pastāvēja shēma, kurā, izmantojot darījumu ķēdi ar māksligi tikai šim nolūkam dibinātiem uzņēmumiem, kādā (šajā lietā nekonkretizētā) veidā tika radītas fiskālas priekšrocības vai notika nodokļu izkrāpšana. Taču, ja reiz pati tiesa ir konstatējusi, ka bija fiziskā persona, kura varētu būt reāls zivju piegādātājs, un šī persona rīkojās konkrētu komercsabiedrību vārdā, tad būtu jābūt pietiekami pārliecinošām norādēm par šādas shēmas esību, kā arī to, ka pieteicēja zināja (tai vajadzēja zināt) par konkrēto darījumu sasaisti ar šādu shēmu.

Šajā lietā apgabaltiesas sprieduma pamatojums, ievērojot pašas apgabaltiesas akceptēto /pers. B/ lomu, neuzrāda faktus, kas nošķirtu šādu parastu komercsabiedrības darbību, fiziskajai personai rīkojoties komercsabiedrības vārdā, no nodokļu izkrāpšanas vai fiskālo priekšrocību gūšanas, kurā šādu pašu darbību patiesais mērķis būtu tieši šī izkrāpšana vai fiskālo priekšrocību gūšana. Apgabaltiesa norāda uz nesakritībām preču pavadzīmēs (/pers. A/ no SIA „SUN" puses nepamatoti norādīta kā preču saņēmēja un izsniedzēja, kā arī attālumu nesakritība rēķinos un pavadzīmēs). Tomēr, ja nav citu norāžu tieši uz fiskālo priekšrocību gūšanas vai nodokļu izkrāpšanas shēmām, šādi apstākļi paši par sevi var tikt izskaidroti dažādos veidos, turklāt ne vienmēr saistībā ar to, ka pieteicēja zināja par tās darījumu iesaisti tieši šādā shēmā. Tāpat nevar nepamanīt, ka lietas gaitā tika minēti arī citi skaidrojumi tam, kādēļ /pers. B/ varētu nevēlēties uzrādīt zivju izcelsmi (*pieteicējas pārstāvja paskaidrojumi, lietas 1.sēj. 113.lp.*) vai sevi kā amatpersonu vai dalībnieku komercsabiedrībās (*/pers. B/ liecība, lietas 1.sēj. 114.lp.*), kas, pat ja daļēji ir hipotētiski, parāda, ka trūkumi dokumentu noformēšanā un ziņu par zivju izcelsmi neesība konkrētajā gadījumā var tikt izskaidrota arī ar citiem apstākļiem.

[11] Iepriekš analizētie apgabaltiesas secinājumi, kuri atzīstami par pretrunīgiem vai acīmredzami nepietiekami pierādījumos balstītiem, kā arī izdarīti, neievērojot procesuālo taisnīgumu, neapšaubāmi ir bijuši būtiski, tiesai izdarot lietā izšķirošo secinājumu, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tās darījumi ir saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšanas shēmu. Attiecīgi ir jākonstatē, ka Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas un 107.panta ceturtās daļas neievērošana varēja novest pie nepareiza lietas izskatīšanas rezultāta. Minētā iemesla dēļ spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

[12] Pieteicēja vērš uzmanību arī uz tādiem tiesas apsvērumiem, ar kuriem tiesa kritiski vērtējusi pieteicējas rīcību, izvēloties darījumu partneri vai veicot apgalvoto zivju produkcijas transportēšanu.

Jānorāda, ka tas, cik ticams vai kritiski vērtējams ir kāds pierādījums vai uz pierādījumu pamata izdarīts tālāks secinājums, ir tās tiesas ziņā, kas izskata lietu pēc būtības. Tiesai būtu jābūt gatavai uzklausīt arī pieteicējas skaidrojumu par to, cik viena vai otra parādība vai darbība ir atbilstoša saimnieciskajai realitātei, lai secinājumi par to, cik kāda rīcība ar preci (piemēram, loģistikas apsvērumi par preces pārvadāšanu) ir vai nav racionāla no

saimnieciskās darbība viedokļa, pārlieku neattālinātos no realitātes un neizrādītos tikai pieņēmumi. Tomēr, kā jau norādīts, pierādījumu ticamības vērtēšana ir tās tiesas uzdevums, kas izskata lietu pēc būtības.

[13] Turklāt attiecībā uz pieteicējas iebildumiem par to, ka tiesa kritiski vērtējusi darījumu partnera izvēli, kas, pieteicējas ieskatā, būtu jāatstāj komersanta paša saimnieciskajos apsvērumos, norādāms turpmāk minētais.

Nodokļu maksātāja iesaiste, respektīvi, vai nodokļu maksātājs zināja (viņam bija jāzina) par tā darījumu iesaisti krāpšanā, ir tāds secinājums, ko tiesa var izdarīt, kopsakarā vērtējot visus darījuma noslēgšanas apstākļus. Jebkurš atsevišķi skatīts pierādījums vai pierādīts atsevišķs fakts parasti nebūs pietiekams secinājuma izdarīšanai par nodokļu maksātāja iesaisti krāpšanā, bet par šādu iesaisti parasti liecina viss darījuma konteksts – kontaktu nodibināšana (esība) ar darījumu partneri, izpēte vai, tieši otrādi, tās neesība attiecībā uz darījumu partnera uzticamību un spējām izpildīt līgumu, darījuma noslēgšana, izpildes kārtība, kvalitātes kontrole, savstarpējo kontaktu uzturēšanas veids, ierastajai attiecīgās nozares komercpraksei netipiskas detaļas utt. Katrā konkrētā gadījumā šo apstākļu kopums var būt atšķirīgs, taču ir būtiski, kā jau norādīts, visus apstākļus skatīt kopsakarā un novērtēt kopējo ainu.

Tāpat jāņem vērā, ka Eiropas Savienības Tiesa atzinusi: prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Mahagében un D?vid, C-80/12 un C-142/11, EU:C:2012:373, D?vid, 54.punkts, 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48.punkts*).

Tādējādi apgabaltiesa vispārīgi ir pamatoti pievērsusies tam, cik vērīga vai nevērīga darījumu partneru izvēlē bijusi pieteicēja. Tā kā arī Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka no tirgus dalībnieka var prasīt, lai tas veiktu visus pasākumus, ko no tā var saprātīgi pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, arī no pieteicējas būtu jāsagaida, ka tā pievērš uzmanību ne tikai fiziskajai personai, kuru tā atpazīst kā attiecīgajā nozarē darbojošos, bet arī tam, kādu komercsabiedrību ietvaros un kādā statusā tā darbojas. Tostarp, apzinoties pievienotās vērtības nodokļu krāpšanas risku, nodokļu maksātājam būtu jāpievērš uzmanība tam, vai tai zināmā fiziskā persona tirgū darbojas saistībā arī ar reputāciju ieguvušu komercsabiedrību (vai vismaz tādu, kas cenšas iegūt un noturēt vietu un atpazīstamību tirgū), vai arī pastāv tāda saistīta ar komercsabiedrībām, kuru grūti izskaidrot no uz attīstību vērstas komercdarbības pozīcijām. Tā, piemēram, ja viena fiziskā persona, nemainot saimnieciskās darbības jomu, bieži izrādās saistīta ar arvien jaunām komercsabiedrībām, kuras neuzrāda centienus būt atpazīstamas attiecīgajā tirgū, tas pats par sevi var radīt bažas par šādu komercsabiedrību uzticamību un fiktīvu uzņēmumu pazīmēm (sal. *Senāta 2018.gada 22.marta sprieduma lietā Nr. SKA-279/2018, LV:AT:2018:0322.A420535812.2.S, 10.punkts, kurā analizēts arguments par paļāvību uz konkrētu profesionāli – fizisko personu, nepievēršot uzmanību tam, ar kādām komercsabiedrībām slēgti līgumi*).

Līdz ar to vispārīgi apgabaltiesas pieeja, kā jau iepriekš norādīts, ir pareiza, tomēr spriedums ir atceļams pretrunīgo un nepilnīgi pierādījumos balstīto secinājumu dēļ.

[14] Tā kā spriedums daļā, kas attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, pamatots ar tiem pašiem apsvērumiem par pieteicējas darījumu saistību ar nodokļu krāpšanu, spriedums ir atceļams pilnībā.

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 2018.gada 27.septembra spriedumu no nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;
atmaksāt SIA „Zītari LZ" drošības naudu 70 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

R.Vīduša V.Krūmiņa V.Poķis