**Kasācijas sūdzības argumentācijas veidošanas prasības**

Lai gan Administratīvā procesa likums nenosaka, kā ir jāveido argumentācijas struktūra kasācijas sūdzībā, tomēr no tās jābūt skaidri izsecināmam, ka kasators ir izpildījis Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktā noteiktās prasības. Minētā tiesību norma sasaucas ar Administratīvā procesa likuma 325.pantu, kas nosaka kasācijas instances tiesas kompetenci pārbaudīt kasācijas sūdzībā norādītos tiesību normu pārkāpumus.

Attiecīgi tieši kasācijas sūdzības iesniedzējam ir jāuzrāda tiesas pieļautie tiesību normu pārkāpumi un to izpausme. Tā kā kasācijas instances tiesa lietu pēc būtības neskata, kas nozīmē, ka faktisko apstākļu un pierādījumu pārbaude neietilpst tās kompetencē, bet gan pārbauda kasācijas sūdzībā norādīto tiesību normu pārkāpumus, kasācijas sūdzībai jābūt tādai, lai pārbaudes priekšmets kasācijas instances ietvaros būtu objektīvi uztverams.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 5.februāra**

**RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420325715, SKA-99/2021**

ECLI:LV:AT:2021:0205.A420325715.10.L

[1] Pieteicēja SIA „Depo DIY” ir iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 4.septembra spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 30.septembra lēmuma Nr. 22.8/L-39356 atcelšanu.

Ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda. Lēmumā atzīts, ka pieteicēja iegrāmatojusi darījumus, kas nav notikuši ar dokumentos uzrādītajiem darījumu partneriem SIA „RC Inventum” (kokskaidu briketes un granulas), SIA „Zelta pūķis” (kokskaidu briketes) un SIA „Adjutor” (ugunsaizsardzības sistēmu tehniskās apkopes darbu veikšana, pieteicējas darbinieku instruēšana, apmācība u.tml.), kā arī pieteicēja nepamatoti uzskaitījusi kā komandējuma izmaksas un atskaitījusi priekšnodokli par pieteicējas maksājumiem SIA „Consensus” par darbinieku ēdināšanas pakalpojumiem. Dienests secināja, ka pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka tā iegrāmato fiktīvus darījumus.

[2] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktam kasācijas sūdzībā ir jānorāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi un pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums. Ja minētā prasība nav ievērota, tad atbilstoši Administratīvā procesa likuma 338.1panta pirmajai daļai kasācijas tiesvedību atsakāms ierosināt.

Kasācijas sūdzībā ir norādīts, ka spriedums tiek pārsūdzēts pilnā apjomā, taču attiecībā uz apgabaltiesas vērtējumu par maksājumiem SIA „Consensus” kasācijas sūdzībā argumentu par tiesas pieļautām kļūdām nav. Ir tikai vispārīga norāde par SIA „Consensus” noformēto dokumentu atbilstību likumu prasībām. Senatoru kolēģija norāda, ka vispārīgas frāzes bez pamatojuma un sasaistes ar spriedumu nevar būt par pārbaudes priekšmetu kasācijas instances tiesā. Līdz ar to šajā daļā kasācijas tiesvedības ierosināšana ir atsakāma, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.1panta pirmo daļu.

[3] Savukārt kasācijas sūdzības argumenti, kas attiecas uz apgabaltiesas vērtējumu par pieteicējas darījumiem ar SIA „RC Inventum”, SIA „Zelta pūķis” un SIA „Adjutor”, senatoru kolēģijai nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu un izskatāmajai lietai nav nozīmes judikatūras veidošanā, tāpēc šajā daļā ir pamats atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.1panta otrās daļas 2.punktu.

[4] Lai gan likums nenoteic, kā ir jāveido argumentācijas struktūra kasācijas sūdzībā, tomēr no tās jābūt skaidri izsecināmam, ka kasators ir izpildījis Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktā noteiktās prasības. Minētā tiesību norma sasaucas ar Administratīvā procesa likuma 325.pantu, kas nosaka kasācijas instances tiesas kompetenci pārbaudīt kasācijas sūdzībā norādītos tiesību normu pārkāpumus. Attiecīgi tieši kasācijas sūdzības iesniedzējam ir jāuzrāda tiesas pieļautie tiesību normu pārkāpumi un to izpausme. Tā kā kasācijas instances tiesa lietu pēc būtības neskata, kas nozīmē, ka faktisko apstākļu un pierādījumu pārbaude neietilpst tās kompetencē, bet gan pārbauda kasācijas sūdzībā norādīto tiesību normu pārkāpumus, kasācijas sūdzībai jābūt tādai, lai pārbaudes priekšmets kasācijas instances ietvaros būtu objektīvi uztverams.

Izskatāmajā gadījumā kasācijas sūdzībā ietvertie argumenti nav pienācīgi izsekojami, kas apgrūtina to uztveramību. Lietās, kuru pamatā ir jautājums par tiesībām atskaitīt priekšnodokli, no tiesas puses parasti ir apjomīgs faktisko apstākļu un pierādījumu vērtējums, ierasti par sadarbību ar vairākiem darījumu partneriem. Tādēļ ir svarīgi kasācijas sūdzību strukturēt tā, lai ir saprotamas tiesas pieļautās kļūdas un konkrēta to izpausme kontekstā ar tiesas izdarītiem secinājumiem par konkrēto darījumu. Pretējā gadījumā kasācijas sūdzībā ietvertās frāzes par to, kā darījumi ir notikuši un kā uz tiem būtu jāraugās, ir vien vispārīgas frāzes, kuras kasācijas instances tiesa atbilstoši savai kompetencei nevar pārbaudīt.

Kā redzams no sprieduma, tā motīvi ir strukturēti tādējādi, ka katra sprieduma daļa ir veltīta vērtējumam par pieteicējas sadarbību ar katru no minētajiem darījumu partneriem, tādā veidā skaidri atspoguļojot tiesas secinājumu gaitu un to attiecināmību uz konkrēto darījumu. Turpretim no kasācijas sūdzības argumentiem nav saprotams, kuri argumenti attiecas uz visiem darījumu partneriem, bet kuri – tikai uz atsevišķu darījumu partneri. Līdz ar to liela daļa kasācijas sūdzības argumentu aprobežojas ar vispārīgām frāzēm par noteiktiem apstākļiem, kas nav sasaistītas ar konkrētiem apgabaltiesas izdarītiem secinājumiem. Šajā ziņā kasācijas sūdzības uztveramību apgrūtina arī tas, ka pieteicēja pamatojumu tiesas pieļautam pārkāpumam ir „izsijājusi” pa visu kasācijas sūdzību, tostarp dodot atsauces uz tālākiem punktiem vai norādot, ka par to liecinās turpmāk kasācijas sūdzībā norādītais. Līdz ar to liela daļa kasācijas sūdzības argumentu nav uztverami, jo to struktūra liedz skaidri saprast, kādas tieši kļūdas pieteicējas ieskatā apgabaltiesa ir pieļāvusi un kā šis pārkāpums izpaužas. Taču kasācijas instances tiesas uzdevums nav meklēt, vai konkrētam argumentam ir atrodams atbilstošs pamatojums kasācijas sūdzības turpinājumā, tādējādi ieņemot kasācijas sūdzības iesniedzēja pozīciju.

Ievērojot minēto, senatoru kolēģija pārbaudīs tādus kasācijas sūdzības argumentus, no kuriem objektīvi ir uztverams, kādus tiesību normu pārkāpumus apgabaltiesa ir pieļāvusi (vērtējumā par pieteicējas sadarbību par konkrēto darījuma partneri) un kā šis pārkāpums izpaužas.

[5] Kasācijas sūdzībā ir norādīts uz Administratīvā procesa likuma 14.1panta, 103.panta otrās daļas, 154.panta pirmās daļas, 246.panta trešās daļas un 247.panta pārkāpumiem, galvenokārt norādot, ka tiesa ir ignorējusi un nav izvērtējusi pierādījumus vai vērtējusi tos neobjektīvi, balstījusies uz pieņēmumiem, nevis pierādījumiem, spriedumā nav pamatojusies uz materiālo tiesību normām, Eiropas Savienības Tiesas un Senāta iedibināto praksi.

[6] Lai arī apgabaltiesa tik tiešām spriedumā nav norādījusi uz konkrētām piemērojamām tiesību normām, tiesa attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „RC Inventum” ir pievienojusies pirmās instances tiesas argumentiem, kur citstarp ir atspoguļotas piemērojamās tiesību normas. Tāpat apgabaltiesa sprieduma 11.punktā ir atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas un Senāta judikatūru attiecībā uz personas tiesībām atskaitīt priekšnodokli, kur atspoguļota piemērojamo tiesību normu būtība.

[7] Pieteicējas iebildumu pamatā ir uzskats, ka pieteicēja ir izpildījusi normatīvajos aktos noteiktās formālās prasības, atsaucoties uz likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.pantu, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantu, kas dod pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai.

Taču senatoru kolēģija atgādina, ka no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta izrietošās tiesības atskaitīt priekšnodokli ir izmantojamas gadījumā, ja darījums faktiski noticis tieši ar nodokļa rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokļa maksātāju. Tātad, lai būtu pamats izmantot nodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē, ka darījums patiesi ir noticis. Gadījumos, kad lietā iegūto pierādījumu kopums apliecina, ka darījumi nav norisinājušies tā, kā tie ir atspoguļoti darījumu dokumentos, formālo prasību ievērošana, darījumu dalībnieku apstiprinošie paskaidrojumi, samaksas veikšana, piegādāta prece vai sniegts pakalpojums, paši par sevi vēl neapstiprina strīdus darījumu faktisko esību. Minētais pamatojams ar to, ka ikviena darījuma novērtēšanā ir ņemams vērā ne tikai juridiskais saturs un forma, bet arī tā ekonomiskais pamatojums un būtība (piemēram, *Senāta 2020.gada 17.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-60/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0917.A420280515.3.S) 14.punkts un tajā minētā judikatūra, 2021.gada 6.janvāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-207/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0106.A420227317.7.L) 2.punkts*).

[8] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa, nosakot ierobežojumu iepazīties ar lietas materiāliem, tostarp SIA „RC Inventum” un SIA „Zelta pūķis” norēķinu kontu izrakstiem, ir būtiski pārkāpusi pieteicējai Administratīvā procesa likuma 14.1pantā garantētās tiesības. Kā to uzskata pieteicēja, konta izdrukas ir būtisks pierādījums.

Minētā tiesību norma paredz, ka tiesa, pieņemot lēmumus, ievēro objektivitāti un dod procesa dalībniekiem pienācīgu iespēju izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus.

Procesa dalībnieku tiesības iepazīties ar lietas materiāliem noteic Administratīvā procesa likuma 145.pants. Tā ceturtā daļa pieļauj minētās tiesības ierobežot, nosakot, ka tiesa var pieņemt motivētu lēmumu, ar kuru nosaka ierobežojumu pieteicējam vai atbildētājam iepazīties ar lietas materiālu attiecīgo daļu, lai citstarp neizpaustu komerciālo noslēpumu.

Līdz ar to, lai arī lietas dalībnieka procesuālās tiesības ir būtiskas tiesību uz taisnīgu tiesu nodrošināšanā, tās nav absolūtas, bet likumā noteiktos gadījumos, ja tam ir leģitīms mērķis un tas ir samērīgi, var tikt ierobežotas (*Senāta 2015.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-160/2015 (A420447811) 11.punkts*). Vienlaikus, izmantojot ierobežotas pieejamības lietas materiālus kā nozīmīgus pierādījumus lietā, ir vērtējams, vai tie bijuši izšķiroši vai papildinoši, proti, vai šo materiālu pieejamība varētu ietekmēt sprieduma rezultātu (*Senāta 2019.gada 15.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-49/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0215.A420364414.2.S) 7.punkts*).

No lietas materiāliem konstatējams, ka apgabaltiesa ar diviem lēmumiem ir noteikusi ierobežojumu pieteicējai iepazīties ar tiesas pieprasītajiem pieteicējas darījumu partneru SIA „RC Inventum” un SIA „Zelta pūķis”, kā arī SIA „RC Inventum” tālāko darījumu partneru SIA „Neus”, SIA „Makeira Lux”, SIA „R ceļu būve” un SIA „Polo R” norēķinu kontu izrakstiem (*lietas 6.sēj. 239.lp. un 7.sēj. 36.lp.*). Ierobežojums, balstoties uz tiesību normām, noteikts ar mērķi aizsargāt komercnoslēpumu, ievērojot, ka norēķinu kontu izdrukās ir informācija par citu komersantu naudas līdzekļiem, to kustību un avotiem.

Senatoru kolēģija nekonstatē pārkāpumu tiesas rīcībā, ierobežojot pieteicējas tiesības iepazīties ar norēķinu konta izdrukām. Šeit arī jāņem vērā, ka tiesa pie secinājuma par darījumu mākslīgo raksturu un pieteicējas informētību par to nonākusi, novērtējot virkni citu apstākļu un pierādījumu, un konkrētie pierādījumi ir bijuši kā papildu pierādījumi preču izcelsmes konstatēšanai. Turklāt jāņem vērā, ka preču izcelsme ir tikai viens no vērtējamajiem jautājumiem pieteicējas darījumu pārbaudē. Pieteicēja kasācijas sūdzībā arī skaidri nenorāda uz minēto pierādījumu būtiskumu kopējo pierādījumu vidū.

[9] Attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Zelta pūķis” pieteicēja norāda uz pretrunām apgabaltiesas izdarītajos secinājumos par nepieciešamību pārliecināties par darījuma partnera pilnvarojumu: tiesa sprieduma 34.punktā apgalvo, ka pieteicēja to nav acīmredzami darījusi, bet nākamajā sprieduma punktā konstatē, ka [pers. A] bija pilnvara rīkoties SIA „Zelta pūķis” vārdā, taču izdara secinājumu, ka [pers. A] tiesiskais statuss sabiedrībā nav noteicams.

Pieteicēja minētos apgabaltiesas secinājumus aplūko atrauti no pārējā vērtējuma. Lai arī tiesa ir konstatējusi, ka dienesta Nodokļu informatīvajā sistēmā ir konstatējama pilnvara [pers. A] pārstāvēt uzņēmumu un parakstīt visus dokumentus, tiesa minēto apstākli ir vērtējusi kopsakarā ar citiem pierādījumiem lietā, tostarp paša [pers. A] pretrunīgajām liecībām par viņa statusu SIA „Zelta pūķis”. Vienlaikus izskatāmajā gadījumā tiesa nav piešķīrusi izšķirošu nozīmi pilnvaras esībai (vai neesībai) kā tādai. Tiesa minētos jautājumus ir vērtējusi caur to, kā pieteicēja pārliecinājusies par savu darījumu partneri, ievērojot pašas pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus par to, ka komercreģistrā attiecībā uz šo uzņēmumu tika pārbaudītas pieejamās ziņas, kas norādīja uz to, ka [pers. A] bija reģistrēts kā valdes loceklis, lai gan patiesībā darījuma slēgšanas periodā sabiedrības vienīgā amatpersona bija [pers. B]. Taču arī šo apstākli tiesa pašu par sevi nav atzinusi par izšķirošu, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tiesa minētos apstākļus vērtējusi kopsakarā ar to, ka nav gūstams priekšstats par to, kā tika uzsākta sadarbība ar konkrēto piegādātāju, šajā sakarā novērtējot pieteicējas darbinieku liecības, kas citstarp sniedz informāciju, kā ierasti notiek darījumu noslēgšana, ņemot vērā, ka pieteicēja iesaistījusies darījumā ar sabiedrību, par kuras pārstāvības tiesībām nav pārliecinājusies (kā to no liecinieku liecībām konstatējusi tiesa, neviens no pieteicējas pārstāvjiem nav norādījis, ka darījumā būtu figurējusi [pers. A] izsniegta pilnvara). Minētais vērtējums ir pamatā tiesas secinājumam par pieteicējas vieglprātību, nepārbaudot elementāru informāciju par personas, kas uzdevusies par SIA „Zelta pūķis” pārstāvi, pārstāvības tiesībām.

Šādos apstākļos senatoru kolēģija pretrunas tiesas secinājumos nekonstatē.

[10] Tāpat pieteicēja nepamatoti par pretrunīgu uzskata apgabaltiesas sprieduma 38.punktā secināto, ka [pers. A] nav norādījis precīzu darījumu partnera nosaukumu, nav spējis sniegt saprātīgu un ticamu paša veiktās saimnieciskās darbības izklāstu, darījums nav izsekojams, neatkarīgi no tā, ka SIA „Zelta pūķis” norēķinu kontā ir konstatējama naudas plūsma. Pieteicēja šo uzskatu saista ar sprieduma 36.punktā secināto, ka [pers. A] bija norādījis uz SIA „EIBE-l”, nosaucot to par SIA „EBL”, kā arī uzsvēra, ka bija kokskaidu brikešu piegādātāji Jelgavā, Jēkabpilī, Madonā, Ludzā, „Oškalns”, „MDM”, „AVMTP”. Preču transportēšanu veica „BONA Transports”, „Šenkers”, „KS Trans”, „AK Trans”.

Lai arī pieteicēja pamatoti norāda, ka apgabaltiesa sprieduma 36.punktā ir norādījusi uz [pers. A] liecībām par kokskaidu brikešu piegādātājiem un preču transportētājiem, taču tālāk tiesa paskaidrojusi, kādēļ sniegtās liecības vērtē kritiski. Savukārt tas, kā tiesa novērtējusi pierādījumus, tostarp liecinieku liecības, ir jautājums, kas nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Senatoru kolēģija tiesas vērtējumā nesaskata acīmredzamas loģikas kļūdas, pieteicēja uz tādām arī nav norādījusi.

[11] Pieteicēja norādījusi, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu, jo nav uzaicinājusi kā liecinieci [pers. B]. Pieteicēja šādu lūgumu izteikusi apgabaltiesai.

Senatoru kolēģija norāda, ka objektīvās izmeklēšanas princips nav saprotams tādā veidā, ka tiesai ir jāiegūst visi tie pierādījumi, uz kuriem norāda procesa dalībnieki. Pati tiesa, kura izskata lietu pēc būtības, ir tā, kas izlemj par pierādījumu pietiekamību lietā, tostarp nosaka to, kuri pierādījumi ir nozīmīgi būtisku faktu vai apstākļu noskaidrošanai.

No apgabaltiesas sprieduma 8.punktā ietvertās argumentācijas ir redzams, ka tiesa ir izlēmusi pieteicējas lūgumu uzklausīt [pers. B] liecību, norādot pamatojumu tam, kādēļ nav saskatāms objektīvs pamatojums šīs personas uzklausīšanai. No šī pamatojuma izriet, ka tiesa nav saskatījusi minētās personas liecības ietekmi uz izskatāmo lietu, uz ko iepriekš procesā norādījusi arī pati pieteicēja. Tas, ka pieteicēja mainījusi viedokli un tomēr uzskata, ka šīs personas liecība būtu noderīga, nemaina pieteicējas iepriekš procesā sniegto informāciju par šīs personas saistību ar pieteicēju apstrīdētajos darījumos. Līdz ar to nav konstatējams, ka apgabaltiesa pieteicējas lūgumu būtu noraidījusi patvaļīgi.

[12] Attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Adjutor” pieteicēja norāda uz apgabaltiesas sprieduma 56.punktā ietverto secinājumu, ka acīmredzami pieteicēja nav sazinājusies ar SIA „Adjutor”, lai noskaidrotu, vai personas, kas uzņēmušās veikt darbus kā SIA „Adjutor” pārstāvji, patiesi ir šajā sabiedrībā nodarbinātas un tām ir dots pakalpojuma sniedzēja vadības rīkojums turpināt sniegt pakalpojumus. Minētā secinājuma sakarā pieteicēja norāda uz apstākli, ka tikai darbinieki vai pilnvarotas personas var nākt un veikt darbus, kas uzticēti tikai SIA „Adjutor”, un neviens cits par tiem nezināja. Arī no publiskajiem reģistriem nav iespējams pārliecināties, vai persona konkrētajā sabiedrībā ir nodarbināta. Pēc būtības pieteicēja norāda, ka tā nevarēja zināt par to, ka pakalpojumu faktiski sniedz cita, attaisnojuma dokumentos nenorādīta, persona. Apgabaltiesa minēto secinājumu ir pamatojusi.

Senatoru kolēģija no apgabaltiesas sprieduma konstatē, ka tiesa nepieciešamību pieteicējai pārliecināties par personas pilnvarām pamatojusi ar darījuma raksturu (darījumu partnera amatpersonu maiņa darījuma laikā, specifisks pakalpojums, kas prasa īpašas prasmes, pieredzi, drošības prasību ievērošanu, pieteicējas veikali ir publiski objekti). Šādos apstākļos pieteicējas neiedziļināšanās darījuma partnera izvēlē radīja tiesai pārliecību, ka darījuma norise nav ticama. Pieteicējas atsevišķi izceltie apstākļi nerada šaubas par tiesas vērtējuma tiesiskumu.

[13] Pieteicēja arī norāda, ka tiesa nav paskaidrojusi, kādēļ piešķīrusi ticamību SIA „Adjutor” valdes locekļa liecībām, kurš darījumus noliedza. Pieteicēja uzskata, ka šīs personas liecībām nebūtu piešķirama ticamība, jo darījumu partneris maksāja algas aploksnēs un šī persona, iespējams, negribēja atklāt savas faktiskās darba attiecības ar darījuma partneriem.

Senatoru kolēģija atzīst, ka minētais arguments ir vienīgi pieņēmums, kas nav pamatots ar objektīviem pierādījumiem. Savukārt liecinieku liecību pārvērtēšana, tostarp to ticamības novērtēšana, nav kasācijas instances tiesas uzdevums.

[14] Attiecībā uz apgabaltiesas vērtējumu par pieteicējas darījumiem ar SIA „RC Inventum” pieteicēja norādījusi, ka tiesa secinājumu par to, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka SIA „ RC Inventum” nav patiesā preču piegādātāja, balstījusi uz pieņēmumiem.

Senatoru kolēģija norāda, ka no pieteicējas kā rūpīga saimnieka ir sagaidāms, ka tā veic saprātīgus piesardzības pasākumus, lai izvairītos no iesaistīšanās darījumos, kuru mērķis ir gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības. Tas atbilst Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai priekšnodokļa atskaitīšanas jautājumos. Tiesa šādā kontekstā arī ir raudzījusies uz pieteicējas darījumiem ar SIA „RC Inventum” un savus secinājumus par pieteicējas rīcības atbilstību tam, kā tas būtu sagaidāms no rūpīga saimnieka, balstījusi nevis uz pieņēmumiem, bet gan uz vispusīgu faktisko apstākļu un pierādījumu novērtējumu, kura ietvaros tiesa ir pārbaudījusi sadarbības uzsākšanas apstākļus, darījumu norisi, preces izcelsmi un tās esību pieteicējas darījumu partnera rīcībā, preces transportēšanas u. c. apstākļus. No sprieduma ir redzams, ka tiesas vērtējuma pamatā ir pieteicējas pašas raksturojums kopsakarā ar pretrunīgajām pieteicējas darbinieku un darījumu partneru pārstāvju liecībām par to, kas ir veicis darījumus. Tiesas secinājumi atspoguļo to, kāda faktiski ir bijusi pieteicējas rīcība iepretim tam, kāda tā būtu sagaidāma, ja darījums patiesi būtu noticis ar attaisnojuma dokumentos norādīto personu.

Attiecībā uz kasācijas sūdzībā norādītajām tiesas pieļautajām kļūdām pieteicēja kasācijas sūdzībā nav plašāk paskaidrojusi, kā apstākļi saistībā ar iepirkuma procedūru, ko tiesa neesot novērtējusi, varētu ietekmēt spriedumā izdarītos secinājumus, norādot konkrēto apstākļu sasaisti ar tiesas spriedumu. Arī kasācijas sūdzībā norādītajiem pierādījumiem, kas apliecina pieteicējas sadarbību ar SIA „RC Inventum” pēc auditējamā perioda beigām, nav nozīmes šīs lietas izskatīšanā, jo tie nevar atspoguļot darījumu norisi izskatāmajā lietā pārbaudāmajā periodā. Turklāt ir jāatgādina, ka pierādījumi vienmēr ir jānovērtē visaptveroši un savstarpējā kopsakarā. Līdz ar to, neesot iespējai visaptveroši pārbaudīt darījumu, kas norisinājušies sākot ar 2014.gada maiju, apstākļus, jo tie atrodas ārpus izskatāmajā lietā pārbaudāmā perioda, tiesai nav arī iespējams novērtēt šo pierādījumu ietekmi uz secinājumu par to, vai periodā pēc 2014.gada maija pieteicējas sadarbība ar SIA „RC Inventum” patiesi ir notikusi.

[15] Vienlaikus pieteicēja norādījusi, ka tiesa ir ignorējusi apgabaltiesai iesniegto elektronisko saraksti starp pieteicēju un SIA „RC Inventum” par laika periodu no 2013.gada janvāra līdz 2014.gada maijam (auditā apstrīdētais periods) (*lietas 5.sēj. 202.–279.lp.*). Pieteicēja skaidrojusi, ka šī sarakste pieteicējai nebija saglabājusies, tādēļ dienestam un pirmās instances tiesai pieteicēja varēja iesniegt vienīgi saraksti, kas attiecas uz laika periodu pēc 2014.gada maija (kad ar minēto uzņēmumu tika noslēgts līgums). Ņemot vērā pirmās instances tiesas spriedumā norādīto, pieteicēja pieprasīja šo saraksti SIA „RC Inventum”. Pieteicēja norāda, ka iesniegtā sarakste apliecina darījuma attiecības starp pieteicēju un SIA „RC Inventum”.

Apgabaltiesas spriedumā nav vērtējuma minētajiem pierādījumiem, nav arī secinājumu par to pieļaujamību vai attiecināmību uz lietu. Šāda tiesas rīcība ir pretēja procesuālo tiesību normām – Administratīvā procesa likuma 305.panta pirmajai daļai, 151. un 152.pantam, 154.panta pirmajai un trešajai daļai to kopsakarā (sal. *Senāta 2019.gada 22.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-45/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:1122.A420643611.2.S*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=65638817&topmenuid=226&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D226%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D14%26extseek%3D1%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26activeyear%3D2019%26procnum%3D0045%26lietvorg%3D0%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)*) 7.punkts*).

Vienlaikus ir jāatgādina, ka procesuālo tiesību normu pārkāpums var būt par pamatu sprieduma pārsūdzēšanai kasācijas kārtībā tikai tad, ja šis pārkāpums varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas (Administratīvā procesa likuma 327.panta otrā daļa). Taču pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi, kā minētie pierādījumi var ietekmēt tiesas sprieduma tiesiskumu. Lai arī minētā sarakste atspoguļo saziņu starp SIA „RC Inventum” un pieteicēju, kasācijas sūdzībā nav apsvērumu par to, kā šī sarakste atspēko tiesas konstatētos apstākļus saistībā ar pieteicējas sadarbības uzsākšanu ar SIA „RC Inventum”, darījumu norisi, preces esību SIA „RC Inventum” rīcībā u. c. apstākļus, kā arī tiesas vērtējumu par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā. Līdz ar to, lai arī tiesa, nenovērtējot minētos pierādījumus, ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumu, pieteicēja nav sniegusi pārliecinošus argumentus šā pārkāpumu eventuālai ietekmei uz sprieduma tiesiskumu.

[16] Minētās elektroniskās sarakstes sakarā pieteicēja norāda arī uz [pers. C], kurš ir iesaistījies pasūtījumu veikšanā un citu jautājumu noregulēšanā ar SIA „RC Inventum”. Pieteicēja uz minēto personu norāda saistībā ar to, ka tiesa apšaubīja darījuma attiecību ar SIA „RC Inventum” uzsākšanu. Secīgi pieteicēja uzskata, ka tiesai vajadzēja minēto personu pieaicināt sniegt liecību, jo tā esot bijusi šo attiecību dibināšanas pirmsākumos.

Vispirms norādāms, ka pieteicēja nedz pieteikumā, nedz apelācijas sūdzībā nav norādījusi uz minēto personu kā personu, kuras liecība būtu uzklausāma pilnīgai lietas izskatīšanai. Tas, ka pieteikumā pieteicēja ir norādījusi uz tās darbiniekiem (arī [pers. C]), kuri, pēc pieteicējas teiktā, varētu sniegt informāciju, nenozīmē, ka tiesai visas norādītās personas būtu jāuzaicina kā liecinieki. Tieši pieteicējai ir vislabāk zināms, kuras darbinieku liecības varētu būt nozīmīgas lietā būtisko jautājumu noskaidrošanā. Pieteicējai šādā gadījumā, īstenojot līdzdarbošanās pienākumu, būtu jāieņem aktīva loma tās darījumu pārbaudes procesā. Pretējā gadījumā pieteicējai nav pamata sagaidīt, ka noteiktas personas tiks pieaicinātas liecinieka statusā. Tiesai ir tiesības izvērtēt, vai lietā esošo pierādījumu apjoms ir pietiekams lietas izskatīšanai. Vienlaikus norādāms, ka no pieteicējas iesniegtās elektroniskās sarakstes konstatējams, ka ne tikai [pers. C] bija sazinājies ar SIA „RC Inventum”, bet arī [pers. D], [pers. E], [pers. F], kuru liecības ir uzklausītas un novērtētas. Pieteicējas atšķirīgs viedoklis par lietā esošo pierādījumu novērtēšanu un to pietiekamību nav pamats apšaubīt sprieduma tiesiskumu.

[17] Pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītais, ka nav saprotams, kāpēc tiesa neskaidrības attiecībā uz parakstītajām pavadzīmēm no SIA „RC Inventum” puses nav centusies noskaidrot, iztaujājot lieciniekus (acīmredzot domāti [pers. G] un [pers. H]), kā arī pieteicējas norādītais, ka tiesa nav paskaidrojusi, kādēļ piešķīrusi ticamību [pers. H] liecībai, pauž pieteicējas atšķirīgu viedokli par liecinieku liecību novērtējumu un tā rezultātā izdarītajiem secinājumiem.

Apstāklis, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas izdarītajiem secinājumiem vai pašu liecību saturam, neliecina par nepieciešamību atkārtoti nopratināt lieciniekus. Liecinieku atkārtota nopratināšana nav mehānisms, lai panāktu pieteicējai vēlamu liecību saturu vai to novērtējumu (sal. *Senāta 2019.gada 16.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-96/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0916.A420307815.2.S) 9.punkts*). Tieši pretrunas un neskaidrības liecinieku liecībās pašas par sevi var norādīt uz darījumu formālo raksturu. Ievērojot to, ka tikai lieciniekam ir zināms tas, ko viņš zina, tiesai bija pamats paļauties, ka liecinieks ir izstāstījis visu par darījuma norisi un tā lomu darījumā. Tādēļ tas, ka tiesa nav saskatījusi nepieciešamību atkārtoti nopratināt konkrētās personas, nevar tikt vērtēts kā procesuāls pārkāpums.

Pieteicējas viedoklis par to, ka [pers. H] liecības nav ticamas, jo, iespējams, viņš negribēja atklāt savas faktiskās darba attiecības ar darījumu partneriem, ir tikai pieteicējas pieņēmums, kas nav apliecināts ne ar kādiem objektīviem pierādījumiem.

[18] Pretēji pieteicējas uzskatam apgabaltiesa nav atzinusi, ka pieteicējas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu nodrošināšanai ir nepieciešams, lai darījumu norisi nodrošinātu tikai komercreģistrā ierakstītās darījumu partneru amatpersonas un šīs amatpersonas darījumu izpildītu klātienē. Līdz ar to nav saskatāms pamats apsvērt ar šādu jautājumu vērsties Eiropas Savienības Tiesā prejudiciālā nolēmuma sniegšanai.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.1panta pirmo daļu un otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

**nolēma**

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „Depo DIY” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 4.septembra spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz. Amerika Senatore V. Kakste Senatore D. Makarova