ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420137121
AA43-0260-23/18
ECLI:LV:ADAT:2023:0627.A420137121.8.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 27.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Anita Šteinberga,
tiesneši Māris Birzgalis un Margarita Osmane

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „CR 7" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 25.janvāra lēmuma Nr.30.2-22.9/22.9/499 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 19.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA „CR 7" pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2019.gada novembri un decembri.

Auditā konstatēts, ka pieteicējas 2019.gada novembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas priekšnodoklī deklarētie darījumi ar AS „GROBIŅA", SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing" nav kvalificējami kā preču iegādes, bet gan kā uzņēmuma pāreja, jo darījumu rezultātā pieteicēja pārņēmusi daļu no AS „GROBIŅA" aktīviem. Savukārt pieteicējas 2019.gada decembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās priekšnodoklī deklarētais avansa maksājums SIA „RAIRODA" ir par faktiski nenotikušu darījumu.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, dienesta ģenerāldirektors ar 2021.gada 25.janvāra lēmumu Nr.30.2-22.9/22.9/499 nekonstatēja uzņēmuma pāreju, vienlaikus atzīstot, ka ir ierobežojamas pieteicējas tiesības saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitīt priekšnodokli 2019.gada novembrī 147 467,64 *euro* par deklarētajiem darījumiem ar AS „GROBIŅA" (126 000 *euro*), SIA „Luminor Līzings Latvija" (9707,64 *euro*) un SIA „UniCredit Leasing" (11 760 *euro*), kā arī 2019.gada decembrī 12 294,55 *euro* par deklarētajiem darījumiem ar SIA „RAIRODA" (11 454,55 *euro)* un AS „GROBIŅA" (*840 euro*).

[3] Pieteicēja dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā. Pieteikumā norādīts, ka pārsūdzētajā lēmumā ir nepamatoti konstatēta ūdeļu pirkuma līgums noslēgšana, lai gūtu fiskālas priekšrocības. Ņemot vērā biedrības „Latvijas Zvēraudzētāju asociācija" atzinumu, ka ganāmpulka nokaušana tajā brīdī nebija ekonomiski pamatota, AS „GROBIŅA" pieteicējai pārdeva daļu no ganāmpulka, lai iegūtu finanšu līdzekļus atlikušo ūdeļu uzturēšanai. Apstāklis, ka līgumā ir pieļauta pārrakstīšanās kļūda un nav norādīts samaksas termiņš, nepadara šo līgumu par pretrunīgu un formālu. Tāpat līgumā norādītā cena par vienu ūdeli ir atzīstama par tirgus cenai atbilstošu. Tas, kā SIA „RAIRODA" ir rīkojusies ar tai pārskaitīto samaksu par ūdeļu iegādi, neskar pieteicējas tiesības prasīt priekšnodokļa atskaitīšanu. Pieteicējai ir reāls nodoms ilgtermiņā audzēt ūdeles un iegūt kažokādas, ko apliecina avansa maksājumi Dānijas ūdeļu audzētājiem un ūdeļu piegādes.

[4] Rakstveida paskaidrojumā tiesai dienests pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 19.jūlija spriedumu pieteikums tika apmierināts. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Liela daļa pieteicējas pieteikumā ietverto iebildumu ir vērsti uz to, ka nav notikusi uzņēmuma pāreja. Tiesa vērsa uzmanību uz to, ka dienests pārsūdzētājā lēmumā kā galīgajā administratīvajā aktā ir atzinis, ka auditā nav iegūti pietiekami pierādījumi, lai secinātu, ka ir notikusi uzņēmuma pāreja. Līdz ar to tiesa norādīja, ka pieteicējas argumentus, kas attiecas uz šo aspektu, nevērtēs.

[5.2] Pārsūdzētajā lēmumā dienests ir konstatējis, ka pieteicēja 2019.gada novembrī un decembrī ir deklarējusi faktiski

nenotikušus darījumus ar AS „GROBIŅA", SIA „RAIRODA", SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing", tādējādi neievērojot likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta nosacījumus par patiesas informācijas atspoguļošanu uzņēmuma grāmatvedībā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā ietvertos nosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Administratīvo tiesu judikatūrā ir konsekventi atzīts, ka saskaņā ar minēto tiesību normu priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām normā norādītajām pazīmēm, tostarp darījumam jābūt noslēgtam ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu personu, kā arī rēķinā norādītajai precei vai pakalpojumam jābūt reāli piegādātam, citiem vārdiem sakot, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības) (*sk., piemēram, Senāta 2019.gada 29.maija sprieduma lietā Nr.SKA-274/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0529.A420367614.3.S) 5.punktu, 2013.gada 10.maija spriedumu lietā Nr.SKA-2/2013 (A42653407)*).

Attiecīgi atbilstoši judikatūrā norādītajam tiesas uzdevums šādās lietās ir citstarp pārbaudīt, vai noformētajiem darījumam nav mākslīgs raksturs un vai dokumenti saistībā ar tiem nav noformēti tikai skata pēc ar mērķi iegūt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tiesai ir pienācīgi jānoskaidro lietā pieejamo pierādījumu saturs, tostarp vērtējot, vai no darījuma dokumentiem tos savstarpējā kopsakarā ir iespējams izsekot katra konkrētā darījuma norisei. Tiesai pierādījumu ietvaros jāveic iespējami dziļāka darījumu norises noskaidrošana, jo tieši tas ir būtiski, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājs likumā garantētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmanto pamatoti vai arī ir apzināti iesaistījies nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā (*S e n ā t a 2021.gada 11.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-532/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0611.A420251518.24.S) 7.punkts, 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017 (ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.S) 8.punkts*). Tiesai ir pienākums izvērtēt lietā būtiskos faktiskos apstākļus un tos apliecinošos pierādījumus objektīvi, vispusīgi un pilnīgi, kas nozīmē, ka lietā konstatētie fakti vērtējami savstarpējā kopsakarā, sniedzot atbildi, kāpēc konkrēti lietā noskaidroti fakti ir nozīmīgi, bet citi – nav (*Senāta 2021.gada 11.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-532/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0611.A420251518.24.S) 6.punkts, 2007.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-402/2007 (A42084104) 12.punkts)*.

Tiesa, paturot prātā iepriekš minētos tiesas uzdevumus, turpmāk secīgi izvērtēja dienesta apstrīdētos darījumus.

[5.3] Par ūdeļu iegādes darījumu no AS „GROBIŅA" tiesa norādīja turpmāk minēto.

[5.3.1] Pieteicēja 2019.gada novembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā deklarēja iegādes darījumu ar AS „GROBIŅA" 600 000 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 126 000 *euro*, atsaucoties uz 2019.gada 30.oktobra rēķinu Nr.ASG B0074.

Saskaņā ar minētajā rēķinā norādīto pieteicēja no AS „GROBIŅA" 2019.gada 30.oktobrī iegādājās 75 000 Skandināvu īsspalvainās ūdeles par cenu 8 *euro* gabalā bez pievienotās vērtības nodokļa, samaksa veicama līdz 2019.gada 10.novembrim. Audita laikā rēķins tika labots, iekļaujot preces izsniegšanas vietu (Vērgales zvērsaimniecība), precizējot samaksas kārtību (sadalot piecos maksājumos – pirmais maksājums 60 000 *euro* veicams līdz 2019.gada 30.oktobrim, pēdējais – 150 000 *euro* – līdz 2019.gada 10.decembrim), kā arī iekļaujot atsauci uz 2019.gada 29.oktobra pirkuma līgumu.

Atbilstoši 2019.gada 29.oktobrī noformētajam pirkuma līgumam AS „GROBIŅA" pārdeva un pieteicēja nopirka 75 000 Skandināvu tipa īsspalvainās ūdeles, kas atradās novietnē Nr.LV1612350 „Vērgales zvērsaimniecība", Vērgales pagasts, Pāvilostas novads (līguma 1.1.apakšpunkts) – 25 000 mātes un 50 000 tēvus (3.1.apakšpunkts).

Atbilstoši 2019.gada 30.oktobra pieņemšanas – nodošanas aktā ietvertajai informācijai AS „GROBIŅA" nodeva un pieteicēja pieņēma 75 000 Skandināvu tipa īsspalvainās ūdeles, tai skaitā 25 000 mātes un 50 000 tēvus. Lietas materiālos ir izziņa, kas apliecina, ka pieteicējas ganāmpulks (75 000 ūdeles, tostarp 28 000 vaislai) ir reģistrēts Lauksaimniecības datu centra datu bāzē.

No AS „GROBIŅA" puses visus dokumentus parakstīja tās valdes priekšsēdētājs /pers. A/, savukārt no pieteicējas puses pirkuma līgumu uz pilnvaras pamata parakstījis /pers. B/, savukārt pārējos dokumentus – /pers. C/.

[5.3.2] Apstrīdot noformēto darījumu, dienests vispārīgi ir apšaubījis pieteicējas motivāciju un spēju nodarboties ar attiecīgo saimnieciskās darbības veidu – kažokzvēru audzēšanu.

Pieteicējas valdes loceklis strīdus periodā /pers. C/, tiesas sēdē skaidrojot saimnieciskās darbības stratēģiju, norādīja, ka ir viens mātes uzņēmums un ļoti daudz sabiedrību ar ierobežotu atbildību – SIA „CR 1", SIA „CR 2" utt. Tiek meklēti dažādi interesanti projekti, kur viena sabiedrība tiek veidota kā projekts. Nav svarīga nozare, bet peļņas gūšanas iespēja. Pirmie uzņēmumi, kurus veidoja, bija saistīti ar nekustamajiem īpašumiem, bet pēc tam jau tālāk bija dažāda veida citi projekti. Atbildot uz tiesas lūgumu pastāstīt, kā radās ideja par ūdeļu audzēšanu, valdes loceklis norādīja, ka mēģināja uzņēmumu nopirkt cesijā. Pieteicējas darbinieks /pers. B/ esot veicis pārrunas par potenciālā kredītportfeļa iegādi. Cesija jau bija parakstīta un iesniegta AS „Citadele banka", bet „izgāzās". Pēc kāda laika, redzot situāciju, tika nolemts veikt finanšu ieguldījumus, lai iegādātos ūdeles, attīstītu šo virzienu un iegūtu peļņu.

Pieteicējas darbinieks /pers. B/ tiesas sēdē liecināja, ka process sākās 2019.gada pirmajā ceturksnī. Sazinoties ar AS „Citadele banka", saprata, ka varētu būt prasījumu tiesību pirkšana cesijas līguma ietvaros. Process ilga pusgadu. Šajā laikā izpētīja attiecīgo tirgu. 2019.gada septembrī noslēdza līgumu, bet tad saņēma vēstuli no AS „Citadele banka", ka cesijas līgums tomēr nav spēkā un to nav iespējams noslēgt. Atbildot uz tiesas jautājumu, vai tas bija „zibenīgs" darījums,

norādīja, ka pēdējais posms bija „zibenīgs", bet sarunas bija ļoti ilgas.

Lietas materiālos ir pieteicējas un AS „Citadele banka" starpā 2019.gada 2.septembrī noslēgtais līgums par darījuma konta atvēršanu un apkalpošanu Nr.2.1.17.-13/07-DKL1, kas tostarp ietvēra vienošanos par prasījuma tiesību pret AS „GROBIŅA" iegādi. Tāpat lietas materiālos atrodas pieteicējas, AS „Citadele banka" un AS „GROBIŅA" starpā 2019.gada 20.septembrī noslēgts cesijas līgums Nr.2.1.17.-13/07-13/06-CL2.

Minētās vienošanās kopsakarā ar /pers. B/ un /pers. C/ skaidroto apstiprina, ka pieteicējas interese par AS „GROBIŅA" saimniecisko darbību nav radusies tikai īsi pirms pirkuma līguma noslēgšanas. To apstiprina arī vienā no /pers. C/ tiesas sēdē norādītajām interneta vietnēm publicētā informācija, tostarp apraksts par kažokādu industriju (*https://crowdestor.com/en/projects/details/2563-fur-processing-company/, aplūkota 2022.gada 17.maijā*).

Tiesa atzina, ka pats par sevi apstāklis, ka pieteicējai nebija iepriekšējas pieredzes kažokzvēru audzēšanā, nav par pamatu, lai apšaubītu pieteicējas motivāciju un spēju nodarboties ar attiecīgo saimnieciskās darbības veidu. Pretējā gadījumā būtu pamats šaubīties par ikviena jauna komersanta saimnieciskās darbības mērķiem.

Pieteicējas dienestam sniegtās atbildes liecina, ka tā neapstrīd attiecīgas pieredzes neesību, tomēr pieteicējas valdes loceklis bija pazīstams ar dzīvnieku uzturēšanu saistītiem procesiem, jo kādu laiku ir darbojies lauksaimniecībā. Turklāt no lietā esošajiem /pers. C/ un /pers. B/ paskaidrojumiem izriet, ka pieteicējai bija skaidrs stratēģiskais plāns saimnieciskās darbības īstenošanai.

Tiesa norādīja, ka šajā sakarā visupirms paturams prātā, kādos apstākļos tika noslēgts strīdus pirkuma līgums. Proti, kā izriet no AS „GROBIŅA" pārstāvju /pers. A/ (gan šīs lietas, gan civillietas ietvaros) un /pers. D/ (civillietas ietvaros) skaidrotā, pastāvēja ārkārtēji apstākļi, kuru dēļ bija nepieciešama nekavējoša finansējuma iegūšana ūdeļu aprūpei un barošanai. Proti, netika saņemts regulārs un pilna apmēra finansējums no *NAFA Europe B.V.*, kā arī tā nebija gatava pārņemt dzīvnieku aprūpi, līdz ar to dzīvniekiem trūka dienā nepieciešamais barības daudzums, ko apliecina arī lietā esošais biedrības „Latvijas Zvēraudzētāju asociācija" 2019.gada 29.oktobra atzinums. Attiecīgi nepieciešamā finansējuma iegūšanai, /pers. A/ vārdiem sakot, pieteicēja, kas iepriekš bija gatava pirkt prasījuma tiesības, tika pierunāta iegādāties daļu ūdeļu, solot visu savu pieredzi un atbalstu to aprūpē.

To, ka pieteicējas pārstāvji paļāvās uz AS „GROBIŅA" pieredzi, resursiem un iepriekšējām iestrādnēm, apliecina arī tiesā sniegtie paskaidrojumi un lietā esošie dokumenti. Proti, /pers. C/ skaidroja, ka: ūdeļu aprūpei ņēma AS „GROBIŅA" ieteiktus kvalificētus darbiniekus, kas to bija darījuši iepriekš, kā ārpakalpojumu; tika panākta vienošanās par dzīvnieku turēšanai un aprūpei nepieciešamās infrastruktūras nomu, pirmo mēnesi nomas maksu nemaksājot; tika iegādāti specializēti transportlīdzekļi barības piegādei; /pers. C/ ikdienā konsultējās ar /pers. A/ par ūdeļu aprūpi, ko tiesai sniegtajā liecībā apliecināja arī /pers. A/. /pers. C/ paskaidroto apliecina pieteicēja noformētie darījumi. Proti, attiecībā uz ūdeļu aprūpi starp pusēm noslēgtā pirkuma līguma 2.4.apakšpunkts paredzēja, ka pirkuma cenā ietilpst ūdeļu nobarošana un aprūpe līdz 2019.gada 2.decembrim, ko veica SIA „RAIRODA", savukārt 2019.gada 2.decembrī pieteicēja pati noslēgusi vienošanos ar SIA „RAIRODA" par turpmāku kažokādu apstrādi, ūdeļu ganāmpulka aprūpi un nobarošanu. Tāpat pieteicēja ar AS „GROBIŅA" bija noslēgusi nomas līgumu, kā arī iegādājās tās turējumā esošos transportlīdzekļus. AS „GROBIŅA" ir ilgstoša pieredze kažokzvēru audzēšanā un bija nepieciešama steidzama finansējuma piesaiste, līdz ar to pieteicējas paļaušanās uz AS „GROBIŅA" pieredzi, resursiem un iepriekšējām iestrādnēm attiecīgajos apstākļos ir loģiski izskaidrojama un saprotama.

Tiesa norādīja, ka, ņemot vērā minēto, no tā vien, ka pieteicējai nebija iepriekšējas pieredzes ūdeļu audzēšanā, ka pieteicēja, sniedzot papildu informāciju, dienestu 2019.gada 29.oktobrī informēja par tās sākotnējo saimnieciskās darbības ieceri, nevis ūdeļu iegādi, ka strīdus darījumiem atbilstošu darbības veidu „Citu dzīvnieku audzēšana" un četras struktūrvienības „Dubeņu kažokzvēru novietne" (Lapsu ielā 3, Dubeņos, Grobiņas pagastā, Grobiņas novadā), „Kažokzvēru gatavās barības ražotne" (Brīvības ielā 119B, Liepājā), „Kažokzvēru gatavās barības ražotne" (Brīvības ielā 119A, Liepājā), „Vērgales zvērsaimniecība" („Vērgales zvērsaimniecība", Vērgales pagasts, Pāvilostas novads) pieteicēja reģistrēja tikai martā, nevar secināt, ka pieteicējai nebija nodoma nodarboties ar kažokzvēru audzēšanu. Gluži pretēji, no lietā esošajiem pierādījumiem izriet, ka pieteicēja interesi par ūdeļu biznesu ir izrādījusi jau kādu laiku pirms pirkuma līguma noslēgšanas, turklāt pirkuma līgums ir noslēgts tā, lai pieteicējai būtu laiks atrisināt ar ūdeļu aprūpi saistītos jautājumus. No lietas materiāliem neizriet, ka pieteicējas bijušais valdes loceklis būtu plānojis par ūdelēm rūpēties pats personīgi, tāpēc tiesas vērtējumā nav izšķirošas nozīmes arī tam, ka viņš vienlaikus bija valdes loceklis arī daudzos citos uzņēmumos.

To, ka pieteicējai bija ilgtermiņa mērķi, apstiprina /pers. C/ paskaidrotais par ganāmpulka papildināšanu 2020.gada sākumā, kas tostarp ir minēts pieteicējas noslēgtā līguma ar SIA „RAIRODA" 1.6.apakšpunktā, kā arī izriet no lietā esošiem dokumentiem par vaislas ūdeļu iegādes darījumiem no dāņu uzņēmējiem. Dienests tiesvedības ietvaros nav apstrīdējis un iesniedzis atbilstošus pierādījumus par pieteicējas turpmāko saimniecisko darbību.

Apkopojot norādīto, tiesa atzina, ka negūst apstiprinājumu dienesta šaubām par pieteicējas nodomu veikt saimniecisko darbību.

[5.3.3] Dienests ir apšaubījis, ka strīdus darījumi ir veikti labā ticībā.

Tiesa konstatēja, ka starp pusēm 2019.gada 29.oktobrī noslēgtajā pirkuma līguma ievaddaļā ir norādīts uz virkni apstākļiem, kas ir līguma noslēgšanas pamatā: AS „GROBIŅA" maksātnespējas procesu; *NAFA Europe B.V.* pirmās kārtas komercķīlu un AS „Citadele banka" otrās kārtas komercķīlu uz AS „GROBIŅA" ganāmpulku; *NAFA Europe B.V.* atbildi, ka finansējums netiks sniegts un ganāmpulks ir steidzami jānokauj; finanšu līdzekļu trūkumu, lai pildītu Dzīvnieku aizsardzības likuma 5.pantā noteiktos pienākumus; biedrības „Latvijas Zvēraudzētāju asociācija" konstatēto, ka visa ganāmpulka nokaušana attiecīgajā brīdī nav ekonomiski pamatota; mērķi pārdot daļu kažokzvēru no ganāmpulka

personai, kas spēj par tiem parūpēties, un iegūt līdzekļus atlikušā ganāmpulka aprūpei.

Komercķīlas objektam Komercķīlu likumā ir paredzēti noteikti civiltiesiskās aprites ierobežojumi, par ko šobrīd noris arī strīds civillietas Nr.C69219920 ietvaros. Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir atzīts, ka, ievērojot fiskālo neitralitāti, ciktāl tas saistīts ar PVN piemērošanu, ir izslēgta vispārīga diferencēšana starp tiesiskiem un prettiesiskiem darījumiem (*sal. sk. Eiropas Savienības Tiesas 1988.gada 5.jūlija sprieduma lietā C-269/86 18.punktu, 1999.gada 29.jūnija sprieduma lietā C-158/98 14.punktu*). Tādējādi vispārīgi apstāklim, ka ūdeles bija komercķīlas objekts, no priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību viedokļa nav tiesiskas nozīmes. Turklāt pirkuma līgumā minētajos iemeslos komercķīlas objekta ārpuskārtas pārdošanas pieļaujamībai ir saskatāms racionāls pamats, un tā ir darījuma dalībnieku brīva izšķiršanās, vai saimnieciskās darbības ietvaros uzņemties attiecīgo risku.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā cita starpā ir ņēmis vērā Kurzemes rajona tiesas 2020.gada 16.marta lēmumu civillietā Nr.C69219920 par prasības nodrošinājumu, no kura izrietot, ka pirkuma līgumā nav apzināti pieminēts *NAFA Europe B.V.* piedāvātais risinājums AS „GROBIŅA" finansēt ūdeļu nokaušanu. Tiesa norādīja, ka minētajam tiesas lēmumam izskatāmajā lietā nav tiesiskas nozīmes, jo, pirmkārt, tajā ir ietverti vienīgi pirmšķietami tiesas secinājumi un lietas izskatīšana pēc būtības nav pabeigta, otrkārt, izskatāmās lietas materiālos nav norāžu, ka pieteicēja par attiecīgo piedāvājumu zināja vai tai par to būtu vajadzējis zināt. Turklāt ņemams vērā /pers. D/ un /pers. A/ civillietā ticami skaidrotais, ka tik liela skaita ūdeļu nokaušana īsā laika periodā nebija ne tikai ekonomiski pamatota, bet arī objektīvi iespējama, ko apliecina lietā esošie biedrības „Latvijas Zvēraudzētāju asociācija" atzinumi.

Arī apstāklis, ka strīdus darījumi noformēti īsi pirms AS „GROBIŅA" maksātnespējas pasludināšanas 2019.gada 31.oktobrī, pats par sevi neliecina, ka darījumi būtu noformēti ļaunā ticībā. Saskaņā ar Maksātnespējas likuma 63.panta pirmās daļas 1.punktu AS „GROBIŅA" zaudēja tiesības rīkoties ar savu mantu tikai pēc maksātnespējas procesa pasludināšanas. Saskaņā ar Senāta praksi tas apstāklis vien, ka nodokļu maksātāja zināja par otras sabiedrības finansiālajām grūtībām, pats par sevi nevar būt pamats tam, lai šos darījumus raksturotu kā mākslīgus (*Senāta 2021.gada 11.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-532/2021 (* ECLI:LV:AT:2021:0611.A420251518.24.S) *9.punkts*). Izskatāmajā lietā no darījuma veikšanas bija atkarīga ūdeļu turpmākā aprūpe, kura risināšana nav atliekams saimnieciskās darbības jautājums. Turklāt nodokļu samaksas kontekstā būtiski, ka dienests atbilstoši Maksātnespējas likuma 73.panta vienpadsmitajai daļai nezaudē savas prasījuma tiesības un tās piesakāmas kā kreditora prasījums. Tiesa norādīja, ka papildus ņemams vērā, ka strīdus darījuma izpilde ir turpinājusies arī AS „GROBIŅA" maksātnespējas procesa laikā, valsts ieceltam maksātnespējas administratoram veicot uzraudzību par darījuma norisi. Lietā nav ziņu, ka dienests gan kā kreditors, gan pildot nodokļu administrācijas funkcijas, būtu vērsies pie AS „GROBIŅA" maksātnespējas administratora saistībā ar apstrīdētā darījuma spēkā esību.

Tiesas vērtējumā steiga un saspringtie apstākļi darījumu slēgšanai var ticami izskaidrot arī dokumentu noformēšanā dienesta konstatētās nepilnības. Turklāt tiesa vērsa uzmanību dienestam, ka, pārbaudot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību materiāltiesisko aspektu ievērošanu, jāskata visu darījumu dokumentu kopums, proti, līgumi, rēķini, pieņemšanas – nodošanas akti u.tml., neaprobežojoties vienīgi ar trūkumu konstatēšanu vienā darījuma dokumentā, kā to pārsūdzētajā lēmumā darījis dienests. Tikai visu darījumu dokumentu novērtējums to savstarpējā kopsakarā pilnvērtīgi var atklāt darījuma būtību un ar darījuma norisi saistītos apstākļus. Turklāt trūkuma esība darījumu dokumentos pati par sevi ir nepietiekama kategoriskam secinājumam par darījumu faktisko neesību un priekšnodokļa atskaitītāja informētību par iesaistīšanos ļaunprātīgos darījumos (*Senāta 2021.gada 27.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-60/2021 (* ECLI:LV:AT:2021:0127.A420153217.10.S) *10.punkts*).

[5.3.4] Pamatojoties uz /pers. E/ dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem, dienests ir apšaubījis ūdeļu nodošanu pieteicējai un to aprūpi. Tiesa minētajam nepiekrita un atzina, ka dienests, vērtējot šo paskaidrojumu nozīmi, ir pieļāvis vairākas būtiskas kļūdas.

Attiecībā uz SIA „RAIRODA" iesaisti ūdeļu aprūpē gan šīs lietas ietvaros, gan civillietas ietvaros /pers. A/ skaidroja, ka saistībā ar AS „GROBIŅA" maksātnespējas procesu pierunājis AS „GROBIŅA" darbinieku /pers. E/, kam līdz krīzei bija pašam savs ūdeļu bizness un attiecīgās atļaujas šīs saimnieciskās darbības veikšanai, uzņemties zvēru aprūpi. /pers. E/ gan šīs lietas, gan civillietas ietvaros nenoliedz, ka ir piekritis šādam piedāvājumam.

Paskaidroto apliecina arī lietā esošie dokumenti, kuru parakstīšanu /pers. E/ nav noliedzis savā 2020.gada 2.jūlija paskaidrojumā. Proti, lietā atrodas starp AS „GROBIŅA" un SIA „RAIRODA" 2019.gada 22.oktobrī (sakrīt ar laiku, kad AS „GROBIŅA" iesniegusi maksātnespējas pieteikumu un tika ierosināta maksātnespējas lieta) noslēgtais pakalpojuma sniegšanas līgums par ūdeļu audzēšanu. Pie minētā līguma 2019.gada 29.oktobrī noslēgta vienošanās, kas paredz izteikt jaunā redakcijā vairākus iepriekš noslēgtā līguma punktus, tostarp no līguma 1.6.apakšpunkta jaunās redakcijas izriet, ka /pers. E/ bija informēts gan par AS „GROBIŅA" ganāmpulka daļas pārdošanu pieteicējai, gan par AS „GROBIŅA" apņemšanos līdz 2019.gada 2.decembrim nodrošināt pieteicējas zvēru aprūpi un nobarošanu. No /pers. E/ sniegtās liecības civillietā un administratīvajā lietā ir secināms, ka viņš atzīst attiecīgā dokumenta parakstīšanu (no civillietas ietvaros sniegtās liecības izriet, ka dokuments ir viņa rīcībā un liecinieks pat nolasa no tā atsevišķus punktus). Tādējādi SIA „RAIRODA" amatpersona /pers. E/ 2019.gada 29.oktobrī bija informēts par AS „GROBIŅA" sadarbību ar pieteicēju un to nav noliedzis.

/pers. E/ nav arī noliedzis pašu ūdeļu (neatkarīgi no to piederības) aprūpes organizēšanu. Gan no /pers. E/ 2020.gada 2.jūlija paskaidrojuma, gan no civillietā un administratīvajā lietā liecinātā izriet, ka viņš distancējas no sadarbības ar pieteicēju. Vienlaikus /pers. E/ atzīst, ka SIA „RAIRODA" saimniecisko darbību atjaunoja ar mērķi veikt AS „GROBIŅA" piederošā ganāmpulka (169 288 ūdeļu) audzēšanu. Minēto apstiprina arī tas, ka viņš pieņēma darbā AS „GROBIŅA"

bijušos darbiniekus, kas šo darbu veica (sk. /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/, /pers. L/, /pers. M/, /pers. N/, /pers. O/, /pers. P/ atbildes). Starp pieteicēju un AS „GROBIŅA" 2019.gada 29.oktobrī noslēgtais pirkuma līgums paredzēja ūdeļu nobarošanu un aprūpi līdz 2019.gada 2.decembrim, savukārt saskaņā ar 2019.gada 29.oktobrī noslēgto vienošanos ar AS „GROBIŅA" SIA „RAIRODA" apņēmās veikt arī pieteicējas ūdeļu aprūpi attiecīgajā periodā. Līdz ar to tiesa norādīja, ka faktam, ka /pers. E/ noliedz starp AS „GROBIŅA" un SIA „RAIRODA" 2019.gada 29.oktobrī noformētā akta par kažokādu dzīvnieku pieņemšanu – nodošanu aprūpē, AS „GROBIŅA", pieteicējas un SIA „RAIRODA" starpā noformētās 2019.gada 30.oktobra vienošanās, kā arī starp SIA „RAIRODA" un pieteicēju 2019.gada 30.oktobrī noformētā akta par ūdeļu klasifikāciju parakstīšanu, nav izšķirošas nozīmes, vērtējot jautājumu par to, vai pieteicēja saņēma ūdeles no AS „GROBIŅA". Nozīme ir tam, ka /pers. E/ atzīst ūdeļu aprūpi.

Turklāt lietā esošie dokumenti to savstarpējā kopsakarā apstiprina, ka AS „GROBIŅA" nodeva un pieteicēja pieņēma 75 000 ūdeles, t.sk. 25 000 mātes un 50 000 tēvus.

Šo faktu neietekmē /pers. E/ 2020.gada 2.jūlija paskaidrojumā dienestam norādītais, ka viņš pieteicējas īpašumā esošo ūdeļu atdalīšanā no AS „GROBIŅA" īpašumā esošajām ūdelēm 2019.gada 30.oktobrī nepiedalījās. No /pers. E/ atbildes uz tiesas uzdoto jautājumu izriet, ka par Vērgales zvēraudzētavu atbildēja /pers. R/. Savukārt atbilstoši /pers. R/ 2020.gada 17.jūnija paskaidrojumā norādītajam ūdeles netika pārvietotas, tās tika atdalītas, pie katra būra piespraužot atbilstošu kartīti, ūdeles skaitīja un svēra ne vien viņš, bet arī /pers. S/. /pers. S/ 2020.gada 17.oktobra paskaidrojumā ir norādījusi, ka pieteicējas ūdelēm pie būra tika pielikta kartīte. Tātad divi SIA „RAIRODA" darbinieki apstiprina, ka pieteicējas ūdeles tika nosacīti atdalītas no AS „GROBIŅA" ūdelēm. Dienests /pers. R/ un /pers. S/ sniegtajos paskaidrojumos saskata pretrunas attiecībā uz to, kuras ūdeles tika svērtas, un to, vai ūdeļu pieņemšanā – nodošanā piedalījās /pers. C/. No paskaidrojumiem neizriet, ka personas visu laiku būtu atradušās kopā. Līdz ar to tas vien, ka katra persona ūdeļu pieņemšanas – nodošanas procesu ir aprakstījusi nedaudz atšķirīgi, nav pietiekams pamats apšaubīt ūdeļu pieņemšanu – nodošanu. Šai sakarā jāņem vērā, ka arī atbilstoši paša /pers. C/ skaidrotajam viņš nebija klāt visā ūdeļu pieņemšanas – nodošanas procesā.

Dienests ir norādījis uz neprecizitātēm saistībā ar ūdeļu klasifikāciju. SIA „RAIRODA" un pieteicējas 2019.gada 30.oktobra aktā par ūdeļu klasifikāciju ir norādīts, ka uzskaites nolūkā 25 000 ūdeles tiek klasificētas kā ūdeļu mātes (vaislas ūdeles), 3000 ūdeles tiek klasificētas kā ūdeļu tēvi (vaislas ūdeles) un 47 000 ūdeles tiek klasificētas kā ūdeļu kucēni (ūdeļu tēvi paredzēti nokaušanai uz ādām). Minētajā aktā ir skaidrots, ka ūdeļu tēvu klasifikācija kā ūdeļu kucēni paredzēta tikai un vienīgi iekšējās uzskaites vajadzībām, lai nodalītu 2019.gada novembrī un decembrī kaujamo ūdeļu skaitu. Lai gan /pers. E/ noliedz minētā akta parakstīšanu, aktā ietverto informāciju apstiprina citi lietā esoši dokumenti – SIA „RAIRODA" sagatavotais pieteicējai piederošo ūdeļu kustības uzskates žurnāls laika posmā no 2019.gada oktobra līdz 2020.gada janvārim, SIA „RAIRODA" sagatavotais pārskats par pieteicējai piederošo kažokzvēru kustību laika posmā no 2019.gada oktobra līdz 2020.gada janvārim, kā arī SIA „RAIRODA" akti par dzīvnieku izslēgšanu (kaušanu un krišanu) 2019.gada novembrī un decembrī. Tiesas sēdē administratīvajā lietā /pers. E/ liecināja, ka ūdeļu kucēni ir ūdeļu mazuļi. Šo apzīmējumu parasti lieto līdz brīdim, kad tie tiek noņemti no mātes (līdz jūlijam, septembrim). Iespējams, ka kāds vēl novembrī viņus sauc par kucēniem, bet, kad tie ir noņemti no mātes, tad viņi vairs nav kucēni. Tiesas sēdē administratīvajā lietā liecinieks /pers. A/ liecināja, ka ir mātes un tēvi, kas tiek atstāti vaislai. Viņiem sadzimst mazuļi, kas visu gadu tiek saukti par kucēniem, lai gan novembrī viņi bija izauguši par pieaugušiem kažokzvēriem. No /pers. R/ 2020.gada 17.jūnija paskaidrojuma izriet, ka oktobrī ar ūdeļu kucēniem apzīmēja attiecīgajā gadā dzimušās ūdeles, kuras vienlaikus dēvēja arī par tēviem. Arī atbilstoši /pers. S/ 2020.gada 17.oktobra paskaidrojumam vasarā jaundzimušās ūdeles tiek sauktas par kucēniem, bet rudenī pārreģistrētas kā tēvi un mātes. No minētā tiesa secināja, ka SIA „RAIRODA" 2019.gada 30.oktobrī uzsāka aprūpēt pieteicējai piederošas 25 000 ūdeļu mātes, 3000 ūdeļu tēvus un 47 000 ūdeļu tēvus, kurus dēvēja arī par kucēniem. Tādējādi pieņemšanas – nodošanas aktā norādītais nerada šaubas par to, ka pieteicēja ir saņēmusi 25 000 ūdeļu mātes un 50 000 ūdeļu tēvus, kā tas noteikts pirkuma līgumā.

Dienests norāda uz nepilnībām ūdeļu pieņemšanas – nodošanas aktā, uzskatot, ka tajā būtu jānorāda ūdeļu faktiskais stāvoklis iegādes brīdī, t.i., ūdeļu svars, veselības stāvoklis un vizuālie defekti. Izdarot šādu secinājumu, dienests nav ņēmis vērā iegādāto ūdeļu skaitu un pieteicējas pārstāves norādīto, ka šie zvēri ir plēsēji, kas ticami izskaidro, kādēļ netika veikta katras ūdeles svēršana un veselības stāvokļa izvērtēšana. Turklāt katras ūdeles veselības stāvokļa un vizuālo defektu aprakstīšanai pieņemšanas – nodošanas aktā tiesa nesaskata arī praktisku vajadzību, jo atbilstoši pirkuma līgumā noteiktajam ūdelēm bija jābūt veselām un bez vizuāliem defektiem.

Dienests ir norādījis, ka lietā ir pretrunīga informācija par AS „GROBIŅA" īpašumā esošā ganāmpulka lielumu 2019.gada 29.oktobrī. Tomēr lietā nav strīda, ka pirms pirkuma līguma noslēgšanas AS „GROBIŅA" īpašumā bija uz pusi vairāk ūdeļu, no kurām 75 000 ūdeles tika pārdotas pieteicējai. Līdz ar to tiesa norādīja, ka precīza AS „GROBIŅA" īpašumā esošo ūdeļu skaita norādīšanai pirkuma līgumā nav nozīmes konkrētās lietas izskatīšanā. Tiesas vērtējumā no ūdeļu pircēja nav saprātīgi sagaidāms, lai tas pārskaita visus pārdevēja īpašumā esošos zvērus, precizējot to daudzumu. Pircēja interesēs ir tikai un vienīgi tas, lai pārdevēja rīcībā būtu pircējam solītais zvēru daudzums. Par to konkrētajā lietā strīda nav.

Apkopojot minēto, tiesa norādīja, ka tai nav pamata apšaubīt ūdeļu saņemšanu no AS „GROBIŅA".

[5.3.5] Dienesta ieskatā cena par vienu ūdeli ir neraksturīgi zema. Proti, strīdus rēķinā norādītā cena par vienu ūdeli ir 8 *euro*. Savukārt atbilstoši lietas materiālos esošajiem 2019.gada 14.oktobra un 14.novembra līgumiem, ko pieteicēja par ūdeļu iegādi slēdza ar citiem darījuma partneriem, vienas ūdeļu mātes cena ir 35 *euro* un viena ūdeļu tēva cena ir 59 *euro*.

Pieteicēja pieteikumā savukārt skaidro, ka attiecīgā cena par vienu ūdeli ir vērtējama kā tirgus cenai atbilstoša, neskatoties uz to, ka AS „GROBIŅA" līdz 2019.gada 2.decembrim bija apņēmusies nodrošināt pieteicējas ūdeļu aprūpi un

nobarošanu. Pieteicēja norāda, ka SIA „European Fur Elite Latvia" AS „GROBIŅA" piedāvāja iegādāties ganāmpulku, maksājot 4,50 *euro* par vienu ūdeli un nomas maksu par ūdeļu uzturēšanos AS „GROBIŅA" īpašumā .

Tiesa konstatēja, ka pieteicējas norādītā informācija par SIA „European Fur Elite Latvia" izteikto piedāvājumu atbilst maksātnespējīgās AS „GROBIŅA" 2020.gada 8.janvāra pirmās kreditoru sapulces protokolā ietvertajai informācijai. Turklāt /pers. D/ civillietas ietvaros norādīja, ka, ūdeļu biznesa krīzei padziļinoties, 2020.gadā tika saņemts piedāvājums no Lietuvas audzētājiem iegādāties ūdeles par 1 *euro* gabalā.

Tāpat tiesa ņēma vērā, ka ūdeles no AS „GROBIŅA" tika pirktas īsi pirms kaušanas sezonas (pirkuma līgums tika noslēgts 2019.gada 29.oktobrī, un atbilstoši biedrības „Latvijas Zvēraudzētāju asociācija" 2019.gada 29.oktobra vēstulē norādītajam kaušanu varētu sākt pēc 11.novembra), un tas notika apstākļos, kad pārdevējai trūka līdzekļu ūdeļu nobarošanai un aprūpei. Turpretī no Dānijas tika pirktas vaislas ūdeles, un saskaņā ar /pers. E/ 2020.gada 2.jūlija paskaidrojumā norādīto darījumu partneri bija vieni no labākajiem fermeriem Dānijā.

Tādējādi dienests nav pierādījis, ka cena par vienu ūdeli ir bijusi neraksturīgi zema. Lai apgalvotu, ka attiecīgā cena ir nozarei neraksturīga, ir nepieciešama plašāka attiecīgā tirgus analīze, neaprobežojoties vienīgi ar nejaušiem no attiecīgā darījuma konteksta izrautiem faktiem.

[5.3.6] Tālāk tiesa vērtēja dienesta iebildumus attiecībā uz dokumentos atspoguļoto pirkuma cenu, tās samaksas termiņiem un norēķinu kārtību.

Tiesa konstatēja, ka starp pieteicēju un AS „GROBIŅA" 2019.gada 29.oktobrī noslēgtā pirkuma līguma 2.1.apakšpunktā ir norādīta par 150 000 *euro* lielāka pirkuma cena, nekā tas izriet no šī līguma 2.3.apakšpunkta. Pieteicēja to skaidro ar pārrakstīšanās kļūdu. Tiesa, vērtējot minētā apstākļa nozīmi, ņēma vērā, ka 2019.gada 30.oktobra rēķinā Nr.ASG B0074 norādītā summa atbilst pirkuma līguma 2.1.apakšpunktā noteiktajai pirkuma cenai. Arī atbilstoši Igaunijas sabiedrības *Crowdestor OU* konta izrakstā un pieteicējas konta izrakstā ietvertajai informācijai uz AS „GROBIŅA", SIA „RAIRODA" un SIA „EIDENS" kontu ar atsauci uz pirkuma līgumu ir pārskaitīta līguma 2.1.apakšpunktā minētā naudas summa. Tātad, ne noformējot pirkuma līgumu, ne to izpildot, pusēm nav radušās šaubas par to, ka pirkuma cena ir 726 000 *euro*, tajā skaitā PVN 126 000 *euro*. Līdz ar to pieteicējas pieļautā kļūda nekādi netraucē identificēt pirkuma cenu.

Tiesa piekrita dienestam, ka samaksas termiņš dažādos dokumentos nav norādīts konsekventi. Proti, saskaņā ar pirkuma līguma 2.3.apakšpunktu pieteicēja apņemas pārskaitīt 60 000 *euro* ne vēlāk kā līdz 2019.gada 30.oktobrim, 90 000 *euro* ne vēlāk kā līdz 2019.gada 1.novembrim, 300 000 *euro* ne vēlāk kā līdz 2019.gada 11.novembrim, 126 000 *euro* ne vēlāk kā līdz 2019.gada 20.novembrim. Šajā līgumā nav norādīts, kādā termiņā ir veicams maksājums 150 000 *euro*. Sākotnējā rēķinā norādīts, ka 726 000 *euro* ir jāsamaksā līdz 2019.gada 10.novembrim, savukārt vēlāk, precizējot rēķinu, norādīts, ka 60 000 *euro* jāpārskaita līdz 2019.gada 30.oktobrim, 90 000 *euro* līdz 2019.gada 1.novembrim, 300 000 *euro* līdz 11.novembrim, 126 000 *euro* līdz 2019.gada 20.novembrim, bet 150 000 *euro* līdz 2019.gada 10.decembrim. Vienlaikus tiesa ņēma vērā, ka atbilstoši pieteicējas skaidrotajam tās interesēs bija, lai AS „GROBIŅA norēķinās ar SIA „RAIRODA", jo ūdeļu pirkuma cenā ietilpa arī ūdeļu nobarošana un aprūpe līdz 2019.gada 2.decembrim, un, ja AS „GROBIŅA" nenorēķinātos ar SIA „RAIRODA", tad ūdeļu aprūpes pakalpojumi vairs netiktu sniegti, un tas ietekmētu arī pieteicējas īpašumā esošos dzīvniekus. No Igaunijas sabiedrības *Crowdestor OU* konta izraksta un pieteicējas konta izraksta ir redzams, ka maksājumi, atsaucoties uz pirkuma līgumu, veikti 2019.gada 30.oktobrī – 60 000 *euro*, 2019.gada 1.novembrī – 90 000 *euro*, 2019.gada 7.novembrī – 150 000 *euro*, 2019.gada 11.novembrī – 300 000 *euro*, 2019.gada 2.decembrī – 35 100 *euro* un 15 000 *euro*, 2019.gada 6.decembrī – 10 000 *euro*, kā arī 2019.gada 9.decembrī – 16 200 *euro* un 49 700 *euro*. Kopsakarā ar AS „GROBIŅA" un SIA „RAIRODA" 2019.gada 29.oktobra vienošanās 2.3. un 2.6.apakšpunkta jauno redakciju un informāciju par SIA „RAIRODA" atjaunošanu pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā 2019.gada 6.decembrī, kā arī par SIA „RAIRODA" naudas līdzekļu iesaldēšanu AS „Swedbank" (/pers. E/ liecība), tiesa secināja, ka pieteicēja ir centusies nodrošināt pēc iespējas savlaicīgu saistību izpildi. Tādējādi atšķirības samaksas termiņos nav atzīstamas par tik būtiskām, lai tās liktu apšaubīt ūdeļu iegādes apstākļus.

Tas pats attiecas uz norēķinu kārtību. Starp AS „GROBIŅA" un pieteicēju noslēgtā 2019.gada 29.oktobra pirkuma līguma 2.2.apakšpunkts paredzēja, ka pārdevējs uzdod pircējam pārskaitīt pirkuma cenu uz SIA „RAIRODA" kontu, savukārt atbilstoši 2.5.apakšpunktā noteiktajam pirkuma maksa vai jebkāda tās daļa var tikt maksāta gan no pieteicējas, gan no Igaunijas sabiedrības *Crowdestor OU* konta. Minētajos līguma punktos paredzētajā kārtībā Igaunijas sabiedrība *Crowdestor OU* pārskaitīja SIA „RAIRODA" kopumā 600 000 *euro*. Savukārt kopš decembra sākuma maksājumi ar atsauci uz pirkuma līgumu pārskaitīti no pieteicējas konta uz SIA „EIDENS" un AS „GROBIŅA" kontu. Pieteicēja maksājuma mērķī ir atsaukusies uz 2019.gada 2., 5., 6. un 9.decembra iesniegumiem. Tiesa secināja, ka maksājuma mērķī 5.decembra iesnieguma vietā acīmredzot domāts 6.decembra iesniegums. Lai gan /pers. E/ noliedz attiecīgo iesniegumu parakstīšanu, no pieteicējas konta izraksta izriet, ka pieteicēja maksājumus ir veikusi iesniegumos norādītajā kārtībā. /pers. E/ tiesas sēdē administratīvajā lietā atzina, ka AS „Swedbank" bija iesaldējusi SIA „RAIRODA" naudas līdzekļus. Ņemot vērā, ka /pers. E/ atzīst saimnieciskās darbības veikšanu, bet tai bija nepieciešami naudas līdzekļi, nav ticams, ka tādos apstākļos, kādi ir konstatējami izskatāmajā lietā, maksājumi tika pārvirzīti uz citiem kontiem bez SIA „RAIRODA" ziņas. Būtiski arī, ka lietas materiālos ir SIA „RAIRODA", pieteicējas un AS „GROBIŅA" 2020.gada 28.maija vienošanās, kuras 7.punktā AS „GROBIŅA" atzīst, ka pieteicēja tai ir samaksājusi visu nolīgto pirkuma maksu un pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi tiesa secināja, ka norēķini ir veikti, un atzina, ka tie ir izsekojami.

Dienests iebilst, ka no pirkuma līguma nav skaidrs, kā AS „GROBIŅA" izsekos darījuma apmaksu. Tiesa ņēma vērā,

ka starp AS „GROBIŅA" un SIA „RAIRODA" 2019.gada 22.oktobrī noslēgtā līgums 3.2.apakšpunkts paredz, ka AS „GROBIŅA" ir tiesības saņemt informāciju par šī līguma 1.1.apakšpunktā minēto pakalpojumu izpildes gaitu un AS „GROBIŅA" interesējošiem jautājumiem saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem. Tādējādi tiesa norādīja, ka tam, ka pirkuma līgumā nav ietverts punkts par AS „GROBIŅA" iespējām iegūt informāciju, nav nozīmes – AS „GROBIŅA" šādas tiesības izriet no līguma, kas noslēgts ar SIA „RAIRODA". Turklāt pats dienests norādījis uz uzņēmumu savstarpēju saistību, kas bez šaubām atviegloja arī informācijas apriti.

Tiesa norādīja, ka vienošanās par naudas līdzekļu pārskaitīšanu citām personām pati par sevi nav aizliegta. Dienests attiecīgo iebildumu nav atbilstoši pamatojis.

Tāpat nozīme ir pirkuma līguma mērķim bez kavēšanās nodrošināt dzīvnieku aprūpi. Tiesas vērtējumā minētais liecina nevis par to, ka pieteicējas mērķis bija gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības, bet gan par neatliekamu nepieciešamību nodrošināt līdzekļus kažokzvēru aprūpei. Neatliekamā nepieciešamība arī izskaidro dokumentos pieļautās nepilnības. Turklāt no AS „GROBIŅA" konta pārskatā redzamās informācijas izriet, ka pieteicējas veiktie maksājumi tika izlietoti rēķinu apmaksai, nevis nodokļu nomaksai. Minētais apstiprina, ka naudas līdzekļu ieskaitīšana atbilstošā kontā pati par sevi negarantē nodokļu nomaksu.

Dienests ir pievērsies tam, kā SIA „RAIRODA" ir izmantojusi tai pārskaitītos līdzekļus. Tiesa atšķirībā no dienesta neuzskatīja, ka tam ir nozīme šīs lietas izskatīšanā, jo pieteicējai atbilstoši pirkuma līgumā noteiktajam bija pienākums pārskaitīt konkrētu naudas summu SIA „RAIRODA", savukārt kontrolēt to, kā SIA „RAIRODA" šo naudas summu izmanto, pamatā bija AS „GROBIŅA" interesēs. Tiesas vērtējumā nav saprātīgi gaidīt, lai pieteicēja pārliecinātos par SIA „RAIRODA" pārskaitītās naudas izlietošanu saskaņā ar SIA „RAIRODA" un AS „GROBIŅA" starpā noslēgto 2019.gada 22.oktobra līgumu un 2019.gada 29.oktobra vienošanos.

Apkopojot minēto, tiesa norādīja, ka no tiesā iesniegtajiem dokumentiem ir saprotama gan pirkuma cena, gan samaksas termiņi, gan norēķinu kārtība. Tiesa nekonstatēja, ka darījuma dokumentos būtu norādīta tik vispārīga un savstarpēji pretrunīga informācija, lai apšaubītu strīdus darījuma atbilstību saimnieciskajai realitātei.

[5.3.7] Dienests ir norādījis uz trūkumiem 2019.gada 30.oktobra rēķina Nr.ASG B0074 noformēšanā. Pieteicēja minēto dokumentu ir labojusi, precizējot tajā iepriekš norādītos datus, kā arī pievienojot trūkstošo informāciju.

Tiesa ņēma vērā, ka ir būtiski, lai no darījuma dokumentiem, raugoties uz tiem kopumā, ir iespējams izsekot konkrētā darījuma norisei. Izskatāmajā lietā labotais dokuments atspoguļo informāciju, kas ir izsecināma no citiem dokumentiem. Līdz ar to tam, ka dokuments ir labots tikai pēc dienesta norādēm, nav izšķirošas nozīmes. Turklāt no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta piektās daļas izriet, ka nodokļu rēķinu vispārīgi var labot, un tas ir pielīdzināms nodokļa rēķinam, ja tas atbilst šā panta pirmajā daļā noteiktajām prasībām.

[5.3.8] Apkopojot šajā sprieduma sadaļā norādīto, tiesa pieteicējas uzrādītajos dokumentos un sniegtajos paskaidrojumos nekonstatēja tik būtiskas nepilnības, lai secinātu, ka nav identificējami konkrēti un skaidri ūdeļu iegādes apstākļi. Tiesa, izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, atzina, ka pieteicēja ir saņēmusi ūdeles no AS „GROBIŅA".

[5.4] Par ūdeļu aprūpes, nobarošanas un kažokādu apstrādes darījumu ar SIA „RAIRODA" tiesa norādīja turpmāk minēto.

[5.4.1] Pieteicēja 2019.gada decembrī deklarēja darījumus ar SIA „RAIRODA" 54 545,46 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 11 454,55 *euro*, atsaucoties uz 2019.gada 13.decembra nodokļu rēķinu Nr.AV 0001 par avansa maksājumu.

Atbilstoši starp pieteicēju un SIA „RAIRODA" 2019.gada 2.decembrī noformēto līgumu, uz kuru ir atsauce minētajā rēķinā, SIA „RAIRODA" apņēmās nodrošināt pieteicējai piederošā 75 000 ūdeļu ganāmpulka, kas atrodas Vērgales zvērsaimniecības novietnē, aprūpi un nobarošanu, kā arī kažokādu apstrādi (līguma 1.1.apakšpunkts). Līgumā ir noteikta mēneša atlīdzība par vienu zvēru – 3 *euro* par ūdeļu nobarošanu, 2 *euro* par ūdeļu aprūpi, 2,10 *euro* par ūdeļādu iegūšanu un apstrādi (līguma 2.1.apakšpunkts). SIA „RAIRODA" līdz mēneša 15.datumam izsniedz pieteicējai avansa rēķinu ne vairāk kā 50 000 *euro* apmērā, bet līdz nākamā mēneša 15.datumam izsniedz rēķinu ar atšifrējumu par faktiski sniegto pakalpojumu apjomu (līguma 2.3.apakšpunkts).

SIA „RAIRODA" par pakalpojumu sniegšanu laika periodā no 2019.gada 2.decembra līdz 31.decembrim 2020.gada 3.janvārī izsniedza pieteicējai rēķinu Nr.R2020-0001 ar pielikumu „Nokauto un kritušo ūdeļu uzturēšanas izmaksas pa dienām". Atbilstoši minētajos dokumentos norādītajam pieteicējai sniegto pakalpojumu vērtība attiecīgajā laika periodā bija 164 163,39 *euro* un pievienotās vērtības nodoklis 34 474,31 *euro*, no kā atskaitīta iepriekš veiktā avansa maksājuma summa.

Lietas materiālos ir /pers. E/ 2019.gada 17.decembra iesniegums, kas adresēts pieteicējai. Tā parakstīšanu /pers. E/ nav noliedzis. Iesniegumā skaidrots, ka SIA „RAIRODA" uz laiku ir bloķēts konts, un lūgts avansu pārskaitīt uz /pers. E/ kontu, ko paredzēts izlietot algu izmaksai un ražošanas izdevumu segšanai, tajā skaitā gatavās barības iegādes rēķinu apmaksai. Lietā esošais pieteicējas konta izraksts un /pers. E/ konta izraksts liecina, ka pieteicēja ar atsauci uz minēto avansa rēķinu, iesniegumu, līgumu par pieteicējai piederošā ūdeļu ganāmpulka aprūpi un nobarošanu, kā arī kažokādu apstrādi /pers. E/ ir pārskaitījusi trijos maksājumos kopumā 66 000,01 *euro* – tātad visu avansa rēķinā norādīto naudas summu.

[5.4.2] Attiecībā uz SIA „RAIRODA" iesaisti ūdeļu aprūpes, nobarošanas un kažokādu apstrādes pakalpojumu sniegšanā, ko dienests ir apšaubījis, tiesa jau ir izteikusies iepriekšējā šā sprieduma sadaļā.

Tostarp tiesai, ņemot vērā šajā lietā konstatēto, nebija šaubu par to, ka SIA „RAIRODA" rīcībā bija nepieciešamās zināšanas un resursi, lai spētu noteiktā kvalitātē un apjomā sniegt tik specifiskus pakalpojums. Dienests, apšaubot apstākļus,

kas pieteicējai radīja pārliecību par SIA „RAIRODA" spēju noteiktā kvalitātē un apjomā sniegt šādus specifiskus pakalpojumus, nav ņēmis vērā paša konstatētos apstākļus attiecībā uz SIA „RAIRODA" saimnieciskās darbības uzsākšanu, kā arī to, ka pirms līguma noslēgšanas ar pieteicēju SIA „RAIRODA" nedaudz vairāk kā mēnesi jau aprūpēja gan AS „GROBIŅA", gan pieteicējas īpašumā esošās ūdeles. Līdz ar to dienests šai sakarā nav ņēmis vērā visus attiecīgā secinājuma izdarīšanā būtiskos aspektus.

[5.4.3] Saistībā ar dienesta specifiskajiem argumentiem apstrīdētā darījuma sakarā tiesa norādīja turpmāko.

Dienesta ieskatā līgumā nav ietverta informācijas apmaiņas kārtība par pakalpojumu sniegšanu. Tiesa konstatēja, ka atbilstoši līguma 2.3.apakšpunktā noteiktajam SIA „RAIRODA" līdz nākamā mēneša 15.datumam ir jāiesniedz pieteicējai rēķins ar atšifrējumu par faktiski sniegto pakalpojumu apjomu, ko puses saskaņo un abpusēji paraksta. Savukārt līguma 3.2.apakšpunkts paredz, ka pieteicējai ir tiesības saņemt informāciju par pakalpojumu izpildes gaitu un pieteicēju interesējošajiem jautājumiem saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem. Tiesas vērtējumā no minētā ir saprotams, kā pieteicēja plānoja piedalīties darījuma norises un pakalpojumu izpildes kontrolē. Savukārt attiecībā uz pašiem ūdeļu aprūpes pakalpojumiem dienests nav ņēmis vērā, ka pieteicēja līgumu ar SIA „RAIRODA" noslēdza tieši tādēļ, lai ūdeļu aprūpi veiktu SIA „RAIRODA", nevis pati pieteicēja. Tāpēc tas, ka pieteicēja ūdeļu aprūpi neveica pati vai neveica ar ūdeļu aprūpi saistītu specifisku jautājumu uzraudzību, neliecina par noformēto dokumentu nepatieso dabu.

Dienests pārsūdzētājā lēmumā ir norādījis, ka nav saprotams, kā ir veidojusies SIA „RAIRODA" 2020.gada 3.janvāra rēķina Nr.R2020-0001 pielikumā „Nokauto un kritušo ūdeļu uzturēšanas izmaksas pa dienām" norādītās summas. Pirmkārt, tiesa norādīja, ka rēķins neattiecas uz audita periodu. Otrkārt, tiesai atšķirībā no dienesta strīdus darījuma summas pamatojums ir skaidrs. Proti, tiesa, vērtējot minētajā dokumentā ietvertos aprēķinus, ņēma vērā, ka rēķinā ir atsauce uz līguma 2.1.1. un 2.1.2.apakšpunktu. Atbilstoši šajos punktos norādītajam vienas ūdeles nobarošana un aprūpe bez pievienotās vērtības nodokļa mēnesī izmaksā 5 *euro*. Decembrī ir 31 diena. Rēķina pielikumā ir norādīts, cik ūdeles konkrētajos datumos ir nokautas un kritušas. Tālāk ir aprēķināts, cik dienas šīs ūdeles tika uzturētas. Tālāk ir aprēķināts, cik izmaksāja šo ūdeļu uzturēšana. Secīgi ūdeļu uzturēšanas maksa ir aprēķināta, vienas ūdeles viena mēneša uzturēšanas maksu *euro* dalot ar dienu skaitu mēnesī, reizinot ar nokauto un kritušo ūdeļu skaitu vai mēneša pēdējā datumā dzīvo ūdeļu skaitu, reizinot ar uzturēšanas dienu skaitu.

Dienests apšauba rēķinā norādīto, vēršot uzmanību uz to, ka avansa maksājums ir lielāks par līgumā paredzēto un /pers. E/ iesniegumā lūgto pārskaitījuma summu. Tāpat atbilstoši avansa rēķinā norādītajam pakalpojums ir sniegts biroja telpās un rēķina pielikumā norādītais ūdeļu daudzums 2019.gada 2.decembrī (74 250 ūdeles) neatbilst līgumā norādītajam ūdeļu daudzumam (75 000 ūdeles). Attiecībā uz minēto tiesa norādīja, ka līgums neliedz pieteicējai veikt lielāku avansa maksājumu, nekā noteikts līgumā. Lietā nav arī strīda par pakalpojumu sniegšanas vietu, līdz ar to rēķinā norādītajai pakalpojuma sniegšanas vietai ir sekundāra nozīme. Līgumā tik tiešām ir norādīts, ka pieteicējas ganāmpulks līguma slēgšanas brīdī sastāv no 75 000 ūdelēm (līguma 1.1.apakšpunkts), tomēr tas pats par sevi nenozīmē, ka visas ūdeles līguma slēgšanas brīdī bija dzīvas, jo līgums tika slēgts ne vien par ūdeļu ganāmpulka aprūpi un nobarošanu, bet arī kažokādu apstrādi. No rēķina pielikuma izriet, ka 2019.gada 2.decembrī dzīvas bija 74 250 ūdeles. No tām dienas gaitā tika nokautas 5191 ūdeles un krita 52 ūdeles. Ņemot vērā, ka ūdeles mēdz krist un tās pieteicējai tika nodotas jau 2019.gada 30.oktobrī, nebūtu loģiski, ja 2019.gada 2.decembrī tās visas būtu dzīvas. Līdz ar to tiesai neradās šaubas par rēķina pielikumā norādīto ūdeļu skaitu.

Atsaucoties uz /pers. C/ paskaidrojumu par ūdeļu apstrādi Lapsu ielā 3, Dubeņos, Grobiņas pagastā, dienests norāda, ka lietā nav iesniegti dokumenti, kas apliecina preču pārvietošanu no Vērgales zvēraudzētavas uz Dubeņu zvērsaimniecību. Tiesa ņēma vērā, ka strīdus rēķins ir izrakstīts par ūdeļu nobarošanu un aprūpi, nevis ūdeļādu apstrādi, tāpēc tas, kurā struktūrvienībā ir veikta ūdeļādu apstrāde, nav pārbaudāms izskatāmās lietas ietvaros. Līdz ar to secinājums, ka ūdeļādu apstrāde nav veikta Dubeņu zvēraudzētavā, ir pārsteidzīgs un bez atbilstošiem pierādījumiem. Turklāt nav arī konstatējams, ka dienests būtu lūdzis pieteicēju šo aspektu precizēt vai iesniegt atbilstošus pierādījumus.

[5.4.4] Pieņemot pārsūdzēto lēmumu, ir vērtēta informācija par SIA „RAIRODA" saimnieciskās darbības uzsākšanu un organizāciju, citiem deklarētajiem darījumiem un pievienotās vērtības nodokļa nomaksu valsts budžetā.

Tiesa norādīja, ka vispārīgi var piekrist, ka SIA „RAIRODA" saimnieciskās darbības organizācija, tālākie darījumi un par sniegto pakalpojumu pārskaitīto un saņemto naudas līdzekļu aprite vieš bažas par iespējamu krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā. Vienlaikus tiesas ieskatā dienests audita ietvaros tam nav guvis pietiekamus pierādījumus, turklāt nav pierādījis, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos.

Tiesai no lietas ietvaros noskaidrotā neradās šaubas, ka SIA „RAIRODA" faktisko kontroli, neskatoties uz /pers. E/ un /pers. T/ kā amatpersonu iesaisti, īstenoja /pers. A/, ko apstiprina viņa vēlāka kļūšana gan par SIA „RAIRODA" darba vadītāju, gan amatpersonu (no 2020.gada 29.jūlija), un viņa dzīvesbiedre /pers. D/, kura SIA „RAIRODA" sniedza juridiskos pakalpojumus. Proti, tas bija mērķtiecīgi īstenots plāns, kā saistībā ar maksātnespējas procesu pabeigt AS „GROBIŅA" piederošo ūdeļu aprūpes ciklu. Minētais savstarpējā kopsakarā ar apstākli, ka arī SIA „RAIRODA" grāmatvedību kārtoja AS „GROBIŅA" grāmatvedes (/pers. E/ liecība gan šīs, gan civillietas ietvaros, /pers. U/ liecība civillietas ietvaros), ticami izskaidro, kādēļ /pers. E/ varētu nebūt pietiekami informēts par atsevišķiem procesiem vai dokumentiem (to parakstīšanu). Tajā pašā laikā tas pats par sevi nav par pamatu secinājumam, ka šāds plāns ir krāpniecisks, kā arī neatbrīvo /pers. E/ no atbildības par SIA „RAIRODA" saimniecisko darbību, jo viņš nenoliedz, ka bija uzņēmuma amatpersona un varēja sekot līdzi tajā notiekošajiem procesiem. Turklāt, lai arī /pers. E/ noliedz virkni dokumentu parakstīšanu, tomēr nav vērsies tiesībaizsardzības iestādēs ar attiecīgiem iebildumiem, kas būtu saprātīgi sagaidāms šādā situācijā. Nav arī izslēgts, ka /pers. E/ sniedzis patiesībai neatbilstošus paskaidrojumus citu motīvu vadīts.

Tāpat no pārsūdzētā lēmuma neizriet, ka dienests būtu padziļināti pētījis turpmāko līdzekļu izlietojumu un saistībā ar tiem audita ietvaros pieprasījis papildu paskaidrojumus, lai būtu pamats izdarīt viennozīmīgus un kategoriskus secinājumus, ka savstarpējā līdzekļu aprite organizēta krāpnieciskos nolūkos. Kā izriet no lietas ietvaros noskaidrotā, SIA „RAIRODA" bija bloķēts bankas konts, līdz ar to naudas pārskaitījumi uz tās amatpersonu vai pakalpojumu sniedzēju kontiem bija risinājums saimnieciskās darbības nepārtrauktības nodrošināšanai. To civillietas ietvaros apliecināja gan AS „GROBIŅA" un SIA „RAIRODA" galvenā grāmatvede /pers. U/, gan /pers. D/, uz kuru /pers. E/ atsaucās kā uz padomdevēju, skaidrojot par pārskaitījumiem uz savu privāto bankas kontu. Turklāt attiecībā uz pārskaitījumiem fiziskām personām ņemams vērā, ka atbilstoši grāmatvedības noteikumiem ir pieļaujama skaidras vai bezskaidras naudas avansa veikšana fiziskajai personai – uzņēmuma darbiniekam, valdes vai padomes loceklim, īpašniekam, dalībniekam vai biedram (avansa norēķinu personai) uzņēmuma saimniecisko darījumu nodrošināšanai.

Savukārt attiecībā uz SIA „RAIRODA" nodokļu nomaksas disciplīnu tiesa norādīja judikatūrā atzīto, ka jautājums par to, vai pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Līdz ar to tiesa norādīja, ka apstāklis, ka SIA „RAIRODA" nav izpildījusi savas nodokļu saistības, pats par sevi, neskatoties uz visu pārējo darījuma kontekstu, nevar būt pamats pieteicējai liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[5.4.5] Apkopojot iepriekš minēto, tiesa nekonstatēja, ka dienests būtu ieguvis pietiekamus pierādījumus, kas būtu par pamatu ūdeļu aprūpes, nobarošanas un kažokādu apstrādes darījuma ar SIA „RAIRODA" apstrīdēšanai.

[5.5] Par darījumu ar AS „GROBIŅA" tiesa norādīja turpmāk minēto.

[5.5.1] Pieteicēja 2019.gada decembrī deklarēja darījumu ar AS „GROBIŅA" 4000 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 840 *euro,* atsaucoties uz 2019.gada 30.decembra nodokļa rēķinu Nr.ASG B0075.

Minētais rēķins izrakstīts par nekustamā īpašuma un kustamās mantas nomu laika periodā no 2019.gada 1.decembra līdz 31.decembrim saskaņā ar 2019.gada 29.oktobra nomas līgumu.

Lietas materiālos ir divi starp pieteicēju un AS „GROBIŅA" noslēgta 2019.gada 29.oktobra nomas līguma varianti.

AS „GROBIŅA" no pieteicējas ar atsauci uz iepriekš minēto rēķinu 2020.gada 21.janvārī ir saņēmusi 4840 *euro* . No pieteicējas lietā iesniegtajiem rēķiniem un konta apgrozījuma uzskaites izriet, ka pieteicēja turpinājusi veikt nomas maksājumus arī visu 2020.gadu.

[5.5.2] Vērtējot dienesta apsvērumus saistībā ar nomas darījumu, tiesa norādīja turpmāk minēto.

Dienests savu secinājumu par to, ka nomas maksa ir nesamērīgi zema, nav ne atbilstoši pamatojis, ne arī pierādījis. Turklāt, lai arī nomas līguma pielikumā minēto pamatlīdzekļu vērtība ir liela, ņemams vērā laiks un apstākļi, kādos tika noslēgts strīdus darījums, kā arī attiecīgās saimnieciskās darbības specifika (dzīvnieku novietnes un ražotnes nav plaši izmantojamas).

Dienests iebilst, ka laika periodā no 2019.gada 29.oktobra līdz 30.novembrim nomas maksa netika veikta. Tomēr tas izriet no AS „GROBIŅA" un pieteicējas starpā noslēgtā 2019.gada 29.oktobra nomas līguma Nr.L19-29/10-01 2.1.apakšpunkta. Tiesas vērtējumā minētais ir aplūkojams kopsakarā ar to, ka atbilstoši starp pusēm noslēgtajam pirkuma līgumam pirkuma cenā ietilpa ūdeļu nobarošana un aprūpe līdz 2019.gada 2.decembrim (*pirkuma līguma 2.4.apakšpunkts)*.

Dienests ir ņēmis vērā, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par komunālo maksājumu veikšanu un tie nav konstatējami pieteicējas grāmatvedības reģistros. Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka no 1.decembra sāka maksāt gan nomu, gan elektrību un pārējas lietas. Tiesa atzina, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecinātu samaksas veikšanu par 2019.gada decembrī nekustamajos īpašumos patērēto elektroenerģiju. Vienlaikus no SIA „RAIRODA" 2020.gada 8.aprīļa paskaidrojuma izriet, ka maksa par patērēto elektroenerģiju bija ietverta starp pieteicēju un SIA „RAIRODA" noslēgtā 2019.gada 2.decembra līguma noteiktajā pakalpojuma cenā (*sk. atbildi uz 6. un 7.jautājumu*). Šai sakarā arī būtiski, ka atbilstoši minētajā līgumā noteiktajam SIA „RAIRODA" bija tiesīga patstāvīgi noslēgt līgumu par elektroenerģijas piegādi iznomātajiem nekustamajiem īpašumiem (*2019.gada 2.decembra līguma 4.3.apakšpunkts*). Tas izriet arī no pieteicējas un AS „GROBIŅA" starpā noslēgtā 2019.gada 29.oktobra nomas līguma Nr.L19-29/10-01 2.5.apakšpunkta. Tāpat tiesa ņēma vērā, ka izskatāmajā lietā ir strīds saistībā ar nomas darījumu, nevis darījumiem saistībā ar komunālo pakalpojumu sniegšanu.

Dienests ir vērsis uzmanību, ka sākotnēji pieteicējai tika iznomāti tikai nekustamie īpašumi, bet vēlāk bez jebkādas papildu samaksas tika iznomāta arī ievērojamas vērtības kustamā manta. Tiesa ņēma vērā, ka abi nomas līguma varianti ir datēti ar vienu un to pašu datumu un no lietas materiāliem nav konstatējams, ka AS „GROBIŅA", noslēdzot nomas līgumu, sākotnēji būtu plānojusi iznomātos nekustamos īpašumus atbrīvot no sev piederošās kustamās mantas, kas attiecīgi var izskaidrot arī divu nomas līguma variantu esību (viens ir ar pamatlīdzekļu sarakstu, otrs bez tā). Līdz ar to tiesas vērtējumā secinājums, ka sākotnēji tika iznomāti tikai un vienīgi nekustamie īpašumi, ir izdarīts atrauti no konteksta.

[5.5.3] Tāpat tiesa ņēma vērā, ka pieteicēja gan audita laikā, gan tiesvedības procesā ir sniegusi saprotamu skaidrojumu par plānoto nekustamo īpašumu izmantošanu, kas neaprobežojas tikai ar ūdeļu iegādes darījumu.

SIA „Eiroeksperts" 2020.gada 2.jūlija atzinumā Nr.2020/L8434/256 par pieteicējas uzņēmējdarbības (biznesa) vērtību ir noteikta pieteicējas pašreizējā uzņēmējdarbības (biznesa) tirgus vērtība, tostarp ņemot vērā pieteicējai pieejamos nekustamos īpašumus, aplūkojot tos kā vienotu funkcionējošu kažokzvēru ražotni, un tā izmantošanas potenciālu. Minētā informācija apstiprina pieteicējas interesi par attiecīgajiem īpašumiem pat tad, ja pieteicēja tos vēl nav ieguvusi savā īpašumā, kā arī visus uzreiz nav izmantojusi savā saimnieciskajā darbībā.

[5.5.4] Apkopojot šajā sprieduma sadaļā minēto, tiesa norādīja, ka negūst apstiprinājumu tam, ka nomas līgums ir

noformēts formāli, un tiesai neradās šaubas par nomas darījuma atbilstību saprātīgas saimniekošanas principiem.

[5.6] Par transportlīdzekļu iegādes darījumu ar SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing".

[5.6.1] Pieteicēja 2019.gada novembrī deklarēja darījumu ar SIA „Luminor Līzings Latvija" 46 226,86 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 9707,64 *euro*, atsaucoties uz 2019.gada 6.novembra nodokļa rēķinu Nr.LLL001820.

Lietas materiālos ir gan minētais rēķins, gan SIA „Luminor Līzings Latvija" 2019.gada 31.oktobra rēķins Nr.51195-G. Saskaņā ar tajos norādīto SIA „Luminor Līzings Latvija" pārdeva un pieteicēja nopirka puspiekabi – cisternu AM SP-2-32.

No pieteicējas konta izraksta izriet, ka samaksa veikta 2019.gada 5.novembrī. Lietas materiālos ir arī pieteicējas 2019.gada 7.novembra iesniegums transportlīdzekļa reģistrācijai Ceļu satiksmes drošības direkcijā.

Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA „RAIRODA" noslēgto 2019.gada 7.novembra līgumu par transportlīdzekļa iznomāšanu pieteicēja nodeva un SIA „RAIRODA" pieņēma minēto transportlīdzekli atlīdzības lietošanā. 2019.gada 31.decembrī tika sagatavots faktūrrēķins Nr.CR7-TR-1.

[5.6.2] Tāpat pieteicēja 2019.gada novembrī deklarēja darījumu ar SIA „UniCredit Leasing" 56 000 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 11 760 *euro*, atsaucoties uz 2019.gada 12.novembra nodokļu rēķinu Nr.UCL 529990/00-02.

Lietas materiālos ir starp SIA „UniCredit Leasing" un pieteicēju noslēgtā 2019.gada 8.novembra pirkuma līguma Nr.529999/00/01 pirmā lapa par lietotas kravas transporta cisternas VOLVO FM 62R iegādi, SIA „UniCredit Leasing" 2019.gada 8.novembra rēķins Nr.529990/00/ET, pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2019.gada decembri norādītais dokuments, 2019.gada 12.novembra transportlīdzekļa pieņemšanas – nodošanas akts, kā arī pieteicējas 2019.gada 12.novembra iesniegums transportlīdzekļa reģistrācijai Ceļu satiksmes drošības direkcijā. No pieteicējas konta izraksta izriet, ka samaksa veikta 2019.gada 12.novembrī.

Saskaņā ar starp pieteicēju un SIA „RAIRODA" noslēgto 2019.gada 12.novembra līgumu par transportlīdzekļa iznomāšanu pieteicēja nodeva un SIA „RAIRODA" pieņēma minēto transportlīdzekli atlīdzības lietošanā. 2019.gada 31.decembrī tika sagatavots faktūrrēķins Nr.CR7-TR-2.

[5.6.3] Vērtējot dienesta apsvērumus saistībā ar transportlīdzekļu iegādes darījumiem, tiesa norādīja turpmāk minēto.

Pieteicēja ir ticami izskaidrojusi minēto transportlīdzekļu iegādes nepieciešamību. Proti, kā izriet no pieteicējas pārstāves un /pers. C/ tiesas sēdē skaidrotā, tie ir specifiski transportlīdzekļi, kas ir paredzēti ūdeļu barības piegādei. Kā jau iepriekš konstatēts, pieteicējai bija arī ilgtermiņa plāni attiecībā uz ūdeļu audzēšanas biznesa attīstību, līdz ar to nepieciešamība iegādāties attiecīgos transportlīdzekļus ir objektīvi izskaidrojama un ticama. Turklāt, kā izriet no tiesas rīcībā esošās Ceļu satiksmes drošības direkcijas datu bāzes, viens no šiem transportlīdzekļiem ar valsts reģistrācijas Nr./reģistrācijas numurs/ joprojām atrodas pieteicējas īpašumā.

Tā kā par ūdeļu aprūpi bija noslēgts līgums ar SIA „RAIRODA", tad arī objektīvi ir izskaidrojama šo transportlīdzekļu nodošana SIA „RAIRODA" turējumā, jo lietā nav ziņu, ka SIA „RAIRODA" būtu atbilstoši materiāltehniskie resursi barības piegādei. Tam, ka 2019.gada 7. un 12.novembra līgumu par transportlīdzekļa iznomāšanu SIA „RAIRODA" parakstīja /pers. T/, kurš par SIA „RAIRODA" valdes locekli kļuvis tikai no 2019.gada 21.novembra, nav izšķirošas nozīmes, jo SIA „RAIRODA" attiecīgos darījumus ir atzinusi. Nav arī konstatējams, ka dienests šo apstākli būtu papildus pārbaudījis, vēršoties pie pieteicējas vai SIA „RAIRODA".

Tāpat nav nozīmes tam, ka faktūrrēķinos kā pakalpojumu sniegšanas vieta ir norādīta SIA „RAIRODA" juridiskā adresē, kurā uzņēmums faktiski neatrodas, jo izskatāmajā lietā nav strīda par to, kādā adresē atradās ūdeles, kuru vajadzībām attiecīgie transportlīdzekļi tika izmantoti.

Tiesa nekonstatēja, ka pārsūdzētajā lēmumā norādītā faktūrrēķina apmaksas datums būtu noteikts rēķina izrakstīšanas dienā, kā to apgalvo dienests (*sk. pārsūdzētā lēmuma 24.2.apakšpunktu un faktūrrēķinu lietas 3.pielikuma 15.lapā*).

[5.6.4] Apkopojot šajā sprieduma sadaļā minēto, dienesta norādītais neliecina, ka pieteicēja būtu noformējusi formālus darījumus ar SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing" par transportlīdzekļu iegādi krāpnieciskos nolūkos.

[5.7] Apkopojot visu šajā spriedumā norādīto, tiesa atzina pārsūdzētajā lēmumā ietverto pamatojumu un audita ietvaros savāktos pierādījumus par nepietiekamiem, lai atzītu, ka pieteicējas ūdeļu iegādes darījumam ar AS „GROBIŅA", nomas darījumam ar AS „GROBIŅA", transportlīdzekļu iegādes darījumam ar SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing", kā arī ūdeļu aprūpes, nobarošanas un kažokādu apstrādes darījumam ar SIA „RAIRODA" piemistu mākslīgs vai krāpniecisks raksturs, kas ietekmētu pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Līdz ar to tiesa norādīja, ka pārsūdzētais lēmums ir nepamatots un atceļams ar tā pieņemšanas dienu.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojot to ar turpmāk minēto.

[6.1] Tiesa nav pilnīgi un vispusīgi izvērtējusi /pers. B/ tiesvedības gaitā sniegto liecību, kā rezultātā lietā nav noskaidroti patiesie lietas apstākļi un nav panākta tiesiska un taisnīga lietas izskatīšana, tādējādi pārkāpjot objektīvās izmeklēšanas principu.

[6.2] Vērtējot darījuma mērķi, secināms, ka visupirms pieteicējas mērķis bija AS „GROBIŅA" saimnieciskās darbības pārpirkšana, proti, uzņēmuma pārņemšana. Proti, vērtējot darījumu no pieteicējas mērķa skatpunkta, pieteicējai kā uzņēmuma AS „GROBIŅA" saimnieciskās darbības (daļējas) pārņēmējai nebija tiesības atskaitīt priekšnodokli. No /pers. B/ sniegtās liecības nepārprotami izriet pieteicējas mērķis – saimnieciskās darbības pārpirkšana, nevis vēlme nodrošināt dzīvnieku aprūpi, kā to tiesa norāda spriedumā. Tādējādi secināms, ka tiesa spriedumā ir vērtējusi darījuma mērķi tikai no AS „GROBIŅA" skatpunkta, kaut gan darījuma slēgšanas mērķis bija jāvērtē no pieteicējas skatpunkta.

Turklāt /pers. A/ norādīja, ka sadarbība ar pieteicēju tika uzsākta jau 2019.gada augustā, kad pieteicēja piekrita

refinansēt visas AS „GROBIŅA" investīciju saistības pret AS „Citadele banka", SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „Unicredit Leasing". Tāpat jāņem vērā pirkuma līgumam pievienoto Latvijas Zvēraudzētavu asociācijas 2019.gada 29.oktobra atbildes vēstuli AS „GROBIŅA", Vērgales un Dubeņu zvērsaimniecību 2019.gada 29.oktobra apsekošanas aktus, kuros norādīts, ka AS „GROBIŅA" abās fermās atrodas aptuveni 160 000 ūdeļu, kuru stāvoklis un labturības apstākļi ir apmierinoši. Līdz ar to lietā ir konstatēti apstākļi, kas liecina par darījuma partneru iepriekšēju sadarbību un ūdeļu labturības apstākļiem.

[6.3] Tiesa nav pilnīgi un vispusīgi izvērtējusi iegūtos pierādījumus, kas liecina par pieteicējas iegādāto ūdeļu kvalitāti un vērtību. Ja līgumā ir norādīts, ka ūdelēm ir jābūt veselām un bez vizuāliem defektiem, savukārt pieņemšanas – nodošanas aktā nav fiksēts ūdeļu stāvoklis, nav iespējams pārliecināties par līguma izpildi, proti, nevar konstatēt, vai tās ūdeles, ko iegādājās pieteicēja, atbilda vai neatbilda pirkuma līgumā norādītajām prasībām. Ievērojot to, ka atbilstoši pirkuma līgumā norādītajam ūdelēm bija jābūt veselām un bez vizuāliem defektiem, savukārt /pers. B/ tiesas sēdē liecināja, ka AS „GROBIŅA" ūdeles bija nobadinātas, mazas un sakostas, nav saprotams, kādā stāvoklī bija ūdeles, kuras iegādājās pieteicēja. Turklāt, ievērojot arī cenu svārstības par vienu ūdeles ādu, ir tikai loģiski, ka pie reālas preču (ūdeļu) saņemšanas pircējs pārliecinātos par preces kvalitāti un vērtību.

[6.4] Būtiska nozīme ir SIA „RAIRODA" valdes locekļa /pers. E/ liecībām, ko tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā.

Apstāklis, ka /pers. E/ kā SIA „RAIRODA" valdes loceklis noliedz konkrētu dokumentu parakstīšanu, norāda uz simulatīvas saimnieciskās darbības dokumentāru noformēšanu.

[6.5] Tiesa spriedumā ir ņēmusi vērā lietā esošos dokumentus par ūdeļu dažādo vērtību, bet nav vērtējusi ūdeļu iegādes līguma slēdzēja /pers. B/ liecināto par ūdeļu vērtību kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem par pieteicējas izmaksām vienas ūdeļu ādas iegūšanas procesā.

Izvērtējot /pers. B/ liecināto par vienas ūdeles vērtību kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem, tiek gūts apstiprinājums tam, ka darījuma rezultātā pieteicējas vienīgais ekonomiskais ieguvums ir prettiesiski pieprasītā pievienotās vērtības nodokļa atmaksa. Proti, ja ūdeles āda maksāja 14 *euro*, pieteicēja ūdeles iegādājās par 8 *euro*, ūdeļu nobarošana 3 *euro*, ūdeļu aprūpe 2 *euro*, par ūdeļādu novilkšanu, sasaldēšanu un pirmapstrādi 2,10 *euro*, medikamentu izmaksas, procentu maksājumi *Crowdestor OU* par naudas finansējumu, teritorijas nomas maksa no 2019.gada 1.decembra un komunālie maksājumi, tad darījuma plānotās izmaksas par vienu ūdeli pārsniedz pieteicējas norādīto vienas ādas vērtību. Minēto tikai pastiprina fakts, ka /pers. B/ bija ievācis informāciju, ka nokautas ūdeles jau maksāja 5 *euro*, bet, neskatoties uz to, nopirka dzīvas ūdeles par 8 *euro* un rēķinājās vēl ar papildu izdevumiem ūdeļu ādas iegūšanas procesā.

[6.6] Ievērojot to, ka dienests pārsūdzētajā lēmumā ir vērtējis iegūtos pierādījumus to savstarpējā kopsakarā un izdarījis secinājumus par darījuma būtību un apstākļiem, tiesai nebija pamata norādīt, ka dienests ir aprobežojies vienīgi ar trūkumu konstatēšanu vienā darījuma dokumentā.

[6.7] Dienests ir vērtējis darījuma par ūdeļu iegādi noformēto naudas plūsmu un finansējumu. Turklāt, analizējot naudas plūsmu, dienests konstatēja, ka daļu no SIA „RAIRODA" un pieteicējas saņemtajiem naudas līdzekļiem (68 450,00 *euro*) SIA „EIDENS" pārskaitīja uz /pers. A/ saistīto personu un šo personu reģistrēto uzņēmumu kontiem. Tādējādi dienests lietā ir ieguvis pierādījumus, ka daļa strīda darījumos iesaistīto naudas līdzekļu tiek atgriezti netiešā veidā pie strīda preces pārdevēja un ar to saistītām personām, kas liecina, ka savstarpējā līdzekļu aprite organizēta krāpnieciskos nolūkos.

[6.8] No viena līguma izriet obligāts pienākums pieteicējai noslēgt atsevišķu līgumu par elektroenerģijas nodrošināšanu objektā, vienlaicīgi nodrošinot, ka noslēgtais līgums būtu saistošs SIA „RAIRODA", savukārt no otra līguma izriet pieteicējas vai SIA „RAIRODA" tiesības noslēgt šo līgumu. Tā kā lietā ir divi dažādi nomas līgumi ar dažādu teksta noformējumu un saturu un tie datēti ar vienu un to pašu datumu, minētais kopumā apliecina, ka tie satur nepatiesu informāciju. Līdz ar to pieteicējas rīcība ir vērtējama kā nelabticīga, un tā nepārprotami liecina, ka pieteicēja zināja, ka piedalās formālā dokumentu noformēšanā.

[6.9] No apelācijas sūdzībā norādītā un no lietā konstatēto apstākļu un pierādījumu kopuma ir gūts apstiprinājums, ka pieteicēja piedalījusies transportlīdzekļu iegādes darījumos tikai formāli. Proti, pieteicējas dalība ir identificējama vien dokumentu un finansējuma organizēšanā tādu darījumu ietvaros, kuru patiesais mērķis bija pārlikt no maksātnespējīgās AS „GROBIŅA" speciālos transportlīdzekļus (tāpat kā ūdeles) uz SIA „RAIRODA", lai, nenomaksājot valsts budžetā maksājumu, turpinātu saimniecisko darbību, tādējādi gūstot nepamatotas pievienotā vērtības nodokļa atmaksas no budžeta.

[7] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumos dienesta apelācijas sūdzību neatzīst, pamatojoties uz turpmāk minēto.

[7.1] Dienesta uzskats, ka ir notikusi uzņēmuma pāreja, nav pamatots. Pieteicēja ir ievērojusi normatīvos aktus specifikas saimnieciskās darbības veikšanai, nevis pārņēmusi uzņēmumu.

[7.2] Lietā nav strīda par faktu, ka pieteicēja patiešām iegādājās kažokzvērus, kā arī ir veikusi to aprūpi. Pieteicēja tiesai pierādīja kažokzvēru pieņemšanas un uzturēšanas faktu, kā arī izskaidroja un dokumentāli pierādīja iegādāto kažokzvēru cenu, atšķirībā no dienesta, kurš bija norādījis tikai vienu cenu, kura neattiecās nedz uz minēto lietu, nedz darījuma specifiku, nedz arī kažokzvēru ādu cenu, kura atšķiras atkarībā no kvalitātes, apstrādes, iegūšanas perioda un citiem specifiskiem faktoriem.

[7.3] Transportlīdzeklis ir paredzēts šķidrās ūdeļu barības pārvadāšanai un piegādei. Transportlīdzeklis ir specifisks, brīvā tirgū to nav iespējams iegādāties īsā laikā periodā. Tā kā SIA „RAIRODA" sniedza pieteicējai ūdeļu barošanas pakalpojumus, tad tikai loģiski, ka, ņemot vērā specifisko ūdeļu barības veidu, tās izgatavošanai nepieciešamās atļaujas, izejvielas, medikamentus un vitamīnu sastāvu, kā arī faktu, ka daļa barības tika pārvadāta ar minēto transportlīdzekli no Lietuvas Republikas, tas tika nodots lietošanai SIA „RAIRODA".

Tāpat nav ņemts vērā fakts, ka minētajam pakalpojumam ir jānodrošina nepārtrauktība, jo kažokzvērus nedrīkst nebarot ilgāk par divām dienām, jo tie aizies bojā. Kažokzvēru audzētavās ir ļoti striktas sanitārās normas infekcijas risku dēļ. SIA „RAIRODA" pakalpojuma sniegšanas ietvaros ne tikai piegādāja dzīvnieku barību, bet arī bija atbildīga par transportlīdzekļa dezinfekciju. Līdz ar to SIA „RAIRODA" sniedza ļoti specifisku un komplicētu pakalpojumu.

[7.4] Operatīvā vai finanšu līzinga līguma darbības laikā transportlīdzekļa īpašnieks vienmēr ir līzinga kompānija, kā arī bija šajā situācijā. Pirkuma darījums tika noslēgts starp juridiskajām personām - pieteicēju, SIA „Unicredit Leasing" un SIA „Luminor Līzings Latvija". Konstatējot, ka noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju un likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, dienestam bija jāvēršas Finanšu un kapitāla tirgus komisijā, bet nav informācijas, ka dienests to būtu darījis.

[7.5] Dienests ir veicis pārrunas ar katru darbinieku, kurš ir nodarbināts ūdeļu audzēšanā. Dienests ir pārliecinājies par šo personu izglītību, prasmēm un darba specifiku. Līdz ar to nenozīmīgas kļūdas vai neprecizitātes sagatavotajos dokumentos norāda, ka dokumentus ir gatavojušas pašas personas, nevis kāda cita persona viņu vārdā.

[7.6] Pieteicēja saņēma aizdevumu darījuma veikšanai – ūdeļu iegādei. Pieteicēja pasūtīja atzinumu par uzņēmējdarbības biznesa vērtību. 2020.gada 2.jūlijā SIA „Eiroeksperts" ir veicis biznesa novērtējumu, kurā ir atspoguļoti gan faktiski katrā novietnē esošie kažokzvēri, gan telpas un to faktiskais stāvoklis, gan arī pamatlīdzekļi. Kažokzvērus un to uzturēšanas procesu ir uzraudzījis Pārtikas un veterinārais dienests. AS „GROBIŅA" ir maksātnespējīga, kas nozīmē, ka visi darījumi tiek uzraudzīti no maksātnespējas administratora puses, un neviens no pieteicēja veiktajiem darījumiem nav ticis nedz apšaubīts, nedz atcelts.

Motīvu daļa

[8] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, identificējusi un piemērojusi tiesību normas, kā rezultātā ir taisījusi pareizu spriedumu. Līdz ar to, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai (sk. *šā sprieduma 5.punktu*) un to neatkārto.

Papildus par apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Dienests apelācijas sūdzībā norāda, ka pirmās instances tiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu, nav pilnīgi un vispusīgi izvērtējusi iegūtos pierādījumus, nav ņēmusi vērā /pers. B/ sniegto liecību, no kuras izriet, ka SIA „CR 7" mērķis bija AS „GROBIŅA" saimnieciskās darbības pārpirkšana, proti, uzņēmuma pārņemšana, līdz ar to pieteicējai nebija tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Apgabaltiesa atzīst, ka rajona tiesai nebija pamata vērtēt lietā esošos pierādījumus uzņēmuma pārejas aspektā, jo tas neveido administratīvā akta pamatojumu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli apliekami darījumi ir šādi saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikti darījumi: 1) preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību; 2) pakalpojumu sniegšana par atlīdzību; 3) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmās daļas 1.punktu ar nodokli apliekamiem darījumiem piemēro nodokļa standartlikmi 21 procenta apmērā, ja likumā nav noteikts citādi.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7.panta otrajai daļai par preču piegādi par atlīdzību neuzskata uzņēmuma pāreju (mantas kopības vai tās daļas pāreju, kas izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana) cita saimnieciskās darbības veicēja īpašumā vai lietošanā, ja, nododot aktīvus un saistības par atlīdzību vai bez tās vai ieguldot kapitālsabiedrības pamatkapitālā vai personālsabiedrības ieguldījumā (kapitālā), uzņēmuma ieguvējs kļūst par atdevēja tiesību un saistību pārņēmēju Komerclikuma izpratnē un tiek turpināta saimnieciskā darbība, kas nav saistīta ar uzņēmuma izpārdošanu vai komercsabiedrības likvidēšanu.

Dienests galīgajā lēmumā ir atzinis, ka uzņēmuma pāreja nav notikusi (tātad nav atzinis, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu tādēļ, ka strīdus darījumi par preču piegādi par atlīdzību notikuši uzņēmuma pārejas rezultātā), bet ir vērtējis, vai pieteicējas 2019.gada novembrī un decembrī deklarētie darījumi ar AS „GROBIŅA", SIA „RAIRODA", SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing" faktiski ir notikuši.

[11] Dienests uzskata, ka tiesa nav pilnīgi un vispusīgi izvērtējusi iegūtos pierādījumus, kas liecina par pieteicējas iegādāto ūdeļu kvalitāti un vērtību, konkrēti, nav pienācīgi izvērtējusi nepilnības ūdeļu pieņemšanas – nodošanas aktā (nav norādīts ūdeļu faktiskais stāvoklis iegādes brīdī, t.i., ūdeļu svars, veselības stāvoklis un vizuālie defekti). Dienests uzsver - ja līgumā ir norādīts, ka ūdelēm ir jābūt veselām un bez vizuāliem defektiem, savukārt pieņemšanas – nodošanas aktā nav fiksēts ūdeļu stāvoklis, nav iespējams pārliecināties par līguma izpildi, proti, nevar konstatēt, vai tās ūdeles, ko iegādājās pieteicēja, atbilda pirkuma līgumā norādītajām prasībām, jo sevišķi ņemot vērā /pers. B/ liecināto, ka AS „GROBIŅA" ūdeles bija nobadinātas, mazas un sakostas.

Lietā konstatēts, ka atbilstoši 2019.gada 29.oktobra līgumam AS „GROBIŅA" pārdeva un SIA „CR 7" nopirka 75 000 Skandināvu tipa īsspalvainās ūdeles, kas atradās novietnē Nr.LV1612350 „Vērgales zvērsaimniecība", Vērgales

pagasts, Pāvilostas novads (līguma 1.1.apakšpunkts). Attiecīgi 2019.gada 30.oktobra pieņemšanas – nodošanas akts apstiprina, ka pārdevēja nodeva un pircēja pieņēma 75 000 Skandināvu tipa īsspalvainās ūdeles, tai skaitā 25 000 mātes un 50 000 tēvus. Atsavinātā ganāmpulka daļa bija aptuveni 44 % no visa AS „GROBIŅA" īpašumā esošā ganāmpulka (169 000 ūdeles). 2019.gada 29.oktobrī tika veikta abu novietņu – Vērgales un Dubeņu – apsekošana, konstatējot, ka tajās kopumā atrodas aptuveni 160 000 ūdeļu, kuru stāvoklis ir apmierinošs. Atsavinātais ganāmpulks tika reģistrēts Lauksaimniecības datu centra datu bāzē uz SIA „CR 7" vārda.

Dienests pēc būtības neiebilst pret tiesas secinājumu, ka darījuma noslēgšanā tika pieļauta attaisnojama steiga. Arī dienests lēmumā ņēma vērā, ka AS „GROBIŅA" vēlējās pārdot daļu komercķīlas (75 000 no 169 000 ūdelēm), jo tā nesaņēma finansējumu *NAFA Europe B.V.* un AS „Citadele banka". Ievērojot Latvijas Zvēraudzētavu asociācijas slēdzienu, ka ganāmpulka nokaušana šajā brīdī nav ekonomiski pamatota, AS „GROBIŅA" noslēdza līgumu ar pieteicēju ar mērķi pārdot daļu ganāmpulka personai, kas par to spēj parūpēties, lai iegūtu līdzekļus atlikušā ganāmpulka uzturēšanai.

Apgabaltiesa neatstāj bez ievērības, ka ar Kurzemes apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2023.gada 27.marta spriedumu lietā Nr.C69219920 (*ECLI:LV:KUAT:2023:0327.C69219920.19.S*) tika noraidīta Nīderlandē reģistrētas juridiskas personas *NAFA Europe B.V.* prasība pret maksātnespējīgo AS „GROBIŅA" un SIA „CR 7" par 2019.gada 29.oktobra pirkuma līguma, kas noslēgts starp AS „GROBIŅA" un SIA „CR 7", atzīšanu par spēkā neesošu no tā noslēgšanas brīža un pienākuma uzlikšanu SIA „CR 7" atgriezt maksātnespējīgajai AS „GROBIŅA" komercķīlas priekšmetā ietilpstošās 75 000 ūdeļu kažokādas. Tiesa atzina, ka apstrīdētais līgums noteikti nav atzīstams par darījumu, kas noslēgts normālas ikdienas komercdarbības ietvaros. Darījums noslēgts, uzņēmumam atrodoties ārkārtas situācijā (*sprieduma 18.2.punkts*). Ar apstrīdēto līgumu veiktais komercķīlas priekšmeta atsavinājums ir tiesisks pēc būtības, t.i., tāds, kas pie lietā nodibinātajiem specifiskajiem apstākļiem varēja notikt bez prasītājas rakstiskas piekrišanas. Veicot interešu izvērtējuma testu, tiesa secināja, ka pamatotas un aizsargājamas ir tiesību subjekta, kurš, atrodoties ārkārtas situācijā, atļautas pašaizstāvības robežās izšķiras par tādu uz dzīvnieku aizsardzību vērstu darījumu noslēgšanu, kas gan ir pretēji likuma burtam, bet ir atzīstami par tiesiskiem pēc to jēgas un mērķa un attaisnotiem no „saprātīga vērotāja no malas" redzējuma (*sprieduma 20.punkts*).

Ar minēto spriedumu tiesa arī atcēla ar Kurzemes rajona tiesas tiesneša 2020.gada 16.marta un 2021.gada 24.maija lēmumiem piemērotos prasības nodrošināšanas līdzekļus, uz kuriem dienests izskatāmajā lietā bija pamatojis savu secinājumu, ka 2019.gada 29.oktobra līgumā nav norādīti patiesi darījuma apstākļi, proti, līgumā apzināti nav pieminēts komercķīlas turētāja *NAFA Europe B.V.* piedāvātais risinājums, kas dienestam radīja pamatu secinājumam, ka darījums nav veikts labā ticībā (*skat. pārsūdzētā lēmuma 15.1.5., 15.1.6.punktu*).

Apgabaltiesa nekonstatē, ka no līguma izrietētu prasības pieņemšanas – nodošanas akta noformējumam. Dienests lēmumā vienīgi norādījis, ka ūdeļu faktiskā stāvokļa (svara, veselības stāvokļa, vizuālo defektu) norādīšana būtu sagaidāma pie reālas preču saņemšanas, attiecīgo apgalvojumu nekādi nepamatojot. Pirmās instances tiesa pamatoti ņēma vērā preces īpašības, tostarp iegādāto ūdeļu skaitu un pieteicējas pārstāves norādīto, ka šie zvēri ir plēsēji, kas ticami izskaidro, kādēļ netika veikta katras ūdeles svēršana un veselības stāvokļa izvērtēšana. Tiesa pamatoti ņēma vērā arī SIA „RAIRODA" darbinieku /pers. R/ un /pers. S/ paskaidroto, ka viņi piedalījās ūdeļu atdalīšanā (pie katra būra piespraužot atbilstošu kartīti), skaitīšanā un svēršanā.

Līdz ar to dienesta norādītie apstākļi paši par sevi nerada pamatu apšaubīt ūdeļu saņemšanu no AS „GROBIŅA".

[12] Dienesta ieskatā būtiska nozīme ir SIA „RAIRODA" valdes locekļa /pers. E/ liecībām, kuras pirmās instances tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā. Apstāklis, ka /pers. E/ kā SIA „RAIRODA" valdes loceklis noliedz konkrētu dokumentu parakstīšanu, dienesta ieskatā norāda uz simulatīvas saimnieciskās darbības dokumentāru noformēšanu.

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa attiecīgās liecības nav atstājusi bez ievērības, konstatējot, ka /pers. E/ gan civillietā Nr.C69219920, gan dienestā, gan 2022.gada 22.marta tiesas sēdē liecināja, ka nav parakstījis trīspusējo vienošanos, kas noslēgta starp AS „GROBIŅA", SIA „RAIRODA" un SIA „CR 7".

Taču tiesa pierādījumus lietā vērtēja to kopumā. Cita starp ņēma vērā /pers. A/ skaidroto, ka saistībā ar AS „GROBIŅA" maksātnespējas procesu pierunājis AS „GROBIŅA" darbinieku /pers. E/, kam līdz krīzei bija pašam savs ūdeļu bizness un attiecīgās atļaujas šīs saimnieciskās darbības veikšanai, uzņemties zvēru aprūpi. Tiesa ņēma vērā, ka /pers. E/ nav noliedzis, ka 2019.gada 22.oktobrī ir noslēdzis pakalpojuma sniegšanas līgumu par ūdeļu audzēšanu ar AS „GROBIŅA" un 2019.gada 29.oktobra vienošanos pie šī līguma, un bija informēts gan par AS „GROBIŅA" ganāmpulka daļas pārdošanu pieteicējai, gan par AS „GROBIŅA" apņemšanos līdz 2019.gada 2.decembrim nodrošināt pieteicējas zvēru aprūpi un nobarošanu. /pers. E/ nav arī noliedzis ūdeļu (neatkarīgi no to piederības) aprūpes organizēšanu. Tiesa ir pamatoti secinājusi, ka lietā esošie pierādījumi kopumā apliecina, ka SIA „RAIRODA" 2019.gada 30.oktobrī uzsāka aprūpēt pieteicējai piederošās ūdeles.

[13] Dienests uzskata, ka tiesa, analizējot vienas ūdeles vērtību, nav ņēmusi vērā tiesas sēdē /pers. B/ liecināto par ūdeles vērtību, proti, viņš jau bija ievācis informāciju, ka nokautas ūdeles jau maksāja 5 *euro*, bet, neskatoties uz to, nopirka dzīvas ūdeles par 8 *euro* un rēķinājās vēl ar papildu izdevumiem ūdeļu ādas iegūšanas procesā. /pers. B/ liecība par vienas ūdeles vērtību kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem dienesta ieskatā apliecina, ka darījuma rezultātā SIA „CR 7" vienīgais ekonomiskais ieguvums ir prettiesiski pieprasītā nodokļa atmaksa.

Apgabaltiesa konstatē, ka dienesta lēmums bija pamatots ar apsvērumu, ka dienesta ieskatā cena par vienu ūdeli ir neraksturīgi zema – atbilstoši 2019.gada 14.oktobra un 14.novembra līgumiem, ko pieteicēja par ūdeļu iegādi slēdza ar

citiem darījuma partneriem, vienas ūdeļu mātes cena ir 35 *euro* un viena ūdeļu tēva cena ir 59 *euro*. Attiecīgo administratīvā akta pamatojumu arī vērtēja pirmās instances tiesa.

No /pers. B/ liecinātā izriet, ka, esot zināšanām, proti, no šī brīža skatu punkta, cena varēja būt vēl zemāka. Tādēļ apelācijas sūdzībā dienests pēc būtības izvirza jaunu apgalvojumu, ka cena par vienu ūdeli bija nepamatoti augsta, jo, ņemot vērā paredzamās izmaksas, pieteicējas izdevumi būtu lielāki par paredzamajiem ienākumiem, jo āda varēja tikt pārdota par 14 *euro*.

Šāda pamatojuma maiņa vien jau norāda, ka dienests, pieņemot lēmumu, nav pienācīgi vērtējis darījuma noslēgšanas apstākļus.

Atspēkojot dienesta argumentu, ka cena par vienu ūdeli bija nepamatoti zema, tiesa pamatoti ņēma vērā SIA „European Fur Elite Latvia" AS „GROBIŅA" izteikto piedāvājumu iegādāties ganāmpulku, maksājot 4,50 *euro* par vienu ūdeli, kā arī /pers. D/ paskaidroto, ka, ūdeļu biznesa krīzei padziļinoties, 2020.gadā tika saņemts piedāvājums no Lietuvas audzētājiem iegādāties ūdeles par 1 *euro* gabalā. Savukārt līgumā ūdeles cena tika noteikta 8 *euro*, šajā cenā ietverot arī ūdeļu aprūpi un nobarošanu līdz 2019.gada 2.decembrim.

Šādos apstākļos nav pamata atzīt, ka cena par vienu ūdeli ir bijusi neraksturīgi zema vai neraksturīgi augsta.

[14] Dienests uzsver, ka, pieņemot lēmumu, ir vērtējis visus tā rīcībā esošos darījumu dokumentus to savstarpējā kopsakarā, lai noskaidrotu darījuma norises faktiskos apstākļus, kā arī ir vērtējis darījuma par ūdeļu iegādi noformēto naudas plūsmu un finansējumu.

Attiecīgais arguments pats par sevi neliecina, ka pirmās instances tiesa būtu kļūdījusies pierādījumu izvērtēšanā, jo dienests apelācijas sūdzībā nav norādījis, kurus pierādījumus un kādēļ tiesa ir novērtējusi nepareizi.

[15] Pieteicēja 2019.gada decembrī deklarēja darījumu ar AS „GROBIŅA" 4000 *euro* vērtībā un pievienotās vērtības nodokli 840 *euro*, atsaucoties uz 2019.gada 30.decembra nodokļa rēķinu Nr.ASG B0075, kas izrakstīts par nekustamā īpašuma un kustamās mantas nomu laika periodā no 2019.gada 1.decembra līdz 31.decembrim saskaņā ar 2019.gada 29.oktobra nomas līgumu. Pieteicēja iesniegusi divus starp pieteicēju un AS „GROBIŅA" 2019.gada 29.oktobrī noslēgta nomas līguma variantus.

Dienests uzskatīja, ka nomas līgums noslēgts formāli, lai radītu šķietamību par nekustamā īpašuma un kustamās mantas saņemšanu no AS „GROBIŅA", savu viedokli pamatojot ar šādiem argumentiem: abu nomas līgumu darījumu (nomas) priekšmets būtiski atšķiras (sākotnēji nomā tiek noformēti tikai pieci nekustamie īpašumi, bet vēlāk papildus nomā – arī ievērojamas vērtības kustamā manta, turklāt bez papildu samaksas); nomas maksa ir nesamērīgi zema (*lēmuma 15.6.punkts*).

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa attiecīgos dienesta argumentus ir izvērtējusi, atzīstot par nepamatotiem.

Savukārt apelācijas sūdzībā dienests izteicis pēc būtības jaunu argumentu, proti, abi nomas līgumi satur arī savstarpēji pretrunīgus nosacījumus - no viena līguma izriet obligāts pienākums SIA „CR 7" noslēgt atsevišķu līgumu par elektroenerģijas nodrošināšanu objektā, vienlaicīgi nodrošinot, ka noslēgtais līgums būtu saistošs SIA „RAIRODA", savukārt no otra līguma izriet SIA „CR 7" vai SIA „RAIRODA" tiesības noslēgt šo līgumu.

Pirmās instances tiesa pamatoti uzsvēra, ka izskatāmajā lietā ir strīds saistībā ar nomas darījumu, nevis darījumiem saistībā ar komunālo pakalpojumu sniegšanu.

Pirmajā nomas līgumā (bez pamatlīdzekļu saraksta) 4.1.10.apakšpunktā ir norādīts, ka nomniekam ir pienākums nekavējoties pēc šā līguma stāšanās spēkā noslēgt atsevišķu līgumu par elektroenerģijas nodrošināšanu objektā. Savukārt otrajā nomas līgumā (ar pamatlīdzekļu sarakstu) 2.5.apakšpunktā ir norādīts, ka, lai nodrošinātu šī līguma 2.3.punktā minēto saistību izpildi, puses vienojas, ka nomniekam vai apsaimniekotājam ir tiesības noslēgt līgumu ar attiecīgo pakalpojuma sniedzējiem.

Apgabaltiesa nekonstatē, ka apstāklis, ka vienā gadījumā pienākumu noslēgt līgumu par elektroenerģijas nodrošināšanu ir uzņēmies nomnieks, bet otrajā gadījumā šādas tiesības ir noteiktas arī apsaimniekotājam, liecinātu par formālu līguma noslēgšanu. Pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi, ka maksa par patērēto elektroenerģiju bija ietverta starp pieteicēju un SIA „RAIRODA" noslēgtā 2019.gada 2.decembra līgumā noteiktajā pakalpojuma cenā, SIA „RAIRODA" tiesības patstāvīgi noslēgt līgumu par elektroenerģijas piegādi iznomātajiem nekustamajiem īpašumiem izriet arī no 2019.gada 2.decembra līguma 4.3.apakšpunkta un 2019.gada 29.oktobra nomas līguma 2.5.apakšpunkta.

Līdz ar to tiesa neguva apstiprinājumu tam, ka nomas līgums ir noformēts formāli un neatbilstoši saprātīgas saimniekošanas principiem.

[16] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing" dienests atzina, ka pieteicēja piedalījusies transportlīdzekļu (puspiekabe – cisterna AM SP-2-32 un lietota kravas transporta cisterna VOLVO FM 62R) iegādes darījumā tikai formāli – tādu darījumu ietvaros, kuru patiesais mērķis bija pārlikt no maksātnespējīgās AS „GROBIŅA" speciālos transportlīdzekļus uz SIA „RAIRODA".

Pirmās instances tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus to kopumā, atzina, ka dienesta norādītais neliecina, ka pieteicēja būtu noformējusi formālus darījumus ar SIA „Luminor Līzings Latvija" un SIA „UniCredit Leasing" par transportlīdzekļu iegādi krāpnieciskos nolūkos.

Apelācijas sūdzībā dienests norāda, ka no lietā konstatēto apstākļu un pierādījumu kopuma ir gūts apstiprinājums, ka

SIA „CR 7” ir piedalījusies transportlīdzekļu iegādes darījumos tikai formāli. Proti, SIA „CR 7” dalība ir identificējama vien dokumentu un finansējuma organizēšanā tādu darījumu ietvaros, kuru patiesais mērķis bija pārlikt no maksātnespējīgās AS „GROBIŅA” speciālos transportlīdzekļus (tāpat kā ūdeles) uz SIA „RAIRODA”, lai, nenomaksājot valsts budžetā maksājumu, turpinātu saimniecisko darbību. Turklāt, piedaloties šāda rakstura dokumentu noformēšanā, tieši pieteicēja minēto darījumu rezultātā gūst nepamatotas nodokļa atmaksas no budžeta.

Faktiski dienests apelācijas sūdzībā ir tikai atkārtojis pārsūdzētajā lēmumā izvirzītos apgalvojumus, nenorādot, kādēļ nepiekrīt pirmās instances tiesas veiktajam pierādījumu izvērtējumam un secinājumiem.

[17] Ievērojot minēto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinātajam, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu atzīst par pamatotu.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai viņas samaksāto valsts nodevu 30 *euro* apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt SIA „CR 7” pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 25.janvāra lēmumu Nr.30.2-22.9/22.9/499 ar tā pieņemšanas dienu.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt SIA „CR 7” (reģistrācijas Nr.40203221140) valsts nodevu 30 *euro* apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneši M.Birzgalis

M.Osmane