ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420155918
Lietas arhīva Nr. AA43-0103-20/14
ECLI:LV:ADAT:2020:0312.A420155918.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 12.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Linda Vīnkalna, tiesneses Sandra Gintere un Inga Juhņeviča-Knoka

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Ventspils rajona zemnieku saimniecības /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 10.janvāra lēmuma Nr.30.2-22.13/155 atcelšanu, sakarā ar Ventspils rajona zemnieku saimniecības /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 15.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektā audita daļa (turpmāk – pārvalde) no 2017.gada 11.maija līdz 2017.gada 8.augustam veica pieteicējai Ventspils rajona zemnieku saimniecībai /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2016.gada decembri.

Pārvalde neatzina pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ (turpmāk – partneris) faktisko esamību, secinot, ka pieteicēja faktiski nesaņēma preces no partnera 2016.gada decembrī. Pārvalde partnera vārdā noformētos nodokļu rēķinus neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē un par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu pieteicējai būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Pārvalde pieteicējas 2016.gada decembra PVN deklarācijā deklarēto priekšnodokli samazināja par deklarētajiem darījumiem ar partneri.

Audita rezultātā ar pārvaldes vadītāja p.i. 2017.gada 8.augusta lēmumu Nr.30.2-23.22/32220 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 18 144 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 5443,20 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 10.janvāra lēmumu Nr.30.2-22.13/155 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka lietā iegūto objektīvo pierādījumu kopums ļauj secināt, ka pieteicēja reģistrējusi grāmatvedībā nepatiesu informāciju saturošus dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar partneri. Lietā ir konstatējama pašas pieteicējas ļaunprātīga rīcība, kas vērsta uz fiskālu priekšrocību iegūšanu.

Lietā ir iegūti pietiekami pierādījumi, kas apstiprina, ka darījumos iesaistīto uzņēmumu savstarpējā saistība norāda uz apzinātu kopēju darbību fiskālu priekšrocību gūšanā. Strīdus darījumos galvenā loma ir pieteicējas īpašniekam /pers. C/. Lietā konstatētie apstākļi liecina par darījumu noformēšanā iesaistīto uzņēmumu, kuri ir vienas personas – /pers. C/ – kontrolē, apzinātu iesaistīšanos kopējā PVN izkrāpšanas plānā. Konstatētā saistība starp uzņēmumiem ļauj atvieglot darījumu noformēšanu tādā veidā, lai iegūtu fiskālas priekšrocības (priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības) un samazinātu budžetā maksājamos nodokļus. Lietā ir konstatējama pieteicējas apzināta rīcību faktiski neesošu darījumu noformēšanā un iegrāmatošanā, un partnera vārdā noformētajos rēķinos ir ietverta nepatiesa informācija.

Izvērtējot pieteicējas deklarētos strīdus darījumus pēc to juridiskās formas un ekonomiskā satura un būtības, secināts, ka tiem piemīt simulatīvs raksturs. Pieteicēja preces no partnera nav saņēmusi.

Pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības reģistros attiecīgos rēķinus, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Par deklarēto darījumu simulatīvo raksturu komercsabiedrība nevarēja nezināt, jo darījumus gan pieteicējas vārdā, gan partnera vārdā faktiski organizēja un noformēja viena un tā pati persona – minēto uzņēmumu amatpersona /pers. C/.

Par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem liecina trūkumi un neatbilstības dokumentu noformēšanā; amatpersonas /pers. C/ paskaidrojumu vispārīgais un

pretrunīgais raksturs, kas nesniedz skaidru, objektīvu un pārbaudāmu informāciju par darījumu norises apstākļiem un norāda uz strīdus darījumu simulatīvo raksturu; starp pieteicēju un partneri konstatētā saistība – abus uzņēmumus pārstāvēja viena amatpersona, grāmatvedības uzskaiti uzņēmumos kārtoja viena grāmatvede un grāmatvedības uzskaitē izmantota viena grāmatvedības programma; samaksas par preču piegādi neveikšana; partnera savlaicīgu maksājumu budžetā neveikšana, kā rezultātā uz 2017.gada 8.augustu izveidojies aktuālais nodokļu parāds 57 241,58 *euro*; darījumu neatspoguļošana partnera grāmatvedības uzskaitē.

Līdz ar to pārvalde pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta otro un piekto daļu pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo PVN summu par 18 144 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 5443,2 *euro* apmērā, vienlaikus apstiprinot pieteicējas 2016.gada decembrī pārmaksāto PVN summu 395,31 *euro* un atsakot atmaksāt pārmaksāto PVN summu 18 144 *euro* apmērā.

Pārvalde ir izvērtējusi pieteicējas sniegto viedokli un sniegusi atbildes, tādējādi pieteicējas arguments, ka pārvalde pilnīgi un objektīvi neizvērtēja pieteicējas 2017.gada 19.jūlija paskaidrojumā norādītos argumentus par auditā konstatēto, ir noraidāms kā nepamatots.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts, ka pieteicēja ar partneri 2016.gada decembrī veica trīs darījumus: iegādājās facēlijas sēklu 5000 kg; žogu (briežu sietu ar 50 rezerves metāla stabiem) 1400 m; bišu dravu (101 bišu saimi). Pieteikumā minēti šādi apsvērumi.

[3.1] Facēlijas sēklas iegādi un uzglabāšanas apstākļus apliecina auditā iesniegtie dokumenti un pieteicējas paskaidrojums, kā arī dienesta apsekošanas laikā konstatētā facēlijas sēkla. Ja pastāvēja šaubas par apsekošanā konstatēto sēklas daudzumu, dienestam bija jālūdz veikt sēklas daudzuma nosvēršanu, nevis, nepārliecinoties par sēklas daudzumu, jāizdara pieņēmumi. Turklāt lietā ir apstiprinājums, ka partneris 2016.gada aprīlī iegādājās facēlija sēklu 750 kg, kuru iesēja 2016.gada aprīlī.

Saskaņā ar partnera 2016.gada atbalsta iesniegumā deklarētajiem datiem Lauku atbalsta dienestā (turpmāk – LAD) facēlija tika iesēta 42,96 ha platībā, par ko dienests varēja attiecīgi pārliecināties.

Dienesta norādītie pārkāpumi partnera grāmatvedības uzskaitē ir atzīstami par pārkāpumiem, kas, ievērojot lietas apstākļus, nevar būt par pamatu darījumu apstrīdēšanai.

Arī Latvijas Biškopības biedrības sniegtā informācija apliecina, ka partneris nepārprotami varēja izaudzēt 5000 kg facēlijas sēklas.

Preces tirgus cenas neatbilstība nedeva pamatu dienestam apstrīdēt darījumu, bet gan deva tiesības koriģēt preces cenu. Dienests neņēma vērā 2017.gada 19.jūlija paskaidrojumā norādīto, ka dienests salīdzināšanai nepamatoti izmanto *ss.lv* un *strops.lv* ievietoto informāciju, taču neizmanto sēklu ražotājfirmu, kuras nodrošina kvalitatīvu sēklu lielos apjomos, cenas. Piemēram, *seklas.lv* facēlijas sēklas cena ir 4,90 *euro* plus PVN, savukārt *e-saimnieciba.lv* facēlijas sēklas cena ir apmēram 13 *euro*. Arī Eiropas Savienībā vidējā cena ir līdz 13 *euro* kilogramā. Dienesta auditori nav speciālisti šajā jomā, un to izdarītie secinājumi ir uzskatāmi par pieņēmumiem.

[3.2] Žoga – briežu sieta ar 50 metāla rezerves stabiem – iegādi apliecina auditā iesniegtie dokumenti un pieteicējas paskaidrojums, kā arī dienesta apsekošanas laikā konstatētais.

Fakts, ka partneris nav veicis pamatlīdzekļa pārvērtēšanu, ir atzīstams par grāmatvedības pārkāpumu, bet tas nav pamats, lai veikto darījumu neatzītu. Dienests nav objektīvi vērtējis darījuma apstākļus, bet gan tikai norādījis uz nepilnībām noformētajos darījumu dokumentos un grāmatvedības reģistros.

Ja dienests uzskatīja, ka darījuma vērtība pārsniedza preces tirgus vērtību, tam bija jāveic darījumu vērtības korekcijas atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam, nevis jāsecina, ka darījums nav noticis.

[3.3] Bišu dravas (101 saimes) iegādi un pārvietošanu uz pieteicējas īpašumu apliecina auditā iesniegtie dokumenti, pieteicējas un partnera paskaidrojumi, dienesta apsekošanas laikā konstatētais, kā arī Lauksaimniecības datu centra (turpmāk – LDC) sniegtā informācija.

Atbilstoši 2017.gada 2.janvāra līgumam partneris sniedz pieteicējai biškopja un ar biškopību saistītos pakalpojumus. Lietā ir iesniegti arī attiecīgie rēķini par biškopja un ar biškopību saistītiem pakalpojumiem. Savukārt dienesta izdarītais secinājums, ka minētais līgums ir formāls, nav argumentēts.

Partnera izrakstītajos rēķinos ir ietverti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmajā daļā norādītie rekvizīti, un tie ir atzīstami par nodokļu rēķiniem. Turklāt pieteicēja atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam darījumus uzrādīja grāmatvedības uzskaitē un nodokļu deklarācijās.

[3.4] Atbilstoši Augstākās tiesas praksei nepilnības dokumentu noformēšanā, ņemot vērā citus lietas apstākļus, nevar būt par pamatu darījumu neatzīšanai. Tāpēc ir nepieciešams pārbaudīt visus apstākļus pēc būtības, un gadījumā, ja darījumu iespējams konstatēt ar citiem pierādījumiem, tad nav pamata liegt personai atskaitīt priekšnodokli par attiecīgo darījumu.

Pieteicēja un partneris kā saistītas personas nav apzināti iesaistījušās PVN izkrāpšanas plānā. Tās veica darījumus savas saimnieciskās darbības ietvaros.

Pieteicēja piekrīt, ka ir pieļautas nepilnības dokumentu noformēšanā un sabiedrības grāmatvedības uzskaitē, bet tā ir vērtējama tikai kā nepienācīga rūpība grāmatvedības normatīvo aktu neievērošanā.

Dienests nav konstatējis tādus apstākļus, kas norādītu uz pieteicējas iespējamo izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Turklāt sabiedrības savstarpēji veiktos darījumus deklarēja un aprēķināja nodokļus atbilstoši normatīvajos aktos

noteiktajam.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 15.februāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots šādi.

[4.1] Pieteicēja 2016.gada decembra PVN deklarācijā veikusi priekšnodokļa atskaitījumus 18 144 *euro* apmērā saskaņā ar partnera vārdā noformētajiem rēķiniem: 2016.gada 2.decembra rēķinu Nr.KA-J/32 par bišu dravas (101 saime) iegādi; 2016.gada 16.decembra rēķinu Nr.KA-J/33 par facēlijas (bišu augs) sēklas 5000 kg (ar glabāšanu līdz 2017.gada 30.jūlijam) iegādi; 2016.gada 30.decembra rēķinu Nr.KA-J/35 par žoga – briežu sieta 1400 m, ar rezerves metāla stabiem (50 gab.) – iegādi.

Priekšnodokļa atskaitīšanu pieteicēja pamatojusi ar partnera vārdā noformētajiem strīdus rēķiniem un 2016.gada 2., 16. un 30.decembra pieņemšanas un nodošanas aktiem.

Atbilstoši 2016.gada 2.decembra rēķinā Nr.KA-J/32 par bišu dravu norādītajam piegādātājs ir partneris, kura adrese ir /adrese/, bet maksātājs ir SIA (labots uz ZS) /Nosaukums A/, kuras adrese ir /adrese A/. Preču izsniegšanas un saņemšanas vieta – /adrese A/. Ailē „pārvadātājs" atzīmēts – bez vietas maiņas. Ailē „apmaksa" norādīts – pārskaitījums 2017.gada 30.aprīlis. Rēķinā norādītās preces nosaukums – bišu drava 101 saimes; mērvienība – gab.; daudzums – 101; cena – 400; summa – 40 400; kopā – 40 400. Rēķinu izsniedza /pers. G/ 2016.gada 2.decembrī; rēķinu saņēma /pers. C/ 2016.gada 2.decembrī.

Pieņemšanas un nodošanas aktā par bišu dravu norādīts, ka partneris (pārdevējs), kuru pārstāv valdes loceklis /pers. C/, un pieteicēja (pircējs), kuru pārstāv īpašnieks /pers. C/, sastādīja pieņemšanas un nodošanas aktu par to, ka: pārdevējs saskaņā ar 2016.gada 2.decembra pavadzīmi Nr.KA-J32 ir pārdevis pircējam bišu saimes, bišu dravu, 101 saimi, kas reģistrētas LDC uz sabiedrības vārda, un pārvietojis tās uz pircēja īpašumu /adrese A/; pircējs apliecina, ka pārdevējs aktā noteikto faktiski ir veicis; puses apliecina, ka pirkuma summa ir 40 400 *euro* un PVN ar 21 procenta likmi 8484 *euro*, kopā 48 884 *euro*, kas tiek apmaksāti pārdevējam saskaņā ar 2016.gada 2.decembra pavadzīmi; puses apliecina, ka tām nav iebildumu par darījumu un naudas līdzekļu daudzumu. Aktu pārdevēja vārdā parakstīja /pers. H/, pircēja vārdā – /pers. C/.

Atbilstoši 2016.gada 30.decembra rēķinā Nr.KA-J/35 par žoga iegādi norādītajam piegādātājs ir partneris, kura adrese ir /adrese/, maksātājs – SIA (labots uz ZS) /Nosaukums A/; adrese – /adrese A/. Preces izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta /adrese A/. Aile „pārvadātājs" nav aizpildīta. Apmaksas ailē norādīts – pārskaitījums 2017.gada 30.jūnijs. Rēķinā norādītās preces nosaukums norādīts – žogs – briežu sieta 1400 m, ar rezerves metāla stabiem (50 gab.); mērvienība – m; daudzums – 1400; cena – 15; summa – 21 000; kopā – 21 000 (grāmatojums – D1241) PVN 21 % – 4410; kopā apmaksai – 25 410. Rēķinu izsniedza /pers. G/ 2016.gada 30.decembrī; rēķinu saņēma /pers. C/ 2016.gada 30.decembrī.

Noformētajā pieņemšanas un nodošanas aktā par žogu norādīts, ka partneris (pārdevējs), kuru pārstāv valdes loceklis /pers. C/, un pieteicēja (pircējs), kuru pārstāv īpašnieks /pers. C/, sastādīja pieņemšanas un nodošanas aktu par to, ka: pārdevējs apliecina, ka saskaņā ar 2016.gada 30.decembra pavadzīmi Nr.KA-J35 ir pārdevis pircējam sabiedrības īpašumā esošu žogu, kas uzstādīts pircēja īpašumā /adrese A/; pircējs apliecina, ka minētais darījums ir noticis un žogs pārņemts īpašumā; puses apliecina, ka pirkums sastāda 21 000 *euro* un PVN ar 21 procenta likmi 4410 *euro*, kopā 25 410 *euro*, kas tiek apmaksāti pārdevējam saskaņā ar 2016.gada 2.decembra pavadzīmi; puses apliecina, ka tām nav iebildumu pret darījumu un naudas līdzekļu daudzumu. Aktu pārdevēja vārdā parakstīja /pers. G/, pircēja vārdā – /pers. C/.

Atbilstoši 16.decembra rēķinā Nr.KA-J/33 par facēlijas sēklu norādītajam piegādātājs ir partneris, kura adrese ir /adrese/, maksātājs – SIA /Nosaukums A/, adrese – /adrese A/. Preces izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta /adrese/. Aile „pārvadātājs" nav aizpildīta. Ailē „apmaksa" norādīts – pārskaitījums 2017.gada 30.maijs. Rēķinā norādītās preces nosaukums norādīts – facēlijas (bišu augs) sēkla ar glabāšanu līdz 2017.gada 30.jūlijam; mērvienība – kg; daudzums – 5000; cena – 5; summa – 25 000; kopā – 25 000 (grāmatojums – K6111) PVN 21% – 5250; kopā apmaksai – 30 250. Rēķinu izsniedza /pers. G/ 2016.gada 16.decembrī; rēķinu saņēma /pers. C/ 2016.gada 16.decembrī.

Noformētajā pieņemšanas un nodošanas aktā par facēlijas sēklu norādīts, ka partneris (pārdevējs), kuru pārstāv valdes loceklis /pers. C/, un pieteicēja (pircējs), kuru pārstāv īpašnieks /pers. C/, sastādīja pieņemšanas un nodošanas aktu par to, ka: pārdevējs saskaņā ar 2016.gada 16.decembra pavadzīmi Nr.KA-J33 ir pārdevis pircējam pašu audzētu, nosvērtu, abām pusēm piedaloties, facēlijas sēklu, 5000 kg (bišu medus augs), un vienojušies par to uzglabāšanu /adrese/, līdz brīdim, kad tās tiks izsētas, bet ne vēlāk kā līdz 2017.gada 30.jūlijam; pircējs apliecina, ka ar pārdevēju ir vienojies par norādīto; puses apliecina, ka pirkuma summa sastāda 25 000 *euro* un PVN ar 21 procenta likmi 5250 *euro*, kopā 30 250 *euro*, kas tiek apmaksāti pārdevējam saskaņā ar 2016.gada 16.decembra pavadzīmi; puses apliecina, ka tām nav iebildumu pret darījumu un naudas līdzekļu daudzumu. Aktu pārdevēja vārdā parakstīja /pers. G/, pircēja – /pers. C/.

Tātad darījumus pamatojošie rēķini liecina, ka pieteicēja no partnera 2016.gada 2. un 30.decembrī bez pārvietošanas adresē /adrese A/ iegādājusies bišu dravu un žogu, savukārt 2016.gada 16.decembrī bez pārvietošanas adresē /adrese/ iegādājās facēlijas (bišu medus augs) sēklu.

[4.2] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. Šā panta ceturtā, piektā un sestā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi; priekšnodokli atskaita, norādot priekšnodokļa summu nodokļa deklarācijā un par šo vērtību samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu; nodokļa maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu ir izsniedzis reģistrēts nodokļa maksātājs. Šo

informāciju var saņemt dienestā vai publiski pieejamā nodokļa maksātāju datubāzē internetā.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Administratīvo tiesu judikatūrā jau ilgstoši ir nostiprināti priekšnoteikumi tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai. Lai gan minētā judikatūra balstās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*vairs nav spēkā līdz ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma spēkā stāšanos*) normu interpretāciju un piemērošanu, tomēr, ņemot vērā, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu būtība nav mainījusies, minētās judikatūras atziņas ir piemērojamas.

Augstākā tiesa norādījusi, ka tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos rodas, pastāvot šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona reģistrēta dienestā kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi preces vai pakalpojumus un likumā noteiktajā kārtībā noformētu PVN rēķinu; 3) PVN rēķins saņemts no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta dienestā; 4) saņemtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums.

Lai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir nepieciešams, lai pastāvētu visi iepriekš minētie priekšnoteikumi. Ja kāds no tiem iztrūkst, tad attiecīgās tiesības ir liedzamas.

Turklāt tiesu judikatūrā jau ilgstoši tiek atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām arī darījuma deklarēšanas fakts nedz apstiprina, nedz noliedz, ka darījumi ir bijuši patiesi. Tas tikai dara zināmu nodokļu administrācijai, ka darījumi noformēti un ir radušās PVN saistības. Citiem vārdiem sakot, darījumu deklarēšana pati par sevi vēl nepierāda darījumu patiesumu (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 11.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-650/2016 12.punktu*). Tādējādi, lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sal. sk. Tiesu prakses vispārinājums „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā", http://www.at.gov.lv/lv /info/summary/2009/*).

Savukārt, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*). Tātad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības jāatsaka, ja, ievērojot objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 37.punktu*).

Tiesa pārbaudījusi, vai dienesta konstatētais attiecībā uz pieteicējas strīdus darījumiem ir pietiekami pamatots, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4.3] Par strīdus darījumiem tiesa norādījusi turpmāk minēto.

[4.3.1] /pers. C/ ir pieteicējas vienīgais īpašnieks no 1991.gada 18.septembra, partnera amatpersona (valdes loceklis) no 2008.gada 4.novembra un vienīgais īpašnieks no 2015.gada 18.maija.

Tātad pieteicēja un partneris likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „c" un „f" apakšpunkta izpratnē ir uzskatāmas par saistītām personām.

[4.3.2] Gan pieteicējas, gan partnera saimnieciskā darbība auditējamajā periodā saistīta ar augkopību un lopkopību.

[4.3.3] Gan pieteicējas grāmatvede /pers. G/, gan /pers. H/ bija noformētas gan kā pieteicējas, gan kā partnera darba ņēmējas. /pers. J/ kā partnera darba ņēmējs ir persona, kura atbilstoši pieteicējas paskaidrotajam arī pieteicējai partnera vārdā un uzdevumā sniedza biškopības pakalpojumus.

[4.3.4] Pieteicējai veiktajā tematiskajā pārbaudē laikā no 2017.gada marta konstatēts, ka pieteicēja grāmatvedību kārto uz datora, ko pieteicēja iznomājusi no partnera, un izmantojot partnera datorprogrammu.

Tātad pieteicēja un partneris praktiski nodarbojas ar vienu un to pašu; pieteicēja un partneris nodarbināja vienas un tās pašas personas; grāmatvedības uzskaitē tiek izmantota viena un tā pati grāmatvedības programma.

[4.4] Izvērtējusi lietas materiālus kopsakarā, tiesa atzinusi, ka noformēto darījumu faktiskā esamība ir apšaubāma. Pieteicējas iesniegtie pierādījumi lietā dod pamatu uzskatīt, ka strīdus darījumos notikusi tikai formāla dokumentu noformēšana fiskālu priekšrocību iegūšanai.

Tiesas ieskatā šaubas par darījumu faktisko realitāti pamato šādi apstākļi.

[4.4.1] Pirms audita uzsākšanas pieteicējai dienesta tematiskās pārbaudes laikā pieteicēja un partneris dienestam uzrādīja partnera vārdā noformētos strīdus rēķinus.

Salīdzinot tematiskajā pārbaudē un auditā pieteicējas iesniegtos rēķinus, konstatēts, ka tematiskajā pārbaudē iesniegtajos rēķinos ir veikti atrunāti labojumi; atšķiras grāmatojumi; konstatētas arī neatbilstības tematiskajā pārbaudē un audita sākuma sarunas laikā iesniegtajos virsgrāmatas datos (bilances atlikums uz 2016.gada 1.decembri, apgrozījums, atlikums uz 2016.gada 31.decembri). No minētā dienests konstatējis, ka pēc tematiskās pārbaudes veikšanas pieteicēja ir veikusi labojumus grāmatvedības uzskaitē.

Tiesa atzinusi, ka neatbilstības dokumentu noformējumā netieši liecina par dokumentu formālu noformēšanu.

Savukārt partnera tematiskās pārbaudes laikā konstatēts, ka preces (bišu saimes un facēlijas sēklas) nav uzrādītas partnera grāmatvedības reģistros.

Turklāt, salīdzinot pieteicējas grāmatvedības uzskaites žurnālā un partnera vārdā noformētajos rēķinos par strīdus preču piegādi pieteicējai veiktos grāmatojumus, konstatētas neatbilstības.

Tiesa uzskatījusi, ka minētais liecina par to, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaite nav patiesa un salīdzināma.

[4.4.2] Partnera audita sākuma sarunas laikā kā personas (darbiniekus, amatpersonas), kas tiesīgas apstiprināt, parakstīt dokumentus, slēgt darījumus, veikt maksājumus partnera amatpersona /pers. C/ norādījis tikai sevi (*lietas 2.sējuma 213.-220.lapa*).

Atbilstoši informācijai strīdus rēķinos partnera vārdā par rēķina izsniegšanu parakstījusies /pers. G/, atbilstoši informācijai nodošanas - pieņemšanas aktos, par žoga un facēlijas sēklas nodošanu pieteicējai partnera vārdā parakstījusies /pers. G/, bet par bišu dravas nodošanu – /pers. H/.

Tādēļ lietā konstatētais apstāklis, ka strīdus rēķinus un nodošanas - pieņemšanas aktus partnera vārdā parakstījušas citas personas, ir pretrunā /pers. C/ paskaidrojumā norādītajam.

Strīdus darījumu ticamības vērtēšanā tiesa arī ņēmusi vērā, ka /pers. G/ un /pers. H/ pilnvaras dienestam iesniegtas tikai pēc pieteicējas nodokļu audita nobeiguma sarunas, kurā pieteicēja informēta par konstatētajiem pārkāpumiem, kas kopsakarā ar pārējo lietā konstatēto ļauj apšaubīt noformēto strīdus darījumu realitāti.

[4.4.3] Ņemot vērā, ka par pārvadāšanas apstākļiem vienā no strīdus rēķiniem ir norādīts, ka preces pārdotas bez vietas maiņas, bet divos – ka nav norādīta informācija par pārvadātāju, bet atbilstoši Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (turpmāk – Noteikumi Nr.585) 35.^{11}punktam preču piegādes dokuments ir dokuments, kas apliecina preču piegādes un saņemšanas faktu un tajā ir jābūt ietvertai konkrētai informācijai, kas ļauj noteikt preču izcelsmi un piederību preču saņemšanas un izsniegšanas vietās, dienests pamatoti lietā vērtējis rēķinos norādīto informāciju par preču izsniegšanas un saņemšanas adresi.

Attiecībā uz strīdus rēķinos par bišu dravas un žoga pārdošanu minēto preču izsniegšanas un saņemšanas vietas adresi /adrese A/ tiesa norādījusi turpmāko.

[4.4.3.1] Atbilstoši lietā iesniegtajiem nomas līgumiem un /pers. C/ paskaidrojumiem partneris īpašumā /adrese A/ veicis saimniecisko darbību, pamatojoties uz zemes nomas līgumiem, kas noformēti ar /pers. C/ kā zemes īpašnieku. Lietā zemes nomas līgumi ir iesniegti. Taču tiesa pieteicējas sniegtajās ziņās un iesniegtajos dokumentos par zemes nomas attiecībām saskatījusi pretrunas iepretim citiem lietā esošajiem pierādījumiem.

Piemēram, partnera nodokļu audita sākuma posmā /pers. C/ kā partnera amatpersona dienestam uz īpašumu /adrese A/ kā uz partnera saimnieciskās darbības veikšanas vietu laika periodā no 2016.gada 1.februāra līdz 2017.gada 28.februārim nav norādījis. Sākuma sarunas protokola vispārīgās informācijas sadaļā partneris norādījis tikai savu juridisko adresi un struktūrvienību /Nosaukums H/, ar to tādējādi apliecinot, ka /adrese A/ partneris saimniecisko darbību nav veicis.

Lietā konstatēts, ka adresi /adrese A/ partneris arī dienestam nav deklarējis kā savu saimnieciskās darbības veikšanas vietu.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti norādījis uz nodokļu maksātāja pienākumu reģistrēt dienestā struktūrvienību, lai dienests varētu īstenot juridisko personu saimnieciskās darbības veikšanas vietu kontroles funkciju.

Tā kā partnera struktūrvienība adresē /adrese A/ dienestā nav bijusi reģistrēta, tiesa no vienas puses ir prezumējusi, ka partneris tur saimniecisko darbību nav veicis, un līdz ar to visi pierādījumi, kas liecina par pretējo, ir vērtējami kritiski, bet no otras – ka partneris ir apzināti licis šķēršļus dienestam savu saimniecisko darbību kontrolēt, un līdz ar to partnera paskaidrojumi par saimnieciskās darbības vietu ir vērtējami kā tādi, kas nav pārbaudāmi.

Arī Augstākā tiesa ir atzinusi, ka pienākums reģistrēt struktūrvienību, kurā faktiski notiek darījumi (iekrauta un izkrauta prece) nav tikai formāls; tas nepieciešams, lai kompetentās iestādes var pienācīgi pārbaudīt komersanta saimniecisko darbību (*sal.* sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 31.maija rīcības sēdes lēmumus lietās Nr.SKA373/2016 un Nr.A420480311*).

LDC sniegtā informācija dienestam, lai arī liecina to, ka partnerim adresē /adrese A/ bija reģistrēti bišu ganāmpulki, apliecina tikai fakta reģistrāciju, bet ne faktu par dzīvnieku faktisko atrašanos norādītajā adresē.

Tas, ka partnerim vietā, kur atbilstoši informācijai rēķinos ir nodota prece, atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam nav bijusi reģistrēta struktūrvienība, situācijā, kad rēķinos par bišu dravu un žogu nav ietverta informācija par preces pārvietošanas apstākļiem un lietā konstatēti arī citi apstākļi, kas dod pamatu apšaubīt darījumus, liek pavadzīmē norādīto informāciju vērtēt kritiski.

[4.4.3.2] Pieteicējai adresē /adrese A/ reģistrēta juridiskā adrese un struktūrvienība /Nosaukums I/.

Audita sākuma sarunas laikā, sniedzot vispārīgu informāciju par komersantu, /pers. C/ par minēto pieteicējas juridisko adresi un tajā deklarēto struktūrvienību /Nosaukums I/ norādīja tikai to, ka tur atrodas /pers. C/ deklarētā dzīvesvieta, kur viņš faktiski dzīvo, un ka īpašums līdz 2016.gada oktobrim daļēji iznomāts partnerim.

Sākuma sarunas laikā /pers. C/ kā uz pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanas vietu norādīja tikai struktūrvienību /Nosaukums J/, /adrese B/, tādējādi apliecinot to, ka adresē /adrese A/ patiesībā atrodas tikai pieteicējas „sēdeklis", respektīvi, darbību administrējošā institūcija, bet tā nav pieteicējas reālas saimniekošanas vieta.

[4.4.3.3] Saskaņā ar publiski pieejamiem zemesgrāmatas datiem fiziskās personas /pers. C/ īpašuma /Nosaukums A/ kopējā platība ir 76 ha.

Atbilstoši 2006.gada 30.decembra zemes nomas līgumiem /pers. C/ kā fiziska persona iznomājis un nodevis pieteicējai

lietošanā 31 ha, bet partnerim – 45 ha no zemes gabala /adrese A/ lauksaimnieciskās darbības veikšanai un zemes apsaimniekošanai uz termiņu līdz 2016.gada 30.decembrim.

No līgumiem nevar konstatēt, kuru nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ daļu /pers. C/ 2006.gada nogalē iznomājis pieteicējai, bet kuru – partnerim. Zemes nomas līgumos attiecībā uz līguma priekšmetu ir tikai vispārīga informācija, ka iznomātājs nodod nomniekam lietošanā attiecīgo platību no zemesgabala ar nosaukumu /Nosaukums A/, kas atrodas /pagasta nosaukums/, zemes kadastra Nr./numurs A/(*sk. līgumu 1.1.apakšpunktus*).

Citi pierādījumi, no kā varētu konstatēt, kuram nomniekam un kāda īpašuma daļa tikusi iznomāta, lietā neatrodas.

Minētais apstāklis ņemams vērā, vērtējot bišu dravas un žoga atsavināšanas darījumus.

[4.4.3.4] Atbilstoši informācijai lietas materiālos pieteicēja dienestam pārbaudei vispirms iesniegusi 2016.gada 30.decembra zemes nomas līgumu, saskaņā ar kuru /pers. C/ iznomā un nodod pieteicējai lietošanā 76 ha zemes gabalu /adrese A/ lauksaimnieciskās darbības veikšanai un zemes apsaimniekošanai līdz 2026.gada 30.decembrim. Tikai pēc nodokļu audita nobeiguma sarunas – arī 2016.gada 1.decembra zemes nomas līgumu, saskaņā ar kuru /pers. C/ (fiziska persona) iznomā un nodod pieteicējai (juridiska persona) lietošanai 76 ha zemes gabalu /adrese A/ lauksaimnieciskās darbības veikšanai, zemes apsaimniekošanai, lauksaimniecības būvju uzstādīšanai vai celtniecībai līdz 2031.gada 30.novembrim.

Lietas materiālos esošie pierādījumi neizskaidro minēto līgumu ar nepilna mēneša intervālu (2016.gada 1.decembris un 2016.gada 30.decembris) noslēgšanas nepieciešamību par viena un tā paša zemes īpašuma iznomāšanu vienai un tai pašai personai.

Tiesa arī ņēmusi vērā, ka atbilstoši abu 2006.gada 30.decembra zemes nomas līgumu 1.6.apakšpunkta nosacījumiem šo līgumu noteikumi var tikt papildināti un grozīti tikai ar rakstisku vienošanos; nekādas mutiskas vienošanās un sarunas netiks uzskatītas par šo līgumu noteikumiem.

Tātad 2006.gada 30.decembra zemes nomas līgumi varēja tikt izbeigti pirms termiņa, vienīgi pusēm par to rakstveidā vienojoties.

Tā kā abu 2006.gada 30.decembra līgumu termiņš noteikts līdz 2016.gada 30.decembrim, bet jau ar 2016.gada 1.decembri ir noformēts cits līgums, pierādījumu vērtējumā būtiska nozīme ir apstāklim, ka lietā nav iesniegtas rakstveida vienošanās par 2006.gada 30.decembra līgumu pirmstermiņa izbeigšanu.

[4.4.3.5] Atbilstoši 2006.gada 30.decembra līguma ar pieteicēju 3.3.apakšpunkta nosacījumiem zemes nomas maksājumi nomniekam ir jāveic vienu reizi par visu līguma periodu līguma darbības beigās, bet ne vēlāk kā līdz 2017.gada 30.jūnijam.

Lietā nav pierādījumi par to, ka, līgumam izbeidzoties, pieteicēja būtu norēķinājusies ar /pers. C/ par zemes iznomāšanu.

Pieteicēja arī nav pierādījusi, ka tai pret /pers. C/ ir šādas neizpildītas saistības.

[4.4.3.6] Atbilstoši 2016.gada 1.decembra zemes nomas līguma 3.2.-3.3.apakšpunkta nosacījumiem pieteicējai zemes nomas maksājumi jāveic vienu reizi līguma darbības beigās, ieskaitot naudu iznomātāja norādītajā bankas kontā.

Tā kā 2016.gada 30.decembrī starp pieteicēju un /pers. C/ noslēgts jauns līgums, pēc līguma izbeigšanās pieteicējai bija jānorēķinās ar /pers. C/.

Lietā nav konstatējami pierādījumi, kas apliecinātu pieteicējas veikto samaksu /pers. C/ 2016.gada 1.decembra līgumā noteiktā kārtībā, vai to, ka pieteicējai joprojām palikušas neizpildītas līgumsaistības.

Lietā nav arī pierādījumi, ka sakarā ar līguma pirmstermiņa izbeigšanu pieteicējai pienākums ar iznomātāju par līguma darbības periodu norēķināties būtu zudis.

[4.4.3.7] Saskaņā ar likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību" 10.panta pirmo daļu zemnieka saimniecības mantu veido zemnieku saimniecības īpašnieka manta.

Tādēļ faktiski nodalīt /pers. C/ kā fiziskās personas īpašumu no pieteicējas, kuras īpašnieks viņš ir, īpašuma, nav pamata.

Taču tas nav iemesls, lai tiesa līgumus, kas noformēti starp /pers. C/ kā fizisko personu un pieteicēju kā juridisku personu, atstātu bez ievērības un nevērtētu. Tā kā šādi līgumi starp /pers. C/ un pieteicēju bijuši noformēti, prezumējams, ka /pers. C/ šādai rīcībai saskatījis kādu pamatojumu vai nepieciešamību. Līdz ar to tiesas vērtējumā līgumslēdzējiem tie ir saistoši. Vērā ņemams arī tas, ka strīdus darījumu pamatošanai dienestam tos iesniegusi pati pieteicēja.

[4.4.4] Tā kā lietā atrodas 2006.gada 30.decembra, 2016.gada 1. un 30.decembra līgumi, tā kā nav konstatējami pierādījumi 2006.gada 30.decembra līguma pirmstermiņa izbeigšanai ar partneri, un, tā kā atbilstoši 2006.gada 30.decembra zemes nomas līgumiem nav nosakāms, kādas īpašuma teritorijas un kurš no nomniekiem nomāja, kritiski vērtējams /pers. C/ norādītais, ka darījuma brīdī 101 bišu saime atradās uz /pers. C/ privātīpašuma, tātad – pieteicējas saimnieciskās darbības vietā.

[4.4.5] Dienests lietā konstatējis, ka pieteicējas noformētajās pamatlīdzekļu uzskaites kartītēs par bišu stropiem un žogu nav norādītas to atrašanās vietas (adreses) (*lietas 1.sējuma 77.-82.lapa*).

Tā kā nodokļu maksātājam ir pienākums savā grāmatvedībā nodrošināt arī preču un pamatlīdzekļu kustības izsekojamību, tiesa kritiski vērtē /pers. C/ norādīto, ka bišu stropu atrašanās vietas nevar tikt koriģētas, jo bišu stropi atrodas nepārtrauktā kustībā.

[4.4.6] /pers. C/ norādītajam, ka uz /adrese A/ zemes jau sen ir noformēti gan /pers. C/, gan pieteicējas ganāmpulks un novietnes (*sk. lietas 1.sējuma 77.lapu*), ņemot vērā lietā konstatētos pierādījumus un to izvērtējumu, lietā nav piešķirama ne augstāka ticamība, ne arī izšķiroša juridiska nozīme.

[4.4.7] Atbilstoši dienesta sastādītajā apsekošanas aktā norādītajam pārbaudes laikā 2017.gada 21.martā pieteicējas juridiskajā adresē /adrese A/ dienestam nebija iespējams vizuāli pārliecināties par bišu esamību tur esošajos bišu stropos; bišu pārvietošanās vai kustība nebija redzama.

Tiesas sēdē /pers. C/, atbildot uz jautājumu, vai viņš apstiprina, ka dienesta veiktajā apsekošanā bites nebija, atbildējis: „Kā es varu apstiprināt, ja dienesta darbiniekiem neviens nebūtu atļāvis atvērt mājiņas aukstā dienas laikā. Ja viņi to būtu gribējuši, es to nebūtu ļāvis. Ja 21.marts būtu bijis saulains, tad bites būtu lidojušas, bet tajā dienā bija apmācies". /pers. C/ arī norādījis, ka bišu aktīvā darbība sākas martā vai aprīlī. Savukārt /pers. H/ paskaidrojumā par 2016.gada decembrī notikušo bišu dravas pārdošanas darījumu norādījusi, ka bišu saimju skaits bija atbilstošs nodošanas un pieņemšanas aktā norādītajam.

Vispārīgi, neapšaubot to, ka bitēm ziemā ir miera periods, jo tās ir ieziemotas, ko apstiprinājusi arī Latvijas Biškopības biedrība, tiesai nav saprotams tas, kā /pers. H/, piedaloties preču nodošanas un pieņemšanas procesā, par bišu saimju skaitlisko atbilstību decembrī pārliecināties varēja, bet marta beigās pieteicēja dienestam faktisko apstākļu pārbaudi dabā nodrošināt nevarēja.

[4.4.8] Dienesta veiktās apsekošanas laikā 2017.gada 21.martā konstatēts, ka pie īpašumā /adrese A/ esošajām bišu mājiņām ir piestiprinātas krotālijas ar partnera ganāmpulka numuru (akts Nr.23.3.4/9).

Tiesa, pretēji /pers. C/ norādītajam, šo konstatēto faktu nav saistījusi ar normatīvajos aktos paredzētajām prasībām laikus veikt ziņu sniegšanu LDC, bet to vērtējusi kā vienu no pierādījumiem, kas liek apšaubīt faktisko darījuma esamību.

[4.4.9] Pieteicējas amatpersona /pers. C/, sniedzot dienestam paskaidrojumu, norādīja, ka abas darījumā iesaistītās puses apzinājās darījuma būtību, to vērtību; visas preces, ko pieteicēja iegādājās no partnera, ir augstas kvalitātes, ar cenu un apjomu, ko nav varējis piedāvāt neviens cits pārdevējs. Darījumu vērtības nepārsniedz tirgus vērtības, kā arī nav mazākas par tām. Pieteicēja nevar būt ieinteresēta iegādāties kaut ko dārgāk, ja būtu kaut mazākās šaubas par iegādātās preces kvalitāti un atbilstību cenai.

Ar minēto /pers. C/ tādējādi apliecinājis, ka visas strīdus rēķinos norādītās preces ir labas kvalitātes, un ne no viena cita pārdevēja līdzvērtīgas preces partneris iegādāties nevarēja.

Atbildot uz jautājumu, kāpēc prece tika iegādāta tieši no partnera un vai tika izskatīti citi darījuma partneri un izvērtēti pierādījumu, /pers. C/ kā partnera amatpersona attiecībā uz bišu dravas iegādi dienestam norādījis, ka nav un nepastāv citi darījuma partneri; attiecībā uz facēlijas sēklas iegādi – ka sēkla iegādāta no partnera, lai nav jābrauc uz Latgali; attiecībā uz žoga iegādi – ka žogs jau bija uzstādīts pirms 2016.gada 30.decembra, apmēram 2010.gadā, bet rēķins par tā uzstādīšanu noformēts vēlāk.

Attiecībā uz strīdus preču cenu /pers. C/ norādīja, ka tāme par bišu dravu nav vajadzīga, jo ir savstarpēja vienošanās; facēlijas sēklas cenas pamatojums ir tirgus cena, aprēķini nav veikti; žoga cenu noteica partneris. Ievērojot to, ka /pers. C/ vienlaikus ir gan pieteicējas, gan partnera amatpersona, kā arī ņemot vērā /pers. G/ un /pers. H/ paskaidrojumus un liecības, no kurām izriet, ka viņas strīdus darījumos piedalījās tikai formāli, tiesa secinājusi, ka preču cenas apstrīdētajos darījumos noteica /pers. C/ vienpersoniski.

Izvērtējusi lietas materiālus, tiesa atzinusi, ka lietā esošie pierādījumi neapstiprina pieteicējas amatpersonas paskaidroto par preces kvalitāti un cenas atbilstību tai, kā arī nepamato to, kāpēc pieteicēja darījumiem izvēlējusies tieši partnera piedāvātās strīdus preces.

[4.4.9.1] Lietā atrodas informācija no interneta resursiem.

Atbilstoši tīmekļa vietnēs *www.ss.lv* un *www.strops.lv* norādītajam bišu saimes, t.sk. ar bišu mātēm, cena ir 10 līdz 15 *euro*; bišu stropa cena ir 60 *euro* un 125 *euro*, atkarībā no komplektācijas.

Dienests, veicot auditu, arī konstatējis, ka saskaņā ar interneta resursos pieejamo informāciju facēlijas sēklas cena ir 2 *euro* un 2,50 *euro* par kilogramu; žoga ar stabiem (cinkoti) savvaļas dzīvnieku norobežošanai cena 5,61 *euro,* 5,67 *euro*, 6,13 *euro* un 6,19 *euro* par metru; atbilstoši informācijai tīmekļa vietnē *www.seklas.lv* facēlijas sēklas cena ir 4,90 *euro* par kilogramu (ar PVN), tīmekļa vietnē *www.e-saimniecība.lv* norādītā facēlijas sēklas cena 6,95 *euro* par puskilogramu jeb 13,90 *euro* par kilogramu.

Dienesta veiktās apsekošanas laikā 2017.gada 21.martā adresē /adrese A/ konstatēts, ka pieteicējas uzrādītais žogs, par kuru noformēts strīdus rēķins, vietām ir deformējies; atbilstoši informācijai partnera pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34 žogs ir ņemts partnera grāmatvedības uzskaitē 2006.gada 30.novembrī, un tā derīgās lietošanas laiks ir 5 gadi; žoga atlikusī vērtība jau 2011.gadā ir uzrādīta 0 *euro*. Tāda pati žoga atlikusī vērtība norādīta arī pamatlīdzekļu inventarizācijas aktā uz 2015.gada 31.decembri.

Tādējādi tiesa secinājusi, ka žoga pārdošanas darījums faktiski noformēts par jau nolietotu žogu, par ko pieteicējai, ņemot vērā pieteicējas un partnera saistību, nevarēja nebūt zināms.

Līdz ar to kritiski vērtējams pieteicējas norādītais attiecībā uz žoga kvalitāti. Arī strīdus rēķinā norādītā cena nolietotam žogam atzīstama par nesamērīgi augstu.

Provizoriskiem aprēķiniem, izmantojot lietā audita gaitā iegūtos pierādījumus, tiesa konstatējusi turpmāk minēto.

Vadoties no interneta resursos norādītās jaunu žogu augstākās cenas (pieņemams, ka cena norādīta bez uzstādīšanas izmaksām), 1400 m žoga iegādes izmaksas būtu aptuveni 8666 *euro*. Savukārt, vadoties no partnera akta par žoga kā pamatlīdzekļa nodošanu ekspluatācijā pielikumā norādītajām žoga uzstādīšanas izmaksām, ir 2 Ls jeb 2,85 *euro* par metru, 1400 m žoga uzstādīšanas izmaksas bez papildu materiāliem būtu aptuveni 3990 *euro*.

Līdz ar to jauna žoga iegādes un uzstādīšanas izmaksas kopumā pieteicējai būtu aptuveni 12 656 *euro,* kas ir par 8344 *euro* mazāk, nekā norādīts strīdus rēķinā.

No lietas materiāliem nav konstatējams pamatojums pieteicējas rīcības motīviem, iegādājoties žogu ievērojami dārgāk, nekā žogu faktiski iespējams iegādāties.

Tiesas vērtējumā, vienīgais izskaidrojums šādai rīcībai ir abu saistīto darījuma dalībnieku fiskālā interese un vienošanās, kura citām personām atklātībai nav zināma.

Turklāt, lai arī strīdus rēķins ir noformēts ne vien par žoga, bet arī par rezerves metāla stabu iegādi, tajā atsevišķi cena par rezerves metāla stabiem nav norādīta. Tas rada pamatu uzskatam, ka stabi bijuši kā bonuss pamatprecei, nevis kā prece, kas sastāda vairāk kā vienu trešdaļu no visa darījuma vērtības.

Turklāt pieteicēja lietā nav ne argumentējusi, ne pierādījusi to, ka konkrētā žoga vērtību tik ievērojami palielina tieši rezerves metāla stabi.

Tādēļ papildus spriedumā iepriekš norādītajiem apstākļiem, kas jau paši par sevi ir pamats strīdus darījuma realitātes apšaubīšanai, apšaubāms arī minētā strīdus darījuma ekonomiskais pamatojums.

[4.4.9.2] Facēlijas sēklas uzglabāšanas adreses /adrese/ apsekošanā konstatēts, ka uz betona grīdas izbērtā facēlijas sēkla ir neattīrīta, un, atbilstoši /pers. C/ paskaidrotajam, tā uz grīdas ir izbērta, lai nožūtu.

Turklāt konstatēts arī, ka angāram trīs vietās ir durvju ailes, kurās nav durvju.

Vērā ir ņemams fakts, ka atbilstoši noformētajiem dokumentiem pieteicēja facēlijas sēklu no partnera ir iegādājusies bez pārvietošanas, kas nozīmē, ka šādos apstākļos rudens un ziemas periodā, kad ir paaugstināts gaisa mitrums, sēkla uzglabājās līdz pat strīdus darījuma noformēšanai 2016.gada 16.decembrī.

Tiesa atzinusi, ka nav jābūt nozares speciālistam, lai secinātu, ka šādi konkrētās preces uzglabāšanas apstākļi samazina tās vērtību, un mitra, neattīrīta sēkla, salīdzinājumā ar sausu un attīrītu, neapšaubāmi ir lētāka. Tas arī pamato secinājumu par to, ka strīdus rēķinā norādītā preces cena ir nesamērīgi augsta.

Pieteicēja ar pierādījumiem nav pamatojusi to, kāpēc tā bija ieinteresēta iegādāties konkrēto sēklu par augstāko – Eiropas Savienības vidējo cenu –, nevis lētāk – par cenu, par kādu facēlijas sēkla faktiski ir pieejama Latvijas Republikā.

Tiesas vērtējumā pieteicējas norādītais, ka tā iegādājās sēklu no partnera, lai tai nebūtu jābrauc pēc sēklas uz Latgali, vērtējams kritiki, jo lietā nav iesniegti tādi pierādījumi, kas pamatotu to, ka transportēt sēklu no citiem piegādātājiem, kas to pārdod lētāk, tai būtu bijis ekonomiski neizdevīgi.

Tādēļ apšaubāms arī minētā strīdus darījuma ekonomiskais pamatojums.

[4.4.9.3] Pieteicējas īpašnieks /pers. C/ paskaidrojumā dienestam norādījis, ka nopirktās bišu saimes 101 ar stropiem tiek uzņemtas grāmatvedības uzkaitē un novērtētas atbilstoši tirgus vērtībai, t.i., 250 *euro* pilnīgi nokomplektēts bišu strops un 150 *euro* pašas bites (saime).

Dienesta veiktās apsekošanas laikā bišu atrašanos mājiņās konstatēt nevarēja, līdz ar to, ja mājiņās neatrodas bites, tad cena, ja tā strīdus darījumā noteikta kā pilnībā nokomplektētai precei (stropam ar bitēm), ir vērtējama kā faktiskajam darījumam neatbilstoša.

Arī attiecībā uz nokomplektētas preces cenu lietā ir iegūti pierādījumi, ka tā ir pārāk augsta. Latvijas Biškopības biedrība, sniedzot dienestam informāciju, ir norādījusi, ka cena, kas norādīta strīdus rēķinā par bišu dravu, ir nereāla un neatbilstoša vispārējai bišu saimju pārdošanas cenai.

Lietā nav konstatējami objektīvi pārbaudāmi pierādījumi par to, kāpēc pieteicēja kā darījuma partneri ir izvēlējusies tieši partneri, kura piedāvātā cena par preci ir tik augsta.

[4.4.10] Pieteicējas juridiskās adreses apsekošanā 2017.gada 21.martā konstatēta nožogotā teritorija apmēram 56 ha platībā.

Minētais neatbilst audita sākuma sarunas laikā 2017.gada 11.maijā pieteicējas amatpersonas /pers. C/ norādītajam, ka ar žogu norobežoti apmēram 40 ha.

Dienests arī pamatoti norādījis, ka ar strīdus rēķinā norādīto žoga garumu (1400 m) nav iespējams norobežot ne 40 ha, ne 56 ha lielu platību.

Līdz ar to tiesa atzinusi, lai arī vispārīgi žogu dabā dienests apsekošanā adresē /adrese A/ konstatēja, taču pamatoti apšaubīja, ka strīdus rēķins izrakstīts par dabā konstatēto žogu.

Atbilstoši lietā iesniegtajai partnera pamatlīdzekļu uzskaites kartītei Nr.34 žogs 1400 m 2006.gada 30.novembrī ņemts uzskaitē kā partnera pamatlīdzeklis.

Atbilstoši ierakstiem pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34 žoga sākotnējā vērtība (iegādes izmaksas vai ražošanas pašizmaksa) ir 17 959,52 Ls. Minētā summa atbilst 2006.gada 30.novembra aktā Nr.34 aktā par pamatlīdzekļa nodošanu ekspluatācijā norādītajai.

Pārbaudot minētā akta pielikumu, tiesa konstatējusi, ka tajā norādītās izmaksas atbilst izmaksām 2630 m gara žoga uzstādīšanu. Arī lietā esošajā 2006.gada 30.oktobra līgumā, kas noformēts starp partneri un SIA /Nosaukums L/ par žoga uzstādīšanu adresē /adrese A/ ir paredzēts uzstādīt partnerim žogu 2600 m.

Tātad, kaut arī ir pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34 ir norādīts žoga garums 1400 m, faktiski tas ir 2630 m garš žogs.

Turklāt pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34 un aktā Nr.34 par pamatlīdzekļa nodošanu ekspluatācijā kā žoga atrašanās vieta norādīta adrese /adrese/, kas ir pretrunā pieteicējas paskaidrotajam, ka ar noformēto strīdus rēķinu partneris pārdevis pieteicējai adresē /adrese A/ esošo žogu.

Līdz ar to pamatlīdzekļu uzskaites kartīte, akts par pamatlīdzekļa nodošanu ekspluatācijā un tā pielikums kā pierādījumi lietā vērtējami kritiski.

Papildus arī konstatējams, ka pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34 norādītā žoga iegādes vērtība 17 959,52 Ls jeb

25 554,09 *euro* neatbilst pamatlīdzekļa inventarizācijas aktā uz 2015.gada 31.decembri norādītajai žoga iegādes vērtībai 54 964,62 *euro*.

Savukārt līgums par žoga uzstādīšanu adresē /adrese A/ starp partneri un izpildītāju noformēts jau 2006.gada 30.oktobrī un materiāli iegādāti vēl ātrāk, kā arī akts par žoga (pamatlīdzekļa) nodošanu partnerim ekspluatācijā datēts ar 2006.gada 30.novembri, proti, pirms zemes nomas attiecību nodibināšanas starp /pers. C/ un partneri (līgums par zemes nomu, kurā norādīts, ka /pers. C/ iznomā un nodod partnerim lietošanā zemesgabala daļu, datēts ar 2006.gada 30.decembri).

Ņemot vērā, ka adresē /adrese A/ arī nav bijusi reģistrēta partnera struktūrvienība, un pēc lietā esošajiem dokumentiem arī no 2006.gada decembra nav identificējama partnera nomas teritorija īpašumā /adrese A/, tiesa arī pēc būtības ir apšaubījusi žoga piederību partnerim, tā kā tas neatrodas uz partnerim piederošas vai nomātas zemes, un lietā nav pierādījumi par īpašnieka un partnera vienošanās nosacījumiem.

Līdz ar to, novērtējot pierādījumus kopsakarā, tiesa secinājusi, ka darījuma faktisko esamību pamatojošajos dokumentos ir tādas pretrunas, kuru dēļ strīdus rēķinā par žogu norādīto preci nevar identificēt ar partnera iesniegtajos dokumentos (pamatlīdzekļu uzskaites kartītē Nr.34, pieņemšanas un nodošanas aktā, akta pielikumā un žoga elementu iegādes un uzstādīšanas izmaksu pamatojošajos dokumentos) uzrādīto žogu.

Tādēļ ir pamats uzskatīt, ka lietā ir apstiprinājies fakts, ka partnera rīcībā strīdus rēķina noformēšanas brīdī žoga nebija. Tātad pieteicēja to no partnera iegādāties nevarēja.

Lietā nav izšķirošas nozīmes faktam, ka adresē /adrese A/ dabā konstatēts žogs, jo strīdus rēķinā norādītā žoga piederību partnerim lietā esošie pierādījumi neapliecina.

[4.4.11] Izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, tiesa atzinusi, ka tie nepierāda facēlijas sēklas pārdošanas darījumu pieteicējai ar noformēto strīdus rēķinu.

Tiesa atzinusi par pierādītu to, ka partneris 2016.gada 30.aprīlī iegādājās no SIA /Nosaukums M/ 750 kg facēlijas sēklu. To apstiprina par 750 kg facēlijas sēklas iegādi no SIA /Nosaukums M/ 2016.gada 30.aprīlī noformētā pavadzīme LP-6/2016, SIA /Nosaukums M/ paskaidrojumi dienestam un tiem pievienotie dokumenti.

/pers. C/ kā partnera amatpersona 2017.gada 6.jūnijā dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādījis, ka visa facēlijas sēkla tika izsēta 2016.gadā 42,96 ha platībā, iegūtā raža no hektāra ir aptuveni 70-250 kg, kopā 5000 kg. Rudenī facēlijas sēklu nopļāva, aizveda uz šķūni /adrese/, un to nosvēra. Tā kā facēlijas sēkla tika pārdota, tad uz 2016.gada 31.decembri tā nav atlikumā.

No Latvijas Biškopības biedrības atbildes vēstules dienestam izriet, ka teorētiski var būt, ka 2016.gada aprīlī, izsējot 750 kg facēlijas sēklu 50 ha, var iegūt 5000 kg facēlijas sēklu. Taču, vērtējot darījumu iegrāmatošanu partnera grāmatvedības uzskaites reģistros, dienests konstatējis, ka virsgrāmatas konta 2110 „Izejvielas un materiāli" atlikums uz 2016.gada 1.decembri (debetā), kā arī konta kredīta apgrozījums ir 262,50 *euro*. No minētā dienests secinājis, ka atlikums grāmatvedības kontā 2110 „Izejvielas un materiāli" ir samazināts tikai par vērtību, par kādu tika iegādātas facēlijas sēklas no SIA /Nosaukums M/, attiecīgi no krājumiem uz 2016.gada beigām tika izslēgta facēlijas sēkla minētā uzņēmuma vārdā noformētajā pavadzīmē Nr.LP-6/2016 norādītajā 262,50 *euro* vērtībā un 750 kg daudzumā, nevis 5000 kg, kā norādīts partnera vārdā noformētajā strīdus rēķinā pieteicējai par facēlijas sēklu.

Tādējādi, lai gan partnera amatpersona /pers. C/ dienestam paskaidrojis, ka iegādātā facēlijas sēkla tika izsēta 2016.gadā un iegūta raža aptuveni 5000 kg, fakts, ka partnera grāmatvedības uzskaitē nav konstatējami dokumenti un ieraksti reģistros par pašaudzētu facēlijas sēklas iegrāmatošanu krājumos minētajā daudzumā (5000 kg) un izslēgšanu no krājumiem norādītajā apjomā, pamato to, ka lietā nav gūti pārliecinoši pierādījumi par facēlijas sēklas 5000 kg esamību partnera īpašumā darījuma noformēšanas brīdī. Līdz ar to ar strīdus rēķinu noformētā darījuma faktiskā esamība ir apšaubāma.

Arī no liecinieka /pers. M/ tiesas sēdē sniegtās liecības nav gūstama pārliecība par to, ka viņš facēlijas sējumiem 2017.gada pavasarī izmantojis pieteicējai piederošo facēlijas sēklu.

Vērtējot šos apstākļus kopsakarā ar facēlijas sēklas realizācijai piemēroto nesamērīgi augsto cenu, tiesa atzinusi darījumu par facēlijas sēklas iegādi par faktiski nenotikušu.

[4.4.12] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, tiesa atzinusi, ka ir apšaubāms fakts, ka partnerim uz strīdus darījuma noformēšanas brīdi varēja būt strīdus rēķinā norādītā bišu drava (stropi ar bitēm).

[4.4.12.1] /pers. C/ kā partnera amatpersona dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādījis, ka viņš ar velosipēdu aizbraucis pēc piecām neapsēklotām bišu mātēm uz SIA „Dravnieks.lv" juridisko adresi Ugāles pagastā un ka 101 bišu saimi izveidoja 2016.gadā, tās pavairojot, audzējot bišu mātes, ķerot spietus, veidojot atdaleņus un veicot selekcijas darbu.

Tiesa atzinusi, ka SIA „Dravnieks.lv" ir apliecinājis 5 bišu māšu pārdošanu partnerim par cenu 5 *euro*/gab. (darījuma vērtība 25 *euro*), un iepriekšēju piederību SIA „Dravnieks.lv" ar paskaidrojumu un tam pievienotiem dokumentiem: 1) 2016.gada 18.jūnija pavadzīme Nr.DLV 201 par neapsēklotu bišu māšu pārdošanu partnerim; 2) bankas konta informācija, no kuras konstatējams, ka 2016.gada 20.jūnijā partneris ir veicis samaksu saskaņā ar pavadzīmi Nr.DLV 201, pavadzīmē norādītajā apmērā; 3) SIA „Dravnieks.lv" 2016.gada 17.jūnija produkcijas ieguves aktu Nr.bm17-20; 4)SIA „Dravnieks.lv" 2017.gada 2.jūnija noliktavas uzskaites grāmatu – bišu mātes. Tiesa konstatējusi, ka SIA „Dravnieks.lv" sniegtā informācija par to, ka precei /pers. C/ atbrauca pakaļ ar automašīnu, ir pretrunā partnera amatpersonas norādītajam, ka bites no SIA „Dravnieks.lv" juridiskās adreses viņš transportējis ar velosipēdu.

/pers. C/ kā partnera amatpersona dienestam sniegtajā paskaidrojumā arī norādījis, ka Darījumu partneris SIA /Nosaukums N/, no kā partneris iegādājās bišu stropus, tika atrasts internetā. Bišu stropi 10.decembrī un 29.janvārī

tika atvesti ar automašīnu, tos piegādāja pārdevējs pēc vienošanās uz adresi /adrese/, preces saņēma /pers. C/. Iegādātie bišu stropi tika sagatavoti bišu ievietošanai pavasarī. Bišu saimes tika ievietotas pēc biškopības labturības pamatiem, izmantojot bioloģiskos paņēmienus, katrai saimei pa vienam stropam. 2016.gadā 101 stropā tika ievietota 101 bišu saime no 2016.gada marta līdz 2016.gada jūlija beigām. /pers. C/ norādījis, ka partnera juridiskajā adresē /adrese/ /pers. C/ kopā ar /pers. J/ izgatavoja 28 bišu stropus, kuri bija paredzēti pārdošanai vai izmantošanai pašu vajadzībām. Uz 2016.gada beigām partnerim bišu stropu atlikumā nav.

Izvērtējusi šos paskaidrojumus, tiesa atzinusi, ka lietā esošie pierādījumi tos apliecina tikai daļēji, taču, izvērtēti kopumā, pierādījumi dod pamatu secinājumam, ka strīdus bišu dravas pārdošanas darījums nevarēja notikt tā, kā par to noformēti dokumenti un kā to skaidro pieteicēja.

Tiesa atzinusi, ka SIA /Nosaukums N/ lietā ir apliecinājis 100 bišu stropu piegādi partnerim ar paskaidrojumu un tam pievienotiem dokumentiem: ar 1)2015.gada 10.decembra preču piegādes pavadzīmi Nr.NPS 15063 par 50 gab. bišu stropu par 90,90 *euro*/gab. pārdošanu partnerim ar piegādi uz adresi /adrese/; pārvadātājs – SIA /Nosaukums N/ ar transportlīdzekli VR 649 (vadītājs – /pers. P/); samaksas noteikumi nav norādīti; preces izsniedzējs – /pers. R/; saņēmējs – /pers. C/; 2) 2016.gada 29.janvāra preču piegādes pavadzīmi Nr.NPS 16005 par 50 gab. bišu stropu par cenu 90,90 *euro*/gab. pārdošanu partnerim ar piegādi uz adresi /adrese/, pārvadātājs – SIA /Nosaukums N/ ar transportlīdzekli VR 649 (vadītājs – /pers. P/); samaksas noteikumi – priekšapmaksa faktūra-rēķins Nr.01.06.01.2016. no 2016.gada 6.janvāra par 5499 *euro*; preces izsniedzējs – /pers. R/; saņēmējs – /pers. C/; 3) SIA /Nosaukums N/ 2015.gada 10.decembra maršruta lapu transportlīdzeklim ar valsts reģistrācijas numuru (turpmāk – v/n) /reģistrācijas numurs/, kurā norādīts: vadītājs – /pers. R/; datums – 2015.gada 10.decembris; maršruts – Bliska – /pagasta nosaukums/ – Bliska; laiks no 8.00 līdz 17.00; attālums 660 km; iemesls piegāde 1/2 pēc NPS 15053; 4) SIA /Nosaukums N/ 2015.gada 14.decembra maršruta lapu transportlīdzeklim ar v/n /reģistrācijas numurs/ (minētais transportlīdzeklis ir kravas transporta furgons, kas ir /pers. P/ īpašumā no 2012.gada 24.janvāra, kurā norādīts: vadītājs – /pers. R/; datums – 2015.gada 14.decembris; maršruts – Bliska – /pagasta nosaukums/ – Bliska; laiks no 8.00 līdz 17.00; attālums 660 km; iemesls piegāde 2/2 pēc NPS 15053; 5) SIA /Nosaukums N/ 2016.gada 29.janvāra maršruta lapu transportlīdzeklim ar v/n /reģistrācijas numurs/, kurā norādīts: vadītājs – /pers. P/; datums – 2016.gada 29.janvāris; maršruts – Bliska – /pagasta nosaukums/ – Bliska; laiks no 8.00 līdz 17.00; attālums 660 km; iemesls piegāde 1/2 pēc NPS 16005; 6) SIA /Nosaukums N/ 2016.gada 4.februāra maršruta lapu transportlīdzeklim ar v/n /reģistrācijas numurs/, kurā norādīts: vadītājs – /pers. P/; datums – 2016.gada 4.februāris; maršruts – Bliska – /pagasta nosaukums/ – Bliska; laiks – no 8.00 līdz 17.00; attālums – 660 km; iemesls – piegāde 2/2 pēc NPS 16005.

Lietā esošais partnera 2016.gada 15.februāra vārdā noformētais akts Nr.1 apliecina, ka partneris laika periodā no 2016.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 15.februārim izgatavojis 28 bišu stropus.

Citu pierādījumu par bišu stropu, tostarp par pašizgatavotu, pieņemšanu uzskaitē 2016.gadā un par to tālāku realizāciju nav, kā arī partnera grāmatvedības uzskaites reģistros šādi ieraksti nav konstatēti.

No lietas materiāliem konstatējams, ka partneris 27 bišu stropus (krāsoti, komplektā) par cenu 150 *euro*/gab. ar 2016.gada 22.februārī noformētu nodokļa rēķinu Nr.KA-P.3 ir pārdevis SIA /Nosaukums O/.

Partnera inventarizācijas aktā kontā 2130 „bišu stropi EUR" uz 2016.gada 31.decembri uzrādīts bišu stropu atlikums 100 gab. 9090 *euro* kopējā vērtībā; arī konta 2130 pārskatā par periodu no 2016.gada 1.februāra līdz 2017.gada 31.martam ir uzrādīts atlikums gan uz perioda sākumu, gan beigām – 9090 *euro* kopējā vērtībā.

Tātad secināms, ka atbilstoši partnera grāmatvedības uzskaites datiem un /pers. C/ norādītajam, ka visas inventarizācijas tiek veiktas dabā, partnerim gan uz 2016.gada 31.decembri reāli atlikumā ir palikuši bišu stropi tādā vērtībā, kādā partneris to iegādājās no SIA /Nosaukums N/. Tas savukārt ir pretrunā /pers. C/ kā partnera amatpersonas paskaidrojumā dienestam norādītajam, ka uz 2016.gada beigām partnerim bišu stropu atlikumā nav.

Tātad tiesai ir pamats atzīt, ka strīdus darījums starp pieteicēju un partneri par bišu dravas pārdošanu nevarēja notikt, jo partnerim bišu stropu atlikums pēc strīdus darījuma ar pieteicēju nav samazinājies. Ja strīdus darījums būtu noticis un partneris 2016.gada 2.decembrī pieteicējai būtu pārdevis 101 stropu, tad, ņemot vērā konstatēto, ka 100 stropus partneris iegādājās, 28 stropus – izgatavoja, bet 27 stropus – pārdeva, uz 2016.gada 31.decembri bišu stropi atlikumā, ko uzrādīt grāmatvedības uzskaitē arī uz 2017.gada 31.martu, nevarētu būt.

[4.4.12.2] /pers. C/ kā partnera amatpersona paskaidrojumā dienestam norādījis, ka ieguldījis uzņēmumā savas 12 bišu saimes. Pieņemts darbā biškopis, un 2015.gadā sākts ražot bišu stropus, kā arī tie iepirkti. 2016.gadā sākts nodarboties ar bišu pavairošanu, māšu audzēšanu un atdaleņu veidošanu, kā rezultātā uz 2016.gada beigām tika izveidota 101 pilnvērtīga bišu saime.

LDC dienestam sniedzis informāciju, no kuras izriet, ka nekad agrāk, kā tikai 2017.gada 23.janvārī, datu bāzei nav ziņots, ka ganāmpulkā, kas 1998.gada 18.maijā reģistrēts uz /pers. C/ vārda, būtu bijušas bites.

Līdz ar to /pers. C/ norādītais attiecībā uz 12 bišu saimju piederību viņam kā fiziskai personai nav atzīstams par pierādītu.

[4.4.12.3] Auditā konstatēts, ka partnera grāmatvedības uzskaites reģistros konta pārskatā kontā 2230 „Bišu saimes" atlikums uz 2016.gada 1.decembri ir 25 *euro*, kas atbilst darījuma ar SIA „Dravnieks.lv" vērtībai, kredīta apgrozījums ir 25 *euro*, atlikums uz 2016.gada 31.decembri ir 0 *euro*.

Dokumentāri pierādījumi tam, ka laika periodā no 2016.gada 18.jūnija līdz 1.decembrim partneris būtu izveidojis un pieņēmis uzskaitē 101 bišu saimi, lietā nav konstatējami.

Arī sniedzot atbildes uz dienesta jautājumiem, /pers. C/ kā partnera amatpersona nav norādījis, kuros datumos un cik

stropos 2016.gadā tika ievietotas bišu saimes.

Izvērtējot konstatēto kopsakarā ar iegūtiem pierādījumiem no SIA „Dravnieks.lv", tiesai nav apšaubījusi to, ka partneris ir iegādājies piecas bišu mātes no minētās komercsabiedrības, taču tiesai nav bijis pamata izdarīt secinājumu, ka partnera īpašumā uz strīdus darījuma brīdi bija vairāk bišu.

[4.4.12.4] Ņemot vērā /pers. J/ sniegto liecību saturu kopsakarā un to izvērtējumu spriedumā, kā arī vērtējot tās kopā ar partnera grāmatvedības uzskaites dokumentos norādīto informāciju, tiesa arī /pers. J/ sniegtās liecības tiesas sēdē attiecībā par bišu pavairošanu un saimju veidošanu, turklāt tieši partnerim, ir vērtējusi kritiski.

Tiesa atzinusi, ka /pers. J/ sniegtās ziņas ir pārāk vispārīgas un nekonkrētas, lai, ņemot vērā pārējos lietā iegūtos pierādījumus, tās varētu atzīt par tādām, kas uz strīdus darījuma noformēšanas brīdi apliecina 101 bišu saimes piederību partnerim.

[4.4.12.5] Papildus tiesa ņēmusi vērā, ka atbilstoši LAD sniegtajai informācijai laika periodā no 2015.gada līdz 2017.gada aprīlim partneris valsts atbalsta pasākumam „Atbalsts biškopības nozarei" saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 17.decembra noteikumiem Nr.1524 „Noteikumi par valsts atbalstu lauksaimniecībai" nav pieteicies un partnera saimniecībā laika periodā no 2016.gada līdz 2017.gada aprīlim pārbaude uz vietas nav veikta. Savukārt LDC atbilstoši tā atbildes vēstulē norādītajam neveic bišu ganāmpulku apsekošanu dabā.

[4.4.12.6] Ņemot vērā lietā konstatēto apstākļu kopumu un to izvērtējumu, tiesa atzinusi, ka informācijas reģistrēšana LDC pati par sevi neliecina ne par bišu piederību kādai personai, ne par faktiski notikušu darījumu.

[4.4.12.7] Ņemot vērā minēto, tiesai ir apšaubījusi, ka partnerim uz strīdus darījuma brīdi īpašumā bija 101 bišu saime.

[4.4.13] /pers. G/ (pieteicējas un partnera grāmatvede strīdus periodā) paskaidrojumā dienestam citastarp norādījusi, ka viņa par strīdus darījumiem zina no dokumentiem, kurus viņa parakstīja partnera vārdā un kurus sagatavoja /pers. C/. /pers. G/ norādījusi, ka nezina, kurās adresēs un vai notika bišu dravas transportēšana; facēlijas sēkla netika transportēta, bet tā atradās adresē /adrese/, par kuras izmantošanu pieteicējai ar partneri bija vienošanās, līdz brīdim, kad sēkla tiks izsēta; sēkla tika svērta uz svariem, kuri atradās uz vietas. /pers. G/ zina, ka tika pārdots jau uzstādīts žogs, tāpēc tas pārvietots un transportēts netika; /pers. G/ ir redzējusi žogu un rezerves metāla stabus.

/pers. H/ (partnera darbiniece strīdus periodā) paskaidrojumā dienestam norādījusi, ka viņa pie īpašnieka maiņas parakstīja nodošanas un pieņemšanas aktu, ko sagatavoja /pers. C/. Bišu saimes pēc skaita atbilst pieņemšanas un nodošanas aktā norādītajam, tās atrodas /Nosaukums A/. Bites tika nodotas stropos, tās 2016.gada 2.decembrī saņēma /pers. C/; transportēja /pers. C/ ar *Toyota Hilux*.

Tiesai sniegtajās liecībās minētās personas norādīja tos pašus apstākļus, ko norādīja dienestam sniegtajos paskaidrojumos.

/pers. G/, sniedzot liecības par bišu dravas pārdošanas darījumu, precizēja, ka, iespējams, rēķinu par bišu dravas pārdošanu sagatavoja /pers. C/, bet /pers. G/ parakstīja. Bišu dravas nodošanā un pieņemšanā viņa neesot piedalījusies un no pieteicējas puses rēķinu neesot parakstījusi. Ja rēķinu tomēr izrakstījusi /pers. G/, tas izrakstīts, pamatojoties uz /pers. C/ teikto.

Par facēlijas sēklas pārdošanas darījumu /pers. G/ liecināja, ka šajā darījumā viņa no vienas puses iegrāmatojusi, no otras – partnera puses – izrakstījusi rēķinu. Arī nodošanas un pieņemšanas aktu parakstījusi un darījuma dienā bijusi /adrese/, un redzējusi, kur facēlijas sēklas glabājas. Atbildot uz jautājumu par pārliecināšanos par sēklas daudzumu, lieciniece liecināja, ka facēlijas sēklas daudzums noteikts, sverot kvadrātmetrus un tad aprēķinot. Facēliju sēkla bijusi 15 cm biezumā.

Par žoga pārdošanas darījumu /pers. G/ liecināja, ka izrakstījusi rēķinu un bijusi klāt, kad /pers. C/ žogu mērījis. Žoga novērtēšanā un cenas noteikšanā /pers. G/ dalību nav ņēmusi. Žogs sastāvējis no koka stabiem un metāla žoga, tas bijis vienā gabalā 1400 m garumā, jo tā bija rakstīts pavadzīmē. Žogs atrodas ZS /Nosaukums A/ teritorijā. Lieciniece braukusi skatīties žogu, jo gada beigās vajadzējis uzņemt datus inventarizācijai.

Atbildot uz jautājumu, vai /pers. G/, staigājot pa teritoriju, redzējusi lauksaimniecības žogus, viņa atbildēja noliedzoši. Līdz ar to /pers. G/ paskaidrojumi un liecības ir pretrunīgi, viņai gan sniedzot ziņas, ka žogu viņa ir redzējusi, gan arī – ka nav redzējusi.

Tiesas sēdē, liecinot par bišu dravas pārdošanas darījumu, /pers. H/ norādīja, ka cenas noteikšanā /pers. H/ dalību nav ņēmusi. Nodošanas un pieņemšanas aktu viņa parakstījusi, tajā neiedziļinoties. Par to, cik bišu saimes un stropi strīdus darījumā pieteicējai tika pārdoti, /pers. H/ pārliecinājusies, tos saskaitot. Pēc liecinieces domām stropi atradās vienā vietā – /adrese A/.

Izvērtējot /pers. H/ sniegtās atbildes kopsakarā ar dienesta uzdoto jautājumu saturu, tiesa atzinusi, ka /pers. H/ nav sniegusi dienestam konkrētas atbildes uz jautājumiem par to, kādā adresē tika parakstīts nodošanas un pieņemšanas akts, kādas darbības viņa veica un kā notika bišu saimes pārvietošanas (izsniegšanas) process.

/pers. H/ arī nav nosaukusi adresi, no kuras bišu saimes tika transportētas uz /adrese A/. Personai, kura faktiski piedalījusies darījuma norisē, nevajadzētu būt grūtībām atbildēt uz šiem jautājumiem.

Tiesa apšaubījusi, ka /pers. H/, parakstot nodošanas un pieņemšanas aktu, bišu stropus būtu pārskaitījusi, ja viņa precīzi nezina, vai visi stropi atradās vienā adresē.

Turklāt no /pers. H/ liecībām saprotams, ka par bišu esamību stropos viņa nepārliecinājās. Par liecinieces darbību formālo raksturu liecina arī tas, ka /pers. H/, sniedzot liecības, nenosauca konkrētas adreses, kurās viņa veica savus darba pienākumus, sniegto informāciju precizējot tikai pēc pieteicējas uzdotajiem jautājumiem.

/pers. H/ paskaidrojumā dienestam norādītais par preču transportēšanu ar *Toyota Hilux* ir pretrunā informācijai strīdus

rēķinā par bišu dravu. /pers. H/ precizēto tiesas sēdē, ka šī informācija norādīta par bišu stropu transportēšanu citā periodā, vasarā, nevis decembrī, kad tika parakstīts pieņemšanas un nodošanas akts, tiesai ir vērtējusi kritiski, jo dienests jautājumu par transportēšanu personai ir uzdevis, secīgi jautājot par strīdus darījumu. Tādējādi /pers. H/ sniegtā informācija par bišu transportēšanu atšķiras no strīdus rēķinā norādītās informācijas par to, ka preces pieteicējai pārdotas bez pārvietošanas, kas no vienas puses liek tiesai izdarīt secinājumu, ka darījums nav noticis tā, kā par to noformēts dokuments, bet no otras puses – apstiprina to, ka /pers. H/ tikai parakstījusi nodošanas un pieņemšanas aktu, un neko citu par strīdus darījumu nezina.

/pers. J/ (partnera biškopis, kas atbilstoši /pers. C/ paskaidrojumiem un /pers. G/ liecībām pieteicējai sniedza biškopības pakalpojumus) paskaidrojumā dienestam cita starpā norādījis, ka no 2015.gada 2.novembra viņš ir partnera biškopis; darbu viņam piedāvājis /pers. C/. Par konkrēti veiktajiem darbiem un adresi, kādā darbi tika veikti 2016.gadā un 2017.gada janvārī un februārī, /pers. J/ norādīja, ka ziemas mēnešos darba vieta bija /adrese/, bet vasarā – pie bišu saimēm, darbos, kas saistīti ar bišu saimju paplašināšanu, dalīšanu, bišu māšu audzēšanu, slimību profilaksi un dzīvnieku labturības noteikumu ievērošanu. Amatu apvienošanas kārtībā citās komercsabiedrībās minētajā laika posmā /pers. J/ nav darbu veicis. Uz lūgumu aprakstīt darbības, kurā datumā un kādā veidā /pers. J/ uzstādīja bišu dravas 101 saimi adresē /adrese A/ un vai darba pienākumus pildīja viens pats, /pers. J/ norādījis, ka saimju uzstādīšanai palīdzību saņēmis no /pers. C/. Uz lūgumu norādīt, kura persona, kurā datumā un ar kādu transportu, no kādas adreses veica 101 bišu saimju transportēšanu uz /adrese A/, /pers. J/ atbildējis, ka pārvietošanu veica /pers. C/ ar *Toyota Hilux* ar piekabi. Adresē /adrese F/ bišu saimes atradās īslaicīgi, jauno saimju stiprināšanai un slimību profilaksei 2016. un 2017.gadā /pers. J/ īpašumā bija piecas bišu saimes, kuras 2016.gadā tika nodotas partnera īpašumā.

Izvērtējot strīdus darījumos iesaistīto personu /pers. G/, /pers. H/ un /pers. J/ paskaidrojumus kopsakarā ar viņu sniegtajām liecībām tiesas sēdē, tiesa secinājusi, ka pieteicējas un partneres starpā pastāv tik liela saistība, ka šo abu komersantu darbība un/vai darbinieku nodarbināšana tajās ir praktiski nenodalāma; situāciju pie abiem komersantiem pārzina, regulē, norādījumus (gan attiecībā uz veicamajām darbībām, gan attiecībā uz dokumentu noformēšanu un datu reģistrēšanu grāmatvedībā) dod un konkrētajā gadījumā arī strīdus darījumus pamatojošos rēķinus un nodošanas un pieņemšanas aktus ir sastādījis vienpersoniski /pers. C/. Darbinieki ir tikai /pers. C/ norādījumu izpildītāji, kam nekāda precīza informācija un/vai informācijas avoti attiecībā uz pieteicējas reālu saimnieciskās darbības veikšanu nav zināmi.

Lai arī /pers. G/ un /pers. H/, sniedzot liecības, apliecināja dokumentos norādīto informāciju, tiesa vērtējusi, ka minētās personas faktiski ir apliecinājušas tikai darījumu dokumentālo noformējumu, nevis strīdus darījumu reālu norisi. No lietā iegūtajiem pierādījumiem to kopsakarā tiesa secinājusi, ka abas minētās personas darījumiem, par kuriem noformēti strīdus darījumi, piesaistītas formāli, un viņu dalība tajos aprobežojoties ar /pers. C/ sagatavoto dokumentu parakstīšanu.

Tiesa kritiski vērtējusi /pers. H/ norādīto, ka viņa, parakstot pieņemšanas un nodošanas aktu, saskaitot arī bišu saimes, pārliecinājusies par to daudzumu. Tiesa ņēmusi vērā, ka darījums noformēts 2016.gada decembrī, bet atbilstoši /pers. C/ sniegtajiem paskaidrojumiem bišu stropus aukstā laikā atvērt nevar. Tātad arī /pers. H/ par rēķinos un nodošanas un pieņemšanas aktā norādītā darījuma priekšmeta faktisko esamību dabā faktiski pārliecināties nevarēja.

Savukārt no /pers. G/ sniegtās liecības tiesas sēdē nav saprotams, kāda metode izmantota, lai facēlijas sēklas nodošanas un pieņemšanas procesā noteiktu pieteicējai pārdodamās sēklas daudzumu. Tiesa ņēmusi vērā, ka paskaidrojumā dienestam /pers. G/ norādījusi vien to, ka prece tikusi svērta ar svariem, nepiebilstot, ka papildus svēršanai veikti arī kaut kādi mērījumi un aprēķini.

No /pers. H/ sniegtās atbildes uz jautājumu, vai viņai ir zināms, ar ko pieteicēja nodarbojās 2016. un 2017.gadā bez lopkopības, tiesa secinājusi, ka /pers. H/ nav zināms par pieteicējas nodarbošanos 2016. – 2017.gadā, jo viņa uz šo jautājumu nevar atbildēt, jo tajā laikā tur nav strādājusi. Tātad /pers. H/ nevar liecināt par pieteicējas nodarbošanos ar biškopību pēc strīdus darījuma noformēšanas.

No /pers. J/ sniegtajiem paskaidrojumiem, tos izvērtējot kopsakarā ar liecībām, tiesa secinājusi, ka /pers. J/ nav zināms bišu dravas pārdošanas fakts pieteicējai, kā arī tas, ka biškopības pakalpojumus pēc 2016.gada 2.decembra viņš sniedzis tieši pieteicējai. /pers. J/ darījis to, ko licis /pers. C/. /pers. J/ nav iedziļinājies faktā un nav noskaidrojis to, kura komersanta labā viņš faktiski strādā. /pers. J/ arī, atbildot tiesai uz jautājumu, vai viņam zināms, cik bišu saimes bija pieteicējai 2016. un 2017.gadā, liecināja: „To es nezinu. Zinu, ka bites pieder /pers. C/".

Tiesa, izvērtējot /pers. J/ liecību saturu, secinājusi, ka lieciniekam nav bijis svarīgi, ko – pieteicēju vai partneri – /pers. C/ katrā konkrētā gadījumā pārstāv.

Tādēļ /pers. J/ liecības neapliecina bišu piederību ne partnerim, ne pieteicējai, ne arī darījumus, par kuriem noformēti strīdus rēķini.

Par žoga un bišu dravas ar bitēm atrašanās vietu īpašumā /adrese A/ no /pers. J/ lietā ir iegūtas pretrunīgas liecības.

Tikai pēc tiesas sēdē pieteicējas uzdotā jautājuma /pers. J/ apstiprināja, ka ziemā bites ir teritorijā, kurā atrodas žogs.

Vērtējot /pers. H/ un /pers. G/ sniegto paskaidrojumu un liecību ticamību, tiesa ņēmusi vērā, ka minētās personas liecību sniegšanas laikā ir saistītas – attiecīgi ar partneri un/vai pieteicēju, kuru amatpersona ir /pers. C/, kurš izskatāmajā lietā ir ieinteresēta persona. Tādēļ arī nav izslēgta /pers. H/ un /pers. G/ atsevišķu liecību saskaņošana ar /pers. C/. Līdz ar to augstāka ticamība piešķirama agrāk sniegtajai šo personu informācijai.

Vērtējot /pers. J/ liecības, tiesa arī ņēmusi vērā, ka, sniedzot liecības tiesai, /pers. J/ paplašinājis savos paskaidrojumos dienestam sniegtos paskaidrojumus. Šādu personas rīcību tiesa izskaidrojusi ar /pers. C/ un /pers. J/ saistību un to, ka /pers. J/ kā persona, kura ir materiāli atkarīga no /pers. C/, nav ieinteresēta lietā sniegt tādu informāciju, kas var kaitēt pieteicējai vai partnerim.

No /pers. J/ sniegtā paskaidrojuma dienestam tiesa secinājusi, ka ziemas mēnešos viņa darba vieta bijusi tikai adresē /adrese/. Tas ir pretrunā pieteicējas skaidrotajam, ka adresē /adrese A/ /pers. J/ pieteicējai partnera vārdā sniedza biškopja pakalpojumus, un rēķinos, kas izsniegti saskaņā ar līgumu ar partneri par biškopības pakalpojumu sniegšanu pieteicējai adresē /adrese A/ par 2017.gada janvāri un februāri esošajai informācijai, saskaņā ar kuru partneris pieteicējai sniedzis biškopības pakalpojumus cita starpā arī janvārī un februārī, katrā mēnesī 22 dienas.

Papildus tiesa norādījusi, ka atbilstoši līguma, kas 2017.gada 2.janvārī noformēts starp pieteicēju un partneri par biškopja un ar to saistīto pakalpojumu sniegšanu, 1.2.apakšpunktā noteiktajam pieteicējai sniedzamā biškopības pakalpojuma sniegšanas adrese ir /adrese A/ un citas saistošās, kurās attiecīgajā brīdī atrodas bišu drava vai tās daļa. Minētā līguma 6.2.apakšpunktā noteikts, ka līguma noteikumi var tikt mainīti pēc abu pušu rakstiskas vienošanās, kas pēc tās parakstīšanas kļūst par šī līguma neatņemamu sastāvdaļu. Tā kā rakstveida vienošanās par līguma noteikumu izmaiņām lietā nav iesniegtas, tiesai nav iemesla uzskatīt, ka /pers. J/ pakalpojumus pieteicējai būtu varējis sniegt kādā citā vietā, nevis adresē /adrese A/.

Ņemot vērā lietā konstatētos apstākļus kopsakarā, tiesa gan līgumu par biškopja un ar to saistīto pakalpojumu sniegšanu, gan pamatojoties uz šo līgumu noformētos rēķinus kā pierādījumus lietā ir vērtējusi kritiski.

[4.4.14] /pers. C/ paskaidrojumā dienestam norādījis, ka visi darījumi starp pieteicēju un partneri ir savstarpēji izdevīgi.

Tā kā komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība, kuru komersants veic peļņas gūšanas nolūkā, tad komersantam atsavināšanas darījumā pats būtiskākais faktors ir finansiālais ieguvums.

Attiecībā uz samaksu pēc strīdus rēķiniem tiesa norādījusi turpmāko.

[4.4.14.1] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējai uz 2017.gada 8.augustu ir ievērojams nodokļu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu parāds budžetam, un no minētā tiesa secinājusi, ka pieteicējai nepietiekami naudas līdzekļi ir bijuši jau ilgstoši.

Tiesas sēdē pieteicējas un partnera grāmatvede /pers. G/, atbildot uz jautājumu par pieteicējas spēju norēķināties ar partneri, liecināja, ka uzņēmumā par visu atbildējis /vārds/, viņš arī noteicis to, var vai nevar notikt darījums. Liecinieces ieskatā viņš domājis, ka varēs norēķināties.

Tiesa vērtējusi, ka šādos apstākļos tik apjomīgu darījumu (darījumu kopsumma 104 544 *euro*) slēgšana 2016.gada decembrī bez objektīviem pierādījumiem par to, ka komersantam bija pieejami pietiekami naudas līdzekļi, lai norēķinātos par precēm, un par ko būtu jāzina uzņēmuma grāmatvedei, liecina par komersanta nevērīgu vieglprātību vai apzinātu rīcību, aiz kura slēpjas negodprātīgi nodomi. Tas rada pamatotu iemeslu apšaubīt noformēto darījumu komerciālo realitāti.

Ņemot vērā pieteicējas un partnera savstarpējo saistību, partnerim pieteicējas finansiālais stāvoklis nevarēja nebūt zināms.

[4.4.14.2] Lietā nav strīda par faktu, ka līdz audita uzsākšanai pieteicēja samaksu partnerim par precēm nebija veikusi.

Lai arī nodokļa rēķina apmaksas fakts pats par sevi nav šķērslis tam, lai PVN maksātājs varētu nodokļa rēķinā norādīto PVN iekļaut nodokļu deklarācijas priekšnodoklī, ilgstoša nenorēķināšanās par darījumiem vai garu samaksas termiņu noteikšana darījumos starp šādām personām var būt pamats šaubām par noformēto darījumu īstumu.

Savu novērtējumu pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, kas atbilstoši pieteicējas norādītajam apliecina daļēju strīdus rēķinu apmaksu, dienests ir sniedzis pārsūdzētajā lēmumā (*sk. pārsūdzētā lēmuma 14.-15.lapu*). Tiesai, novērtējot ziņas par strīdus rēķinu apmaksu, lietā ir pamats kritiski vērtēt arī to, ka vienošanās par termiņa pagarināšanu apmaksai par strīdus darījumiem ar partneri ir noformēta tikai pēc audita nobeiguma sarunas, t.i., pēc tam, kad pieteicējai kļuva zināmi dienesta iebildumi. Tas tiesas ieskatā vēlreiz apliecina to, ka pieteicēja ar partneri laikus norēķinājusies nebija, bet partnerim šis fakts bija mazsvarīgs, neraugoties uz to, ka viena strīdus rēķina 48 884 *euro* vērtībā apmaksas termiņš bija iestājies 2017.gada 30.aprīlī, otra – 30 250 *euro* vērtībā – 2017.gada 30.maijā, bet trešā – 25 410 *euro* vērtībā – 2017.gada 30.jūnijā. Turklāt atbilstoši pieteicējas norādītajam uz jaunās vienošanās sagatavošanas brīdi pieteicējas parāds, kas pēc strīdus rēķiniem kopā ir 104 544 *euro*, samazinātos tikai par 4830,50 *euro*, turklāt tikai gadījumā, ja pieteicēja ar pierādījumiem būtu apliecinājusi, kāpēc pieteicējas vārdā /pers. U/ ir norēķinājusies ar SIA /Nosaukums T/ partnera vietā.

Lietā nav iegūti pierādījumi, kas liecinātu, ka pieteicējas nespēju norēķināties ar partneri termiņos būtu ietekmējuši iepriekš neplānoti ārkārtas apstākļi.

Samaksas veikšanu partnerim pēc strīdus rēķiniem pieteicēja lietā nav pierādījusi.

Par vienošanās formālu noformēšanu arī liecina skaitliski kļūdainā norāde vienošanās dokumentā attiecībā par neapmaksāto rēķinu kopsummu.

[4.4.15] Tiesa norādījusi, ka viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins, tiek izmantoti ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atziņām, lai nodokļu maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitījuma tiesības.

Tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu. Tiesības atskaitīt priekšnodokli tiek atzītas arī tad, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no sabiedrības pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas, proti, šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību kopumā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 8.februāra sprieduma lietā Nr.C-435/05 23.punktu un 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr.C-29/08 57. un 58.punktu*). Tādējādi ir nepieciešams, lai PVN ir samaksāts par tādām precēm, kas patiešām vajadzīgas pieteicējas saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu

nodrošināšanai. Turklāt jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamajiem darījumiem (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 31.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-335/2014 13.punktu, 2012.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-523/2012 9.punktu, 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 8.punktu, 2014.gada 30.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-0197/14 9.punktu un 2016.gada 14.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-92/2016 7.punktu*).

[4.4.15.1] Lietā konstatētajos apstākļos, ievērojot tostarp to, ka atbilstoši /pers. G/ sniegtajām liecībām lietā ziņas, kādas ierakstīt grāmatvedības reģistros, grāmatvedei devusi izskatāmajā lietā ieinteresēta persona /pers. C/, tiesa nav piešķīrusi ticamību lietas izskatīšanas gaitā pēc tiesas iniciatīvas pieteicējas papildu iesniegtajos pierādījumos – krājumu uzskaites un inventarizācijas aktos – norādītajai informācijai.

Sniedzot liecības par medus atlikumu 2017.gada beigās, /pers. G/ norādīja pieteicējas iespējamo medus atlikuma daudzumu, taču no viņas sniegtajām liecībām saprotams, ka /pers. G/ nezina tā uzglabāšanas vietu.

Būtu neloģiski, ka, veicot inventarizāciju dabā, par kādu preču, izejvielu, materiālu un krājumu atlikumu persona dabā pārliecinās, bet par kādu – nē. Līdz ar to ir apšaubāms, ka inventarizācija uz gada beigām ir veikta, /pers. G/ pārliecinoties par preču, izejvielu, materiālu un krājumu faktisko esamību dabā.

/pers. G/, sniedzot tiesai liecības, nevarēja pateikt laiku, kad viņa ir redzējusi bišu stropus un kādi ir faktiskie facēlijas sēklas atlikumi, norādot, ka grāmatvedībā nav informācija par to, vai gada laikā tika paņemta sēkla un izsēta. Grāmatvedībā atlikumi tiek uzskaitīti vienreiz gadā.

Konstatētais kopsakarā ar /pers. C/ norādīto, ka grāmatvede bites, bišu vasku un ziedputekšņus nav redzējusi, viņa ir redzējusi tikai dokumentus, kā arī kopā ar pārējiem lietas apstākļiem tiesai ir radījis šaubas par pieteicējas iesniegtajos inventarizācijas aktos uz 2017.gada 31.decembri norādīto ziņu ticamību un atbildību faktiskajai situācijai.

Arī pieteicējas iesniegtajā dokumentā „Krājumu (facēlijas sēklas) uzskaite par 2007.gadu" norādītās ziņas ir apšaubāmas, jo, atbilstoši /pers. G/ sniegtajai liecībai šādu uzskaiti kārtojis pats /pers. C/. Savukārt /pers. C/ tiesas sēdē uz tiesas jautājumu, vai kādi žurnāli tika apskatīti, lai šādus dokumentus sagatavotu, tiesai norādīja, ka viņš visu atceras, tāpēc neko nepieraksta, viņš piezvanījis grāmatvedei un pateicis, ka izsējis konkrētus kilogramus, un viņa to pierakstījusi.

Tā kā atbilstoši /pers. G/ sniegtajām liecībām kustības uzskaite pa gadu grāmatvedībā nenotiek, nav zināms sagatavotā dokumentā iekļauto ziņu avots.

Citus pierādījumus, kas liecinātu par strīdus rēķinos norādīto preču izmantošanu pieteicējas reālā saimnieciskā darbībā, pieteicēja nav iesniegusi.

[4.4.15.2] Pamatojot facēlijas sēklas izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā, pieteicēja norādījusi tiesai, ka daļa ar strīdus rēķinu iegādātā facēlijas sēkla 2017.gadā iesēta ar mērķi iegūt bitēm nektāraugu; sēšanu pieteicējas laukos veikusi ZS /Nosaukums U/. Tiesai iesniegts pieteicējas 2017.gada 1.marta līgums ar ZS /Nosaukums U/ (turpmāk – Līgums).

Saskaņā ar Līgumu ZS /Nosaukums U/ kā izpildītājs apņemas bez atlīdzības, saviem spēkiem un saviem darba rīkiem pieteicējas kā pasūtītājas norādītajos nekustamajos īpašumos /pagasta nosaukums/ veikt zemes apstrādi biškopības augu (facēlijas un citu, ja tādi būs) audzēšanai; aršanu, kultivēšanu, sēšanu, ražas novākšanu, ja tāda nepieciešama (..), sējumus (facēlija) no 11.hektāra ieskaitot izpildītāja, iesniedzot LAD uz sava vārda un saņemot visus maksājumus par šiem sējumiem (Līguma 1.1. un 1.1.2.apakšpunkts). Lietā iesniegti arī 2017.gada 30.jūnija un 2018.gada 15.jūlija darbu izpildes akti.

Izvērtējot Līgumu un iesniegtos darbu izpildes aktus, tiesa tos vērtējusi kritiski. Pieteicējas grāmatvede /pers. G/ tiesas sēdē apliecināja, ka viņai nav nekas zināms par pieteicējas darījumiem ar ZS /Nosaukums U/. Savukārt /pers. C/ tiesas sēdē attiecībā uz sadarbību ar ZS /Nosaukums U/ sākotnēji norādīja, ka līgums nav bijis noslēgts, bijusi mutiska vienošanās. Paskaidroja, ka ZS /Nosaukums U/ iesēja sēklu, bet samaksa bijusi LAD maksājums ZS /Nosaukums U/ par to, ka viņi pieteicējas īpašumā deklarē sēklu.

Tādējādi tiesa konstatējusi, ka atbilstoši liecinieka sniegtajām ziņām rakstveida līgums pieteicējai ar ZS /Nosaukums U/ nav bijis noslēgts. Šī iemesla dēļ tiesa kritiski vērtējusi arī ZS /Nosaukums U/ īpašnieka /pers. M/ sniegtās liecības tiesai, kuras apstiprina Līguma noslēgšanu 2017.gada 1.martā ar pieteicēju, kā arī darbu izpildes aktu parakstīšanu.

Tiesa arī apšaubījusi pašu faktu, kas pamatots ar Līgumu. Proti, ZS /Nosaukums U/ īpašnieks /pers. M/ tiesai, sniedzot liecības, attiecībā uz veikto darbu apjomu saskaņā ar vienošanos norādīja, ka ZS /Nosaukums U/ apstrādājusi zemi, uzarusi, kultivējusi, bet novāca pieteicēja. Precizēja, ka 2018.gadā ZS /Nosaukums U/ facēliju vienīgi iesējusi.

No /pers. M/ liecinātā tiesa secinājusi, ka ZS /Nosaukums U/ dalība lauku apsaimniekošanā noslēdzās ar facēlijas sēklu iesēšanu. /pers. C/, sniedzot tiesai paskaidrojumus, savukārt norādījis, ka 2018.gada sezonā ZS /Nosaukums U/ facēlijas sējumus 2018.gada rudenī arī ieara zemē. /pers. C/ arī norādījis: „(..) šo darbu veica ZS /Nosaukums U/, kas deklarēja LAD. Viņiem prasīja, cik viņi ir apstrādājuši, cik facēlijas ir novāktas, atkarībā no tā, vai sēklas ir vai nav (..)".

Tātad /pers. C/ un /pers. M/ sniegtajās ziņās ir savstarpējas pretrunas.

Tā kā atbilstoši /pers. C/ paskaidrotajam un /pers. M/ sniegtajām liecībām lietā citi darījumi starp pieteicēju un ZS /Nosaukums U/ nav bijuši, tiesa ir apšaubījusi, ka abi darījuma dalībnieki šāda vienreizēja Līguma noformēšanas apstākļus nepilnu divu gadu laikā līdz liecību sniegšanai ir paguvuši aizmirst.

Tiesa arī norādījusi, ka no liecinieka /pers. M/ sniegtajām liecībām lietā kopsakarā izriet, ka par to, ar ko ZS /Nosaukums U/ slēdz līgumu, viņš uzzinājis no līguma teksta, un viņam faktiski nav svarīgi, ar kādu personu Līgums noformēts.

Tiesa arī ņēmusi vērā liecinieka /pers. M/ norādīto, ka /pers. C/ sējas materiālu ZS /Nosaukums U/ darbiniekam – traktoristam – pievedis klāt pats. Līdz ar to tiesa secinājusi, ka ZS /Nosaukums U/ nevar būt zināms, kur un no kā facēlijas sēklu sēšanai /pers. C/ ir ieguvis.

Lietā iegūtie pierādījumi liek kritiski vērtēt Līgumu starp ZS /Nosaukums U/ un pieteicēju, kā arī nepierāda to, ka ZS /Nosaukums U/ LAD atbalstam pieteiktās facēliju sējumu platības apsējusi ar pieteicējai piederošu facēlijas sēklu. LAD sniegtā informācija par ZS /Nosaukums U/ atbalstam deklarētajiem facēlijas sējumiem apliecina vienīgi to, ka ZS /Nosaukums U/ konkrētos laukus atbalstam ir pieteikusi kā pašas apsaimniekotus, bet nedod pamatu uzskatīt par pierādītu facēlijas sēklas piederību pieteicējai.

Lietā konstatētais attiecībā uz Līgumu un saistībā ar to sniegtie paskaidrojumi un liecības ilustratīvi dod tiesai pamatu uzskatīt, ka gan dienests, gan tiesa arī par strīdus darījumu patiesajiem apstākļiem tiek maldināti.

Izvērtējot /pers. M/ liecību un /pers. C/ sniegto paskaidrojumu saturu, tiesa arī atzinusi, ka lietā nekas neliecina par to, ka par sēklas izsniegšanu pieteicēja ZS /Nosaukums U/ būtu noformējusi kādus dokumentus. Līdz ar to tiesai nav iespējams pārliecināties par pieteicējas iesniegtajā krājumu uzskaitē norādīto datu patiesumu.

Šo apstākli vērtējot kopā ar iepriekš veikto pierādījumu vērtējumu, tiesa atzinusi, ka lietā nav iegūti ticami pierādījumi tam, ka pieteicējai bijusi facēlijas sēkla, ko 2017.gada pavasarī nodot ZS /Nosaukums U/ facēlijas sējumu veidošanai.

Lietā nav iegūti ticami pierādījumi par to, ka strīdus rēķinos norādītās preces pieteicēja būtu iegādājusies ar mērķi izmantot savā saimnieciskajā darbībā un ka tās savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai arī izmantotu.

[4.4.16] Tā kā ar strīdus rēķiniem noformētie darījumi ir apstrīdēti nevis tikai dēļ darījumu summām, bet ņemot vērā visu lietā iegūto pierādījumu, kuri liecina par noformēto darījumu mākslīgo raksturu, kopumu, pieteicējas apsvērums par strīdus darījumu cenu koriģēšanu, ko pieteicējas ieskatā bija jāveic dienestam, ir nepamatots.

[4.5] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka nenoliedzami cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir atzīts mērķis, un indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Eiropas Savienības tiesību normām (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 36.punktu*).

Atsaucoties uz 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahageben un David* 42.punktu, 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.C-285/11 *Bonik* 37.punktu un 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.C-643/11 LVK-56 59.punktu, Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz atskaitīšanu, ja ir konstatēts, ievērojot objektīvus elementus, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus kopsakarā, tiesa ir uzskatījusi, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši. Strīdus rēķini ir noformēti formāli, pieteicējas un partnera saskaņotu darbību rezultātā, ar mērķi iegūt fiskālas priekšrocības no budžeta atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Lietā konstatētie apstākļi kopsakarā objektīvi liecina par nodokļu krāpšanu. Ņemot vērā pieteicējas un partnera savstarpējo saistību, šādus darījumus nevar noformēt savādāk, kā vienīgi ar tiešu nodomu.

Tā kā priekšnodokli var atsaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem, tiesa, ievērojot spriedumā sniegto apstākļu novērtējumu, kā arī piekrītot pārsūdzētājā lēmumā ietvertajam faktiskajam un juridiskajam pamatojumam, atzinusi, ka pieteicējai par noformētajiem strīdus darījumiem ar partneri tiesības atskaitīt priekšnodokli ierobežotas pamatoti, kā arī pamatoti samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un noteikts pienākums samaksāt budžetā soda naudu.

[5] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 15.februāra spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus apsvērumus.

[5.1] /pers. C/ saimnieciskie lēmumi saistībā ar strīdus darījumiem veikti ar mērķi strukturēt biznesu.

Tiesa, vērtējot dokumentu noformējumu, nav ņēmusi vērā, ka darījumu partneriem nevarēja rasties strīds par mantas nodošanu, jo /pers. C/ vadīja abus uzņēmumus un saimnieciskie lēmumi pieņemti atbilstoši tā brīža situācijai, ko nav iespējams objektīvi novērtēt no malas. Tiesa grāmatvedības uzskaitē un darījumu noformējumā konstatēto trūkumu nozīmi nav vērtējusi kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem, tajā skaitā LDC sniegto informāciju par bišu saimju reģistrāciju un LAD sniegto informāciju par facēlijas audzēšanu.

[5.2] Pilnvaras pastāvēja jau darījumu veikšanas brīdī. 2014.gada 5.maija pilnvara /pers. G/ un 2014.gada 1.marta pilnvara /pers. H/ pēc nepieciešamības tika iesniegtas gan LAD, gan LDC, gan pašvaldībā un citās organizācijās. Minēto apstiprina, piemēram, LAD 2017.gada 1.jūnijā sniegtā informācija par to, ka ir veikta pilnvarotāju pārstāvēt pieteicēju un partneri.

[5.3] Lietā nav strīda, ka bišu saimes darījuma brīdi netika pārvietotas un atradās /adrese A/ un ka īpašums šajā adresē ar kopējo platību 76 ha ir reģistrēts uz /pers. C/ vārda, kas apliecina /pers. C/ tiesības rīkoties ar īpašumu pēc saviem ieskatiem.

Tiesa nav pamatojusi, kādi objektīvi pierādījumi ļauj apšaubīt, ka 2016.gadā partneris veica darbību šajā adresē, un nepamatoti ir apšaubījusi /pers. C/ saimnieciskos lēmumus par to, kā izmantot savu mantu.

/pers. C/ slēdz līgumus ar sevi, jo saimnieciskos lēmumus pieņem tieši viņš. Tas nozīmē, ka neatkarīgi no tā, vai līguma nosacījumi ir noformēti rakstveidā vai arī nesastādot dokumentu, nav iespējama strīda rašanās par līgumsaistību izpildi. Tiesa, vērtējot privāta satura dokumentus, nav pamatojusi, kā līgumu saturs un to izpilde ietekmē strīdus darījumu esamību. Tiesa nav ņēmusi vērā faktus, kas apliecina to, kura persona – pieteicēja vai partneris – rīkojās ar strīdus mantu un kura uzņēmuma grāmatvedībā tika uzrādīti saimnieciskās darbības izdevumi un no mantas lietošanas gūtie ieņēmumi.

Arī struktūrvienības nereģistrēšana nav pamats prezumēt, ka partneris darbību nav veicis adresē /adrese A/. Tikpat labi tad varētu apšaubīt arī citas partnera darbības vietas, jo, lai gan partneris lauksaimniecības darbības veikšanai un zemes apsaimniekošanai bija noslēdzis zemes nomas līgumus, kuri iesniegti partnera pieteikuma lietā Nr.A420153718, tomēr struktūrvienības attiecīgajās adresēs netika reģistrētas.

LAD neradās šaubas, ka tieši paziņojumos norādītā persona konkrētajā periodā tiesiski rīkojas ar deklarēto īpašumu.

To, kura persona un kādā periodā izmantoja /adrese A/, var identificēt pēc LAD kartēm. Turklāt tiesai šo informāciju lietā apstiprināja LAD. Saskaņā ar atbalsta iesniegumā deklarētajiem datiem LAD minēto zemes gabalu 2016.gadā deklarēja partneris, bet 2017.gadā – pieteicēja un ZS /Nosaukums U/.

Tiesa nav arī pamatojusi, kādi objektīvi pierādījumi ļauj apšaubīt LDC sniegto informāciju par bišu ganāmpulku piederību un atrašanās vietu. Atbilstoši LDC sniegtajai informācijai pieteicējas ganāmpulkā pēc stāvokļa uz 2017.gada 23.janvāri ir reģistrēta 101 bišu saime novietnē LV1503876. LDC 2017.gada 23.janvāra pārskatā par bišu saimēm norādīts, ka pieteicējai ir reģistrēta 101 bišu saime, ganāmpulks – LV0503876, novietne – LV1503876, un novietnes atrašanās vieta – /adrese A/. Savukārt LDC sniegtajā informācijā norādīts arī par partnera ganāmpulku LV0604106. Tādējādi no lietas materiāliem nepārprotami izriet, ka partnera ganāmpulkā uz 2016.gada 1.novembri bija reģistrēta 101 bišu saime. No LDC sniegtās informācija nepārprotami ir izsekojama arī bišu saimju vai preces piederība.

Turklāt dienesta 2017.gada 21.martā veiktajā pieteicējas juridiskās adreses apsekošanā konstatēts, ka /adrese A/ ir izvietoti bišu stropi četrās vietās – kopā 101 mājiņa. Minētais kopsakarā ar LDC reģistrētajiem datiem apliecina, ka pieteicējas īpašumā bija 101 bišu saime, kuru iepriekšējais īpašnieks bija partneris.

Apsekošanas laikā dienests arī konstatēja, ka teritoriju norobežo žogs un ka metāla stabi uzrādīti pie ēkas /adrese A/. Starp partneri un SIA /Nosaukums L/ 2006.gada 30.oktobrī noslēgtais līgums par žoga uzstādīšanu 2630 m garumā partnera nomas platībās adresē – /adrese A/ – pierāda, ka tieši partneris apmaksāja izdevumus par žoga uzstādīšanu. Par minēto sastādīts arī 2016.gada 30.novembra akts par pamatlīdzekļu nodošanu ekspluatācijā. Līdz ar to dienests, ne tikai pārbaudot dokumentus, bet arī dabā pārliecinājās par pieteicējas iegādātā žoga un rezerves metāla stabu esamību pieteicējas īpašumā pēc iegādes no partnera.

Savukārt tiesa nav pamatojusi, kā darījuma dokumentos norādītā preču izsniegšanas un saņemšanas vietas adrese /adrese A/ pierāda to, ka partnerim nepiederēja bišu saimes un žogs.

[5.4] /pers. C/ neļāva atvērt stropus miera periodā un dienā, kas nav piemērota bišu lidošanai, jo tas kaitētu bitēm. Ja dienests būtu vēlējies pārliecināties par bišu esamību, tam bija iespēja sazināties ar ekspertiem, lai noskaidrotu informāciju par iespējamību pārbaudīt bišu esamību vai vismaz noskaidrotu, kādos laika apstākļos ir lietderīgi veikt apskati, vai pieaicināt speciālistu, kurš zina, kā, neatverot stropu, var konstatēt, vai tajā atrodas bites.

Turklāt teritorijā bija izvietoti stropi, kuri bija nokomplektēti bišu uzturēšanai, kā arī partneris darbā bija pieņēmis bitenieku /pers. J/, kurš apliecināja attiecīgo pienākumu veikšanu. Bišu saimes ir reģistrētas LDC, un uzraugošā iestāde, ja konstatētu, ka /pers. C/ ir sniedzis nepatiesu informāciju, būtu piemērojusi soda sankcijas.

[5.5] Sludinājumu portālos, uz kuriem atsaucas tiesa, norādītās cenas nevar būt pamats tirgus cenas noteikšanai. Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas iebildumus, ka lietā nav zināmi dienesta izmantotie salīdzināmie un cenu ietekmējošie faktori: pārdevēji un vai tie maksā nodokļus; kādā veidā sludinājuma ievietotājs ir ieguvis preci; preces atrašanās vietas; faktiskā pārdošanas cena; kā arī pašu preču salīdzināmība.

Arī no Latvijas Biškopības biedrības sniegtās atbildes nevar izsecināt cenas neatbilstību, jo no šīs atbildes izriet, ka jāņem vērā vairāki kritēriji. Cena par bišu saimes realizāciju 400 *euro* noteikta decembrī, rēķinot vidējo kāru skaitu ziemošanas laikā. Vienlaicīgi nav izslēgts, ka šādu summu var veidot ieguldītais darbs un materiāli saimes veidošanā, attīstīšanā un ieziemošanā. Pieteicējas ieskatā šī sniegtā atbilde ir vairāk teorētiska un sniegta, nezinot visus apstākļus, t.sk. par visu stropa komplektāciju.

Papildus pieteicēja norāda, ka bišu stropi bija ar taisno metāla jumtu un barotavu vai spilvenu, nekrāsots pilns komplekts: grīdiņa, peru telpa, 2 gab. ārējie apvalki, jumts taisnais ar metālu, 15 gab. peru telpas rāmīšu sagataves ar urbumu stieplei, 2 gab. šķirdēļi, 24 gab. medus rāmīšu sagataves ar urbumiem stieplei, 2 gab. magazīnas (dores) 12r koks+saplāksnis, spilvens vai barotava (preskartona) aptuveni 4,7 l, pārējā komplektācija.

Atbilstoši SIA /Nosaukums N/ 2015.gada 10.decembra un 2016.gada 29.janvāra preču pavadzīmēm Nr.NPS 15053 un Nr.NPS 16005 partnerim piegādāti 100 gab. bišu stropu. Stropi nebija krāsoti, sanagloti, iestīpoti, kā arī nebija ievietots vasks (vasks tika pirkts bioloģiskais, 1 kg ir 12 – 14 plāksnes, iesākumā vienā stropā nepieciešamas 12 – 18 plāksnes). Stropa lielos sagatavošanas darbus veica /pers. J/ un /pers. C/, un bija jāpērk krāsa, stieple un vasks, kā arī jāpatērē degviela, kas viss kopā veido stropa cenu. Cenā 400 *euro* ietilpst arī bišu saime: bites un viena bišu māte. Bišu (vai spieta) cena ir no 80 – 100 *euro* un bišu mātes – 5 *euro* par neapsēklotu māti un sākot no 18 līdz 400 *euro*, kā arī var būt pat 2000 *euro* par apsēklotām bišu mātēm. Bišu māte ir jāmaina katru gadu.

Pieteicēja 2017.gada 19.jūlija paskaidrojumā jau norādīja, ka iegādājās bišu dravu – 101 bišu saimi – pilnībā nokomplektētu, krāsotu, uz metāla kājas esošus bišu stropus, ieziemotas bišu saimes uz 8 kārēm, augstvērtīgas barības, izmantots bioloģiskais vasks un ievēroti visi bišu labturības noteikumi. Pieteicēja arī paskaidroja, ka darījuma vērtība nepārsniedz tirgus vērtību un nav mazāka par to. Savukārt dienests nav veicis tieši pieteicējas iegādāto bišu saimju cenu salīdzināšanu pēc visiem iespējamiem rādītājiem.

[5.6] Pieteicēja jau 2017.gada 4.augusta paskaidrojumā norādīja, ka žogs izgatavots no koka imprignētiem stabiem, ar briežu sietu, kas paredzēts, lai ierobežotu liela izmēra zvērus, kā arī norobežotu teritoriju no ārējiem faktoriem. Rezerves metāla stabi 50 gab. ir dažādu izmēru metāla izgataves (stieņi, kvadrātcaurules T-dzelži, HUB dzelži), kas ir šī žoga papildinājums, konstrukcijas uzlabojums vai nostiprinājums, ko paredzēja partneris kā pārdevējs un pieteicēja kā pircējs pieņēma kā šī žoga sastāvdaļu.

Imprignēta koka staba cena ir 30 *euro* par gab. (280 gab. kopā), bet cinkota briežu sieta cena svārstās no 5 – 7 *euro* par metru. Ja žogs jāuzstāda, tad jāpierēķina vēl uzstādīšanas izdevumi, kas svārstās no 3 – 5 *euro* par metru. Tādējādi lietota žoga cena 15 *euro* par metru noteikta atbilstoši tirgus cenai.

[5.7] Attiecībā uz facēlijas sēklas cenu lietā nav vērtēts pieteicējas 2017.gada 19.jūlija paskaidrojumos norādītais, ka dienests cenu salīdzināšanai neizmantoja sēklu ražotājfirmu, kas nodrošina kvalitatīvu sēklu lielos apjomos, cenas. Piemēram, *seklas.lv* cena par facēlijas sēklu ir 4,90 *euro* plus PVN 21 procents, savukārt *e-saimnieciba.lv* facēlijas sēklas cena ir ap 13 *euro*. Arī Eiropas Savienībā vidējā cena ir līdz 13 *euro* kilogramā. Pretēji tiesas norādītajam, pieteicēja izvēlējās cenu, par kādu sēklu var iegādāties Latvijā. Turklāt cenā ietilpa arī maksa par glabāšanas pakalpojumu.

Nosakot svaru, tika ņemts vērā, ka mitras un neattīrītas sēklas cena ir lētāka nekā sausas un attīrītas. Pieteicēja jau 2017.gada 4.augusta paskaidrojumos norādīja, ka darījuma brīdī /adrese/ angārā atradās pirmreizēji attīrīta facēlijas sēkla 180 m^2 platībā, 15 – 20 cm biezumā. Ja šādā platībā un biezumā būtu glabāta facēlijas sēkla pilnīgi attīrīta, kas ir 27 m^3, tad šis apjoms būtu 33 750 kg (vienā 40 l maisā ietilpst 50 kg attīrītas sēklas). Lai facēlijas sēkla nezaudētu dīgtspēju, to žāvē un glabā, pēc iespējas lielākā platībā izkliedējot un izklājot ne biezāk par 20 cm biezā slānī. Minētais liecina, ka 180 m^2 lielā platībā un vismaz 15 cm biezumā attīrīta facēlijas sēkla būtu 27 m^3, kas ir 675 maisi un tie būtu 33 750 kg. Pieteicēja un partneris darījuma brīdī sēklu nosvēra un vienojās, ka kopējais angārā ietilpstošā līdz galam neattīrītās sēklas apjoms ir 13 500 kg un attīrot tas sastādīs ne mazāk kā 5000 kg. Darījums faktiski notika tā dokumentu noformēšanas dienā, t.i., 2016.gada 16.decembrī.

Dienests 2017.gada 21.martā veiktajā angāra apsekošanā adresē /adrese/ konstatēja, ka angārā uz grīdas atrodas izbērtas facēlija sēklas, aptuveni 10 – 15 cm biezumā. Minētais apliecina, ka dienests dabā pārliecinājās par partnera pieteicējai pārdoto facēlija sēklu un dienestam bija iespēja noteikt sēklas daudzumu. Ja dienestam bija šaubas par sēklas daudzumu, tam bija jāpieprasa veikt sēklas nosvēršanu.

[5.8] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka strīdus darījumu mērķis mantas atsavināšanai no /pers. C/ piederošā uzņēmuma – partnera – citam /pers. C/ uzņēmumam – pieteicējai – bija biznesa strukturēšana, ko ietekmēja valsts tautsaimniecības politika.

Partneris no dibināšanas brīža ir bioloģiskā saimniecība, un bites bija ieplānotas kā tās sastāvdaļa. 2015.gadā sākās jaunais pārskata periods, un partneris pieteicās tam ar lauksaimniecības zemi bez bitēm. 2015.gada septembrī tika plānotas darbības, lai nodrošinātu lielas dravas izveidi, un 2016.gadā LAD tika pieteikta lauksaimniecībā apstrādājamā zeme, kā arī bišu saimes (kā bioloģiskā saimniecība).

Iesnieguma iesniegšanas brīdī pastāvēja šaubas par bioloģiskās lauksaimniecības atbalsta noteikumu izpildes iespējām, jo LAD mainīja atbalsta noteikumus. 2015.gadā bija zināms, ka lauksaimniecības zemju samazinājums nedrīkstēja būt par vairāk kā 2 procenti. Bet, ja 2015.gadā papuves drīkstēja būt 100 procenti no platībām, tad 2016.gadā tās nedrīkstēja pārsniegt 30 procentus no kopējās aramzemju platības. Vieta, kur tika plānots nodarboties ar biškopību, t.i., /adrese/, ir liela konvencionālās lauksaimniecības darbības koncentrācijas vieta, kur bioloģiskā biškopība atbilstoši LAD nolikumiem nebūtu iespējama. Līdz ar to 2016.gadā nolemts no bioloģiskas lauksaimniecības atteikties un saimniecības sadalīt, pārdodot visu, kas saistīts ar biškopību un tam pakārtoto, pieteicējai.

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai (*sal. sk. 2015.gada 17.decembra sprieduma lietā WebMindLicenses Nr.C-419/14 42.punktu*).

[5.9] Attiecībā uz konstatēto žoga neesamību pieteicēja norāda, ka šie tiesas secinājumi neatbilst pieteicējas iekšējās grāmatvedības dokumentiem, t.sk. par žoga uzstādīšanu, kā arī dienesta tematiskajā pārbaudē konstatētajam faktam par žoga esamību. Loģiski, ka, atsavinot bišu saimes, atsavināms ir arī žogs, kas nepieciešams aizsardzībai no ārējiem faktoriem.

[5.10] Tiesa nav apšaubījusi, ka tieši partneris iegādājās facēlijas sēklu 750 kg no SIA /Nosaukums M/.

Saskaņā ar partnera 2016.gada atbalsta iesniegumā deklarētajiem datiem LAD facēlija tika iesēta 42,96 ha platībā.

Lietā ir dienesta 2017.gada 29.maija vēstule Nr.30.2-23.22/23869 Latvijas Biškopības biedrībai, kurā uzdots jautājums, vai 2016.gada aprīlī no 750 kg facēlijas (bišu augs) sēklu /pagasta nosaukums/ 50 ha var iegūt 5000 kg facēlijas sēklas. Latvijas Biškopības biedrība 2017.gada 29.maija vēstulē apstiprināja, ka teorētiski tā var būt, bet, lai novērtētu precīzāk, būtu jāzina audzēšanas apstākļi. Vēstulē arī norādīts, ka sējot facēliju tālrindsējā (45 cm starp rindām), izsējas norma ir 6 – 8 kg/ha sēklu. Tālrindsējā augi labāk zarojas, veido vairāk ziedkopu un ziediņu. Neiekoptā, mazauglīgā un nezāļainā augsnē labāk sēt parastajā rindsējā, izsējot vidēji 10 – 15 kg/ha sēklu, kā arī sēklas novāc ar kombainu tad, kad apmēram divas trešdaļas sēklu kļuvušas brūnas. Facēlijas sēklas ienākas nevienmērīgi, un var būt tā, ka pirmās sēklas sāk jau izbirt, bet augam vēl redzami arī ziedi. Sēklu raža ir 100 – 300 kg/ha (līdz 500 kg/ha). Tādējādi lietā ir informācija, kas papildus apliecina, ka partneris nepārprotami varēja izaudzēt 5000 kg facēlijas sēklas.

Lai pamatotu facēlijas sēklas izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā, 2018.gada 26.septembrī tiesas sēdē sniegta informācija par facēliju sēklas iesēšanu un kustību. Proti, ka ZS /Nosaukums U/ apstrādāja pieteicējas zemi un iesēja uz tās facēlijas, par ko ZS /Nosaukums U/ saņēma LAD maksājumus. 2018.gada 12.novembra tiesas sēdē iesniegts arī Līgums un darbu izpildes akti.

Arī LAD tiesai sniegtā informācija apliecina, ka pieteicēja iesniedza vienoto iesniegumu 2017.gadā, ar ko atbalsta maksājumam pieteica 16,38 ha lauksaimniecības zemes, kā arī platību 9,5 ha ar kultūraugu facēlija; ZS /Nosaukums U/ iesniedza vienoto iesniegumu 2017.gadā, ar ko atbalsta maksājumam pieteica 1352,22 ha lauksaimniecības zemes, t.sk. platību 40,92 ha ar kultūraugu facēlijas. Tādējādi ir konstatējama sēklas esamība partnera īpašumā un pēc tās atsavināšanas – pieteicējas īpašumā.

[5.11] Tiesa nav pamatojusi, kādi objektīvi pierādījumi ļauj apšaubīt LDC sniegto informāciju par bišu ganāmpulku piederību un atrašanās vietu. Šo faktu arī neapgāž dienesta konstatētais pārkāpums grāmatvedībā, kas it kā liecina par to,

ka partnerim uz 2016.gada beigām atlikumā bija 101 strops. Lai gan pieteicēja pieļāva trūkumus grāmatvedības uzskaitē un stropi tika izslēgti 2017.gada 20.aprīlī, tomēr minētais izskaidrojams ar grāmatveža profesionalitātes un /pers. C/ kontroles trūkumu. Stropu izslēgšanas pamatojums ir to pārdošana, savukārt 2017.gadā partneris nav atsavinājis stropus, jo tā rīcībā stropu vairs nebija.

Lietā esošie dokumenti, kas pierāda partnera bišu saimju izveidi, ir SIA /Nosaukums N/ 2015.gada 10.decembra un 2016.gada 29.janvāra preču pavadzīmes Nr.NPS 15053 un Nr.NPS 16005 par 100 gab. bišu stropu piegādi partnerim; 2016.gada 3.oktobra A S /Nosaukums V/ rēķins Nr.PA00189851 par šķidrā cukura 77 % 25 kg iegādi; 2016.gada 20.februāra pavadzīme Nr.2016/2-1 par bioloģisko bišu vaska šūnu 151,30 kg iegādi no /pers. AE/; 2016.gada 16.augusta pavadzīme Nr.LBB/16-P710 par bišu māšu iegādi no Latvijas Biškopības biedrības; dzīvnieku pārvietošanas deklarācija Nr.W0038241, saskaņā ar kuru 2016.gada 18.aprīlī partneris 36 bišu saimes iegādājās no /pers. J/; 2016.gada 16.jūlija pavadzīme Nr.DLV 217 par bišu saimju atdaleņu, 4 rāmju iegādi no SIA „Dravnieks.lv".

Līdz ar to tiesas pierādījumu vērtējums nav objektīvs, kā arī tiesa faktus vērtējusi selektīvi pēc nepieciešamības.

[5.12] Lai gan tiesa kritiski ir vērtējusi partnera un pieteicējas darbinieku /pers. G/, /pers. H/ un /pers. J/ paskaidrojumus un liecības, tomēr tā nav pamatojusi, kāda ietekme minēto personu savstarpējai saistībai ir no priekšnodokļa atskaitīšanas viedokļa. Visi darbinieki apstiprināja darījumus savas kompetences ietvaros un sniedza informāciju par uzņēmumu darbību un saviem pienākumiem tajos.

/pers. C/ kā abu uzņēmumu pārstāvis vienpersoniski pieņēma lēmumus, savukārt darbinieki bija pakļauti uzņēmuma vadītājam un rīkojās tā uzdevumā.

[5.13] Pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta pirmo daļu un 120.panta pirmo daļu, kā arī Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra sprieduma lietā Nr.C?277/14 44.punktā minēto, pieteicēja norāda, ka neskatoties uz pieteicējas finansiālajām grūtībām veikt samaksu pilnā apmērā, minētais nevar būt pamats darījuma apšaubīšanai. Turklāt dienests nav izslēdzis strīdus darījumus no partnera PVN deklarācijas.

[5.14] Pieteicēja veica bišu produkcijas pārdošanu (atbilstoši iesniegtajiem rēķiniem), kas pierāda to, ka tieši tā arī izmantoja bišu saimes, facēlijas sēklu un žogu, lai iegūtu un realizētu šos produktus pēc to iegādes saimnieciskajā darbībā. Strīdus preci izmantoja pieteicēja, un tā apmaksāja visus izdevumus, kas saistīti ar preces uzturēšanu.

Lietā nav strīda, ka ZS /Nosaukums U/ iesniedza vienoto iesniegumu LAD 2017.gadā, ar ko atbalsta maksājumam pieteica 1352,22 ha lauksaimniecības zemes, t.sk. platības, kuras norādītas Līgumā. Tikpat secinājums, ka ZS /Nosaukums U/ varēja izsēt facēlijas sēklu, kas nepieder pieteicējai, ir neloģisks. Tiesa nav norādījusi, ja jau pieteicēja piegādāja sēklu ZS /Nosaukums U/, tad kādi fakti pierāda to, ka sēkla nepieder pieteicējai.

[5.15] Tiesa nav pamatojusi, kā mantas nodošana no viena uzņēmuma otram ietekmējusi valsts budžeta intereses. Partneris par piegādes darījumu aprēķināja budžetā maksājamo nodokli, un pieteicēja par saņemtajiem aktīviem veica priekšnodokļa atskaitīšanu.

Vērtējot darījumus partnera pieteikuma lietā Nr.A420153718, tiesa secinājusi, ka strīdus manta dabā eksistēja.

Minētais liecina par to, ka izskatāmajā lietā tiesa, vērtējot strīdus darījumus, priekšroku ir devusi formāliem pārkāpumiem un abu uzņēmumu pārstāvja /pers. C/ raksturojumam, nevis darījumu būtībai, kas savukārt neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14.daļā noteiktajam. Pēc būtības tiesa ir apšaubījusi /pers. C/ lēmumus saistībā ar mantas nodošanu, kas nav pieļaujami.

Papildus pieteicēja norāda, ka ne dienests, ne tiesa nav pamatojusi, kā var gūt fiskālas priekšrocības, ja pieteicēja par strīdus darījumiem ir aprēķinājusi budžetā maksājamo nodokli.

[6] Paskaidrojumos apgabaltiesai dienests norāda, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir nepamatota šādu iemeslu dēļ.

[6.1] No lietā esošajiem līgumiem nevar konstatēt, kuru nekustamā īpašuma /adrese A/ daļu /pers. C/ 2006.gada nogalē iznomāja pieteicējai vai partnerim. Preču – bišu un žoga – cena ir pārāk augta. Tādējādi rīkojoties, pieteicējai un partnerim bija fiskāla interese, kura citām personām atklātībai nebija zināma.

Darījumu partnera savas saimnieciskās darbības un konkrēto darījumu apstiprinājums pats par sevi neizslēdz fiktīvi noformēta darījuma iespējamību. Darījumu esamību nosaka tas, vai faktiski pēc to ekonomiskās būtības ir notikusi preču/pakalpojumu aprite starp konkrētajām personām. Ja tā nav notikusi, dokumentu noformēšana priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nerada (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 28.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-263/2016*).

[6.2] Lai gan LDC sniegtā informācija liecina, ka partnera adresē /adrese A/ bija reģistrēti bišu ganāmpulki, tomēr šī informācija apliecina tikai fakta reģistrāciju, nevis pašu faktu par bišu faktisko atrašanos norādītajā adresē.

Tiesa pamatoti norādījusi, ka atbilstoši LAD sniegtajai informācijai periodā no 2015.gada līdz 2017.gada aprīlim partneris nav pieteicies valsts atbalsta pasākumam „Atbalsts biškopības nozarei" saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 17.decembra noteikumiem Nr.1524 „Noteikumi par valsts atbalstu lauksaimniecībai", un partnera saimniecībā laika periodā no 2016.gada līdz 2017.gada aprīlim pārbaude uz vietas nav veikta. Turklāt LDC neveic bišu ganāmpulku apsekošanu dabā, un informācijas reģistrēšana LDC pati par sevi neliecina ne par bišu piederību kādai personai, ne par faktiski notikušu darījumu.

[6.3] Tiesa pamatoti secinājusi, ka lietā esošie pierādījumi neapstiprina pieteicējas amatpersonas paskaidroto par preces kvalitāti un cenas atbilstību, kā arī nepamato to, kāpēc pieteicēja darījumiem izvēlējusies tieši partnera piedāvātās preces. Turklāt /pers. C/ bija abu komercsabiedrību amatpersona un jautājumus par preces kvalitāti un cenu noteica vienpersoniski.

[6.4] Dienests pievienojas tiesas secinātajam, ka no /pers. G/ sniegtajām liecībām izriet, ka preču kustības uzskaite par

gadu grāmatvedībā nenotiek, nav zināms sagatavotā dokumentā iekļauto ziņu avots, kā arī tas, ka grāmatvedībā atlikumi tiek uzskaitīti vienreiz gadā. Citus pierādījumus, kas liecinātu par strīdus rēķinos norādīto preču izmantošanu pieteicējas reālajā saimnieciskajā darbībā, pieteicēja nav iesniegusi.

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 245. un 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[10] Par apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda, ka tie nav pamatoti.

Pieteicēja norādījusi, ka /pers. C/ saimnieciskie lēmumi saistībā ar strīdus darījumiem veikti ar mērķi strukturēt biznesu.

Šajā sakarā apgabaltiesa vērš uzmanību, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai izšķiroši ir tas, vai noformētais darījums ir noticis arī pēc tā ekonomiskā satura, t.i., vai ir izpildījušies PVN maksāšanas sistēmas nosacījumi (*Augstākās tiesas 2016.gada 25.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-200/2016 9.punkts*).

Tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81.punkts*).

Dienests uzskata, ka strīdus darījumi starp saistītajiem uzņēmumiem – pieteicēju un partneri – nenotika, bet tika noformēti dokumenti par neesošiem darījumiem ar mērķi iegūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā. Apgabaltiesa lietā konstatētajos apstākļos minētajiem secinājumiem piekrīt.

Pieteicējas ieskatā pirmās instances tiesa, vērtējot dokumentu noformējumu, nav ņēmusi vērā, ka darījumu partneriem nevarēja rasties strīds par mantas nodošanu, jo /pers. C/ vadīja abus uzņēmumus un saimnieciskie lēmumi pieņemti atbilstoši tā brīža situācijai, ko nav iespējams objektīvi novērtēt no malas.

Apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa pamatoti vērtēja tostarp dokumentu noformējumu, jo tie attiecas uz izrakstītiem nodokļu rēķiniem. Darījuma partneru savstarpējie darījumi, par kuriem tiek izrakstīti nodokļa rēķini, gan nodokļu administrācijai, gan tiesai ir jānovērtē.

Atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 2.pantā noteiktajam uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (saimnieciskie darījumi). Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

Ņemot vērā minēto, pieteicējas uzskats, ka saimnieciskie lēmumi tikuši pieņemti atbilstoši situācijai, ko nav iespējams objektīvi novērtēt no malas, nav pareizs. Pieteicējai grāmatvedība jākārto skrupulozi – tā, lai nodokļu administrācija un tiesa varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei par notikušajiem darījumiem.

[11] Par pieteicējas strīdus darījumu ar bišu saimēm apgabaltiesa papildus norāda, ka pirmās instances tiesa pamatoti atzina, ka visupirms lietā nav pierādīts, ka partnerim bija 101 bišu saime, ko pieteicējai pārdot, jo dienests partnera tematiskās pārbaudes laikā konstatēja, ka partnera grāmatvedības reģistros bišu saimes nebija uzrādītas.

Pieteicēja atsaukusies, ka jāņem vērā LDC sniegtā informācija par bišu saimju reģistrāciju. Pieteicēja uzskata, ka tiesa nav arī pamatojusi, kādi objektīvi pierādījumi ļauj apšaubīt LDC sniegto informāciju par bišu ganāmpulku piederību un atrašanās vietu. Atbilstoši LDC sniegtajai informācijai pieteicējas ganāmpulkā pēc stāvokļa uz 2017.gada 23.janvāri ir reģistrēta 101 bišu saime novietnē LV1503876. LDC 2017.gada 23.janvāra pārskatā par bišu saimēm norādīts, ka pieteicējai ir reģistrēta 101 bišu saime, ganāmpulks – LV0503876, novietne – LV1503876, un novietnes atrašanās vieta – /adrese A/. Savukārt LDC sniegtajā informācijā norādīts arī par partnera ganāmpulku LV0604106. Tādējādi pieteicējas ieskatā no lietas materiāliem nepārprotami izriet, ka partnera ganāmpulkā uz 2016.gada 1.novembri bija reģistrēta 101 bišu saime un no LDC sniegtās informācijas nepārprotami ir izsekojama arī bišu saimju vai preces piederība.

Izvērtējot LDC informāciju (*lietas 2.sējuma 18.-19.lapa*), apgabaltiesa norāda, ka no tās izriet, ka par pieteicējas un partnera ganāmpulku esamību un bišu saimju skaitu ziņas sniedza /pers. C/ un ka LDC sniegtās ziņas nav kompetents pārbaudīt. Tātad, ja pārbaudi nav veicis LAD vai Pārtikas un veterinārais dienests, un nav strīda, ka šādas pārbaudes nav veiktas, – ar citiem pierādījumiem /pers. C/ sniegtās ziņas LDC var atspēkot. Dienests un pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi pierādījumus to kopsakarā, /pers. C/ sniegtajām ziņām LDC nepiešķirot ticamību.

Pieteicēja par to, kāpēc /pers. C/ neļāva dienestam pārbaudes dienā pārbaudīt bišu saimju esamību, norādījusi, ka

neļāva atvērt stropus, jo bitēm bija miera periods un diena nebija piemērota bišu lidošanai, jo tas kaitētu bitēm. Apgabaltiesa norāda, ka pārbaudes diena – 2017.gada 21.marts – ir pavasaris, līdz ar to nav piešķirama ticamība pieteicējas apgalvojumam, ka bišu kustība nenotika slikto laika apstākļu dēļ. Pat ja diena nav piemērota lidošanai (piemēram, vētras dēļ), bišu stropā vienmēr ir atsevišķas bites, kuras pastāvīgi izlido un šos apstākļus stropa tuvumā pārbauda. Turklāt, pat ja nebūtu beidzies ziemas un attiecīgi bišu ziemošanas periods, vispārzināms ir fakts, ka bites arī ieziemotas neguļ un izdala skaņu, veidojot bišu kamolu ap bišu māti. Tāpēc to, vai stropā ir bišu saime, var, uzmanīgi klausoties, konstatēt pēc skaņas, arī neatverot pašu stropu. Līdz ar to /pers. C/ darbības, neļaujot dienesta amatpersonām pārbaudīt bišu esamību stropos, ir acīmredzami bijusi vērsta uz faktu slēpšanu. Pieteicēja norādījusi, ka vajadzēja pieaicināt speciālistu, kurš zina, kā, neatverot stropu, var konstatēt, vai tajā atrodas bites, tomēr tikai sev zināmu iemeslu dēļ pats kā bišu audzētājs /pers. C/ šādu veidu dienesta amatpersonām nav parādījis.

Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā un pareizi atzinusi, ka pieteicējas un partnera darījums ar 101 bišu saimi nenotika.

[12] Par pieteicējas strīdus darījumu ar facēliju sēklām apgabaltiesa papildus norāda, ka pirmās instances tiesa pamatoti ņēma vērā, ka dienests partnera tematiskās pārbaudes laikā konstatēja, ka partnera grāmatvedības reģistros facēliju sēklas nebija uzrādītas.

Pieteicēja uzskata, ka attiecībā par facēlijas sēklas cenu lietā nav vērtēts, ka dienests cenu salīdzināšanai neizmantoja sēklu ražotājfirmu, kas nodrošina kvalitatīvu sēklu lielos apjomos, cenas. Piemēram, *seklas.lv* cena par facēlijas sēklu ir 4,90 *euro* plus PVN 21 procents, savukārt *e-saimnieciba.lv* facēlijas sēklas cena ir ap 13 *euro*. Arī Eiropas Savienībā vidējā cena ir līdz 13 *euro* kilogramā. Pieteicēja norādījusi, ka tā izvēlējās cenu, par kādu sēklu var iegādāties Latvijā, cenā ietilpa arī maksa par glabāšanas pakalpojumu.

Apgabaltiesa norāda, ka dienests un pirmās instances tiesa novērtēja pierādījumus kopsakarā un pamatoti secināja, ka darījums vispār nav noticis. Cenas apšaubīšana šajā darījumā pati par sevi nav pamats arī visa darījuma apšaubīšanai. Tiesas vērtējumā pamatoti ņemts vērā, ka darījumā starp saistītām personām preces iegāde par ievērojamu summu noformēta apstākļos, kad pieteicēja par tām nevarēja norēķināties un arī samaksu neveica. Tālākie apstākļi – cenas neatbilstība preces vērtībai (ņemot vērā konstatētos apstākļus par facēliju sēklu glabāšanas apstākļiem, kvalitāti, kā arī nav strīda, ka facēlijas sēklas nav tikušas nosvērtas) tikai papildus apstiprina darījuma fiktīvo raksturu. Tā kā pieteicēja nav objektīvi pamatojusi, ka facēlijas sēkla bija īpaši labā kvalitātē, lai tai noteiktu tika augstu cenu, tad cena pamatoti netika salīdzināta ar šādas īpašas kvalitātes preču grupas cenu.

Tas, ka dienests 2017.gada 21.martā veiktajā angāra apsekošanā adresē /adrese/ konstatēja, ka angārā uz grīdas atrodas izbērtas facēlija sēklas, aptuveni 10 – 15 cm biezumā, tomēr pretēji pieteicējas ieskatam nepierāda faktu, ka tā iegādājās no partnera facēlijas sēklas.

Pieteicēja atsaukusies, ka jāņem vērā LAD sniegtā informācija par facēlijas audzēšanu. Apgabaltiesa konstatē, ka dienests LAD ir pieprasījis informāciju un gan dienests, gan pirmās instances tiesa to ir ņēmusi vērā.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā un pareizi atzinusi, ka pieteicējas un partnera darījums ar facēliju sēklām faktiski nenotika, kā tas atspoguļots nodokļa rēķinā.

[13] Par žoga iegādes strīdus darījumu pirmās instances tiesa pamatoti vērtēja visupirms darījuma ticamību un pareizi secināja, ka darījums nav noticis.

Lai arī darījuma cena nav izšķirošais pamats strīdus darījuma neatzīšanai, tomēr pieteicējas apelācijas sūdzības argumenti par cenas atbilstību ir subjektīvi un vairāk raksturīgi nevis pircējam, kura interese ir par preci maksāt mazāk, bet gan pārdevējam – pārdot preci pēc iespējas dārgāk.

Pieteicēja nav izskaidrojusi darījuma faktisku esamību, tostarp pirmās instances tiesas konstatētos būtiskos faktus par žoga faktisko garumu un preces pārdevēja nomas tiesībām uz zemi, uz kuras žogs atrodas. Kopsakarā ar faktu, ka pieteicēja par darījumu ar saistīto personu nenorēķinājās, secināms, ka darījuma dalībnieki apzināti noformēja attaisnojuma dokumentus par faktiski neesošu darījumu.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā un pareizi atzinusi, ka pieteicējas un partnera darījums ar žogu nenotika, un tas nepamatoti atspoguļots nodokļa rēķinā.

[14] Pārējos pieteicējas no tiesību viedokļa būtisko argumentus pareizi ir novērtējusi pirmās instances tiesa, un apgabaltiesa šim vērtējumam pievienojās.

Šādos apstākļos apgabaltiesa atzīst, ka lietā ir pierādīts, ka pieteicēja apzināti iesaistījās PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības. Tas, ka ir noformēti darījumu dokumenti, nav pietiekami, lai grāmatvedībā atspoguļoto informāciju atzītu par darījumu attaisnojuma dokumentiem.

Izskatāmajā gadījumā dienests un pirmās instances tiesa pamatoti ir konstatējusi grāmatvedības dokumentu satura neatbilstību darījumu patiesajai būtībai un norisei.

[15] Ņemot vērā, ka pieteicējas pārkāpums konstatēts nodokļu jomā, dienests pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.pantā un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā (šā panta pirmā, otrā, piektā un sestā daļa) noteikto par nodokļa maksātāja atbildību izvērtēja pieteicējas atbildību par konstatēto pārkāpumu PVN sistēmā un noteica soda naudu. Apgabaltiesa nekonstatē soda naudas apmēra neatbilstību izdarītajam pārkāpumam, arī pieteicēja ne

pieteikumā, ne arī apelācijas sūdzībā nav sniegusi iebildumus par soda naudas aprēķina pareizību, līdz ar to pārsūdzētais lēmums arī minētajā daļā ir pareizs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt Ventspils rajona zemnieku saimniecības /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 10.janvāra lēmuma Nr.30.2-22.13/155 atcelšanu.

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

Tiesnese referente L.Vīnkalna
Tiesneses S.Gintere
I.Juhņeviča-Knoka