**Taksācijas perioda nozīme, pieņemot lēmumu par uzturēšanās atļaujas piešķiršanu saistībā ar ieguldījumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā**

Ministru kabineta 2010.gada 21.jūnija noteikumu Nr. 564 „Uzturēšanās atļauju noteikumi” 65.punkta mērķis ir nodrošināt, lai samaksāto nodokļu kopsummu pārskata gadā veido tikai tādas summas, kas neatgriezeniski ir samaksātas budžetā. Līdz ar to, ja kādā pārskata gadā samaksāto nodokļu kopsummā tiek ieskaitīti tādi nodokļu maksājumi, kuri vēlāk novērtēti kā atmaksājami, tie ir kļūdaini palielinājuši tieši šajā pārskata gadā samaksāto nodokļu apjomu. Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldei, konstatējot, ka kapitālsabiedrība ir veikusi tādu nodokļu samaksu, kuri tai ir atmaksājami (neatkarīgi no tā, vai tie faktiski jau ir atmaksāti), ir pamats tos atskaitīt no tā pārskata gadā samaksāto nodokļu kopsummas, kurā tie sākotnēji nepamatoti ieskaitīti.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2024. gada 15. marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420279119, SKA-15/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0315.A420279119.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/527551.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senators referents Jānis Pleps, senatores Veronika Krūmiņa un Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] (*[pers. A]*) pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru [pers. A] tiktu izsniegta uzturēšanās atļauja, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja [pers. A] ir Krievijas Federācijas pilsone. Pieteicējai līdz 2019.gada 23.aprīlim bija piešķirta termiņuzturēšanās atļauja Latvijā sakarā ar ieguldījumu SIA „[nosaukums]” (turpmāk – sabiedrība) pamatkapitālā.

Pieteicēja vērsās Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldē (turpmāk – pārvalde) un lūdza viņai izdot pastāvīgās uzturēšanās atļauju saskaņā ar Imigrācijas likuma 24.panta pirmās daļas 7.punktu.

Pārvalde pieteicējas lūgumam atteica, norādot, ka sabiedrība nav veikusi Ministru kabineta 2010.gada 21.jūnija noteikumu Nr. 564 „Uzturēšanās atļauju noteikumi” (turpmāk – noteikumi Nr. 564) 65.punktā noteikto nodokļu samaksu par 2018.gadu.

Pieteicēja nepiekrita pārvaldes lēmumam un vērsās tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2021.gada 8.janvāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumā, daļēji pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Lietā ir strīds, vai pieteicēja ir iesniegusi dokumentus, kas apliecina noteikumu Nr. 564 65.punktā noteikto nosacījumu izpildi, lai pretendētu uz pastāvīgās uzturēšanās atļaujas saņemšanu.

[2.2] Pieteicēja uzskata, ka pārvalde ir nepamatoti no sabiedrības 2018.gadā samaksāto nodokļu maksājumu kopsummas atrēķinājusi pieteicējai 2018.gadā atmaksāto nodokļu pārmaksu (9515,62 *euro*), jo tā ir izveidojusies par 2017.gadu un nebūtu attiecināma uz 2018.gada nodokļu iemaksām.

[2.3] Noteikumu Nr. 564 65.punkts nepārprotami noteic, ka nodokļu maksājumu kopsummā netiek ieskaitītas nodokļu maksājumu summas, kas ir atmaksātas vai atmaksājamas no valsts budžeta. Noteikums par nodokļu un nodevu samaksu kopā ne mazāk kā 40 000 *euro* apmērā visas termiņuzturēšanās programmas pastāvēšanas laikā ir saprotams kā budžetā reāli iemaksāta summa. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka pārvalde ir nepareizi interpretējusi noteikumu Nr. 564 65.punktu un nodokļu maksājumu kopsummā bija iekļaujami 2018.gadā pieteicējai atmaksātie 9515,62 *euro*.

Ņemot vērā, ka nodokļu samaksa valsts un pašvaldību budžetā tiek vērtēta konkrēta gada griezumā, tad arī nodokļa atmaksas saņemšanas ekonomiskais pienesums sabiedrībai ir nevis taksācijas periodā, bet gan pārskata gada ietvaros, proti, gadā, kad saņemta nodokļa atmaksa. Tādējādi nav nozīmes, par kuru taksācijas periodu tika saņemta nodokļu atmaksa, jo tiesību norma paredz ņemt vērā gan maksājumus, gan saņemtās atmaksas par konkrētu pārskata gadu (izskatāmajā lietā – 2018.gads).

[2.4] Gan no pirmreizējās un tai sekojošām Imigrācijas likuma 23.panta pirmās daļas 28.punkta redakcijām, gan pašreizējā 23.panta pirmās daļas 28.punkta un 7.1daļas redzams, ka nemainīgs ir palicis gan likumdevēja mērķis (ārvalstu investīciju piesaiste valsts ekonomiskā stāvokļa uzlabošanai un papildu ienākumu gūšana valsts un pašvaldību budžetā), gan mērķa sasniegšanas kontroles kritērijs (noteikta apmēra nodokļu summas samaksa valsts un pašvaldības budžetā).

[2.5] Ievērojot Imigrācijas likuma 34.panta pirmās daļas 1.punktā noteikto, kā arī to, ka pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas apliecina, ka sabiedrība ir izpildījusi noteikumu Nr. 564 65.punkta prasības, atzīstams, ka pārvalde pamatoti atteica pastāvīgās uzturēšanās atļaujas izsniegšanu.

[3] Par apgabaltiesas spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību, kā arī papildu paskaidrojumus par to. Kasācijas sūdzībā un papildu paskaidrojumos norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Tiesa ir nepareizi interpretējusi noteikumu Nr. 564 65.punktu. Ja no samaksāto nodokļu summas tiek atņemta faktiski atmaksātā nodokļu summa, nevērtējot, ka pārmaksa ir par iepriekšējo pārskata gadu, bezjēdzīga kļūst šajā tiesību normā ietvertā norāde par atmaksājamo summu neieskaitīšanu. Tomēr šai norādei ir būtiska nozīme. Ieviešot tiesību normā šādu frāzi, likumdevējs gribēja atrisināt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas jautājumu un novērst krāpšanās iespējas (uz šādu problemātiku savulaik ir norādījusi Valsts kontrole). Proti, tiek ierobežota iespēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādīt nomaksāto pievienotās vērtības nodokli, kas pēc būtības ir atmaksājams.Valstij ir interese nodokļu maksājumus saņemt neatgriezeniski un attiecīgi pie saņemtā labuma uzreiz pieskaitīt tikai to, kas nav atmaksājams.

Pareizi interpretējot noteikumu Nr. 564 65.punktu, tas jāskata kopsakarā ar grozījumiem Imigrācijas likumā, papildinot likuma 23.pantu ar 7.1daļu. Nosakot kapitālsabiedrības pārskata gadā budžetā samaksātos nodokļus, sākotnēji konstatējams, vai attiecīgajā pārskata gadā ir no valsts budžeta atmaksājamas nodokļu summas. Ja tādas ir, tad tās ir attiecināmas tieši uz to pārskata gadu, par kuru tās ir atmaksājamas, negaidot, kad un vai vispār tās tiks faktiski atmaksātas. Līdz ar to jebkura nodokļa atmaksa, ja tā vienreiz ir kvalificēta kā atmaksājama un tāpēc nav tikusi ieskaitīta samaksāto nodokļu kopsummā par attiecīgo pārskata gadu, nevar tikt kvalificēta jau kā atmaksāta un vēlreiz netikt ieskaitīta samaksāto nodokļu kopsummā par to pārskata gadu, kurā veikta atmaksa. Šāda rīcība neatbilstu tiesību normām, būtu nesaprātīga un netaisnīga. Pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa par 2017.gadu ir jāattiecina uz 2017.gadu, nevis jāatņem no 2018.gadā samaksāto nodokļu apmēra.

[3.2] Apgabaltiesa bez ievērības ir atstājusi pieteicējas 2020.gada 23.oktobra papildu paskaidrojumos minēto, ka atbilstoši pieteicējas pārstāvja iegūtajai informācijai pārvaldes prakse līdzīgos gadījumos ir bijusi, ka šāda pārmaksas atmaksa ir attiecināma uz to pārskata gadu, par kuru atmaksa ir veikta, nevis uz to pārskata gadu, kurā atmaksa ir veikta. Tādējādi tiesai bija jānoskaidro pārvaldes prakse, lemjot par kādu no noteikumu Nr. 564 64., 65., 65.1, 66., 82., 83. vai 83.1punktu. Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu.

[3.3] Nepareizi interpretējot noteikumu Nr. 564 65.punktu un neievērojot Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu, tiesa ir kļūdaini novērtējusi pieteicējas iesniegtos pierādījumus par sabiedrības samaksāto nodokļu kopsummu 2018.gadā, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu.

[4] Pārvalde paskaidrojumos norāda, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Izskatāmajā lietā ir strīds par noteikumu Nr. 564 65.punkta interpretāciju.

Pieteicēja uzskata, ka atbilstoši minētajai tiesību normai no sabiedrības samaksāto nodokļu par 2018.gadu kopsummas nav jāatskaita šajā periodā atmaksātā pārmaksa, jo tā ir radusies 2017.gadā. Savukārt ne pārvalde, ne apgabaltiesa nepiekrīt šādai tiesību normas interpretācijai, uzsverot, ka visas nodokļu maksājumu summas, kas attiecīgajā pārskata gadā ir atmaksātas, nav ieskaitāmas samaksāto nodokļu kopsummā.

[6] Noteikumu Nr. 564 65.punkts noteic, ka ārzemnieks, kurš saņēmis termiņuzturēšanās atļauju kā kapitālsabiedrības dalībnieks, kas veicis ieguldījumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā saskaņā ar Imigrācijas likuma 23.panta pirmās daļas 28.punkta „a” apakšpunktu, pieprasot atkārtotu uzturēšanās atļauju, arī mainoties uzturēšanās atļaujas pieprasīšanas iemeslam, papildus šo noteikumu 61.punktā minētajiem dokumentiem iesniedz dokumentus, kas apliecina, ka kapitālsabiedrība visa termiņuzturēšanās atļaujas derīguma termiņa laikā katra iepriekšējā pārskata gada laikā atbilstoši nodokļu deklarācijās norādītajam iemaksājusi valsts budžetā un pašvaldību budžetos nodokļu maksājumus, kuru kopsumma nav mazāka par 40 000 *euro* (neieskaitot šajā nodokļu maksājumu kopsummā to nodokļu maksājumu summas, kas ir atmaksātas vai atmaksājamas no valsts budžeta), bet par nepilnu pirmo pārskata gadu kopš termiņuzturēšanās atļaujas izsniegšanas valsts budžetā un pašvaldību budžetos iemaksātā nodokļu maksājumu kopsumma vidēji mēnesī nav mazāka par 3300 *euro*.

Konkrētajā lietā ir strīds par to, kādas nodokļu summas atbilstoši minētajai tiesību normai nav ieskaitāmas sabiedrības budžetā samaksāto nodokļu par 2018.gadu kopsummā.

[7] Lai izprastu, kāds ir konkrētās prasības par minimālo budžetā samaksāto nodokļu apmēru mērķis, nepieciešams apskatīt normatīvā regulējuma vēsturisko attīstību.

Iespēja iegūt uzturēšanās atļauju saistībā ar ieguldījumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā sākotnēji ieviesta Imigrācijas likumā ar 2010.gada 22.aprīļa grozījumiem, papildinot 23.panta pirmo daļu ar 28.punktu; grozījumi stājās spēkā 2010.gada 1.jūlijā. Minētā tiesību norma paredzēja, ka termiņuzturēšanās atļauju šajā likumā noteiktajā kārtībā ārzemniekam ir tiesības pieprasīt uz laiku, kas nepārsniedz piecus gadus, ja viņš ir ieguldījis kapitālsabiedrības pamatkapitālā ne mazāk kā 25 000 latu un kopā valsts un pašvaldības budžetā saimnieciskā gada laikā kapitālsabiedrība kā nodokļus samaksā ne mazāk kā 20 000 latu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011.gada 15.jūnijam*). Konstatējams, ka jau sākotnēji likumdevējs kā priekšnoteikumu uzturēšanās atļaujas iegūšanai saistībā ar ieguldījumu kapitālsabiedrības pamatkapitālā bija izvirzījis konkrēta minimālā nodokļu apmēra samaksu valsts un pašvaldības budžetā.

Senāts savā praksē ir konstatējis, ka viens no likumdevēja mērķiem, izdarot šādus grozījumus Imigrācijas likumā, bija papildināt valsts budžetu ar jauniem nodokļu ieņēmumiem. Secīgi Senāts atzina, ka šā mērķa sasniegšana iespējama vienīgi ar tādiem nodokļu maksājumiem, kas neatgriezeniski paliek valsts budžetā. Nodokļu summas, kas vēlāk tiek atmaksātas no valsts budžeta, pēc būtības nesniedz pievienoto vērtību valsts budžeta papildināšanai, tādējādi tiesību normas mērķis netiek sasniegts. Rezultātā Senāts atzina, ka Imigrācijas likuma 23.panta pirmās daļas 28.punkta „a” apakšpunkts (*redakcija, kas bija spēkā no 2015.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 30.jūnijam*), kas tieši neparedzēja atmaksāto nodokļu summu neieskaitīšanu samaksāto nodokļu apmērā, ļauj uzskaitīt vienīgi tādus nodokļu maksājumus, kuri vēlāk netiek atmaksāti nodokļu maksātājam (*Senāta 2022.gada 7.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-16/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:0407.A420306316.4.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0407.A420306316.4.S) *9.punkts*).

Lai gan šīs Senāta atziņas paustas citu, jau spēkā neesošu tiesību normu kontekstā, arī strīdus normā ir ietverta līdzīga prasība pēc konkrēta minimālā samaksāto nodokļu apmēra. Laika gaitā šī prasība ir precizēta, tostarp tieši norādot, ka samaksāto nodokļu kopsummā netiek ieskaitītas nodokļu maksājumu summas, kas ir atmaksātas vai atmaksājamas (izmaiņas normatīvajos aktos atspoguļotas arī apgabaltiesas spriedumā), tomēr attiecīgā regulējuma mērķis un jēga joprojām ir saglabāta. Līdz ar to iepriekš norādītās Senāta atziņas ir piemērojamas arī izskatāmajā lietā.

Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka strīdus normas mērķis ir nodrošināt, lai samaksāto nodokļu kopsummu pārskata gadā veido tikai tādas summas, kas neatgriezeniski ir samaksātas budžetā. Savukārt, ieskaitot samaksāto nodokļu kopsummā nodokļu summas, kas ir atmaksātas vai atmaksājamas, šis mērķis netiek sasniegts. Attiecīgi kļūdains budžetā samaksāto nodokļu apmērs veidojas brīdī, kad atmaksātas vai atmaksājamas summas ir nepamatoti ieskaitītas samaksāto nodokļu kopsummā, nevis brīdī, kad tās tiek faktiski atmaksātas. Līdz ar to, ja kādā pārskata gadā samaksāto nodokļu kopsummā tiek ieskaitīti tādi nodokļu maksājumi, kuri vēlāk novērtēti kā atmaksājami, tie ir kļūdaini palielinājuši tieši šajā pārskata gadā samaksāto nodokļu apjomu. Savukārt pārvaldei, konstatējot, ka kapitālsabiedrība ir veikusi tādu nodokļu samaksu, kuri tai ir atmaksājami (neatkarīgi no tā, vai tie faktiski jau ir atmaksāti), ir pamats tos atskaitīt no tā pārskata gadā samaksāto nodokļu kopsummas, kurā tie sākotnēji nepamatoti ieskaitīti.

[8] Senāts norāda, ka šādu strīdus normas interpretāciju apstiprina Senāta atziņas citās lietās, kur interpretētas tiesību normas, kurās noteiktas līdzīgas prasības.

Lietā Nr. SKA-158/2023 bija strīds par noteikumu Nr. 564 83.punktu, kurā noteiktas identiskas prasības par valsts un pašvaldību budžetā samaksātajiem nodokļiem. Senāts norādīja: lai nonāktu pie tiesību normām atbilstoša secinājuma par to, kuras samaksāto nodokļu summas jāsaskaita, vispirms jāņem vērā kārtība, kādā nodokļi par konkrētu taksācijas periodu tiek aprēķināti, deklarēti un samaksāti (*Senāta 2023.gada 14.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-158/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0614.A420288119.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2023%3A0614.A420288119.11.S) *7.punkts*). Senāts arī atzina, ka apgabaltiesa pamatoti 2018.gadā samaksātajām nodokļu summām ir pieskaitījusi arī tās summas, kas ir attiecināmas uz 2018.gadu, bet samaksātas 2019.gadā (*turpat 9., 10.punkts*).

Lai gan minētajā lietā tika risināts strīds par to, vai pieteicēja ir izpildījusi nodokļu samaksas prasību, kas ietverta attiecībā uz nepilnu pārskata gadu, minētie secinājumi attiecas uz noteikumu Nr. 564 83.punkta piemērošanu kopumā.

No šīm Senāta atziņām izriet, ka, lemjot par kādas nodokļu summas ieskaitīšanu samaksāto nodokļu kopsummā, nepietiek tikai konstatēt brīdi, kad faktiski veikta samaksa. Senāts uzskata, ka minētais attiecināms arī uz kādas summas neieskaitīšanu samaksāto nodokļu kopsummā, proti, nav pietiekami ņemt vērā tikai faktisko atmaksas brīdi, bet ir jāvērtē tiesiskie un faktiskie apstākļi saistībā ar šādas atmaksājamās summas izveidošanos un atmaksas kārtību.

Savukārt lietā Nr. SKA-50/2024 Senāts analizēja noteikumu Nr. 564 82.punktā ietverto regulējumu, kurā noteiktas līdzīgas prasības par valsts un pašvaldību budžetā samaksātajiem nodokļiem. Senāts atzina, ka no šīs tiesību normas skaidri izriet, ka samaksāto nodokļu kopsummu pārskata gadā veido tikai tādas summas, kas faktiski paliek budžetā (*Senāta 2024.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-50/2024,* [*ECLI:LV:AT:2024:0229.A420261420.25.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2024%3A0229.A420261420.25.S)*, 8.punkts*).

[9] Iepazīstoties ar apgabaltiesas spriedumu, Senāts konstatē, ka tajā ir plaši analizēta normatīvā regulējuma attīstība, kā arī pareizi secināts, ka strīdus normā ietvertā prasība ir saprotama kā budžetā reāli iemaksātā summa, nevis tādas iemaksas, kas atmaksātas vai var tikt pieprasītas atmaksai vēlākā periodā (*pārsūdzētā sprieduma 15.punkts, kā arī 11.punkts kopsakarā ar 4.4.apakšpunktu*).

Vienlaikus tiesa kļūdaini secinājusi, ka nav nozīmes, par kuru taksācijas periodu tika saņemta nodokļa atmaksa, uzskatot, ka konkrētajā gadījumā tiesību normas prasa ņemt vērā gan 2018.gadā veiktos nodokļu maksājumus, gan arī šajā gadā saņemtās nodokļu atmaksas par 2017.gadu (*turpat 11.punkts kopsakarā ar 4.4.apakšpunktu*). Tiesa arī vērsa uzmanību, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka strīdus pievienotās vērtības nodokļa atmaksa, kas 2018.gadā veikta par 2017.gadu, nav izņēmuma gadījums, un pieteicēja nevarēja paļauties, ka sabiedrības veiktie nodokļu maksājumi netiks vēlāk koriģēti (*turpat 16.punkts*). Rezultātā tiesa piešķīra izšķirošu nozīmi faktam, ka 2018.gadā ir veikta pārmaksas atmaksa, un šo summu atskaitīja no 2018.gadā samaksāto nodokļu kopsummas. Tomēr šāds vērtējums konkrētajā gadījumā ir pārsteidzīgs.

Senāts atzīst, ka, neņemot vērā taksācijas periodu, par kuru veikta nodokļa atmaksa, nav iespējams objektīvi novērtēt, kurā pārskata gadā šī pārmaksa ir nepamatoti palielinājusi samaksāto nodokļu kopsummu. Izšķirošu nozīmi piešķirot pārmaksas atmaksai 2018.gadā, bet bez ievērības atstājot pārmaksas attiecināšanu uz 2017.gadu, netiek novērsta 2017.gadā pieļautā kļūda, šādas atmaksājamas summas iekļaujot samaksāto nodokļu kopsummā par 2017.gadu. Tāpat potenciāli tiek pieļauta situācija, ka pārmaksa var nepamatoti tikt atskaitīta divreiz (vienreiz – 2017.gadā, otrreiz – 2018.gadā). Tomēr tāds nav strīdus normas mērķis un jēga.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas strīdus normas interpretācija, izšķirošu nozīmi piešķirot pārmaksas atmaksas brīdim, nav pareiza. Lai noteiktu, vai faktiski atmaksātā summa ir atskaitāma no konkrētā pārskata gada nodokļu maksājumu kopsummas, ir nepieciešams konstatēt atmaksātās summas izveidošanās brīdi. Atmaksātas vai atmaksājamas nodokļu summas ir atskaitāmas no tā pārskata gada samaksāto nodokļu kopsummas, kurā tie sākotnēji nepamatoti ieskaitīti.

[10] Apkopojot minēto, atzīstams, ka apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā ir nepareizi interpretējusi strīdus normu un tādēļ apgabaltiesas spriedums ir atceļams.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt zvērinātu advokātu birojam „VORONCOVS” par [pers. A] kasācijas sūdzības iesniegšanu iemaksāto drošības naudu 70 *euro.*

Spriedums nav pārsūdzams.