

**Lieta C-733/23****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Saņemšanas datums:**

2023. gada 1. decembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Administrativen sad Burgas* (Bulgārija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 21. novembris

**Kasācijas sūdzības iesniedzēja:**

*“Beach and bar management” EOOD*

**Atbildētājs kasācijas tiesvedībā:**

*Nachalnik na otdel “Operativni deynosti” Burgas*

**Pamatlietas priekšmets**

Kasācijas tiesvedība par sūdzību, ko *“Beach and bar management”* iesniedza par *Rayonen sad Burgas* [Burgasas rajona tiesas] nolēmumu, ar kuru tika apstiprināts atbildētāja pieņemtais lēmums par naudas sodu, ar kuru kasācijas sūdzības iesniedzējai tika uzlikts naudas sods par nodokļu tiesību pārkāpumu.

Tādu administratīvo piespiedu pasākumu un naudas sodu kumulācijas saderība ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 50. pantu, kuri ar rīkojumu ir noteikti vienai un tai pašai personai par vienu un to pašu pārkāpumu dažādās tiesvedībās.

Tāda administratīvā soda saderība ar Hartas 49. panta 3. punktu, kurš izpaužas kā “naudas sods” ar augstu minimālo sliekšni un kura gadījumā tiesai nav paredzēta nekāda procesuāla iespēja noteikt par minimālo sliekšni mazāku summu vai maigāku soda veidu.

Kopēja administratīvā piespiedu pasākuma rīkojuma par vairākkārtējiem pārkāpumiem un tā pagaidu izpildes pieļaujamības – proti, pirms pasākums ir

kļuvis saistošs un neparedzot jebkādu procesuālu iespēju nedz tiesai, nedz pašam pārkāpējam pārbaudīt tā samērīgumu attiecībā uz katra atsevišķā administratīvā pārkāpuma smagumu – saderība ar Hartas 47. panta pirmo daļu un 49. panta 3. punktu.

### **Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saskaņā ar LESD 267. panta pirmās daļas b) punktu.

### **Prejudiciālie jautājumi**

- 1) Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 325. pants, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un Hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas ļauj ar rīkojumu noteikt kopēju pasākumu (“komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”) par vairākkārtēju nodokļu saistību neizpildi, ja šā pasākuma mērķis ir vienīgi ierobežot negatīvās sekas, tostarp Eiropas Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēru, nevis sodīt tiesību pārkāpēju, tomēr neierobežojot iespēju pret šo tiesību pārkāpēju veikt patstāvīgas represīva rakstura procedūras par katru no šiem nodokļu saistību neizpildes gadījumiem, proti, noteikt nodokļu maksātājam pasākumu naudas soda veidā, šādā gadījumā paredzot valsts tiesas pienākumu katrā atsevišķajā gadījumā pārbaudīt un konstatēt, kurš no abiem iepriekš ar rīkojumu noteiktā kopējā administratīvā piespiedu pasākuma “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt” mērķiem - preventīvi ierobežojošais vai represīvais - tiek īstenots?
- 2) Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 325. pants, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un Hartas 49. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu soda tiesisko regulējumu kā pamatlietā, atbilstoši kuram neatkarīgi no pārkāpumu veida un smaguma ir noteikts ievērojams minimālais soda sliekšnis naudas soda veidā, neparedzot iespēju uzlikt sodu, kas mazāks par likumā noteikto minimālo apmēru, vai aizstāt to ar maigāku sodu?
- 3) Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 325. pants, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un Hartas 47. panta pirmā daļa, 48. panta 1. punkts un 49. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas ļauj ar rīkojumu noteikt kopēju pasākumu (“komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”) par vairākkārtēju nodokļu saistību neizpildi un – pirms pasākums kļūst saistošs – veikt tā pagaidu izpildi, neparedzot iespēju nedz tiesai, nedz

pašam tiesību pārkāpējam pārbaudīt tā samērīgumu attiecībā uz katra atsevišķā administratīvā pārkāpuma smagumu?

### Savienības tiesību normas un judikatūra

LESD 325. panta 1. un 2. punkts

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112/EK”), 273. pants

Eiropas Savienības Pamattiesību harta (turpmāk tekstā – “Harta”), 47. panta pirmā daļa, 49. panta 3. punkts, 50. pants

Tiesas spriedums, 2023. gada 4. maijs, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

### Valsts tiesību normas

*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* [Likums par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “ZDDS”]

*NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin* [2006. gada 13. decembra Noteikumi Nr. N-18 par pārdošanas darījumu reģistrāciju un ierakstīšanu komercdarbības telpās, izmantojot kases aparātu, par operētājsistēmas programmatūras prasībām, kā arī prasībām personām, kas veic pārdošanu ar interneta veikalu starpniecību; turpmāk tekstā – “Noteikumi Nr. N-18”]

*Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* [Administratīvo pārkāpumu un sodu likums; turpmāk tekstā – “ZANN”]

*Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* [Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss; turpmāk tekstā – “DOPK”]

### Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Kasācijas sūdzības iesniedzēja ir juridiska persona, kura apsaimnieko komercdarbības telpu, proti, bāru ar restorānu.
- 2 2022. gada 4. augustā plkst. 15.15 *glavna direktsia “Fiskalen kontrol”* [Galvenā direkcija “Nodokļu uzraudzība”] ieņēmumu inspektori veica revīziju kasācijas sūdzības iesniedzējas komercdarbības telpās. Tika sagatavots protokols par revīziju, kuras laikā tika konstatēts, ka komercdarbības telpā bija pieejami divi karšu lasītāji un astoņdesmit pieci apliecinājoši dokumenti no karšu lasītājiem par

pieņemtiem maksājumiem, kas veikti ar debetkartēm un kredītkartēm, laikposmā no 2022. gada 25. jūnija līdz 2022. gada 26. jūlijam par kopējo summu 2978 BGN. Attiecībā uz šiem astoņdesmit pieciem maksājumu darījumiem tika konstatēts, ka nav izdots neviens nodokļa rēķins, izmantojot bārā un restorānā esošos kases aparātus.

- 3 Administratīvā iestāde pieņēma, ka konstatētās noteikumu neievērošanas dēļ, kas izpaudās kā nodokļa rēķina neizdošana par astoņdesmit pieciem pārdošanas gadījumiem, laikposmā no 2022. gada 25. jūnija līdz 2022. gada 26. jūlijam tika izdarīti astoņdesmit pieci ZDDS 118. panta 1. punkta kopsakarā ar Noteikumu Nr. N-18 25. panta 1. punkta 1. apakšpunktu pārkāpumi. Šie noteikumi katram komersantam paredz pienākumu reģistrēt un ierakstīt visus komercdarbības telpā veiktos pārdošanas darījumus, izdodot nodokļu rēķinu ar kases aparātu.
- 4 Administratīvā iestāde 2022. gada 12. augustā izdeva rīkojumu par administratīvo piespiedi pasākumu “komercdarbības telpas aizzīmogošana” uz četrpadsmit dienām un “aizliegumu tai piekļūt” uz tādu pašu laikposmu. Nosakot administratīvo piespiedi pasākumu, administratīvā iestāde ar atsevišķu rīkojumu apstiprināja pagaidu izpildi.
- 5 2022. gada 12. augusta *zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka* [Rīkojums par administratīvo piespiedi pasākumu; “administratīvais piespiedi pasākums” turpmāk tekstā – “PAM”], kā arī rīkojumā iekļautais pienākumrīkojums, uz kura pamata administratīvā iestāde apstiprināja pasākuma pagaidu izpildi, tika apstrīdēti *Administrativen sad Burgas* [Burgas Administratīvajā tiesā] divās atsevišķās tiesvedībās, un prasības tika noraidītas.
- 6 Iepriekš minētajās divās lietās pieņemtie tiesu nolēmumi pamatlietas izskatīšanas laikā ir stājušies spēkā, un soda “komercdarbības telpas slēgšana un aizliegums tai piekļūt” izpilde ilga četrpadsmit dienas.
- 7 Pamatojoties uz astoņdesmit pieciem lēmumiem, ar kuriem konstatēts administratīvs pārkāpums, naudas sodu uzlikšanas iestāde pieņēma astoņdesmit piecus lēmumus par naudas sodu, šajā ziņā uzskatot, ka fakti ir pierādīti. Par katru no astoņdesmit pieciem pārkāpumiem “*Beach and bar management*” tika uzlikts naudas sods 500,00 BGN apmērā, kas tiesību normā par sodiem ir noteikta kā minimālā summa. Tādējādi kopējais sods par visiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem ir 42 500,00 BGN. Kopējā pievienotās vērtības nodokļa summa, kas netika reģistrēta, jo netika izdoti nodokļu rēķini par nevienu no astoņdesmit pieciem maksājumu darījumiem, kuri tika veikti, izmantojot karšu lasītājus, ir 268,02 BGN.
- 8 Visi astoņdesmit pieci lēmumi par naudas sodu tika pārsūdzēti *Rayonen sad Burgas*. Tika uzsāktas astoņdesmit piecas tiesvedības, jo *Rayonen sad Burgas* apstiprināja katru atsevišķo apstrīdēto lēmumu par naudas sodu. Pašlaik visi astoņdesmit pieci *Rayonen sad Burgas* spriedumi tiek apstrīdēti *Administrativen*

*sad Burgas*, turklāt tiesvedības nav izbeigtas, bet ir apturētas saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

- 9 Konkrētajā lietā (taču tas pats attiecas arī uz visām pārējām astoņdesmit četrām lietām) pirmās instances tiesa uzskatīja, ka fakti ir pierādīti, un pieņēma, ka administratīvo sodu piemērošanas iestāde ir pareizi piemērojusi tiesību aktus, uzskatīdama, ka sabiedrība ir izdarījusi pārkāpumu. Tā konstatēja, ka uzliktais sods ir noteikts minimālajā likumā paredzētajā apmērā, un pilnībā apstiprināja lēmumu par naudas sodu. Nolēmums tika pieņemts pirms Tiesas 2023. gada 4. maija sprieduma lietā C-97/21. Nolēmuma pamatojumā tiesa nav ņēmusi vērā nedz to, ka ar 2022. gada 12. augusta rīkojumu un tā pagaidu izpildes pienākumrīkojumu tika izpildīts visiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem noteiktais administratīvais piespiedu pasākums “komercdarbības telpas slēgšana un aizliegums tai piekļūt” uz četrpadsmit dienām, nedz arī ņēmusi vērā šā izpildītā administratīvā piespiedu pasākuma tiesisko iedarbību uz pašreizējo otrās instances tiesvedību, kuras priekšmets ir pārbaudīt uzlikto naudas sodu 500,00 BGN apmērā.

#### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 10 *ZDDS* regulē pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu par jebkuru ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Gadījumā, ja nodokļu maksātāji neievēro pienākumus, kas izriet no *ZDDS*, likumā ir paredzēti divu veidu pasākumi. Viens ir *PAM* piemērošana, bet otrs – administratīvie sodi (šajā lietā – naudas sods). Saskaņā ar Tiesas spriedumu lietā C-97/21 administratīvie piespiedu pasākumi tiek uzskatīti par pasākumiem ar represīvu raksturu (šā izklāsta nolūkos saukti par “neīstu sodu”).
- 11 Uz šo divu veidu pasākumu norīkošanu, apstrīdēšanu un izpildi attiecas atšķirīgas procesuālās tiesību normas. Saistībā ar naudas soda uzlikšanu ir jāseko kriminālprocesa tiesību loģikai un noteikumiem. Tā sauktā neīstā soda uzlikšanu reglamentē administratīvā procesa un (pastāvošas subsidiaritātes gadījumā) civilprocesa tiesības.
- 12 Iztiesāšanas sastāvam ir zināms un tas ņem vērā Eiropas Savienības Tiesas juridiskos secinājumus, kas izklāstīti 2023. gada 4. maija spriedumā lietā C-97/21, it īpaši 49. un 63. punktā.
- 13 Šī lieta izriet no tiem pašiem juridiskajiem pamatiem, bet atšķiras no iepriekš minētās lietas attiecībā uz faktiem veidā, kas lietu izskatošajam iztiesāšanas sastāvam rada šaubas par to, vai abos gadījumos ir jārikojas vienādi attiecībā uz Savienības tiesību piemērošanas veidu, kāds ir noteikts 2023. gada 4. maija spriedumā lietā C-97/21.
- 14 Attiecībā uz faktiem būtiskā atšķirība ir tajā, ka prasītāja pamatlietā, kurā tika pasludināts 2023. gada 4. maija spriedums lietā C-97/21, iebilda pret divu pasākumu (ko Tiesa uzskatīja par sodiem) noteikšanu par vienu pārkāpumu:

- 1) neīstu sodu – administratīvo piespiedu pasākumu “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt” un 2) naudas sodu.
- 15 Izņemot šādu gadījumu, neīsto sodu, proti, administratīvo piespiedu pasākumu “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”, var ar rīkojumu noteikt arī par vairāk nekā vienu pārkāpumu, t. i., par vairākiem vienas un tās pašas personas izdarītiem līdzīgiem pārkāpumiem.
- 16 Izskatāmā lieta atšķiras no Tiesas iepriekš izskatītās lietas ar to, ka pēc veiktās revīzijas, kas aptvēra pilnu viena mēneša finanšu periodu, tika konstatēts nevis tikai viens pārkāpums, bet gan astoņdesmit pieci atsevišķi pārkāpumi. Šajā gadījumā neīstais sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”, ar rīkojumu tika noteikts visiem revīzijā konstatētajiem pārkāpumiem.
- 17 Šajā gadījumā lietu izskatošais iztiesāšanas sastāvs uzskata, ka piespiedu administratīvajam pasākumam “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt” ir nevis represīvs, bet ierobežojošs raksturs un ka tā mērķis ir ierobežot Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēru, uz laiku pārtraucot komercdarbību, kas inspektoru konstatēto pārkāpumu dēļ kaitē pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas sistēmai uz ilgāku laiku.
- 18 Šis uzskats galvenokārt balstās uz ZANN 22. pantu, saskaņā ar kuru administratīvo piespiedu pasākumu iedarbība, no vienas puses, ir atturoša, ierobežojoša un novērš izdarīto administratīvo pārkāpumu negatīvās sekas, bet, no otras puses, tā var būt arī represīva, kā Tiesa to ir konstatējusi lietā C-97/21.
- 19 Izskatāmajā lietā kases aparātā netika reģistrēti astoņdesmit pieci viena mēneša laikā veikti pārdošanas darījumi. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem jebkura bezdarbība ir uzskatāma par atsevišķu pārkāpumu. Par visiem konstatētajiem pārkāpumiem tika noteikts neīsts kopējs sods, proti, piespiedu administratīvais pasākums “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”, uz četrpadsmit dienām, detalizēti nepārbaudot katru no astoņdesmit pieciem pārkāpumiem, tostarp to attiecīgo smagumu un proporciju attiecībā pret kopējo sodu, proti, administratīvo piespiedu pasākumu. Tas nozīmē, ka soda apmēra proporcionālā individualizēšana attiecībā pret katra atsevišķā pārkāpuma smagumu ar likumu nav noteikta un šajā jau pabeigtajā procedūrā arī netika veikta.
- 20 Pats neīstais sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums, tika izpildīts. Tālab no formālā viedokļa, ņemot vērā to, ko Tiesa ir konstatējusi lietā C-97/21, šķiet pamatoti pieņemt, ka tiesību pārkāpējs jau ir ticis sodīts par to pašu pārkāpumu un ka tiesa, nepastāvot likumā regulētam mehānismam, ar ko koordinēt ar rīkojumu jau noteikto neīsto sodu un pamatlietā izskatāmo naudas sodu, pārkāpēju par to atkārtoti nesoda. Šāds jautājuma risinājums izskatāmajā lietā, kas attiecas uz administratīvā piespiedu pasākuma norīkošanu kopumā astoņdesmit pieciem atsevišķiem pārkāpumiem, pēc iesniedzējtiesas domām būtu pretrunā LESD

325. pantam un Direktīvas 2006/112 273. pantam, jo par katru pārkāpumu uzliktais sods nav individualizēts un tādējādi tiek ierobežota iespēja pārbaudīt, vai tas ir likumīgs, pamatots un samērīgs. Tas arī neļauj pārbaudīt, vai saskaņā ar 325. pantu šādi ar rīkojumu noteiktajiem pasākumiem ir atturošs raksturs un vai tie nodrošina efektīvu aizsardzību, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu [nodokļu nemaksāšanu] Direktīvas 2006/112 273. panta izpratnē.

- 21 Lietu izskatošā tiesa uzskata, ka neīsts sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums, nav piemērots šo pamatmērķu sasniegšanai, jo tas ir ambivalents, tas būtībā ir nevis represīvs, bet ierobežojošs un tikai dažos gadījumos tas pilda arī represīvas funkcijas.
- 22 Lai pamatotu savu nostāju, lietu izskatošā tiesa no procesuālā viedokļa vēlas izskaidrot tādas pārbaudes mehānismu un apjomu, kura saskaņā ar valsts tiesību aktiem tiek veikta attiecībā uz rīkojumu, ar ko ir noteikts neīsts sods, proti, administratīvs piespiedu pasākums.
- 23 Atšķirībā no īsta soda apstrīdēšanas tiesvedības, kuru pilnībā reglamentē kriminālprocesa tiesību noteikumi un kurā ir jāpierāda noziedzīgā nodarījuma subjekts un objekts, subjektīvā un objektīvā noziedzīgā nodarījuma puse, soda veida un soda apmēra likumīgums, neīsta soda, proti, administratīva piespiedu pasākuma, apstrīdēšanas gadījumā pārbaude tiesā ietver turpmāko: vai rīkojumu par administratīvo piespiedu pasākumu ir izdevusi kompetentā iestāde; vai tas tika izdots likumā noteiktajā juridiskajā formā; vai tā izdošanas procedūra ir ievērota tādā veidā, kas neierobežo nedz pieteicēja iespēju paust visus savus argumentus un savākt visus pierādījumus, kurus tas uzskata par atbilstošiem, nedz arī tā tiesības uz aizstāvību; vai apstrīdētā rīkojuma izdošanas faktiskie pamati pastāv un atbilst tajā norādītajiem rīkojuma izdošanas juridiskajiem pamatiem; vai ar rīkojumu noteiktais administratīvais piespiedu pasākums ir samērīgs un pamatots attiecībā uz tā apmēru? Pārkāpuma objektīvo un subjektīvo aspektu elementi netiek izvērtēti.
- 24 Pilnības labad ir arī jānorāda, ka, pārbaudot ar rīkojumu noteikto neīsto sodu, proti, administratīvo piespiedu pasākumu, tiesai nav nekādas iespējas saīsināt vai pagarināt termiņu, uz kādu tas ir noteikts. Ja iztiesāšanas sastāvs uzskata, ka pasākums ir nesamērīgs, vienīgā iespēja ir atcelt pasākumu kopumā, taču tas nevar to pielāgot/individualizēt atkarībā no pārkāpuma/pārkāpumu smaguma.
- 25 Turklāt ir būtiski atzīmēt, ka, pat ja tiesa uzskata, ka ar rīkojumu noteiktais pasākums pats par sevi ir taisnīgs un samērīgs, tai ir iespējams rīkojumu atcelt, piemēram, tāpēc, ka nav izpildīti tā izdošanas formālie priekšnosacījumi, lai gan tiesību pārkāpējs un pārkāpums ir konstatēti.
- 26 Tas tiesai, pirmkārt, vieš pārdomas, vai šāda ar rīkojumu noteiktā administratīvā piespiedu pasākuma atcelšana var tikt vērtēta kā attaisnojoša Hartas 50. panta izpratnē, kas liegtu veikt otru soda uzlikšanas procedūru, jo nebūtu mehānisma, ar

ko koordinēt neīstu sodu, proti, administratīvu piespiedu pasākumu, un paredzēto naudas sodu tā iemesla dēļ, ka nebūtu pienācīgi veikts kriminālprocess atbilstoši visām garantijām un normām.

- 27 Otrkārt, tiesa šaubās arī par to, vai šā neīstā kopējā soda, proti, administratīvā piespiedu pasākuma, par vairākiem budžeta disciplīnas pārkāpumiem uzlikšana iepriekš aprakstītajā veidā, nepiemērojot individuālu pieeju attiecībā uz katru no izdarītajiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem, var tikt uzskatīta par pirmo notiesāšanu Hartas 50. panta izpratnē, ja sods par katru atsevišķo pārkāpumu nav pareizi individualizēts un ja nav ievērotas visas kriminālprocesam noteiktās noziedzīga nodarījuma izdarītāja aizsardzības normas, piemēram, šajā ziņā ņemot vērā administratīvā piespiedu pasākuma pagaidu izpildes iespēju, ar kuru tiek tieši pārkāpta Hartas 48. panta 1. punktā nostiprinātā nevainīguma prezumpcija.
- 28 Lietā, kas ir šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, ir jāizvērtē tās tiesvedības likumība, kurā tiesību pārkāpējam tika uzlikts naudas sods. Tā kā tā ir noritējusi lēnāk nekā administratīvā procesa tiesvedība par neīsta soda, proti, piespiedu administratīvā pasākuma, uzlikšanu, hronoloģiski raugoties, tā ir otrā tiesvedība pret komersantu. Tāpēc iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pirmais neīstais sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt uz četrpadsmit dienām”, ir “notiesāšana” Hartas izpratnē, t. i., vai ir veikts kriminālprocess plašākā nozīmē, vai ir noteikts krimināltiesiska rakstura pasākums un vai tas faktiski ir noteikts par to pašu nodarījumu. Šī pārbaude būtībā ir “Engel” testa veikšana, kas ir algoritms, kuru noteica ECT lietā *Engel* u. c. pret Nīderlandi, kurš ir nostiprinājies ECT judikatūrā un kuru Tiesa ir pilnībā pieņēmusi un attīstījusi tālāk savos spriedumos (*Bonda*, C-489/10, 37. punkts, *Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10 u. c.).
- 29 Veicot iepriekš minēto testu, iesniedzējtiesa vispirms izsver šaubas par to, vai pirmajā lietā (kurā tika noteikts neīsts sods, proti, administratīvs piespiedu pasākums) tika veikta tiesvedība, kas pēc savas būtības ir kriminālprocess plašākā nozīmē, jo šis pasākums tika noteikts par visiem astoņdesmit pieciem konstatētajiem pārkāpumiem kopā. Šim pasākumam nav individuāla rakstura, t. i., tas nav noteikts par vienu konkrētu pārkāpumu no kopumā astoņdesmit pieciem pārkāpumiem (kā, piemēram, gadījumā, ko Tiesa izskatīja lietā C-97/21) un no juridiskā viedokļa nav uzskatāms par astoņdesmit piecu atsevišķu neīstu sankciju kumulāciju administratīvo piespiedu pasākumu veidā. Ja šis neīstais sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums, tiktu uzskatīts par sodu lietas C-97/21 izpratnē, tad tas nebūtu individualizēts attiecībā uz katru atsevišķo izdarīto pārkāpumu. Tas tieši pārkāptu Hartas 49. panta 3. punktā noteikto samērīguma principu, saskaņā ar kuru sodu smagums nedrīkst būt nesamērīgs ar noziedzīgā nodarījuma smagumu – apstākļi, ko nedz lietu izskatošā tiesa, nedz pats tiesību pārkāpējs nevar novērtēt attiecībā uz lietā izskatāmo neīsto sodu, proti, administratīvu piespiedu pasākumu, kurš noteikts par kopumā astoņdesmit pieciem pārkāpumiem.



- 30 Valsts tiesībās faktiski nav paredzēta pilnīgi nekāda procesuāla iespēja administratīvo sodu kumulācijai. Gluži pretēji, saskaņā ar ZANN 18. pantu par katru pārkāpumu tiek noteikts atsevišķs sods.
- 31 Visbeidzot, šis neīstais sods, proti, administratīvais piespiedu pasākums, netiek nedz iekļauts kādā noteiktā uzlikto sodu sarakstā, nedz arī ņemts vērā, novērtējot atkārtotu vai sistemātisku nodarījuma izdarīšanu, kā tas ir kriminālsodu vai tādu naudas sodu gadījumā, kurus nosaka tādos administratīvā soda piemērošanas procesos kā pamatlietā izskatāmajā.
- 32 Visi izklāstītie izskatāmās lietas apstākļi, aplūkojot tos kopumā, var radīt iespaidu, ka tādā lietā kā pamatlietā, kurā ar rīkojumu tika noteikts administratīvais piespiedu pasākums par kopumā astoņdesmit pieciem pārkāpumiem, individuāli nenosakot pasākuma smagumu attiecībā uz katru atsevišķo pārkāpumu, piespiedu pasākuma, ar kuru ierobežo neregistrētā un neapreķinātā pievienotās vērtības nodokļa summu uz sākotnējiem konstatējumiem, nodrošināšanas funkcija ne tikai pārsniedz pasākuma represīvo raksturu, bet gan praktiski ir vienīgā administratīvā piespiedu pasākuma [izpaušmes] forma konkrēti atspoguļotajā pamatlietā un ka tās vienīgais mērķis ir ierobežot Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēru.
- 33 Lietu izskatošais iztiesāšanas sastāvs uzskata, ka šādā gadījumā valsts tiesām būtu jābūt kompetentām un tām būtu jāīsteno šī kompetence, lai novērtētu, kādā formā pasākuma ambivalentais raksturs ir piemērots katrā atsevišķā gadījumā. Šī procesuālā iespēja pilnībā atbilst norādēm, ko Tiesa sniegusi valstu tiesām spriedumā *Hans Åkerberg Fransson* lietā C-617/10.
- 34 Iesniedzējtiesa neapšaubā apsvērumus, kas izklāstīti lietā C-97/21 attiecībā uz neīstā soda, proti, administratīvā piespiedu pasākuma, augsto smaguma pakāpi salīdzinājumā ar pārkāpumu, par kuru tas ir uzlikts pamatlietā, kas ir 2023. gada 4. maija sprieduma lietā C-97/21 priekšmets. Tomēr, ja šis pasākums attiecas uz astoņdesmit pieciem atsevišķiem pārkāpumiem, kas saistīti ar pārdošanas darījumu reģistrācijas un pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas apiešanu, t. i., attiecas uz ilgstošu un nepārtrauktu rīcību, kura saskaņā ar ierēdņu konstatējumiem ir turpinājusies vismaz vienu mēnesi, iesniedzējtiesa uzskata, ka šis pasākums nešķiet tik pārmērīgi smags un nesamērīgs, lai to pielīdzinātu represīva rakstura pasākumam, bet gan drīzāk, kā jau iepriekš norādīts, tā mērķis ir ierobežot kopējo zaudējumu apmēru, kas tiek nodarīti Eiropas Savienības nodokļu iestādēm daudzo konstatēto administratīvo pārkāpumu dēļ.
- 35 Gadījumā, ja augsti cienījamā Tiesa piekristu iepriekš izklāstītajai nostājai un iesniedzējtiesas viedoklim, ka par visiem astoņdesmit pieciem administratīvajiem pārkāpumiem noteiktais neīstais sods administratīvā piespiedu pasākuma veidā, kurā nav individualizēts katra atsevišķā pārkāpuma smagums un administratīvā piespiedu pasākuma smagums par katru atsevišķo pārkāpumu, nav uzskatāms par “notiesāšanu” plašākā nozīmē, tad, ņemot vērā *ne bis in idem* principu, būtu jāpieņem, ka iesniedzējtiesai nav procesuālu šķēršļu izskatīt otro tajā celto

administratīvā soda piemērošanas procesu un noteikt naudas sodu, ja tā konstatētu, ka sabiedrība ir izdarījusi lietā izskatāmo pārkāpumu.

- 36 Šajā kontekstā iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai LESD 325. pants, Direktīvas 2006/112 273. pants un Hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru var noteikt kopēju administratīvu piespiedu pasākumu “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt” par vairākkārtēju nodokļu saistību neizpildi, ja šā pasākuma mērķis ir vienīgi ierobežot negatīvās sekas, tostarp Eiropas Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēru, nevis sodīt tiesību pārkāpēju, tomēr neierobežojot iespēju pret šo tiesību pārkāpēju veikt patstāvīgas represīva rakstura procedūras par katru no šiem nodokļu saistību neizpildes gadījumiem, kuru ietvaros pret nodokļu maksātāju ir jāuzliek sods “naudas soda” veidā, šādā gadījumā paredzot valsts pienākumu katrā atsevišķajā gadījumā pārbaudīt un konstatēt, kurš no abiem ar rīkojumu noteiktā kopējā neīstā soda, proti, administratīvā piespiedu pasākuma “komercdarbības telpas aizzīmogošana un aizliegums tai piekļūt”, mērķiem tiek īstenots – preventīvi ierobežojošais vai represīvais.
- 37 Ja Tiesa gadījumā, kāds tiek izskatīts pamatlietā, uz to atbildētu apstiprinoši, tiesai administratīvā soda uzlikšanas procesa strīds būs jāizskata pēc būtības. Šādā gadījumā iztiesāšanas sastāvam ir jāpārbauda administratīvo sodu piemērošanas iestādes uzliktā soda likumība (ja tiesa konstatē, ka pārkāpums ir izdarīts).
- 38 Jau 2023. gada 4. maija sprieduma lietā C-97/21 pamatojumā ir norādīts, ka par attiecīgo pārkāpumu paredzētā naudas soda raksturs ir pārāk bargs – sprieduma 48. punkts. Tomēr, ciktāl izskatāmajā lietā runa ir par to, ka nav reģistrēts pārdošanas darījums 30,00 BGN apmērā un tādējādi nav iekasēts pievienotās vērtības nodoklis 9 % apmērā no pārdošanas vērtības, proti, 2,70 BGN, lietu izskatošajam iztiesāšanas sastāvam būtiska ir likumā paredzētā naudas soda minimālā summa. Attiecībā uz juridiskām personām tā ir 500,00 BGN.
- 39 No vienas puses, ir jānorāda, ka runa ir par vienkārša pārkāpuma izdarīšanu bezdarbības veidā, proti, “neizsniedzot nodokļu rēķinu”, kas nav piesaistīta Eiropas Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēram. No otras puses, tieši neapreķinātā un nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa ir viens no būtiskajiem atsaucēs elementiem soda smaguma izvērtējumā, jo tā nosaka pievienotās vērtības nodokļa summu, no kuras nomaksas izvairījās [tiesību pārkāpējs] un kura netika iekasēta, izpildot pienākumu, kas izriet no LESD 325. panta un Direktīvas 2006/112 273. panta, kuri valsts līmenī pieļauj visus līdzekļus šā nodokļa iekasēšanai un jebkādas tādas nelegālās darbības nelabvēlīgo seku ierobežošanai, kas ietekmē Savienības finanšu intereses.
- 40 Papildus iepriekš izklāstītajam ir jāatgādina ZANN 18. pants, kurā administratīvajai sodu piemērošanas iestādei ir noteikts pienākums par katru pārkāpumu piemērot atsevišķu sodu, kas ir jāizpilda atsevišķi. Tas nozīmē, ka tiesību aktos nav ņemta vērā sodu virknes kopējā iedarbība, kurus var uzlikt

tiesību pārkāpējam. Šādā izpratnē nav paredzēts tāds tiesību institūts kā sodu “kumulācija”, kā tas ir kriminālprocesā.

- 41 Saistībā ar iepriekšējā punktā izklāstīto iztiesāšanas sastāvam, ņemot vērā Hartas 49. panta 3. punktu, šķiet nesamērīgi, ka šāds sodu kumulācijas tiesību institūts ir paredzēts krimināltiesību mērķiem, kas soda par smagākām nelikumīgām darbībām, proti, noziedzīgiem nodarījumiem, bet nav paredzēts sodu noteikšanai par mazāk smagiem pārkāpumiem, kas tiek izskatīti saskaņā ar ZANN paredzēto procedūru, kā tas ir šajā lietā. Tas slēpj risku, ka pēc sava veida un smaguma tiek uzlikts nesamērīgs sods, kas attiecībā uz Savienības finanšu interešu kaitējuma apjomu tiek noteikts bez iespējas veikt pilnīgu un reālistisku soda smaguma novērtējumu attiecībā pret konkrēto pārkāpumu. Tas ir pretrunā arī Hartas 47. panta pirmajai daļai, jo tiesību pārkāpējam nav pieejama efektīva tiesību aizsardzība, lai saņemtu piemērotu sodu par visu astoņdesmit piecu administratīvo pārkāpumu kumulatīvo nelabvēlīgo ietekmi.
- 42 Tas, ka nepastāv iepriekšējā punktā minētais tiesību institūts kā iespēja individualizēt naudas sodus administratīvā soda piemērošanas procesos, šķiet ir vēl smagāks apstāklis, ņemot vērā arī to, ka ZANN procesuālie noteikumi neļauj lietu izskatošajam iztiesāšanas sastāvam noteikt naudas sodu zem likumā paredzētā minimuma, lai gan šai minimālajai summai tajā pašā laikā ir ievērojama nominālvērtība. Konkrētajā lietā šo apstākļu dēļ var uzlikt pavisam astoņdesmit piecus naudas sodus, no kuriem katrs var būt vismaz 500,00 BGN apmērā un kuru kopējā iedarbība būtu 42 500,00 BGN – summu, kura drīzāk veicinātu tiesību pārkāpēja maksātspēju, nevis panāktu atturošu vai uzlabojošu iedarbību.
- 43 Iztiesāšanas sastāvs uzskata, ka paredzētais sods 500,00 BGN apmērā, veicot salīdzinošu analīzi, šķiet nesamērīgi augsts attiecībā pret pievienotās vērtības nodokli, no kura nomaksas izvairījās [tiesību pārkāpējs] un kura summa, kā minēts iepriekš, ir 2,70 BGN. Tāpat nesamērīgi augsts šķiet iepriekš minētā soda kopējais apmērs par visiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem attiecībā pret neregistrēto pievienotās vērtības nodokļa kopsommu, kas izriet no visiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem un sasniedz 268,02 BGN.
- 44 Tomēr, neuzliekot pilnībā nekādus represīva rakstura sodus katra atsevišķā pārkāpuma nenozīmīguma dēļ, netiktu arī veicināta to efektu sasniegšana un uzdevumu izpilde, ko dalībvalstīm nosaka ar LESD 325. pantu un Direktīvas 2006/112 273. pantu, vēl jo vairāk, ņemot vērā to, ka šajā lietā runa ir par ilgstošu un nepārtrauktu nelegālu darbību, par kuru ir pierādīts, ka tā turpinājās katru dienu vismaz vienu mēnesi.
- 45 Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ iesniedzējtiesai rodas šaubas, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts ievērojams minimālais soda sliexsnis par pārkāpumiem, kuru negatīvā ietekme uz Savienības finanšu interesēm ir simtiem reižu mazāka par likumā paredzēto sodu, un kurš nepieļauj uzlikt sodu, kas ir mazāks par likumā paredzēto minimālo apmēru, vai kopēju sodu, kura maksimālais apmērs pēc veida un smaguma atbilst sodam par visiem

pārkāpumiem, kurus ir izdarījis komersants, pirms tas pirmo reizi ir notiesāts ar galīgu administratīva soda piemērošanas aktu vai galīgu tiesas aktu, ir pretrunā samērīguma principam Hartas 49. panta 3. punkta izpratnē.

- 46 Visbeidzot, gadījumā, ja augsti cienījamā Tiesa pārstāvētu pretēju uzskatu, proti, ka par visiem astoņdesmit pieciem pārkāpumiem noteiktais administratīvais piespiedu pasākums ir uzskatāms par “notiesāšanu” plašākā nozīmē, t. i., ja šis administratīvais piespiedu pasākums tiek uzskatīts par sodu sprieduma lietā C-97/21 izpratnē un ja tas netiek individualizēts attiecībā uz katru no izdarītajiem pārkāpumiem, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai tas nav tiešā pretrunā Hartas 49. panta 3. punktā nostiprinātajam soda samērīguma principam attiecībā uz izdarītajiem pārkāpumiem, saskaņā ar kuru sodu smagums nedrīkst būt nesamērīgs ar noziedzīgā nodarījuma smagumu – apstākļi, ko nedz lietu izskatošā tiesa, nedz pats tiesību pārkāpējs nevar novērtēt attiecībā uz neīstu sodu, proti, administratīvu piespiedu pasākumu, kurš noteikts par kopumā astoņdesmit pieciem pārkāpumiem. Aizsardzības mehānisma neesamība attiecībā uz katru atsevišķo pārkāpumu, par kuru ir paredzēts šis kopējais neīstais sods administratīvā piespiedu pasākuma veidā, liek iztiesāšanas sastāvam secināt, ka ir pārkāpta arī Hartas 47. panta pirmā daļa, jo šādi paredzētās procedūras negarantē prasītāja tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu.