



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2018. gada 20. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Maksājamā PVN nemaksāšana – Sankcijas – Valsts tiesību akti, ar ko paredz administratīvo sodu un kriminālsodu par tām pašām darbībām – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – 50. pants – Princips *ne bis in idem* – Administratīva soda krimināltiesisks raksturs – Viena un tā paša pārkāpuma pastāvēšana – 52. panta 1. punkts – *Ne bis in idem* principa ierobežojumi – Nosacījumi

Lieta C-524/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunale di Bergamo* (Bergamo tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 16. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 1. oktobrī, tiesvedībā kriminālprocesā pret

Luca Mencì,

piedaloties

Procura della Repubblica.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], palātu priekšsēdētāji R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), A. Rosas [*A. Ross*] un E. Levits, tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], S. Rodins [*S. Rodin*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], K. Likurģs [*C. Lycourgos*] un E. Regans [*E. Regan*],

ģenerāladvokāts: M. Kamposss Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretāre: V. Džakobo-Peironnela [*V. Giacobblo-Peyronnel*], administratore, vēlāk – R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 8. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā 2017. gada 25. janvāra rīkojumu par mutvārdu procesa atsākšanu un pēc 2017. gada 30. maija tiesas sēdes,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *L. Mencì* vārdā – *G. Broglio*, *V. Meanti*, kā arī *I. Dioli*, *avvocati*,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo, avvocato dello Stato*,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *D. Klebs*, pārstāvji,
- Īrijas vārdā – sākotnēji *E. Creedon*, vēlāk – *M. Browne* un *G. Hodge*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Gray, barrister*,
- Francijas valdības vārdā – *D. Colas*, *G. de Bergues* un *F.-X. Bréchet*, kā arī *S. Ghiandoni* un *E. de Moustier*, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman* un *J. Langer*, pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *H. Krämer*, kā arī *M. Owsiany-Hornung* un *F. Tomat*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 12. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 50. pantu atbilstoši 1950. gada 4. novembrī Romā parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk tekstā – “ECPAK”) 7. protokola 4. pantam.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts kriminālprocesā pret *Luca Menci* par noziedzīgiem nodarījumiem pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā.

Atbilstošās tiesību normas

ECPAK

- 3 ECPAK 7. protokola 4. pantā “Tiesības netikt divreiz tiesātam vai sodītam” ir noteikts:
 - “1. Nevienu nedrīkst no jauna tiesāt vai sodīt kriminālprocesā tās pašas valsts jurisdikcijā par noziegumu, par kuru viņš jau ir ticis galīgi attaisnots vai notiesāts saskaņā ar šīs valsts likumu un soda izciešanas noteikumiem.
 2. Iepriekšējā punkta nosacījumi neietekmē atkārtotu lietas ierosināšanu saskaņā ar attiecīgās valsts likumu un soda izciešanas noteikumiem, ja ir pierādījumi par jauniem vai no jauna atklātiem apstākļiem, vai ja iepriekšējā procesā ir pieļautas būtiskas kļūdas, kas varēja ietekmēt lietas iznākumu.
 3. Nevar būt atkāpes no šī panta saskaņā ar Konvencijas 15. pantu.”

Savienības tiesības

- 4 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punktā ir noteikti darījumi, kuriem uzliek PVN.
- 5 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Itālijas tiesības

- 6 1997. gada 18. decembra *decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 471 par nodokļu uzrēķinu, kas nav kriminālsodi, reformu tiešo nodokļu, pievienotās vērtības nodokļa un nodokļu iekasēšanas jomā saskaņā ar 1996. gada 23. decembra Likuma Nr. 662 3. panta 133. punkta q) apakšpunktu) (1998. gada 8. janvāra *GURI* Nr. 5 kārtējais pielikums) 13. panta 1. punkta teksts redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīstas faktiem (turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 471/97”), bija šāds:

“Ikvienam, kas pilnībā vai daļēji noteiktajā termiņā neveic avansa, periodiskus, izlīdzinošus vai nodokļa starpības maksājumus, kuri izriet no deklarācijas, pēc periodisko un avansa maksājumu summu atskaitīšanas šajā gadījumā, pat ja tās nav samaksātas, ir piemērojams administratīvs sods 30 % apmērā par katru nesamaksāto summu arī tad, ja pēc ikgadējās deklarācijas pārbaudē konstatēto būtisko vai aprēķina kļūdu koriģēšanas izrādās, ka maksājamā summa ir lielāka, vai arī ja piemērojamais atskaitījums ir mazāks. [..]”

- 7 2000. gada 10. marta *decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 74 par jaunu regulējumu ar ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli saistītu noziedzīgu nodarījumu jomā atbilstoši 1999. gada 25. jūnija Likuma Nr. 205 9. pantam) (2000. gada 31. marta *GURI* Nr. 76, 4. lpp.), redakcijā, kāda bija spēkā pamatlīstas faktu laikā (turpmāk tekstā – “Leģislatīvais dekrēts Nr. 74/2000”), 10.*bis* pantā bija noteikts:

“Ikvienam, kas nodokļa maksātāja starpnieka ikgadējās deklarācijas iesniegšanai paredzētajā termiņā nesamaksā ieturējuma nodokļus, kuri izriet no apstiprinājuma, kas izdots nodokļa maksātājiem, par summu, kura pārsniedz 50 000 EUR attiecībā uz katru taksācijas periodu, tiek piespriesta brīvības atņemšana uz laiku no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem.”

- 8 Šī leģislatīvā dekrēta 10.*ter* panta “PVN nemaksāšana” 1. punktā, redakcijā, kas bija spēkā pamatlīstas faktu norises laikā, bija noteikts:

“10.*bis* panta noteikumi tajā paredzētajās robežās ir piemērojami arī ikvienam, kurš nemaksā pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā, pamatojoties uz ikgadējo deklarāciju, termiņā, kāds ir paredzēts avansa maksājuma veikšanai attiecībā uz nākamo taksācijas periodu.”

- 9 Minētā leģislatīvā dekrēta 20. panta “Attiecības starp kriminālprocesu un nodokļu tiesību procesu” 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļu pārbaudes administratīvo procesu piedzenamās summas noteikšanai un procesu nodokļu tiesā nevar apturēt kriminālprocesa norises laikā, kas notiek par tiem pašiem faktiem vai faktiem, kuri ir būtiski svarīgi procesa noslēgšanai.”

- 10 Šī paša dekrēta 21. panta “Administratīvie sodi par pārkāpumiem, uz kuriem attiecas krimināltiesības,” 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Kompetentā iestāde katrā ziņā piemēro administratīvos sodus par attiecīgajiem nodokļu tiesību pārkāpumiem, kas ir ierakstāmi noziedzīgu nodarījumu reģistrā.

2. Šos sodus var izpildīt tikai personām, kas ir minētas 19. panta 2. punktā, izņemot, ja kriminālprocesā ir pieņemts lēmums par tā izbeigšanu vai negrozāms nolēmums par attaisnošanu, vai lēmums, ar kuru izbeidz kriminālvajāšanu tāda iemesla dēļ, ka darbība nav krimināli sodāma. Šajā pēdējā gadījumā iekasēšanas termiņus sāk skaitīt no datuma, kad kompetentajai administratīvajai iestādei ticis paziņots par attaisnošanu vai kriminālvajāšanas izbeigšanu; paziņošanu veic tiesas kanceleja, kurā šie nolēmumi ir pieņemti.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 Pret *L. Menci* tika uzsākts administratīvais process, kurā viņam tika pārmests, ka homonīma individuālā uzņēmuma īpašnieka statusā viņš noteiktajos termiņos nav samaksājis PVN, kas izriet no ikgadējās deklarācijas par 2011. taksācijas gadu, par kopējo summu 282 495,76 EUR apmērā.
- 12 Šajā procesā tika pieņemts *Amministrazione Finanziaria* (Nodokļu pārvalde, Itālija) lēmums, ar kuru šī pārvalde noteica *L. Menci* samaksāt maksājamo PVN, kā arī, pamatojoties uz Leģislatīvā dekrēta Nr. 471/97 13. panta 1. punktu, viņam piemēroja administratīvo sodu 84 748,74 EUR apmērā, kas atbilda 30 % no nodokļu parāda. Šis lēmums ir kļuvis galīgs. Tā kā *L. Menci* lūgums šo maksājumu veikt pa daļām tika apmierināts, viņš veica pirmos termiņu maksājumus.
- 13 Pēc administratīvā procesa galīgās noslēgšanas pret *L. Menci* tika uzsākts kriminālprocess *Tribunale di Bergamo* (Bergamo tiesa, Itālija) par tiem pašiem faktiem, pamatojoties uz *Procura della Repubblica* (Republikas prokuratūra, Itālija) izsaukumu uz tiesu, jo PVN nesamaksāšana ir pārkāpums, kas ir noteikts un sodāms atbilstoši Leģislatīvā dekrēta Nr. 74/2000 10.*bis* panta 1. punktam un 10.*ter* panta 1. punktam.
- 14 Iesniedzējtiesa precizē, ka saskaņā ar Leģislatīvā dekrēta Nr. 74/2000 normām kriminālprocesu un administratīvo procesu virza neatkarīgi vienu no otra un tie attiecīgi ietilpst vispārējās jurisdikcijas iestāžu un administratīvās jurisdikcijas iestāžu kompetencē. Nevienam no šiem procesiem nevar apturēt, lai sagaidītu iznākumu otrā procesā.
- 15 Šī tiesa piebilst, ka minētā leģislatīvā dekrēta 21. panta 2. punkts, atbilstoši kuram administratīvie sodi saistībā nodokļu pārkāpumiem, ko piemēro kompetentā administratīvā iestāde, nav izpildāmi, ja vien kriminālprocess nav jau galīgi noslēgts ar lēmumu to izbeigt vai ar lēmumu par attaisnošanu, vai lēmumu, ar kuru izbeidz kriminālprocesu tādēļ, ka darbība nav krimināli sodāma, nav šķērslis tam, lai pret tādu personu kā *L. Menci* tiktu uzsākts kriminālprocess pēc tam, kad viņam ir piemērots administratīvais sods.

- 16 Šādos apstākļos *Tribunale di Bergamo* (Bergamo tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Hartas] 50. pants, interpretējot to [ECPAK] 7. protokola 4. panta un attiecīgās Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūras gaismā, liedz uzsākt kriminālprocesu par darbību (PVN nemaksāšana), par kuru apsūdzētajam subjektam jau ir ticis piemērots galīgs administratīvais sods?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Hartas 50. pants, ņemot vērā ECPAK 7. protokola 4. pantu, ir interpretējams tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram pret personu var uzsākt kriminālprocesu par likumā noteiktajos termiņos maksājamā PVN nemaksāšanu, lai gan šai personai par tām pašām darbībām jau ir ticis piemērots galīgs administratīvais sods.
- 18 Iesākumā ir jāatgādina, ka PVN jomā tostarp no Direktīvas 2006/112 2. un 273. panta, tos lasot kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu, izriet, ka dalībvalstīm ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā to teritorijā un jāapkarot krāpšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 19 Turklāt LESD 325. pantā dalībvalstīm ir noteikts pienākums apkarot nelikumīgu rīcību, kas apdraud Eiropas Savienības finanšu intereses, ar atturošiem un efektīviem pasākumiem, un it īpaši tām ir noteikts pienākums pieņemt tādus pašus pasākumus, lai apkarotu krāpšanu, kas apdraud Savienības finanšu intereses, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses. Savukārt Savienības finanšu interesēs ietilpst tostarp ienākumi no PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 30. un 31. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 20 Dalībvalstīm ir brīvība izvēlēties piemērojamos sodus, kuri var būt administratīvie sodi, kriminālsodi vai abu kombinācija, lai nodrošinātu pilnīgu minēto ieņēmumu gūšanu un šādi aizsargātu Savienības finanšu intereses. Kriminālsodi vienlaikus var būt nepieciešami, lai efektīvi un atturošā veidā apkarotu noteiktus smagus krāpšanās ar PVN gadījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 33. un 34. punkts).
- 21 Tādu valsts nodokļu iestāžu piemēroto administratīvo sodu un uzsāktu kriminālprocesu par pārkāpumiem PVN jomā, kādi ir pamatlietā aplūkoti, mērķis ir nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu, tādēļ tie ir uzskatāmi par Direktīvas 2006/112 2. un 273. panta, kā arī LESD 325. panta un tātd Savienības tiesību īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts, kā arī 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi* un *Baldetti*, C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 16. punkts). Tātad ar šiem sodiem un procesiem ir jāievēro Hartas 50. pantā garantētās pamattiesības.
- 22 Turklāt, lai gan atbilstoši LES 6. panta 3. punktā apstiprinātajam pamattiesības, kas garantētas ECPAK, ietilpst Savienības tiesībās kā vispārējie principi un lai gan Hartas 52. panta 3. punktā ir noteikts pienākums tajā ietvertajām tiesībām piešķirt tādu pašu nozīmi un piemērošanas jomu kā atbilstošajām tiesībām, kas ir garantētas ECPAK, tomēr šī pēdējā konvencija, kamēr Savienība nav tai pievienojusies, nav Savienības tiesību sistēmā integrēts formāls juridisks instruments (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 44. punkts, kā arī 2016. gada 15. februāris, *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 23 Tomēr paskaidrojums par Hartas 52. pantu ir norādīts, ka šī panta 3. punkta mērķis ir nodrošināt nepieciešamo saskaņotību starp Hartu un ECPAK, “tomēr negatīvi neietekmējot Savienības tiesību aktu un Eiropas Savienības Tiesas autonomiju” (spriedumi, 2016. gada 15. februāris, *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 47. punkts, un 2017. gada 14. septembris, *K.*, C-18/16, EU:C:2017:680, 50. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 24 Tātad vērtējums par uzdoto jautājumu ir jāveic atbilstoši Hartā garantētajām pamattiesībām un it īpaši tās 50. pantam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi un Baldetti*, C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 15. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 25 Hartas 50. pantā ir paredzēts, ka “nevienu nedrīkst atkārtoti tiesāt vai sodīt krimināllietā par nodarījumu, par kuru viņš saskaņā ar tiesību aktiem Savienībā jau ticis attaisnots vai notiesāts ar galīgu spriedumu”. Tātad ar principu *ne bis in idem* ir aizliegts kumulēt gan procesus, gan sodus ar krimināltiesisku raksturu šī panta izpratnē par vienām un tām pašām darbībām un pret vienu un to pašu personu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 34. punkts).

Par procesu un sodu krimināltiesisko raksturu

- 26 Saistībā pamatlīetas procesu un sodu krimināltiesiskā rakstura novērtējumu ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru ir jāņem vērā trīs kritēriji. Pirmais kritērijs ir attiecīgā pārkāpuma juridiskā kvalifikācija valsts tiesībās, otrais ir pats pārkāpuma veids, un trešais – soda, ko attiecīgajai personai varētu piespriest, veids un tā smaguma pakāpe (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 5. jūnijs, *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319, 37. punkts, un 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 35. punkts).
- 27 Lai gan tas, vai pamatlīetas krimināltiesību un administratīvo tiesību procesiem un sodiem ir krimināltiesisks raksturs Hartas 50. panta izpratnē, atbilstoši minētajiem kritērijiem ir jāizvērtē iesniedzējtiesai, Tiesa, lemdama par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, tomēr var sniegt precizējumus, lai palīdzētu šai tiesai veikt interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 5. jūnijs, *Mahdi*, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, 79. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Šajā lietā uzreiz ir jāprecizē, ka netiek apšaubīta pamatlīetas procesu un sodu, kurus to rezultātā var piemērot, krimināltiesiskā kvalifikācija atbilstoši iepriekš šī sprieduma 26. punktā minētajiem kritērijiem. Jautājums turpretī rodas par to, vai administratīvajam procesam pret *L. Menci* un galīgajam administratīvajam sodam, kas viņam tika piemērots šī procesa noslēgumā, ir krimināltiesisks raksturs Hartas 50. panta izpratnē.
- 29 Šajā ziņā attiecībā uz pirmo kritēriju, kas ir atgādināts šī sprieduma 26. punktā, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka valsts tiesībās process, kura noslēgumā tika piemērots šis pēdējais sods, tiek kvalificēts kā administratīvais process.
- 30 Tomēr Hartas 50. panta piemērošana nav ierobežota vienīgi ar procesiem un sodiem, kurus valsts tiesībās kvalificē kā “krimināltiesiskus”, bet gan tā piemērošanas joma – neatkarīgi no šādas kvalifikācijas valsts tiesībās – aptver arī procesus un sodus, kas ir jāuzskata par tādiem, kam piemīt krimināltiesisks raksturs, balstoties uz abiem pārējiem iepriekš 26. punktā minētajiem kritērijiem.
- 31 Kas attiecas uz otro kritēriju tieši par pārkāpuma raksturu, ir jāpārbauda, vai attiecīgajam sodam ir galvenokārt piespiedu mērķis (skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūnijs, *Bonda*, C-489/10, EU:C:2012:319, 39. punkts). No tā izriet, ka sodam ar piespiedu mērķi ir krimināltiesisks raksturs Hartas 50. panta izpratnē un tikai tas vien, ka šim sodam ir arī preventīvs mērķis, to neliedz kvalificēt par krimināltiesisku sodu. Kā to ir norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 113. punktā,

krimināltiesiskiem sodiem ir raksturīgi, ka tie ir vērsti gan uz piespiedu līdzekļu piemērošanu par prettiesisku rīcību, gan uz tās prevenciju. Turpretī pasākumam, kas vērstas vienīgi uz attiecīgā pārkāpuma rezultātā radītā kaitējuma izlabošanu, nepiemīt krimināltiesisks raksturs.

- 32 Šajā lietā Leģislatīvā dekrēta Nr. 471/97 13. panta 1. punktā ir paredzēts, ka maksājamā PVN nemaksāšanas gadījumā administratīvo sodu piemēro papildus PVN summām, kuras nodokļa maksātājam ir jāmaksā. Lai gan šo sodu samazina, ja nodoklis patiešām tiek samaksāts noteiktā termiņā, skaitot no maksājuma pienākuma neizpildes, kā to apgalvo Itālijas valdība savos rakstveida apsvērumos, tomēr ar šo sodu tiek piemērots piespiedu līdzeklis par novēlotu PVN samaksu. Šādi atklājas – un tas turklāt atbilst iesniedzējtiesas veiktajam novērtējumam –, ka šim pašam sodam ir arī piespiedu mērķis, kas ir raksturīgs krimināltiesiskam sodam Hartas 50. panta izpratnē.
- 33 Attiecībā uz trešo kritēriju ir jānorāda, ka attiecīgais administratīvais sods pamatlietā atbilstoši Leģislatīvā dekrēta Nr. 471/97 13. panta 1. punktam izpaužas kā naudas sods 30 % apmērā no maksājamā PVN papildus šī nodokļa maksājumam un tam ir augsta bardzības pakāpe, ko neapstrīd pamatlietas puses un kas var apstiprināt analīzi, atbilstoši kurai šim sodam ir krimināltiesisks raksturs Hartas 50. panta izpratnē, bet tas tomēr ir jānovērtē iesniedzējtiesai.

Par vienu un tā paša pārkāpuma pastāvēšanu

- 34 No Hartas 50. panta teksta izriet, ka ar to ir aizliegts vienu un to pašu personu tiesāt vai sodīt kriminālietā par vienu un to pašu pārkāpumu vairāk nekā vienu reizi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi* un *Baldetti*, C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 18. punkts). Kā to norāda iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, dažādie procesi un sodi pamatlietā ir vērsti pret vienu un to pašu personu, proti, *L. Menci*.
- 35 Saskaņā ar Tiesas judikatūru atbilstošais kritērijs, lai novērtētu viena un tā paša pārkāpuma pastāvēšanu, ir faktiskā sastāva identiskums, ieskaitot to, vai pastāv konkrētu apstākļu kopums, kuri ir savstarpēji nesaraujami saistīti un kuru dēļ attiecīgā persona ir galīgi attaisnota vai notiesāta (pēc analogijas skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Kraaijenbrink*, C-367/05, EU:C:2007:444, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2010. gada 16. novembris, *Mantello*, C-261/09, EU:C:2010:683, 39. un 40. punkts). Tātad Hartas 50. punktā par identiskām darbībām ir aizliegts piemērot vairākus krimināltiesiska rakstura sodus dažādu par šādām darbībām organizētu procesu noslēgumā.
- 36 Turklāt darbību un aizsargāto interešu juridiskajai kvalifikācijai valsts tiesībās nav nozīmes, lai konstatētu viena un tā paša pārkāpuma pastāvēšanu, ciktāl ar Hartas 50. pantu piešķirtā aizsardzība nevar atšķirties atkarībā no dalībvalsts.
- 37 Šajā lietā no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajām norādēm izriet, ka *L. Menci* ir galīgi piemērots krimināltiesiska rakstura administratīvais sods par to, ka viņš likumā noteiktajos termiņos nav samaksājis PVN, kāds izriet no ikgadējās deklarācijas par 2011. taksācijas gadu, un ka kriminālprocess pamatlietā attiecas uz šo pašu nodokļa nemaksāšanu.
- 38 Lai gan, kā to apgalvo Itālijas valdība savos rakstveida apsvērumos, lai tādu kriminālprocesu noslēgumā kā pamatlietā piemērotu kriminālsodu, atšķirībā no minētā krimināltiesiska rakstura administratīvā soda ir jāpierāda subjektīvā puse, tomēr ir jānorāda, ka apstākļi, ka minētā kriminālsoda piemērošana ir atkarīga no tā, vai nodarījuma sastāvam ir papildu elements salīdzinājumā ar krimināltiesiska rakstura administratīvo sodu, pats par sevi nevar atspēkot to, ka attiecīgie faktiskie apstākļi ir identiski. Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, krimināltiesiskā rakstura administratīvais sods un procesi pamatlietā, šķiet, attiecas uz vienu un to pašu pārkāpumu.

39 Šādos apstākļos šķiet, ka valsts tiesiskais regulējums pamatlietā ļauj sākt kriminālprocesu pret tādu personu kā *L. Menci* par pārkāpumu, kas izpaužas kā maksājamā PVN nemaksāšana pēc tam, kad šai pašai personai par tiem pašiem faktiem ir ticis piemērots galīgs administratīvais sods ar krimināltiesisku raksturu Hartas 50. panta izpratnē. Tomēr šāda procesu un sodu kumulēšana ir šajā pantā paredzētās pamatbrīvības ierobežojums.

Par Hartas 50. pantā garantētās pamatbrīvības ierobežojuma attaisnojumu

40 Ir jāatgādina, ka Tiesa 2014. gada 27. maija spriedumā *Spasic* (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, 55. un 56. punkts) lēma, ka Hartas 50. pantā garantētā *ne bis in idem* principa ierobežojums var tikt attaisnots uz tās 52. panta 1. punkta pamata.

41 Saskaņā ar Hartas 52. panta 1. punkta pirmo teikumu visiem šajā Hartā atzīto tiesību un brīvību izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, un tajos jārespektē šo tiesību un brīvību būtība. Saskaņā ar minētā punkta otro teikumu, ievērojot samērīguma principu, ierobežojumus šīm tiesībām un brīvībām drīkst uzlikt tikai tad, ja tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.

42 Šajā lietā ir acīmredzams, ka iespēja kumulēt kriminālprocesus un kriminālsodus ar administratīvajiem procesiem un krimināltiesiska rakstura administratīvajiem sodiem ir noteikta ar likumu.

43 Turklāt tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā atbilst Hartas 50. panta būtiskajam saturam, jo atbilstoši norādēm Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos ar to ir atļauta šāda kumulatīva procesu un sankciju piemērošana vienīgi, pastāvot izsmēļoši noteiktiem nosacījumiem, kas līdz ar to nodrošina, ka šajā 50. pantā paredzētās tiesības kā tādas nav aizskartas.

44 Attiecībā uz jautājumu, vai *ne bis in idem* principa ierobežojumam, kas izriet no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlietā, ir izvirzīts vispārējo interešu mērķis, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šī regulējuma mērķis ir maksājamā PVN iekasēšana pilnā apjomā. Ņemot vērā nozīmi, kāda Tiesas judikatūrā ir piešķirta mērķim apkarot pārkāpumus PVN jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S. un M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), krimināltiesiska rakstura procesu un sodu kumulēšanu var attaisnot, ja šiem procesiem un sodiem šāda mērķa īstenošanai ir izvirzīti vēl papildu mērķi, kas attiecīgā gadījumā var attiekties uz šīs pašas attiecīgās pārkāpjošās rīcības atšķirīgiem aspektiem, un tas ir jānovērtē iesniedzējtiesai.

45 Šajā ziņā PVN pārkāpumu jomā, šķiet, ir leģitīmi, ka dalībvalsts vēlas atturēt no jebkuras PVN deklarēšanas un iekasēšanas pienākumu neizpildes un to apkarot, neatkarīgi no tā, vai tā ir izdarīta ar nodomu, attiecīgā gadījumā piemērojot vienotas likmes administratīvo sodu, no vienas puses, un novērst un apkarot šādu normu smagus pārkāpumus, kam ir sevišķi kaitīgas sekas uz sabiedrību un kas attaisno bargāku kriminālsodu noteikšanu, no otras puses.

46 Samērīguma principa ievērošana prasa, lai tāda procesu un sodu kumulēšana kā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētā nepārsniegtu attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteikto leģitīmo mērķu sasniegšanai piemēroto un vajadzīgo pasākumu robežas, ņemot vērā, ka, ja ir izvēle starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, ir jāizvēlas mazāk ierobežojošais un ka radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas ar paredzētajiem mērķiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 25. februāris, *Müller Fleisch*, C-562/08, EU:C:2010:93, 43. punkts; 2010. gada 9. marts, *ERG u.c.*, C-379/08 un C-380/08, EU:C:2010:127, 86. punkts, kā arī 2016. gada 19. oktobris, *EL-EM-2001*, C-501/14, EU:C:2016:777, 37. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar šī sprieduma 20. punktā minēto judikatūru dalībvalstīm ir izvēles brīvība attiecībā uz piemērojamiem sodiem, lai garantētu ienākumu no PVN pilnīgu iekasēšanu. Tā kā šajā jomā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana, dalībvalstīm ir tiesības paredzēt gan tādu kārtību, atbilstoši kurai par pārkāpumiem PVN jomā var uzsākt procesu un piemērot sodu tikai vienu vienīgu reizi, gan arī kārtību, atbilstoši kurai ir atļauts kumulēt procesus un sodus. Šādos apstākļos tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlietā samērīgumu nevar likt apšaubīt tas fakts vien, ka attiecīgā dalībvalsts ir izvēlējusies šāda veida kumulēšanu, jo pretējā gadījumā šai dalībvalstij tiktu atņemta šī izvēles brīvība.
- 48 Pēc šī precizējuma ir jānorāda, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, ar kuru ir paredzēta kumulēšanas iespēja, ir piemērots, lai īstenotu šī sprieduma 44. punktā minēto mērķi.
- 49 Savukārt attiecībā uz strikti nepieciešamo raksturu – tādā valsts tiesiskajā regulējumā kā pamatlietā iesākumā ir jābūt paredzētām skaidrām un precīzām normām, kas privātpersonai ļauj paredzēt, par kādam darbībām vai pienākumu nepildīšanu var piemērot šāda veida procesu un sodu kumulēšanu.
- 50 Šajā lietā, kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, valsts tiesiskajā regulējumā pamatlietā un tostarp Leģislatīvā dekrēta Nr. 471/97 13. panta 1. punktā ir paredzēti nosacījumi, ar kādiem PVN nesamaksāšanai likumā noteiktajos termiņos var tikt piemērots administratīvs sods ar krimināltiesisku raksturu. Saskaņā ar šo Leģislatīvā dekrēta Nr. 74/2000 13. panta 1. punktu un ar nosacījumiem, kas ir minēti 10.*bis* panta 1. punktā un 10.*ter* panta 1. punktā, par šādu pienākumu nepildīšanu, ja tā ir saistīta ar ikgadējo nodokļu deklarāciju par PVN summu, kura pārsniedz 50 000 EUR, var piemērot brīvības atņemšanas sodu no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem.
- 51 Turklāt šķiet, lai gan tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ka valsts tiesiskajā regulējumā pamatlietā ir skaidri un precīzi paredzēts, kādos apstākļos par pienākuma maksāt maksājamo PVN nepildīšanu var kumulatīvi piemērot krimināltiesiska rakstura procesus un sankcijas.
- 52 Turpinājumā – ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā ir jānodrošina, lai no šādas kumulēšanas izrietošie tiesību ierobežojumi attiecīgajām personām tiktu ierobežoti ar to, kas ir strikti nepieciešams, lai īstenotu šī sprieduma 44. punktā minēto mērķi.
- 53 Pirmkārt, attiecībā uz krimināltiesiska rakstura procesu kumulēšanu, kā izriet no lietas materiālos ietvertās informācijas, iepriekšējā punktā atgādinātā prasība nozīmē, ka ir jāpastāv normām, ar ko nodrošina koordināciju, lai tiesību ierobežojumi, kuri attiecīgajām personām rodas no šādas kumulēšanas, tiktu ierobežoti ar to, kas ir strikti nepieciešams.
- 54 Šajā lietā, lai gan ar valsts tiesisko regulējumu pamatlietā kriminālprocesu var uzsākt pat pēc tāda administratīvā soda ar krimināltiesisku raksturu piemērošanas, ar kuru tiek galīgi noslēgts administratīvais process, no lietas materiālos ietvertajiem faktiem, kas ir rezumēti šī sprieduma 50. punktā, izriet, ka ar šo regulējumu kriminālprocesa uzsākšanas iespēja ir ierobežota vienīgi ar noteikta smaguma pakāpes pārkāpumiem, proti, tie ir pārkāpumi par nesamaksātu PVN apmērā, kurš pārsniedz 50 000 EUR, par ko likumdevējs ir paredzējis brīvības atņemšanas sodu, kura bardzība, šķiet, attaisno vajadzību atsevišķi no administratīvā procesa ar krimināltiesisku raksturu uzsākt kriminālprocesu šāda soda noteikšanai.
- 55 Otrkārt, lai kumulētu krimināltiesiska rakstura sodus, ir jābūt paredzētām normām, kas ļauj garantēt visu piemēroto sodu bardzības atbilstību attiecīgā pārkāpuma smagumam, jo šāda prasība izriet ne tikai no Hartas 52. panta 1. punkta, bet arī no sodu samērīguma principa, kas ir ietverts tās 49. panta 3. punktā. Šādās normās ir jānosaka pienākums kompetentajām iestādēm otrā soda piemērošanas gadījumā raudzīties, lai visu piemēroto sodu bardzība nepārsniegtu konstatētā pārkāpuma smagumu.
- 56 Šajā lietā no Leģislatīvā dekrēta Nr. 74/2000 21. panta, šķiet, izriet, ka tajā ir paredzēta ne tikai krimināltiesiska rakstura administratīvā soda piespiedu izpildes apturēšana kriminālprocesa norises laikā, bet arī tas, ka šāds process ir galīgs šķērslis šādi izpildei pēc notiesājoša sprieduma pret attiecīgo

personu. Turklāt atbilstoši norādēm, kas ir ietvertas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nodokļu parāda labprātīga samaksa, ciktāl tā attiecas arī uz attiecīgajai personai piemēroto administratīvo sodu, ir īpašs vainu mikstinošs apstāklis, kurš jāņem vērā kriminālprocesā. Tātad šķiet, ka ar valsts tiesisko regulējumu pamatlietā ir paredzēti atbilstoši nosacījumi, lai nodrošinātu, ka kompetentās iestādes ierobežo visu piemēroto sodu bardzību tikai ar to, kas ir strikti nepieciešams, samērojot ar izdarītā pārkāpuma smagumu.

- 57 Tātad – ar nosacījumu, ka to pārbauda iesniedzējtiesa, – šķiet, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā ļauj nodrošināt, ka ar to atļautā procesu un sodu kumulēšana nepārsniedz šī sprieduma 44. punktā minētā mērķa sasniegšanai strikti nepieciešamā robežas.
- 58 Vēl ir jānorāda, ka pat tad, ja valsts tiesiskais regulējums, kas atbilst šī sprieduma 44., 49., 53. un 55. punktā minētajām prasībām, šķiet, principā ir tāds, ar ko var nodrošināt nepieciešamo līdzsvaru starp dažādām attiecīgajām interesēm, valsts iestādēm un tiesām tas turklāt ir jāpiemēro tā, lai no tā izrietošie tiesību ierobežojumi šajā lietā un attiecīgajai personai, kuri rodas no procesu un sodu kumulēšanas, nebūtu nesamērīgi salīdzinājumā ar izdarītā pārkāpuma smagumu.
- 59 Galu galā iesniedzējtiesai ir jānovērtē minētā regulējuma pamatlietā piemērošanas konkrētajā lietā samērīgums, līdzsvarojot nodokļu pārkāpuma smagumu šajā lietā, no vienas puses, ar tiesību ierobežojumu konkrēti attiecīgajai personai, kurš rodas no procesu un sodu pamatlietā kumulēšanas, no otras puses.
- 60 Visbeidzot, ir jāatgādina, ka, tā kā Hartā ir ietvertas tiesības, kuras atbilst ECPAK garantētajām tiesībām, Hartas 52. panta 3. punktā ir paredzēts, ka šo tiesību nozīme un apjoms ir tādi paši kā minētajā konvencijā noteiktajām tiesībām. Līdz ar to, interpretējot Hartas 50. pantu, ir jāņem vērā ECPAK 7. protokola 4. pants (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. februāris, *N.*, C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 77. punkts, un 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi* un *Baldetti*, C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 24. punkts).
- 61 Šajā ziņā Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir lēmusi, ka procesu un nodokļu sodu un kriminālsodu kumulēšana par vienu un to pašu nodokļu tiesību pārkāpumu nav pretrunā ECPAK 7. protokola 4. pantā ietvertajam *ne bis in idem* principam, ja attiecīgajiem kriminālprocesi un nodokļu procesiem ir pietiekami cieša saikne faktu un laika ziņā (ECT, 2016. gada 15. novembris, *A* un *B* pret Norvēģiju, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, 132. punkts).
- 62 Tādējādi prasības, kādas Hartas 50. pantā kopsakarā ar tās 52. panta 1. punktu attiecīgā gadījumā ir izvirzītas kriminālprocesu un kriminālsodu, kā arī administratīvo procesu un sodu, kam piemīt krimināltiesisks raksturs, kumulēšanai, kā tas izriet no šī sprieduma 44., 49., 53., 55. un 58. punkta, nodrošina tādu *ne bis in idem* principa aizsardzības līmeni, kas nav zemāks par to, kāds ir paredzēts ECPAK 7. protokola 4. pantā, kā to ir interpretējusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa.
- 63 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram var uzsākt kriminālprocesu pret personu par pienākuma maksāt PVN likumā noteiktajos termiņos nepildīšanu, pat ja šai personai par šīm pašām darbībām jau ir piemērots galīgs administratīvais sods, kam ir krimināltiesisks raksturs, šī 50. panta izpratnē, ar nosacījumu, ka
- šim tiesiskajam regulējumam ir vispārējo interešu mērķis, ar ko var attaisnot šādu procesu un sodu kumulēšanu, proti, pārkāpumu PVN jomā apkarošana, un šiem procesiem un sodiem ir jābūt vēl papildu mērķiem,
 - šajā tiesiskajā regulējumā ir ietvertas normas, ar ko nodrošina koordināciju, lai no procesu kumulēšanas izrietošie tiesību ierobežojumi attiecīgajām personām būtu ierobežoti ar strikti nepieciešamo, un

– šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzētas normas, kas ļauj nodrošināt, ka visu piemēroto sodu bardzība ir ierobežota ar to, kas ir strikti nepieciešams, samērojot ar attiecīgā pārkāpuma smagumu.

64 Valsts tiesai, ņemot vērā visus pamatlīetas apstākļus, ir jāpārlicinās, ka tiesību ierobežojumi, kuri attiecīgajai personai konkrēti rodas no valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas šajā lietā un tajā atļautās procesu un sodu kumulēšanas, nav nesamērīgi salīdzinājumā ar izdarītā pārkāpuma smagumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

65 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram var uzsākt kriminālprocesu pret personu par pienākuma maksāt PVN likumā noteiktajos termiņos nepildīšanu, pat ja šai personai par šīm pašām darbībām jau ir piemērots galīgs administratīvais sods, kam ir krimināltiesisks raksturs, šī 50. panta izpratnē, ar nosacījumu, ka

- šim tiesiskajam regulējumam ir vispārējo interešu mērķis, ar ko var attaisnot šādu procesu un sodu kumulēšanu, proti, pārkāpumu pievienotās vērtības nodokļa jomā apkarošana, un šiem procesiem un sodiem ir jābūt vēl papildu mērķiem,
- šajā tiesiskajā regulējumā ir ietvertas normas, ar ko nodrošina koordināciju, lai no procesu kumulēšanas izrietošie tiesību ierobežojumi attiecīgajām personām būtu ierobežoti ar strikti nepieciešamo, un
- šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzētas normas, kas ļauj nodrošināt, ka visu piemēroto sodu bardzība ir ierobežota ar to, kas ir strikti nepieciešams, samērojot ar attiecīgā pārkāpuma smagumu.

2) Valsts tiesai, ņemot vērā visus pamatlīetas apstākļus, ir jāpārlicinās, ka tiesību ierobežojumi, kuri attiecīgajai personai konkrēti rodas no valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas šajā lietā un tajā atļautās procesu un sodu kumulēšanas, nav nesamērīgi salīdzinājumā ar izdarītā pārkāpuma smagumu.

[Paraksti]