



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA]

SECINĀJUMI,

sniegti 2025. gada 13. februārī¹

Lieta C-733/23

“Beach and bar management” EOOD

pret

Nachalnik na otdel “Operativni deynosti” – Burgas

(Administrativen sad – Burgas (Burgasas Administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 273. pants – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – 50. pants – *Ne bis in idem* princips – Nodokļa rēķina izdošanas pienākuma neizpilde – Telpu aizzīmogošana – Sodu kumulācija par vienu un to pašu pārkāpumu – Samērīguma princips

1. Tiesvedībā, kas ir šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, tiek diskutēts par to, cik likumīgi ir 85 naudas sodi, ko Bulgārijas nodokļu iestāde noteikusi kādai komercsabiedrībai par tikpat daudziem pievienotā vērtības nodokļa (PVN) tiesību pārkāpumiem.

2. Strīdīgos naudas sodus var abstrakti kvalificēt kā pasākumus, kuru mērķis ir garantēt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu (Direktīvas 2006/112/EK² 273. pants).

3. Nodokļu iestāde papildus minēto sodu uzlikšanai uzņēmumam lika aizzīmogot komercdarbības telpu, kurā bija izdarīti pārkāpumi. Atšķirībā no lietas *Ati-19*³ šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav uzdots neviens prejudiciāls jautājums par aizzīmogošanas pasākumu pašu par sevi.

4. Īsumā – iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 50. pantu ir saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums, kas ļauj noteikt naudas sodus par pārkāpumiem, kuriem ir piemērots jau īstenots aizzīmogošanas pasākums.

¹ Oriģinālvaloda – spāņu.

² Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

³ Kurā sniedzu secinājumus šajā pašā datumā (C-605/23).

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības. PVN direktīva

5. Saskaņā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN uzliek “preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.

6. Šīs direktīvas 273. pantā noteikts:

“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.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

B. Valsts tiesības

1. PVN likums⁴

7. Šī likuma 118. panta 1. punktā redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, noteikts:

“Ikvienai personai, kas ir reģistrēta vai nav reģistrēta saskaņā ar šo likumu, ir pienākums reģistrēt un apliecināt tās uzņēmuma telpās veiktos preču piegādes/pārdošanas darījumus, izsniedzot nodokļa rēķinu, kas sagatavots ar kases aparātu (nodokļa rēķins), vai nodokļa rēķinu, kas sagatavots integrētā automatiskā komercdarbības pārvaldības sistēmā (sistēmas rēķins), neatkarīgi no tā, vai tiek pieprasīts cits nodokļu dokuments. Saņēmējam jāsaņem nodokļa rēķins vai sistēmas rēķins un tas jā saglabā līdz brīdim, kad tas atstāj komercdarbības telpas.”

8. Šī likuma 185. panta 1. un 2. punktā noteikts:

“(1) Par 118. panta 1. punktā paredzētā apliecinājuma dokumenta neizsniegšanu fiziskai personai, kas nav komersants, tiek piemērots naudas sods no 100 līdz 500 Bulgārijas levu [(BGN)] vai juridiskai personai vai individuālajam komersantam – finansiālas sankcijas no 500 līdz 2000 BGN.

(2) Izņemot 1. punktā minētos gadījumus, par 118. panta noteikumu vai to īstenošanas noteikumu pārkāpuma izdarīšanu vai pieļaušanu fiziskai personai, kas nav komersants, tiek piemērots naudas sods no 300 līdz 1000 BGN vai juridiskai personai vai individuālajam komersantam – finansiālas sankcijas no 3000 līdz 10 000 BGN. Ja pārkāpums neizraisa ienākumu slēpšanu, tad piemēro 1. punktā paredzētās sankcijas.”

⁴ 2006. gada 21. jūlija Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Pievienotās vērtības nodokļa likums; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63, 8. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN likums”).

9. PVN likuma 186. pantā noteikts:

“(1) Administratīvais piespiedu pasākums “uzņēmuma telpu aizzīmogošana” uz laiku līdz 30 dienām neatkarīgi no paredzētā naudas soda mantiskajām sankcijām tiek piemērots personai, kas:

1. neizsniedz

a) atbilstīgu pirkumu apliecināšu dokumentu saskaņā ar 118. pantu;

[..].

(3) Administratīvo piespiedu pasākumu saskaņā ar 1. punktu piemēro ar motivētu ieņēmumu dienesta rīkojumu vai šī dienesta pilnvarota ierēdņa rīkojumu.

(4) Šī panta 3. punktā minēto rīkojumu var pārsūdzēt saskaņā ar Administratīvā procesa kodeksā paredzēto procedūru.”

10. Saskaņā ar šī likuma 187. panta 1. un 4. punktu:

“(1) Ja tiek piemērots 186. panta 1. punktā paredzētais administratīvais piespiedu pasākums, personai ir aizliegta arī piekļuve komercdarbības telpai vai telpām un persona vai tās pilnvarotais pārstāvis izvāc mantu, kas atrodas šajās telpās un tām piegulošajās glabātavās. [..]

[..]

(4) Pēc pārkāpēja lūguma un ar nosacījumu, ka tas sniedz pierādījumus par visa naudas soda vai finansiālās sankcijas samaksu, iestāde izbeidz tās piemēroto administratīvo piespiedu pasākumu. Aizzīmogojums tiek noņemts, ja pārkāpējs izpilda pienākumu sadarboties. Atkārtota pārkāpuma gadījumā aizzīmogojuma noņemšana nav atļauta, pirms nav beidzies viena mēneša termiņš pēc telpas aizzīmogošanas.”

11. Šī likuma 188. pantā⁵ noteikts:

“(1) Šī likuma 186. panta 1. punktā minētais administratīvais piespiedu pasākums jāizpilda saskaņā ar Administratīvā procesa kodeksa 60. panta 1.–7. punktā paredzētajiem nosacījumiem.

(2) Tiesas nolēmums nav pārsūdzams.”

12. Šī likuma 193. pantā paredzēts:

“(1) Likums par administratīvajiem pārkāpumiem un sodiem reglamentē šī likuma un tā īstenošanas normatīvo aktu pārkāpumu konstatēšanu, lēmumu pieņemšanu par administratīvo sodu un šo lēmumu izpildi, kā arī prasības, kuras var celt pret šiem lēmumiem.

(2) Pārkāpumu konstatē ieņēmumu dienesti, un lēmumus, ar ko piemēro administratīvo sodu, pieņem Valsts ieņēmumu dienesta izpilddirektors vai šim nolūkam pilnvarotais ierēdnis.”

⁵ Redakcijā, kas piemērojama šai lietai un kas grozīta un publicēta 2019. gada 20. decembra DV Nr. 100.

2. Administratīvā procesa kodekss⁶

13. Saskaņā ar 6. panta 5. punktu redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, administratīvajām iestādēm jāatturas no tādu darbību veikšanas un rīcības, kas var radīt ar sasniedzamo mērķi acīmredzami nesamērīgus zaudējumus.

14. Kodeksa 60. pantā noteikts:

“(1) Administratīvs akts ietver rīkojumu par tā pagaidu izpildi, ja to prasa pilsoņu dzīvība vai veselība, lai aizsargātu īpaši svarīgas valsts vai sabiedrības intereses, ja lēmuma izpilde var tikt noraidīta vai būtiski traucēta vai ja kavēšanās izpildē var radīt būtisku vai grūti novēršamu kaitējumu, vai arī pēc kādas puses lūguma, lai aizsargātu kādu no tai īpaši svarīgām interesēm. Pēdējā minētajā gadījumā administratīvā iestāde pieprasa atbilstošu garantiju.

(2) Pagaidu izpildes rīkojums ir pamatots.

[..]

(5) Rīkojumu, ar kuru atļauj vai atsaka pagaidu izpildi, ar administratīvās iestādes starpniecību var pārsūdzēt tiesā trīs dienu laikā no rīkojuma paziņošanas dienas neatkarīgi no tā, vai administratīvais akts ir pārsūdzēts.

(6) Pieteikumu iespējami īsā laikā izskata padomes palāta; puses nesaņem pieteikuma kopiju. Pieteikums tiesā neaptur pagaidu izpildi, bet tiesa var apturēt pagaidu izpildi līdz brīdim, kad tā pieņem galīgo nolēmumu par administratīvo sūdzību.

(7) Atceļot pārsūdzēto rīkojumu, tiesa lemj pēc būtības. Ja pagaidu izpilde tiek atcelta, administratīvā iestāde atjauno stāvokli, kāds bija pirms izpildes.

(8) Tiesas rīkojumu var pārsūdzēt.”

15. Saskaņā ar 128. panta 1. punkta 1. apakšpunktu administratīvajām tiesām ir jurisdikcija izskatīt lietas, kuru mērķis tostarp ir panākt administratīvo aktu grozīšanu vai atcelšanu.

16. Kodeksa 166. pantā noteikts:

“(1) Pieteikums tiesā aptur administratīvā akta izpildi.

(2) Katrā tiesvedības stadijā līdz brīdim, kad spriedums kļūst galīgs, tiesa pēc pieteicēja lūguma var apturēt pagaidu izpildi, kas atļauta ar 60. panta 1. punktā minētā akta izdevējas iestādes galīgo rīkojumu, ja pagaidu izpilde pieteicējam var radīt būtisku vai grūti novēršamu kaitējumu. [..]”

⁶ Administrativoprotsetsualen kodeks (Administratīvā procesa kodekss; 2006. gada 11. aprīļa DV Nr. 30; turpmāk tekstā – “APK”).

3. Likums par administratīvajiem pārkāpumiem un sodiem⁷

17. Saskaņā ar 22. pantu var noteikt administratīvus piespiedu pasākumus, lai novērstu un izbeigtu administratīvus pārkāpumus, kā arī novērstu un likvidētu izdarīto administratīvo pārkāpumu negatīvās sekas.

18. Šī likuma 27. panta 1., 2., 4. un 5. punktā paredzēts:

“(1) Administratīvo sodu nosaka atbilstoši šī likuma normām, ievērojot izdarītajam pārkāpumam paredzētās robežas.

(2) Nosakot sodu, tiek ņemts vērā pārkāpuma smagums, tā izdarīšanas iemesli un citi atbildību mīkstinājoši un pastiprinoši apstākļi, kā arī pārkāpuma izdarītāja mantiskais stāvoklis.

[..]

(4) Izņemot 15. panta 2. punktā paredzētos gadījumus, sodus par pārkāpumiem nevar aizstāt ar vieglākām sankcijām.

(5) Tāpat nav atļauts noteikt sodu, kas ir mazāks par minimālo paredzēto sodu, neatkarīgi no tā, vai runa ir par naudas sodu vai tiesību strādāt noteiktā profesijā vai darbības pagaidu liegumu, izņemot likumā paredzētos gadījumus.”

19. Saskaņā ar 59. pantu lēmumu par administratīvo sodu var pārsūdzēt *Rayonen sad* (Rajona tiesa, Bulgārija) 14 dienu laikā pēc tā paziņošanas.

II. Fakti, strīds un prejudiciālie jautājumi

20. “*Beach and bar management*” EOOD (turpmāk tekstā – “*Beach and bar*”) ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, un tā apsaimnieko komercdarbības telpas (bāru un restorānu).

21. 2022. gada 4. augustā Bulgārijas Nodokļu administrācija⁸ veica revīziju *Beach and bar* komercdarbības telpās un tās gaitā:

- konstatēja, ka tur pieejami divi karšu lasītāji un 85 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;
- pārliecinājās par to, ka uzņēmums nav izsniedzis nevienu nodokļa rēķinu par šiem 85 darījumiem.

22. 2022. gada 12. augustā Nodokļu iestāde noteica komercdarbības telpas aizzīmogošanu un aizliegumu tai piekļūt uz 14 dienām. Atsevišķā lēmumā tika atļauta abu pasākumu pagaidu izpilde.

23. Aizzīmogošanas pasākums un tā pagaidu izpildes atļauja tika nesekmīgi apstrīdēta divās atsevišķās tiesvedībās *Administrativen sad – Burgas* (Burgasas Administratīvā tiesa, Bulgārija).

⁷ Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (Likums par administratīvajiem pārkāpumiem un sodiem; 1969. gada 28. novembra DV Nr. 92), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem.

⁸ Pārbaudes darbības veica *Glavna direksia “Fiskalen kontrol”* (Galvenā nodokļu uzraudzības direkcija).

24. Administratīvā iestāde, atzīstot konstatētos faktus par pierādītiem, pieņēma 85 lēmumus par sodiem⁹. Katrā no tiem komercsabiedrībai *Beach and bar* tika noteikts naudas sods 500 BGN (apmēram 250 EUR), tādējādi kopējais sods par 85 pārkāpumiem sasniedz 42 500 BGN (apmēram 21 250 EUR).

25. PVN daļa, kas netika reģistrēta (jo netika izsniegti kases nodokļa rēķini par 85 maksājuma darījumiem), sasniedz 268,02 BGN (apmēram 134 EUR).

26. Šie 85 lēmumi par sodiem tika apstrīdēti *Rayonen sad – Burgas* (Burgasas rajona tiesa) daudzās citās tiesvedībās, kurās prasības ar spriedumiem tika noraidītas.

27. Pirmās instances tiesas spriedumi tika pārsūdzēti *Administrativen sad – Burgas* (Burgasas Administratīvā tiesa), kas Tiesai uzdod trīs prejudiciālus jautājumus; no tiem norādīšu tikai pirmo:

“(1) Vai [LESD] 325. pants, [PVN] direktīvas [..] 273. pants un [..] Hartas 50. pants 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 atsevišķā 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?”

III. Tiesvedība Tiesā

28. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā reģistrēts 2023. gada 1. decembrī.

29. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Beach and bar*, Bulgārijas valdība un Eiropas Komisija.

30. Tiesa neuzskatīja par vajadzīgu rīkot atklātu tiesas sēdi.

31. Pēc Tiesas norādes šajos secinājumos aplūkošu vienīgi pirmo prejudiciālo jautājumu.

IV. Juridiskā analīze

A. Pieņemamība

32. Kā jau minēts, iesniedzējtiesa ir informēta par 85 naudas sodiem, kas noteikti *Beach and bar* par daudziem PVN likuma pārkāpumiem. Šo pārkāpumu dēļ tika arī noteikts pasākums – komercdarbības telpas aizzīmogošana (un aizliegums tai piekļūt) uz 14 dienām.

⁹ Tiesas nolēmumi, kas pieņemti tiesvedībās par aizzīmogošanu un izpildi, jau bija galīgi laikā, kad notika tiesas sēde, kurā tika apstrīdēti naudas sodi.

33. Kad tiesvedība par naudas sodiem nonāca līdz mutvārdu stadijai, aizzīmogošanas pasākums, pret kuru *Beach and bar* bija nesekmīgi ierosinājusi atsevišķu tiesvedību, bija jau izpildīts.

34. Šajā kontekstā Bulgārijas valdība uzskata, ka pirmais prejudiciālais jautājums nav pieņemams, jo strīds, kura dēļ ierosināta prejudiciālā tiesvedība, ir tikai par naudas sodiem un to var atrisināt bez nepieciešamības konstatēt valsts tiesību normu, kas ļāvušas noteikt jau izpildītu aizzīmogošanas pasākumu ārpus šīs tiesvedības, atbilstību Savienības tiesībām.

35. Komisija piekrīt Bulgārijas valdības viedoklim, kaut gan piedāvā pārformulēt jautājumu, kas ļautu Tiesai spriest pēc būtības¹⁰.

36. Manuprāt, Tiesai nav pienākuma lemt, atbildot iesniedzējtiesai par valsts tiesiskā regulējuma, kas regulē komercdarbības telpas aizzīmogošanu, atbilstību Savienības tiesībām¹¹, ja pamatlietā šāds aizzīmogošanas pasākums netiek apstrīdēts.

37. Tomēr iesniedzējtiesas jautājums faktiski ir ne tik daudz par tiesību normu, kas regulē aizzīmogošanu, atbilstības Savienības tiesībām noskaidrošanu, cik par strīdīgajiem naudas sodiem. Šajā nozīmē Komisijas ierosināto pārformulēšanas piedāvājumu var pieņemt.

38. Tātad nav jāizvērtē, vai komercdarbības telpas aizzīmogošanas pasākums atbilst Savienības tiesībām, bet gan jānosaka, vai tas nepieļauj naudas sodu, kas uzlikts tai pašai personai par tām pašām darbībām, kuras ir bijušas par iemeslu aizzīmogošanai.

B. Par lietas būtību

1. 2023. gada 4. maija sprieduma MV – 98¹² ietekme

39. Tiesa par šajā lietā piemērotā valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Hartas 50. pantu jau ir spriedusi spriedumā MV – 98.

40. Lietā MV – 98 fakti bija līdzīgi (neskarot izņēmumu, ko vēlāk norādīšu) šīs lietas faktiem: komercdarbības telpā veiktas revīzijas laikā Bulgārijas Nodokļu administrācija konstatēja, ka MV – 98 nebija nedz reģistrējusi preces pārdošanu, nedz izsniegusi nodokļa rēķinu par šo pārdošanu.

41. Īsumā – balstoties uz šiem faktiem, Nodokļu administrācija:

- atbilstoši PVN likuma 185. pantam MV – 98 piemēroja naudas sodu;
- saskaņā ar tā paša likuma 186. pantu noteica administratīvu pasākumu, ko veidoja telpas aizzīmogošana uz 14 dienām;
- ar rīkojumu saskaņā ar APK 60. pantu atļāva minētā pasākuma pagaidu izpildi.

¹⁰ Komisijas rakstveida apsvērumu 30.–32. punkts. Tajos tiek ieteikts pārformulēt jautājumu tādējādi, lai izlemtu, vai Savienības tiesībām ir pretrunā naudas soda uzlikšana par tādām darbībām, par kādām ir strīds, ņemot vērā to, ka par pārkāpumu, par kuru uzliek šo naudas sodu, jau ir piemērots administratīvs aizzīmogošanas pasākums, kas noteikts par tām pašām darbībām.

¹¹ Par šo saderību skat. konkrēti lietu C-605/23 *Ati-19*.

¹² Lieta C-97/21 (EU:C:2023:371; turpmāk tekstā – “spriedums MV – 98”).

42. Minētajā lietā bija jānosaka “[..] būtībā [..], vai PVN direktīvas 273. pants un Hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam par vienu un to pašu nodokļu saistību neievērošanu un atsevišķu un autonomu procedūru noslēgumā var tikt piemērots naudas sods un pasākums, aizzīmogojot tirdzniecības telpas, j[a] par minētajiem pasākumiem var celt prasību dažādās tiesās”¹³.

43. Tiesa vispirms veica “pamatlietā aplūkoto pasākumu krimināltiesiskā rakstura” analīzi (sprieduma MV – 98 38.–49. punkts) kā obligātu nosacījumu Hartas 50. panta piemērojamības noteikšanai.

44. Šim izvērtējumam nozīmīgo triju kritēriju analīze attiecībā uz aizzīmogošanas pasākumu lika Tiesai secināt:

- apstākļi, ka valsts tiesībās tas jākvalificē kā administratīvs pasākums, neliedz atzīt tā krimināltiesisko raksturu (sprieduma MV – 98 38.–41. punkts);
- savukārt minētā pasākuma mērķi ir atturēt un novērst pārkāpumus PVN jomā. Tam nav tikai aizsardzības nolūks, kā norādījušas vairākas lietā iestājušās valdības (sprieduma MV – 98 42.–44. punkts);
- aizzīmogošanas pasākums, šķiet, ir ļoti būtisks sods (sprieduma MV – 98 45.–47. punkts).

45. Šajā kontekstā Tiesa norādīja: “Ja, kā izriet no iesniedzējtiesas norādēm, pamatlietā aplūkotie pasākumi ir kvalificējami kā krimināltiesiska rakstura sodi, būtu jāuzskata, ka šo sodu kumulēšana rada Hartas 50. pantā garantēto pamattiesību ierobežojumu.”¹⁴

46. Turpmākā Tiesas argumentācija spriedumā MV – 98 koncentrējās uz Hartas 50. pantā garantēto pamattiesību ierobežojuma iespējamo pamatojumu.

47. Šīs argumentācijas noslēgumā Tiesa atzina, ka “[PVN direktīvas] 273. pants un [Hartas] 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam par vienu un to pašu nodokļu saistību neievērošanu, un noslēdzoties atsevišķām un autonomām procedūrām, var tikt piemērots naudas sods un pasākums, ar kuru tiek aizzīmogotas tirdzniecības telpas, jo minētos pasākumus var apstrīdēt dažādās tiesās, ciktāl ar minēto tiesisko regulējumu nav nodrošināta tādu procedūru koordinēšana, kas līdz absolūti nepieciešamajam ļautu samazināt papildu slogu, ko rada minēto sodu un pasākumu kumulēšana, un ar to nav iespējams nodrošināt, ka visu noteikto sankciju kopums ir atbilstīgs konkrētā pārkāpuma smagumam”¹⁵.

2. Atšķirība starp šo lietu un lietu MV – 98

48. Kā norāda iesniedzējtiesa, šī lieta no lietas, kurā pasludināts spriedums MV – 98, atšķiras ar vienu precīzu niansi: minētajā lietā par vienu pārkāpumu tika piemērots aizzīmogošanas pasākums un naudas sods, savukārt tagad ir 85 strīdīgi pārkāpumi un tikpat daudz piemēroto naudas sodu, bet par visiem pārkāpumiem ir piemērots tikai viens aizzīmogošanas pasākums¹⁶.

¹³ Spriedums MV – 98, 27. punkts.

¹⁴ Spriedums MV – 98, 49. punkts.

¹⁵ Spriedums MV – 98, 63. punkts.

¹⁶ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 32. punkts.

49. Šī atšķirība liek iesniedzējtiesai uzdot jautājumu Tiesai par to, kādā apmērā Tiesa spriedumā MV – 98 ir izteikusies par aizzīmogošanas pasākuma krimināltiesisko raksturu. Konkrētāk, par šāda pasākuma preventīvo vai represīvo mērķi kā noteicošo faktoru šādai kvalifikācijai.

50. Īsumā – iesniedzējtiesas ieskatā:

- izņemot šo konkrēto atšķirību, šajā lietā ir izpildīti pārējie nosacījumi, kas nepieciešami, lai konstatētu Hartas 50. pantā noteikto procedūru un sodu kumulāciju, proti, faktu un sodu identiskumu;
- tomēr tas, ka ir noteikts viens vienīgs telpas aizzīmogošanas pasākums kopumā par 85 nodokļu pārkāpumiem, liek šaubīties par šī pasākuma *krimināltiesisko raksturu*¹⁷.

51. Ne visai skaidrā formulējumā iesniedzējtiesa norāda: tā kā aizzīmogošanas pasākumam nav individualizēta rakstura, šis apstāklis nozīmējot, ka papildus represīvajam raksturam prevalē mērķis ierobežot Savienības interesēm nodarītā kaitējuma apmēru (un tāvad tā preventīvais aspekts)¹⁸. Ja tas nozīmētu, ka aizzīmogošana nav īsts *kriminālsods*, nebūtu izpildīts viens no Hartas 50. panta piemērošanai nepieciešamajiem nosacījumiem.

3. Mans vērtējums

52. Domāju, ka atbilde uz šo iesniedzējtiesas jautājumu bez lielām hermeneitiskām grūtībām atrodama spriedumā MV – 98 un agrākajā Tiesas judikatūrā, it īpaši spriedumā *Menci*¹⁹.

53. Faktiski “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”²⁰.

54. Kā skaidri norādīts spriedumā MV – 98, saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju “[...] Likuma par administratīvajiem pārkāpumiem un sodiem 22. pants [liecina, ka aizzīmogošanas] pasākuma mērķis ir izbeigt pieļautos administratīvos pārkāpumus un novērst turpmākus pārkāpumus, liedzot konkrētajam komersantam izmantot savas tirdzniecības telpas. Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka aizzīmogošanas pasākumam ir gan preventīvs, gan represīvs mērķis, jo tas arī attur attiecīgās personas no PVN likuma 118. panta 1. punktā paredzētā pienākuma neievērošanas”²¹.

55. Ievērojot šo premisu, sekas, ko Tiesa no tā ir secinājusi spriedumā MV – 98, ir attiecināmas uz tādu gadījumu kā šeit aplūkojamais: apsvērumi par Hartas 50. panta piemērošanu, kad *viens vienīgs aizzīmogošanas pasākums* tiek noteikts kopā ar *vienu vienīgu naudas sodu* un tie abi attiecas uz *vienu atsevišķu pārkāpumu*, ir spēkā arī gadījumā, kad otrais vienādojuma loceklis ir nevis viens, bet 85 naudas sodi.

¹⁷ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 43. punkts.

¹⁸ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 47. punkts: “Visi izklāstītie izskatāmās lietas apstākļi, aplūkojot tos kopumā, var radīt iespaidu, ka tādā lietā kā pamatlīnija, kurā ar rīkojumu tika noteikts administratīvais piespiedu pasākums kopumā par 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 pamatlīnijā un ka tās vienīgais mērķis ir ierobežot Savienības finanšu interešu kaitējuma apmēru.”

¹⁹ Spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197; turpmāk tekstā – “spriedums *Menci*”).

²⁰ Spriedums *Menci*, 31. punkts. Tajā pašā nozīmē spriedums MV – 98, 42. punkts.

²¹ Spriedums MV – 98, 44. punkts.

56. Iesniedzējtiesa neizslēdz, ka strīdīgajam aizzīmogošanas pasākumam ir represīvs raksturs. Tomēr tā uzskata, ka, ņemot vērā pasākuma globālo, nevis individualizēto raksturu, preventīvā funkcija prevalē pār represīvo līdz brīdim, kurā tā krimināltiesiskais raksturs tiek likvidēts.

57. Manuprāt, kā jau esmu apgalvojis secinājumos lietā *Menci*, “būtu grūti noliegt, ka normu par sodiem nodokļu jomā mērķis ir vienlaikus sodīt nodokļa maksātājus, kuru pārkāpumi tika konstatēti, un kļūt par brīdinājumu vai prevenciju pārējiem, lai novērstu viņu vēlmi nemaksāt nodokļus”²².

58. Katrā ziņā Tiesas ieskatā “kriminālsodi pašā to būtībā ir vērsti gan uz prettiesisku darbību sodīšanu, gan novēršanu”²³.

59. Telpas aizzīmogošana, loģiski, liedz veikt komercdarbību un atņem attiecīgajai personai ienākumus. Kad, kā tas notiek šajā lietā, šis pasākums ir noteikts nevis veselības aizsardzības vai citu analoģu apsvērumu dēļ²⁴, bet tikai kā sekas nodokļu pārkāpumu izdarīšanai, pasākuma represīvā (un nosodošā) daļa, manuprāt, nav noliedzama²⁵.

60. No šī viedokļa tāda pasākuma kā telpas aizzīmogošana represīvā funkcija nav atkarīga no tā, vai tas atbilst lielākam vai mazākam pārkāpumu skaitam, par kuriem ar to paredzēts *sodīt*. Šajā vērtējumā es piekřītu Komisijai, kuras ieskatā represīva mērķa esamība nav atkarīga no tā, vai tas attiecas uz vienu vai vairākiem kumulatīviem pārkāpumiem²⁶.

61. Ja ievēro loģiku, kas šķiet esam iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma pamatā, PVN likuma 186. pantā paredzētajam aizzīmogošanas pasākumam ir tikai represīvs raksturs, tāpēc tas būtu krimināltiesiska rakstura sods, ja tiktu piemērots par katru no 85 pārkāpumiem, tādējādi potenciāli sasniedzot pat 2550 dienas, kuru laikā komercdarbības telpa ir slēgta.

62. Nedomāju, ka šī iejaukšanās, kas ir acīmredzami nesamērīga, būtu jāpieņem. Protams, šādi noteikta aizzīmogošana būtu daudz bargāka no tās represīvā rakstura viedokļa, jo nozīmētu komercdarbības telpas slēgšanu uz gadiem. Tomēr tas pats represīvais raksturs saglabājas, ja aizzīmogošana, lai gan tā ir ievērojami mazāk bargā, rada kaitējumu, kas saistīts ar neiespējamību attiecīgajai personai 14 dienas veikt komercdarbību un no tā izrietošajiem ekonomiskajiem zaudējumiem²⁷.

63. Manā skatījumā aizzīmogošanas pasākuma *preventīvais* aspekts tādos gadījumos kā aplūkojamais nepārspēj *represīvo* aspektu, tādējādi to vājinot.

²² Secinājumi lietā *Menci* (C-524/15, EU:C:2017:667), 113. punkts. Vēlāk esmu piebīdis (99. zemsvītras piezīme), ka “akadēmiskas (dažos gadījumos filozofiskas) debates par sodu pamatu, pamatojumu un mērķi vai mērķiem ilgst jau vairākus gadsimtus un tiek piedāvātas atšķirīgas teorijas, dažās no tām liekot uzsvāru uz to atbildzināšanas aspektiem un citās uz to preventīvo (vispārēja prevencija vai īpaša prevencija) vai iebiedēšanas iedarbību”.

²³ Spriedums MV – 98, 42. punkts.

²⁴ Neizslēdzu, ka komercdarbības telpu vai rūpniecisku telpu aizzīmogošanu var noteikt tikai un vienīgi preventīvi, piemēram, pamatojoties uz to, ka pastāv nenovēršams un nopietns risks sabiedrības veselībai. Šādos gadījumos, kad trūkst jebkādas soda nozīmes, nav represīvā elementa, kas raksturīgs jebkuram sodam.

²⁵ Tiesa ir arī atzinusi aizzīmogošanas pasākuma *bargo* raksturu, ko, lai gan varēja piemērot uz laiku līdz 30 dienām, toreiz, tāpat kā tagad, noteica uz 14 dienām. Spriedums MV – 98, 47. punkts.

²⁶ Komisijas rakstveida apsvērumu 43. punkts.

²⁷ Kā norādīja Komisija, komercdarbības telpas administratīvā slēgšana, tostarp uz neilgu laiku, komersantam var būt bargāks sods nekā naudas sods (Komisijas rakstveida apsvērumu 46. punkts).

64. Šajā gadījumā Nodokļu administrācija uzskatīja, ka pastāv pārkāpumu *kopība*, lai kā sodu noteiktu tikai vienu, nevis 85 komercdarbības telpas aizzīmogošanas pasākumus. Varbūt minētā administrācija varēja būt stingrāka, palielinot (vienreizējo) slēgšanas periodu augstākais līdz 30 dienām, ko atļauj PVN likuma 186. panta 1. punkts, bet tas ir pašas administrācijas ziņā.

65. Visbeidzot Tiesas spriedumā MV – 98 paustie apgalvojumi par aizzīmogošanas pasākuma uz 14 dienām – kas noteikts par vienu nodokļu pārkāpumu – krimināltiesisko raksturu ir pilnībā piemērojami, ja šāds pasākums tiek veikts kopīgi pavisam par 85 kumulatīviem pārkāpumiem.

66. Ņemot to vērā, atbilde, kas būtu jāsniedz uz pirmo prejudiciālo jautājumu, ir – ka administratīvais pasākums, kas paredz aizzīmogot komercdarbības telpu un aizliegt piekļuvi tai uz 14 dienām, saglabā savu represīvo raksturu neatkarīgi no tā, vai tas noteikts, reaģējot uz vienreizēju PVN likuma pārkāpumu, vai ja noteiktā laikposmā ir izdarīti 85 minētā likuma pārkāpumi, ņemti vērā kopumā.

V. Secinājumi

67. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Administrativen sad – Burgas* (Burgasas Administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 325. pants, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

apsvērumi, saskaņā ar kuriem Tiesa taisījusi 2023. gada 24. maija spriedumu MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), ir attiecināmi uz gadījumu, kad valsts nodokļu iestāde nodokļu maksātājam piemēro 85 naudas sodus par vairākkārtēju pievienotās vērtības nodokļa saistību neizpildi, kā arī nosaka komercdarbības telpas aizzīmogošanas un aizlieguma tai piekļūt pasākumu uz 14 dienām par visiem izdarītajiem nodokļu pārkāpumiem.