NORAKSTS

Lieta Nr.A42436106
SKA–283/2012

# SPRIEDUMS

Rīgā 2012.gada 21.decembrī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētājs senators J.Neimanis
senatore J.Briede
senatore I.Skultāne

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *N.Š.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 6.jūnija lēmuma Nr.19/15582 atcelšanu un administratīvā akta izdošanu, kā arī par Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģiona iestādes Tematisko pārbaužu pārvaldes 7.tematisko pārbaužu daļas priekšnieces 2006.gada 20.janvāra lēmuma Nr.4.1.7/2785 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 30.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] 2003.gada 7.jūlijā tika konstatēts, ka pieteicējs *N.Š.* garāžā uzglabāja alkoholu un tabakas izstrādājumus bez Latvijas Republikas akcīzes nodokļa markām un to iegādi apliecinošiem attaisnojuma dokumentiem, kā arī dīzeļdegvielu.

[2] Pieteicējs ar dienesta Akcīzes preču pārvaldes 2003.gada 5.septembra lēmumu tika saukts pie administratīvās atbildības par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.$^{3}$pantā paredzētā pārkāpuma izdarīšanu un viņam tika piemērots naudas sods Ls 250 apmērā.

[3] Dienests 2006.gada 20.janvārī veica pieteicējam akcīzes nodokļa aprēķinu. Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 20.janvāra lēmumu pieteicējam tika uzlikts pienākums maksāt akcīzes nodokli un soda naudu – Ls 1935,68 apmērā. Pieteicējs lūdza samazināt noteikto soda naudu, taču lūgums ar dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktora 2006.gada 29.marta lēmumu un ģenerāldirektora 2006.gada 6.jūnija lēmumu tika noraidīts.

[4] Pieteicējs iesniedza pieteikumu, citastarp lūdzot atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 6.jūnija lēmumu, samazinot aprēķināto soda naudu.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 15.decembra spriedumu pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 6.jūnija lēmuma atcelšanu noraidīja.

[6] Administratīvā apgabaltiesa ar 2011.gada 30.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja daļā un atcēla Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 6.jūnija lēmumu daļā par soda naudu Ls 1354,98 apmērā. Tiesas spriedums daļā par soda naudu pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Pieteicējam līdztekus administratīvajam sodam ir piemērota nodokļu soda nauda 100% apmērā, kas noteikta saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli alkoholiskajiem dzērieniem" 16.panta pirmo prim daļu, ceturto un piekto daļu, likuma „Par akcīzes nodokli tabakas izstrādājumiem" 5.panta pirmo daļu un 17.panta otro, piekto un sesto daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu. Atbilstoši Latvijas tiesību sistēmai soda nauda nav kvalificējama nedz kā

krimināls sods, nedz administratīvais sods. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija piedzen samazināto nodokļu summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

[6.2] Senāts, balstoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru, ir norādījis, ka nodokļu soda nauda var tikt uzskatīta par krimināls sodu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. un 7.panta izpratnē. Tai ir sodošs, nevis tikai kompensējošs raksturs, turklāt soda apmērs – 100% nodokļa summas apmērā līdztekus arī paša nodokļa iemaksai budžetā – ir pietiekami bargs. Tādējādi, ja konstatējams, ka persona sodīta gan ar nodokļu soda naudu, gan administratīvo sodu par vienu un to pašu nodarījumu, jāsecina, ka abu sodu piemērošana ir pretēja dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam.

[6.3] Izskatāmajā lietā administratīvais sods un nodokļu soda nauda ir piemērota par ar akcīzes nodokli apliekamo preču aprites noteikumu pārkāpšanu tādā veidā, ka 2003.gada 7.jūlijā tika konstatēts, ka pieteicējs garāžā uzglabāja alkoholu un tabakas izstrādājumus bez Latvijas Republikas akcīzes nodokļa markām un to iegādi apliecinošiem attaisnojuma dokumentiem, kā arī dīzeļdegvielu. Gan lēmumā par budžetā iemaksājamo nodokļu un soda naudu, gan dienesta Akcīzes preču pārvaldes 2003.gada 5.septembra lēmumā ir konstatēti vieni un tie paši faktiskie apstākļi. Tā kā pieteicējs sodīts gan ar nodokļu soda naudu 100% apmērā no nodokļa summas, gan administratīvo sodu par vienu un to pašu nodarījumu, abu sodu piemērošana ir pretēja dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam.

[6.4] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs, apstrīdot dienesta 2006.gada 20.janvāra lēmumu par daļēja audita rezultātiem, ir lūdzis saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.pantu samazināt uzlikto soda naudu par 70%. Arī iesniedzot pieteikumu tiesā, pieteicējs ir lūdzis atcelt lēmumu, ar kuru nolemts nesamazināt pieteicējam papildu aprēķināto akcīzes nodokļa soda naudu Ls 1935,68 apmērā un samazināt uzlikto soda naudu 70% apmērā. Līdz ar to, iesniedzot pieteikumu tiesā, pieteicējs nepārprotami tiesas pārbaudei nodeva tikai to administratīvā akta daļu, kurā noteikta soda nauda apmērā, kuru pieteicējs uzskatīja par nepieciešamu samazināt 70% apmērā, proti, par Ls 1354,98 (1935,68 x 70%).

[7] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu pilnā apjomā. Tā pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Tiesa nepareizi secināja, ka sods abos gadījumos noteikts par vienu un to pašu nodarījumu – par ar akcīzes nodokli apliekamo preču aprites noteikumu pārkāpšanu. Administratīvā pārkāpuma lietā konstatēts, ka pieteicējs uzglabāja alkoholu un tabakas izstrādājumus bez akcīzes nodokļa markām un iegādi attaisnojošiem dokumentiem, bet nodokļu lietā konstatēts, ka pieteicējs nav nomaksājis akcīzes nodokli.

[7.2] Tiesa nav izvērtējusi, kādēļ konkrētajā gadījumā pieteicējam uzliktā nodokļa soda nauda ir uzskatāma par krimināls odu.

[7.3] Tiesai nebija pamata atsaukties uz Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 239.panta 8.punktu, jo lietā nav cita lēmuma par administratīvā soda uzlikšanu vai kriminālprocesa uzsākšanu.

[7.4] Tiesai bija jāievēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, kas dienestam uzliek pienākumu nodokļa parāda gadījumā piemērot arī soda naudu.

## Motīvu daļa

[8] Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.$^{3}$pants noteic par administratīvi sodāmu ar akcīzes nodokli apliekamo preču aprites (iegādes, realizācijas, uzglabāšanas vai pārvietošanas (pārvadāšanas) u.c.) noteikumu neievērošanu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pants noteic par sodāmu nodokļa samaksas pienākuma neizpildi. Lai arī abās normās paredzētais administratīvais sods un soda nauda Latvijas tiesībās netiek uzskatīta par krimināls odu, tomēr sankcijas par alkohola uzglabāšanu, pārvietošanu, tirdzniecību un par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu veikšanas ir paredzētas, ja ir noteikti kvalificējoši apstākļi, Krimināllikuma 218., 221. un turpmākajos pantos. Tādējādi abiem pārkāpumiem pēc būtības piemīt krimināltiesisks raksturs. Turklāt gan administratīvajam sodam, gan soda naudai piemīt sodošā un preventīvā funkcija, kas atbilst arī krimināls oda piemērošanas mērķiem. Tādēļ tiesa pamatoti vērtējusi paredzētos sodus dubultās sodīšanas nepieļaujamības principa kontekstā.

[9] Dubultās sodīšanas nepieļaujamības princips aizliedz tiesāšanu un sodīšanu par otru nodarījumu, kas izceļas no tiem pašiem faktiem vai faktiem, kas pēc būtības ir tie paši *(sk. Satversmes tiesas 2012.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 14.punktu)*. Tādēļ dubultās sodīšanas nepieļaujamības principa piemērošanai nepieciešams noskaidrot, vai Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.[3]pantā un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā ir paredzēta atbildība par vienu un to pašu nodarījumu. Savukārt, lai to noskaidrotu, nepieciešams izvērtēt, vai abu sodu piemērošana ir balstīta uz vieniem un tiem pašiem faktiskajiem apstākļiem vai apstākļiem, kas pēc būtības ir tie paši.

[10] Dubultās sodīšanas nepieļaujamības principa piemērošanā izšķirošā nozīme ir faktiskajiem apstākļiem, uz kuriem tiek balstīta abu sodu piemērošana. Tādējādi no visiem nodarījuma sastāva elementiem īpaši jāizvērtē nodarījuma objektīvā puse, t.i., personas uzvedības ārējā izpausme *(sk. Satversmes tiesas 2012.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 15.2.punktu)*.

Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.[3]pantā noteiktais naudas sods tiek piemērots par ar akcīzes nodokli apliekamo preču aprites (iegādes, realizācijas, uzglabāšanas vai pārvietošanas (pārvadāšanas) u.c.) noteikumu neievērošanu.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmā daļa paredz atbildību par nodokļa samaksas pienākuma neizpildi.

Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.[3]pantā minēto pārkāpumu persona izdara ar brīdi, kad tā neievēro ar akcīzes nodokli apliekamo preču apriti saistītos noteikumus. Noteikumu neievērošanas gadījumā tai var gan rasties nodokļa samaksas pienākums, gan arī nē, un, kā norādījusi Satversmes tiesa, pat, ja vienlaikus personai rodas arī nodokļa samaksas pienākums, tas tomēr ir nošķirams no faktiskajiem apstākļiem, uz kuriem tiek balstīta likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētās soda naudas piemērošana, jo personai ir iespēja izpildīt savas nodokļu saistības līdz pat nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, lai soda nauda tai netiktu piemērota *(sk. Satversmes tiesas 2012.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 16.punktu)*.

Tādējādi arī Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 169.[3]pantā paredzētais administratīvais sods un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētā soda nauda nerada dubultās sodīšanas nepieļaujamības principa pārkāpumu,

jo apstākļi, uz kuriem pamatota abu sodu piemērošana, ir savstarpēji nošķirami laikā un telpā.

[11] Ievērojot iepriekšminēto, tiesas spriedums daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 6.jūnija lēmums daļā par soda naudu Ls 1354,98 apmērā, nav pareizs. Pārējā daļā, lai arī dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību, tomēr nav argumentējis par tiesas sprieduma nepareizību, tādēļ Senāts pārējo tiesas sprieduma daļu nevērtē. Arī *ex officio* pārējā sprieduma daļā nepareizību Senāts nesaskata.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 30.novembra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 6.jūnija lēmums daļā par soda naudu Ls 1354,98 apmērā, un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

| | | |
|---|---|---|
| Tiesas sēdes priekšsēdētājs senators | *(paraksts)* | J.Neimanis |
| Senatore | *(paraksts)* | J.Briede |
| Senatore | *(paraksts)* | I.Skultāne |

NORAKSTS PAREIZS
Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
senators J.Neimanis
Rīgā 2012.gada 21.decembrī