NORAKSTS

Lieta Nr. A42672407
SKA – 44/2013

# SPRIEDUMS

Rīgā 2013.gada 22.februārī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā:

kopsēdes priekšsēdētāja senatore V.Krūmiņa
senatore J.Briede
senators A.Guļāns
senatore V.Kakste
senatore D.Mita
senators J.Neimanis
senatore I.Skultāne
senatore L.Slica
senatore R.Vīduša

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 30.oktobra lēmuma Nr.19/38616 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 20.marta spriedumu.

## Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „*/Nosaukums/*” muitas auditu. Tā rezultātā papildu nomaksai budžetā tika noteikts ievedmuitas nodoklis 494,80 lati un nokavējuma nauda 237,01 lats, kā arī pievienotās vērtības nodoklis 976,65 lati, nokavējuma nauda 467,82 lati un soda nauda 1224,05 lati. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 30.oktobra lēmumu Nr.19/38616, kurā norādīts, ka pieteicēja deklarējusi ievestās preces ar nepareiziem kombinētās nomenklatūras kodiem, kā arī preču muitas vērtībai nav pieskaitījusi preču pārvadāšanas izdevumus.

[2] Pieteicēja pārsūdzēja lēmumu daļā par ievedmuitas nodokli 349,48 latiem, nokavējuma naudu par ievedmuitas nodokli 167,40 latiem, pievienotās vērtības nodokli 746,60 latiem, nokavējuma naudu par pievienotās vērtības nodokli 357,77 latiem un soda naudu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 28.aprīļa spriedumu pieteikumu apmierināja.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2012.gada 20.marta spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji:

1) atcēla iestādes lēmumu;
2) uzdeva iestādei izdot jaunu administratīvo aktu.

Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Padomes 1992.gada 12.oktobra regulas Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 32.panta 1.punkta „e” apakšpunktā paredzēts, ka preču muitas vērtību nosaka, preču cenai cita starpā pieskaitot preču pārvadāšanas izdevumus.

[4.2] Pieteicēja iegādājās preces no Ķīnas komersanta par 6574 ASV dolāriem. Komersanta izsniegtajā preču pavadzīmē minēts, ka preces nogādājamas Latvijā atbilstoši *Incoterms* noteikumam CIF. Minētais noteikums paredz, ka pārvadāšanas izmaksas ir iekļautas preču cenā. Tomēr, kā norādīts gaisa transporta pavadzīmē, preču

pārvadāšanas izmaksas bija 7289,72 ASV dolāri. Tādējādi pārvadāšanas izmaksas nevarēja būt ietvertas preču cenā, jo minētās izmaksas ir lielākas par preču cenu.

[4.3] Lai arī pārvadāšanas izmaksu pieskaitīšana preču cenai izskatāmajā lietā ir pamatota, iestāde muitas vērtībā kļūdaini iekļāva pilnu gaisa transporta pavadzīmē norādīto izmaksu vērtību. Atbilstoši 1993.gada 2.jūlija regulas Nr.2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes regulai Nr.2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi 166.pantam un 25.pielikumam no Ķīnas nosūtīto preču muitas vērtībā iekļaujamas gaisa transporta izmaksas 70 procentu apmērā.

[4.4] Tā kā no preču muitas vērtības ir atkarīgs muitas nodokļa, pievienotās vērtības nodokļa, nokavējuma naudas, kā arī soda naudas aprēķins un tā kā tiesa nevar pati veikt nodokļu aprēķinu un grozīt iestādes lēmumu, tad minētais lēmums ir atceļams un iestādei uzdodams atceltā lēmuma vietā izdot jaunu administratīvo aktu.

[4.5] Pieteicējai nepamatoti uzlikta ievedmuitas nodokļa soda nauda 247,40 lati, jo iestāde ir saukusi pieteicēju pie administratīvās atbildības un uzlikusi naudas sodu 150 latus par preču nedeklarēšanu un deklarēšanu ar nepareiziem kombinētās nomenklatūras kodiem saistībā ar vienām un tām pašām pieteicējas darbībām. Abu sodu piemērošana ir pretēja dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam. Līdz ar to iestāde, izdodot jaunu administratīvo aktu, nedrīkst aprēķināt pieteicējai soda naudu par ievedmuitas nodokļa samazināšanu, kas izriet no pieteicējas darbībām saistībā ar preču nedeklarēšanu un deklarēšanu ar nepareiziem kombinētās nomenklatūras kodiem.

[5] Iestāde par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu ir iesniegusi kasācijas sūdzību, lūdzot spriedumu atcelt daļā, ar kuru apmierināts pieteikums. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nepamatoti atzina, ka ievedmuitas nodokļa soda nauda izskatāmajā lietā pārkāpj dubultās sodīšanas nepieļaujamības principu. Tiesai bija jāpārbauda, vai noteiktajai soda naudai piemīt krimināls oda raksturs.

[5.2] Sodīšana gan administratīvi, gan ar nodokļa uzrēķinu ir pieļaujama, ja sodīšanas rezultāts ir samērīgs un nepārsniedz Krimināllikumā par tādu pašu noziedzīgu nodarījumu paredzētās soda sankcijas.

[6] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību.

**Motīvu daļa**

[7] Valsts ieņēmumu dienests iebilst apgabaltiesas apsvērumiem par to, ka ar pārsūdzēto lēmumu pieteicēja vēlreiz sodīta par to pašu pārkāpumu. Līdz ar to izvērtējams, vai izskatāmajā lietā ir pieļauts dubultās sodīšanas nepieļaujamības pārkāpums.

[8] Dubultās sodīšanas nepieļaujamības princips izriet no Latvijas Republikas Satversmes 92.panta pirmā teikuma, kas paredz ikvienas personas tiesības aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā. Kā atzinusi Satversmes tiesa, šis princips ietilpst *taisnīgas tiesas* jēdzienā (*sk. Satversmes tiesas 2012.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 11.punktu*). Atbilstoši šim principam personu par vienu un to pašu nodarījumu var tiesāt un sodīt tikai vienu reizi.

[9] Latvijai saistošajos starptautiskajos cilvēktiesību līgumos dubultās sodīšanas nepieļaujamība kā cilvēka tiesība minēta gan Starptautiskajā paktā par pilsoniskajām un politiskajām tiesībām, gan Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā (turpmāk – Eiropas Cilvēktiesību konvencija). Pakta 14.panta septītā daļa noteic, ka nevienu nedrīkst atkārtoti notiesāt vai sodīt par noziegumu, par kuru viņš jau ticis galīgi notiesāts vai attaisnots saskaņā ar katras valsts likumu un kriminālprocesa noteikumiem. Savukārt Eiropas Cilvēktiesību konvencijas Septītā protokola 4.pants paredz, ka 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.

Kā norādīts Eiropas Cilvēktiesību konvencijas Septītā protokola Skaidrojošā ziņojuma 22.punktā, atsaucoties uz Eiropas konvencijas par kriminālspriedumu starptautisko esamību Skaidrojošo ziņojumu, ar vārdu *galīgi* ir saprotams tāds lēmums, kas ir ieguvis *res judicata* spēku (*sk. http://conventions.coe.int/Treaty/en/Reports/Html/117.htm*). Tas ir gadījums, kad lēmums nav grozāms, proti, kad dalībniekiem vairs nav nekādu tiesībaizsardzības līdzekļu tā atcelšanai vai kad dalībnieki ir izsmēluši visus pieejamos tiesībaizsardzības līdzekļus vai arī tos nav izmantojuši un ir iestājies noilgums.

[10] No minēto starptautisko tiesību normu formulējuma izriet, ka dubultās sodīšanas nepieļaujamība ir krimināltiesību princips. Turklāt, kā teikts iepriekš minētā

Eiropas Cilvēktiesību konvencijas Septītā protokola Skaidrojošā ziņojuma 32.punktā, ņemot vērā, ka protokola 4.pants attiecas uz personas tiesāšanu un sodīšanu kriminālprocesa ietvaros, tas neaizsargā personu no sodīšanas par tām pašām darbībām arī citos procesos, piemēram, amatpersonas gadījumā no disciplinārlietas.

[11] Tajā pašā laikā Eiropas Cilvēktiesību tiesa atzinusi, ka nodarījuma kvalifikācija atbilstoši nacionālajām tiesībām nav vienīgais kritērijs, pēc kura izvērtēt valsts rīcības atbilstību Septītā protokola 4.pantam. Pretējā gadījumā minētās normas piemērošana būtu atstāta valstu rīcības brīvībā tādā pakāpē, kas var novest pie rezultāta, kas ir pretējs Eiropas Cilvēktiesību konvencijas jēgai un mērķim. Tāpēc vārdi *soda izciešana* Septītā protokola 4.pantā ir interpretējami vispārējo principu gaismā saistībā ar konvencijas 6. un 7.pantā lietotajiem terminiem *apsūdzība* un *sods* (*sk. 2009.gada 16.jūnija sprieduma lietā „Ruotsalainen pret Somiju" 42.punktu*).

Arī Satversmes tiesa attiecībā uz Eiropas Cilvēktiesību konvenciju atzinusi, ka krimināllietas jēdzienam konvencijas izpratnē piemīt autonoma nozīme, kas var atšķirties no šā jēdziena izpratnes Latvijas nacionālajās tiesībās (*sk. 2002.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr.2001-17-0106 6.1.punktu un 2008.gada 5.novembra sprieduma lietā Nr.2008-04-01 10.1.punktu*).

Līdz ar to nav būtiski, vai persona tiek sodīta par kādu no Krimināllikumā minētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem, bet gan, vai pret personu piemērotās sankcijas ir pēc būtības pielīdzināmas krimināllietā piemērotam sodam.

[12] Attiecīgus kritērijus Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir izveidojusi 1976.gada 8.jūnija spriedumā lietā *Engel un citi pret Nīderlandi*:

1) konkrētā tiesību pārkāpuma kvalifikācija nacionālajā tiesību sistēmā;

2) pārkāpuma raksturs;

3) iespējami piemērojamā soda bardzības pakāpe (*sk. minētā sprieduma 81., 82.punktu*).

Otrais un trešais kritērijs var tikt piemērots alternatīvi (*sk. iepriekš minētā sprieduma Ruotsalainen lietā 43.punktu*). Tomēr tas neizslēdz šo kritēriju kumulatīvu piemērošanu, ja, izvērtējot katru kritēriju atsevišķi, nav iespējams izdarīt skaidru secinājumu par apsūdzību krimināllietā (*sk. 2011.gada 18.oktobra sprieduma lietā „Tomasović pret Horvātiju" 20.punktu*).

Arī Satversmes tiesa ir izmantojusi šos kritērijus (trešo kritēriju formulējot kā – sankcijas atbilstība vai neatbilstība krimināltiesībām pēc tās veida vai smaguma) un atzinusi, ka tie visi trīs ir piemērojami alternatīvi, t.i., lai lietu atzītu par pielīdzināmu krimināllietai Eiropas Cilvēktiesību konvencijas izpratnē, ir pietiekami, ja kaut viens no minētajiem kritērijiem norāda uz lietas krimināltiesisko raksturu (*sk. iepriekš minētā sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 13.punktu*).

[13] 2009.gada 10.februāra spriedumā lietā *Sergey Zolotukhin pret Krieviju* Eiropas Cilvēktiesību tiesa atzina, ka Eiropas Cilvēktiesību konvencijas Septītā protokola 4.panta piemērošanā tiesas judikatūrā ir vērojamas dažādas pieejas attiecībā uz jautājumu, vai nodarījums, par kuru personai tiek piemērots sods, ir viens un tas pats. Lai izbeigtu tiesisko nenoteiktību, tiesa nolēma sniegt harmonizētu *tā paša nodarījuma* jēdziena interpretāciju. Tiesa atzina, ka Septītā protokola 4.pants ir jāsaprot tādējādi, ka ir aizliegts apsūdzēt vai tiesāt par otru nodarījumu tiktāl, ciktāl tas izceļas no identiskiem faktiem vai faktiem, kas būtībā ir tie paši. Tiesas izmeklēšanai tādējādi jābūt vērstai uz tiem faktiem, kas veido konkrēto faktisko apstākļu kopumu, kuros iesaistīta apsūdzētā persona un kuri ir nedalāmi saistīti laikā un telpā (*sk. minētā sprieduma 82., 84.punktu*).

Atsaucoties uz šo Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu, Satversmes tiesa ir piemērojusi iepriekš minēto *tā paša nodarījuma* interpretāciju (*sk. iepriekš minētā sprieduma lietā Nr.2012-02-0106 14.punktu*).

[14] Ne sods administratīvā pārkāpuma lietā, ne arī soda nauda nodokļa lietā Latvijas tiesībās nav uzskatāmi par krimināls odiem. Tomēr tas neizslēdz dubultās sodīšanas nepieļaujamības principa attiecināšanu arī lietā, kur piemēroti abi šie sodi.

Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka nodokļu soda nauda tās sodošā rakstura un apmēra dēļ var tikt uzskatīta par krimināls odu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. un 7.panta izpratnē (*sk. Senāta 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-543/2006 9.punktu, 2007.gada 13.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-511/2007 11.punktu*).

2010.gada 22.novembrī lietā Nr.SKA-428/2010 Senāts izskatīja šai lietai līdzīgu lietu, kurā persona sakarā ar darbībām muitas jomā tika sodīta ar administratīvo sodu saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 201.$^{10}$panta pirmo daļu (muitas režīma izpildes noteikumu pārkāpšana) un kurā vienlaikus personai tika aprēķināti nodokļu maksājumi, tostarp soda nauda. Konstatējis, ka gan administratīvais sods, gan

nodokļu soda nauda (turklāt 100 procentu apmērā no nodokļa summas) ir piemērota par muitas režīma neievērošanu, ka abu Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pamatā ir vieni un tie paši faktiskie apstākļi un ka abos gadījumos norādīts uz vienu un to pašu tiesību normu pārkāpumu, Senāts atzina, ka ir pamats apsvērt, vai pieteicēja sodīšana ar nodokļu soda naudu un administratīvo sodu nenonāk pretrunā dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam. Minētajā lietā stājies spēkā spriedums, kurā atzīts, ka dienests pieļāvis abu sodu piemērošanu pretēji dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam (*sk. senatoru kolēģijas 2011.gada 6.jūlija lēmumu lietā Nr.SKA-553/2011*).

Izskatot lietu par iespējamu dubultās sodīšanas nepieļaujamības pārkāpumu Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 201.$^{12}$panta (atbildība par kontrabandu), no vienas puses, un nodokļu soda naudas, no otras puses, kontekstā, Satversmes tiesa iepriekš minētajā 2012.gada 18.oktobra spriedumā vispārīgi atzina, ka abi šie sodi ir vērtējami dubultās sodīšanas nepieļaujamības kontekstā. Kā priekšnosacījumi tika minēti, ka sankcijas par kontrabandu un par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu veikšanas ir paredzētas ne vien kodeksa 201.$^{12}$pantā un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā, bet – ja ir noteikti kvalificējoši apstākļi – arī Krimināllikuma 190. un 218. pantā. Tādējādi abiem pārkāpumiem pēc būtības piemīt kriminmāltiesisks raksturs. Turklāt gan kodeksa 201.$^{12}$pantā paredzētajam administratīvajam sodam, gan likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētajai soda naudai piemīt sodošā un preventīvā funkcija, kas atbilst arī krimināsoda piemērošanas mērķiem (*sk. sprieduma 13.punktu*). Apsverot principa pārkāpumu, ja tiek piemērotas abas šīs sankcijas, Satversmes tiesa konstatēja aizsargāto interešu sakritību (valsts intereses iekasēt nodokļus par ievestajām precēm), tomēr uzskatīja to par nebūtisku apstākli un koncentrējās uz nodarījuma objektīvo pusi – personas uzvedības ārējo izpausmi. Šajā sakarā tika secināts, ka sodu piemērošana netiek balstīta uz vieniem un tiem pašiem faktiskajiem apstākļiem vai apstākļiem, kas pēc būtības ir tie paši. Proti, kodeksa 201.$^{12}$pantā paredzētais administratīvais sods tiek piemērots par prettiesisku darbību, pārvedot preces pāri valsts robežai. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētā soda nauda tiek piemērota par prettiesisku bezdarbību – nodokļu samaksas pienākuma neizpildi. Brīdī, kad persona nelikumīgi pārved vai mēģina pārvest pāri valsts robežai preces, tā izdara administratīvo pārkāpumu. Lai gan vienlaikus tai rodas arī nodokļa samaksas pienākums, tas tomēr ir nošķirams no faktiskajiem apstākļiem, uz kuriem tiek balstīta nodokļa soda naudas piemērošana. Personai ir iespēja izpildīt savas nodokļu saistības līdz pat nodokļu

revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, lai soda nauda tai netiktu piemērota (*turpat, 15., 16.punkts*). Tādējādi Satversmes tiesa konstatēja apstākļu, uz kuriem pamatota abu sodu piemērošana, nošķirtību laikā un telpā.

[15] Izskatāmajā lietā pēc preču ievešanas Valsts ieņēmumu dienests 2005.gada 3.februārī pieņēma lēmumu par pieteicējas saukšanu pie administratīvās atbildības par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 201.[14]panta pirmajā daļā un 201.[17]pantā paredzēto pārkāpumu izdarīšanas.

Kodeksa 201.[14]panta pirmā daļa tobrīd paredzēja, ka par tādu preču nedeklarēšanu, kuras ir paredzēts pakļaut muitas procedūrai, tas ir, par precīzu ziņu neiesniegšanu par precēm pēc noteiktas formas, kā arī par to deklarēšanu ar neīstu nosaukumu, izņemot gadījumus, kad pārkāpums izdarīts tehniskas kļūdas vai nejaušības dēļ un tā rezultātā nevar rasties muitas parāds, juridiskajām personām uzliek naudas sodu līdz tūkstoš latiem, konfiscējot attiecīgās preces vai bez konfiskācijas.

Savukārt 201.[17]pantā bija noteikts, ka par muitas maksājumu nemaksāšanu noteiktajos termiņos, kā arī citām darbībām, kuru rezultātā nav samaksāti pilnā apjomā muitas maksājumi, juridiskajām personām uzliek naudas sodu līdz tūkstoš latiem.

Valsts ieņēmumu dienests sodīja pieteicēju par preču nedeklarēšanu un preču deklarēšanu ar neīstu nosaukumu ar 100 latu sodu, savukārt par darbībām, kuru rezultātā nav samaksāti pilnā apjomā muitas maksājumi – ar 150 latu sodu, kā galīgo sodu nosakot 150 latus.

[16] 2007.gadā dienests veica muitas auditu, kura rezultātā par to pašu preču nedeklarēšanu un deklarēšanu ar nepareizu kodu, kā arī veicot transportēšanas izmaksu korekciju, tika noteikti nodokļu maksājumi – ievedmuitas nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis un attiecīgi soda nauda un nokavējuma nauda. Dienests lēmumu pamatoja ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, saskaņā ar kuru, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, dienests aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu.

[17] Par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalificējošos apstākļos ir paredzēta krimināltatbildība Krimināllikuma 218.pantā. Kā redzams no iepriekš izklāstītajiem apstākļiem, pieteicēja abās lietās ir sodīta par to, ka

nav samaksājusi nodokļu maksājumus valsts budžetā. Abiem sodiem ir sodošs mērķis. Turklāt, ja netiek sasniegts soda administratīvā pārkāpuma lietā preventīvais mērķis un nodarījums tiek izdarīts atkārtoti, ir paredzēta kriminālatbildība. Tādējādi pārkāpumam – izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu veikšanas – pēc būtības piemīt krimināltiesisks raksturs.

[18] Līdz ar to nav īpašas vajadzības analizēt arī kritēriju par soda bardzību. Tomēr, ņemot vērā kasācijas sūdzības argumentus, Senāts norāda, ka trešais kritērijs ir nevis piemērotais sods, bet gan *iespējami piemērojamā* soda bardzības pakāpe jeb tas sods, ko persona riskē uzņemties (*sk. šā sprieduma 12.punktu, arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2012.gada 11.decembra sprieduma lietā „Asadbeyli un citi pret Azerbaidžānu" 151.punktu*).

Konkrētajā gadījumā Krimināllikuma 218.panta pirmajā daļā kā viens no iespējamiem sodiem ir naudas sods līdz astoņdesmit minimālajām mēnešalgām, savukārt Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 201.$^{17}$pantā – līdz tūkstoš latiem. Līdz ar to iespējami piemērojamās sankcijas administratīvā pārkāpuma lietā un krimināllietā ir salīdzināmas. Savukārt nodokļu lietā piemērotā soda nauda var pat būtiski pārsniegt iespējamo kriminālsodu, jo tā tiek noteikta atkarībā no nesamaksātās nodokļu summas, kā to lietā piemērojamā redakcijā paredzēja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pants un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrā daļa.

[19] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienests izvirzīja to pašu argumentu, kas minēts Satversmes tiesas spriedumā, – ka pieteicēja kopš soda administratīvā pārkāpuma lietā nebija nomaksājusi nodokļus un tāpēc soda nauda nodokļu lietā vairs nav par tiem pašiem faktiskajiem apstākļiem. Senāts šim viedoklim nepiekrīt. Senāta ieskatā, ja persona ir sodīta par nepamatotu nodokļu maksājumu nesamaksāšanu, tad dubultās sodīšanas nepieļaujamības kontekstā nav nozīmes, ka persona pēc naudas soda samaksas administratīvā pārkāpuma lietā nav nomaksājusi pašu nodokli. Citiem vārdiem, tas, ka persona nenomaksāja nodokli līdz pat audita veikšanai, nenozīmē, ka var tikt piemērota sodoša rakstura sankcija nodokļu nomaksas lietā. Jo šī sankcija jau vienu reizi ir tikusi piemērota. Var būt gadījumi, kad, kā Satversmes tiesas veiktajā analīzē, ir nošķirami faktiskie apstākļi laikā un telpā, kas rezultātā neveido dubulto sodīšanu. Faktiskie apstākļi ir analizējami katras konkrētās lietas kontekstā, un pats par sevi fakts, ka persona ir sodīta gan administratīvā kārtībā, gan nodokļu lietā, nenoved

pie secinājuma par dubulto sodīšanu. Tomēr izskatāmajā lietā piemērotais sods administratīvā pārkāpuma lietā nav tikai, piemēram, par preču pārvešanu pāri robežai, bet gan tieši par to pašu, par ko piemēro nodokļa soda naudu – izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Šādā gadījumā, Senāta ieskatā, apstākļi laikā (ka audits veikts pēc gada, kad pieteicēja joprojām nebija nomaksājusi nodokļus) un telpā nav nošķirami. Tie joprojām ir tie paši.

[20] Personai ir pienākums maksāt nodokļus, valstij ir pienākums tos iekasēt un tiesības personu sodīt, ja tā nepilda savu pienākumu. Tomēr atbilstoši Latvijas tiesībām valstij sodīšanā ir izvēles iespējas, kas tai ir jāapsver, pirms tā pieņem kādu lēmumu attiecībā uz personu. Jo tas ir jautājums par to, kā valsts ievēro personas cilvēktiesības. Senāta ieskatā, arī organizatoriski šāda kompleksa pieeja nevarētu būt sarežģīta, jo gan administratīvā pārkāpuma lietu izskata, gan nodokļu auditu veic viena un tā pati iestāde – Valsts ieņēmumu dienests.

[21] Ievērojot iepriekš teikto, Senāts piekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka lietā ir pārkāpts dubultās sodīšanas nepieļaujamības princips, kas ir pamats pārsūdzētā lēmuma atcelšanai daļā par soda naudu.

[22] Lai gan apgabaltiesas spriedums ir pārsūdzēts pilnībā, t.i., ne tikai attiecībā uz soda naudu, kasācijas sūdzības argumenti attiecas tikai uz apgabaltiesas apsvērumiem par dubultās sodīšanas nepieļaujamības principu. Līdz ar to Senāts neveiks apsvērumus par apgabaltiesas spriedumu pārējā daļā.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

**n o s p r i e d a**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2012.gada 20.marta spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

| | |
|---|---|
| Kopsēdes priekšsēdētāja senatore | V.Krūmiņa |
| Senatore | J.Briede |
| Senators | A.Guļāns |
| Senatore | V.Kakste |
| Senatore | D.Mita |
| Senators | J.Neimanis |
| Senatore | I.Skultāne |
| Senatore | L.Slica |
| Senatore | R.Vīduša |

NORAKSTS PAREIZS
Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
senatore D.Mita
Rīgā 2013.gada 22.februārī