TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2026 m. balandžio 30 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 49 straipsnio 3 dalis – Prievolės, laikomos būtinomis siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatyta delspinigių, taikomų už PVM nepriemoką, mokėjimo tvarka – Delspinigių rinkimas – Proporcingumo principas“

Byloje C-544/24

dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2024 m. rugpjūčio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2024 m. rugpjūčio 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BUAB „Nekilnojamojo turto valdymas“

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurią sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas T. von Danwitz (pranešėjas) ir teisėjas A. Kumin,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– BUAB „Nekilnojamojo turto valdymas“, atstovaujamos advokato P. Gruodžio,

– Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio, V. Kazlauskaitės-Švenčionienės ir E. Kurelaitytės,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

* Proceso kalba: lietuvių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos P. Carlin ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2025 m. lapkričio 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 325 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio, siejamų su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 49 ir 50 straipsniais, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Lietuvos teisę įsteigtos bendrovės BUAB „Nekilnojamojo turto valdymas“ (toliau – pareiškėja pagrindinėje byloje) ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pastarosios sprendimo neatleisti pareiškėjos pagrindinėje byloje nuo jai paskirtų pridėtinės vertės mokesčio (PVM) delspinigių ir baudos už sukčiavimą mokesčiais mokėjimo, nors pareiškėja to prašė.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

SESV

3 SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. [Europos] Sąjunga ir valstybės narės Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemones, kurių paskirtis yra atgrasinti ir užtikrinti veiksmingą apsaugą valstybėse narėse ir Sąjungos institucijose, įstaigose ir organuose.

2. Valstybės narės prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą.“

Chartija

4 Chartijos 49 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Bausmės griežtumas turi atitikti padarytą nusikalstamą veiką.“

5 Chartijos 50 straipsnyje nustatyta:

„Niekas negali būti antrą kartą teisiamas ar baudžiamas už nusikalstamą veiką, dėl kurios Sąjungoje jis jau buvo galutinai išteisintas ar pripažintas kaltu pagal įstatymą.“

PVM direktyva

6 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje apibrėžiami PVM apmokestinami sandoriai.

7 PVM direktyvos 273 straipsnis išdėstytas taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles[,] be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Lietuvos Respublikos teisė

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

8 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271) 123 straipsnio „PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas“ 1 dalyje nurodyta, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243), nuo 2023 m. gegužės 1 d. iš dalies pakeisto 2022 m. gruodžio 13 d. Įstatymu Nr. XIV-1658 (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas), nustatyta tvarka.

Mokesčių administravimo įstatymas

9 Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnio „Mokesčių mokėtojų lygybės principas“ 1 dalyje nurodyta:

„Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai šiuose įstatymuose nustatytų sąlygų atžvilgiu yra lygūs.“

10 Šio įstatymo 8 straipsnyje „Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas“ numatyta:

„1. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymuose nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

<...>

3. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.“

11 Minėto įstatymo 95 straipsnio „Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai“ 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad delspinigiai yra šių būdų dalis.

12 Šio įstatymo 96 straipsnyje „Delspinigiai“ nustatyta:

„1. Delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami:

<...>

2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą <...> ar neapskaičiuotą <...> mokestį;

<...>“

13 Mokesčių administravimo įstatymo 97 straipsnio „Delspinigių skaičiavimo pradžia“ 2 dalyje nustatyta:

„Šio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per šio Įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą <...>, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo.“

14 Šio įstatymo 98 straipsnio „Delspinigių skaičiavimo trukmė“ 2 dalyje nustatyta:

„Delspinigiai, pradėti skaičiuoti šio Įstatymo 97 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino.“

15 Šio įstatymo 99 straipsnio „Delspinigių dydis“ 1 dalyje nustatyta:

„Delspinigių dydį, kuris visais atvejais negali būti mažesnis už nulį, ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio paskutinės darbo dienos Vyriausybės vertybinio popieriaus, kurio išpirkimo laikotarpis artimiausias 12 mėnesių laikotarpiui, pelningumą antrinės vertybinių popierių apyvartos rinkoje. Delspinigių dydis nustatomas minėtąjį dydį padidinus 7 procentiniais punktais.“

16 Minėto įstatymo 100 straipsnis „Atleidimas nuo delspinigių“ suformuluotas taip:

„1. Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu:

<...>

2) tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme;

3) yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas;

<...>“

17 Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje „Atleidimas nuo baudos“ nustatyta:

„1. Atleidimo nuo pagal šio Įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra:

1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;

2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;

3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;

4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 Mokesčių administratorius patikrino pareiškėjos pagrindinėje byloje PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2012 m. gruodžio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. Atlikęs šį patikrinimą šis administratorius parengė patikrinimo aktą, kuriame konstatavo, kad pareiškėja pagrindinėje byloje pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalį ir 64 straipsnio 2 dalį, nes iš mokesčio, mokėtino už apmokestinamuosius sandorius, atskaitė PVM, nurodytą juridinės galios neturinčiose PVM sąskaitose faktūrose, ir dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

19 2018 m. rugsėjo 4 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo mokesčių administratorius pareiškėjai pagrindinėje byloje nurodė papildomai sumokėti 6 517 901,36 EUR mokėtino PVM ir 2 431 505,31 EUR PVM delspinigių. Jis taip pat jai skyrė 1 862 257 EUR baudą.

20 Pareiškėja pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, o ši 2018 m. gruodžio 10 d. sprendimu patvirtino minėtą sprendimą.

21 2019 m. gegužės 30 d. sprendimu Vilniaus apygardos administracinis teismas (Lietuva) atmetė pareiškėjos pagrindinėje byloje skundą dėl 2018 m. gruodžio 10 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo.

22 Pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, prašydama panaikinti šį sprendimą ir 2018 m. rugsėjo 4 d. mokesčių administratoriaus sprendimą.

23 2020 m. rugsėjo 9 d. sprendimu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas atmetė apeliacinį skundą ir paliko galioti Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą.

24 2021 m. sausio 18 d. pareiškėja pagrindinėje byloje mokesčių administratoriui pateikė prašymą atleisti ją nuo paskirtų delspinigių ir mokestinės baudos mokėjimo.

25 2021 m. kovo 16 d. sprendimu mokesčių administratorius neatleido pareiškėjos pagrindinėje byloje nuo PVM delspinigių, kuriuos sudaro 2 835 125,75 EUR, ir mokestinės baudos mokėjimo. Jis konstatavo, kad pareiškėja pagrindinėje byloje neatitinka nė vienos iš sąlygų, įtvirtintų Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje, ir kad nenustatyta išskirtinių aplinkybių, kurios lemtų protingumo ir teisingumo kriterijų, numatytų šio įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje, taikymą.

26 Pareiškėja pagrindinėje byloje neįvykdė papildomai apskaičiuotų jai tenkančių PVM mokestinių prievolių, todėl bendra vykstant mokestiniam ginčui (nuo 2013 m. sausio 26 d. iki 2021 m. balandžio 4 d.) ir 2018 m. rugsėjo 4 d. mokesčių administratoriaus sprendime nurodyta PVM delspinigių suma sudaro 3 150 660,79 EUR, o baudos įsiskolinimas – 1 838 812,44 EUR.

27 2024 m. balandžio 11 d. pareiškėja pagrindinėje byloje pateikė naują prašymą atleisti ją nuo delspinigių ir baudos mokėjimo. Ji prašė atleisti ją nuo „baudinės“ šių delspinigių dalies, t. y. nuo dalies, kuri viršija sumą, užtikrinančią kompensaciją valstybės biudžetui, kuri sudaro du trečdalius visos šių delspinigių sumos. Pareiškėjos pagrindinėje byloje teigimu, neproporcingas delspinigių, kaip sankcijos, pobūdis tampa akivaizdus susiklosčius tokiai situacijai, su kuria ji susidūrė, t. y. kai delspinigiai skaičiuojami ir retrospektyviai už laikotarpį nuo tada, kada mokestis turėjo būti sumokėtas, iki 2021 m. balandžio 4 d., įskaitant ir mokestinio patikrinimo laikotarpį, taip pat teisminio proceso laikotarpį. Be to, šie delspinigiai yra baudžiamojo poveikio priemonė, kiek tai susiję su jų baudinio elemento, t. y. 10 procentinių punktų arba 7 procentiniais punktais padidintos palūkanų normos, taikymu.

28 2024 m. gegužės 13 d. sprendimu mokesčių administratorius šį naują prašymą atmetė, iš esmės teigdamas, kad delspinigiai buvo apskaičiuoti laikantis Mokesčių administravimo įstatyme nustatytų reikalavimų. Iš tikrųjų šiame įstatyme nėra nustatyta galimybė atleisti pareiškėją pagrindinėje byloje nuo delspinigių mokėjimo kitu nei šio įstatymo 100 straipsnio 1 dalyje nurodytu pagrindu. Delspinigių dydžio apskaičiavimas imperatyviai yra apibrėžtas šiame įstatyme ir mokesčių administratorius turi teisę delspinigių klausimu sprendimą priimti tik atsižvelgdamas į jame numatytas ribas, kurios numatytos šiame įstatyme. Be to, pagal reikšmingą nacionalinę jurisprudenciją delspinigiai yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas ir jie nelaikytini baudžiamojo pobūdžio sankcija. Jei mokesčių administratorius patenkintų pareiškėjos pagrindinėje byloje prašymą ir nuspręstų jai taikyti kitokią delspinigių normą, nei numatyta Mokesčių administravimo įstatyme, jis pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės prieš įstatymą principą, numatytą šio įstatymo 7 straipsnyje.

29 2024 m. birželio 4 d. pareiškėja Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, pateikė skundą, kuriuo siekiama, kad 2024 m. gegužės 13 d. mokesčių administratoriaus sprendimas būtų panaikintas.

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, remiantis mokesčių administratoriaus pateikta informacija, per mokestinį patikrinimą buvo konstatuota, jog pareiškėja pagrindinėje byloje ikiteisminiame tyrime buvo pripažinta trauktinu baudžiamojon atsakomybėn juridiniu asmeniu. Baudžiamasis procesas dar nėra pasibaigęs ir apkaltinamasis nuosprendis jos atžvilgiu nėra priimtas. Taigi šiame etape bausmė baudžiamajame procese jai nepaskirta.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota jurisprudencija, pažymi, kad delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, jais siekiama pirmiausia valstybės išlaidų kompensavimo, o ne asmens nubaudimo. Vis dėlto delspinigiai apima ir nubaudimo elementą, nes jų dydis nustatomas padidinant su valstybės skolinimosi išlaidomis susijusią kompensacinę dalį. Ši suma nustatoma atsižvelgiant į vyriausybės vertybinio popieriaus pelningumą antrinės vertybinių popierių apyvartos rinkoje, padidinant septyniais procentiniais punktais.

32 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, būtent, kyla klausimas dėl Mokesčių administravimo įstatymo 96–99 straipsnių atitikties SESV 325 straipsniui ir PVM direktyvos 273 straipsniui, siejamiems su Chartijos 49 straipsnio 3 dalimi ir 50 straipsniu, kiek pagal šias nacionalinės teisės nuostatas neužtikrinamas administracinės delspinigių skyrimo ir baudžiamojo persekiojimo procedūrų koordinavimas, kad būtų sumažinta papildoma našta, atsirandanti dėl šių procedūrų kumuliacijos, iki to, kas griežtai būtina, o visų skirtų sankcijų griežtumas atitiktų konstatuoto pažeidimo sunkumą. Konkrečiai kalbant, minėtose nacionalinėse nuostatose nenumatyta apribojimų dėl delspinigių baudinės dalies taikymo baudžiamųjų sankcijų taikymo tikslais, kai dėl veikų, dėl kurių skaičiuojami delspinigiai, tuo pat metu yra vykdomas baudžiamasis persekiojimas.

33 Tokiomis aplinkybėmis Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 325 straipsnis, [PVM] direktyvos 273 straipsnis ir [PVM direktyvos] ir [Chartijos] 50 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas toks nacionalinis teisinis reglamentavimas, pagal kurį sudaroma galimybė už tuos pačius mokestinius pažeidimus, dėl kurių vyksta baudžiamasis persekiojimas, taikyti baudžiamojo pobūdžio elementą turinčius mokestinius delspinigius, nenustatant jokių taisyklių, užtikrinančių kumuliatyvaus procesų taikymo derinimą, kad papildoma našta suinteresuotiesiems asmenims neviršytų to, kas griežtai būtina, arba leidžiančių užtikrinti, kad visų skirtų sankcijų griežtumas būtų apribotas iki to, kas griežtai būtina, palyginti su padaryto nusikaltimo sunkumu?

2. Ar SESV 325 straipsnis, [PVM] direktyvos 273 straipsnis ir [Chartijos] 49 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal šias nuostatas draudžiama tokia mokestinių delspinigių taikymo tvarka, pagal kurią, neatsižvelgiant į nusižengimų pobūdį ir sunkumą, nustatoma fiksuota mokestinių delspinigių baudinė dalis, nenumatant galimybės jos mažinti, t. y. skirti mažesnę nei įstatyme numatytą delspinigių normą, arba atsisakyti baudinės dalies delspinigių skaičiavimo?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

34 Lietuvos vyriausybė mano, kad visas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai visiškai nesusiję su pagrindinės bylos dalyku.

35 Šiuo aspektu ši vyriausybė pažymi, kad 2018 m. rugsėjo 4 d. mokesčių administratoriaus sprendimu pareiškėjai pagrindinėje byloje paskirtų delspinigių ir mokestinės baudos mokėjimas buvo patvirtintas įsiteisėjusiu 2020 m. rugsėjo 9 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo

sprendimu. Taigi pareiškėjos pagrindinėje byloje mokestinė atsakomybė nustatyta galutiniu sprendimu, kuris yra neskundžiamas. Vadinasi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamos bylos dalykas susijęs tik su sąlygomis, kuriomis pagal taikytiną nacionalinę teisę atleidžiama nuo delspinigių mokėjimo.

36 Pažymėtina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2023 m. spalio 12 d. Sprendimo *KBC Verzekeringen*, C-286/22, EU:C:2023:767, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nagrinėja pareiškėjos pagrindinėje byloje skundą dėl 2024 m. gegužės 13 d. mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo šis atmetė jos prašymą atleisti nuo jai skirtų delspinigių už PVM nepriemoką ir mokestinės baudos mokėjimo. Būtent šiomis aplinkybėmis šiam teismui iš esmės kyla klausimas dėl Mokesčių administravimo įstatyme nustatytos delspinigių taikymo tvarkos atitikties SESV 325 straipsniui ir PVM direktyvos 273 straipsniui, siejamiems su Chartijos 49 straipsnio 3 dalimi ir 50 straipsniu.

38 Pažymėtina, viena vertus, kad tokia mokestinių delspinigių, taikomų už PVM nepriemoką, mokėjimo tvarka, kaip nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 95–99 straipsniuose, reiškia PVM direktyvos nuostatų, būtent jos 273 straipsnio, įgyvendinimą, nes ja siekiama užtikrinti PVM sumų, kurios nebuvo sumokėtos pagal kitas šios direktyvos nuostatas, surinkimą.

39 Kita vertus, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nėra akivaizdžiai matyti, kad prašomas šios direktyvos 273 straipsnio išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis ir dalyku ar kad problema hipotetinė. Iš tiesų, kadangi antrasis prejudicinis klausimas iš esmės susijęs su proporcingumo principo laikymusi mokesčių administratoriui apskaičiuojant delspinigius už PVM nepriemokas ir atsižvelgiant į jų mokėjimo trukmę, jis atrodo svarbus sprendimui pagrindinėje byloje priimti.

40 Atsižvelgiant į tai, taip pat į tai, kad Teisingumo Teismas turi pakankamai faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus, reikia konstatuoti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl pirmojo klausimo

41 Europos Komisija ginčija pirmojo klausimo priimtinumą ir teigia, kad Chartijos 50 straipsnyje įtvirtinto *non bis in idem* principo taikymas suponuoja, kad egzistuoja situacija, kai dėl tos pačios nusikalstamos veikos buvo priimtas galutinis apkaltinamasis ar išteisinamasis nuosprendis. Nagrinėjamu atveju baudžiamasis procesas pareiškėjos pagrindinėje byloje atžvilgiu dar vyksta ir joks apkaltinamasis nuosprendis dėl jos nėra priimtas. Taigi pagrindinėje byloje sąlyga „bis“ netenkinama, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nereikia atsakymo į pirmąjį klausimą, kad galėtų išspręsti ginčą pagrindinėje byloje.

42 Dėl Chartijos 50 straipsnio pirmiausia reikia priminti, kad su nusikalstamomis veikomis PVM srityje susijusios procedūros, kuriomis siekiama užtikrinti teisingą šio mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra PVM direktyvos, taigi ir Sąjungos teisės, įgyvendinimas, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį. Taigi nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis reglamentuojamos tokios procedūros, patenka į Chartijos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 5 d. Sprendimo *Orsi ir Baldetti*, C-217/15 ir C-350/15, EU:C:2017:264, 16 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Atsižvelgiant į tai, taip pat reikia priminti, kad *non bis in idem* principo taikymas reiškia, kad turi būti priimtas galutinis nuosprendis, kuriuo pripažįstama kaltu ar išteisinama už tą pačią nusikalstamą veiką. Iš tiesų, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog *non bis in idem* principu siekiama neleisti „pakartotinai skirti sankcijos įmonei ar jos persekioti“, o tai reiškia, kad ankstesniu nebeskundžiamu nuosprendžiu įmonei buvo skirta sankcija arba ji buvo išteisinta. Chartijos 50 straipsnis konkrečiai skirtas pasikartojančioms byloms, susijusioms su ta pačia veika, dėl kurios buvo priimtas galutinis nuosprendis (šiuo klausimu žr. 2019 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Powszechny Zakład Ubezpieczeń na Życie*, C-617/17, EU:C:2019:283, 29 ir 32 punktus ir 2021 m. gegužės 20 d. Nutarties *ENR Grenelle Habitat ir kt.*, C-88/20, EU:C:2021:407, 33 punktą).

44 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, viena vertus, pasibaigus administracinei mokestinio patikrinimo procedūrai pareiškėja pagrindinėje byloje buvo įpareigota sumokėti delspinigius už PVM nepriemoką ir mokestinę baudą. Kita vertus, jos baudžiamasis persekiojimas už tas pačias veikas dar nebuvo baigtas ir dėl jos nebuvo priimtas galutinis apkaltinamasis ar išteisinamasis nuosprendis už tą pačią nusikalstamą veiką.

45 Taigi šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal Chartijos 50 straipsnį draudžiama už tą pačią veiką skirti kelias baudžiamojo pobūdžio sankcijas pasibaigus įvairiems tam skirtiems procesams (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 35 punktas). Vis dėlto šiame 50 straipsnyje nereglamentuojama asmens, dėl kurio dėl to paties mokestinės prievolės pažeidimo vykdoma administracinė procedūra ir baudžiamasis procesas, situacija, jeigu per baudžiamąjį procesą, kuris yra atskiras ir savarankiškas pirmosios procedūros atžvilgiu, kaip šiuo atveju, nėra priimta jokio apkaltinamojo ar išteisinamojo nuosprendžio dėl tos pačios veikos. Šiomis aplinkybėmis Chartijos 50 straipsnis netaikytinas pagrindinėje byloje.

46 Šiame kontekste reikia priminti, kad jeigu Sąjungos teisės nuostatos, dėl kurių pateiktas prejudicinis klausimas, pagrindinėje byloje netaikytinos, taigi ir neturi reikšmės priimant sprendimą šioje byloje, reikia manyti, kad prašomas prejudicinis sprendimas nėra būtinas tam, kad prašymą jį priimti pateikęs teismas galėtų priimti savo sprendimą, ir kad šis klausimas dėl to yra nepriimtinas (šiuo klausimu žr. 2025 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Swiftair*, C-701/23, EU:C:2025:237, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Taigi pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas yra nepriimtinas.

Dėl antrojo klausimo

48 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 325 straipsnis ir PVM direktyvos 273 straipsnis, siejami su Chartijos 49 straipsnio 3 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės

aktai, kuriuose numatyta delspinigių už PVM nepriemoką taikymo tvarka, pagal kurią, neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo pobūdį ir sunkumą, nustatyta delspinigių suma, ir mokesčių administratorius negali sumažinti vienos šios sumos dalies, taikyti mažesnės delspinigių normos, nei nustatyta šiuose teisės aktuose, arba atsisakyti apskaičiuoti šios sumos dalies.

49 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui abejonių dėl Sąjungos teisės aiškinimo kyla dėl to, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus leidžiama kartu taikyti tiek PVM delspinigius, kurių dalis taip pat turi sankcijos elementą, tiek mokestinę baudą už mokėtino mokesčio nesumokėjimą ar pavėluotą sumokėjimą.

50 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti, pirma, kiek, pasibaigus administracinei mokestinio patikrinimo procedūrai, pareiškėjai taikomi delspinigiai už PVM nepriemoką yra baudžiamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Chartijos 49 straipsnio 3 dalį, ir, antra, ar tokie nacionalinės teisės aktai atitinka proporcingumo principą, aiškinamą taikant SESV 325 straipsnį ir PVM direktyvos 273 straipsnį.

Dėl Chartijos 49 straipsnio 3 dalies taikymo

51 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, susijusią su Chartijos 50 straipsnio aiškinimu ir taikytiną jos 49 straipsnio 3 daliai, vertinant sankcijos baudžiamąjį pobūdį svarbūs trys kriterijai: teisinis pažeidimo kvalifikavimas pagal vidaus teisę, pats pažeidimo pobūdis ir suinteresuotajam asmeniui gresiančios sankcijos griežtumo laipsnis (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2022 m. kovo 22 d. Sprendimo *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Be to, remiantis ta pačia jurisprudencija net kalbant apie pažeidimus, kurie pagal nacionalinę teisę nėra laikomi „baudžiamaisiais“, jie vis dėlto gali būti tokie atsižvelgiant į patį atitinkamo pažeidimo pobūdį ir sankcijų, kurios gali būti už juos skirtos, griežtumą (2021 m. birželio 22 d. Sprendimo *Latvijas Republikas Saeima (Baudos taškai)*, C-439/19, EU:C:2021:504, 88 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šiuos kriterijus, turi įvertinti, ar delspinigių už PVM nepriemoką nustatymas yra baudžiamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Chartijos 49 straipsnio 3 dalį, Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, vis dėlto gali pateikti paaiškinimų, kurie padėtų šiam teismui atlikti vertinimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

54 Kalbant apie pirmąjį kriterijų, susijusį su teisiniu pažeidimo kvalifikavimu pagal vidaus teisę, tiek iš Mokesčių administravimo įstatymo 95 straipsnio 1 dalies formuluotės, tiek iš reikšmingos nacionalinių teismų, pirmiausia – Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, jurisprudencijos matyti, kad pagal Lietuvos teisę delspinigių už mokestinę nepriemoką rinkimas, kai nesumokamas arba pavėluotai sumokamas mokėtinas mokestis, nelaikomas baudžiamojo pobūdžio sankcija. Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad tokie delspinigiai taikomi per administracinę procedūrą. Nors Lietuvos teisėje taip pat numatytos mokestinės nusikalstamos veikos, dėl kurių vykdomas baudžiamasis persekiojimas, sankcijos už jas skiriamos per atskirą ir savarankišką procesą.

55 Kalbant apie antrąjį kriterijų, susijusį su pačiu pažeidimo pobūdžiu, reikia patikrinti, ar aptariama sankcija siekiama, be kita ko, tikslo nubausti. Taigi, sankcija, kuria siekiama tikslo nubausti, yra baudžiamojo pobūdžio, ir vien aplinkybė, kad ja siekiama ir prevencinio tikslo, nereiškia, kad ji negali būti kvalifikuojama kaip baudžiamoji sankcija. Iš tiesų, baudžiamosios sankcijos jau vien dėl savo pobūdžio skirtos ir nubausti už neteisėtus veiksmus, ir jų prevencijai užtikrinti. Vis dėlto priemonė, kuria siekiama tik atlyginti dėl atitinkamo pažeidimo padarytą žalą, nėra baudžiamojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 31 punktą ir 2021 m. birželio 22 d. Sprendimo *Latvijas Republikas Saeima (Baudos taškai)*, C-439/19, EU:C:2021:504, 89 punktą).

56 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Teisingumo Teismui pateiktų šalių rašytinių pastabų matyti, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymą delspinigių rinkimas yra, pirma, prevencinio pobūdžio, nes skatina atitinkamus asmenis sumokėti PVM per nustatytą terminą arba kaip galima greičiau pasibaigus tam terminui, o tai padeda užtikrinti tinkamą PVM rinkimą, ir, antra, kompensuojamojo pobūdžio, nes šiais delspinigiais siekiama kompensuoti finansinius nuostolius, valstybės patirtus dėl mokesčio nesumokėjimo arba pavėluoto sumokėjimo.

57 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad delspinigių rinkimas yra, viena vertus, prevencinio pobūdžio, nes skatina mokesčių mokėtoją, pasibaigus terminui, kai mokestis turėjo būti sumokėtas, kaip galima greičiau įvykdyti mokestinę prievolę, ir, kita vertus, kompensuojamojo pobūdžio, nes šiais delspinigiais siekiama kompensuoti finansinius nuostolius, valstybės patirtus dėl mokesčio nesumokėjimo arba pavėluoto sumokėjimo (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika*“, C-1/21, EU:C:2022:788, 89 ir 91 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

58 Iš Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad „delspinigiai skirti ne mokesčių mokėtojams nubausti, kad nesikartotų inkriminuojami veiksmai; jais iš esmės siekiama piniginės kompensacijos už žalą, t. y. finansinius nuostolius, patirtus dėl praėjusio laiko ir vėlavimo sumokėti mokestį“ (2009 m. spalio 6 d. EŽTT sprendimas *Poniatowski prieš Prancūziją*, CE:ECHR:2009:1006DEC002949408). Taigi pagal šią jurisprudenciją nei nesumokėtų mokesčių surinkimo ar mokesčių patikslinimo procedūros, kuriomis siekiama tik užtikrinti viso mokesčio sumokėjimą, be jokios papildomos sumos, nei procedūros, susijusios su delspinigiais, nepriklausomai nuo jų kvalifikavimo pagal nacionalinę teisę ir jų sumos, nėra baudžiamojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 17 d. EŽTT sprendimo *Société Oxigène Plus prieš Prancūziją*, CE:ECHR:2016:0517DEC007695911, 45 ir 46 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

59 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, matyti, kad delspinigių už PVM nepriemoką nustatymas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti laikomas priemone, kuria nubaudžiama.

60 Kalbant apie trečiąjį kriterijų, susijusį su sankcijos griežtumo laipsniu, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, jog pagrindinėje byloje nustatyti delspinigiai būtų tokie dideli, kad reikėtų pripažinti jų baudžiamąjį pobūdį. Konkrečiai kalbant apie tai, kad, kaip pagrindinėje byloje teigė pareiškėja, dalis delspinigių yra „baudinio“ pobūdžio, atsižvelgiant į šių delspinigių bazinės normos padidinimą septyniais procentiniais punktais, reikia pažymėti, kad šie teiginiai grindžiami pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų aiškinimu, kuris skiriasi nuo to, kurį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš tiesų iš prašymo

priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami delspinigiai yra baudinio pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 35 punktą).

61 Bet kuriuo atveju, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, delspinigiais siekiama sušvelninti pasekmes, atsirandančias praleidus mokėjimo terminą, ir kompensuoti naudą, kurią apmokestinamasis asmuo nepagrįstai gauna, nes laiku nesumoka mokesčio skolos, o ne nubausti už tokį vėlavimą (šiuo klausimu žr. 2024 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Network One Distribution*, C-506/23, EU:C:2024:1003, 32 punktą).

62 Iš šio sprendimo 58 punkte nurodytos Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad priemonės, panašios į aptariamas pagrindinėje byloje, neatsižvelgiant į jų sumą, nebuvo laikomos pakankamai griežtomis, kad būtų pripažintas jų baudžiamasis pobūdis.

63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, neatrodo, kad būtų tenkinamas bent vienas iš trijų šio sprendimo 51 punkte nurodytų kriterijų, leidžiančių pagrindinėje byloje nagrinėjamus delspinigius kvalifikuoti kaip baudžiamojo pobūdžio priemonę, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kadangi šie delspinigiai nėra baudžiamojo pobūdžio, jie negali būti vertinami atsižvelgiant į Chartijos 49 straipsnio 3 dalį.

Dėl bendrojo proporcingumo principo taikymo

64 Net jei tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nepatenka į Chartijos 49 straipsnio 3 dalies taikymo sritį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ji atitinka proporcingumo principą, o Teisingumo Teismas turi kompetenciją pateikti tam teismui naudingą išaiškinimą šiuo klausimu. Iš tiesų šio principo, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, paisymas yra privalomas valstybėms narėms, kai jos įgyvendina šią teisę, net jeigu Sąjungos teisės aktai taikytinų sankcijų srityje nėra suderinti (2022 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Tiesioginis veikimas)*, C-205/20, EU:C:2022:168, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

65 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar SESV 325 straipsnis ir PVM direktyvos 273 straipsnis, siejami su proporcingumo principu, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatyta delspinigių, taikomų už PVM nepriemoką, normos apskaičiavimo tvarka, neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo pobūdį ir sunkumą, ir pagal juos neleidžiama mokesčių administratoriui taikyti mažesnę, nei šiuose teisės aktuose numatyta, normą, atsisakyti apskaičiuoti delspinigių sumos dalį arba atleisti mokesčių mokėtoją nuo šių delspinigių mokėjimo, išskyrus šiuose teisės aktuose konkrečiai apibrėžtus atvejus.

66 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tam, kad būtų laikomasi proporcingumo principo, reikia, kad priemonė būtų tinkama siekiamo teisėto tikslo įgyvendinimui nuosekliai ir sistemiškai užtikrinti ir neviršytų to, kas tinkama ir būtina tam tikslui pasiekti, turint omenyje, kad jos sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi siekiamiems tikslams (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Cilevičs ir kt.*, C-391/20, EU:C:2022:638, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

67 Dėl nacionalinės teisės aktų leidžiamų administracinių ar nubaudimo priemonių pažymėtina, kad jos neturi viršyti to, kas tinkama ir būtina šių teisės aktų teisėtiems tikslams pasiekti (2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Agenzia delle dogane e dei monopoli ir Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

68 Šiuo atveju reikia priminti, kad, visų pirma, iš PVM direktyvos 2 ir 273 straipsnių, aiškinamų atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį ir SESV 325 straipsnio 1 dalį, matyti, kad valstybės narės privalo imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kurios būtų tinkamos siekiant užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 punktą).

69 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtino PVM surinkimui jų teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"*, C-1/21, EU:C:2022:788, 69 punktas).

70 Be to, pagal SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalis valstybės narės įpareigojamos kovoti su neteisėta veikla, kuri kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, atgrasomomis ir veiksmingomis priemonėmis ir, konkrečiai kalbant, jos įpareigojamos, kovodamos su grėsmę Sąjungos finansiniams interesams keliančiu sukčiavimu, imtis tokių pačių priemonių kaip tos, kurių jos imasi kovodamos su grėsmę jų pačių interesams keliančiu sukčiavimu (2020 m. spalio 1 d. Sprendimo *Úrad špeciálnej prokuratúry*, C-603/19, EU:C:2020:774, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

71 Nors valstybės narės turi diskreciją pasirinkti sankcijas, jos privalo užtikrinti, kad už Sąjungos teisės, įskaitant PVM direktyva suderintas normas, pažeidimus būtų baudžiama pagal materialines ir procesines taisykles, analogiškas toms, pagal kurias baudžiama už tokio paties pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimus, be to, kad sankcijos bet kuriuo atveju būtų veiksmingos, proporcingos ir atgrasomos (2018 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

72 Nagrinėjamu atveju priemonė, kuria nustatomas delspinigių už PVM nepriemoką mokėjimas, kaip numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 95–99 straipsniuose, pagal kurią pradedami skaičiuoti delspinigiai už nesumokėtą ar pavėluotai sumokėtą mokestį, prisideda prie PVM sumų, kurių apmokestinamasis asmuo nesumokėjo per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus, išieškojimo.

73 Taigi, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais siekiama užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir (ar) užkirsti kelią sukčiavimui, tiek jais siekiama teisėto tikslo, pripažinto Sąjungos teisėje. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad delspinigių rinkimas padeda kovoti su deklaruotų PVM sumų nesumokėjimu per nustatytą terminą, laikantis valstybėms narėms, be kita ko, pagal PVM direktyvos 273 straipsnį ir SESV 325 straipsnio 1 dalį tenkančios pareigos imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kad būtų užtikrintas viso PVM, mokėtino atitinkamose jų teritorijose, surinkimas ir kovojama su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"*, C-1/21, EU:C:2022:788, 88, 89 ir 92 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

74 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienintelis kompetentingas aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę, turi įvertinti, ar priemonė, kuria nustatomas delspinigių, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, mokėjimas, yra tinkama, būtina ir proporcinga siekiamam teisėtam tikslui įgyvendinti, Teisingumo Teismas gali pateikti paaiškinimų, kurie padėtų šiam teismui atlikti šį vertinimą (šiuo klausimu žr. 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Agenzia delle dogane e dei monopoli ir Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

75 Pirma, dėl klausimo, ar tokia priemonė yra tinkama siekiamų teisėtų tikslų įgyvendinimui nuosekliai ir sistemiškai užtikrinti, reikia pažymėti, kad delspinigių rinkimas padeda kovoti su deklaruotų PVM sumų nesumokėjimu per nustatytą terminą. Taigi tokia priemonė padeda laikytis šio sprendimo 68 punkte primintos kiekvienos valstybės narės pareigos imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kurios būtų tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkimą jų teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“*, C-1/21, EU:C:2022:788, 71 punktą).

76 Taigi, atrodo, kad delspinigiai yra tinkama priemonė pagrindinėje byloje aptariamų nacionalinės teisės aktų tikslams pasiekti.

77 Antra, dėl minėtos priemonės būtinumo reikia priminti kovos su sukčiavimu svarbą pagal SESV 325 straipsnį ir PVM direktyvos 273 straipsnį ir valstybių narių pareigą imtis veiksmingų priemonių, kad laikantis tų pačių nuostatų būtų pasiektas tikslas užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

78 Šiuo klausimu Mokesčių administravimo įstatymu įgyvendinamos Lietuvos Respublikai privalomos PVM direktyvos nuostatos, kuriomis siekiama, kad būtų galima nustatyti veiksmingas kovos su sukčiavimu PVM priemones, siekiant paskatinti apmokestinamąjį asmenį laiku įvykdyti mokestines prievoles ir padengti išlaidas, kurias mokesčių administratorius patyrė dėl to, kad jis laiku neįvykdė šių prievolių, taigi ir kompensuoti valstybės biudžetui padarytą žalą dėl to, kad jame nebuvo lėšų, atitinkančių mokėtinų mokesčių sumą.

79 Svarbu priminti, kaip pažymi generalinis advokatas savo išvados 48 punkte, kad nustatant delspinigius kaip tik siekiama paskatinti mokesčių mokėtojus pirmiausia įvykdyti savo mokestines prievoles, antraip jų mokestinės skolos suma gali padidėti proporcingai jos nesumokėjimo trukmei. Iš tikrųjų, nesant tokios priemonės, mokesčių mokėtojai neturėtų jokios konkrečios paskatos per nustatytą terminą įvykdyti savo mokestinių prievolių ir galėtų teikti pirmenybę kitiems komerciniams sandoriams. Be to, delspinigių nebuvimas būtų palankus asmenims, kurie neįvykdo savo mokestinių prievolių per nustatytą terminą, nes taip jie gauna papildomų lėšų ir ekonominės naudos, atitinkančios jų mokestinės skolos faktinės vertės sumažėjimą laikui bėgant.

80 Darytina išvada, kad, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų kontekstą, tiek, kiek jais nustatoma priemonė, kuria įtvirtinami delspinigiai, jie gali būti laikomi būtinais jų teisėtam tikslui pasiekti.

81 Trečia, kiek tai susiję su šios priemonės proporcingumu siaurąja prasme, be kita ko, reikia priminti, kad Lietuvos teisės aktų leidėjas nustatė delspinigių taikymą ir jų normą neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo pobūdį ir sunkumą, o nustatant šių delspinigių sumą mokesčių administratorius negali sumažinti vienos jos dalies, taigi taikyti mažesnės delspinigių normos, nei nustatyta šiuose teisės aktuose, arba atsisakyti apskaičiuoti šios

sumos dalies. Taigi reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų sukelti nepatogumai nėra neproporcingi šiais teisės aktais teisėtai siekiamiems tikslams, t. y. tinkamai surinkti PVM ir kovoti su sukčiavimu.

82 Pirma, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinės teisės nuostatos, reglamentuojančios delspinigių normos apskaičiavimą, yra taikomos visiems mokesčių mokėtojams, jei mokestinio patikrinimo metu nustatoma, kad nedeklaruotas deklaruojamas ar neapskaičiuotas nedeklaruojamas mokestis nėra sumokėtas arba yra sumokėtas pavėluotai. Viena vertus, norma *a priori* nustatoma aiškiai ir skaidriai, remiantis objektyviais kriterijais ir Mokesčių administravimo įstatyme numatyta apskaičiavimo tvarka. Kita vertus, šis įstatymas reglamentuoja mokesčių administratoriaus diskreciją nustatyti delspinigius.

83 Atsižvelgiant, be kita ko, į prevencinį nagrinėjamos priemonės, kuria siekiama paskatinti mokesčių mokėtoją laiku vykdyti mokestines prievoles ir padengti išlaidas, kurias mokesčių administratorius patyrė dėl to, kad apmokestinamasis asmuo laiku neįvykdė savo mokestinių prievolių, pobūdį, iš anksto nustatyta norma, skirta delspinigiams apskaičiuoti, neatrodo neproporcinga, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais siekiamus tikslus, kad būtų užtikrintas jų veiksmingumas.

84 Šiuo klausimu, kaip nurodo generalinis advokatas išvados 55 punkte, aplinkybė, kad delspinigių norma yra fiksuota ir negali būti keičiama, savaime neleidžia daryti išvados, kad ši priemonė yra neproporcinga. Iš tikrųjų, pagrindinėje byloje aptariamuose teisės aktuose nustačius delspinigių normą, kurios mokesčių administratorius niekaip negali keisti, išskyrus kelis atvejus, aiškiai apibrėžtus taikomuose mokesčių teisės aktuose, mokesčių mokėtojai apsaugomi nuo bet kokio savavališko šio administratoriaus sprendimo, kartu užtikrinant vienodą požiūrį į mokesčių mokėtojus.

85 Be to, taip nustatytas delspinigių dydis leidžia ir kreditoriams, ir skolininkams tiksliai numatyti atitinkamai savo būsimas teises ar –– finansinius įsipareigojimus, ir taip užtikrinamas teisinis saugumas. Neapribojus diskrecijos, kurią galėtų turėti mokesčių administratorius, tai galėtų lemti nepagrįstą skirtingą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis, kurių mokestinė padėtis panaši.

86 Antra, reikia pažymėti: kadangi delspinigių skaičiavimas susijęs su apmokestinamajam asmeniui tenkančios mokestinės prievolės įvykdymu ar pasibaigimu, jo veiksmai iš esmės prisideda prie bendros delspinigių, kuriuos jis turi prievolę sumokėti, sumos nustatymo. Iš tiesų, delspinigių taikymas asmeniui, kuris per nustatytą terminą neįvykdė savo mokestinių prievolių, reiškia, kad jam tenka finansinė našta, proporcinga jo skolos, dėl kurios buvo pradėti skaičiuoti delspinigiai, nemokėjimo trukmei. Vadinasi, delspinigių, kaip mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės, taikymas iš esmės nėra sprendimas, kuris lemtų pernelyg didelę naštą apmokestinamiesiems asmenims.

87 Šios išvados negali paneigti tai, kad, kaip vykstant procesui pagrindinėje byloje teigė pareiškėja, nagrinėjami delspinigiai buvo skaičiuojami retrospektyviai už laikotarpį nuo tada, kada mokestis turėjo būti sumokėtas, įskaitant mokestinio patikrinimo laikotarpį ir teismo proceso laikotarpį. Iš tiesų, jei pasibaigus teismo procesui galutinai patvirtinama mokestinė prievolė, tai, kad apskaičiuojant delspinigius būtų neatsižvelgiama į šio proceso trukmę, atitinkamam apmokestinamajam asmeniui suteiktų finansinį pranašumą, palyginti su kitais apmokestinamaisiais asmenimis, kurie laiku įvykdė savo prievoles.

88 Be to, dėl pareiškėjos pagrindinėje byloje teiginio, kad ji prašė atleisti ją nuo delspinigių dalies, viršijančios sumą, kuria užtikrinama kompensacija valstybės biudžetui, mokėjimo, reikia pažymėti, kad nors tam tikrais konkrečiais atvejais kompensacinių delspinigių suma gali viršyti realiai valstybės biudžeto patirtus nuostolius, tai yra tik fiksuotos kompensacinės sistemos, kuri dėl savo pobūdžio atspindi ne realiai patirtus nuostolius, bet nuostolius, kurių, nacionalinio įstatymų leidėjo vertinimu, gali patirti valstybės biudžetas, pasekmė (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 36 punktą).

89 Trečia, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei tenkinamos šioje nuostatoje numatytos sąlygos. Toks atleidimas gali būti suteiktas, be kita ko, kai nustatomas vienas iš šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje numatytų pagrindų. Šie pagrindai, be kita ko, apima atvejus, kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, arba kai atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

90 Ketvirta, vertinant priemonių, kurių tikslas nubausti, proporcingumą, žinoma, reikalaujama, kad būtų atsižvelgta į tokias aplinkybes, kaip mokesčių administratoriaus konstatuoto mokestinės prievolės pažeidimo pobūdis ir sunkumas, arba į kitas aplinkybes, kaip antai konkrečias šio pažeidimo padarymo aplinkybes ir galimą jo ryšį su kitomis vykstančiomis procedūromis. Vis dėlto tokios priemonės, kaip delspinigiai už PVM nepriemokas, yra prevencinio pobūdžio ir, kaip pažymėta šio sprendimo 79 punkte, jomis siekiama paskatinti mokesčių mokėtojus pirmiausia įvykdyti savo mokestines prievoles, antraip jų mokestinės skolos suma gali padidėti proporcingai jos nesumokėjimo trukmei.

91 Taigi neatrodo, kad nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose nustatyta delspinigių normos apskaičiavimo tvarka ir neleidžiama mokesčių administratoriui taikyti mažesnę, nei šiuose teisės aktuose numatyta, delspinigių normą arba atsisakyti apskaičiuoti šių delspinigių sumos dalį, yra pertekliniai, atsižvelgiant į jais nustatant šiuos delspinigius siekiamą tikslą. Tai, kad šis administratorius negali atleisti mokesčių mokėtojo nuo tų pačių delspinigių mokėjimo, išskyrus šiuose teisės aktuose konkrečiai apibrėžtus atvejus, nekeičia šios išvados.

92 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 325 straipsnis ir PVM direktyvos 273 straipsnis, siejami su proporcingumo principu, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatyta delspinigių, taikomų už PVM nepriemoką, normos apskaičiavimo tvarka, neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo pobūdį ir sunkumą, ir kuriais mokesčių administratoriui neleidžiama taikyti mažesnę, nei šiuose teisės aktuose numatyta, delspinigių normą, atsisakyti apskaičiuoti delspinigių sumos dalį arba atleisti mokesčių mokėtoją nuo šių delspinigių mokėjimo, išskyrus juose konkrečiai apibrėžtus atvejus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

93 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 325 straipsnis ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis, siejami su proporcingumo principu,

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose nustatyta delspinigių, taikomų už pridėtinės vertės mokesčio nepriemoką, normos apskaičiavimo tvarka, neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo pobūdį ir sunkumą, ir kuriais mokesčių administratoriui neleidžiama taikyti mažesnę, nei šiuose teisės aktuose numatyta, delspinigių normą, atsisakyti apskaičiuoti delspinigių sumos dalį arba atleisti mokesčių mokėtoją nuo šių delspinigių mokėjimo, išskyrus juose konkrečiai apibrėžtus atvejus.

Biltgen von Danwitz Kumin

Paskelbta 2026 m. balandžio 30 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris
A. Calot Escobar

Kolegijos pirmininkas
F. Biltgen