BENDROJO TEISMO (antroji kolegija, posėdžiaujanti penkių teisėjų sudėties) SPRENDIMAS

2026 m. birželio 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Bendra PVM sistema – Direktyva 2006/112/EB – Sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM tikslinimas – Sandoriai, susiję su laikotarpiu, kuris pasibaigė atlikus mokestinį patikrinimą – Nacionalinės teisės aktų nuostatos, pagal kurias pakartotinio patikrinimo pradėjimas priklauso nuo naujo fakto, kurį atskleidė mokesčių mokėtojas – Veiksmingumo principas – Mokesčių neutralumo principas – Proporcingumas“

Byloje T-198/25

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Budapešto apygardos teismas, Vengrija) 2025 m. vasario 19 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2025 m. kovo 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

G Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

BENDRASIS TEISMAS (antroji kolegija, posėdžiaujanti penkių teisėjų sudėties),

kurį sudaro pirmininkė N. Półtorak, teisėjai G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (pranešėjas) ir I. Dimitrakopoulos,

generalinė advokatė M. Brkan,

teismo sekretorė A. Juhász-Tóth, administratorė,

atsižvelgęs į tai, kad 2025 m. kovo 25 d. Teisingumo Teismas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 50b straipsnio trečią pastraipą perdavė Bendrajam Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą,

atsižvelgęs į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 50b straipsnio pirmos pastraipos a punkte nurodytą sritį ir į tai, kad nėra savarankiško klausimo dėl išaiškinimo, kaip tai suprantama pagal minėto statuto 50b straipsnio antrą pastraipą,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: vengrų.

įvykus 2025 m. gruodžio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– G, atstovaujamos *ügyvéd* A. Németh,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold ir A. Sipos,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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) 167, 168, 179, 180, 183, 250 ir 252 straipsnių, taip pat mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *G Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl šios bendrovės nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodyto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 203 straipsnyje numatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

Vengrijos teisė

4 *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CL, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas) (*Magyar Közlöny* 2017/192) 54 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Nuo mokestinio patikrinimo pradžios per tą patikrinimą patikrinti mokesčiai ir subsidijos nebegali būti tikslinami per tikrinamą laikotarpį. Mokesčių mokėtojas negali tikslinti mokesčių administratoriaus vėliau nustatytų mokesčių ir subsidijų. Su mokesčiais, subsidijomis ir tikrinamu laikotarpiu susiję tikslinimai laikomi prieš patikrinimo pradžią atliktais tikslinimais, jeigu mokesčių mokėtojas pateikė (išsiuntė) savarankiško tikslinimo deklaraciją mokesčių administratoriui ne vėliau kaip likus dienai iki išankstinio pranešimo apie patikrinimą arba, jeigu jo nebuvo, prieš įgaliojimo rašto įteikimą arba perdavimą.“

5 *Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017 m. Įstatymas Nr. CLI dėl mokesčių administravimo) (*Magyar Közlöny* 2017/192) 89 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Jeigu įvykdytos įstatyme nustatytos sąlygos, taip pat gali būti tikrinamas ir laikotarpis, pasibaigęs atlikus patikrinimą (pakartotinis patikrinimas).“

6 Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnis išdėstytas taip:

„Mokesčių mokėtojo prašymu mokestis ar subsidija, susiję su atlikus patikrinimą pasibaigusiu laikotarpiu, gali būti tikrinami pakartotinai:

<…>

b) jeigu paaiškėjus naujam mokesčių mokėtojo nurodytam faktui ar aplinkybei pasikeistų ankstesnio patikrinimo išvados, su sąlyga, kad jis anksčiau, veikdamas sąžiningai, neturėjo informacijos apie naują faktą ar aplinkybę ir negalėjo jos turėti arba apie tai anksčiau, veikdamas sąžiningai, nežinojo ir negalėjo žinoti.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 G yra pagal Vengrijos teisę įsteigta bendrovė, kurios pagrindinė veikla yra už užstatą duodamų ir pakartotinai naudojamų padėklų ir dėžių (toliau – atitinkamos prekės) nuoma vaisių gamintojams, mažmenininkams, didmenininkams ir maisto produktų perdirbėjams.

8 Vykdydama šio sprendimo 7 punkte nurodytą veiklą ji taikė deponavimo sistemą, pagal kurią, pristatydama atitinkamas prekes, išrašydavo sąskaitą faktūrą savo klientams už pristatymo išlaidas, kad jie grąžintų jai per nustatytą terminą patiektas prekes. Jei klientas grąžindavo tik dalį šių prekių, sąskaitos faktūros, susijusios su pristatymo išlaidomis, būdavo ištaisomos. Jei klientas grąžindavo visas minėtas prekes, šios sąskaitos faktūros būdavo anuliuojamos. G išrašytose sąskaitose faktūrose būdavo nurodytas PVM.

9 2015 m. birželio 1 d. išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių (toliau – išankstiniai sprendimai dėl mokesčių) *Nemzetgazdasigi Minisztérium* (Ekonomikos ministerija, Vengrija) nusprendė, kad nagrinėjami deponavimo sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį ir kad G turėjo teisę išrašyti ištaisytas sąskaitas faktūras, kuriose nenurodytas PVM, taip pat pataisyti savo PVM deklaracijas atliekant „savanorišką ištaisymą“. Po 2015 m. lapkričio 9 d. G nebenurodė PVM sąskaitose faktūrose už deponavimą.

10 2017 m. gruodžio 12 d. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos mokesčių ir muitų direkcija, Hevešo provincija, Vengrija; toliau – pirmosios pakopos mokesčių administratorius) pradėjo G mokestinį patikrinimą PVM srityje už laikotarpį nuo 2015 m. sausio mėn. iki 2017 m. liepos mėn. (toliau – nagrinėjamas laikotarpis). Pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus nuo šio patikrinimo pradžios G nebegalėjo ištaisyti savo PVM deklaracijų už šį laikotarpį „savanoriško ištaisymo“ būdu.

11 2018 m. liepos 19 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių administratorius užbaigė mokestinį patikrinimą, nepateikdamas jokių išvadų dėl PVM. Kadangi G nepateikė skundo dėl šio sprendimo, jis tapo galutinis 2018 m. rugpjūčio 22 d. Todėl nagrinėjamas laikotarpis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus turėjo būti laikomas „laikotarpiu, pasibaigusiu atlikus patikrinimą“.

12 2020 m. lapkričio 13 d. G paprašė pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus atlikti pakartotinį PVM patikrinimą už nagrinėjamą laikotarpį. Grįsdama savo prašymą ji, be kita ko, rėmėsi išankstiniais sprendimais dėl mokesčių ir nurodė, kad, užbaigus ankstesnį mokestinį patikrinimą, konstatavo, jog kai kurios jos išrašytos ištaisytos sąskaitos faktūros nebuvo įtrauktos į nagrinėjamo laikotarpio PVM deklaracijas, o kitos buvo išrašytos tik pradėjus šį patikrinimą. Ji manė, kad dėl taip atnaujintų duomenų jai turi būti suteikta teisė į PVM grąžinimą už šį laikotarpį atliekant pakartotinį patikrinimą.

13 2020 m. lapkričio 26 d. sprendimu pirmosios pakopos mokesčių administratorius atmetė prašymą atlikti naują patikrinimą, nenagrinėdamas jo iš esmės, ir nusprendė, kad Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnio b punkte numatytos sąlygos neįvykdytos. Jis nusprendė, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nėra nauji faktai ar naujos aplinkybės, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pateisinančios pakartotinį mokestinį patikrinimą, motyvuojant tuo, kad priėmus šiuos sprendimus G turėjo galimybę atlikti PVM „savanorišką ištaisymą“ iki ankstesnio mokestinio patikrinimo. Be to, jis nusprendė, kad į nagrinėjamo laikotarpio PVM deklaracijas neįtrauktos sąskaitos faktūros nėra tokie nauji faktai ar naujos aplinkybės, nes su šiomis sąskaitomis faktūromis susijusius patvirtinamuosius dokumentus G jau turėjo per ankstesnį mokestinį patikrinimą.

14 2021 m. sausio 18 d. sprendimu Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, nenagrinėjusi skundo iš esmės, patvirtino pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimą. Ji, be kita ko, pažymėjo, kad nuo išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo 2015 m. birželio 1 d. iki ankstesnio mokestinio patikrinimo pradžios, t. y. 2017 m. gruodžio 12 d., G turėjo galimybę ištaisyti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM, atlikdama „savanorišką ištaisymą“.

15 G apskundė 2021 m. sausio 18 d. sprendimą *Fővárosi Törvényszék* (Budapešto apygardos teismas, Vengrija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ir teigė, kad šiuo sprendimu pažeidžiami mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai. Ji, be kita ko, teigė, kad ištaisymai, kuriuos ji ketino padaryti, buvo susiję su laikotarpiu, kuriam senaties terminas dar nebuvo pasibaigęs, ir kad ji negalėjo ginčyti savo apmokestinimo PVM per teisės aktuose nustatytą terminą, nes tuo metu neturėjo padarytų ištaisymų įrodymų.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnio b punkte numatytų sąlygų, kurias turi atitikti prašymas atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą už laikotarpį, pasibaigusį atlikus patikrinimą, atitikties Europos Sąjungos teisei.

17 Šis teismas pažymi, kad pagal minėto įstatymo 92 straipsnio b punktą pakartotinis patikrinimas gali būti atliktas tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas pateikia naują faktą ar naują aplinkybę, dėl kurių pasikeičia ankstesnio patikrinimo išvados, kai jis anksčiau sąžiningai neturėjo informacijos apie naują faktą ar aplinkybę ir negalėjo jos turėti arba apie juos anksčiau sąžiningai nežinojo ir negalėjo žinoti. Jis priduria, kad, remiantis Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus

skundų direkcijos aiškinimu, tokiu nauju faktu ar tokia nauja aplinkybe galima pagrįstai remtis tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas dėl išorinės aplinkybės ir ne dėl savo kaltės tik vėliau galėjo padaryti reikiamus ištaisymus.

18 Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Budapešto apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 167, 168, 179, 180, 183, 250 ir 252 straipsniai, taip pat mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės normos, kaip antai šiuo atveju [Mokesčių administravimo įstatymo] 92 straipsnio b punktas, arba šių teisės normų aiškinimas ir taikymas, pagal kuriuos ištaisyti ir grąžinti už atlikus patikrinimą pasibaigusį laikotarpį klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodytą [PVM] galima tik tuo atveju, jei paaiškėja naujų faktų ar aplinkybių, apie kuriuos apmokestinamasis asmuo anksčiau sąžiningai neturėjo informacijos ir negalėjo jos turėti arba kurių jis anksčiau sąžiningai nežinojo ir negalėjo žinoti, neatsižvelgiant į tai, kad nebuvo grėsmės prarasti mokestinių pajamų, nes prašomas ištaisyti neteisingai sąskaitoje faktūroje nurodytas mokestis buvo sumokėtas į valstybės iždą?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Pirmiausia reikia pažymėti, kad tai, jog nacionalinis teismas formaliai pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nurodydamas tam tikras Sąjungos teisės nuostatas, netrukdo Sąjungos teismui pateikti šiam teismui išsamaus išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į bylos dalyką (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 28 punktas).

20 Nagrinėjamu atveju, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, pagrindinė byla susijusi tik su prašymu patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM. Savo klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo PVM direktyvos 167, 168, 179, 180 ir 183 straipsnius, susijusius su teise į PVM atskaitą, taip pat šios direktyvos 250 ir 252 straipsnius, kuriuose numatyta apmokestinamojo asmens pareiga pateikti PVM deklaracijas ir kuriais reglamentuojama valstybių narių teisė, kiek tai susiję su šios pareigos įvykdymo terminais. Kadangi pagrindinė byla nesusijusi su šiais aspektais ir nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodytos priežastys, dėl kurių prašoma išaiškinti šias nuostatas, Bendrasis Teismas neturi priimti sprendimo dėl jų.

21 Antra, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo sumokėjo sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, už kurį atsirado mokestinė skola pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, iš principo sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi ją patikslinti, nes, PVM direktyvoje nesant nuostatos dėl sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atliekamo sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimo, iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti šio PVM tikslinimo sąlygas (žr. 2025 m. kovo 13 d. Sprendimo *Greentech*, C-640/23, EU:C:2025:175, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją),

22 Konkrečiai kalbant, siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas (žr. 2025 m. kovo 13 d. Sprendimo *Greentech*, C-640/23, EU:C:2025:175, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją) arba kai laiku visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo riziką (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

23 Dėl ryšio tarp šio sprendimo 22 punkte nurodytų dviejų sąlygų Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku visiškai pašalina mokestinių pajamų praradimo riziką, valstybės narės PVM tikslinimo negali susieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 28 punktą).

24 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš pačios prejudicinio klausimo formuluotės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jį suformulavo remdamasis prielaida, kad pagrindinėje byloje buvo pašalinta mokestinių pajamų praradimo rizika.

25 Kadangi Bendrasis Teismas turi atsižvelgti į faktines ir teisines prejudicinio klausimo aplinkybes, kaip jas apibrėžė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (šiuo klausimu žr. 2022 m. kovo 17 d. Sprendimo *Daimler*, C-232/20, EU:C:2022:196, 92 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), Bendrasis Teismas neturi tikrinti šio sprendimo 24 punkte nurodyto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimo tikslumo.

26 Trečia, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir per posėdį Bendrajame Teisme pateiktų paaiškinimų, prejudiciniame klausime nurodytoje nacionalinėje nuostatoje, t. y. Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnio b punkte, numatytos procedūrinės sąlygos, kuriomis apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM tikslinimą už laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas.

27 Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnio b punktą už laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, PVM gali būti tikslinamas atliekant pakartotinį mokestinį patikrinimą, kuriam pradėti taikoma sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo turi remtis nauju faktu ar nauja aplinkybe, dėl kurių pasikeičia ankstesnio patikrinimo išvados, kai jis anksčiau sąžiningai neturėjo informacijos apie naują faktą ar aplinkybę ir negalėjo jos turėti arba apie juos anksčiau sąžiningai nežinojo ir negalėjo žinoti.

28 Dėl minėtoje nuostatoje numatytos sąvokos „sąžiningumas“, kaip patvirtino visos Bendrojo Teismo posėdyje dalyvavusios suinteresuotosios šalys, pažymėtina, kad ši sąvoka susijusi ne su klausimu, ar apmokestinamasis asmuo buvo sąžiningas, kai išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje klaidingai nurodytas PVM, o su klausimu, ar apmokestinamasis asmuo, kuris remiasi nauja aplinkybe, kad būtų pradėtas pakartotinis mokestinis patikrinimas, prieš tai negalėjo žinoti šios informacijos ar ja disponuoti. Darytina išvada, kad prejudiciniame klausime nurodytoje nacionalinės teisės nuostatoje numatyta sąžiningumo sąlyga neatitinka sąvokos „sąžiningumas“, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 23 punkte nurodytą jurisprudenciją.

29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva ir veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias naudojimasis teise į sąskaitoje faktūroje

nepagrįstai apskaičiuoto PVM už laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, tikslinimą priklauso nuo sąlygų, susijusių su naujos informacijos, dėl kurios gali pasikeisti šio patikrinimo išvados, pateikimu, net jei nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos.

30 Siekiant atsakyti į šį klausimą primintina, kad, nesant mokesčių grąžinimą reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, remdamasi procedūrinės autonomijos principu kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti Sąjungos teisėje teisės subjektams numatytų teisių apsaugos įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios, nei panašiems reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos, ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (žr. 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimo *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Dėl veiksmingumo principo, su kuriuo susiję prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčijama neribotą laiką. Šiuo klausimu, be kita ko, iš jurisprudencijos matyti, kad veiksmingumo principas nepažeidžiamas, kai apmokestinamasis asmuo pagal nacionalinėje teisėje numatytas procesines taisykles turi protingą laikotarpį, per kurį jis gali pasinaudoti teisėmis, kuriam pasibaigus toks įgyvendinimas tampa nebeįmanomas, siekiant užtikrinti teisinį saugumą, dėl kurio apsaugomas tiek atitinkamas mokesčių mokėtojas, tiek administratorius. Iš tiesų dėl tokių apribojimų laiko atžvilgiu naudojimasis Sąjungos teisės sistemos suteiktomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jeigu juos taikant pareikštas ieškinys gali būti visiškai arba iš dalies atmestas (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti nacionalinių procesinių nuostatų suderinamumą su veiksmingumo principu, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes. Vis dėlto Bendrasis Teismas gali jam pateikti bet kokią naudingą informaciją šiuo klausimu (žr. 2015 m. vasario 12 d. Sprendimo *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Šiuo aspektu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad klausimas, ar dėl nacionalinės procedūrinės teisės nuostatos naudojimasis Sąjungos teisės fiziniams asmenims suteiktomis teisėmis tampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šios nuostatos svarbą visame procese, taip pat į įvairiose nacionalinėse institucijose vykdomos procedūros eigą ir ypatumus (žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal pagrindinėje byloje taikytinus nacionalinės teisės aktus apmokestinamasis asmuo gali patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM, pateikdamas šiuo tikslu „savarankišką ištaisymą“. Žinoma, nuo mokestinio patikrinimo už tam tikrą laikotarpį pradžios nebegalima atlikti „savarankiško ištaisymo“ už šį laikotarpį, net jei dar nesibaigė prašymo grąžinti šį PVM senaties terminas.

35 Vis dėlto, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo atsakyme į Bendrojo Teismo prašymą pateikti paaiškinimų, pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus apmokestinamasis asmuo turi galimybę, pirma, patikslinti nepagrįstai nurodytą PVM už tikrinamą laikotarpį, pateikdamas ištaisytas sąskaitas faktūras per patikrinimą. Be to, šis apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti PVM, pateikdamas šias sąskaitas faktūras kartu su skundu dėl sprendimo, kuriuo užbaigiamas mokestinis patikrinimas.

36 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad, atsižvelgiant į taikytinus nacionalinės teisės aktus, G turėjo daugiau nei dvejus su puse metų iki mokestinio patikrinimo pradžios, kad galėtų patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą PVM, atlikdama „savanorišką ištaisymą“. Be to, mokestinis patikrinimas, per kurį šis apmokestinamasis asmuo taip pat galėjo patikslinti PVM, pateikdamas ištaisytas sąskaitas faktūras, tęsėsi ilgiau nei septynis mėnesius. G taip pat turėjo papildomą terminą patikslinti PVM, pateikdama tokias sąskaitas faktūras kartu su galimu skundu dėl sprendimo, kuriuo užbaigiamas mokestinis patikrinimas.

37 Darytina išvada, pirma, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo turėjo ilgesnį nei trejų metų laikotarpį, per kurį galėjo prašyti patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai apskaičiuotą PVM. Toks terminas iš principo yra protingas atsižvelgiant į veiksmingumo principą (pagal analogiją žr. 2011 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 punktą).

38 Bendrojo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas rodytų, kad yra ypatingų aplinkybių, kurios objektyviai sutrukdytų atitinkamam apmokestinamajam asmeniui patikslinti nagrinėjamą PVM. Šiuo klausimu G iš esmės tik nurodė, kad sąskaitų faktūrų, kurias ji turėjo ištaisyti, skaičius buvo didelis. Vis dėlto vien ši aplinkybė negali sukliudyti jai prašyti patikslinti PVM per šio sprendimo 37 punkte nurodytą laikotarpį.

39 Taigi tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo turi pakankamai laiko patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai apskaičiuotą PVM prieš pradedant mokestinį patikrinimą, per jį arba nagrinėjant skundą dėl sprendimo, kuriuo jis užbaigiamas, neatrodo, kad taikant nacionalinės teisės aktų nuostatas, kaip antai nurodytas prejudiciniame klausime, taptų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti teise į PVM tikslinimą, nors dėl jų ir būtų neįmanoma patikslinti PVM per pakartotinį mokestinį patikrinimą.

40 Šios išvados nepaneigia aplinkybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų veiksmų senaties terminas prašymo atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą pateikimo momentu dar nebuvo pasibaigęs. Iš tiesų vien tai, kad nacionalinės teisės aktuose, be bendrojo senaties termino, numatytos kitos procedūrinės taisyklės, reglamentuojančios naudojimąsi teise į PVM tikslinimą, neprieštarauja veiksmingumo principui, jeigu dėl jų taikymo naudojimasis šia teise netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkte nurodytos jurisprudencijos.

41 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus mokestinio patikrinimo už tam tikrą laikotarpį pradėjimas, neatsižvelgiant į senaties terminą, pakeičia tvarką, pagal kurią apmokestinamasis asmuo gali patikslinti PVM už šį laikotarpį. Taigi toks tikslinimas nebeįmanomas atliekant „savanorišką ištaisymą“, tačiau apmokestinamasis asmuo turi prašyti mokesčių administratoriaus atsižvelgti į ištaisytas sąskaitas faktūras per minėtą mokestinį

patikrinimą, nagrinėdamas galimą skundą dėl sprendimo, kuriuo jis užbaigiamas, arba per pakartotinį mokestinį patikrinimą, kuriam pradėti taikomos prejudiciniame klausime nurodytoje nacionalinės teisės nuostatoje numatytos sąlygos.

42 Vis dėlto dėl šio sprendimo 41 punkte nurodytų procedūrinių taisyklių, kurios egzistuoja neatsižvelgiant į bendrą senaties terminą, taikymo tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, naudojimasis teise į PVM tikslinimą negali tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, nes, kaip konstatuota šio sprendimo 37 punkte, laikotarpis, per kurį apmokestinamasis asmuo galėjo patikslinti PVM – iki mokestinio patikrinimo pradžios, per jį arba nagrinėjant skundą dėl sprendimo, kuriuo jis užbaigiamas, – iš esmės buvo protingas.

43 Be to, šio sprendimo 39 punkte išdėstytų išvadų nepaneigia 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283) ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520). Iš tiesų šiuose sprendimuose padarytos išvados buvo susijusios su situacijomis, kai apmokestinamasis asmuo turėjo labai trumpą terminą arba labai trumpą laikotarpį savo teisėms įgyvendinti (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 41 punktą ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 34 punktą). Kaip priminta šio sprendimo 36 punkte, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo turėjo daug daugiau laiko pasinaudoti teise į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai apskaičiuoto PVM tikslinimą tiek prieš pradedant mokestinį patikrinimą, tiek jį atliekant ir nagrinėjant skundą dėl sprendimo, kuriuo jis užbaigiamas.

44 Be to, dėl mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų, kurie taip pat nurodyti prejudiciniame klausime, reikia priminti, kad, pirma, mokesčių neutralumo principas yra ne pirminės teisės norma, o aiškinimo principas, kuris turi būti taikomas kartu su kitais principais, tarp kurių yra teisinio saugumo principas (žr. 2022 m. liepos 7 d. Sprendimo *X*, C-194/21, EU:C:2022:535, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

45 Vadinasi, remdamasis vien mokesčių neutralumo principu apmokestinamasis asmuo negali patikslinti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai apskaičiuoto PVM tuo atveju, kai nepasinaudojo teise į tokį tikslinimą pagal nacionalinėje teisėje numatytas procedūrines taisykles ir kai dėl šių taisyklių naudojimasis šia teise netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2022 m. liepos 7 d. Sprendimo *X*, C-194/21, EU:C:2022:535, 50 punktą).

46 Tiesa, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad net jei prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM pateiktas dėl paties apmokestinamojo asmens aplaidumo, atitinkama valstybė narė turi imtis priemonių, kuriomis būtų galima veiksmingai pasiekti nacionalinės teisės aktais siekiamą tikslą ir kurios kuo mažiau pažeistų Sąjungos teisės aktuose nustatytus principus, kaip antai PVM neutralumo principą, ir kad, atsižvelgiant į šio principo vietą bendroje PVM sistemoje, sankcija, kurią sudaro absoliutus atsisakymas suteikti teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto ir klaidingai sumokėto PVM grąžinimą, atrodo neproporcinga (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 36 ir 37 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

47 Vis dėlto, nors taikant nacionalinės teisės aktus, kaip antai nurodytus prejudiciniame klausime, tam tikrais atvejais gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM grąžinimą per pakartotinį mokestinį patikrinimą, vis dėlto tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, iš apmokestinamojo asmens nebuvo atimta galimybė veiksmingai pasinaudoti šia teise prieš pradedant ankstesnį mokestinį patikrinimą, per patikrinimą ir pateikiant skundą dėl sprendimo, kuriuo jis užbaigiamas. Vadinasi, minėtas taikymas negali būti laikomas absoliučiu atsisakymu

suteikti teisę į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM grąžinimą, kuris būtų neproporcingas tikslui užtikrinti teisinio saugumo principo laikymąsi, kaip priminta šio sprendimo 31 punkte.

48 PVM direktyva ir veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias naudojimasis teise į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM už laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, tikslinimą priklauso nuo sąlygų, susijusių su naujos informacijos, dėl kurios gali pasikeisti šio patikrinimo išvados, pateikimu, net jei nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos, jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo gali veiksmingai pasinaudoti teise į tikslinimą per protingą laikotarpį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 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 Bendrajam Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos. Remdamasis šiais motyvais,

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (antroji kolegija, posėdžiaujanti penkių teisėjų sudėties)

nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, taip pat veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai

turi būti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias naudojimasis teise į sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto pridėtinės vertės mokesčio už laikotarpį, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas, tikslinimą priklauso nuo sąlygų, susijusių su naujos informacijos, dėl kurios gali pasikeisti šio patikrinimo išvados, pateikimu, net jei nėra mokestinių pajamų praradimo rizikos, jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo gali veiksmingai pasinaudoti teise į tikslinimą per protingą laikotarpį.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Paskelbta 2026 m. birželio 3 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.