Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta piecu tiesnešu sastāvā)

2026. gada 3. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā PVN sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Rēķinā nepamatoti norādīta PVN korekcija – Darījumi, kuri attiecas uz periodu, kas noslēgts ar nodokļu pārbaudi – Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru jaunas pārbaudes sākšana ir pakārtota tam, ka nodokļu maksātājs ir darījis zināmu jaunu faktu – Efektivitātes princips – Nodokļu neitralitātes princips – Samērīgums

Lietā T-198/25

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2025. gada 19. februāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2025. gada 4. martā, tiesvedībā

G Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta piecu tiesnešu sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētāja N. Pultoraka [*N. Półtorak*], tiesneši G. Hese [*G. Hesse*], G. Šteinfate [*G. Steinfatt*], D. Petrlīks [*D. Petrlík*] (referents) un J. Dimitrakopuls [*I. Dimitrakopoulos*],

ģenerāladvokāte: M. Brkana [*M. Brkan*],

sekretāre: A. Juhāsa-Tota [*A. Juhász-Tóth*], administratore,

ņemot vērā, ka 2025. gada 25. martā Tiesa atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 50.b panta trešajai daļai nodevusi Vispārējai tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu,

ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas statūtu 50.b panta pirmās daļas a) punktā paredzēto jomu un patstāvīga interpretācijas jautājuma neesību minēto statūtu 50.b panta otrās daļas izpratnē,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu,

pēc 2025. gada 17. decembra tiesas sēdes,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– G vārdā – *A. Németh*, *ügyvéd*,

– Ungārijas valdības vārdā – *M. Fehér* un *R. Kissné Berta*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Herold* un *A. Sipos*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk – PVN direktīva) 167., 168., 179., 180., 183., 250. un 252. pantu, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principus.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *G Kft.* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) par tāda pievienotās vērtības nodokļa (PVN) korekciju, kuru šis uzņēmums nepamatoti norādījis rēķinā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 203. pantā paredzēts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

Ungārijas tiesības

4 *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu; *Magyar Közlöny* 2017/192) 54. panta 5. punktā noteikts:

“No brīža, kad ir sākta nodokļu pārbaude, tajā pārbaudītos nodokļus un nodokļu atbalstu vairs pārbaudāmajā periodā nevar koriģēt, veicot paškorekciju. Nodokļu maksātājs nevar koriģēt nodokļu administrācijas *a posteriori* noteiktos nodokļus un nodokļu atbalstu. Korekcija attiecībā uz nodokļiem, nodokļu atbalstu un pārbaudāmo periodu tiek uzskatīta par paškorekciju, kas veikta pirms pārbaudes sākuma, ja nodokļu maksātājs ir iesniedzis (nosūtījis pa pastu) nodokļu administrācijai paškorekcijas deklarāciju vēlākais dienu pirms iepriekšējā paziņojuma par pārbaudi vai – attiecīgā gadījumā – pilnvarojuma vēstules paziņošanas vai – attiecīgā gadījumā – šīs vēstules nodošanas.”

5 *Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrācijas organizāciju; *Magyar Közlöny* 2017/192) 89. panta 2. punktā paredzēts:

"Ja ir izpildīti tiesību aktos paredzētie nosacījumi, pārbaudi var veikt pat attiecībā uz periodu, kas ir noslēgts ar pārbaudi (atkārtota pārbaude)."

6 Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju 92. pants formulēts šādi:

"Attiecībā uz taksācijas periodu, kas noslēgts ar nodokļa pārbaudi, nodokļi vai nodokļu atbalsts var tikt atkārtoti pārbaudīti,

[..]

b) pēc nodokļa maksātāja pieprasījuma, ja nodokļa maksātāja atklāti jauni fakti vai jauni apstākļi ir tādi, kas var mainīt iepriekšējās pārbaudes secinājumus, ja vien šie jaunie fakti vai jaunie apstākļi iepriekš nebija vai nevarēja būt labticīga nodokļa maksātāja rīcībā vai iepriekš nebija zināmi un nevarēja būt zināmi labticīgam nodokļa maksātājam,

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 G ir saskaņā ar Ungārijas tiesībām dibināts uzņēmums, kura pamatdarbība ir depozītā izsniedzamu un atkārtoti lietojamu paplāšu un paliktņu (turpmāk – attiecīgās preces) iznomāšana augļu ražotājiem, mazumtirgotājiem, vairumtirgotājiem un pārtikas pārstrādes uzņēmumiem.

8 Šī sprieduma 7. punktā minētajā darbībā G izmantoja depozīta sistēmu, saskaņā ar kuru attiecīgo preču piegādes brīdī tas saviem klientiem izrakstīja depozīta rēķinus, lai tie piegādātās preces tam atgrieztu noteiktajā termiņā. Ja klients atgrieza tikai daļu no šīm precēm, rēķini par depozīta maksām tika koriģēti. Ja klients atgrieza visas minētās preces, rēķini tika atcelti. G izsniegtajos rēķinos par depozīta maksu bija norādīts PVN.

9 Ar 2015. gada 1. jūnija iepriekšējiem nodokļu lēmumiem (turpmāk – iepriekšēji nodokļu lēmumi) *Nemzetgazdasági Minisztérium* (Ekonomikas ministrija, Ungārija) uzskatīja, ka attiecīgie depozīta darījumi neietilpa PVN piemērošanas jomā un ka attiecībā uz depozīta darījumiem, par kuriem PVN ir kļūdaini norādīts rēķinā, G bija tiesības izsniegt koriģētus rēķinus, kuros nav norādīts PVN, un koriģēt PVN deklarācijas, veicot "paškorekciju". G pārtrauca rēķinos norādīt PVN par depozīta maksām no 2015. gada 9. novembra.

10 2017. gada 12. decembrī *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Hevešas meģes nodaļa, kas ietilpst Valsts nodokļu un muitas administrācijā, Ungārija; turpmāk – pirmā līmeņa nodokļu iestāde) veica G nodokļu pārbaudi par periodu no 2015. gada janvāra līdz 2017. gada jūlijam (turpmāk – pārbaudītais periods). Saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu G, sākot no šīs pārbaudes sākuma, par šo periodu vairs nevarēja koriģēt savas PVN deklarācijas, veicot "paškorekciju".

11 Ar 2018. gada 19. jūlija lēmumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde nodokļu pārbaudi noslēdza bez konstatējumiem PVN jomā. Tā kā G neiesniedza sūdzību par šo lēmumu, tas 2018. gada 22. augustā kļuva galīgs. Tādējādi saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu pārbaudītais periods bija jāuzskata par "periodu, kas noslēgts ar pārbaudi".

12 2020. gada 13. novembrī G lūdza pirmā līmeņa nodokļu iestādi par pārbaudīto periodu veikt jaunu PVN pārbaudi. Pieprasījuma pamatojumam tas it īpaši atsaucās uz iepriekšējiem nodokļu lēmumiem un norādīja, ka pēc iepriekšējās nodokļu pārbaudes noslēgšanas tas konstatējis, ka daži tā izsniegtie koriģētie rēķini par depozīta maksām nebija iekļauti PVN deklarācijās par pārbaudīto periodu un ka citi ir izsniegti tikai pēc minētās pārbaudes sākuma. Tas uzskatīja, ka elementiem, kuri šādi tikuši darīti zināmi, saistībā ar jaunu pārbaudi būtu jādod tam tiesības uz PVN atmaksāšanu par šo periodu.

13 Ar 2020. gada 26. novembra lēmumu pirmā līmeņa nodokļu iestāde noraidīja pieprasījumu par jaunu pārbaudi, neizskatot to pēc būtības, uzskatīdama, ka nav izpildīti Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju 92. panta b) punktā paredzētie nosacījumi. Tā uzskatīja, ka iepriekšēji nodokļu lēmumi nav jauni fakti vai jauni apstākļi šīs tiesību normas izpratnē, kas pamatotu jaunu nodokļu pārbaudi, jo G bija iespēja veikt PVN "paškorekciju" pirms iepriekšējās nodokļu pārbaudes un pēc šo lēmumu izdošanas. Tāpat tā uzskatīja, ka rēķini, kas nebija iekļauti PVN deklarācijās par pārbaudīto periodu, nebija šādi jauni fakti vai šādi jauni apstākļi, jo ar šiem rēķiniem saistītie apliecinošie dokumenti jau bija G rīcībā iepriekšējās nodokļu pārbaudes laikā.

14 Ar 2021. gada 18. janvāra lēmumu Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, nelemjot pēc būtības, apstiprināja pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu. Tā it īpaši norādīja, ka laikā no iepriekšējo nodokļu lēmumu pieņemšanas 2015. gada 1. jūnijā līdz iepriekšējās nodokļu revīzijas sākumam 2017. gada 12. decembrī G bija iespēja rēķinā kļūdaini norādīto PVN koriģēt, veicot "paškorekciju".

15 G par 2021. gada 18. janvāra lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija), apgalvodams, ka ar šo lēmumu ir pārkāpti nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi. Tas tostarp norādīja, ka korekcijas, ko tas plānoja veikt, attiecās uz periodu, kuram noilguma termiņš vēl nebija beidzies, un ka tas nevarēja aplikšanu ar PVN apstrīdēt likumā noteiktajā termiņā, jo tolaik tā rīcībā nebija veikto korekciju pamatojoši dokumenti.

16 Iesniedzējtiesai ir neskaidrības par to, vai ar Eiropas Savienības tiesībām ir saderīgi Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju 92. panta b) punktā paredzētie nosacījumi, kuriem ir jāatbilst pieprasījumam veikt jaunu nodokļu pārbaudi par laikposmu, kas noslēgts ar pārbaudi.

17 Šī tiesa norāda, ka saskaņā ar minētā likuma 92. panta b) punktu jaunu pārbaudi var veikt tikai tad, ja nodokļu maksātājs dara zināmus jaunus faktus vai jaunus apstākļus, kas var izraisīt izmaiņas iepriekšējās pārbaudes konstatējumos, kuri iepriekš nebija un nevarēja būt labticīga nodokļu maksātāja rīcībā vai kuri labticīgam nodokļu maksātājam iepriekš nebija zināmi un arī nevarēja būt zināmi. Tā piebilst, ka saskaņā ar Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļas interpretāciju uz šādiem jauniem faktiem vai šādiem jauniem apstākļiem var pamatoti atsaukties tikai tad, ja nodokļu maksātājs no viņa neatkarīga apstākļa dēļ un bez viņa vainas tikai vēlāk ir varējis veikt nepieciešamās korekcijas.

18 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīvas] 167., 168., 179., 180., 183., 250. un 252. pants, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums – [Likuma par nodokļu administrācijas organizēšanu] 92. panta b) punkts – vai tāda šā regulējuma vai valsts tiesību normas interpretācija un piemērošana, saskaņā ar kuru attiecībā uz periodu, kas noslēgts ar pārbaudi, rēķinā nepamatoti norādīta [PVN] korekcija un atmaksāšana ir iespējama tikai tad, ja pastāv jauni fakti vai jauni apstākļi, kuri agrāk nebija vai nevarēja būt labticīga nodokļa maksātāja rīcībā vai kurus labticīgs nodokļa maksātājs agrāk nezināja vai nevarēja zināt, kaut gan nepastāvēja nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, jo rēķinā nepamatoti norādītais nodoklis, ko prasīts koriģēt, bija samaksāts nodokļu iestādei?"

Par prejudiciālo jautājumu

19 Vispirms, pirmām kārtām, jānorāda – apstāklis, ka valsts tiesa lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir formulējusi, formāli atsaukdamās uz noteiktām Savienības tiesību normām, neliedz Savienības tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, lai izspriestu izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai minētā tiesa jautājumu formulējumā ir vai nav uz tiem atsaukusies. Šajā ziņā Savienības tiesa no visas valsts tiesas sniegtās informācijas un tostarp no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu daļas drīkst nošķirt tos Savienības tiesību elementus, kuru interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu, ir nepieciešama (spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 28. punkts).

20 Šajā gadījumā saskaņā ar iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertajām norādēm pamatlieta attiecas tikai uz pieprasījumu koriģēt rēķinā kļūdaini norādītu PVN. Prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa norāda uz PVN direktīvas 167., 168., 179., 180. un 183. pantu, kuri attiecas uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kā arī uz šīs direktīvas 250. un 252. pantu, kuros ir paredzēts nodokļa maksātāja pienākums iesniegt PVN deklarācijas un kuros ir noteiktas dalībvalstu tiesības attiecībā uz termiņiem šī pienākuma izpildei. Tā kā pamatlieta neattiecas uz šiem aspektiem un tā kā iesniedzējtiesas nolēmumā nav precizēti iemesli, kuru dēļ tiek lūgta šo tiesību normu interpretācija, Vispārējai tiesai par tiem nav jālemj.

21 Otrām kārtām, saskaņā ar Tiesas judikatūru tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā nodokļa maksātājs ir samaksājis summu, kas atbilst rēķinā nepamatoti norādītam PVN, par ko ir radies nodokļa parāds saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, rēķina izsniedzējam principā ir jāveic tā koriģēšana, ņemot vērā, ka, tā kā PVN direktīvā nav tiesību normu par to, kā rēķina izsniedzējs koriģē rēķinā nepamatoti norādīto PVN, dalībvalstīm principā ir jānosaka nosacījumi, ar kādiem šis PVN var tikt koriģēts (skat. spriedumu, 2025. gada 13. marts, *Greentech*, C-640/23, EU:C:2025:175, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Konkrētāk – lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt jebkādus rēķinā nepamatoti norādītus nodokļus, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību (skat. spriedumu, 2025. gada 13. marts, *Greentech*, C-640/23, EU:C:2025:175, 36. punkts un tajā minētā judikatūra) vai ja rēķina izsniedzējs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Attiecībā uz saistību starp abiem šī sprieduma 22. punktā minētajiem nosacījumiem Tiesa ir nospriedusi – ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku, PVN korekciju dalībvalstis nedrīkst padarīt atkarīgu no rēķina izsniedzēja labticīguma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 28. punkts).

24 Šajā gadījumā, kā izriet jau no paša prejudiciālā jautājuma teksta, iesniedzējtiesa to ir formulējusi, balstoties uz premisu, ka pamatlietā nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks ir novērsts.

25 Ciktāl Vispārējai tiesai ir jāņem vērā iesniedzējtiesas definētais faktiskais un tiesiskais konteksts, kādā iekļaujas prejudiciālais jautājums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *Daimler*, C-232/20, EU:C:2022:196, 92. punkts un tajā minētā judikatūra), Vispārējai tiesai nav jāpārbauda šī sprieduma 24. punktā minētā iesniedzējtiesas vērtējuma pareizība.

26 Trešām kārtām, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma un Vispārējās tiesas sēdē sniegtajiem precizējumiem, prejudiciālajā jautājumā minētajā valsts tiesību normā, proti, Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju 92. panta b) punktā, ir paredzēti procesuālie nosacījumi, ar kādiem nodokļa maksātājs var īstenot tiesības uz PVN koriģēšanu par periodu, par kuru jau ir veikta nodokļu pārbaude.

27 Saskaņā ar Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju 92. panta b) punktu attiecībā uz periodu, par kuru jau ir veikta nodokļu pārbaude, PVN korekcija ir iespējama saistībā ar jaunu nodokļu pārbaudi, kuras sākšana tomēr ir pakļauta nosacījumam, ka nodokļa maksātājam ir jāatsaucas uz jauniem faktiem vai jauniem apstākļiem, kas var izraisīt izmaiņas iepriekšējās nodokļu pārbaudes konstatējumos, kuri tam agrāk nebija zināmi vai nebija tā rīcībā un kuri labticīgam nodokļa maksātājam nevarēja būt zināmi vai nevarēja būt tā rīcībā.

28 Konkrētāk, runājot par minētajā tiesību normā paredzēto jēdzienu "labticīgs" un kā to ir apstiprinājuši visi attiecīgie lietas dalībnieki, kas piedalījās tiesas sēdē Vispārējā tiesā, šis jēdziens neattiecas uz jautājumu par to, vai nodokļa maksātājs rīkojās labticīgi, kad tas izrakstīja rēķinu, kurā kļūdaini norādīts PVN, bet gan uz jautājumu, vai nodokļa maksātājs, kurš atsaucas uz jaunu elementu, lai panāktu jaunu nodokļu pārbaudi, iepriekš nevarēja zināt šo elementu un šis elements nevarēja būt viņa rīcībā. No tā izriet, ka prejudiciālajā jautājumā minētajā valsts tiesību normā paredzētais labticības nosacījums neatbilst jēdzienam "labticīgs" šī sprieduma 23. punktā minētās judikatūras izpratnē.

29 Ņemot vērā iepriekš minēto, jāuzskata, ka ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva, kā arī efektivitātes, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko tiesību uz rēķinā nepamatoti norādīta PVN korekciju – saistībā ar periodu, par kuru jau veikta nodokļu pārbaude, – īstenošana ir pakārtota nosacījumiem, kas saistīti ar tāda jauna elementa norādīšanu, kurš var izraisīt izmaiņas šīs pārbaudes konstatējumos, un tas tā ir pat tad, ja nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks.

30 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jāatgādina – tā kā nodokļu atmaksāšanas pieprasījumu jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, procesuālie noteikumi ar mērķi nodrošināt tiesību, kas indivīdiem izriet no Savienības tiesībām, aizsardzību ir jāietver katras dalībvalsts tiesību sistēmā saskaņā ar principu par dalībvalstu procesuālo autonomiju un nosacījumos par šādu pieprasījumu izvirzīšanu ir jāievēro līdzvērtības un efektivitātes principi, proti, tie nedrīkst nedz būt mazāk labvēlīgi par tiem, kas attiecas uz līdzīgiem pieprasījumiem, kuri pamatoti ar valsts tiesību

normām, nedz būt tādi, lai padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību izmantošanu (skat. spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Attiecībā uz efektivitātes principu, uz kuru attiecas iesniedzējtiesas jautājumi, Tiesa jau ir nospriedusi, ka iespēja pieprasīt PVN atmaksāšanu bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts. Šajā ziņā it īpaši no judikatūras izriet, ka efektivitātes princips netiek pārkāpts, ja saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem procesuālajiem noteikumiem nodokļa maksātāja rīcībā ir saprātīgs laikposms savu tiesību īstenošanai, pēc kura šī īstenošana vairs nav iespējama tiesiskās drošības interesēs, kas vienlaikus aizsargā gan attiecīgo nodokļu maksātāju, gan administrāciju. Proti, šādu ierobežojumu laikā esība nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina ar Savienības tiesību sistēmu piešķirto tiesību īstenošanu, pat ja to piemērošanas rezultātā celtā prasība var tikt pilnībā vai daļēji noraidīta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē valsts procesuālo tiesību normu saderība ar efektivitātes principu, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus. Tomēr Vispārējā tiesa tai var sniegt jebkādas šajā ziņā noderīgas norādes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 12. februāris, *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas judikatūru jautājums par to, vai valsts procesuālā tiesību norma nepadara neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina indivīdiem piešķirto Savienības tiesību īstenošanu, ir jāanalizē, ņemot vērā šīs tiesību normas vietu visā procesā, arī tā norisi un īpatnības dažādu instanču valsts tiesās (skat. spriedumu, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka saskaņā ar pamatlietā piemērojamo valsts tiesisko regulējumu nodokļa maksātājs var koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto PVN, šajā nolūkā iesniedzot "paškorekcijas" deklarāciju. Protams, sākot no nodokļu pārbaudes par konkrētu periodu sākšanas, "paškorekcija" par šo periodu vairs nevar tikt veikta, pat ja noilguma termiņš šī PVN atmaksas pieprasīšanai vēl nav beidzies.

35 Tomēr, kā iesniedzējtiesa ir precizējusi atbildē uz Vispārējās tiesas lūgumu sniegt skaidrojumus, pirmkārt, nodokļa maksātājam saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu ir iespēja par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu pārbaude, panākt iespēju koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto PVN, šīs pārbaudes laikā iesniedzot koriģētos rēķinus. Otrkārt, šis nodokļa maksātājs var arī panākt iespēju veikt šādu korekciju, iesniedzot šos rēķinus kopā ar sūdzību par lēmumu, ar kuru izbeigta nodokļu pārbaude.

36 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas norādēm izriet, ka, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, G rīcībā pirms nodokļu pārbaudes sākšanas bija vairāk nekā divarpus gadi, lai koriģētu rēķinā nepamatoti norādīto PVN, izmantojot "paškorekciju". Turklāt nodokļu pārbaude, kuras laikā šis nodokļa maksātājs varēja arī panākt iespēju koriģēt PVN, iesniedzot koriģētos rēķinus, ilga vairāk nekā septiņus mēnešus. Turklāt G rīcībā bija papildu termiņš, lai panāktu iespēju veikt šo korekciju, iesniedzot šādus rēķinus saistībā ar iespējamu sūdzību par lēmumu, ar ko noslēdz nodokļu pārbaudi.

37 No tā izriet, pirmkārt, ka attiecīgā nodokļa maksātāja rīcībā bija vairāk nekā trīs gadu laikposms, kurā tas varēja lūgt koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto PVN. Šāds termiņš principā ir saprātīgs, ņemot vērā efektivitātes principu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 15. decembris, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-427/10, EU:C:2011:844, 25. punkts).

38 Otrkārt, nekas Vispārējās tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos nenorāda uz tādu īpašu apstākļu esību, kas būtu objektīvi lieguši attiecīgajam nodokļa maksātājam panākt attiecīgā PVN korekciju. Šajā ziņā G būtībā ir vienīgi norādījis, ka tā koriģējamo rēķinu skaits ir liels. Tomēr nešķiet, ka šis apstāklis vien būtu liedzis tam lūgt koriģēt PVN šī sprieduma 37. punktā minētajā periodā.

39 Līdz ar to tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, kad nodokļa maksātāja rīcībā ir pietiekami ilgs laiks, lai koriģētu rēķinā nepamatoti norādīto PVN pirms nodokļu pārbaudes sākšanas, tās laikā vai saistībā ar sūdzību par lēmumu, ar kuru tā noslēgta, tāda valsts tiesiskā regulējuma kā prejudiciālajā jautājumā minētais piemērošana, lai gan var izraisīt neiespējamību panākt šī PVN koriģēšanu saistībā ar jaunu nodokļu pārbaudi, nešķiet tāda, kas tiesību uz PVN koriģēšanu īstenošanu padarītu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu.

40 Šo konstatējumu neatspēko apstāklis, ka noilguma termiņš pamatlietā aplūkotajiem darījumiem vēl nebija beidzies brīdī, kad tika iesniegts pieprasījums par jaunu nodokļu pārbaudi. Proti, tas vien, ka valsts tiesiskajā regulējumā papildus vispārējam noilguma termiņam ir paredzēti citi procesuālie noteikumi, kas reglamentē tiesību uz PVN koriģēšanu īstenošanu, nav pretrunā efektivitātes principam, ja vien minēto noteikumu piemērošana nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina šo tiesību īstenošanu, kā tas izriet no šī sprieduma 31. punktā minētās judikatūras.

41 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu nodokļu pārbaudes sākšana par konkrētu periodu neatkarīgi no noilguma termiņa groza kārtību, kādā nodokļa maksātājs var panākt PVN korekciju par šo laikposmu. Tādējādi šāda korekcija vairs nav iespējama, izmantojot "paškorekciju", bet nodokļa maksātājam ir jālūdz nodokļu administrācijai ņemt vērā koriģētos rēķinus minētās nodokļu pārbaudes ietvaros saistībā ar iespējamu sūdzību par lēmumu, ar kuru tā ir noslēgta, vai arī saistībā ar jaunu nodokļu pārbaudi, kuras sākšanai tomēr ir piemērojami prejudiciālajā jautājumā minētajā valsts tiesību normā paredzētie nosacījumi.

42 Šī sprieduma 41. punktā minēto procesuālo noteikumu, kuri pastāv neatkarīgi no vispārējā noilguma termiņa, piemērošana tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt tiesību uz PVN korekciju īstenošanu, ņemot vērā, kā konstatēts šī sprieduma 37. punktā, ka laikposms, kurā nodokļa maksātājs varēja panākt šo korekciju – pirms nodokļu pārbaudes sākšanas, tās laikā vai saistībā ar sūdzību par lēmumu, ar kuru tā noslēgta –, principā bija saprātīgs.

43 Tāpat šī sprieduma 39. punktā izklāstītos konstatējumus neatspēko 2018. gada 26. aprīļa spriedums *Zabrus Siret* (C-81/17, EU:C:2018:283) un 2020. gada 2. jūlija spriedums *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520). Proti, šajos spriedumos rastie risinājumi attiecās uz situācijām, kurās nodokļa maksātājam bija ļoti īss termiņš vai laikposms savu tiesību īstenošanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 41. punkts, un 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 34. punkts). Kā atgādināts šī sprieduma 36. punktā, tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātāja rīcībā bija daudz ilgāks laikposms, lai īstenotu tiesības uz rēķinā nepamatoti norādītā PVN korekciju gan pirms nodokļu pārbaudes sākšanas, gan tās laikā, gan saistībā ar sūdzību par lēmumu, ar kuru tā noslēgta.

44 Turklāt attiecībā uz nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem, uz kuriem arī attiecas prejudiciālais jautājums, jāatgādina, pirmkārt, ka nodokļu neitralitātes princips ir nevis primāro tiesību norma, bet gan interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro paralēli citiem principiem, tostarp tiesiskās drošības principam (skat. spriedumu, 2022. gada 7. jūlijs, X, C-194/21, EU:C:2022:535, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Līdz ar to nodokļu neitralitātes princips pats par sevi nevar ļaut nodokļa maksātājam koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto PVN situācijā, kad tas nav izmantojis savas tiesības uz šādu koriģēšanu saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem procesuālajiem noteikumiem, ja šie noteikumi nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt šo tiesību īstenošanu (šajā nozīmē un pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 7. jūlijs, X, C-194/21, EU:C:2022:535, 50. punkts).

46 Otrkārt, ir taisnība, ka Tiesa ir nospriedusi – pat tad, ja ir iesniegts pieprasījums par paša nodokļu maksātāja nolaidības dēļ nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu, attiecīgajai dalībvalstij ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto mērķi, vismazāk apdraud Savienības tiesību aktos noteiktos principus, piemēram, PVN neitralitātes principu, un ka, ņemot vērā šī principa vietu kopējā PVN sistēmā, sankcija, kas izpaužas kā tiesību uz rēķinā kļūdaini iekļautā un nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu absolūts atteikums, šķiet nesamērīga (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 36. un 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Tomēr, lai gan tāda valsts tiesiskā regulējuma kā prejudiciālajā jautājumā piemērošana noteiktos gadījumos var izraisīt tiesību uz PVN atmaksāšanu atteikumu saistībā ar jaunu nodokļu pārbaudi, tomēr tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātājam nav tikusi liegta iespēja efektīvi īstenot šīs tiesības pirms iepriekšējās nodokļu pārbaudes sākšanas, tās laikā un saistībā ar sūdzību par lēmumu, ar kuru tā noslēgta. Līdz ar to minēto piemērošanu nevar uzskatīt par tādu, kas ietver tiesību uz kļūdaini rēķinā norādītā PVN atmaksāšanu absolūtu atteikumu, kas būtu nesamērīgs ar mērķi nodrošināt tiesiskās drošības principa ievērošanu, kā atgādināts šī sprieduma 31. punktā.

48 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva, kā arī efektivitātes, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko tiesību uz rēķinā nepamatoti norādīta PVN korekciju – saistībā ar periodu, par kuru jau veikta nodokļu pārbaude, – īstenošana ir pakārtota nosacījumiem, kas saistīti ar tāda jauna elementa norādīšanu, kurš var izraisīt izmaiņas šīs pārbaudes konstatējumos, un tas tā ir pat tad, ja nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, ja vien attiecīgais nodokļa maksātājs saprātīgā laikposmā var efektīvi īstenot tiesības uz korekciju.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Vispārējai tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta piecu tiesnešu sastāvā)

nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kā arī efektivitātes, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

jāinterpretē tādējādi, ka

tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko tiesību uz rēķinā nepamatoti norādīta pievienotās vērtības nodokļa korekciju – saistībā ar periodu, par kuru jau veikta nodokļu pārbaude, – īstenošana ir pakārtota nosacījumiem, kas saistīti ar tāda jauna elementa norādīšanu, kurš var izraisīt izmaiņas šīs pārbaudes konstatējumos, un tas tā ir pat tad, ja nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks, ja vien attiecīgais nodokļa maksātājs saprātīgā laikposmā var efektīvi īstenot tiesības uz korekciju.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2026. gada 3. jūnijā.

[Paraksti]