ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 5ης Δεκεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 183, πρώτο εδάφιο – Τρόπος άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως – Μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ – Έννοια του όρου "επόμενη περίοδος" – Επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ – Παύση της οικονομικής δραστηριότητας»

Στην υπόθεση C-680/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και φορολογικών διαφορών Funchal, Πορτογαλία) με απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Νοεμβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Modexel – Consultores e Serviços SA

κατά

Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, O. Spineanu-Matei (εισηγήτρια) και N. Fenger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την P. Barros da Costa, τη C. Bento και την A. Rodrigues,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Santiago de Albuquerque,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Modexel – Consultores e Serviços SA (στο εξής: Modexel) και της Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (φορολογικής αρχής αυτόνομης περιφέρειας Μαδέρα, Πορτογαλία, στο εξής: φορολογική διοίκηση) σχετικά με αίτηση μεταφοράς, κατόπιν εκ νέου ανάληψης οικονομικής δραστηριότητας, πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που υφίστατο κατά την παύση της ίδιας οικονομικής δραστηριότητας η οποία ασκούνταν προηγουμένως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.»

5 Το άρθρο 183 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

6 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.»

7 Κατά το άρθρο 252 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

8 Το άρθρο 23 του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι ο αριθμός του φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 214 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] αναφέρεται ως άκυρος στο προβλεπόμενο στο άρθρο 17 του παρόντος κανονισμού ηλεκτρονικό σύστημα, τουλάχιστον σε μια από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα πρόσωπα τα οποία έχουν ταυτοποιηθεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ έχουν δηλώσει ότι έχει παύσει η οικονομική δραστηριότητά τους, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], ή όταν η αρμόδια φορολογική υπηρεσία θεωρεί ότι έχουν παύσει αυτήν τη δραστηριότητα. Μια φορολογική υπηρεσία μπορεί να υποθέσει συγκεκριμένα ότι έχει παύσει η οικονομική δραστηριότητα προσώπου όταν, παρά τη σχετική αίτηση, το πρόσωπο αυτό δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες επί ένα έτος μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ίσχυε για την πρώτη δήλωση ή πίνακα που δεν υποβλήθηκε. Το πρόσωπο αυτό έχει το δικαίωμα να αποδείξει κατ' άλλο τρόπο ότι συνεχίζει την οικονομική δραστηριότητά του.

[…]»

Το πορτογαλικό δίκαιο

9 Το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκε στο πορτογαλικό δίκαιο με το άρθρο 22, παράγραφοι 4 έως 6, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα του φόρου προστιθέμενης αξίας).

10 Το άρθρο 22 του κώδικα του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με τον Lei n.º 10/2009 (νόμο 10/2009), της 10ης Μαρτίου 2009 (*Diário da República*, σειρά 1, αριθ. 48, της 10ης Μαρτίου 2009), ορίζει τα ακόλουθα:

«[…]

4. Όταν το ποσό του φόρου που υπόκειται σε έκπτωση υπερβαίνει τον φόρο που οφείλεται για τις φορολογητέες πράξεις της αντίστοιχης περιόδου, η διαφορά μπορεί να συμψηφιστεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

5. Εάν, μετά την παρέλευση δώδεκα μηνών από την περίοδο στην οποία ανέκυψε η διαφορά, εξακολουθεί να υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο μεγαλύτερο των 250 ευρώ υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του.

6. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει την επιστροφή πριν από τη λήξη της περιόδου των δώδεκα μηνών, στην περίπτωση που παύσει τη δραστηριότητά του ή αν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 29, παράγραφοι 3 και 4, του άρθρου 54, παράγραφος 1, ή του άρθρου 61, παράγραφος 1, εφόσον το προς επιστροφή ποσό είναι ίσο ή μεγαλύτερο των 25 ευρώ, καθώς και αν το πιστωτικό υπόλοιπο υπερβαίνει τις 3 000 ευρώ.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η Modexel υπέβαλε δήλωση παύσης οικονομικής δραστηριότητας με ισχύ από την 28η Φεβρουαρίου 2015 και, στη δήλωση ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 2015, κατέγραψε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 12 456,20 ευρώ.

12 Στις 10 Μαΐου 2016 η Modexel ανέλαβε εκ νέου την οικονομική της δραστηριότητα. Στην πρώτη δήλωση ΦΠΑ μετά την εν λόγω εκ νέου ανάληψη, η Modexel προέβη σε έκπτωση του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

13 Η φορολογική διοίκηση απέρριψε την έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η Modexel όφειλε να ζητήσει την επιστροφή του υπολοίπου εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της οικονομικής δραστηριότητάς της και ότι, δεδομένου ότι η Modexel δεν είχε υποβάλει σχετική αίτηση, το επίμαχο ποσό είχε απολεσθεί για την ίδια.

14 Η Modexel άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απόφασης της φορολογικής διοίκησης ενώπιον του Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου διοικητικών και φορολογικών διαφορών Funchal, Πορτογαλία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

15 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς την ερμηνεία της έννοιας της «επόμενης περιόδου» του άρθρου 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά τη φορολογική διοίκηση, η φράση αυτή έχει την έννοια, σύμφωνα με την κυριολεκτική σημασία της, ότι παραπέμπει στην αμέσως επόμενη ημερολογιακή περίοδο εκείνης για την οποία δηλώθηκε το επίμαχο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ. Αντιθέτως, κατά τη Modexel, είναι δυνατόν, λόγω παύσης της οικονομικής δραστηριότητας της οικείας επιχείρησης, να μεσολαβήσει χρονικό

διάστημα μεταξύ της περιόδου για την οποία δηλώθηκε το επίμαχο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ και της περιόδου πραγματοποίησης της έκπτωσης, τούτο δε εφόσον λάβει χώρα εκ νέου ανάληψη της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και φορολογικών διαφορών Funchal) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η φράση "επόμενη φορολογική περίοδο" του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι παραπέμπει, κατά κυριολεξία, στην αμέσως επόμενη ημερολογιακή χρονική περίοδο;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, εάν μια επιχείρηση παύσει τις δραστηριότητές της και τις επαναλάβει μεταγενέστερα, κατόπιν παρέλευσης δεκαπέντε μηνών από την παύση, μπορεί η εν λόγω επιχείρηση να εκπέσει στην πρώτη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλει μετά την επανέναρξη των δραστηριοτήτων της το ποσό της επιπλέον διαφοράς που δήλωσε όταν έπαυσε τις δραστηριότητές της;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί, εφόσον είναι αναγκαίο, να αναδιατυπώσει τα ερωτήματα που του υποβάλλονται. Συναφώς, σε αυτό εναπόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης τα οποία χρειάζονται ερμηνεία λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς [απόφαση της 30ής Απριλίου 2024, M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, σκέψη 78 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

18 Σημειώνεται επ' αυτού ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Modexel δήλωσε, κατά την παύση της οικονομικής δραστηριότητάς της, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ το οποίο θέλησε να εκπέσει, από τον οφειλόμενο από την ίδια ΦΠΑ, με την πρώτη δήλωση που υπέβαλε μετά την εκ νέου ανάληψη της οικονομικής της δραστηριότητας. Από την ίδια απόφαση προκύπτει επίσης ότι η φορολογική διοίκηση διόρθωσε την υποβληθείσα δήλωση, εκτιμώντας ότι δεν συνέτρεχε λόγος μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου δεδομένου ότι η Modexel όφειλε να ζητήσει την επιστροφή του υπολοίπου εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της οικονομικής δραστηριότητάς της.

19 Κατά τη διατύπωση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, το οποίο αφορά την περίπτωση μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει ότι η οικεία επιχείρηση έπαυσε την οικονομική δραστηριότητά της και, στη συνέχεια, την ανέλαβε εκ νέου. Κατά τη διατύπωση του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο δεν κάνει λόγο για περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου μια επιχείρηση που έχει παύσει την οικονομική δραστηριότητά της δεν δικαιούται, βάσει εθνικής ρύθμισης, να μεταφέρει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μετά την εκ νέου ανάληψη της δραστηριότητάς της, αλλά δύναται να ζητήσει

την επιστροφή του υπολοίπου εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της παύσης της οικονομικής δραστηριότητάς της, με αποτέλεσμα να απορρέει από την εφαρμογή της συγκεκριμένης ρύθμισης η διόρθωση της δήλωσης της Modexel.

20 Υπό τις ανωτέρω συνθήκες, προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παράσχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, πρέπει, αφενός, προκειμένου να ερμηνευθεί η έννοια της «επόμενης περιόδου», κατά το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να εκκινήσει το Δικαστήριο από την παραδοχή ότι η οικεία επιχείρηση έπαυσε την οικονομική δραστηριότητά της και στη συνέχεια την ανέλαβε εκ νέου.

21 Αφετέρου, πρέπει να εξεταστεί αν το εν λόγω άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι επιχείρηση η οποία έπαυσε την οικονομική δραστηριότητά της δεν δικαιούται να μεταφέρει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μετά την επανέναρξη της δραστηριότητας αυτής, αλλά δύναται να ζητήσει την επιστροφή του εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της εν λόγω δραστηριότητας.

22 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα, δεν δικαιούται να μεταφέρει σε επόμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δηλώθηκε κατά την εν λόγω παύση δραστηριότητας και δύναται να ανακτήσει το ποσό αυτό μόνον ζητώντας την επιστροφή του εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της δραστηριότητας.

23 Υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, από τα παραπάνω προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Δυνάμει του άρθρου 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έκπτωση διενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

27 Το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας διευκρινίζει ότι, όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της.

28 Συναφώς, κατά πρώτον, όσον αφορά την έννοια της «επόμενης περιόδου» που περιλαμβάνεται στη συγκεκριμένη διάταξη, όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, από τη χρήση των όρων αυτών στον ενικό προκύπτει ότι η εν λόγω φράση παραπέμπει στη φορολογική περίοδο που έπεται αμέσως της φορολογικής περιόδου στη διάρκεια της οποίας το ποσό των εκπτώσεων υπερέβη εκείνο του οφειλόμενου ΦΠΑ. Επιπλέον, κατά το άρθρο 252 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος εντός των ορίων που προσδιορίζονται από τη δεύτερη παράγραφο του άρθρου αυτού, χωρίς να προκύπτει από το εν λόγω άρθρο ή από το άρθρο 183 της οδηγίας ότι η διάρκεια ή η διαδοχή των φορολογικών περιόδων εξαρτάται από την άσκηση από τον υποκείμενο στον φόρο οικονομικής δραστηριότητας κατά τη διάρκεια ολόκληρης ή μέρους μόνον ορισμένης φορολογικής περιόδου.

29 Τούτου λεχθέντος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η μεταφορά της επιστροφής ενός πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε πλείονες φορολογικές περιόδους που έπονται της περιόδου κατά την οποία ανέκυψε το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο δεν αντιβαίνει κατ' ανάγκη στη συγκεκριμένη διάταξη (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 10ης Φεβρουαρίου 2022, Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο η οδηγία περί ΦΠΑ αναγνωρίζει δικαίωμα έκπτωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 19). Συγκεκριμένα, για τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει, μεταξύ άλλων, ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Δυνάμει του άρθρου 213, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δηλώσει την παύση της οικονομικής δραστηριότητάς του στη φορολογική αρχή, η οποία υποχρεούται, σε μια τέτοια περίπτωση, να ακυρώσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 23, στοιχείο α', του κανονισμού 904/2010.

32 Επομένως, επιχειρηματίας που παύει την οικονομική δραστηριότητά του παύει επίσης να υπόκειται στον ΦΠΑ. Η απώλεια, εκ μέρους ενός επιχειρηματία, της ιδιότητας του «υποκειμένου στον φόρο» λόγω παύσης της οικονομικής δραστηριότητάς του συνεπάγεται ότι διακόπτεται η συνέχεια των φορολογικών περιόδων που απαιτεί το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί

ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν υφίσταται, για τον επιχειρηματία αυτόν, ούτε επόμενη περίοδος, κατά την έννοια της συγκεκριμένης διάταξης, ούτε, αν υποτεθεί ότι ο ως άνω επιχειρηματίας αναλάβει εκ νέου οικονομική δραστηριότητα, προηγούμενη περίοδος, αφού η τελευταία αυτή δραστηριότητα θα είναι νέα.

33 Συνεπώς, μολονότι το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε πλείονες φορολογικές περιόδους που έπονται της περιόδου κατά την οποία ανέκυψε το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο, εντούτοις η παύση της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο έχει ως αποτέλεσμα ότι δεν υφίσταται επόμενη περίοδος, κατά την έννοια του άρθρου 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, για μεταφορά του συγκεκριμένου πιστωτικού υπολοίπου.

34 Επιπλέον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το να παρασχεθεί σε επιχειρηματία η δυνατότητα να μεταφέρει, κατόπιν εκ νέου ανάληψης οικονομικής δραστηριότητας, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχε δηλώσει κατά την παύση της προηγούμενης δραστηριότητάς του θα μπορούσε να ενθαρρύνει πρακτικές κατάχρησης καθώς και τεχνητές μεθοδεύσεις εκ μέρους των επιχειρηματιών. Συγκεκριμένα, ένας επιχειρηματίας ο οποίος, για οποιονδήποτε λόγο, δεν τήρησε την προθεσμία που προβλέπεται από την εθνική ρύθμιση ώστε να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μετά την παύση της οικονομικής δραστηριότητάς του, θα μπορούσε να προβάλει την εκ νέου ανάληψη οικονομικής δραστηριότητας έχοντας ως κύριο ή αποκλειστικό σκοπό τη μεταφορά του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου. Μια τέτοια δυνατότητα μεταφοράς θα μπορούσε επίσης να αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου λαμβανομένου υπόψη ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό είναι δυνατό να αντιβαίνει στην εν λόγω αρχή καθόσον αυτή επιτάσσει να μην μπορεί επ’ αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (πρβλ. απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η παύση της οικονομικής δραστηριότητας της Modexel είχε ως συνέπεια ότι η εταιρία δεν υπέκειτο πλέον στον ΦΠΑ, όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, και ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν μπορούσε να μεταφερθεί σε επόμενη περίοδο, κατά την έννοια του άρθρου 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, λόγω διακοπής της συνέχειας μεταξύ της φορολογικής περιόδου που αντιστοιχεί στον μήνα κατά τον οποίο η εταιρία αυτή έπαυσε τη δραστηριότητά της, ήτοι τον Φεβρουάριο του 2015, και της φορολογικής περιόδου που αντιστοιχεί στον μήνα κατά τον οποίο η εν λόγω εταιρία ανέλαβε εκ νέου τη δραστηριότητά της, ήτοι τον Μάιο του 2016.

36 Κατά δεύτερον, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ωστόσο ότι τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ στην επόμενη περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή του με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν τα ίδια.

37 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η πορτογαλική ρύθμιση συνδυάζει καταρχήν τις δύο αυτές οδούς ανάκτησης του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αλλά, σε περίπτωση παύσης κάθε οικονομικής δραστηριότητας ενός επιχειρηματία, ο τελευταίος μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ πριν από τη λήξη δωδεκάμηνης προθεσμίας που εκκινεί από την περίοδο κατά την οποία ανέκυψε το οικείο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

38 Επ' αυτού, αφενός, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η επιστροφή και η μεταφορά αποκλείονται αμοιβαία (απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 47).

39 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένη ελευθερία κατά τον καθορισμό των κανόνων σχετικά με το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι κανόνες αυτοί δεν πρέπει πάντως να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση (απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, technoRent International κ.λπ., C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Ειδικότερα, οι εν λόγω κανόνες πρέπει να παρέχουν στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από την οικεία διαφορά, όπερ σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, με την καταβολή μετρητών ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, technoRent International κ.λπ., C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Επιπλέον, η διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών όσον αφορά την υλοποίηση του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οριοθετείται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (πρβλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2022, Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, σκέψη 24).

42 Επομένως, η αποσβεστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, ως κύρωση εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με το καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία περί ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, σκέψη 52).

43 Μολονότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τη συμβατότητα των εθνικών μέτρων με το δίκαιο της Ένωσης, εντούτοις το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο δικαστήριο αυτό κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του κανένα στοιχείο δυνάμενο να δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρύθμισης με την αρχή αυτή.

45 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τη φορολογική διοίκηση, η Modexel όφειλε να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της οικονομικής δραστηριότητάς της.

46 Συναφώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει την προθεσμία εντός της οποίας η Modexel όφειλε να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο είχε δηλώσει κατά την παύση της δραστηριότητάς της, δεδομένου ότι η Πορτογαλική Κυβέρνηση επισήμανε με τις γραπτές παρατηρήσεις της ότι η ισχύουσα εν προκειμένω προθεσμία ήταν τετραετής. Αποσβεστική προθεσμία δώδεκα μηνών από την περίοδο στην οποία ανέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπως αναφέρεται στην απόφαση περί παραπομπής, δεν φαίνεται ικανή να καταστήσει πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή για τον υποκείμενο στον φόρο ή τον πρώην υποκείμενο στον φόρο την άσκηση του δικαιώματός του για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο όσον αφορά ενδεχόμενη τετραετή αποσβεστική προθεσμία.

47 Εν προκειμένω, ουδόλως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η Modexel επιδίωξε να ασκήσει το δικαίωμά της για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, το οποίο είχε δηλώσει κατά την παύση της οικονομικής δραστηριότητάς της, πριν από τη λήξη της εν λόγω δωδεκάμηνης περιόδου και αντιμετώπισε δυσχέρειες συναφώς. Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι, υπό την επιφύλαξη σχετικής εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, η άσκηση από τη Modexel του δικαιώματός της για επιστροφή του ΦΠΑ δεν κατέστη στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής.

48 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα, δεν δικαιούται να μεταφέρει σε επόμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δηλώθηκε κατά την εν λόγω παύση δραστηριότητας και δύναται να ανακτήσει το ποσό αυτό μόνον ζητώντας την επιστροφή του εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της δραστηριότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα, δεν δικαιούται να μεταφέρει σε επόμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας που δηλώθηκε κατά την εν λόγω παύση δραστηριότητας και δύναται να ανακτήσει το ποσό αυτό μόνον ζητώντας την επιστροφή του εντός προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία παύσης της δραστηριότητας.

(υπογραφές)