Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

5. detsember 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 183 esimene lõik – Mahaarvamisõiguse teostamise kord – Käibemaksu ülejäägi ülekandmine – Mõiste „järgmine periood“ – Käibemaksu enammakse tagastamine – Majandustegevuse lõpetamine

Kohtuasjas C-680/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchali (Funchali haldus- ja maksukohus, Portugal) 13. novembri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. novembril 2023, menetluses

**Modexel – Consultores e Serviços SA**

*versus*

**Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, kohtunikud O. Spineanu-Matei (ettekandja) ja N. Fenger,

kohtujurist: T. Ćapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, C. Bento ja A. Rodrigues,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Santiago de Albuquerque,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

**kohtuotsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 183 esimese lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Modexel – Consultores e Serviços SA (edaspidi „Modexel“) ja Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (Madeira autonoomse piirkonna maksuhaldur, Portugal) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses taotluse üle kanda pärast majandustegevuse taasalustamist üle käibemaksu ülejääk, mis oli olemas sama varasema majandustegevuse lõpetamisel.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Direktiivi artikli 179 esimeses lõigus on ette nähtud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.“

5 Direktiivi artikkel 183 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.“

6 Direktiivi artikli 213 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.“

7 Direktiivi artikkel 252 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käibedeklaratsioon esitatakse liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.

2. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud.

Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad.“

8 Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) artiklis 23 on märgitud:

„Liikmesriigid tagavad, et käesoleva määruse artiklis 17 osutatud elektroonilises süsteemis on [käibemaksu]direktiivi […] artiklis 214 osutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtetus näidatud vähemalt järgmistel juhtudel:

a) kui käibemaksukohustuslasena registreeritud isikud on teatanud, et nende [käibemaksu]direktiivi […] artiklis 9 määratletud majandustegevus on lõppenud või kui pädev maksuasutus arvab, et nad on oma majandustegevuse lõpetanud. Eelkõige võib maksuasutus eeldada, et isik on oma majandustegevuse lõpetanud, kui ta hoolimata nõudmisest ei ole esitanud käibedeklaratsioone ja koondaruandeid ühe aasta jooksul pärast puuduva deklaratsiooni või aruande esitamiseks seatud tähtaja lõppu. Isikul on õigus tõendada majandustegevuse jätkamist muul viisil;

[…]“.

### *Portugali õigus*

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 183 võeti Portugali õigusesse üle käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) artikli 22 lõigetega 4–6.

10 Käibemaksuseadustiku 10. märtsi 2009. aasta seadusega nr 10/2009 (Lei n.º 10/2009; *Diário da República*, 1. seeria, nr 48, 10.3.2009) muudetud redaktsioonis artiklis 22 on sätestatud:

„[…]

4. Kui mahaarvatav summa ületab vastaval perioodil maksutavatelt tehingutelt tasumisele kuuluvat summat, arvatakse ülejääk maha järgmistel maksustamisperioodidel.

5. Kui 12 kuud pärast ülejäägi tekkimise perioodi lõppu on maksukohustuslase enammakse endiselt suurem kui 250 eurot, võib maksukohustuslane esitada tagastusnõude.

6. Erandina eelmisest lõikest võib maksukohustuslane esitada tagastusnõude enne 12 kuu möödumist juhul, kui ta lõpetab tegevuse või kui kohaldamisele kuuluvad artikli 29 lõiked 3 ja 4, artikli 54 lõige 1 või artikli 61 lõige 1, tingimusel et tagastatav summa on vähemalt 25 eurot või enammakse on suurem kui 3000 eurot.

[…]“.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Modexel esitas teate majandustegevuse lõpetamise kohta alates 28. veebruarist 2015 ning deklareeris käibedeklaratsioonis 2015. aasta esimese kvartali kohta käibemaksu enammakse summas 12 456,20 eurot.

12 Modexel taasalustas 10. mail 2016 majandustegevust. Oma esimeses käibedeklaratsioonis pärast taasalustamist arvas Modexel selle käibemaksu enammakse maha.

13 Maksuhaldur keeldus käibemaksu enammakse mahaarvamisest põhjendusel, et Modexel oleks pidanud taotlema selle tagastamist 12 kuu jooksul alates majandustegevuse lõpetamise kuupäevast ning kuna Modexel seda taotlust ei esitanud, siis oli ta kõnealusest summast ilma jäänud.

14 Modexel esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchalile (Funchali haldus- ja maksukohus, Portugal).

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tal on tekkinud küsimus, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus sisalduvat mõistet „järgmine periood“. Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhalduri arvates tuleb seda väljendit sõna-sõnalt mõista nii, et see tähistab ajavahemikku, mis järgneb kalendris vahetult ajavahemikule, mille kohta kõnealune käibemaksu enammakse deklareeriti. Modexel on seevastu seisukohal, et asjaomase ettevõtja majandustegevuse lõppemise tõttu võib jääda selle ajavahemiku, mille kohta käibemaksu enammakse deklareeriti, ja selle ajavahemiku vahele, mille jooksul enammakse maha arvatakse, ajavahe ja seda pärast selle ettevõtja majandustegevuse taasalustamist.

16 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Funchali haldus- ja maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artiklis 183 kasutatud väljendit „järgmine periood“ tuleb tõlgendada sõna otseses mõttes kalendris ajaliselt täpselt järgmisele perioodile viitavana?

2. Juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas juhul, kui ettevõtja lõpetab tegevuse ja taasalustab seda hiljem, kusjuures nende kahe sündmuse vahele jääb ligikaudu 15 kuud, võib ettevõtja arvata esimeses pärast tegevuse taasalustamist esitatud deklaratsioonis maha summa, mis kanti tegevuse lõpetamisel ülejäägina edasi?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelise koostöö raames Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldab viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades peab Euroopa Kohus temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastama. Sellega seoses on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud kogu teabest ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (30. aprilli 2024. aasta kohtuotsus M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Sellega seoses tuleb märkida, et nagu nähtub eelotsusetaotlusest, deklareeris Modexel oma majandustegevuse lõpetamisel käibemaksu ülejäägi, mille ta soovis tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata esimeses deklaratsioonis, mis esitati pärast majandustegevuse taasalustamist. Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et maksuhaldur parandas deklaratsiooni, leides, et ülejääki ei tule üle kanda, kuna Modexel oleks pidanud taotlema selle tagastamist 12 kuu jooksul alates majandustegevuse lõpetamise kuupäevast.

19 Esimese küsimuse sõnastuses, mis puudutab käibemaksu ülejäägi ülekandmise juhtu, ei täpsusta eelotsusetaotluse esitanud kohus asjaolu, et asjaomane ettevõtja lõpetas oma majandustegevuse ja taasalustas seda hiljem. Teise küsimuse sõnastuses ei viita eelotsusetaotluse esitanud kohus sellisele olukorrale, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus riigisiseste õigusnormide kohaselt ei saa majandustegevuse lõpetanud ettevõtja käibemaksu ülejääki pärast tegevuse taasalustamist üle kanda, vaid ta võib taotleda selle tagastamist 12 kuu jooksul alates majandustegevuse lõpetamisest, kusjuures Modexeli deklaratsioonis paranduse tegemine tuleneb nende õigusnormide kohaldamisest.

20 Neil asjaoludel peab Euroopa Kohus selleks, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada, esiteks selleks, et tõlgendada mõistet „järgmine periood“ käibemaksudirektiivi artikli 183 esimese lõigu tähenduses, lähtuma eeldusest, et asjaomane ettevõtja lõpetas oma majandustegevuse ja seejärel taasalustas seda.

21 Teiseks tuleb analüüsida, kas artikli 183 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et majandustegevuse lõpetanud ettevõtja ei saa pärast tegevuse taasalustamist käibemaksu ülejääki üle kanda, vaid võib taotleda selle tagastamist 12 kuu jooksul alates majandustegevuse lõpetamise kuupäevast.

22 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 183 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et kui maksukohustuslane lõpetab oma majandustegevuse, ei saa see maksukohustuslane tegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu ülejääki järgmisesse perioodi üle kanda ja tal on võimalik see tagasi saada ainult siis, kui ta taotleb selle tagastamist 12 kuu jooksul alates tegevuse lõpetamise kuupäevast.

23 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (6. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täiesti neutraalse maksustamise selle eesmärkidest või tulemitest sõltumata tingimusel, et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (6. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, on mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (6. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimese lõigu kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus.

27 Käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus on täpsustatud, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

28 Esiteks, mis puudutab selles sättes sisalduvat mõistet „järgmine periood“, siis nagu märkis Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, nähtub selle väljendi ainsuses kasutamisest, et seda mõistet tuleb mõista nii, et sellega peetakse silmas maksustamisperioodi, mis järgneb vahetult maksustamisperioodile, mille jooksul mahaarvamise summa ületab tasumisele kuuluva käibemaksu summa. Lisaks on käibemaksudirektiivi artiklis 252 sätestatud, et maksustamisperioodi kestuse määrab kindlaks iga liikmesriik selle artikli lõikes 2 kindlaks määratud piirides, ilma et sellest artiklist või artiklist 183 tuleneks, et see kestus või maksustamisperioodide üksteisele järgnemine sõltub sellest, kas maksukohustuslane tegeles kogu maksustamisperioodi või selle osa jooksul majandustegevusega.

29 Samas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksu ülejäägi ülekandmine ülejäägi tekkimisele järgnevale mitmele maksustamisperioodile ei ole tingimata selle sättega vastuolus (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Siiski tuleb meenutada, et just majandustegevuse olemasolu õigustab maksukohustuslaseks kvalifitseerimist, kelle mahaarvamisõigust tunnustatakse käibemaksudirektiiviga (vt analoogia alusel 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 19). Nimelt selleks, et asjaomane isik saaks seda õigust kasutada, peab ta olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Käibemaksudirektiivi artikli 213 lõike 1 kohaselt peab maksukohustuslane teatama oma majandustegevuse lõpetamisest maksuhaldurile, kes peab seejärel vastavalt määruse nr 904/2010 artikli 23 punktile a tunnistama maksukohustuslasele antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtetuks.

32 Seega ettevõtja, kes lõpetab oma majandustegevuse, lakkab olemast ka käibemaksukohustuslane. See, et ettevõtja kaotab tegevuse lõpetamise tõttu „maksukohustuslase“ staatuse, toob kaasa selle, et maksustamisperioodid ei ole käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus nõutule vastavalt katkematud, kuna selle ettevõtja jaoks ei ole olemas ei järgmist perioodi selle sätte tähenduses ega – kui eeldada, et ettevõtja taasalustab majandustegevust – eelnevat perioodi, kuna viimati nimetatud tegevus on uus.

33 Sellest järeldub, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 183 esimene lõik lubab käibemaksu ülejäägi üle kanda ülejäägi tekkimisele järgnevale mitmele maksustamisperioodile, toob asjaomase maksukohustuslase majandustegevuse lõpetamine kaasa selle, et käibemaksudirektiivi artikli 183 esimese lõigu tähenduses ei ole järgmist perioodi, kuhu ülejäägi saab üle kanda.

34 Lisaks, nagu märgib komisjon, võib see, kui ettevõtjale antakse võimalus kanda pärast majandustegevuse taasalustamist varasema tegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu ülejääk edasi, soodustada kuritarvitusi ja fiktiivsete skeemide loomist ettevõtjate poolt. Nimelt ettevõtja, kes ei ole mingil põhjusel järginud tähtaega, mis on riigisisestes õigusnormides ette nähtud käibemaksu enammakse tagastamise taotlemiseks pärast majandustegevuse lõpetamist, võib tugineda majandustegevuse taasalustamisele, mille peamine või ainus eesmärk on taotleda ülejäägi ülekandmist. Selline ülekandmise võimalus võib olla vastuolus ka õiguskindluse põhimõttega, kuna Euroopa Kohus on juba täpsustanud, et võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatu aja jooksul läheks vastuollu selle põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt selle kohta 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et asjaolu, et Modexel lõpetas oma majandustegevuse, tõi kaasa selle, et ta ei olnud enam käibemaksukohustuslane, kuid seda peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, ning et käibemaksu ülejääki ei saa üle kanda käibemaksudirektiivi artikli 183 esimese lõigu tähenduses järgmisesse perioodi, kuna maksustamisperiood, mis vastab selle äriühingu tegevuse lõpetamise kuule, st 2015. aasta veebruar, ja maksustamisperiood, mis vastab kuule, mil äriühing tegevust taasalustas, st 2016. aasta mai, ei olnud katkematu.

36 Teiseks, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, on käibemaksudirektiivi artikli 183 esimeses lõigus siiski ette nähtud, et liikmesriigid võivad kas teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda käibemaksu ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

37 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Portugali õigusnormid kombineerivad põhimõtteliselt need kaks käibemaksu ülejäägi tagastamise viisi, kuid ettevõtja kogu majandustegevuse lõpetamise korral võib ta taotleda sellise ülejäägi tagastamist enne 12 kuu möödumist ülejäägi tekkimise ajast.

38 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et käibemaksudirektiivi artiklit 183 ei saa tõlgendada nii, et tagastamine ja ülekandmine on vastastikku välistavad (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 47).

39 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud eeskirjade kehtestamisel teatav vabadus, ei või need piirata neutraalse maksustamise põhimõtet, pannes maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormuse (12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Eelkõige peavad need eeskirjad võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel käibemaksu enammaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohastel tingimustel täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või

samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Lisaks piiravad liikmesriikide menetlusautonoomiat käibemaksudirektiivi artiklis 183 ette nähtud käibemaksu enammakse tagastamise õiguse rakendamisel võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtted (vt selle kohta 10. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, punkt 24).

42 Seega õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel nähakse maksukohustuslasele, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud käibemaksu tagasimaksmist, ette tagasisaamise õigusest ilmajäämine, ei saa käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, tingimusel, et ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte) ja teisest küljest ei muuda see käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt analoogia alusel 12. septembri 2024. aasta kohtuotsus NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, punkt 52).

43 Kuigi liikmesriigi kohtu ülesanne on hinnata, kas riigisisesed meetmed on liidu õigusega kooskõlas, võib Euroopa Kohus siiski anda talle tarvilikke suuniseid tema menetluses oleva asja lahendamiseks (14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Võrdväärsuse põhimõtte kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohtule ei ole teada ühtegi asjaolu, mis tekitaks kahtlusi, et põhikohtuasjas käsitletud õigusnormid ei ole selle põhimõttega kooskõlas.

45 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhalduri hinnangul oleks Modexel pidanud taotlema käibemaksu enammakse tagastamist 12 kuu jooksul alates majandustegevuse lõpetamise kuupäevast.

46 Sellega seoses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida tähtaega, mille jooksul Modexel pidi taotlema tegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu enammakse tagastamist, kusjuures Portugali valitsus märkis oma kirjalikes seisukohtades, et käesoleval juhul on kohaldatav tähtaeg neli aastat. Eelotsusetaotluses märgitud 12-kuuline õigust lõpetav tähtaeg alates perioodist, mille jooksul käibemaksu enammakse tekkis, ei muuda maksukohustuslase või endise maksukohustuslase jaoks käibemaksu enammakse tagastamise õiguse kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks. Sama järeldus kehtib seda enam nelja-aastase õigust lõpetava tähtaja kohta.

47 Käesoleval juhul ei nähtu eelotsusetaotlusest kuidagi, et Modexel oleks enne 12-kuulise perioodi lõppu üritanud kasutada oma õigust majandustegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu enammakse tagastamisele ning et tal oleks olnud selles osas raskusi. Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, ei muutunud käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamine Modexeli poolt praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

48 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 183 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et kui maksukohustuslane lõpetab oma majandustegevuse, ei saa see maksukohustuslane tegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu ülejääki järgmisesse perioodi

üle kanda ja tal on võimalik see tagasi saada ainult siis, kui ta taotleb selle tagastamist 12 kuu jooksul alates tegevuse lõpetamise kuupäevast, tingimusel et järgitakse võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

## Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 183 esimest lõiku**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette, et kui maksukohustuslane lõpetab oma majandustegevuse, ei saa see maksukohustuslane tegevuse lõpetamisel deklareeritud käibemaksu ülejääki järgmisesse perioodi üle kanda ja tal on võimalik see tagasi saada ainult siis, kui ta taotleb selle tagastamist 12 kuu jooksul alates tegevuse lõpetamise kuupäevast, tingimusel et järgitakse võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.**

Allkirjad