TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. gruodžio 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 183 straipsnio pirma pastraipa – Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės – PVM skirtumo perkėlimas – Sąvoka „kitas laikotarpis“ – PVM skirtumo grąžinimas – Ekonominės veiklos nutraukimas“

Byloje C-680/23

dėl *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalio administracinis ir mokesčių teismas, Portugalija) 2023 m. lapkričio 13 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. lapkričio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Modexel – Consultores e Serviços SA

prieš

Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai O. Spineanu-Matei (pranešėja) ir N. Fenger,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos P. Barros da Costa, C. Bento ir A. Rodrigues,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Santiago de Albuquerque,

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

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

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) 183 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Modexel – Consultores e Serviços SA* (toliau – *Modexel*) ir *Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira* (Madeiros autonominio regiono mokesčių ir muitų institucija, Portugalija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prašymo, atnaujinus ekonominę veiklą, perkelti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skirtumą, susidariusį nutraukus tą pačią anksčiau vykdytą ekonominę veiklą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Šios direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.“

5 Minėtos direktyvos 183 straipsnis suformuluotas taip:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

6 Tos pačios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis jų nustatytomis sąlygomis.“

7 PVM direktyvos 252 straipsnyje nurodyta:

„1. PVM deklaracijos pateikimo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis nei du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie nėra ilgesni nei vieneri metai.“

8 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) 23 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės užtikrina, kad šio reglamento 17 straipsnyje nurodytoje elektroninėje sistemoje būtų nurodyta, jog PVM mokėtojo kodas, nurodytas [PVM direktyvos] 214 straipsnyje, yra negaliojantis bent šiais atvejais:

a) jei PVM mokėtojais identifikuoti asmenys, kurie nurodė, kad jų ekonominė veikla, kaip apibūdinta [PVM direktyvos] 9 straipsnyje, nutraukta arba jei kompetentinga mokesčių administracija mano, kad jie nutraukė tokią veiklą. Mokesčių administracija visų pirma gali daryti prielaidą, kad asmuo nutraukė ekonominę veiklą, kai jis, nors ir privalėdamas pateikti PVM deklaracijas ir sumuojančias ataskaitas, to nepadarė per vienerius metus pasibaigus pirmos deklaracijos ar ataskaitos pateikimo terminui. Asmuo turi teisę kitais būdais įrodyti, kad jis vykdo ekonominę veiklą;

<…>“

Portugalijos teisė

9 PVM direktyvos 183 straipsnis į Portugalijos teisę buvo perkeltas *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 22 straipsnio 4–6 dalimis.

10 2009 m. kovo 10 d. *Lei n. 10/2009* (Įstatymas Nr. 10/2009) redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 48, 2009 m. kovo 10 d.) 22 straipsnyje nustatyta:

„<…>

4. Jeigu atliktinos atskaitos suma viršija už atitinkamo laikotarpio apmokestinamuosius sandorius mokėtino mokesčio sumą, skirtumas atimamas vėlesniais mokestiniais laikotarpiais.

5. Jeigu praėjus dvylikai mėnesių nuo laikotarpio, per kurį susidarė skirtumas, apmokestinamojo asmens naudai apskaičiuotas kreditas vis dar viršija 250 eurų, apmokestinamasis asmuo gali prašyti jį grąžinti.

6. Neatsižvelgdamas į pirmesnės dalies nuostatas, apmokestinamasis asmuo gali prašyti grąžinti nepasibaigus dvylikos mėnesių laikotarpiui, jeigu jis nutraukia veiklą arba jam taikomos 29 straipsnio 3 ir 4 dalys, 54 straipsnio 1 dalis ar 61 straipsnio 1 dalis, su sąlyga, kad grąžintina suma yra lygi 25 eurų arba didesnė, ir jeigu jo kreditas viršija 3 000 eurų.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Modexel* pateikė pranešimą apie ekonominės veiklos nutraukimą nuo 2015 m. vasario 28 d. ir savo PVM deklaracijoje nurodė už pirmąjį 2015 m. ketvirtį 12 456,20 euro PVM kreditą.

12 2016 m. gegužės 10 d. *Modexel* atnaujino savo ekonominę veiklą. Pirmojoje PVM deklaracijoje po šio atnaujinimo *Modexel* atėmė šį PVM kreditą.

13 Mokesčių administratorius atsisakė leisti atimti šį PVM kreditą, motyvuodamas tuo, kad *Modexel* turėjo prašyti jį grąžinti per dvylika mėnesių nuo ekonominės veiklos nutraukimo ir kadangi *Modexel* tokio prašymo nepateikė, ji prarado nagrinėjamą sumą.

14 *Modexel* pateikė skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalio administracinis ir mokesčių teismas, Portugalija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

15 Šis teismas nurodo, kad jam kyla klausimas dėl PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje esančios sąvokos „kitas laikotarpis“ išaiškinimo. Šiuo klausimu minėtas teismas patikslina, kad, mokesčių administratoriaus teigimu, ši sąvoka pažodžiui turi būti suprantama kaip reiškianti laikotarpį, einantį iš karto pagal kalendorių po laikotarpio, už kurį buvo deklaruotas nagrinėjamas PVM kreditas. Vis dėlto, *Modexel* teigimu, dėl atitinkamos įmonės ekonominės veiklos nutraukimo gali egzistuoti laiko tarpas tarp laikotarpio, už kurį buvo deklaruotas nagrinėjamas PVM kreditas, ir laikotarpio, per kurį šis kreditas buvo atimtas, taigi, atnaujinus šios įmonės ekonominę veiklą.

16 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalio administracinis ir mokesčių teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 183 straipsnyje vartojama sąvoka „kitas laikotarpis“ turi būti aiškinama taip, kad ši sąvoka, suprantant ją pažodžiui, reiškia iš karto einantį kalendorinį laikotarpį?

2. Jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar tuo atveju, jeigu įmonė nutraukia veiklą, o vėliau ją atnaujina, ir šiuos du momentus skiria maždaug [penkiolikos] mėnesių laikotarpis, ta įmonė gali pirmojoje atnaujinus veiklą pateiktoje mokesčių deklaracijoje atimti permokos, kurią ji deklaravo nutraukdama veiklą, sumą?“

Dėl prejudicinių klausimų

17 Pagal suformuotą jurisprudenciją nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Tokiu atveju Teisingumo Teismas prireikus turi performuluoti jam pateiktus klausimus. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos ir, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti Sąjungos teisės klausimus, aiškintinus atsižvelgiant į bylos dalyką (2024 m. balandžio 30 d. Sprendimo *M. N. („EncroChat“)*, C-670/22, EU:C:2024:372, 78 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nutraukdama savo ekonominę veiklą *Modexel* deklaravo PVM skirtumą, kurį norėjo atimti iš PVM, kurį ji turėjo prievolę sumokėti pirmoje deklaracijoje, pateiktoje po to, kai atnaujino savo ekonominę veiklą. Iš šios nutarties taip pat matyti, kad mokesčių administratorius ištaisė šią deklaraciją, manydamas, kad šis skirtumas neturi būti perkeltas, nes *Modexel* turėjo prašyti jį grąžinti per dvylika mėnesių nuo ekonominės veiklos nutraukimo dienos.

19 Pirmojo klausimo formuluotėje, susijusioje su PVM skirtumo perkėlimo atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatikslina aplinkybės, kad atitinkama įmonė nutraukė savo ekonominę veiklą ir vėliau ją atnaujino. Antrojo klausimo formuluotėje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo tokios situacijos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinės teisės aktus įmonė, nutraukusi savo ekonominę veiklą, negali perkelti PVM skirtumo atnaujinusi šią veiklą, bet gali prašyti jį grąžinti per dvylika mėnesių nuo savo ekonominės veiklos nutraukimo; *Modexel* deklaracijos ištaisymas išplaukia iš šių teisės aktų taikymo.

20 Šiomis aplinkybėmis tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų pateiktas naudingas atsakymas, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą ginčą, pirma, siekiant išaiškinti sąvoką „kitas laikotarpis“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą, Teisingumo Teismas turi remtis prielaida, kad atitinkama įmonė nutraukė savo ekonominę veiklą ir vėliau ją atnaujino.

21 Antra, reikia išnagrinėti, ar šio 183 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinės teisės aktuose numatyti, jog ekonominę veiklą nutraukusi įmonė negali perkelti PVM skirtumo atnaujinusi šią veiklą, bet gali prašyti jį grąžinti per dvylika mėnesių nuo šios veiklos nutraukimo dienos.

22 Taigi reikia manyti, kad savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 183 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui nutraukus ekonominę veiklą jis negali perkelti į kitą laikotarpį PVM skirtumo, deklaruoto nutraukiant šią veiklą, ir gali susigrąžinti šią sumą tik paprašęs ją grąžinti per dvylika mėnesių nuo minėtos veiklos nutraukimo dienos.

23 Pirmiausia primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi prievolę, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2022 m. spalio 6 d. Sprendimo *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Vadinasi, pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2022 m. spalio 6 d. Sprendimo *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Teisingumo Teismas ne kartą pabrėžė, kad tai reiškia, jog teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant įgyvendinama visų mokesčių, taikomų pirkimo sandoriams, atžvilgiu (2022 m. spalio 6 d. Sprendimo *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip: iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi.

27 Šios direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta, kad kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį.

28 Šiuo klausimu, pirma, kiek tai susiję su šioje nuostatoje vartojama sąvoka „kitas laikotarpis“, kaip savo rašytinėse pastabose pažymėjo Europos Komisija, iš šios sąvokos vartojimo vienaskaita matyti, kad ji turi būti suprantama kaip apimanti mokestinį laikotarpį, einantį iš karto po mokestinio laikotarpio, per kurį atskaitoma suma viršija mokėtino PVM sumą. Be to, pagal PVM direktyvos 252 straipsnį mokestinio laikotarpio trukmę nustato kiekviena valstybė narė, laikydamasi šio straipsnio antroje dalyje nustatytų ribų, ir iš šio straipsnio ar 183 straipsnio nematyti, kad ši trukmė arba mokestinių laikotarpių seka priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę veiklą per visą atitinkamą mokestinį laikotarpį ar jo dalį.

29 Atsižvelgiant į tai, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM skirtumo grąžinimo perkėlimas į kelis mokestinius laikotarpius, einančius po to laikotarpio, per kurį susidarė šis skirtumas, nebūtinai yra nesuderinamas su minėta nuostata (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją, taip pat 2022 m. vasario 10 d. Sprendimo *Philips Orăştie*, C-487/20, EU:C:2022:92, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30 Vis dėlto reikia priminti, kad būtent ekonominės veiklos buvimas pateisina kvalifikavimą kaip apmokestinamojo asmens, kuris pagal PVM direktyvą turi teisę į atskaitą (pagal analogiją žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 19 punktą). Iš tiesų tam, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, be kita ko, kad suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo turi pranešti apie savo ekonominės veiklos nutraukimą mokesčių institucijai, kuri turi pripažinti negaliojančiu šiam apmokestinamajam asmeniui suteiktą PVM mokėtojo kodą pagal Reglamento Nr. 904/2010 23 straipsnio a punktą.

32 Taigi ūkio subjektas, kuris nutraukia savo ekonominę veiklą, taip pat nustoja būti PVM mokėtoju. Ūkio subjekto „apmokestinamojo asmens“ statuso praradimas dėl šio veiklos nutraukimo reiškia, kad nėra PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje reikalaujamo mokestinių laikotarpių

tęstinumo, nes šiam ūkio subjektui nėra nei kito laikotarpio, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nei, darant prielaidą, kad minėtas ūkio subjektas atnaujina ekonominę veiklą, ankstesnio laikotarpio, nes pastaroji veikla bus nauja.

33 Darytina išvada, kad nors pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą leidžiama perkelti PVM skirtumą į kelis mokestinius laikotarpius, einančius po laikotarpio, per kurį šis skirtumas susidarė, atitinkamo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos nutraukimas lemia, kad nėra kito laikotarpio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą, į kurį šis skirtumas gali būti perkeltas.

34 Be to, kaip pažymi Komisija, jeigu ūkio subjektui būtų suteikta galimybė po ekonominės veiklos atnaujinimo perkelti PVM skirtumą, deklaruotą nutraukiant ankstesnę veiklą, tai galėtų paskatinti ūkio subjektus piktnaudžiauti ir sukurti dirbtinius darinius. Iš tiesų toks ūkio subjektas, kuris dėl kokios nors priežasties nesilaikė nacionalinės teisės aktuose numatyto termino prašyti grąžinti PVM skirtumą nutraukus ekonominę veiklą, galėtų teigti, kad atnaujina ekonominę veiklą, siekdamas pagrindinio ar vienintelio tikslo – prašyti perkelti šį skirtumą. Tokia perkėlimo galimybė taip pat galėtų prieštarauti teisinio saugumo principui, nes Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitą prieštarautų šiam principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti užginčyta neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl to, jog *Modexel* nutraukė savo ekonominę veiklą, ji nebebuvo PVM mokėtoja, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir kad PVM skirtumo nebuvo galima perkelti į kitą laikotarpį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 183 straipsnio pirmą pastraipą, nes nebuvo mokestinio laikotarpio, atitinkančio mėnesį, kurį ši bendrovė nutraukė savo veiklą, t. y. 2015 m. vasario mėn., ir mokestinio laikotarpio, atitinkančio mėnesį, kurį minėta bendrovė atnaujino savo veiklą, t. y. 2016 m. gegužės mėn., tęstinumo.

36 Antra, kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, PVM direktyvos 183 straipsnio pirmoje pastraipoje vis dėlto numatyta, kad valstybės narės gali arba perkelti PVM skirtumą į kitą laikotarpį, arba jį grąžinti savo pačių nustatytomis sąlygomis.

37 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Portugalijos teisės aktuose iš esmės numatyti šie du PVM skirtumo grąžinimo būdai, tačiau ūkio subjektui nutraukus bet kokią ekonominę veiklą jis gali prašyti grąžinti tokį skirtumą nepasibaigus dvylikos mėnesių laikotarpiui, kuris pradedamas skaičiuoti nuo laikotarpio, per kurį šis skirtumas susidarė.

38 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad PVM direktyvos 183 straipsnis negali būti aiškinamas taip, kad grąžinimas ir perkėlimas tarpusavyje nesuderinami (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 47 punktas).

39 Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM direktyvos 183 straipsnyje nurodytą tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Visų pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti grąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu lygiaverčiu būdu, ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Be to, valstybių narių procesinė autonomija įgyvendinant PVM direktyvos 183 straipsnyje numatytą teisę į PVM skirtumo grąžinimą yra ribojama lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais (šiuo klausimu žr. 2022 m. vasario 10 d. Sprendimo *Philips Orăştie*, C-487/20, EU:C:2022:92, 24 punktą).

42 Naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepaprašęs grąžinti PVM, praranda teisę į PVM grąžinimą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms analogiškoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimasis teise į PVM grąžinimą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (pagal analogiją žr. 2024 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *NARE-BG*, C-429/23, EU:C:2024:742, 52 punktą).

43 Nors nustatyti, ar nacionalinės priemonės suderinamos su Sąjungos teise, turi nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas vis dėlto gali pateikti visas jo nagrinėjamam ginčui išspręsti naudingas nuorodas (2019 m. vasario 14 d. Sprendimo *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Dėl lygiavertiškumo principo reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neturi jokių duomenų, kurie galėtų sukelti abejonių dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų atitikties šiam principui.

45 Dėl veiksmingumo principo iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, *Modexel* turėjo prašyti grąžinti PVM skirtumą per dvylika mėnesių nuo ekonominės veiklos nutraukimo dienos.

46 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti terminą, per kurį *Modexel* turėjo prašyti grąžinti nutraukiant veiklą deklaruotą PVM skirtumą, nes Portugalijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose nurodė, kad nagrinėjamu atveju taikytinas ketverių metų terminas. Neatrodo, kad dėl naikinamojo dvylikos mėnesių termino, skaičiuojamo nuo laikotarpio, per kurį susidarė PVM skirtumas, kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, apmokestinamajam asmeniui ar buvusiam apmokestinamajam asmeniui būtų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti teise į PVM skirtumo grąžinimą. Tokia pati išvada juo labiau darytina kalbant apie ketverių metų naikinamąjį terminą.

47 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą visiškai nematyti, kad *Modexe*l būtų siekusi pasinaudoti teise į PVM skirtumo, deklaruoto nutraukiant ekonominę veiklą, grąžinimą iki šio dvylikos mėnesių laikotarpio pabaigos ir būtų susidūrusi su sunkumais šiuo klausimu. Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad *Modexel* pasinaudojimas teise į PVM grąžinimą nebuvo praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 183 straipsnio pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui nutraukus ekonominę veiklą jis negali perkelti į kitą laikotarpį PVM skirtumo, deklaruoto nutraukiant šią veiklą, ir gali susigrąžinti šią sumą tik paprašęs ją grąžinti per dvylika mėnesių nuo minėtos veiklos nutraukimo dienos, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

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 Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 183 straipsnio pirma pastraipa

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui nutraukus ekonominę veiklą jis negali perkelti į kitą laikotarpį pridėtinės vertės mokesčio skirtumo, deklaruoto nutraukiant šią veiklą, ir gali susigrąžinti šią sumą tik paprašęs ją grąžinti per dvylika mėnesių nuo minėtos veiklos nutraukimo dienos, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų.

Parašai.