Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

5 päivänä joulukuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 183 artiklan ensimmäinen kohta – Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Arvonlisäveron ylijäämän siirtäminen – Käsite ”seuraava kausi” – Arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen – Liiketoiminnan lopettaminen

Asiassa C-680/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Funchalin hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 13.11.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.11.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Modexel – Consultores e Serviços SA

vastaan

Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Rodin sekä tuomarit O. Spineanu-Matei (esittelevä tuomari) ja N. Fenger,

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, C. Bento ja A. Rodrigues,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Santiago de Albuquerque,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 183 artiklan ensimmäisen kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Modexel – Consultores e Serviços SA (jäljempänä Modexel) ja Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (Madeiran itsehallintoalueen veroviranomainen, Portugali; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse liiketoiminnan uudelleen aloittamisen jälkeen esitetystä vaatimuksesta, joka koskee sellaisen arvonlisäveron ylijäämän siirtämistä, joka oli olemassa aiemmin harjoitetun saman liiketoiminnan lopettamisen hetkellä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Kyseisen direktiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.”

5 Mainitun direktiivin 183 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

6 Direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

8 Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1) 23 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on varmistettava, että [arvonlisäverodirektiivin] 214 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste on merkitty pätemättömäksi tämän artiklan 17 artiklassa tarkoitettuun sähköiseen järjestelmään ainakin seuraavissa tilanteissa:

a) arvonlisäverotusta varten rekisteröityneet henkilöt ovat ilmoittaneet lopettaneensa [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklassa määritellyn liiketoiminnan harjoittamisen tai – – toimivaltainen veroviranomainen katsoo [niiden] lopettaneen liiketoiminnan harjoittamisen. Veroviranomainen voi olettaa henkilön lopettaneen liiketoiminnan harjoittamisen erityisesti silloin, kun tämä on pyynnöstä huolimatta jättänyt antamatta arvonlisävero- ja yhteenvetoilmoitukset vuoden ajalta siitä, kun ensimmäisen toimittamatta jääneen ilmoituksen toimittamista koskeva määräaika meni umpeen. Henkilölle on annettava mahdollisuus osoittaa liiketoiminnan harjoittaminen muilla keinoin.

– –”

Portugalin oikeus

9 Arvonlisäverodirektiivin 183 artikla on saatettu osaksi Portugalin oikeusjärjestystä arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä arvonlisäverolaki) 22 §:n 4–6 momentilla.

10 Arvonlisäverolain 22 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna 10.3.2009 annetulla lailla nro 10/2009 (Lei n.º 10/2009; Diário da República, 1. sarja, nro 48, 10.3.2009), säädetään seuraavaa:

”– –

4. Jos verovähennys ylittää vastaavalla kaudella verotettavista liiketoimista maksettavan veron määrän, ylijäämä vähennetään seuraavien verokausien aikana.

5. Jos 12 kuukauden kuluttua ylijäämän syntymiskaudesta verovelvollisella on edelleen yli 250 euron suuruinen arvolisäverosaatava, tämä voi vaatia sen palauttamista.

6. Sen estämättä, mitä edellisessä momentissa säädetään, verovelvollinen voi vaatia palauttamista ennen 12 kuukauden ajanjakson päättymistä, jos se lopettaa toimintansa tai jos siihen on sovellettava 29 §:n 3 ja 4 momentin, 54 §:n 1 momentin tai 61 §:n 1 momentin säännöksiä, edellyttäen, että palautuksen määrä on vähintään 25 euroa, tai jos sen saatava on yli 3 000 euroa.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Modexel ilmoitti liiketoiminnan lopettamisesta 28.2.2015 lähtien ja esitti vuoden 2015 ensimmäistä vuosineljännestä koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan 12 456,20 euron suuruisen arvonlisäverosaatavan.

12 Modexel aloitti liiketoimintansa uudelleen 10.5.2016. Ensimmäisessä arvonlisäveroilmoituksessaan toiminnan uudelleen aloittamisen jälkeen Modexel vähensi kyseisen arvonlisäverosaatavan.

13 Veroviranomainen epäsi mainitun arvonlisäverosaatavan vähennyksen sillä perusteella, että Modexelin olisi pitänyt vaatia sen palauttamista 12 kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona se lopetti liiketoimintansa, ja että koska Modexel ei ollut vaatinut tätä, kyseessä oleva määrä oli sen osalta menetetty.

14 Modexel nosti veroviranomaisen päätöksestä kanteen Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchalissa (Funchalin hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

15 Kyseinen tuomioistuin toteaa olevansa epävarma arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa olevan käsitteen ”seuraava kausi” tulkinnasta. Mainittu tuomioistuin täsmentää tältä osin, että veroviranomaisen mukaan kyseinen ilmaisu on ymmärrettävä kirjaimellisesti siten, että sillä tarkoitetaan kautta, joka seuraa kalenterissa välittömästi sitä kautta, jonka osalta kyseinen arvonlisäverosaatava on ilmoitettu. Modexelin mukaan sen sijaan kyseessä olevan yrityksen liiketoiminnan lopettamisen vuoksi sen kauden, jonka osalta kyseinen arvonlisäverosaatava on ilmoitettu, ja sen kauden välillä, jolla kyseinen saatava on vähennetty sen jälkeen, kun kyseinen yritys on aloittanut liiketoimintansa uudelleen, voi olla tietty aikaväli.

16 Näissä olosuhteissa Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa olevaa ilmaisua ’seuraava kausi’ tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan kirjaimellisesti kalenterissa välittömästi seuraavaa kautta?

2) Mikäli vastaus on kieltävä, voiko yritys, joka on lopettanut toimintansa ja aloittaa sen jälkeen toimintansa uudelleen, kun näiden kahden tapahtuman välillä on noin 15 kuukauden pituinen ajanjakso, vähentää ylijäämän, jonka se ilmoitti toimintansa lopettamisen yhteydessä, ensimmäisessä veroilmoituksessaan liiketoiminnan uudelleen aloittamisen jälkeen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotaan, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyössä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tätä silmällä pitäen tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Unionin tuomioistuimen on tältä osin poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista

ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 30.4.2024, M.N, (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Tältä osin on huomattava, että – kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee – Modexel ilmoitti liiketoimintansa lopettamisen yhteydessä arvonlisäveron ylijäämän, jonka se sitten halusi vähentää liiketoimintansa uudelleen aloittamisen jälkeen antamassaan ensimmäisessä ilmoituksessa siitä arvonlisäverosta, jonka se oli velvollinen maksamaan. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että veroviranomainen oikaisi kyseistä ilmoitusta katsoen, ettei kyseistä ylijäämää ollut siirrettävä, koska Modexelin olisi pitänyt vaatia sen palauttamista 12 kuukauden kuluessa siitä, kun se lopetti liiketoimintansa.

19 Ensimmäisessä kysymyksessään, joka koskee arvonlisäveron ylijäämän siirtämistä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei totea, että kyseinen yritys on lopettanut liiketoimintansa ja aloittanut sen uudelleen. Toisessa kysymyksessään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei viittaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, jossa yritys, joka on lopettanut liiketoimintansa, ei voi kansallisen lainsäädännön nojalla siirtää arvonlisäveron ylijäämää sen jälkeen, kun se on aloittanut liiketoimintansa uudelleen, mutta voi vaatia sen palauttamista 12 kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona se lopetti liiketoimintansa, ja Modexelin ilmoituksen oikaiseminen johtuu kyseisen lainsäädännön soveltamisesta.

20 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, jonka perusteella se voi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun asian, arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun käsitteen ”seuraava kausi” tulkitsemiseksi unionin tuomioistuimen on näin ollen otettava lähtökohdaksi se, että asianomainen yritys on lopettanut liiketoimintansa ja aloittanut sen tämän jälkeen uudelleen.

21 Toisaalta on tutkittava, onko kyseistä 183 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että yritys, joka on lopettanut liiketoimintansa, ei voi siirtää arvonlisäveron ylijäämää sen jälkeen, kun liiketoiminta on aloitettu uudelleen, mutta se voi vaatia sen palauttamista 12 kuukauden kuluessa liiketoiminnan lopettamispäivästä.

22 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että kun verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa, kyseinen verovelvollinen ei voi siirtää liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä ilmoittamaansa arvonlisäveron ylijäämää seuraavalle kaudelle ja se voi saada kyseisen määrän takaisin vain vaatimalla palautusta 12 kuukauden kuluessa liiketoiminnan päättymisestä.

23 Aluksi on muistutettava ensinnäkin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 6.10.2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan tällä tavoin neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 6.10.2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, vähennysoikeus kuuluu näin ollen olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 6.10.2022, Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman kauden aikana.

27 Kyseisen direktiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa täsmennetään, että jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen.

28 Tältä osin kyseisessä säännöksessä olevasta käsitteestä ”seuraava kausi” on todettava ensinnäkin, että – kuten Euroopan komissio korosti kirjallisissa huomautuksissaan – tämän ilmaisun yksikössä käyttämisestä ilmenee, että tämän käsitteen on ymmärrettävä tarkoittavan verokautta, joka seuraa välittömästi verokautta, jonka aikana vähennysten määrä ylittää maksettavan arvonlisäveron määrän. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan mukaan kunkin jäsenvaltion on vahvistettava verokauden kesto kyseisen artiklan 2 kohdassa asetetuissa rajoissa, eikä mainitusta artiklasta tai 183 artiklasta ilmene, että tämä kesto tai verokausien peräkkäisyys riippuisi siitä, harjoittaako verovelvollinen liiketoimintaa koko tietyn verokauden vai osan siitä ajan.

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että arvonlisäveron ylijäämän palautuksen siirtäminen useammalle verokaudelle, jotka seuraavat sitä verokautta, jona tämä ylijäämä ilmeni, ei välttämättä ole ristiriidassa mainitun säännöksen kanssa (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.2.2022, Philips Orăgtie, C-487/20, EU:C:2022:92, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 On kuitenkin muistutettava, että se, että kyseessä on liiketoiminta, on perusteena verovelvollisen luokittelemiselle verovelvolliseksi, ja verovelvolliselle myönnetään arvonlisäverodirektiivissä vähennysoikeus (ks. analogisesti tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 19 kohta). Vähennysoikeuden saaminen edellyttää nimittäin muun muassa sitä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen” (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisena pidetään jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on

ilmoitettava liiketoimintansa lopettamisesta veroviranomaiselle, jonka on tällöin mitätöitävä kyseiselle verovelvolliselle myönnetty arvonlisäverotunniste asetuksen N:o 904/2010 23 artiklan a alakohdan mukaisesti.

32 Näin ollen toimija, joka lopettaa liiketoimintansa, lakkaa myös olemasta arvonlisäverovelvollinen. Se, että toimija menettää verovelvollisen aseman liiketoiminnan lopettamisen vuoksi, merkitsee arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa edellytetyn verokausien jatkuvuuden lakkaamista, koska kyseisen toimijan osalta ei ole olemassa kyseisessä säännöksessä tarkoitettua seuraavaa kautta eikä – jos oletetaan, että mainittu toimija aloittaa liiketoiminnan uudelleen – aikaisempaa kautta, koska viimeksi mainittu liiketoiminta on uutta.

33 Tästä seuraa, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa sallitaan arvonlisäveron ylijäämän siirtäminen useille tämän ylijäämän muodostumiskautta seuraaville verokausille, kyseisen verovelvollisen liiketoiminnan lopettamisesta seuraa, ettei arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettua seuraavaa kautta, jolle kyseinen ylijäämä voidaan siirtää, ole olemassa.

34 Lisäksi – kuten komissio toteaa – se, että talouden toimijalle annettaisiin mahdollisuus siirtää liiketoiminnan uudelleen aloittamisen jälkeen aikaisemman liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä ilmoitettu arvonlisäveron ylijäämä, voisi kannustaa talouden toimijoita väärinkäytöksiin ja keinotekoisten järjestelyjen toteuttamiseen. Tällainen toimija, joka ei jostain syystä ole noudattanut kansallisessa lainsäädännössä säädettyä määräaikaa, jonka kuluessa arvonlisäveron ylijäämän palauttamista on haettava liiketoiminnan lopettamisen jälkeen, voisi nimittäin jatkaa liiketoimintaa pääasiallisesti tai yksinomaan siinä tarkoituksessa, että se voi vaatia kyseisen ylijäämän siirtämistä. Tällainen siirtämismahdollisuus voisi myös olla ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, koska unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman ajallisia rajoituksia olisi vastoin kyseistä periaatetta, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. vastaavasti tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että siitä, että Modexel oli lopettanut liiketoimintansa, seurasi, ettei se ollut enää arvonlisäverovelvollinen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava, ja että arvonlisäveron ylijäämää ei voitu siirtää arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulle seuraavalle kaudelle, koska sitä kuukautta, jona yhtiö lopetti toimintansa, eli vuoden 2015 helmikuuta vastaavan verokauden ja sitä kuukautta, jolloin mainittu yhtiö aloitti toimintansa uudelleen, vastaavan verokauden eli toukokuun 2016 välillä ei ollut jatkuvuutta.

36 Toiseksi on todettava, kuten tämän tuomion 27 kohdassa muistutetaan, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

37 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Portugalin lainsäädännössä yhdistetään lähtökohtaisesti nämä kaksi arvonlisäveron ylijäämän takaisinsaamistapaa, mutta jos toimija lopettaa kaiken liiketoimintansa, se voi vaatia tällaisen ylijäämän palauttamista ennen sen 12 kuukauden ajanjakson päättymistä, joka alkaa siitä kaudesta, jona kyseinen ylijäämä muodostui.

38 Tältä osin on yhtäältä muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa ei voida tulkita siten, että palauttaminen ja siirtäminen sulkisivat toisensa pois (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 47 kohta).

39 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty vapaus säätää arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitetuista yksityiskohtaisista säännöistä, nämä yksityiskohtaiset säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi (tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Näiden palauttamissääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että vero palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Lisäksi jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa säädetyn arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevan oikeuden täytäntöönpanossa rajoittavat vastaavuus- ja tehokkuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 10.2.2022, Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, 24 kohta).

42 Preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta arvonlisäveron palautusta, menettää oikeuden palautukseen, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. analogisesti tuomio 12.9.2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, 52 kohta).

43 Vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset toimenpiteet yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (tuomio 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Vastaavuusperiaatteen osalta on todettava, ettei unionin tuomioistuimella ole tiedossaan seikkoja, joiden perusteella olisi syytä epäillä pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön yhdenmukaisuutta kyseisen periaatteen kanssa.

45 Tehokkuusperiaatteen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että veroviranomaisten mukaan Modexelin olisi pitänyt vaatia arvonlisäveron ylijäämän palauttamista 12 kuukauden kuluessa liiketoiminnan lopettamisesta.

46 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, missä määräajassa Modexelin oli vaadittava toimintansa lopettamisen yhteydessä ilmoittamansa arvonlisäveron ylijäämän palauttamista, ottaen huomioon, että Portugalin hallitus on todennut kirjallisissa huomautuksissaan, että nyt käsiteltävässä asiassa sovellettava määräaika oli neljä vuotta. Ennakkoratkaisupyynnössä mainitun kaltainen 12 kuukauden preklusiivinen määräaika, joka alkaa arvonlisäveron ylijäämän syntymisestä, ei ole omiaan tekemään verovelvolliselle tai entiselle

verovelvolliselle käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vedota oikeuteensa saada arvonlisäveron ylijäämä palautetuksi. Sama päätelmä on tehtävä sitäkin suuremmalla syyllä neljän vuoden preklusiivisen määräajan osalta.

47 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ei mitenkään ilmene, että Modexel olisi pyrkinyt vetoamaan oikeuteensa saada palautetuksi arvonlisäveron ylijäämä, josta se oli ilmoittanut lopettaessaan liiketoimintansa, ennen tämän 12 kuukauden ajanjakson päättymistä ja että Modexel olisi kohdannut tältä osin vaikeuksia. Näin ollen on todettava, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, Modexelin arvonlisäveron palautusoikeuden käyttämistä ei ole tehty käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

48 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että kun verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa, kyseinen verovelvollinen ei saa siirtää liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä ilmoittamaansa arvonlisäveron ylijäämää seuraavalle kaudelle ja se voi saada kyseisen määrän takaisin vain vaatimalla palautusta 12 kuukauden kuluessa liiketoiminnan lopettamisesta, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 183 artiklan ensimmäistä kohtaa

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että kun verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa, kyseinen verovelvollinen ei saa siirtää liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä ilmoittamaansa arvonlisäveron ylijäämää seuraavalle kaudelle ja se voi saada kyseisen määrän takaisin vain vaatimalla palautusta 12 kuukauden kuluessa liiketoiminnan lopettamisesta, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan.

Allekirjoitukset