



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2024. gada 5. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 183. panta pirmā daļa – Tiesību uz nodokļu atskaitīšanu īstenošanas noteikumi – Pārmaksātā PVN pārcelšana – Jēdziens “nākamais periods” – Pārmaksātā PVN atmaksāšana – Saimnieciskās darbības izbeigšana

Lietā C-680/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalas Administratīvā un nodokļu lietu tiesa, Portugāle) iesniegusi ar 2023. gada 13. novembra lēmumu un kas Tiesā registrēts 2023. gada 14. novembrī, tiesvedībā

Modexel – Consultores e Serviços SA

pret

Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs S. Rodins [*S. Rodin*], tiesneši O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente) un N. Fengers [*N. Fenger*],

ģenerālvokāte: T. Čapeta [*T. Čapeta*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Portugāles valdības vārdā – *P. Barros da Costa*, *C. Bento* un *A. Rodrigues*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *L. Santiago de Albuquerque*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 183. panta pirmo daļu.
- 2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar strīdu starp *Modexel – Consultores e Serviços SA* (turpmāk tekstā – “*Modexel*”) un *Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira* (Madeiras autonomā reģiona Nodokļu un taksācijas lietu pārvalde, Portugāle; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par lūgumu pēc saimnieciskās darbības atsākšanas pārcelt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas bija pārmaksāts brīdī, kad tika izbeigta šī iepriekš veiktā saimnieciskā darbība.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā paredzēts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo [vai tām pielīdzināmo] profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. panta pirmo daļu:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.”

- 5 Minētās direktīvas 183. pants formulēts šādi:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārvešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenoīmīga.”

- 6 Šīs pašas direktīvas 213. panta 1. punktā noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem dalībvalstis ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jādara elektroniski.”

7 Atbilstoši PVN direktīvas 252. pantam:

“1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

8 Padomes Regulas (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.) 23. pantā noteikts:

“Dalībvalstis nodrošina, ka šīs regulas 17. pantā minētajā elektroniskajā sistēmā PVN identifikācijas numurs, kas minēts [PVN direktīvas] 214. pantā, uzrādās kā nederīgs vismaz šādos gadījumos:

a) personas, kas identificētas PVN nolūkā, ir deklarējušas, ka ir pārtraukušas saimniecisku darbību, kā tā aprakstīta [PVN direktīvas] 9. pantā, vai arī kompetentā nodokļu administrācija uzskata, ka tās ir pārtraukušas savu saimniecisko darbību. Nodokļu administrācija, konkrēti, var pieņemt, ka persona ir pārtraukusi saimniecisku darbību, ja, neraugoties uz prasību to izdarīt, minētā persona nav iesniegusi PVN deklarācijas un gada kopsavilkuma deklarācijas pēc tam, kad pagājis pirmās PVN deklarācijas vai kopsavilkuma deklarācijas iesniegšanas termiņš. Attiecīgajai personai ir iespēja saimnieciskas darbības pastāvēšanu pierādīt ar citiem līdzekļiem.

[..]”

Portugāles tiesības

9 PVN direktīvas 183. pants Portugāles tiesībās ir transponēts ar *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss) 22. panta 4.–6. punktu.

10 Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa redakcijā, kas izriet no 2009. gada 10. marta *Lei n.º 10/2009* (Likums Nr. 10/2009) (2009. gada 10. marta *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 48), 22. pantā noteikts:

“[..]

4. Ja veicamais nodokļu atskaitījums pārsniedz maksājamo summu par attiecīgā perioda darījumiem, kas apliekami ar nodokli, pārmaksu var atskaitīt nākamajos taksācijas periodos.

5. Ja pēc divpadsmit mēnešiem, sākot no perioda, kurā radās pārmaksa, nodokļu maksātāja labā ir izveidojies kredīts, kas pārsniedz 250 EUR, viņš var pieprasīt atmaksāšanu.

6. Neatkarīgi no iepriekšējā punkta normām nodokļa maksātājs var pieprasīt atmaksāšanu pirms divpadsmit mēnešu perioda beigām, kad tas izbeidz darbību vai kad uz to attiecas 29. panta 3. un 4. punkts, 54. panta 1. punkts vai 61. panta 1. punkts, ar nosacījumu, ka atmaksājamās summas vērtība ir vienāda vai lielāka par 25 EUR, kā arī tad, ja kredīts nodokļu maksātāja labā pārsniedz 3000 EUR.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 *Modexel* iesniedza paziņojumu par saimnieciskās darbības izbeigšanu no 2015. gada 28. februāra un savā PVN deklarācijā par 2015. gada pirmo ceturksni norādīja PVN kredītu 12 456,20 EUR.
- 12 2016. gada 10. maijā *Modexel* atsāka saimniecisko darbību. Pirmajā PVN deklarācijā pēc šīs atsākšanas *Modexel* atskaitīja šo PVN kredītu.
- 13 Nodokļu administrācija atteica minētā PVN kredīta atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka *Modexel* esot bijis jāpieprasa tā atmaksāšana divpadsmit mēnešu laikā no saimnieciskās darbības pārtraukšanas dienas un, tā kā *Modexel* nebija iesniegusi šādu pieprasījumu, tā attiecīgo summu ir zaudējusi.
- 14 *Modexel* par nodokļu administrācijas lēmumu cēla prasību *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalas Administratīvā un nodokļu lietu tiesa, Portugāle), kas ir iesniedzējtiesa.
- 15 Šī tiesa norāda, ka tai ir šaubas par PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā ietvertā jēdziena “nākamais periods” interpretāciju. Šajā ziņā minētā tiesa precizē, ka nodokļu administrācijas ieskatā burtiskā nozīmē šis vārdu savienojums jāsaprot kā tāds, kas norāda uz periodu, kurš kalendārā seko tieši pēc perioda, par kuru deklarēts attiecīgais PVN kredīts. Savukārt *Modexel* uzskata, ka attiecīgā uzņēmuma saimnieciskās darbības izbeigšanas dēļ var pastāvēt laika intervāls starp periodu, par kuru tika deklarēts attiecīgais PVN kredīts, un periodu, kurā šis kredīts tika atskaitīts, un šis periods var būt pēc šī uzņēmuma saimnieciskās darbības atsākšanas.
- 16 Šādos apstākļos *Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal* (Funšalas Administratīvā un nodokļu lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai PVN direktīvas 183. pantā ietvertais jēdziens “nākamais periods” jāinterpretē tādējādi, ka tas burtiski attiecas uz tūlīt sekojošo laika posmu kalendārā?
 - 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde, vai – gadījumā, kad uzņēmums pārtrauc savu darbību un atsāk to vēlāk pēc aptuveni piecpadsmit mēnešu pārtraukuma starp šiem diviem notikumiem, – šis uzņēmums pirmajā deklarācijā, ko tas iesniedz kopš darbības atsākšanas, var atskaitīt PVN pārmaksu, ko tas deklarējis, pārtraucot savu darbību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 17 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūras ietvaros tai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tajā izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotie jautājumi. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas sniegtās informācijas un tostarp no lūguma sniegt

prejudiciālu nolēmumu motivācijas ir jānošķir tie Savienības tiesību elementi, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu (spriedums, 2024. gada 30. aprīlis, M.N. (*EncroChat*), C-670/22, EU:C:2024:372, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 18 Šajā ziņā jānorāda, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, ka *Modexel*, izbeidzot saimniecisko darbību, bija deklarējusi pārmaksāto PVN, kuru tā vēlējās atskaitīt no PVN, kas tai bija jāmaksā saistībā ar pirmo kopš saimnieciskās darbības atsākšanas iesniegto deklarāciju. No šī nolēmuma arī izriet, ka nodokļu administrācija šo deklarāciju korigēja, uzskatot, ka pārmaksātais PVN nav pārnesams, jo tā atmaksāšanu *Modexel* esot bijis jāpieprasa divpadsmit mēnešu laikā no saimnieciskās darbības pārtraukšanas dienas.
- 19 Formulējot pirmo jautājumu, kas attiecas uz pārmaksātā PVN pārņemšanas gadījumu, iesniedzējtiesa neprecizē, ka attiecīgais uzņēmums bija pārtraucis savu saimniecisko darbību un pēc tam to atsācis. Formulējot otro jautājumu, iesniedzējtiesa neatsaucas uz tādu situāciju kā pamatlietā, kurā saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu uzņēmums, kurš ir pārtraucis saimniecisko darbību, pārmaksāto PVN nevar pārnest pēc šīs darbības atsākšanas, bet divpadsmit mēnešu laikā no saimnieciskās darbības pārtraukšanas dienas var pieprasīt tā atmaksāšanu, jo *Modexel* deklarācijas korekcija tika veikta, piemērojot šo tiesisko regulējumu.
- 20 Šādos apstākļos, lai sniegtu iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, kas tai ļautu atrisināt tajā izskatāmo strīdu, pirmkārt, interpretējot jēdzienu “nākamais periods” PVN direktīvas 183. panta pirmās daļas izpratnē, Tiesai jābalstās uz pieņēmumu, ka attiecīgais uzņēmums saimniecisko darbību ir pārtraucis un pēc tam šo darbību ir atsācis.
- 21 Otrkārt, jāpārbauda, vai 183. panta pirmā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tas, ka valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka uzņēmums, kas ir pārtraucis saimniecisko darbību, pēc šīs darbības atsākšanas nevar pārnest pārmaksāto PVN, bet var pieprasīt tā atmaksāšanu divpadsmit mēnešu laikā no minētās darbības pārtraukšanas dienas.
- 22 Līdz ar to jāuzskata, ka ar abiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 183. panta pirmā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts – ja nodokļa maksātājs pārtrauc saimniecisko darbību, šis nodokļa maksātājs nevar uz nākamo periodu pārnest pārmaksāto PVN, kas deklarēts, izbeidzot šo darbību, un var atgūt šo summu tikai tad, ja tas atmaksāšanu pieprasa divpadsmit mēnešu laikā no minētās darbības izbeigšanas dienas.
- 23 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Vittamed technologies*, C-293/21, EU:C:2022:763, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Vittamed technologies*, C-293/21, EU:C:2022:763, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 25 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, no tā izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrēti – šīs tiesības īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri ar nodokli tiek aplikti iepriekš (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Vittamed technologijos*, C-293/21, EU:C:2022:763, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Atbilstoši PVN direktīvas 179. panta pirmajai daļai nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot summu, par kuru tajā pašā periodā radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.
- 27 Šīs direktīvas 183. panta pirmajā daļā ir precizēts – ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem var vai nu pārnest PVN pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.
- 28 Šajā ziņā, pirmām kārtām, attiecībā uz šajā tiesību normā ietverto jēdzienu “nākamais periods”, kā rakstveida apsvērumos norādījusi Eiropas Komisija, no šī vārdu savienojuma lietojuma vienskaitlī izriet, ka šis jēdziens jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz taksācijas periodu, kurš seko uzreiz pēc taksācijas perioda, kurā atskaitījumu summa pārsniedz maksājamā PVN summu. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 252. pantu taksācijas perioda ilgumu katra dalībvalsts nosaka, ievērojot šī panta otrajā daļā noteiktās robežas, un no minētā panta vai šīs direktīvas 183. panta neizriet, ka šis ilgums vai ar nodokli apliekamo periodu pēctecība būtu atkarīga no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanas visā attiecīgajā taksācijas periodā vai tā daļā.
- 29 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN pārpalikuma atmaksāšanas pārvešana uz vairākiem taksācijas periodiem, kas seko tam taksācijas periodam, kurā šis pārpalikums ir radies, ne vienmēr ir nesaderīga ar minēto tiesību normu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2022. gada 10. februāris, *Philips Orăștie*, C-487/20, EU:C:2022:92, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Tomēr jāatgādina, ka saimnieciskās darbības esamība attaisno nodokļa maksātāja kvalifikāciju, jo PVN direktīvā viņam ir atzītas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 19. punkts). Proti, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā tostarp būtu “nodokļu maksātāja” šīs direktīvas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Saskaņā ar PVN direktīvas 213. panta 1. punktu nodokļa maksātājam par saimnieciskās darbības izbeigšanu jāpaziņo nodokļu iestādei, kurai tad saskaņā ar Regulas Nr. 904/2010 23. panta a) punktu šim nodokļa maksātājam piešķirtais PVN identifikācijas numurs jāatzīst par spēkā neesošu.
- 32 Līdz ar to saimnieciskās darbības subjekts, kurš izbeidz saimniecisko darbību, vairs nav arī PVN maksātājs. Tas, ka saimnieciskās darbības subjekts zaudē “nodokļa maksātāja” statusu šīs darbības izbeigšanas dēļ, nozīmē, ka nepastāv PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā prasītā taksācijas periodu turpinātība, jo attiecībā uz šo saimnieciskās darbības subjektu nepastāv ne

nākamais periods šīs tiesību normas izpratnē, ne arī, pieņemot, ka minētais saimnieciskās darbības subjekts atsāks saimniecisko darbību, iepriekšējais periods, jo šī pēdējā minētā darbība būs jauna.

- 33 No tā izriet – lai gan PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā ir atļauts PVN pārpalikumu pārnest uz vairākiem taksācijas periodiem, kas seko gadam, kurā šis pārpalikums radies, attiecīgā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības izbeigšanas sekas ir tādas, ka nav nākamā perioda PVN direktīvas 183. panta pirmās daļas izpratnē, uz kuru minēto pārmaksu var pārnest.
- 34 Turklāt, kā norāda Komisija, ja saimnieciskās darbības subjektam pēc saimnieciskās darbības atsākšanas tiktu dota iespēja pārcelt pārmaksāto PVN, kas deklarēts, izbeidzot iepriekšējo darbību, tas varētu veicināt to, ka saimnieciskās darbības subjekti veic ļaunprātīgu izmantošanu un ievieš mākslīgas struktūras. Proti, šāds saimnieciskās darbības subjekts, kurš kāda iemesla dēļ nav ievērojis valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto termiņu pārmaksātā PVN atmaksāšanas pieprasīšanai pēc saimnieciskās darbības pārtraukšanas, varētu šķietami atsākt saimniecisko darbību ar galveno vai vienīgo mērķi lūgt pārnest šo pārmaksāto PVN. Šāda pārņemšanas iespēja varētu būt pretrunā arī tiesiskās drošības principam, jo Tiesa jau ir precizējusi, ka iespēja īstenot PVN atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretrunā šim principam, kas prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet – tas, ka *Modexel* izbeidza saimniecisko darbību, izraisīja to, ka tā vairs nebija PVN maksātāja, tomēr tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, un ka PVN pārpalikumu nevarēja pārnest uz nākamo periodu PVN direktīvas 183. panta pirmās daļas izpratnē, jo starp taksācijas periodu, kas ir mēnesis, kurā šī sabiedrība izbeidza savu darbību, proti, 2015. gada februāris, un taksācijas periodu, kas ir mēnesis, kurā minētā sabiedrība atsāka savu darbību, proti, 2016. gada maijs, nepastāvēja turpinātība.
- 36 Otrām kārtām, kā atgādināts šī sprieduma 27. punktā, PVN direktīvas 183. panta pirmajā daļā tomēr ir paredzēts, ka dalībvalstis var vai nu pārnest pārmaksāto PVN uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu saskaņā ar pašu noteiktajiem noteikumiem.
- 37 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka Portugāles tiesiskajā regulējumā šie divi pārmaksātā PVN atmaksāšanas veidi principā ir apvienoti, bet gadījumā, ja saimnieciskās darbības subjekts izbeidz jebkādu saimniecisko darbību, tas var pieprasīt atmaksāt pārmaksāto PVN divpadsmit mēnešu laikā, sākot no perioda, kurā šī pārmaksa radusies.
- 38 Šajā ziņā, pirmkārt, jāatgādina, ka PVN direktīvas 183. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka atmaksāšana un pārņemšana viena otru izslēdz (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 47. punkts).
- 39 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet – lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt PVN direktīvas 183. pantā norādītos noteikumus, šie noteikumi nedrīkst ietekmēt nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International u.c.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 40 It īpaši šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs PVN pārmaksas, tas nozīmē, ka atmaksāšana jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvēlētais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (spriedums, 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 41 Turklāt tiesību uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu īstenošana ir PVN direktīvas 183. pantā paredzētās dalībvalstu procesuālās autonomijas ziņā, tomēr šo autonomiju ierobežo līdzvērtības un efektivitātes principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 10. februāris, *Philips Orăștie*, C-487/20, EU:C:2022:92, 24. punkts).
- 42 Tātad noilguma termiņu, kura iestāšanās dēļ nepietiekami rūpīgs nodokļa maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN priekšnodokli, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar sistēmu, kas izveidota ar PVN direktīvu, ja vien, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan tiesībām nodokļu jomā, kas ir balstītas uz valsts tiesībām, gan uz šādām tiesībām, kas ir balstītas uz Savienības tiesībām (līdzvērtības princips), un, otrkārt, tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtinā PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (pēc analogijas skat. spriedumu, 2024. gada 12. septembris, *NARE-BG*, C-429/23, EU:C:2024:742, 52. punkts).
- 43 Lai gan valsts tiesas ziņā ir izvērtēt valsts pasākumu saderību ar Savienības tiesībām, Tiesa tomēr var tai sniegt jebkādas norādes, kas ir noderīgas tās izskatīšanā esošās lietas atrisināšanai (spriedums, 2019. gada 14. februāris, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Attiecībā uz līdzvērtības principu jānorāda, ka Tiesas rīcībā nav neviena elementa, kas varētu radīt šaubas par pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma atbilstību šim principam.
- 45 Attiecībā uz efektivitātes principu no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka, pēc nodokļu administrācijas domām, *Modexel* bija jāpieprasa pārmaksātā PVN atmaksāšana divpadsmit mēnešu laikā no saimnieciskās darbības izbeigšanas dienas.
- 46 Šajā ziņā iesniedzējtiesai jāpārbauda termiņš, kādā *Modexel* bija jālūdz atmaksāt pārmaksāto PVN, kas deklarēts, izbeidzot darbību, jo Portugāles valdība rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka šajā gadījumā piemērojamais termiņš ir četri gadi. Nešķiet, ka divpadsmit mēnešu noilguma termiņš, skaitot no laikposma, kurā radusies PVN pārmaksa, kā norādīts iesniedzējtiesas nolēmumā, nodokļa maksātājam vai bijušajam nodokļa maksātājam varētu padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt tiesību uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu izmantošanu. Tāds pats secinājums vēl jo vairāk izdarāms attiecībā uz četrus gadus noilguma termiņu.
- 47 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma nekādi neizriet, ka *Modexel* būtu centusies izmantot tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu, kas tika deklarēts, izbeidzot saimniecisko darbību pirms šī divpadsmit mēnešu perioda beigām, un būtu saskārusies ar grūtībām šajā ziņā. Šādos apstākļos jākonstatē, ka, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, *Modexel* tiesību uz PVN atmaksāšanu īstenošana praksē nav kļuvusi neiespējama vai pārmērīgi grūta.
- 48 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka PVN direktīvas 183. panta pirmā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts – ja nodokļa maksātājs pārtrauc saimniecisko darbību, šis nodokļa maksātājs

nevar uz nākamo periodu pārnest pārmaksāto PVN, kas deklarēts, pārtraucot šo darbību, un var atgūt šo summu tikai tad, ja tas divpadsmit mēnešu laikā no minētās darbības pārtraukšanas dienas pieprasa atmaksāšanu, ar nosacījumu, ka ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 183. panta pirmā daļa

jāinterpretē tādējādi, ka

tai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts – ja nodokļa maksātājs pārtrauc saimniecisko darbību, šis nodokļa maksātājs nevar uz nākamo periodu pārnest pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli, kas deklarēts, pārtraucot šo darbību, un var atgūt šo summu tikai tad, ja tas divpadsmit mēnešu laikā no minētās darbības pārtraukšanas dienas pieprasa atmaksāšanu, ar nosacījumu, ka ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi.

[Paraksti]