TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gegužės 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – 184–186 straipsniai – PVM neutralumo principas – Pirminės mokesčio atskaitos patikslinimas – Už tiekimus Bendrijos viduje ir vidaus tiekimus suteiktos nuolaidos“

Byloje C-684/18

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2018 m. rugsėjo 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

World Comm Trading Gfz SRL

prieš

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin ir teisėjai K. Jürimäe (pranešėja) ir N. Piçarra,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris W. A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *World Comm Trading Gfz SRL*, atstovaujamos *advokată* L. Ionescu-Donoiu,

– Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu ir C.-R. Canțăr, vėliau – E. Gane ir R. I. Hațieganu

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskaitės,

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

* Proceso kalba: rumunų.

priima šį

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) 90 straipsnio ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo bei proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Rumunijoje buveinę turinčios bendrovės *World Comm Trading Gfz SRL* (toliau – *World Comm Trading*) ginčą su *Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra, Rumunija) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești* (Ploješčio regiono viešųjų finansų direkcija, Rumunija) dėl *World Comm Trading Gfz SARL* taikomo PVM tikslinimo jai pritaikius nuolaidą už šiuo mokesčiu apmokestinamus tiekimus Bendrijos viduje ir vidaus tiekimus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 90 straipsnyje numatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

4 Minėtos direktyvos 184 straipsnis išdėstytas taip:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

5 Šios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

6 Tos direktyvos 186 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Rumunijos teisė

7 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.) (toliau – Mokesčių kodeksas) 138 straipsnio c punkte buvo numatyta:

„Apmokestinamoji vertė sumažinama <…>, kai 137 straipsnio 3 dalies a punkte numatytos nuolaidos ar kitoks kainos sumažinimas suteikiami po prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.“

8 Mokesčių kodekso 138 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, apmokestinamoji vertė nustatoma atsižvelgiant į tuos pačius veiksnius, kurie pagal 137 straipsnio nuostatas naudojami nustatant tų pačių prekių tiekimo atitinkamos valstybės narės teritorijoje apmokestinamąją vertę. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju pagal 130bis straipsnio 2 dalies a punktą apmokestinamoji vertė nustatoma pagal 137 straipsnio 1 dalies c punktą ir 137 straipsnio 2 dalį.“

9 *Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal* (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinamos Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo metodologinės normos, *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.) redakcijos, galiojusios 2008 m., 19 punkto 1 dalyje buvo nustatyta:

„Kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 137 straipsnio 3 dalies a punktą, nuolaidos ir kiti kainos sumažinimai neįtraukiami į apmokestinamąją vertę, jei prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas jas teikia tiesiogiai gavėjui tiekimo ar teikimo metu, ir iš tikrųjų nėra atlygis už paslaugą ar tiekimą. Šiuo tikslu patiektų prekių ar suteiktų paslaugų atlygis įtraukiamas į sąskaitą faktūrą be mokesčio, o iš apmokestinamosios vertės atimta suma įrašoma į atskirą eilutę su minuso ženklu („-“). Gautam skirtumui taikomas [PVM].“

10 Šio vyriausybės nutarimo 20 punkte nustatyta:

(1) Mokesčių kodekso 138 straipsnyje numatytais atvejais prekių tiekėjai arba paslaugų teikėjai tikslina apmokestinamąją vertę po to, kai tiekimas arba teikimas buvo įvykdytas, arba po to, kai buvo išrašyta sąskaita faktūra, net jeigu tiekimas arba teikimas nebuvo įvykdytas, bet Mokesčių kodekso 138 straipsnyje nurodyti įvykiai atsitiko jau išrašius sąskaitą faktūrą ir įtraukus mokestį į mokesčių mokėtojo buhalterinę apskaitą. Šiuo tikslu prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai privalo išrašyti sąskaitas faktūras su minuso ženklu („-“), jeigu apmokestinamoji vertė sumažinama, arba sąskaitas faktūras be minuso ženklo („-“), jeigu apmokestinamoji vertė padidinama, ir perduoti jas gavėjui. Šios dalies nuostatos yra taikomos ir tiekimams Bendrijos viduje.

(2) Gavėjai turi pareigą patikslinti atskaitą, kuria pasinaudojo anksčiau, vadovaudamiesi Mokesčių kodekso 148 straipsnio b punktu ir 149 straipsnio 4 dalies e punktu, tik šio kodekso 138 straipsnio a–c ir e punktuose nurodytų sandorių atveju. Šios dalies nuostatos yra taikomos ir tiekimams Bendrijos viduje.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2004 m. balandžio 1 d. Rumunijoje įsteigta bendrovė *World Comm Trading* sudarė mobiliojo ryšio prekių platinimo sutartį su *Nokia Corporation* (toliau – *Nokia*).

12 Pagal šią sutartį *World Comm Trading* iš *Nokia* įsigijo kelias mobiliojo ryšio prekes. *Nokia* iš Suomijos, Vokietijos, Vengrijos ir Rumunijos tiekė *World Comm Trading* šias prekes.

13 Šių prekių tiekimui iš Suomijos, Vokietijos ir Vengrijos *Nokia* naudojo atitinkamai Suomijos, Vokietijos ir Vengrijos PVM mokėtojo kodus. Už šį tiekimą *Nokia* išrašė PVM neapmokestinamąsias sąskaitas faktūras, o *World Comm Trading* apskaičiavo PVM Rumunijoje, taikydama atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

14 Už šių prekių vidaus tiekimą iš Rumunijos *Nokia* išrašė sąskaitas faktūras su Rumunijos PVM mokėtojo kodu, o *World Comm Trading* įtraukė PVM į apskaitą kaip atskaitytiną PVM.

15 *Nokia* kas ketvirtį suteikė *World Comm Trading* kiekybines nuolaidas už mobiliojo ryšio prekių pardavimą, t. y. kainų sumažinimą, kai buvo pasiekta tam tikra kiekybinė riba. Ši kiekybinė riba buvo apskaičiuota neatsižvelgiant į prekių pristatymo vietą.

16 Už šias nuolaidas *Nokia* kiekvieną ketvirtį išrašydavo vieną sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas neigiamas likutis kartu su ženklu „--“ (minusas). Šioje sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas jos Suomijos PVM mokėtojo kodas, nors dalis prekių, kurioms taikoma ta pati nuolaida, buvo patiekta iš Rumunijos. Vėliau *World Comm Trading* apskaitė atitinkamą PVM, taikydama atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Iš tiesų *World Comm Trading* visą gautas nuolaidas atitinkančią sumą įskaičiavo kaip susijusią su sandoriais Bendrijos viduje.

17 Atlikusios patikrinimą Rumunijos mokesčių institucijos konstatavo, kad *World Comm Trading* klaidingai įtraukė į apskaitą PVM, nedarydama skirtumo tarp vidaus tiekimo ir tiekimo Bendrijos viduje. Šių institucijų teigimu, *World Comm Trading* turėjo įtraukti PVM, susijusį su vidaus tiekimu, į apskaitą atskirai nuo PVM, susijusio su aptariamų prekių tiekimu Bendrijos viduje. Todėl mokesčių institucijos priėmė pranešimą apie mokesčio dydį, kurio bendra suma – 821 377 Rumunijos lėjų (RON) (apie 173 855,84 EUR), įskaitant palūkanas ir delspinigius.

18 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija), atsakydamas į Teisingumo Teismo prašymą pateikti paaiškinimų, nurodo, kad ši suma atitinka skirtumą tarp iš pradžių atliktos atskaitos sumos ir perskaičiuotos atskaitytino PVM sumos, atsižvelgiant į patikslintą apmokestinamąją vertę pritaikius nuolaidas, gautas už mobiliojo ryšio prekių tiekimą Rumunijoje.

19 2014 m. spalio 30 d. sprendimu Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra atmetė *World Comm Trading* skundą dėl šio sprendimo 17 punkte nurodyto pranešimo apie mokesčio dydį.

20 *Tribunalul Bucureşti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) atmetus *World Comm Trading* ieškinį dėl šio sprendimo, ji pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

21 Šiame teisme *World Comm Trading* teigia, kad mokesčių administratoriaus reikalavimas atskirai įtraukti PVM, susijusį su nuolaidomis už vidaus tiekimą, ir PVM, susijusį su nuolaidomis už tiekimą Bendrijos viduje, yra pernelyg formalus. Valstybės biudžetui neturi įtakos tai, kaip ji apskaitė šias *Nokia* suteiktas nuolaidas. Be to, šis reikalavimas prieštarauja PVM neutralumo principui, nes atliekant mokestinį patikrinimą *Nokia* nutraukė savo veiklą Rumunijoje ir nebegalėjo išrašyti sąskaitos faktūros su Rumunijos PVM mokėtojo PVM mokėtojo kodu dėl kiekybinės nuolaidos už mobiliojo ryšio prekių vidaus tiekimą Rumunijoje.

22 Atsižvelgiant į šiuos argumentus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar bendrovei, kuri buvo laikoma atitinkančia esmines sąlygas tikslinant jos teisę į PVM atskaitą, gali būti atsisakyta leisti atlikti šį tikslinimą dėl to, kad nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė administracinė praktika draudžia PVM atskaitą tuo atveju, kai tiekėjas išrašė vieną sąskaitą faktūrą tiek dėl vidaus tiekimų, tiek dėl prekių, kurios buvo tiektos Bendrijos viduje.

23 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui konkrečiai kyla klausimas, ar pagal proporcingumo principą draudžiama nacionalinėms mokesčių institucijoms įpareigoti *World Comm Trading* grąžinti skirtumą tarp iš pradžių atliktos atskaitos sumos ir perskaičiuotos atskaitytino PVM sumos. Visų pirma jis klausia, ar šios institucijos gali reikalauti tokio grąžinimo, esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai apmokestinamoji vertė buvo patikslinta dėl nuolaidų, gautų už mobiliojo ryšio prekių tiekimą Rumunijoje, nors *Nokia* nutraukė savo veiklą šioje valstybėje narėje, ir nebegalėjo išrašyti sąskaitos faktūros už vidaus tiekimą su jos Rumunijos PVM mokėtojo kodu.

24 Be to, remdamasis PVM direktyvos 90 straipsniu, kuris leidžia valstybėms narėms nustatyti konkrečias sąlygas, kuriomis apmokestinamoji vertė sumažinama, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar šia nuostata jos įpareigojamos priimti aiškius ir numatomus teisės aktus, atsižvelgiant į formalias ir materialines sąlygas, kurios būtinos norint pasinaudoti teise į atskaitą. Nesant tokių nacionalinės teisės aktų, šis teismas nori sužinoti, ar galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą.

25 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM direktyvos] 90 straipsnį ir PVM neutralumo principą yra draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai (arba neaiškiais teisės aktais grindžiama administracinė praktika), pagal kuriuos bendrovei nesuteikiama teisė atskaityti PVM proporcingai prekių pardavimui šalyje taikomos nuolaidos vertei dėl to, kad tiekėjo Bendrijos viduje (kuris veikė kaip ekonominės grupės atstovas) išrašytoje sąskaitoje nurodyta bendra nuolaida, taikoma pagal tą pačią pagrindinę sutartį tiekiant prekes tiek [Bendrijos viduje], tiek [šalies viduje], bet šie gaminiai yra įregistruoti kaip prekės, įsigytos iš atitinkamos valstybės narės (iš grupės įmonės, kuriai yra priskirtas kitas PVM mokėtojo kodas, nei nurodytas nuolaidos sąskaitoje)?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar pagal proporcingumo principą būtų draudžiama nesuteikti gavėjui teisės atskaityti PVM sumos, kuri būtų proporcinga visos tiekėjo Bendrijos viduje suteiktos nuolaidos vertei, jeigu vietinis tiekėjas (tos pačios grupės narys) būtų nutraukęs ekonominę veiklą ir nebegalėtų, norėdamas susigrąžinti sumokėtą PVM permoką, sumažinti parduotų prekių apmokestinamosios vertės, išrašydamas sąskaitą, kurioje būtų nurodytas jam priskirtas PVM mokėtojo kodas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Visų pirma primintina, kad pagal nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą, įtvirtintą SESV 267 straipsnyje, pastarasis turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų šiam išspręsti nagrinėjamą bylą. Į tai atsižvelgdamas Teisingumo Teismas prireikus turi performuluoti jam pateiktus klausimus (2020 m. kovo 11 d. Sprendimo *Rensen Shipbuilding*, C-192/19, EU:C:2020:194, 25 punktas).

27 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad pirmasis klausimas susijęs su PVM direktyvos 90 straipsniu, kurio 1 dalyje numatyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejai, ir valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę, taigi ir apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą, kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 37 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28 Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, pirmuoju klausimu siekiama nustatyti, ar nacionalinės mokesčių institucijos gali pagrįstai apmokestinamajam asmeniui pateikti pranešimą apie mokesčio dydį, pagrįstą iš pradžių atliktos atskaitos tikslinimu po to, kai buvo gauta nuolaida už vidaus prekių tiekimą.

29 Būtent PVM direktyvos 185 straipsnis yra susijęs su pirminės atskaitos tikslinimu, kai, be kita ko, nuolaidos buvo gautos po PVM deklaracijos pateikimo.

30 Vadinasi, pirmąjį klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama nustatyti, ar PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės mokesčių institucijos gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikslintų pirminę PVM atskaitą, kai, jam gavus nuolaidą už vidaus prekių tiekimą, šios institucijos mano, kad pirminė PVM atskaita buvo didesnė nei ta, kurią šis apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti.

31 Primintina, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą. Iš tiesų minėtuose straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Ja siekiama pateikti patikslinimų dėl atskaitos, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 48 ir 50 punktus).

32 Dėl sumokėto pirkimo PVM atskaitos tikslinimo PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesnė ar didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

33 Iš šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalies matyti, kad pirminė atskaita turi būti tikslinama, be kita ko, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, ypač kai gauta nuolaida.

34 Iš tiesų, iš kartu siejamų Direktyvos 2006/112 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, kad, pirma, kai pasikeitus vienam iš veiksnių, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiavus patikslintą sumą galutinė atskaitos suma turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pakeitimą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktą).

35 Šiuo atveju, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, *World Comm Trading* gautos nuolaidos, susijusios su mobiliojo ryšio produktų vidaus tiekimu Rumunijoje, sumažino už šiuos tiekimus atskaitytino PVM sumą, kurią iš pradžių apskaičiavo mokesčių institucijos.

36 Tokiu atveju, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, primintos šio sprendimo 34 punkte, reikia patikslinti pirminę PVM atskaitą taip, kad šiuo pakeitimu šios atskaitos suma galiausiai atitiktų sumą, kurią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pakeitimą.

37 Tai, kad apmokestinamasis asmuo neturi atskiros sąskaitos faktūros, susijusios su nacionalinio tiekėjo už vidaus tiekimą suteikta nuolaida, o turi tik bendrą tiekėjo Bendrijos viduje išrašytą sąskaitą faktūrą, kuri taip pat turi įtakos vidaus tiekimo apmokestinamajai vertei, neatleidžia jo nuo pareigos tikslinti pirminę PVM atskaitą po gautos kainos sumažinimo, nes šis reikalavimas yra PVM direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos sudedamoji dalis.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės mokesčių institucijos turi reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikslintų pirminę PVM atskaitą, kai, jam gavus nuolaidą už vidaus prekių tiekimą, šios institucijos mano, kad pirminė PVM atskaita buvo didesnė nei ta, kurią šis apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti.

Dėl antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi tikslinti pirminę PVM atskaitą, net jei šio apmokestinamojo asmens tiekėjas nutraukė savo veiklą šioje valstybėje narėje ir dėl to minėtas tiekėjas nebegali prašyti grąžinti dalį jo sumokėto PVM.

40 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad šiame teisme *World Comm Trading* prieštarauja PVM tikslinimui ir remiasi argumentu, kad jos tiekėjas, kuris nutraukė veiklą Rumunijoje, nebėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje narėje, todėl nebegali nei išrašyti sąskaitos faktūros dėl nuolaidų, susijusių su nacionaliniais tiekimais, su Rumunijos PVM mokėtojo kodu, nei prašyti Rumunijos mokesčių institucijų grąžinti dalį PVM, kurį jis sumokėjo.

41 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad aplinkybė, jog apmokestinamojo asmens tiekėjo mokėtinas PVM pats nėra tikslinamas, neturi jokios įtakos kompetentingo nacionalinio mokesčių administratoriaus teisei reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM.

42 Iš tiesų, viena vertus, tokios aplinkybės nėra tarp nukrypti leidžiančių nuostatų, numatytų PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, kurioje išvardyti įvairūs atvejai, dėl kurių netikslinama pirminė atskaita.

43 Kita vertus, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aplinkybė, jog pats apmokestinamojo asmens tiekėjo mokėtinas PVM nebuvo patikslintas, neturi įtakos mokesčių administratoriaus teisei susigrąžinti šio apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 57 punktą).

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi tikslinti pirminę PVM atskaitą, net jei šio apmokestinamojo asmens tiekėjas nutraukė savo veiklą šioje valstybėje narėje ir dėl to minėtas tiekėjas nebegali prašyti grąžinti dalį jo sumokėto PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės mokesčių institucijos turi reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikslintų pirminę pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, kai, jam gavus nuolaidą už vidaus prekių tiekimą, šios institucijos mano, kad pirminė pridėtinės vertės mokesčio atskaita buvo didesnė nei ta, kurią šis apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti.**

2. **Direktyvos 2006/112 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo turi tikslinti pirminę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, net jei šio apmokestinamojo asmens tiekėjas nutraukė savo veiklą šioje valstybėje narėje ir dėl to minėtas tiekėjas nebegali prašyti grąžinti dalį jo sumokėto PVM.**

Parašai.