TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 7 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 73 ir 78 straipsniai — Fizinių asmenų sudaryti nekilnojamojo turto sandoriai — Šių sandorių kvalifikavimas kaip apmokestinamųjų sandorių — PVM nustatymas, kai sudarydamos sutartį šalys šiuo klausimu nieko nenumatė — Tiekėjo galimybės susigrąžinti PVM iš pirkėjo egzistavimas ar nebuvimas — Pasekmės“

Sujungtose bylose C-249/12 ir C-250/12

dėl *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Rumunija) 2012 m. kovo 15 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gegužės 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Corina-Hrisi Tulică

prieš

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor (C-249/12),

ir

Călin Ion Plavoşin

prieš

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Timiş – Serviciul Soluţionare Contestaţii,

Activitatea de Inspecţie Fiscală – Serviciul de Inspecţie Fiscală Timiş (C-250/12)

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), A. Ó Caoimh, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: rumunų.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R.-H. Radu bei R.-M. Giurescu ir A.-L. Crişan,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Bouyon ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 73 ir 78 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčus tarp atitinkamai C.-H. Tulică ir *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra – Generalinė skundų nagrinėjimo direkcija) ir C. I. Plavoșin ir *Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş – Serviciul Soluționare Contestații* (Timiş ganeralinė valstybės finansų direkcija – Skundų nagrinėjimo tarnyba) dėl mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) nustatymo, kai šalys, nustatydamos patiekto turto kainą, nieko nesutarė dėl šio mokesčio.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 7 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„1. Šia direktyva nustatoma bendra [PVM] sistema.

2. Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

5 Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6 Tos pačios direktyvos 78 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

b) atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiekėjui turi padengti pirkėjas ar klientas.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

Rumunijos teisė

7 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos Įstatymo Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso (toliau – Mokesčių kodeksas) redakcijos VI antraštinės dalies „Pridėtinės vertės mokestis“ 125bis straipsnyje „Kai kurių terminų ir sąvokų apibrėžtys“ nustatyta:

„1. Vadovaujantis šia antraštine dalimi toliau nurodyti terminai ir sąvokos reiškia:

<…>

5. „apmokestinamoji vertė“ yra atlygis už apmokestinamąjį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, apmokestinamąjį importą arba prekių įsigijimą Bendrijoje, atliktą pagal VII antraštinę dalį;

<…>“

8 Mokesčių kodekso 137 straipsnyje „Šalies viduje tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė“ numatyta:

„1. [PVM] apmokestinamąją vertę sudaro:

a) visas atlygis, kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas iš pirkėjo, gavėjo arba trečiojo asmens, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas;

<…>

2. Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius ir rinkliavas, jeigu įstatyme nenumatyta kitaip, išskyrus patį [PVM];

b) papildomas išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias padengti tiekėjas ar teikėjas prašo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio ar jas gaunančio asmens. Prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo sąskaitoje faktūroje įgijėjui nurodytos išlaidos, dėl kurių sudaryta atskira sutartis, susijusios su nagrinėjamų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, laikytinos papildomomis išlaidomis.“

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomoje Civilinio kodekso redakcijoje numatyta:

„962 straipsnis

Sutarties objektas yra šalių ar vienos iš jų įsipareigojimai.

<…>

969 straipsnis

Teisėtai sudarytos sutartys susitariančiosioms šalims turi įstatymo galią. Jos gali būti nutrauktos abipusiu susitarimu arba dėl įstatymuose nustatytų priežasčių.

970 straipsnis

Sutartys turi būti vykdomos sąžiningai. Jos saisto ne tik jose aiškiai įtvirtintų nuostatų, bet ir visų padarinių, kurių, atsižvelgiant į prievolės pobūdį, gali kilti vadovaujantis teisingumu, papročiais ar įstatymu, atžvilgiu.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 C.-H. Tulică ir C. I. Plavoşin sudarė kelias nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartis, t. y. atitinkamai 134 sutartis laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2008 m. ir 15 sutarčių laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2009 m.

11 Sudarydami pirkimo-pardavimo sutartis C.-H. Tulică ir C. I. Plavoşin nieko nenumatė dėl PVM.

12 Po to, kai šie sandoriai buvo sudaryti ir po patikrinimų mokesčių administratorius konstatavo, kad C.-H. Tulică ir C. I. Plavoşin vykdyta veikla turėjo ekonominės veiklos ypatybių.

13 Todėl mokesčių administratorius savo iniciatyva C.-H. Tulică ir C. I. Plavoşin kvalifikavo kaip PVM mokėtojus ir dėl jų priėmė pranešimus apie mokesčio dydį, kuriais reikalavo sumokėti PVM; šio suma buvo apskaičiuota pridėjus jo sumą prie sutarties šalių sutartos kainos su delspinigiais.

14 Per procesą, per kurį buvo iškelta byla C-249/12, C.-H. Tulică teigė, kad mokesčių administratoriaus praktika skaičiuoti PVM jo sumą pridedant prie sutarties šalių sutartos kainos pažeidžia kelis teisės principus, įskaitant sutarčių laisvės principą. PVM yra kainos sudėtinė dalis, o ne jos priedas. Nėra akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus nustatytomis sąlygomis pirkėjas būtų pirkęs nekilnojamąjį turtą. Mokesčių administratoriaus reikalaujamas sumokėti PVM negalėjo būti susigrąžintas iš pirkėjo, nes jis nebuvo sutarties dalykas, todėl juo negalima remtis prieš pirkėją, nesvarbu, ar tai būtų sutartinė, ar įstatyme numatyta nesutartinė prievolė.

15 Remdamasis Mokesčių kodekso 137 straipsnio nuostatomis mokesčių administratorius teigia, kad siekiant apskaičiuoti mokėtino PVM sumą apmokestinamąja verte reikia laikyti sutarties šalių sutartą kainą.

16 C.-H. Tulică pateikė skundą *Curtea de Apel Bucureşti* (Bukarešto apeliacinis teismas), šis jį atmetė kaip nepagrįstą.

17 C.-H. Tulică pateikė kasacinį skundą dėl *Curtea de Apel Bucureşti* sprendimo *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Aukščiausias kasacinis ir teisingumo teismas).

18 Kasaciniame skunde C.-H. Tulică visų pirma pakartojo savo argumentus dėl klaidingo apmokestinamosios vertės nustatymo. Grįsdama šį argumentą ji nurodė 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339) 26 ir 27 punktus.

19 Per procesą *Înalta Curte de Casație și Justiție* 2011 m. balandžio 12 d. Centrinės mokesčių komisijos aiškinamasis sprendimas Nr. 2 buvo paskelbtas 2011 m. balandžio 20 d. *Monitorul Oficial al României* Nr. 278 (toliau – Aiškinamasis sprendimas Nr. 2/2011). Tą sprendimą ši komisija priėmė vykdydama mokesčių teisės aktų taikymo derinimo funkciją. Sprendime patvirtinamas mokesčių administratoriaus požiūris PVM apmokestinamosios vertės nustatymo srityje. Jis suformuluotas taip:

„<…> statinių ir žemės sklypų tiekimo atveju gautas [PVM] nustatomas pagal šalių valią, išreikštą sutartyse, arba pagal kitus elementus, kaip numatyta Rumunijos vyriausybės nutarime Nr. 92/2003 <…>:

a) taikant PVM tarifą atlygiui už tiekimą <…> kai:

1) šalys susitarė, kad PMV neįskaičiuotas į atlygį už tiekimą; arba

2) šalys nieko nesusitarė dėl PVM;

b) taikant atvirkštinio skaičiavimo metodą, <…> kai šalys susitarė įskaičiuoti PVM į atlygį už tiekimą.“

20 Per procesą, kurio metu buvo iškelta byla C-250/12, C. I. Plavoșin teigė, kad įtraukus PVM į sumą, sumokėtą kaip atlygis už pardavimą, būtų nepaisoma tarp šalių sudarytos sutarties dalyko, o pasekmės pažeistų PVM tikslą. Jo teigimu, šio mokesčio neturi mokėti tiekėjas, nes pagal pobūdį tai vartojimo mokestis, kurį turi mokėti galutinis vartotojas.

21 C. I. Plavoșin teigimu, kai pirkimo-pardavimo sutartyje nėra jokios nuorodos dėl PVM, mokėtinas mokestis turi būti taikomas šalių sutartai kainai, iš kurios atimta bendra mokesčio suma, t. y. įgyjėjo sumokėta suma apima tiek tiekėjui mokėtiną kainą, tiek PVM.

22 Mokesčių administratorius pateikė Aiškinamąjį sprendimą Nr. 2/2011, kuris patvirtina šio administratoriaus požiūrį taikomo PVM apskaičiavimo srityje.

23 C. I. Plavoșin pateikė skundą *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoara apeliacinis teismas), kuris jį atmetė.

24 Suinteresuotasis asmuo pateikė apeliacinį skundą dėl *Curtea de Apel Timișoara* sprendimo *Înalta Curte de Casație și Justiție*.

25 Šis teismas abejoja dėl Aiškinamojo sprendimo Nr. 2/2011 pagrįstumo, kiek tai susiję su sąvoka „gautas atlygis“ ir PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių apimtimi, kai pardavimo metu šalys nieko nenumatė dėl PVM. *Înalta Curte de Casație și Justiție* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kiekvienoje iš jo nagrinėjamų bylų pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai turto [tiekėjas] perkvalifikuojamas kaip PVM mokėtojas, o sutarties šalių nustatytas atlygis (kaina) už nekilnojamojo turto tiekimą nustatytas be jokios nuorodos į PVM, [PVM] direktyvos 73 ir 78 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamąją vertę sudaro:

a) šalių nustatytas atlygis (kaina) už turto tiekimą, atskaičius PVM tarifą; ar

b) šalių sutartas atlygis (kaina) už turto tiekimą?“

26 2012 m. birželio 22 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-249/12 ir C-250/12 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas bendras sprendimas.

Dėl prejudicinio klausimo

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių iš esmės klausia, ar kai sutarties šalys nustatė kainą be nuorodos į PVM, o turto tiekėjas yra privalantis mokėti PVM už apmokestinamąjį sandorį asmuo, sutarta kaina turi būti laikoma kaina, į kurią jau įskaičiuotas PVM, ar kaina be PVM, prie kurios turi būti pridėtas šis mokestis.

28 Iš Teisingumo Teismo turimos medžiagos matyti, kad ieškovai pagrindinėse bylose, nekilnojamojo turto tiekėjai, yra asmenys, turintys sumokėti už jų atliktus apmokestinamuosius sandorius mokėtiną PVM. Taip pat iš šios bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėse bylose aptariamų sutarčių šalys, nustatydamos nekilnojamojo turto, kuris yra pardavimo objektas, kainą, nieko nenumatė dėl PVM. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė jokios informacijos dėl to, ar šie tiekėjai pagal nacionalinę teisę turi galimybę susigrąžinti iš įgijėjų mokesčių administratoriaus reikalaujamą PVM kartu su sutarta kaina.

29 C.-H. Tulică ir C. I. Plavoşin bei Europos Komisija iš esmės mano, kad pagal pobūdį PVM yra vartojimo mokestis, kurį turi mokėti galutinis vartotojas, todėl jo neturi mokėti tiekėjas. Taigi, PVM turi būti kainos sudedamoji dalis, o ne prie jos pridedama suma.

30 Rumunijos vyriausybė iš esmės teigia, kad siekiant nustatyti tiekėjo gautą atlygį, kuris yra subjektyvi vertė, reikia atsižvelgti į šalių valią ir laikyti, kad šį atlygį sudaro suma, kurią tiekėjas tikisi gauti, o įgijėjas pasirengęs sumokėti. Šiuo atveju ši suma yra sutartyje nustatyta kaina neatskaičius PVM.

31 Ši vyriausybė priduria, kad jei būtų nuspręsta, jog atlygį sudaro patiekto turto kaina atėmus PVM sumą, tiekėjas turėtų pranašumą, palyginti su konkurentais, o tai prieštarautų PVM neutralumo principui ir būtų skatinami pažeidimai, kuriuos darant dalyvauja pagrindinėse bylose aptariami tiekėjai.

32 Šiuo klausimu primintina, kad iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies ir 73 straipsnio matyti, jog pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, o apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies. Šios direktyvos 78 straipsnyje išvardyti kai kurie apmokestinamąją vertę sudarantys elementai. Pagal šios direktyvos 78 straipsnio a punktą PVM neįskaičiuojamas į šią apmokestinamąją vertę.

33 Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė (žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rink. p. 445, 13 punktą ir 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Balkan and Sea Properties ir Provadinvest*, C-621/10 ir C-129/11, 43 punktą).

34 Ši taisyklė turi būti taikoma nepažeidžiant pagrindinio šios direktyvos principo, t. y. kad PVM sistemoje mokestį sumoka tik galutinis vartotojas (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Elida Gibbs* 19 punktą ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutarties *Connoisseur Belgium*, C-69/11, 21 punktą).

35 Tačiau kai pirkimo-pardavimo sutartis sudaroma be nuorodos į PVM, tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę tiekėjas negali iš įgijėjo susigrąžinti vėliau mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, visos kainos neatskaičius PVM laikymas apmokestinamąja verte, kuriai taikomas PVM, reikštų, kad PVM turi mokėti tiekėjas ir kad pažeidžiamas principas, pagal kurį PVM yra vartojimo mokestis, kurį turi mokėti galutinis vartotojas.

36 Be kita ko, toks vertinimas pažeistų taisyklę, pagal kurią mokesčių administratorius neturi gauti didesnės PVM sumos, nei gavo apmokestinamasis asmuo (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Elida Gibbs* 24 punktą; 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, Rink. p. I-3801, 15 punktą ir minėto Sprendimo *Balkan and Sea Properties ir Provadinvest* 44 punktą).

37 Kitokia situacija yra tuo atveju, kai tiekėjas pagal nacionalinę teisę turi galimybę prie sutartos kainos pridėti sandoriui taikomą mokestį ir jį susigrąžinti iš turto įgijėjo.

38 Be to, svarbu pažymėti, kad viena iš svarbiausių PVM ypatybių yra ta, kad šis mokestis yra visiškai proporcingas atitinkamų prekių ir paslaugų kainai. Tai reiškia, kad visi tiekėjai prisideda prie PVM mokėjimo vienodai proporcingai, palyginti su visa už parduotas prekes gauta kaina.

39 Šiuo atveju nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagal Rumunijos teisę tiekėjai turi galimybę susigrąžinti iš įgijėjų PVM, kurio vėliau reikalauja mokesčių administratorius.

40 Jei iš šio patikrinimo paaiškėtų, kad toks susigrąžinimas neįmanomas, reikėtų daryti išvadą, kad pagal PVM direktyvą draudžiama taisyklė, kaip antai nustatyta Aiškinamajame sprendime Nr. 2/2011.

41 Kadangi Rumunijos vyriausybė tvirtina, kad tokia taisyklė, kaip aptariamoji pagrindinėje byloje, atgraso nuo pažeidimų, reikia priminti, jog kiekviena valstybė narė turi diskreciją imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu, taip pat pareigą priimti tokias priemones (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

42 Tačiau šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, 67 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Tačiau būtent taip būtų pagrindinėje byloje nagrinėjamos taisyklės atveju, jeigu dėl jos susidarytų situacija, kai PVM turėtų mokėti tiekėjas, todėl šis mokestis nerenkamas tokiu būdu, kuris atitinka pagrindinį PVM sistemos principą, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte.

43 Atsižvelgiant į visą tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva, būtent jos 73 ir 78 straipsniai, aiškintini taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į PVM, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti už apmokestinamąjį sandorį mokėtiną PVM asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, būtent jos 73 ir 78 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į pridėtinės vertės mokestį, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo pridėtinės vertės mokesčio, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima pridėtinės vertės mokestį.

Parašai.