TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. vasario 8 d.*

Byloje C-435/05

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2005 m. gruodžio 2 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Investrand BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
posėdžio sekretorius M.-A. Gaudissart, skyriaus vedėjas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. lapkričio 22 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: olandų.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Investrand BV*, atstovaujamos advokatų H. Konijnenberg, R. van der Paardt ir J. Streefland,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Grave,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos ir I. Bakopoulos,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos T. Harris,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. van Beek ir D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Investrand BV* (toliau – *Investrand*), pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius), pastarajam atsisakius leisti *Investrand* atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą nuo konsultavimo paslaugų, kuriomis ji pasinaudojo per arbitražo procedūrą, susijusią su skolinio reikalavimo, kuris yra jos turto dalis, bet atsirado iki šios įmonės apmokestinimo PVM, sumos nustatymu, kainos.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnis nurodo:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 1 ir 2 dalys nustato:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes arba prekes, kurios jam bus pateiktos, ir už suteiktas paslaugas ar paslaugas, kurios jam bus suteiktos;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 1968 m. birželio 28 d. 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329, toliau – 1968 m. įstatymas) 2 straipsnis yra toks:

„Mokestis, kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas verslininkui, jo prekių įsigijimas Bendrijoje, taip pat jam skirtų prekių importas, yra atskaitomas iš mokesčio, kurį reikia sumokėti nuo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo.“

6 1968 m. įstatymo 15 straipsnio 1 dalis nustato:

„1. 2 straipsnyje numatytas ūkio subjekto atskaitomas mokestis yra:

a) mokestis, kurį už deklaracijoje nurodytą laikotarpį pagal nustatytą tvarką kiti ūkio subjektai už šiam ūkio subjektui tiektas prekes ar suteiktas paslaugas nurodo sąskaitoje faktūroje;

<...>

jei prekes ir paslaugas ūkio subjektas naudoja savo verslo reikmėms."

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

7 *Investrand* buvo įsteigta 1986 m. rugpjūčio 22 dieną. Jai priklausė 43,57 % *Cofex BV* (toliau – *Cofex*), drabužių gamybos įmonės, akcijų.

8 1989 m. rugpjūčio 3 d. *Investrand* pardavė savo *Cofex* akcijas bendrovei *Hi-Tec Sports plc* (toliau – *Hi-Tec Sports*). Parduodant buvo susitarta, kad ji, be nustatyto atlygio, gaus atlygį, kurio dydis priklausys nuo *Cofex* pelno, gauto per 1989–1992 metus.

9 Iki 1993 m. sausio 1 d. *Investrand* veikė kaip pasyvi kontroliuojančioji bendrovė, dalyvavusi kitų bendrovių kapitale, bet nedalyvaujanti jų valdyme.

10 Iki 1993 m. sausio 1 d. *Investrand* neteikė jokių paslaugų už atlygį. Nuo šios dienos pagal sutartį, sudarytą su *Cofex*, ji pastarajai teikė valdymo paslaugas už atlygį.

11 Skaičiuojant *Investrand* mokėtiną atlygį remiantis 1992 m. *Cofex* pelnu, kilo ginčas tarp *Investrand* ir *Hi-Tec Sports*. Dėl šio ginčo 1996 m. buvo pradėta arbitražo procedūra, per kurią patirtos išlaidos, susijusios su konsultavimo teisės klausimais paslaugomis, buvo nurodytos sąskaitoje faktūroje, išrašytoje *Investrand*.

12 *Investrand* už 1996 mokestinį laikotarpį atskaitė nuo šių išlaidų sumokėtą PVM, kuris sudarė 8 495,5 NLG sumą.

13 Manydamas, kad *Investrand* neturėjo teisės į šią atskaitą, Nyderlandų mokesčių administratorius išsiuntė jai dokumentą su apskaičiuotu mokesčiu. Po *Investrand* prieštaravimo minėtas administratorius priėmė sprendimą, patvirtinantį šį dokumentą.

14 *Investrand* dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *Gerechtshof te Amsterdam*. Pastarasis nusprendė, kad *Investrand* neturėjo teisės atskaityti PVM, sumokėto nuo ginčijamų

išlaidų, nes konsultavimo paslaugos jai buvo suteiktos vykdant veiklą, kurios ji tuo metu neatliko kaip verslininkė, ir jos nebuvo tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su tokia veikla.

15 *Investrand* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* dėl *Gerechtshof te Amsterdam* sprendimo.

16 Šio kasacinio skundo pirmuoju pagrindu siekiama užginčyti *Gerechtshof te Amsterdam* vertinimą, pagal kurį akcijų pardavimas nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto mano, kad šiam pagrindui neturėtų būti pritarta, nes toks vertinimas atitinka Teisingumo Teismo praktiką (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295 ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357).

17 Antruoju kasacinio skundo pagrindu *Investrand* tvirtina, kad išlaidas, susijusias su konsultavimo paslaugomis, kuriomis bendrovė pasinaudojo 1996 m., siedamas ne su veikla, kurią ji vykdė kaip verslininkė per tuos metus atitinkantį mokestinį laikotarpį, bet su laikotarpiu, kai buvo parduotos akcijos ir ji dar neturėjo tokio statuso, *Gerechtshof te Amsterdam* klaidingai išaiškino 2000 m. birželio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Midland Bank* (C-98/98, Rink. p. I-4177).

18 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką mokesčių mokėtojas, kurio veikla apmokestinama PVM, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį turi teisę į jo atskaitą, jei egzistuoja tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp panaudotų prekių ir paslaugų bei ūkinių operacijų, kurias jis turi atlikti ir kurioms taikoma teisė į atskaitą.

19 Jis svarsto, ar galima teigti, jog toks ryšys egzistavo, jei apmokestinamasis asmuo naudojosi paslaugomis, siekdamas nustatyti skolinio reikalavimo, kuris yra jo įmonės turto dalis, bet atsirado iki laikotarpio, kai jis buvo apmokestintas PVM, sumą.

20 Šio teismo teigimu, aplinkybė, jog šioje byloje atsiradusios išlaidos yra susijusios su sandoriu, įvykdytu laikotarpiu, kai *Investrand* nebuvo apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos prasme, neleidžia teigti, jog buvo tiesioginis ir betarpiškas ryšys su jos, kaip įmonės, veikla, ir todėl reikia pritarti atsisakymui suteikti teisę į atskaitą. Kita vertus, iš aplinkybės, kad skolinis reikalavimas, atitinkantis *Investrand* mokėtiną atlygį, yra dalis šios bendrovės turto ir kad ji, siekdama išsaugoti šį turtą, patiria išlaidas, gali leisti daryti išvadą, kad minėtos išlaidos yra suinteresuotojo asmens bendrosios išlaidos ir todėl turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su taip vykdoma veikla, kuris pagrindžia teisę į atskaitą.

21 Susidūręs su šiuo netikslumu, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytą teisę į atskaitą, reikia laikyti, kad tarp tam tikrų paslaugų, kuriomis apmokestinamasis asmuo naudojosi, ir apmokestinamųjų sandorių, kuriuos jis dar turi atlikti, yra tiesioginis ir betarpiškas ryšys, kai šios paslaugos buvo įsigytos siekiant nustatyti skolinio reikalavimo, kuris yra jo turto dalis, bet atsirado anksčiau nei tuo laikotarpiu, kai jis turėjo PVM mokesčio mokėtojo statusą, piniginę vertę?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą, 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą).

23 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką iš principo tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (žr. minėtų sprendimų *Midland Bank* 24 punktą ir *Abbey National* 26 punktą, taip pat 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 26 punktą). Teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą (žr. minėtų sprendimų *Midland Bank* 30 punktą ir *Abbey National* 28 punktą, taip pat 2001 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 31 punktą).

24 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Midland Bank* 23 ir 31 punktus, taip pat *Kretztechnik* 36 punktą).

25 Pagrindinėje byloje taip pat reikia priminti, kaip tai padarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jog pagal nusistovėjusią Bendrijos teismų praktiką akcijų pardavimas savaime nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme ir todėl nepatenka į jos taikymo sritį (žr., be kita ko, 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 33–37 punktus, taip pat minėtų sprendimų *EDM* 57–62 punktus, taip pat *Kretztechnik* 19 punktą).

26 Priešingai nei tvirtina *Investrand*, tokiai veiklai nėra prilyginami mokesčių mokėtojo veiksmai, kuriais jis savo vardu siekia, kad būtų įvykdytas skolinis reikalavimas arba nustatyta reikalavimo vertė. Iš tiesų tokie veiksmai nėra turto naudojimas, siekiant iš to gauti ilgalaikes pajamas, nes galimi šių veiksmų rezultatai atsiranda dėl aptariamo kreditoriaus statuso ir nėra atlygis už ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos prasme (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Kretztechnik* 19 punktą).

27 Taigi, kaip per posėdį pažymėjo Nyderlandų vyriausybė, *Investrand* negalėjo šiuo klausimu remtis 2003 m. birželio 26 d. Sprendimu *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729). Iš tiesų byla, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, yra susijusi su veikla, apimančia skolinių reikalavimų apmokėjimą pagal faktoringo sutartį už atlygį, ir debitorių rizikos dėl finansinių įsipareigojimų neįvykdymo prisiėmimą už komisinius, mokamus kliento, kuris šitaip išvengia šios rizikos. Kadangi *Investrand* atliko veiksmus savo vardu, aptariamo skolinio reikalavimo išieškojimas šioje byloje buvo atliktas trečiųjų asmenų naudai ir už atlygį. Dėl šių savybių Teisingumo Teismas kvalifikavo šią veiklą kaip ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos prasme, suteikiančia teisę į atskaitą.

28 Nei akcijų pardavimas, nei *Investrand* atlikti veiksmai, susiję su jo skoliniu reikalavimu *Hi-Tec Sports* atžvilgiu, nebuvo sandoriai, susiję su Šeštosios direktyvos

taikymo sritimi, todėl išlaidos, susijusios su pagrindinėje byloje aptariamomis konsultavimo paslaugomis, negali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir betarpišką ryšį su konkrečiu sandoriu ar sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą.

29 Atsižvelgiant į šio sprendimo 24 punkte primintą Bendrijos teismų praktiką, dar reikia nustatyti, ar, kaip tvirtina *Investrand* nurodydamas minėtą sprendimą *Midland Bank*, pagrindinėje byloje ginčijamos išlaidos yra bendrosios išlaidos, turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa mokesčių mokėtojo veikla, dėl to, kad skolinis reikalavimas, su kuriuo jos yra susijusios, yra jo įmonės turto dalis.

30 Nyderlandų, Graikijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad toks ryšys neegzistuoja, nes minėtos išlaidos yra susijusios tik su *Cofex* akcijų pardavimu, įvykusiu tarp *Investrand* ir *Hi-Tec Sports*. Minėtos vyriausybės priduria, kad galiausia šis sandoris buvo įvykdytas tada, kai *Investrand* dar nebuvo apmokestinama PVM.

31 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kaip tai daro Nyderlandų vyriausybė ir Komisija, kad aplinkybės, jog skolinis reikalavimas, susijęs su *Cofex* akcijų pardavimu, atliktu tarp *Investrand* ir *Hi-Tec Sports*, pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendime esančią informaciją yra *Investrand* įmonės turto dalis, nepakanka, kad būtų konstatuotas tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konsultavimo, susijusio su šiuo skoliniu reikalavimu, išlaidų ir pastarosios bendrovės veiklos egzistavimas.

32 Iš tiesų bylos dokumentai neleidžia teigti, kad jei *Investrand* nebūtų vykdžiusi PVM apmokestinamos ekonominės veiklos nuo 1993 m. sausio 1 d., ji nebūtų naudojusis pagrindinėje byloje aptariamomis konsultavimo paslaugomis. Taigi yra aišku, kad

nepaisant to, ar ji būtų vykdžiusi tokią veiklą nuo tos dienos, *Investrand* būtų naudojusis tomis paslaugomis tam, kad išsaugotų piniginį atlygį už akcijų pardavimą *Hi-Tec Sports* 1989 metais.

33 Esant šioms aplinkybėms, negalima konstatuoti, kad su šiomis paslaugomis susijusios išlaidos buvo skirtos *Investrand* poreikiams ir jos apmokestinamajai veiklai. Kadangi šių išlaidų pagrindas nėra vien ši veikla, todėl tarp jų ir minėtos veiklos nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio.

34 Taigi, kaip teigė Komisija, *Investrand* padėtis nesiskiria nuo privataus akcininko, kuris, pardavęs akcijas, būtų prašęs teisinės konsultacijos ir per ginčą su pardavėju dėl pardavimo kainos nustatymo patyręs su tuo susijusias išlaidas. Tačiau pastaroji situacija nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *EDM* 60 ir 61 punktus).

35 Taip pat svarbu pabrėžti, kad ši byla skiriasi nuo tos, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Kretztechnik*. Iš tiesų atitinkamos konsultavimo išlaidos, nagrinėjamos byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, kurias Teisingumo Teismas šio sprendimo 36 punkte pripažino kaip bendrąsias išlaidas, turinčias tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa mokesčių mokėtojo ekonomine veikla, susijusia su akcijų, skirtų padidinti pastarojo kapitalą jo ekonominės veiklos naudai, emisija.

36 Nepaisant to, kad joks bylos dokumentas neleidžia tvirtinti, jog šiuo atveju *Investrand* nebūtų naudojusis aptariamomis konsultavimo paslaugomis, jei nebūtų vykdžiusi PVM apmokestinamos ekonominės veiklos, konsultavimo paslaugų,

nagrinėtų byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Kretztechnik*, pagrindas buvo, priešingai, – vien mokesčių mokėtojo ekonominė veikla ir kapitalo padidinimas, kurį jis nusprendė atlikti tam, kad padidintų savo finansines priemones šios veiklos naudai.

37 Atvirkščiai nei pagrindinėje byloje nagrinėjamos konsultavimo išlaidos, atitinkamos konsultavimo išlaidos minėtame sprendime *Kretztechnik* turėjo tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa mokesčių mokėtojo veikla.

38 Atsižvelgiant į pateiktas išvadas, į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, jog išlaidos už konsultavimo paslaugas, kuriomis mokesčių mokėtojas naudojosi siekdamas nustatyti skolinio reikalavimo, esančio jo įmonės turto dalimi ir susijusio su akcijų pardavimu, įvykusiu iki jį apmokestinant PVM, sumą, nesant įrodymų, galinčių pagrįsti, kad minėtų paslaugų pagrindas yra vien mokesčių mokėtojo vykdoma ekonominė veikla minėtos direktyvos prasme, neturi tiesioginio ir betarpiško ryšio su šia veikla ir todėl nesuteikia teisės į joms taikomo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip: konsultavimo paslaugų išlaidos už konsultavimo paslaugas, kuriomis mokesčių mokėtojas naudojosi siekdamas nustatyti skolinio reikalavimo, esančio jo įmonės turto dalimi ir susijusio su akcijų pardavimu, įvykusiu iki jį apmokestinant PVM, sumą, nesant įrodymų, galinčių pagrįsti, kad minėtų paslaugų pagrindas yra vien mokesčių mokėtojo vykdoma ekonominė veikla minėtos direktyvos prasme, neturi tiesioginio ir betarpiško ryšio su šia veikla ir todėl nesuteikia teisės į joms taikomo PVM atskaitą.

Parašai.