

Byla C-528/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. liepos 10 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. kovo 13 d.

Ieškovė ir kasatorė:

F-AG

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt Y

Pagrindinės bylos dalykas

Viešojo savivaldybės kelio išplėtimui taikoma apmokestinimo PVM procedūra, teisė į atskaitą, prekių tiekimas už atlygį

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, šiam apmokestinamajam asmeniui, kuris iš kito apmokestinamojo asmens įsigijo paslaugas, skirtas savivaldybei perduotam keliui tiesti, už tai pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktą galėjo būti suteikta teisė į atskaitą?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas: ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, galima teigti, kad buvo tiekiamos prekės už atlygį, nes leidimas eksploatuoti karjerą laikytinas atlygiu už perduotą kelią?

3. Jeigu atsakymas į antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo pagal miesto užsakymą tvarkė savivaldybės kelią, viešajam naudojimui skirto kelio perdavimas savivaldybei be atlygio pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, 5 straipsnio 6 dalį prilyginamas prekių tiekimui neatlygintinai, nors tiekiamas verslo tikslais, kad būtų išvengta savivaldybės neapmokestinamo galutinio vartojimo?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, konkrečiai jos 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 5 straipsnio 6 dalis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), konkrečiai jo 1, 3 ir 15 straipsniai

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Ieškovė ir kasatorė (toliau – ieškovė) yra akcinė bendrovė, kuri taip pat yra vadovaujanti kontroliuojančioji bendrovė. Viena iš jos patronuojamųjų bendrovių yra *A-GmbH*. Apmokestinimo PVM požiūriu ieškovė ir *A-GmbH* sudaro apmokestinamąjį vienetą.
- 2 Ginčo metais (2006 m.) *A-GmbH*, be kita ko, X vietovėje eksploatavo klinčių karjerą. 2001 m. vasario 16 d. Z apskrities administracija priėmė sprendimą išduoti leidimą, kuriuo leidžiama įrengti ir eksploatuoti karjerą, tačiau su sąlyga, kad karjeras bus įrengtas naudojantis viešosioms reikmėms skirtu savivaldybės keliu, nuosavybės teise priklausančiu X miestui (toliau – miestas).
- 3 Iškastoms klintims išvežti reikėjo išplėsti atitinkamą savivaldybės kelią. Todėl dar vykstant leidimo suteikimo procedūrai *A-GmbH* teisinė pirmtakė jau 1997 m. gruodžio 11 d. sudarė su miestu sutartį dėl šio kelio išplėtimo. Pagal šią sutartį miestas įsipareigojo parengti atitinkamos kelio atkarpos išplėtimo projektą ir jį įgyvendinti. Be to, miestas įsipareigojo užtikrinti, kad išsaugojus viešąjį kelio pobūdį *A-GmbH* teisinei pirmtakei bus suteiktos neribotos galimybės išplėstu

keliu naudotis įrengiant ir galimai plečiant karjerą. *A-GmbH* teisinė pirmtakė įsipareigojo padengti visas išlaidas, susijusias su kelio atkarpos išplėtimu. Sutartis turėjo galioti visiems sutarties šalių teisių perėmėjams. 2005 m. balandžio 25 d. sprendime dėl 2001 m. vasario 16 d. sprendimo dėl leidimo pakeitimo buvo nustatyta, kad leidimo galiojimas baigsis, jei atitinkamas kelias nebus išplėstas iki 2006 m. gruodžio 31 d.

- 4 2006 m. *A-GmbH* pavedė giminaičiai bendrovei *B-GmbH*, kuri su ieškove taip pat sudaro apmokestinamąjį vienetą, išplėsti atitinkamą kelio atkarpa pagal susitarimą su miestu. Kelias buvo išplėstas 2006 m. lapkričio mėn., o statybos darbai buvo priimti 2006 m. gruodžio mėn. Kelio atkarpa nuo 2006 m. gruodžio mėn. naudojosi *A-GmbH* sunkvežimiai ir nedidelis skaičius lengvųjų automobilių.
- 5 Pateikdama PVM deklaraciją už 2006 m. ieškovė neatsižvelgė į *A-GmbH* išlaidas už statybos darbus, tačiau 2006 m. PVM deklaracijoje ji atskaitė PVM, kuris atsirado *B-GmbH* įsigyjant paslaugas.
- 6 Remdamasi audito išvadomis atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis (toliau – mokesčių inspekcija) nusprendė, kad išplėsdama kelią ieškovė miestui neatlygintinai atliko PVM apmokestinamus darbus pagal *UstG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punktą. *A-GmbH* ir *B-GmbH* sudarė neapmokestinamus vidaus sandorius, nes abi šios bendrovės ir ieškovė priklausė tam pačiam apmokestinamajam vienetui.
- 7 2012 m. kovo 1 d. mokesčių inspekcija priėmė iš dalies pakeistą pranešimą apie apskaičiuotą apyvartos mokestį už 2006 m.
- 8 Į ieškovės administracinį skundą nebuvo atsižvelgta.
- 9 Ieškovės pareikštą ieškinį *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, toliau – FG) patenkino iš dalies.
- 10 Grįsdama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktą kasacinį skundą ieškovė tvirtina, kad pagal Sąjungos teisę aiškinant *UstG* 15 straipsnio 1 dalį atskaita turi būti taikoma, nes išlaidos už kelio išplėtimą buvo priskiriamos bendrosioms jos įmonės išlaidoms, todėl jos buvo įtrauktos į PVM apmokestinamų pardavimo sandorių kainą. Taip pat negalima kalbėti apie neatlyginamą perdavimą, kaip tai suprantama pagal *UstG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punktą.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 11 Daugeliu atžvilgių abejotina, ar nacionaline teise pagrįstas vertinimas suderinamas su Sąjungos teise, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipą.

Vertinimas pagal nacionalinę teisę

- 12 Remiantis ligšioline *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudencija atskaitos taikyti negalima, nes ieškovė gavo paslaugas, kurios savo ruožtu gavo *B-GmbH* miestui neatlygintinai tiekdamas prekes ir teikdamas paslaugas.
- 13 Verslininkas turi teisę į atskaitą, jei jis įsigyja paslaugas įmonės reikmėms, t. y. susijusioms su jo ūkine veikla. Pagal *UstG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punktą verslininkas gali atskaityti pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei suteiktas paslaugas. Pagal *UstG* 15 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio 1 punktą negalima taikyti mokesčio atskaitos už paslaugas, kurias verslininkas naudoja neapmokestinamiems sandoriams.
- 14 Pagal Teisingumo Teismo ir *Bundesfinanzhof* suformuotą jurisprudenciją tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys 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., pvz., 2009 m. spalio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimo SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktą; 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 27 punktą; 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 27 punktą; 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktą).
- 15 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei išlaidos už ginčijamas paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (suformuota jurisprudencija, žr., pvz., Sprendimo SKF, EU:C:2009:665, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją; Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, EU:C:2013:488, 28 punktą; Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, 29 punktą; 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 27 punktą).
- 16 Verslininkas turi teisę į atskaitą tiek, kiek jis ketina naudoti sandorius savo įmonei (*UstG* 2 straipsnio 1 dalis, Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnis), vadinasi, savo ekonominei veiklai, skirtai paslaugoms už atlygį teikti (ekonominė veikla) (2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, rezoliucinės dalies 1 punktą). Tačiau teisė į atskaitą neatsiranda, jei verslininkas įsigytas paslaugas ketina naudoti neatlygintinam sandoriui sudaryti, vadinasi, neekonominei veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį (žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, 34 punktą; 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 36 ir 37 punktus).

- 17 Remiantis šiais principais *B-GmbH* įsigytos ginčijamos paslaugos, priskirtinos ieškovei kaip tam pačiam apmokestinamajam vienetai, nesuteikia teisės į atskaitą; šios paslaugos buvo įsigytos ketinant jas panaudoti neekonominei veiklai (miestui neatlygintinai perduoti).
- 18 Kelio tiesimo darbai laikytini prekės perdavimu. Jei (kaip šiame ginče) verslininkas infrastruktūros įrengimo darbus atlieka svetimame žemės sklype už atlygį pagal su miestu sudarytą infrastruktūros įrengimo darbų sutartį, jis atlieka darbus (įrengia infrastruktūrą) savivaldybei, kaip tai suprantama pagal *UstG* 3 straipsnio 4 dalį.
- 19 Perdavimas taip pat atliktas (remiantis ligšioliniu *Bundesfinanzhof* požiūriu) neatlygintinai. *A-GmbH* teisinės pirmtakės ir miesto sudarytoje infrastruktūros įrengimo darbų sutartyje nebuvo numatyta savivaldybės pareiga sumokėti atlygį. Nėra pakankamo pagrindo teigti, kad apskrities administracijos sprendimas suteikti leidimą laikytinas atlygiu ieškovei už išplėstą kelią. *UstG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punkte iškelta sąlyga, kad prekė turi būti tikslingai perduota lengvatinėmis sąlygomis, įvykdoma todėl, kad miestui turėjo būti neatlygintinai suteikta nuosavybės teisė į statybos darbus, susijusius su savivaldybės keliu. Nėra jokių įrodymų, kad ieškovė bent ekonominiu požiūriu norėjo išlaikyti nuosavybės teisę į savivaldybės kelią arba nors teisę juo naudotis, nes kitaip tai užkirstų kelią prielaidai dėl vėlesnio tokio pobūdžio perdavimo.
- 20 Pagal nacionalinę teisę ieškovė tokiu atveju neturėtų teisės į atskaitą.

Vertinimas pagal Sąjungos teisę

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- 21 Remiantis Teisingumo Teismo sprendimais bylose *Sveda* (EU:C:2015:712) ir *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683), taip pat byloje *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* 2017 m. balandžio 6 d. priimta generalinės advokatės J. Kokott išvada, C-132/16 (EU:C:2017:283), kyla abejonių, ar ligšiolinis vertinimas pagal nacionalinę teisę yra pagrįstas. Veikiausiai labiau svarstyтина galimybė taikyti ieškovei atskaitą už įsigytas paslaugas.
- 22 Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas pritarė atskaitai už viešosios paskirties tako tiesimą ir perpumpavimo stoties statybą, nes išlaidos už įsigytas paslaugas priskiriamos prie apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Tačiau jis nevertino ryšio su paslaugų teikimu neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 26 straipsnį (ginčo metais – taip pat Direktyvos 77/388/EEB 6 straipsnio 2 dalis) (Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, 23 punktas), ir nurodė, kad neatlygintinas naudojimas nedelsiant nesukelia abejonių dėl tiesioginio ir

nedelsiant atsirandančio ryšio tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, arba visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos (Sprendimo *Sveda*, EU:C:2015:712, 34 punktą). Taigi, atrodo, kad naudojimas neatlygintinai nereiškia, kad negalima taikyti atskaitos, nors, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančios kolegijos nuomone, šiuo atveju kalbama apie neekonominę veiklą.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 23 Be to, darant prielaidą, kad ieškovė turi teisę į atskaitą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiai kolegijai kyla klausimas, ar reikėtų taikyti tarpusavio užskaitą teisei į atskaitą ir gautinam PVM, atsirandančiam dėl tiekimo už atlygį arba dėl perdavimo neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalį (dabar Direktyvos 2006/112/EB 16 straipsnį). Tai reikia patikrinti nagrinėjant bylą pagal nacionalinę proceso teisę.
- 24 Sąjungos teisės požiūriu kyla tam tikrų abejonų, ar ieškovė miestui kelią perdavė už atlygį.
- 25 Tam, kad prekių tiekimą arba paslaugų teikimą būtų galima kvalifikuoti kaip „atlygintiną“, reikia tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys yra, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (šiuo klausimu žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37 punktą ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktą). Atlygis gali būti ir prekių tiekimas, tačiau su sąlyga, kad yra prekių tiekimo ir paslaugų teikimo tiesioginis ryšys ir kad suteiktų paslaugų vertę galima išreikšti pinigais (žr. 2019 m. sausio 10 d. Sprendimo A, C-410/17, EU:C:2019:12, 35 punktą ir paskesnę punktą).
- 26 Remdamasi ligšioliniu nacionaliniu aiškinimu kolegija yra linkusi daryti prielaidą, kad kelias miestui buvo perduotas neatlygintinai. Reikėtų kalbėti apie prekių tiekimą, o ne apie paslaugų teikimą, nes ieškovė suteikė miestui teisę disponuoti keliu.
- 27 Tačiau tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje ir kurios panašios į bylos *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* aplinkybes, Sąjungos teisės požiūriu kyla abejonų dėl to, ar prekės perduotos neatlygintinai; generalinė advokatė J. Kokott savo išvados byloje *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:283) 50 punkte darė prielaidą, kad įmonė trečiajai šaliai retai teikia kokias nors paslaugas nesitikėdama atitinkamo atlygio. Šioje byloje tokiu atlygiu galėtų būti leidimas įrengti ir eksploatuoti karjerą, kurį apskrities administracija suteikė su sąlyga, kad ieškovė (arba jos teisinė pirmtakė) išplės atitinkamą kelią. Leidimas kasti klintis būtų nustojęs galioti, jei savivaldybės kelias nebūtų baigtas iki 2006 m. gruodžio 31 d. Taikant tokį

aiškinimą, kaip teigia generalinė advokatė J. Kokott, tai būtų atlygintina paslauga, dėl kurios atsiranda ne tik teisė į atskaitą, bet ir prievolė sumokėti tokio pat dydžio mokestį už atlygintą rekonstravimą.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

- 28 Tačiau, jei daroma priešinga prielaida, kurią iki šiol darė prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija, kad vykdomas neatlygintinas tiekimas, vis dar kyla abejonių, ar šis prekės tiekimas neatlygintinai yra apmokestinamas pagal Direktyvos 77/388/EEEB 5 straipsnio 6 dalį (dabar Direktyvos 2006/112/EB 16 straipsnis).
- 29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija iki šiol taip ir manė. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiekimas siekiant verslo tikslų neprieštarauja apmokestinimui pagal Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalį; jau iš šios nuostatos teksto matyti, kad Direktyvoje 77/388/EEB prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, perdavimas neatlygintinai laikomas tiekimu už atlygį, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, iš principo nesprendžiant klausimo, ar šis perdavimas atitinka įmonės tikslus (žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 22 punktą). Net jei prekės panaudojamos įmonės reikmėms, jos turi būti laikomos apmokestinamu tiekimu, išskyrus prekių pavyzdžius (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 18, 23 punktai) arba nedidelės vertės dovanas (žr. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, 23 punktą). Abi išimtys šiuo atveju akivaizdžiai netaikytinos.
- 30 Tačiau šiam požiūriui galėtų prieštarauti aplinkybė, kad miestas savo ruožtu naudosis savivaldybės kelią ne „privačiais“ tikslais, o (remiantis kelio paskirtimi) viešajam kelių transportui (žr. kitame kontekste generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:283, 51 punktą; Sprendimo *Vereinig Noorderlijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, 35 punktą ir paskesnius punktus).
- 31 Dėl apmokestinimo pagal Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalį abejonių kyla dar ir todėl, kad šiuo klausimu Sąjungoje pasitaiko skirtingų teismo sprendimų: Austrijos *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) panašioje byloje atmeta galimybę apmokestinti savo reikmėms skirtas reprezentacines išlaidas, nes kalbama apie išlaidas, padarytas verslo tikslais įmonei vykdamą pagalbines ar papildomas veiklas, kuri patenka į jos teikiamas paslaugas.
- 32 Šis galbūt iš principo kitoks kitos valstybės narės teismo požiūris paskatino kolegiją pateikti Teisingumo Teismui teisės klausimą pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipą (žr. 2018 m. liepos 5 d. Sprendimo *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, 64 punktą; taip pat žr. 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, 39 punktą).

- 33 Be to, neaiškumų dėl perdavimo neatlygintinai apmokestinimo kyla dar ir todėl, kad šis apmokestinimas sukelia abejonių dėl pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principo. PVM apmokestinamos ieškovės įmonės bendrosios išlaidos. Apmokestinimo pagrindas, nurodomas pagrindžiant Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies (dabar Direktyvos 2006/112/EB 16 straipsnis) nuostatą, kuria siekiama užkirsti kelią „neapmokestinamam galutiniam vartojimui“ (žr., pvz., Sprendimo *EMI Group*, EU:C:2010:559, 17 punktą dėl Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies; 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 punktą dėl Direktyvos 2006/112/EB 16 straipsnio), tokiose bylose, kaip šioje, nėra taikytinas, nes ginčijamos išlaidos yra įskaičiuotos į įprastų pardavimo sandorių kainas.

DARBINIS VERTINIMAS