VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

Apskričių valstybinėms mokesčių inspekcijos

Nr.

DĖL EUROPOS SĄJUNGOS BENDROJO TEISMO SPRENDIMO BYLOJE T-773/25

Europos Sąjungos Bendrasis Teismas 2026 m. spalio 7 d. sprendime byloje T-773/25 *Finanzamt für Großbetriebe prieš F GmbH* išaiškino: praėjus keleriems metams po tiekimų, dėl kurių jau buvo išrašytos sąskaitos faktūros, kuriose nebuvo rekvizito „Atvirkštinis apmokestinimas“, numatyto PVM direktyvos[1] 226 straipsnio 11a punkte, išrašius sąskaitas faktūras, kuriose pirmą kartą pateiktas šis rekvizitas, kurio reikalaujama siekiant taikyti trikampės prekybos sandoriams skirtą supaprastintą schemą, šiems tiekimams nekyla šios supaprastintos administracinės schemos teisinių pasekmių, todėl su šiais tiekimais susijusio PVM koregavimo suma negali būti deklaruojama už einamąjį ar būsimąjį mokestinį laikotarpį.

Bylos aplinkybės

Byloje buvo nagrinėjama situacija, kai Austrijoje įsikūrusi bendrovė F, 2011–2014 m. vykdydama prekybos veiklą, įsigydavo prekes iš Švedijoje ir Danijoje įsikūrusių tiekėjų, o šios prekės būdavo tiesiogiai gabenamos galutiniams pirkėjams į kitas valstybes nares.

Taigi sandoriuose dalyvavo trys skirtingose valstybėse narėse PVM mokėtojais įregistruoti apmokestinamieji asmenys, o prekės buvo tiesiogiai gabenamos iš pirmojo tiekėjo valstybės į galutinio pirkėjo valstybę narę.

F šiuos sandorius iš pradžių deklaravo Austrijoje tiek PVM deklaracijose, tiek sumuojančiosiose ataskaitose ir sąskaitose faktūrose, išrašytose savo klientams, kaip tiekimą Bendrijos viduje. Pirminės sąskaitos faktūros, kurias F išrašė savo klientams, buvo išrašytos nenurodant PVM ir jose nebuvo jokios informacijos apie trikampės prekybos sandorio buvimą ar PVM skolos perdavimą asmeniui, kuriam tiekiamos prekės (15 p.).

Mokesčių administratorius nustatė, kad trikampės prekybos sandoriams skirtos supaprastintos schemos taikymo sąlygos nebuvo įvykdytos dėl to, kad sąskaitose faktūrose nebuvo nurodytas trikampės prekybos sandoris. Taigi tai yra „neįvykę trikampės prekybos sandoriai“, kuriems mokesčių administratorius taikė bendrąsias nuostatas dėl grandininių sandorių. Jis nusprendė, kad yra atliktas prekių įsigijimas Bendrijos viduje Austrijoje ir neleido atskaityti pirkimo PVM už šį įsigijimą (16 p.).

[1] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

Informaciją apie asmens duomenų tvarkymą galima rasti adresu www.vmi.lt skiltyje Asmens duomenų sauga.

VMI VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA

Biudžetinė įstaiga,
Vasario 16-osios g. 14,
LT-01107 Vilnius

Tel. +370 5 266 8200,
El. p. vmi@vmi.lt,
www.vmi.lt
E. pristatymo dėžutės adresas 188659752

Duomenys kaupiami ir saugomi Juridinių asmenų registre,
Kodas 188659752

2015 m. F pataisė atitinkamas sąskaitas faktūras ir jose nurodė trikampės prekybos sandorį ir PVM skolos perdavimą. Ji taip pat pataisė 2011–2014 m. laikotarpio sumuojančiąsias ataskaitas ir nurodė trikampės prekybos sandorio buvimą. 2015 m. kovo mėn. išankstinėje PVM deklaracijoje F nurodė koregavimo sumą, atitinkančią (bendrą) PVM, sumokėtą už įsigijimus Bendrijos viduje (17 p.).

Mokesčių administratorius neatsižvelgė į koregavimo sumą nustatydamas PVM sumą (18 p.).

PVM direktyvos 2006/112/EB nuostatos

Remiantis PVM direktyvos 40 ir 41 straipsniais, prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui. Tačiau jeigu prekes įsigyjantis asmuo nurodo kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą nei prekių paskirties valstybės narės ir neįrodo, kad įsigijimas apmokestintas prekių paskirties valstybėje, gali atsirasti papildoma apmokestinimo prievolė valstybėje narėje, suteikusioje jo naudotą PVM mokėtojo kodą.

PVM direktyvos 141 ir 42 straipsniuose nustatyta sandorių, vykdomų pagal trikampės prekybos schemą, supaprastinimo schema yra išimtis iš šių bendrųjų PVM taikymo taisyklių.

Trikampės prekybos supaprastinimo schema siekiama supaprastinti tarpininkui, įsigyjančiam prekes vienoje valstybėje ir parduodančiam tas pačias prekes dar kitoje valstybėje narėje, tenkančių mokestinių prievolių vykdymą, perkeliant prievolę apskaičiuoti PVM galutiniam prekių pirkėjui, todėl tarpininkui nereikia registruotis PVM mokėtoju prekių paskirties valstybėje narėje.

Bendrojo Teismo išaiškinimas

Bendrasis Teismas pabrėžė, kad trikampės prekybos schemos taikymas priklauso nuo visų nustatytų sąlygų įvykdymo. Viena iš esminių sąlygų — pagal PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktą ir 226 straipsnio 11a punktą išrašytoje sąskaitoje faktūroje turi būti nurodytas rekvizitas „atvirkštinis apmokestinimas“. Šis rekvizitas informuoja galutinį prekių pirkėją, kad jam tenka prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM.

Bendrasis Teismas taip pat priminė ankstesnę jurisprudenciją, visų pirma 2022 m. gruodžio 8 d. sprendimą byloje C-247/21 *Luxury Trust Automobil*, pagal kurį: trikampės prekybos sandorio atveju galutinis prekes įsigyjantis asmuo teisėtai netenka prievolės sumokėti PVM, kai tarpinio prekes įsigyjančio asmens išrašytoje sąskaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“. Taip pat, kai sąskaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip reikalaujama pagal tą nuostatą, vėliau šio trūkumo negalima ištaisyti, nurodant, kad ši sąskaita faktūra susijusi su trikampės prekybos sandoriu Bendrijos viduje ir kad mokesčio skola yra perkelta asmeniui, kuriam tiekiamos prekės.

Bendrasis Teismas papildomai išaiškino, kad tokia sąskaita faktūra, pirmą kartą tinkamai išrašyta praėjus keleriems metams po prekių tiekimo, negali suteikti teisės taikyti trikampės prekybos sandorių supaprastintą schemą ir nuo jos išrašymo momento (*ex nunc*).

Bendrasis Teismas šią išvadą grindė keliais argumentais:

- **Supaprastintos schemos paskirtis.** Šia schema siekiama išvengti tarpinio prekių įsigyjančio asmens registravimosi ir deklaravimo pareigų prekių paskirties valstybėje narėje. Jeigu sąskaita faktūra su privalomu rekvizitu išrašoma tik praėjus keleriems metams, šios pareigos jau galėjo atsirasti pagal bendrąsias PVM taisykles ir negali būti panaikintos vėlesniu sąskaitos faktūros išrašymu.

- **Tinkamo apmokestinimo užtikrinimas.** Praėjus keleriems metams gali pasikeisti faktinės aplinkybės, pavyzdžiui, galutinis prekių pirkėjas gali nebeegzistuoti. Todėl vėlesnis supaprastintos schemos taikymas galėtų kelti riziką, kad PVM nebus tinkamai apskaičiuotas prekių paskirties valstybėje narėje.

- **Galutinio pirkėjo informavimas.** Sąskaitos faktūros rekvizitas „atvirkštinis apmokestinimas“ yra būtinas tam, kad galutinis prekių pirkėjas žinotų apie jam tenkančią prievolę apskaičiuoti PVM. Pavėluotas tokio rekvizito įrašymas neatitinka šio reikalavimo paskirties.

- **Mokestinio neutralumo principas.** Šis principas nesuteikia pagrindo vėliau pradėti taikyti supaprastintą schemą, kai iš pradžių nebuvo įvykdyta esminė jos taikymo sąlyga. Bendrasis Teismas pažymėjo, kad šios situacijos negalima prilyginti neteisingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM koregavimui.

Taikymas Lietuvoje

PVM įstatymo[2] 12(2) straipsnio 3 dalies nuostatų taikymo prasme trikampė prekyba — prekyba, kai prekių tiekimo sandoriuose dalyvauja trijų valstybių narių PVM mokėtojai (pardavėjas, tarpininkas, galutinis pirkėjas) ir vienos valstybės narės PVM mokėtojo (tarpininko) įsigyjamos prekės iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo (pardavėjo) iš karto (pardavėjo, tarpininko ar vieno iš jų užsakymu) išgabenamos į trečią valstybę narę, kur jos iš karto patiekiamos trečios valstybės narės PVM mokėtojui (galutiniam pirkėjui).

Pagal PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies 17 punktą, kai įforminamas prekių ir (arba) paslaugų, už kurias prievolė apskaičiuoti (arba išskaityti) ir sumokėti PVM tenka pirkėjui, tiekimas ir (arba) teikimas, PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyta nuoroda „Atvirkštinis apmokestinimas“.

Vadovaujantis PVM įstatymo 95 straipsnio 4 dalies nuostatomis, prekių pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas arba PVM mokėtojas, taikantis smulkiojo verslo schemą Lietuvoje, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam užsienio asmens šalies teritorijoje tiekiamas prekes, kai prekės tiekiamos PVM įstatymo 33[1] straipsnio 3 dalyje nustatytomis sąlygomis.

Trikampės prekybos sandorių supaprastintos PVM apmokestinimo schemos taikymas yra galimybė, kuria apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti tik įvykdęs visas PVM įstatyme nustatytas sąlygas.

Aplinkybė, kad sandoris pagal savo ekonomines ir faktines aplinkybes atitinka trikampės prekybos sandorio požymius (sandoryje dalyvauja trys skirtingose valstybėse narėse PVM mokėtojais registruoti apmokestinamieji asmenys, o prekės tiesiogiai pardavėjo, tarpininko ar vieno iš jų užsakymu gabenamos iš pirmojo tiekėjo valstybės narės galutiniam pirkėjui į kitą valstybę narę), savaime nėra pakankama pagrįsti supaprastintos schemos taikymą.

Nagrinėjamas Bendrojo Teismo sprendimas patvirtina, kad būtina atskirti sąskaitos faktūros rekvizitų taisymą nuo pirmojo reikalavimus atitinkančio dokumento išrašymo. Jeigu pirminėje sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodyta, kad tai trikampės prekybos sandoris, ir nebuvo rekvizito „atvirkštinis apmokestinimas“, vėlesnis šių duomenų įrašymas negali būti laikomas vien formaliu dokumento trūkumų ištaisymu, suteikiančiu teisę pradėti taikyti supaprastintą schemą.

Pažymėtina, kad šis sprendimas sprendžia konkrečią situaciją, kai privalomas rekvizitas iš pradžių apskritai nebuvo nurodytas ir tik po kelerių metų pirmą kartą išrašyta reikalavimus atitinkanti sąskaita faktūra, bei sandoriams, kuriuos Austrijos bendrovė F deklaravo kaip tiekimus Bendrijos viduje, kvalifikuoti buvo pritaikytas kitoks apmokestinimas režimas, nei trikampės prekybos apmokestinimo schema.

[2] Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas.

Atsižvelgiant į tai, būtina įvertinti, ar faktiškai įvyko trikampės prekybos sandoris, ar galutinis pirkėjas, kaip numatyta supaprastintoje schemoje, apskaičiavo pardavimo PVM paskirties valstybėje narėje ir kaip nuo pat pradžių buvo kvalifikuotas toks sandoris.

Pažymėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Bendrojo Teismo sprendimuose pateikti teisės aiškinimai turi būti taikomi atsižvelgiant į konkrečios bylos faktines ir teisines aplinkybes. Todėl šiuose sprendimuose suformuluotos išvados negali būti automatiškai perkeliamos visiems trikampės prekybos sandoriams, neįvertinus, ar nagrinėjamo sandorio aplinkybės yra tapačios arba iš esmės panašios į atitinkamoje byloje nagrinėtas aplinkybes. Kiekvienu konkrečiu atveju turi būti individualiai įvertintos faktinės sandorio aplinkybės, taikytinos teisės nuostatos ir nustatyta, ar jos patenka į atitinkamame teismo sprendime pateikto teisės aiškinimo taikymo sritį.

Teisės departamento direktorė Rasa Virvilienė