Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 11. září 2025 [1]

Věc C-472/24

MB „Žaidimų valiuta“
proti
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podala Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 135 odst. 1 písm. e) – Prodej herního zlata za skutečné peníze mimo hru – Plnění týkající se zákonných platidel – Výpočet daňového základu – Článek 30b odst. 2 – Herní zlato jako poukaz – Režim ziskové přirážky – Článek 315 – Herní zlato jako použité zboží“

I. Úvod

„Každému zlata jen chce se, každý se, každičký, třese po zlatě. Běda, my chudí!“ [2]

1. Soudní dvůr má v projednávané věci možnost zabývat se posouzením zcela nové podoby obchodu se zlatem z pohledu DPH. Osobě povinné k dani se podařilo „měnu“ koncipovanou pro on-line počítačovou hru, takzvané herní zlato, „proměnit ve zlato“ mimo hru, a to tak, že jej nakupuje od hráčů a hráčům dále prodává. Obraty, kterých takto dosahovala, nebyly nepodstatné, na jedno ale zapomněla, totiž na DPH. Tu je nyní zapotřebí vybrat dodatečně.

2. Osoba povinná k dani se teď snaží přesvědčit správce daně, aby její „obchod se zlatem“ – který z pohledu práva DPH spočívá v nákupu a prodeji elektronických služeb – buď posuzoval jako „činnost týkající se měny“, která je osvobozená od daně, nebo aby zlato alespoň považoval za víceúčelový poukaz. V tom případě by se důsledky v oblasti daňového práva projevily až při využití herního zlata ve hře. Zdaněno má být v každém případě pouze ziskové rozpětí jako úhrada za „směnu měn“.

3. V souvislosti s tím současně vyvstává zajímavá otázka, zda při použití takzvaného režimu ziskového rozpětí, který se podle znění relevantního ustanovení může vztahovat pouze na použité zboží, skutečně ještě lze vycházet z historického rozlišování mezi dodáním zboží a poskytnutím

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Johann Wolfgang von Goethe (1749 – 1832), Faust. Fragment. Lipsko, 1790, s. 96. Vyhledáno dne 8. září 2025 v německém archivu textů na stránce https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

služeb, jestliže se v současnosti díky technickému vývoji již i se službami obchoduje jako se zbožím. To se týká předmětů v počítačové hře (které z pohledu práva DPH představují elektronické služby), stejně jako například obchodu s elektronickými uměleckými díly prostřednictvím Non-Fungible-Tokens (NFTs) nebo se vstupenkami (které jsou z pohledu práva DPH rovněž považovány za služby).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec tvoří směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [3] (dále jen „směrnice o DPH“).

5. Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu“.

6. Článek 30a směrnice od DPH zní takto:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚poukazem‘ nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů;

2) ‚jednoúčelovým poukazem‘ poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy;

3) ‚víceúčelovým poukazem‘ poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.“

7. Článek 30b odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„2. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není.

[3] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporné roky 2020 až 2023.

Pokud víceúčelový poukaz převádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani uskutečňující plnění, které je předmětem DPH podle prvního pododstavce, je předmětem DPH každé poskytnutí služby, kterou lze určit, například distribuční nebo propagační služby.“

8. Pro koupi a prodej použitého zboží směrnice stanoví zvláštní režim. Článek 311 odst. 1 body 1 a 5 definují použité zboží a obchodníka následovně:

„1. Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

1. ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy;

5. ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize“.

9. Článek 313 odst. 1 této směrnice stanoví:

„1. Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

10. Článek 314 směrnice o DPH stanoví:

„Režim ziskové přirážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

a) osobou nepovinnou k dani;

[…]

d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

11. Článek 315 směrnice o DPH upravuje základ daně v rámci režimu ziskové přirážky a stanoví:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o daň vztahující se k této ziskové přirážce.

Zisková přirážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

12. V bodě 51 odůvodnění směrnice o DPH se k tomu uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

B. Litevské právo

13. Podle čl. 28 („Finanční služby“) odst. 4 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) jsou od DPH osvobozeny činnosti týkající se oběživa (včetně směnárenských činností), při kterých jsou rovněž přijímány platby v hotovosti a prováděny výplaty, správa hotovosti a jiné služby, které přímo souvisí s bankovkami a mincemi jakékoli měny.

14. Podle čl. 71 odst. 2 zákona o DPH činí litevská hranice pro malé podnikatele 45 000 eur.

15. Článek 2 odst. 22 zákona o DPH stanoví, že zboží zahrnuje jakoukoli věc (včetně bankovek a mincí, které jsou předmětem numismatického zájmu), jakož i elektrickou energii, plyn, teplo, chlazení a jiné druhy energií. Počítačové paměťové médium není považováno za zboží, pokud je jeho obsahem nestandardní software, tedy software, který nebyl vyvinut pro širokou spotřebu a který by spotřebitelé nebyli schopni po jeho instalaci a po absolvování pouze nezbytného omezeného školení nezávisle používat k plnění standardních činností nebo funkcí.

16. Článek 15 odst. 1 zákona o DPH provádí článek 73 směrnice o DPH a stanoví, že základ daně při výpočtu DPH představuje protiplnění (bez samotné DPH), které získá nebo má získat dodavatel zboží nebo poskytovatel služby nebo na jeho účet třetí osoba.

17. Článek 2 odst. 13(1), čl. 2 odst. 7(1) a čl. 9(1) odst. 3 a 4 zákona o DPH provádí pravidla týkající se poukazů z článků 30a a 30b směrnice o DPH.

III. Skutkový stav

18. Společnost „Žaidimų valiuta“ (dále jen „žalobkyně“) má formu mažoji bendrija (malá osobní společnost s ručením omezeným), která podniká ve virtuálním „obchodě se zlatem“. Kupuje a prodává „zlato“ z on-line počítačové hry (dále jen „herní zlato“).

19. Podle žalobkyně lze herní zlato používat různými způsoby. Lze jej použít k nákupu různých služeb a předmětů ve hře, k placení za lepší postavení hráče ve hře nebo za přístup k herním událostem a minihrám, popřípadě k nákupu zlata a předmětů z jiných her. To vše lze kupovat jak od jiných hráčů, tak od různých obchodníků, zprostředkovatelů a na výměnných burzách. Většina zákazníků jsou fyzické osoby. Žalobkyně je aktivní na různých fórech, skupinách a platformách, jako jsou Facebook, Discord a Skype, kde mnoho lidí hraje on-line hry. Zobrazí se reklama, která oznamuje, že herní zlato je na prodej, a jsou v ní uvedeny ceny a kontakty.

20. Chce-li zákazník herní zlato koupit, obrátí se na komunikační platformy, uvede požadované množství, dostane informaci o cenách a způsobu platby a po zaplacení je mu sděleno konkrétní místo ve hře, kde si hráč může toto herní zlato po přihlášení do hry vyzvednout. Chce-li zákazník herní zlato prodat, je rovněž informován o místě ve hře, kde je po přihlášení do hry a předání tohoto herního zlata provedena platba podle platebních údajů poskytnutých prodávajícím.

21. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (státní daňová inspekce pro okres Panevėžys, Litva; dále jen „daňový orgán“) kontrolou zjistila, že žalobkyně má z nákupu herního zlata a jeho dalšího prodeje za vyšší cenu nikoliv nepodstatné příjmy. Za dotčené období let 2020 až 2023 byly zjištěny příjmy z prodejů herního zlata ve výši 199 580 eur v roce 2021, 163 428 eur v roce 2022 a 52 476 eur v roce 2023.

22. Vzhledem k tomu, že celková roční výše protiplnění, která žalobkyně obdržela během posledních 12 měsíců v rámci své ekonomické činnosti spočívající v prodeji herního zlata, překročila hranici 45 000 eur, vznikla jí povinnost odvést DPH. Tuto povinnost nesplnila, proto jí byla rozhodnutím ze dne 9. ledna 2024 uložena povinnost odvést DPH ve výši 46 688 eur (16 270 eur za rok 2021, 21 351 eur za rok 2022 a 9 067 eur za rok 2023). Současně ale byla za daňový rok 2021 zjištěna ztráta ve výši 12 327 eur a za daňový rok 2022 ztráta ve výši 21 843 eur.

23. Žalobkyně podala proti rozhodnutí daňového orgánu stížnost k Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky).

24. Žalobkyně má za to, že příjmy z prodeje herního zlata představují příjmy z obchodu s virtuálními měnami a jsou proto osvobozeny od DPH. Nejedná-li se o virtuální měnu, pak musí být herní zlato považováno za víceúčelový poukaz, který není předmětem DPH. Každopádně nelze celou hodnotu plnění v souvislosti s herním zlatem považovat pro účely DPH za zdanitelnou hodnotu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neúčtuje za prodej herního zlata samostatnou provizi, měla by být zdanitelná hodnota pro účely DPH tvořena rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou herního zlata.

IV. Řízení o předběžné otázce

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) následně řízení přerušila a Soudnímu dvoru předložila následující dvě předběžné otázky:

„1) Spadá prodej ‚zlata‘ ze hry ‚Runescape‘ do rozsahu plnění osvobozených od daně, která jsou uvedena v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH?

2) Je-li odpověď na první otázku záporná, jaký by měl být podle ustanovení směrnice o DPH základ daně herního zlata: má být tímto základem daně celkové protiplnění za prodej herního zlata, nebo pouze rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou, pokud obchodník neúčtuje za převod herního zlata samostatnou provizi?“

26. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, Litva a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní analýza

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

27. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána Komisí pro daňové spory při vládě Litevské republiky. Tento orgán se zabývá posuzováním daňových sporů ve fázi před zahájením soudního řízení. Z jejího názvu vyplývá, že se jedná o komisi působící při vládě, tedy o součást výkonné moci. Komise odůvodňuje svou pravomoc předložit předběžnou otázku tím, že Soudní dvůr v roce 2010 rozhodl, že má povahu soudu ve smyslu článku 267 SFEU a tedy má tuto pravomoc[4]. Soudní dvůr však v roce 2000 stejně rozhodl ve vztahu k Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko)[5], toto rozhodnutí ale velký senát v roce 2020 opravil[6]. To relativizuje i odkaz na dřívější rozhodnutí týkající se litevské komise pro daňové spory z roku 2010.

28. S přihlédnutím k rozhodnutí velkého senátu z roku 2020, které se však týká španělské situace, spíše panují významné pochybnosti o pravomoci komise působící při vládě v řízení na základě článku 267 SFEU. Jako součást výkonné moci, která je zapojena pouze do fáze před zahájením soudního řízení, by taková komise totiž v zásadě nebyla (nezávislým) soudem, který je oprávněn předložit předběžnou otázku[7]. Žádný z účastníků řízení však nevyjádřil pochybnosti o pravomoci předložit předběžnou otázku. Soudní dvůr tedy ohledně komise pro daňové spory v Litvě nemá nové, přesnější informace. Z tohoto důvodu jsem v odpovědi na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nucena vycházet z toho, že Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky má pravomoc předložit předběžnou otázku.

B. K průběhu analýzy

29. První otázkou se předkládající komise v podstatě táže na výklad osvobození podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH (k tomu bod C).

30. Pro případ, že toto osvobození není relevantní, se předkládající komise táže na základ daně pro prodej herního zlata. V druhé otázce bohužel není uvedeno ustanovení unijního práva, jehož výklad má Soudní dvůr provést. Vzhledem k tomu, že předkládající komise v části týkající se právního rámce citoval rovněž ustanovení upravující poukazy, bylo by možné chápat jeho otázku tak, že se táže na výklad článků 30a a 30b směrnice o DPH, aby mohl rozhodnout, zda má být herní zlato považováno za poukaz ve smyslu směrnice o DPH (k tomu bod D.).

31. Ve druhé otázce se však předkládající soud rovněž táže, zda má být za základ daně při prodeji herního zlata považováno celkové protiplnění nebo pouze *rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou*, pokud obchodník neúčtuje za převod herního zlata samostatnou provizi. Vzhledem k tomu, že zdanění rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou je výslovně upraveno ve článcích 311 a násl. směrnice o DPH, bylo by možné chápat otázku rovněž v tom smyslu, že se předkládající komise táže na výklad pojmu „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. To by

[4] – Rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 34 a násl.).

[5] – Rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, body 39 a násl.).

[6] – Rozsudek ze dne 21. ledna 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, bod 55).

[7] – Viz k tomu rozsudek ze dne 21. ledna 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, body 72 a násl.).

byla zajímavá otázka, protože do režimu ziskové přirážky obvykle spadá pouze dodání zboží, zatímco herní zlato (na rozdíl od skutečného zlata) zboží nepředstavuje, avšak jako se zbožím s ním bylo obchodováno (k tomu bod E.).

C. K osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e)

32. Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice od DPH osvobozuje činnosti – včetně sjednávání – týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo. Aby se toto osvobození mohlo týkat činnosti žalobkyně s herním zlatem, muselo by herní zlato být zákonným platidlem. Je ale zcela zjevné, že tomu tak není, jak jsou přesvědčeny rovněž Komise a Litva.

33. Je pravda, že Soudní dvůr ve věci Hedqvist[8] rozšířil pojem zákonného platidla na bitcoiny. Tehdy každopádně bitcoiny nikde nebyly zákonným platidlem. Ve Švédsku však bylo možné je jako platidlo použít, proto jsou mezi bitcoiny tehdy a herním zlatem dnes podstatné rozdíly.

34. Je pravda, jak jsem konstatovala již tehdy[9], že z různých jazykových znění směrnice o DPH nevyplývá, zda se osvobození od daně týká pouze směny mezi dvěma zákonnými platidly nebo zda postačuje, že se zákonné platidlo uplatní pouze na jedné straně a směna se týká jiného než zákonného platidla.

35. Smysl a účel tohoto osvobození transakcí s platidly spočívá ve snaze, aby v důsledku výběru daně z přidané hodnoty nedocházelo k omezování konvertibility platidel[10]. To má význam i s ohledem na vnitřní trh. Pokud je totiž k přeshraničnímu plnění zapotřebí, aby zákazník směnil měny, přeshraniční plnění se v důsledku výběru daně z přidané hodnoty ze směnárenské služby ve srovnání s tuzemským plněním ještě dodatečně zdražuje.

36. Podle Soudního dvora má smysl a účel osvobození od daně podle článku 135 směrnice o DPH vyplývat z judikatury Soudního dvora, podle které mají osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o DPH za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH[11]. To je sice pravda, neodůvodňuje to však zahrnutí „soukromých platidel“. Je to spíše naopak.

37. Záměrem normotvůrce bylo podpořit bezproblémový platební styk. Vycházel přitom však z tehdy existujícího, tedy regulovaného zákonného platebního styku. Sotva lze nalézt důvod, proč by členské státy měly mít při vydání směrnice zájem na zavedení výhod pro směnu za neregulovaná alternativní platidla vytvořená soukromými osobami. Nevyžaduje to ani zásada neutrality, protože zákonné platidlo a „věci“ definované soukromými osobami jako platidlo (ať to byly dříve kakaové boby v Jižní Americe, nebo jsou to dnes elektronické číselné řady tvořené nulami a jedničkami) jsou odlišné záležitosti, s jejichž směnou lze nakládat rozdílně i z hlediska DPH.

8 – Rozsudek ze dne 22. října 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 49).

9 – Moje stanovisko ve věci Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, body 29 a násl.).

10 – Moje stanovisko ve věci Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, body 38 a násl.).

11 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 36 a 48), a ze dne19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24).

38. Soudní dvůr nicméně rozhodnutí normotvůrce („zákonné platidlo“), které má historické důvody a je odůvodněné i z hlediska právní jistoty, rozšířil neurčitým právním výrazem („platidlo akceptované účastníky transakce“ [12]). To je srozumitelné, protože předkládající soud tehdy pro Soudní dvůr závazně konstatoval, že „virtuální měna“ bitcoin se ve Švédsku používá převážně pro platby na internetu mezi soukromými osobami. Uvedl, že bitcoin patří mezi virtuální měny s tzv. „obousměrným tokem“, jejichž používání je v reálném světě analogické s ostatními směnitelnými měnami [13].

39. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr ve svém rozhodnutí výslovně uvedl, že ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a za tímto účelem je akceptována různými hospodářskými subjekty [14], musí být toto rozšíření ustanovení o osvobození od daně omezeno v rámci restriktivního výkladu rovněž na tento účel.

40. Uvedený výklad proto zahrnuje nanejvýš takové virtuální měny, které jsou jako „bitcoin“ akceptovány jako smluvně sjednaný přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty a nemají jiný účel než účel platidla. O použití jako *jediné platidlo* ale nelze hovořit, pokud je „měna“ používána pouze v rámci hry, jak tvrdí rovněž Komise. Pak se nejedná o platidlo, nýbrž pouze o prostředek ve hře, tedy herní peníze. Použití herních peněz v rámci hry nelze stavět na roveň s použitím jako platební prostředek v právním styku mezi hospodářskými subjekty, byť ve hře tyto peníze jako měna resp. jako platební prostředek fungují.

41. Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobozuje pouze činnosti týkající se na jedné straně zákonných platidel a na druhé straně takových jiných než zákonných platidel, které jsou akceptovány jako smluvně sjednaný přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty a proto neslouží jinému účelu než účelu platidla v právním styku.

D. Herní zlato jako poukaz ve smyslu článku 30a?

42. Vzhledem k tomu, že odpověď na první otázku je záporná, je třeba odpovědět na druhou otázku. Jak již bylo uvedeno, ve druhé otázce bohužel není uvedeno ustanovení unijního práva, které má Soudní dvůr vyložit. S přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobkyně použila na svou obhajobu tvrzení, že se jedná o víceúčelový poukaz, bylo by možné otázku chápat tak, že je třeba provést výklad článků 30a a 30b směrnice o DPH, aby bylo možné rozhodnout, zda má být herní zlato považováno za poukaz ve smyslu směrnice o DPH.

43. Důvodem je skutečnost, že vydání a převod víceúčelového poukazu má podle čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH účinky z hlediska DPH až v okamžiku, kdy se použije. To však předpokládá, že herní zlato lze považovat za poukaz ve smyslu článku 30a směrnice o DPH. K tomu musí být splněny dvě kumulativní podmínky [15]. Zaprvé musí z poukazu nebo jeho podmínek vyplývat zboží, jež má být dodáno, nebo jeho potenciální dodavatel. To se zdá být u herního zlata stejně málo pravděpodobné jako u typického platidla. Předkládací rozhodnutí k tomu každopádně neuvádí další informace.

[12] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 50).

[13] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 11 a 12).

[14] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 52).

[15] – Rozsudek ze dne 28. dubna 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, body 20 a 21). K jednoúčelovému poukazu srov. rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 36).

44. Zadruhé by herní zlato navíc muselo zakládat povinnost přijmout jej jako protiplnění za službu. Účelem poukazu je „stvrdit“ povinnost osoby povinné k dani poskytnout (v projednávané věci) službu. Ani to není jisté, protože již herní zlato samotné je elektronická služba (určitá výhoda ve hře, kterou tam lze použít, tedy s ní v této hře hrát), jak také správně zdůrazňuje Litva. Správné by tedy bylo, pokud by předmětem DPH byl již nákup herního zlata ve hře (je-li to možné – ani k tomu neobsahuje předkládací rozhodnutí žádné informace), pokud se místo poskytnutí služby nachází v EU. Již herní zlato samotné tedy představuje upotřebitelnou výhodu a slouží nejen k opatření později spotřebitelné výhody v podobě později určitelné služby. Pouze skutečnost, že jednu službu (herní zlato) lze – v projednávané věci v rámci hry – vyměnit za jinou (např. „magický meč“), z již poskytnuté služby ještě nedělá poukaz.

45. V konečném důsledku musí být poukaz, jak jsem uvedla ve svém stanovisku ve věci Lyko Operations (C-436/24) [16], získán od jeho vydavatele za určitelnou hodnotu. Zdá se, že u herního zlata v projednávané věci tomu tak rovněž není. Předkládací rozhodnutí však v tomto směru neuvádí přesnější informace, protože v něm není objasněno, odkud herní zlato pochází, a bylo by možné si rovněž představit – což Komise ve svém vyjádření opomíjí –, že herní zlato lze ve hře koupit za úplatu (takzvaný nákup v aplikaci). V projednávané věci se toto herní zlato zřejmě primárně nekupuje, nýbrž je získáváno hrou. Avšak jak jsem již právě objasnila, i kdyby bylo možné koupit herní zlato za úplatu, platí, že samotný nákup elektronické služby za úplatu z ní nedělá poukaz.

46. Z toho vyplývá, že čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH není relevantní.

E. K použití režimu ziskové přirážky podle článků 311 a násl.

1. Popis problému

47. S poslední otázkou však předkládající komise nastoluje problém, který je zajímavý z hlediska právní nauky. Tento problém spočívá v tom, že běžný obchodník, který kupuje a prodává zboží, v zásadě zdaňuje pouze jím vytvořenou přidanou hodnotu (tedy rozdíl mezi koupí a prodejem), protože DPH pro něj má zůstat neutrální. Toho je dosaženo odpočtem daně na vstupu, proto například podnik, který svoje zboží prodává za nižší než nákupní cenu, ve výsledku nemusí žádnou DPH odvést.

48. U žalobkyně by tomu ale tak nebylo. Ona totiž se svým „obchodem se zlatem“ podniká v odvětví, kterému dominují osoby nepovinné k dani a jejich zboží. Nárok na odpočet daně na vstupu ale existuje pouze při nabytí od osoby povinné k dani (čl. 168 odst. a) směrnice o DPH). Při nákupu herního zlata (od osoby nepovinné k dani) za 100 a prodeji za 90 by žalobkyně musela podle článku 73 směrnice o DPH vypočítat DPH z 90, které obdržela, a odvést ji (v Litvě při sazbě daně 21 %ve výši 21/121). I při prodeji za 120 by musela být DPH vypočtena z těchto 120, což by při litevské sazbě daně ve výši 21 % vedlo ke ztrátovému obchodu na straně žalobkyně. Jedinou možností, jak se tomu vyhnout, by bylo prodat herní zlato nakoupené za 100 alespoň za 122 a dosáhnout tak přinejmenším malého zisku. V tom případě by si ale od žalobkyně žádný hráč herní zlato nekoupil, ale sám jej získal hraním nebo jej koupil od jiného hráče (který není osobou povinnou k dani) bez zatížení daní z přidané hodnoty.

[16] – Toto stanovisko bude také předneseno dne 11. září 2025.

49. Osoba povinná k dani (obchodník) tak má konkurenční nevýhodu, která mu vlastně znemožňuje úspěšně obchodovat s tímto zbožím na vlastní účet. Dospěje-li tedy Soudní dvůr v projednávané věci k závěru, že za základ daně je třeba považovat veškeré protiplnění, pak se „obchod se zlatem" provozovaný žalobkyní stane minulostí. Žalobkyně by pak mohla fungovat nanejvýš jako zprostředkovatelka mezi kupujícími a prodávajícími, jelikož pak se zdaňuje pouze provize (pokud je vyšší než hranice pro malé podniky).

50. Tato problematika (vytlačování obchodu na vlastní účet) ale není nová a směrnice o DPH ji reflektuje v článcích 311 a násl. v podobě režimu ziskové přirážky. Trh s použitým zbožím se ve výsledku potýká s přesně stejnými problémy. Obchoduje se na něm se zbožím, které pochází od soukromých prodejců a spotřebitelé jej rovněž mohou koupit od těchto soukromých prodejců. Obchodník, pokud chce na vlastní účet prodávat jiným soukromým osobám, se proto potýká s tak velkou konkurenční nevýhodou, že mu zákonodárce místo odpočtu daně na vstupu (který existuje pouze při koupi od osoby povinné k dani) přiznává *odpočet plnění na vstupu*.

51. Obchodník proto může u použitého zboží, s nímž obchoduje, v rámci režimu ziskové přirážky odečíst své plnění na vstupu od získaných plnění a zdaní pouze svou ziskovou přirážku. Tím se zaprvé zamezí dvojímu zdanění[17], jelikož další DPH je zatížena pouze dodaná přidaná hodnota (ziskové rozpětí). Zadruhé to snižuje konkurenční nevýhodu vůči soukromým prodejcům, protože dodatečná DPH připadá již jen na přidanou hodnotu, kterou vytvořil obchodník.

52. S přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobkyně požaduje, aby byla zdaněna nanejvýš její zisková přirážka, a ve svém písemném vyjádření zdůrazňuje, že nemá nárok na odpočet daně na vstupu, bylo by tedy možné chápat otázku rovněž tak, že je požadován výklad článků 311 a násl. směrnice o DPH. V tom případě by bylo třeba rozhodnout, zda může být s herním zlatem nakládáno jako s použitým zbožím ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 a žalobkyní jako s prodejcem ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 5, tudíž je předmětem DPH pouze zisková přirážka.

2. Výklad znění

53. Předně by bylo nezbytné, aby žalobkyně mohla být považována za obchodníka. Podle čl. 311 odst. 1 bodu 5 směrnice o DPH je obchodníkem povinným k dani „osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize".

54. I když režim ziskové přirážky představuje výjimku z běžného zdanění, ani v projednávané věci podle názoru Soudního dvora[18] „pravidlo restriktivního výkladu neznamená, že pojmy použité pro definici uvedeného režimu musí být vykládány způsobem, který tento režim zbaví jeho účinků. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí rovněž splňovat požadavky daňové neutrality."

[17] – K tomu blíže: rozsudky ze dne 17. května 2023, État belge (DPH – Vozidla prodávaná na náhradní díly) (C-365/22, EU:C:2023:415, bod 23), ze dne 18. května 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 26), ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 40), a ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25).

[18] – Výslovně v souvislosti s režimem ziskové přirážky: rozsudky ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 23 s odkazem na rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23 a zde citovaná judikatura). Viz též rozsudek ze dne 1. srpna 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 34).

55. Soudní dvůr [19] proto správně pojem obchodníka vykládá široce a podle tohoto výkladu obchodník nemusí obvykle nakupovat použité zboží. Je pravda, že není jisté, zda naproti tomu následný prodej musí zásadně být součástí *běžné činnosti* obchodníka [20]. Soud může sotva posoudit, co je součástí běžné činnosti osoby povinné k dani, jelikož to určuje původní podnikatelské rozhodnutí. V projednávané věci to však není relevantní, jelikož prodej herního zlata zřejmě patří do běžné činnosti žalobkyně.

56. Kromě toho by herní zlato muselo být použitým zbožím ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH. Rovněž výklad pojmu „použité zboží“ musí být široký [21], protože pro účel režimu ziskové přirážky není relevantní, zda se prodává nové, málo použité zboží nebo značně opotřebené zboží, pokud bylo předtím zakoupeno od nepodnikatele.

57. Je pravda, že s herním zlatem je ve hře nakládáno jako se zbožím a je směňováno za jiné zboží. Nicméně ve smyslu směrnice o DPH musí být považováno za poskytnutí služby, jelikož článek 24 směrnice o DPH definuje jako poskytnutí služby všechno, co není dodání zboží. Podmínkou pro dodání zboží je podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Herní zlato není hmotný majetek. Otázka, kterou je nutno zodpovědět, tedy je, zda se i na takové poskytnutí služby vztahuje pojem použité zboží, pokud – v tomto ohledu je zde paralela k bitcoinům (viz k tomu body 38 a násl. výše) – je s nimi v právním styku obchodováno jako s použitým zbožím.

58. Při doslovném výkladu článku 314 směrnice o DPH se režim ziskové přirážky vztahuje pouze na dodání použitého zboží. Znění je však začátek výkladu a nikoliv jeho konec. Pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu jak jeho znění, tak jeho kontext a cíle [22] a zejména pak genezi této právní úpravy [23]. Normotvůrce je navíc vázán právem vyšší právní síly, proto je při výkladu rovněž nezbytné zohlednit základní práva zakotvená v Listině [24], jakož i skutečnost, že se realita mohla vyvíjet, a proto nemohla být ještě zohledněna v původním znění.

59. V souladu s názorem generálního advokáta M. Szpunara přitom zásada dělby pravomocí vyžaduje určitou zdrženlivost Soudního dvora [25]. Zásah do normativního obsahu platných právních pravidel je odůvodněn jen tehdy, pokud jsou neurčitá, neúplná nebo rozporná nebo pokud by jejich doslovný výklad vedl k výsledkům, které jsou v rozporu nejen s cílem této právní úpravy, nýbrž rovněž se základními zásadami. Tak tomu v projednávané věci je.

60. Znění „dodání zboží“ sice hovoří pro chápání dodání (zboží) ve smyslu práva upravujícího DPH a tedy v technickém smyslu jako vymezení k poskytnutí služby. Pojem dodání zboží v netechnickém smyslu by ale zahrnoval rovněž prodej věcí, které sice musí být technicky

[19] – Rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, body 36 a násl.).

[20] – Rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, body 42).

[21] – Rozsudky ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, body 34 a násl.), a ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, body 25 a 26); viz rovněž rozsudek ze dne 17. května 2023, État belge (DPH – Vozidla prodávaná na náhradní díly) (C-365/22, EU:C:2023:415, bod 23).

[22] – Takto rovněž Soudní dvůr: rozsudky ze dne 1. srpna 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 31), ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24), ze dne 21. září 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, bod 24), ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 41); a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 34).

[23] – Rozsudky ze dne 11. července 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, bod 18), a ze dne 17. dubna 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, bod 44).

[24] – Viz též rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, body 33 a 34).

[25] – Stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, body 46 a násl.).

považovány za službu, ale při použití v běžném jazyce jsou chápány jako převod dispozičního práva ke zboží a ve skutečnosti (v právním styku) je s nimi nakládáno jako se zbožím a tedy jako s použitým zbožím.

61. Klasickým příkladem je třeba prodej papírové vstupenky nebo fyzické oprávnění k jízdě, prodej elektronického umění prostřednictvím NFT, který pak dokládá přechod vlastnického práva nebo prodej rovněž „předmětů“ v počítačové hře. Jenom málokterý hráč počítačových her by vycházel z toho, že např. získání „magického meče“ je poskytnutí služby provozovatelem hry nebo jiným prodávajícím a ten jim neopatřil právo nakládat s „jejich magickým mečem“.

3. Historický výklad

62. Při pohledu na historii vzniku režimu ziskové přirážky je zřejmé, že byl do směrnice o DPH zaveden až velmi pozdě a dodatečně [26]. V roce 1973 předložila Komise první návrh, který vedl pouze k přechodnému ustanovení [27]. Druhý návrh Komise v roce 1978 [28] nebyl úspěšný a třetí předložila až v roce 1989 [29].

63. Z odůvodnění posledního návrhu Komise vyplývá, že režim ziskové přirážky vyplňuje „mezeru, která je velmi významná z hlediska zásady neutrality společného systému daně z přidané hodnoty“ [30]. Důvodem byly problémy při přeshraničním zpětném dovozu použitého zboží soukromými osobami, což vysvětluje zaměření na „hmotný majetek“.

64. Komise ale výslovně uvádí, že jí jde v zásadě o to, aby byl zaveden „zásadní zákaz jakéhokoliv dvojího zdanění“ [31]. Cílem proto bylo nalézt řešení pro *použité zboží znovu uvedené* obchodníky do hospodářského oběhu, jelikož toto zboží bylo při nákupu soukromými osobami již zatíženo DPH a při dalším prodeji obchodníkem by se znovu stalo předmětem DPH. Má se jednat o zvláštní režim, který „bude použitelný pouze na podniky specializované na tyto trhy“ [32].

65. Komise v tomto ohledu zdůrazňuje širokou oblast působnosti tohoto zvláštního režimu. „To je však v souladu s myšlenkou zabránit dvojímu zdanění všude tam, kde se dále prodává zboží, které obsahuje neodčitatelnou zbytkovou DPH“ [33]. Rozlišení, které použité zboží ještě tuto zbytkovou DPH zahrnuje a které nikoliv, je ale tak obtížné, že by mělo být zahrnuto veškeré použité zboží, aby „se zabránilo rozdělení aktivit obchodníka povinného k dani.“ [34] Je možné, že režim ziskové přirážky byl spojen s dodáním použitého zboží, protože se tehdy vycházelo z toho, že služba se vždy spotřebuje s jejím poskytnutím, a proto s ní nelze dále obchodovat.

[26] – Viz k historii vzniku rovněž: rozsudky ze dne 9. července 1992, "K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, bod 16), a ze dne 5. prosince 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, bod 11).

[27] – Návrh ze dne 29. června 1973, Úř. věst. 1973, C 80, s. 1, jeho výsledkem bylo přechodné ustanovení článku 32 Šesté směrnice.

[28] – Návrh ze dne 11. ledna 1978, Úř. věst. 1978, C 26, s. 2.

[29] – Návrh ze dne 11. ledna 1989, Úř. věst. 1989, C 76, s. 10.

[30] – Návrh Komise ze dne 3. února 1988 předložený Radě, COM(88) 846 final. Kopie německé verze tohoto odůvodnění lze nalézt v odůvodnění zákona při provedení do německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), srov. doporučení k rozhodnutí a zpráva finančního výboru ze dne 13. února 1990, BT-Drucksache 11/6420 (příloha 2): „Návrh směrnice Rady, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění články 32 a 28 směrnice 77/388/EHS — zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty“ (dok. ES 4204/89), úvod.

[31] – BT-Drucksache 11/6420, příloha 2, pod I.

[32] – BT-Drucksache 11/6420, příloha 2, pod I. na konci.

[33] – BT-Drucksache 11/6420, příloha 2, k čl. 1 kap. A.1.

[34] – BT-Drucksache 11/6420, příloha 2, k čl. 1 kap. A.1. Takto rovněž rozsudky ze dne 1. srpna 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 39), a ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 36).

66. V roce 1978 ani v roce 1989 nebylo možné předpokládat, že zejména díky internetu vznikne sekundární trh pro velké množství věcí, s nimiž se jako se zbožím obchoduje, hmotným majetkem však nejsou. Obchod se vstupenkami na koncerty atd. je klasickým příkladem, kdy je díky různým on-line platformám možné, aby je soukromé osoby nakupovaly a dále je prodávaly jiným soukromým kupujícím. I v projednávané věci žalobkyně našla cestu, jak nehmotné věci (herní zlato) odkupovat od soukromých prodávajících a dále je prodávat soukromým kupujícím. Za předpokladu, že soukromí kupující získali herní zlato ve hře za úplatu (takzvaný nákup v aplikaci), neexistuje žádný velký rozdíl k problematice tehdy popsané Komisí.

67. Z historie vzniku režimu ziskové přirážky každopádně nelze dovodit, že by obchod s „použitými“ službami byl vyloučen vědomě a z určitých důvodů.

4. Výklad v souladu se smyslem režimu ziskové přirážky

68. Smysl a účel režimu ziskové přirážky spočívá zejména v naplnění zásady neutrality, jak zdůraznila Komise ve svém návrhu režimu ziskové přirážky.

69. Zásada neutrality vyžaduje zaprvé zajištění rovnosti obchodníka povinného k dani v hospodářské soutěži tím, že plnění na vstupu může odečíst od získaných plnění a pak zdaní pouze rozdíl. Zadruhé je podle Komise nezbytné zabránit dvojímu zdanění zbytkovou DPH, která je typicky součástí použitého zboží. Obojí se odráží také v bodě 51 odůvodnění a v judikatuře Soudního dvora [35].

70. Oba cíle je přitom nezbytné sledovat s ohledem na Listinu základních práv, kterou je od Lisabonské smlouvy vázán rovněž unijní normotvůrce [36]. I proto by měl existovat důvod pro odlišné zdanění obchodu s použitým zbožím a obchodu s „použitými“ službami a tedy prolomení zásady neutrality.

71. Připomíná to otázku, zda lze v obchodě s uměním rozlišovat podle toho, v jaké právní formě provozuje autor uměleckého díla obchodní činnost, o níž Soudní dvůr rozhodoval nedávno. Generální advokát M. Szpunar [37] ji s ohledem na neexistenci věcného důvodu správně zodpověděl záporně. Soudní dvůr se k tomu přiklonil a potvrdil, že zásada neutrality brání tomu, aby s osobami povinnými k dani provádějícími stejné operace bylo v oblasti výběru DPH zacházeno odlišně [38].

72. Ani v projednávané věci není zjevný žádný důvod pro rozlišování. Právo DPH rozlišuje mezi dodáním zboží a poskytnutím služby zásadně pouze z technických důvodů, protože s tím mohou (zpravidla z praktických důvodů) souviset různá místa zdanění, různí dlužníci daně, různé sazby daně a osvobození od daně. Cíl zamezení dvojímu zdanění nebo konkurenční nevýhodě, který sleduje režim ziskové přirážky, je však na těchto technických důvodech nezávislý. U otázky běžného zdanění nebo režimu ziskové přirážky není technické rozlišování mezi poskytnutím služby a dodáním zboží relevantní, pokud služby nejsou ihned spotřebovány, ale je s nimi dále obchodováno jako se zbožím (například vstupenky).

[35] – Rozsudky ze dne 1. srpna 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 36), ze dne 11. července 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, bod 27), ze dne 18. května 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 25), ze dne 18. ledna 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 39), ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47), a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, body 37 a 41).

[36] – Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 38 a násl.).

[37] – Stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, bod 29).

[38] – Rozsudek ze dne 1. srpna 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 41 a násl.).

73. Klasifikace obchodovaného zboží z hlediska DPH je zčásti dokonce v rozporu s klasifikací podle občanského práva, což takto rozdílné daňové důsledky pro obchodníka ještě více zpochybňuje. Například oprávnění ke vstupu jsou podle německého občanského práva nástroje na doručitele, které jsou převáděny jako zboží, jelikož právo vyplývající z toho nástroje se řídí právem k němu (viz § 807 Bürgerliches Gesetzbuch [občanský zákoník]). Jedná se tedy o dodání (nástroje), z hlediska DPH ale o službu (oprávnění ke vstupu). Posouzení z hlediska práva DPH ale nemění nic na tom, že v obchodním styku se vstupenky převádí a obchodují jako zboží.

74. Pro služby, s nimiž se obchoduje jako s použitým zbožím, ale ve směrnici o DPH chybí režim podobný režimu ziskové přirážky, který by zmírnil konkurenční nevýhodu obchodujících podniků a zamezil dvojímu zdanění. Tato chybějící právní úprava (mezera v zákoně) vede ke konfliktu se zásadou neutrality (jako vyjádřením článku 20 Listiny), nemá však za následek neplatnost směrnice, nýbrž ji lze vyřešit analogickým použitím [39] článků 311 a násl. směrnice o DPH. Na sekundární trh s „použitými“ službami tehdy normotvůrce zjevně nemyslel.

75. Proto není ani při zohlednění široké posuzovací pravomoci normotvůrce zřejmý žádný právně přípustný cíl ani věrohodný důvod pro omezení režimu ziskové přirážky na dodání zboží. Zásada rovného zacházení zakotvená v článku 20 Listiny, tedy v primárním právu, rovněž hovoří pro rozšiřující výklad režimu ziskové přirážky na služby, se kterými se obchoduje jako s použitým zbožím.

76. Avšak v případě, že herní zlato není možné zakoupit od osoby povinné k dani, nýbrž jej hráč může získat pouze hraním, pak podle mého názoru tato srovnatelnost chybí. Vyloučena by (typicky) byla rovněž možnost existence zbytkové DPH, kterou by bylo nezbytné zohlednit. Analogické použití k zamezení dvojímu zdanění by pak nepřicházelo do úvahy. Rozhodnutí, zda tomu tak u herního zlata je, přísluší předkládající komisi.

5. Dílčí závěr

77. V zájmu zohlednění technického pokroku, a jelikož nic nenaznačuje tomu, že obchod s „použitými“ službami byl vědomě a z věcných důvodů vyloučen z režimu ziskové přirážky, přichází analogické použití článků 311 a násl. směrnice o DPH na obchodovatelné služby do úvahy. Rozhodující je, že je s těmito službami na sekundárním trhu obchodováno podobně, jako s běžným použitým zbožím.

[39] – Tento názor zastávají rovněž (v každém případě v Německu) velmi známí odborníci na daňové právo: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, S. 2017 (2020 a 2021); Stadie, H., in Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG, úvod, bod 613 (stav: Januar 2024); Hey, J./Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, s. 641 (648).

VI. Závěry

78. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžné otázky, které předložila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky), odpověděl takto:

„1) Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobozuje pouze činnosti týkající se zákonných platidel nebo takových jiných než zákonných platidel, které jsou akceptovány jako smluvně sjednané přímé platidlo mezi hospodářskými subjekty, a proto neslouží jinému účelu než jako platidlo v právním styku.

2) Herní zlato (jako elektronická služba) neslouží pouze pozdějšímu poskytnutí spotřebitelné výhody v podobě služby, která musí být ještě určena a kterou by byl povinen poskytnout vydavatel poukazu, nýbrž samo o sobě představuje spotřebitelnou výhodu. Nejedná se proto o poukaz ve smyslu článku 30a směrnice o DPH.

3) Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH musí být s ohledem na technologický vývoj na základě teleologických úvah vykládán v tom smyslu, že zahrnuje i převoditelné nehmotné věci, je-li s nimi v právním styku obchodováno jako s hmotnými věcmi. Rozhodující je, že je s těmito službami na sekundárním trhu obchodováno podobně, jako s běžným použitým zbožím a typicky obsahují zbytkovou DPH. Rozhodnutí, zda je to případ herního zlata, přísluší předkládající komisi.“