Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 11. rujna 2025. [1]

Predmet C-472/24

MB „Žaidimų valiuta”
protiv
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Porezno oslobođenje – Članak 135. stavak 1. točka (e) – Prodaja zlata u igri za pravi novac izvan igre – Transakcije koje se odnose na zakonito sredstvo plaćanja – Izračun porezne osnovice – Članak 30.b stavak 2. – Zlato iz igre kao vrijednosni kupon – Maržni sustav – Članak 315. – Zlato iz igre kao rabljena roba”

I. Uvod

„Za zlatom sve hrli, svak zlato grli. Teško nama sirotima!” [2]

1. Ovdje se Sud može pozabaviti trgovinom zlatom s aspekta poreza na dodanu vrijednost (PDV) u sasvim novom obliku. Porezni obveznik uspio je „valutu” osmišljenu za računalnu igru preko interneta, to jest zlato iz igre, „pozlati” izvan igre, tako što ga kupuje od igračâ i preprodaje igračima. Transakcije koje iz toga proizlaze nisu bile neznatne – samo se na PDV nije mislilo. On bi se sada trebao tek naknadno naplatiti.

2. Porezni obveznik sada nastoji uvjeriti Poreznu upravu u to da ili njegovu „trgovinu zlatom” – koja se s aspekta PDV-a sastoji od kupnje i prodaje elektroničkih usluga – smatra kao neoporezivu „transakciju valutom” ili barem zlato iz igre okvalificira kao višenamjenski vrijednosni kupon. Tada bi se posljedice s aspekta PDV-a pokazale tek kada bi se zlato iz igre koristilo u igri. U svakom bi se slučaju samo profitna marža trebala oporezovati kao plaćanje za „razmjenu valuta”.

3. Time se istodobno nameće zanimljivo pitanje može li se radi primjene takozvanog oporezivanja marže, koje prema tekstu relevantnih pravila obuhvaća samo trgovinu rabljenom robom, doista i nadalje osloniti na povijesno razlikovanje između isporuka robe i usluga, ako se zbog tehničkog razvoja u međuvremenu i uslugama trguje kao robom. To se odnosi na predmete iz računalne igre

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749. - 1832.), Faust. Fragment. Leipzig, 1790., str. 96. u Deutsches Textarchiv, pristupljeno 8.9.2025. na poveznici https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790 (za njemački tekst)

(koji su s gledišta PDV-a elektroničke usluge) isto kao i, primjerice, trgovinu elektroničkim umjetničkim djelima putem nezamjenjivih tokena (NFT) ili ulaznicama (koje s aspekta PDV-a također treba smatrati uslugama).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir čini Direktiva 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

5. Članak 135. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(e) transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja, s izuzetkom kolekcionarskih predmeta, odnosno zlata, srebra ili drugog metalnog novca ili novčanica koje se obično ne koriste kao zakonito sredstvo plaćanja ili kovanice od numizmatičkog značaja."

6. Članak 30.a Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚vrijednosni kupon' znači instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku robe ili usluga i kada su roba ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih dobavljača naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta;

2. ‚jednonamjenski vrijednosni kupon' znači vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na tu robu ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona;

3. ‚višenamjenski vrijednosni kupon' znači vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon."

7. Članak 30.b stavak 2. Direktive o PDV-u određuje:

„2. Stvarna predaja robe ili stvarno pružanje usluga u zamjenu za višenamjenski vrijednosni kupon koji je dobavljač prihvatio kao naknadu ili dio naknade podliježe PDV-u na temelju članka 2., dok svaki prethodni prijenos tog višenamjenskog vrijednosnog kupona ne podliježe PDV-u.

Ako prijenos višenamjenskog vrijednosnog kupona izvrši porezni obveznik koji nije porezni obveznik koji obavlja transakciju koja podliježe PDV-u skladu s prvim podstavkom, svaka isporuka usluga koja se može utvrditi, poput distribucije ili promidžbenih usluga, podliježe PDV-u."

[3] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1., SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji primjenjivoj na sporno razdoblje od 2020. do 2023.

8. Za kupnju i prodaju rabljene robe Direktiva predviđa posebne odredbe. Člankom 311. stavkom 1. točkama 1. i 5. rabljena roba i preprodavatelj definirani su na sljedeći način:

„1. Za potrebe ovog poglavlja i ne dovodeći u pitanje druge odredbe Zajednice, primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚rabljena roba' znači materijalna pokretna stvar koja je prikladna za daljnje korištenje u stanju u kojem jest ili nakon popravka, osim umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, te ostalih dragocjenih kovina ili dragog kamenja, kako su definirale države članice;

5. ‚oporezivi preprodavatelj' znači porezni obveznik koji, u okviru svoje gospodarske djelatnosti i s ciljem preprodaje, kupuje ili primjenjuje u svrhu svog poslovanja, ili uvozi rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete, bilo da taj porezni obveznik djeluje za sebe ili za račun druge osobe, u skladu s ugovorom prema kojemu se plaća provizija na kupnju ili prodaju".

9. Članak 313. stavak 1. te direktive određuje:

„1. Što se tiče nabave rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta koju obavljaju oporezivi preprodavatelji, države članice dužne su primjenjivati posebn[e] odredb[e] za oporezivanje razlike u cijeni, koju ostvaruje oporezivi preprodavatelj, u skladu s odredbama iz ovog pododjeljka."

10. Člankom 314. Direktive o PDV-u određeno je:

„Maržni sustav primjenjuje se na nabavu od strane oporezivog preprodavatelja rabljene robe, umjetnina, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta, ako mu je tu robu isporučila unutar Zajednice jedna od sljedećih osoba:

(a) osoba koja nije porezni obveznik;

[…]

(d) drugi oporezivi preprodavatelj, ukoliko se na nabavu robe od strane tog drugog oporezivog preprodavatelja primjenjuje porez na dodanu vrijednost u skladu s tim maržnim sustavom."

11. Članak 315. Direktive o PDV-u uređuje poreznu osnovicu u okviru maržnog sustava i glasi:

„Porezna osnovica za nabavu [isporuku] robe, iz članka 314., jednaka je razlici u cijeni koju je ostvario oporezivi preprodavatelj, umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na razliku u cijeni.

Ta razlika u cijeni oporezivog preprodavatelja jednaka je razlici između prodajne cijene koju zaračunava oporezivi preprodavatelj za robu i nabavne cijene."

12. U uvodnoj izjavi 51. Direktive o PDV-u među ostalim je navedeno:

„Primjereno je prihvatiti sustav oporezivanja Zajednice koji bi se primjenjivao na rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete, radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja i narušavanja tržišnog natjecanja između poreznih obveznika."

B. Litavsko pravo

13. Prema članku 28. („Financijske usluge”) stavku 4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymasa (Zakon Republike Litve o PDV-u; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), valutne transakcije (uključujući razmjenu valuta), kao i gotovinske uplate i isplate, upravljanje gotovinom te sve druge usluge koje su izravno povezane s novčanicama i kovanicama bilo koje valute oslobođene su od PDV-a.

14. Člankom 71. stavkom 2. Direktive o PDV-u utvrđena je litavska granica za male poduzetnike od 45 000 eura.

15. U skladu s člankom 2. točkom 22. Zakona o PDV-u, roba obuhvaća sve stvari (uključujući novčanice i kovanice od numizmatičkog značaja), kao i električnu energiju, plin, toplinu, hlađenje i druge vrste energije. Računalni medij za pohranu ne smatra se robom ako njegov sadržaj čini nestandardni softver, to jest softver koji nije razvijen za masovnu potrošnju te koji potrošači ne mogu samostalno koristiti nakon instalacije i ograničenog osposobljavanja potrebnog za izvršavanje standardnih radnji ili funkcija.

16. Člankom 15. stavkom 1. Zakona o PDV-u prenesen je članak 73. Direktive o PDV-u i njime se određuje da se oporezivi iznos koji čini osnovicu za obračun PDV-a sastoji od naknade (isključujući sam PDV) koju je ostvario ili će ostvariti isporučitelj robe ili pružatelj usluga ili, u njegovo ime, treća strana.

17. Člankom 2. stavkom 13.(1), člankom 2. stavkom 7(1) i člankom 9.(1) stavcima 3. i 4. Zakona o PDV-u prenesena su pravila o vrijednosnim kuponima iz članaka 30.a i 30.b Direktive o PDV-u.

III. Činjenično stanje

18. „Žaidimų valiuta” (u daljnjem tekstu: tužitelj) – jedno Mažoji bendrija (malo društvo osoba s ograničenom odgovornošću) – posluje u virtualnoj „trgovini zlatom”. Kupuje i prodaje „zlato” iz računalne igre preko interneta (u daljnjem tekstu: zlato iz igre).

19. Prema tužiteljevim navodima zlato iz igre može se koristiti na raznovrsne načine. Može se koristiti za kupnju raznih usluga i predmeta u igri, za poboljšanje statusa igrača, za pristup događanjima unutar igre ili mini igrama ili za kupnju zlata i predmeta iz drugih igara. Sve se to može kupiti kako od drugih igrača tako i od raznih trgovaca, posrednika i mjenjačnica. Većinu klijenata čine fizičke osobe. Tužitelj je aktivan na raznim forumima, grupama i platformama kao što su Facebook, Discord i Skype, gdje većina ljudi igra igre preko interneta. Prodaja zlata iz igre najavljuje se oglasima u kojima se naznačuju cijene i kontakti.

20. Kako bi kupio zlato iz igre, klijent kontaktira komunikacijske platforme, navodi željenu količinu, obavještava ga se o cijeni i podacima o plaćanju te ga se nakon uplate upućuje na lokaciju u igri na kojoj može pokupiti zlato iz igre nakon što se prijavi u igru. Kako bi prodao zlato iz igre, klijenta se obavještava o lokaciji u igri na kojoj se, nakon što se prijavi u igru te preda zlato iz igre, provodi plaćanje u skladu s podacima o plaćanju koje je pružio.

21. Prilikom nadzora Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Državni porezni inspektorat u okrugu Panevėžys, Litva; u daljnjem tekstu: Porezna uprava) utvrdila je da tužitelj ostvaruje nezanemarive prihode od kupnje zlata iz igre i preprodaje po višoj cijeni. Za sporno razdoblje od 2020. do 2023. kod njega su utvrđeni prihodi od prodaje zlata iz igre u visini od 199 580 eura u 2021., 163 428 eura u 2022. i 52 476 eura u 2023.

22. Budući da je tužitelj u okviru svoje gospodarske djelatnosti u posljednjih dvanaest mjeseci od prodaje zlata iz igre ostvario ukupan godišnji iznos naknade veći od 45 000 eura, za njega je nastala obveza plaćanja PDV-a. Budući da je on to propustio učiniti, rješenjem od 9. siječnja 2024. utvrđeno je potraživanje po osnovi PDV-a u visini od 46 688 eura (16 270 eura za 2021., 21 351 eura za 2022. i 9 067 eura za 2023.). No, istodobno je i za poreznu godinu 2021. utvrđen gubitak od 12 327 eura, a za poreznu godinu 2022. gubitak od 21 843 eura.

23. Tužitelj se usprotivio odluci Porezne uprave i podnio je tužbu pred Mokestinių ginčų komisiji prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve).

24. Tužitelj drži da su prihodi od prodaje zlata iz igre prihodi od trgovine virtualnim valutama te su stoga oslobođeni od PDV-a. Ako ono nije virtualna valuta, zlato iz igre mora se smatrati višenamjenskim vrijednosnim kuponom koji ne podliježe PDV-u. U svakom slučaju s ukupnom vrijednošću transakcije zlatom iz igre ne može se postupati kao s osnovicom za obračun PDV-a. Budući da on za prodaju zlata iz igre ne obračunava zasebnu proviziju, osnovicu za obračun PDV-a treba činiti razlika između kupovne i prodajne cijene zlata iz igre.

IV. Prethodni postupak

25. Potom je Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) prekinula postupak i Sudu uputila sljedeća dva prethodna pitanja:

1. Ulazi li prodaja „zlata” iz igre „Runescape” među transakcije koje su oslobođene u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, što treba biti porezna osnovica zlata iz igre u skladu s odredbama Direktive o PDV-u: ukupna naknada primljena za prodaju zlata iz igre ili samo razlika između kupovne i prodajne cijene, ako trgovac ne naplaćuje zasebnu proviziju za prijenos zlata iz igre?

26. U postupku pred Sudom pisano su se očitovali samo tužitelj, Litva i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

V. Pravna ocjena

A. Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

27. Zahtjev za prethodnu odluku podnijela je Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve. To je tijelo koje ispituje porezne sporove u predsudskoj fazi postupka. Kao što je razvidno iz njegova naziva, to je tijelo pri Vladi i time dio izvršne vlasti. Svoje ovlaštenje za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Komisija za porezne sporove obrazlaže time da je u pogledu nje Sud

2010. odlučio da je riječ o sudu ovlaštenom za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku u smislu članka 267. UFEU-a[4]. Doduše, Sud je 2000. to odlučio i u odnosu na Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska)[5], što je veliko vijeće, međutim, ispravilo 2020.[6] Time se također relativizira upućivanje na staru odluku u vezi s litavskom Komisijom za porezne sporove iz 2010.

28. Uzimajući u obzir odluku velikog vijeća iz 2020. koja se odnosi, doduše, na španjolsku situaciju, postoje prije znatne dvojbe o ovlaštenju komisije pri Vladi za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku u postupku prema članku 267. UFEU-a. Naime, kao dio izvršne vlasti, koja je uključena samo u predsudski postupak, takva komisija ne bi načelno bila (neovisni) sud ovlašten za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku[7]. Doduše, niti jedan od sudionika nije izrazio dvojbe o ovlaštenju za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku. Stoga Sud ne raspolaže novim, preciznim podacima u pogledu Komisije za porezne sporove u Litvi. Zbog tog razloga, radi davanja odgovora na zahtjev za prethodnu odluku polazim nužno od toga da postoji ovlaštenje Komisije za porezne sporove pri Vladi Republike Litve za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku.

B. Tijek ispitivanja

29. Prvim pitanjem komisija koja je uputila zahtjev traži u biti tumačenje poreznog oslobođenja iz članka 135. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u (vidjeti o tome točku C.).

30. Ako oslobođenje ne bi bilo relevantno, komisija koja je uputila zahtjev pita o oporezivom iznosu za prodaju igre iz zlata. Nažalost, u drugom pitanju ne navodi se odredba prava Unije koju Sud treba protumačiti. Budući da je u pogledu pravnog okvira komisija koja je uputila zahtjev također navela odredbe o vrijednosnim kuponima, pitanje bi se moglo shvatiti na način da ona želi znati na koji način treba tumačiti članke 30.a i 30.b Direktive o PDV-u kako bi se moglo odlučiti treba li zlato iz igre smatrati vrijednosnim kuponom u smislu Direktive o PDV-u (vidjeti o tome točku D.).

31. Doduše, u drugom pitanju pita se izričito i o tome treba li poreznom osnovicom za prodaju zlata iz igre smatrati ukupnu naknadu ili samo *razliku između kupovne i prodajne cijene*, ako trgovac ne naplaćuje zasebnu proviziju za prijenos zlata iz igre. Budući da je razlika između kupovne i prodajne cijene izričito uređena u članku 311. i sljedećima Direktive o PDV-u, pitanje bi se moglo shvatiti i na način da komisija koja je uputila zahtjev pita za tumačenje pojma rabljene robe u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. To bi bilo zanimljivije pitanje jer u maržni sustav redovito ulaze samo isporuke robe, dok zlato iz igre (za razliku od pravog zlata) nije roba, nego se s njim postupalo kao s robom (vidjeti o tome točku E.).

4 Presuda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 34. i sljedeće)

5 Presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, t. 39. i sljedeće)

6 Presuda od 21. siječnja 2020., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, t. 55.)

7 S tim u vezi vidjeti presudu od 21. siječnja 2020., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, t. 72. i sljedeće).

C. Porezno oslobođenje prema članku 135. stavku 1. točki (e)

32. Člankom 135. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u oslobođene su transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na valutu, novčanice i kovanice koje se koriste kao zakonito sredstvo plaćanja. Kako bi transakcije tužitelja sa zlatom iz igre mogle potpasti pod oslobođenje, moralo bi se u slučaju zlata iz igre raditi o zakonitom sredstvu plaćanja. No, to se u suglasju sa stajalištem Komisije i Litve može prilično jasno zanijekati.

33. Doduše, Sud je u odluci u predmetu Hedqvist [8] proširio pojam zakonitog sredstva plaćanja na bitcoin. On u svakom slučaju nigdje nije bio zakonito sredstvo plaćanja. Budući da je u Švedskoj mogao biti korišten kao sredstvo plaćanja, ipak postoje jasne razlike između bitcoina tada i zlata iz igre danas.

34. Doduše, kao što sam to već tada istaknula [9], iz različitih jezičnih verzija Direktive o PDV-u ne proizlazi odnosi li se porezno oslobođenje samo na razmjenu dvaju zakonitih sredstava plaćanja ili je dovoljno da postoji jedno zakonito sredstvo plaćanja i da se razmjena odnosi na sredstvo plaćanja koje nije zakonito.

35. Smisao i cilj oslobođenja transakcija vezanih uz sredstva plaćanja sastoji od toga da se ne sprečava konvertibilnost sredstava plaćanja terećenjem PDV-om [10]. To je također važno sa stajališta unutarnjeg tržišta. Naime, budući da prekogranične usluge od klijenta traže zamjenu valuta, terećenje PDV-om usluga zamjene dodatno poskupljuje prekogranične usluge.

36. Prema stajalištu Suda smisao i svrha poreznih oslobođenja u članku 135. Direktive o PDV-a mora proizlaziti iz sudske prakse Suda, prema kojoj oslobođenja iz članka 135. stavka 1. točaka (d) do (f) Direktive o PDV-u imaju za cilj među ostalim smanjiti poteškoće kod utvrđivanja porezne osnovice i iznosa PDV-a koji se može odbiti [11]. Iako to može biti točno, time se ipak ne obrazlaže uključivanje „privatnih sredstava plaćanja”. Prije će biti da je suprotno slučaj.

37. Donositelj Direktive htio je poticati neometani platni promet. Pri tome se, međutim, radilo o zakonom reguliranom platnom prometu koji je tada postojao. Nije baš razvidno zašto je prilikom donošenja Direktive navodno postojao interes država članica dati prednost zamjeni u neregulirane alternativne platne mogućnosti koje su privatne osobe stvorile. To se ne zahtijeva niti od načela neutralnosti jer su zakonita sredstva plaćanja i „stvari” koje su privatne osobe definirale kao sredstva plaćanja (bila ona zrna kakaa kao prije u Južnoj Americi ili danas elektronički brojčani nizovi nula i jedinica) dvije različite stvari s čijom se razmjenom može različito postupati i s aspekta PDV-a.

38. Odluku donositelja Direktive („zakonito sredstvo plaćanja”), koja je opravdana i povijesno i s aspekta pravne sigurnosti, Sud je ionako proširio neodređenim pravnim pojmom („sredstvo plaćanja prihvaćeno među učesnicima” [12]). To je shvatljivo utoliko što je sud koji je uputio zahtjev tada utvrdio na način obvezujući za Sud da se u Švedskoj „virtualna valuta” koristi uglavnom za

[8] Presuda od 22. listopada 2015. (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 49.)

[9] Moje mišljenje u predmetu Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, t. 29. i sljedeće)

[10] Moje mišljenje u predmetu Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, t. 38. i sljedeće)

[11] Presuda od 22. listopada 2015., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 36. i 48.), i od 19. travnja 2007., Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, t. 24.)

[12] Presuda od 22. listopada 2015., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 50.)

plaćanja među privatnim osobama preko interneta. Bitcoin ulazi u takozvane virtualne valute s dvostranim tokom koje po svojem korištenju u stvarnom svijetu sliče drugim konvertibilnim valutama [13].

39. Budući da je svoju odluku Sud izričito osigurao time da je u glavnom postupku nesporno da je jedina svrha virtualne valute „bitcoin" da služi kao sredstvo plaćanja te da je u tu svrhu prihvaćena od strane određenih operatora [14], to proširenje odredbe o poreznom oslobođenju treba također na to ograničiti u okviru uskog tumačenja.

40. Ona stoga obuhvaća u svakom slučaju takve virtualne valute koje su poput „bitcoina" prihvaćene kao ugovorno izravno sredstvo plaćanja između gospodarskih subjekata i jedina im je svrha služiti kao sredstvo plaćanja. No, kao što i Komisija točno naglašava, ne može biti riječi o korištenju kao *jedinog sredstva plaćanja*, ako se „valuta" koristi samo unutar igre. Ona tada nije sredstvo plaćanja, nego samo sredstvo u igri, to jest zlato iz igre. Korištenje zlata iz igre u okviru igre, čak i ako se ono u njoj pojavljuje kao valuta odnosno sredstvo plaćanja, ne može se izjednačiti s korištenjem u svojstvu sredstva plaćanja između gospodarskih subjekata u pravnom prometu.

41. Slijedom toga, članak 135. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njome oslobađaju samo transakcije koje se, s jedne strane, odnose na zakonita sredstva plaćanja i, s druge strane, na takva sredstva plaćanja koja nisu zakonita i prihvaćena su kao ugovorno izravno sredstvo plaćanja između gospodarskih subjekata te im je u tom pogledu jedina svrha služiti kao sredstvo plaćanja u pravnom prometu.

D. Zlato iz igre kao vrijednosni kupon u smislu članka 30.a?

42. Budući da proizlazi da je odgovor na prvo pitanje niječan, treba odgovoriti na drugo pitanje. Kao što je već navedeno, u drugom pitanju nažalost nema odredbe prava Unije koju Sud treba protumačiti. Uzimajući u obzir okolnost da se tužitelj branio postojanjem višenamjenskog vrijednosnog kupona, pitanje bi se moglo shvatiti tako da članke 30.a i 30.b Direktive o PDV-u treba protumačiti kako bi se moglo odlučiti, treba li zlato iz igre smatrati vrijednosnim kuponom u smislu Direktive o PDV-u.

43. Pozadina toga je činjenica da prema članku 30.b stavku 2. Direktive o PDV-u posljedice izdavanja i prijenosa višenamjenskog vrijednosnog kupona nastaju s aspekta PDV-a tek prilikom njegova korištenja. No, to pretpostavlja da se zlato iz igre može smatrati vrijednosnim kuponom u smislu članka 30.a Direktive o PDV-u. Za to moraju biti ispunjena dva kumulativna uvjeta [15]. S jedne strane, roba koju treba isporučiti ili mogući isporučitelj moraju proizlaziti iz vrijednosnog kupona ili njegovih uvjeta. Čini se da već ono nije slučaj sa zlatom iz igre kao ni s uobičajenim sredstvom plaćanja. U svakom slučaju zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava informacije s tim u vezi.

44. S druge bi se strane zlatom iz igre morala uspostaviti obveza da ga se prihvati kao protučindbu za uslugu. Svrha vrijednosnog kupona sastoji se od toga da se „dokumentira" obveza poreznog obveznika u vidu pružanja (ovdje) usluge. To se također čini upitnim jer je samo zlato iz igre već

[13] Presuda od 22. listopada 2015., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 11. i 12.)

[14] Presuda od 22. listopada 2015., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, t. 52.)

[15] Presuda od 28. travnja 2022., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, t. 20. i 21.). U vezi s jednonamjenskim vrijednosnim kuponom vidjeti presudu od 18. travnja 2024., Finanzamt O (Einzweck-Gutschein) (C-68/23, EU:C:2024:342, t. 36.).

elektronička usluga (određena prednost u igri koja se tamo koristi, dakle s kojom se tamo može igrati), kao što i Litva točno naglašava. U tom bi se pogledu već kupnja zlata iz igre u samoj igri (ako je to tamo moguće – zahtjev za prethodnu odluku ni s tim u vezi ne sadržava informacije) morala pravilno oporezovati PDV-om, ako se mjesto pružanja usluge nalazi unutar Europske unije. Samo zlato iz igre je, dakle, već potrošna korist i ne služi samo tomu da se korist koja se kasnije može konzumirati dodijeli u obliku usluge koju tek treba odrediti. Sama činjenica da se usluga (zlato iz igre) može zamijeniti za drugu (primjerice, predmet poput „magičnog mača") – ovdje u okviru igre – još ne stvara vrijednosni kupon iz već pružene usluge.

45. Naposljetku, kao što sam to navela u svojem mišljenju u predmetu Lyko Operations (C-436/24)[16], vrijednosni kupon morao bi biti kupljen od izdavatelja barem u odredivoj vrijednosti. Izgleda da ni to ovdje nije slučaj sa zlatom iz igre. No, zahtjev za prethodnu odluku nije precizan u tom pogledu jer ostaje nejasno od kuda zlato iz igre potječe te bi bilo također zamislivo – što Komisija zanemaruje u svojim očitovanjima – da se zlato iz igre može uz naknadu kupiti u igri (takozvana kupnja u aplikaciji). Ovdje se to zlato iz igre ne stječe u prvom redu kupnjom, nego igranjem. Čak i ako bi se zlato iz igre moglo steći uz naknadu, samo naplatno stjecanje elektroničke usluge ne čini je vrijednosnim kuponom, kao što je upravo navedeno.

46. Zbog toga članak 30.b stavak 2. Direktive o PDV-u nije relevantan.

E. Primjena maržnog sustava prema članku 311. i sljedećima

1. Prikaz problema

47. Doduše, komisija koja je uputila zahtjev iznosi zadnjim pitanjem dogmatski zanimljiv problem. On se sastoji od toga da uobičajeni trgovac, koji robu kupuje i istu prodaje, načelno – PDV treba biti neutralan za njega – samo oporezuje dodanu vrijednost (dakle, razliku između kupnje i prodaje) koju je stvorio. To se postiže odbitkom pretporeza, zbog čega, primjerice, poduzetnik koji svoju robu prodaje po kupovnoj cijeni, u konačnici također ne mora platiti PDV.

48. No, to ne bio slučaj s tužiteljem. Naime, on svojom „trgovinom zlatom" posluje u sektoru u kojem prevladavaju osobe koje nisu porezni obveznici i njihova roba. Pravo na odbitak pretporeza postoji, međutim, samo prilikom stjecanja od poreznog obveznika (članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u). Prilikom kupnje zlata iz igre (od osobe koja nije porezni obveznik) po 100 i prodaje po 90 on bi morao prema članku 73. Direktive o PDV-u izračunati i platiti porez na dodanu vrijednost iz primljenih 90 (u Litvi uz poreznu stopu od 21 % u iznosu od 21/121). Čak i u slučaju kupnje po 120 PDV bi trebalo izračunati iz 120, što prema poreznoj stopi od 21 % važećoj u Litvi dovodi kod tužitelja do prodaje s gubitkom. Jedina prilika da se to izbjegne bila bi zlato iz igre kupljeno za 100 prodati za najmanje 122 kako bi se ostvarila barem mala dobit. No, tada niti jedan igrač ne bi stekao zlato iz igre od tužitelja, nego bi ga sam stekao igranjem ili bi ga kupio od drugog igrača (koji nije porezni obveznik) bez opterećenja PDV-om.

49. Stoga za poreznog obveznika (trgovca) postoji nepovoljan položaj u tržišnom natjecanju koji zapravo onemogućuje da se tom robom uspješno trguje u vlastito ime. Ako bi Sud stoga ovdje došao do zaključka da cjelokupnu protučinidbu treba smatrati oporezivim iznosom, tužiteljeva će

[16] Ono se iznosi i 11. rujna 2025.

„trgovina zlatom” uskoro biti povijest. On bi tada mogao poslovati još barem kao posrednik između kupaca i prodavatelja jer se tada oporezuje samo provizija (ako time premašuje granicu za male poduzetnike).

50. Ta problematika (potiskivanje vlastite trgovine) nije, doduše, nova i u Direktivi o PDV-u je u članku 311. i sljedećima obrađena s maržnim sustavom. Tržište rabljenom robom ima u konačnici upravo te probleme. Trguje se robom koja potječe od privatnih prodavatelja i potrošači bi je također mogli steći od tih privatnih prodavatelja. Stoga, ako želi prodavati robu u vlastito ime drugim privatnim osobama, trgovac se mora boriti s tako nepovoljnim konkurentskim položajem da mu zakonodavac umjesto odbitka pretporeza (koji postoji samo prilikom kupnje od poreznog obveznika) priznaje odbitak *ulazne transakcije*.

51. Stoga trgovac može za rabljenu robu kojom trguje odbiti u okviru maržnog sustava svoju ulaznu transakciju od svoje izlazne transakcije i stoga mora oporezovati samo svoju razliku u cijeni (profitnu maržu). Time se, s jedne strane, izbjegava dvostruko oporezivanje [17] jer se sada dodatnim PDV-om opterećuje još samo samostalno stvorena dodana vrijednost (marža). S druge se strane time reducira nepovoljan konkurentski položaj prema privatnim prodavateljima jer dodatno opterećenje PDV-om otpada samo na dodanu vrijednost koju je stvorio.

52. S obzirom na okolnost da tužitelj želi jedino da se oporezuje njegova profitna marža i u svojem pisanom očitovanju izrijekom naglašava svoje nepostojeće pravo na odbitak pretporeza, pitanje bi se, stoga, moglo shvatiti i tako da treba protumačiti članak 311. i sljedeće Direktive o PDV-u. Pri tome bi trebalo odlučiti može li sa zlatom iz igre postupati kao s rabljenom robom u smislu članka 311. stavka 1. točke 1., a prema tužitelju kao prema preprodavatelju u smislu članka 311. stavka 1. točke 5., tako da samo profitna marža potpada pod PDV.

2. Tumačenje teksta

53. Tužitelja bi ponajprije trebalo smatrati preprodavateljem. Prema članku 311. stavku 1. točki 1. Direktive o PDV-u oporezivi preprodavatelj je „porezni obveznik koji, u okviru svoje gospodarske djelatnosti i s ciljem preprodaje, kupuje ili primjenjuje u svrhu svog poslovanja, ili uvozi rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete ili antikvitete, bilo da taj porezni obveznik djeluje za sebe ili za račun druge osobe, u skladu s ugovorom prema kojemu se plaća provizija na kupnju ili prodaju”.

54. Čak i ako je maržni sustav iznimka od općeg sustava, prema stajalištu Suda [18] ni ovdje „to pravilo tumačenja ne znači da izraze kojima je definiran navedeni sustav treba tumačiti na način koji bi ih lišio učinka. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima tog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti”.

[17] Vidjeti u tom pogledu detaljnije: presude od 17. svibnja 2023., État belge (PDV – Vozila koja se prodaju za dijelove) (C-365/22, EU:C:2023:415, t. 23.), od 18. svibnja 2017., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, t. 26.), od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, t. 40.), i od 1. travnja 2004., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, t. 25.).

[18] Izričito u vezi s maržnim sustavom: presude od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 23. uz upućivanje na presudu od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23. i navedena sudska praksa). Također i presuda od 1. kolovoza 2025., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, t. 34.).

55. Stoga Sud [19] pravilno široko određuje pojam preprodavatelja prema kojem se rabljena roba općenito ne mora stjecati od njega. Doduše, dvojbeno je mora li, naprotiv, preprodaja načelno ulaziti u *područje redovne djelatnosti* preprodavatelja [20]. Sud jedva da može ocijeniti što ulazi u područje redovne djelatnosti poreznog obveznika jer je to izvorno poduzetnička odluka. No, ovdje to može po strani jer prodaja zlata iz igre ulazi u područje redovne djelatnosti tužitelja.

56. Osim toga, zlato iz igre moralo bi biti rabljena roba u smislu članka 311. stavka 1. točke 1. Direktive o PDV-u. Pojam rabljene robe također treba široko tumačiti [21] jer je za svrhu maržnog sustava irelevantno preprodaje li se nova, malo rabljena ili istrošena roba, ako ju je prije stekla osoba koja nije poduzetnik.

57. Sa zlatom iz igre postupa se, doduše, u igri kao s robom i razmjenjuje se za drugu robu. U smislu Direktive o PDV-u treba ga svejedno smatrati uslugom jer je člankom 24. Direktive o PDV-u kao usluga definirano sve što ne čini isporuku. Prema članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u isporuka pretpostavlja postojanje prijenosa prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Zlato iz igre nije materijalna imovina. Pitanje o kojem treba odlučiti jest, dakle, ono, mogu li se i takve usluge obuhvatiti pojmom rabljene robe, ako se – u tom pogledu postoji paralela s bitcoinom (s tim u vezi vidjeti točku 38. i sljedeće ovog mišljenja) – trguje s njima u pravnom prometu kao s rabljenom robom.

58. Ako se članak 314. Direktive o PDV-u doslovno protumači, tada pod maržni sustav ulaze samo isporuke rabljene robe. Doduše, tekst je početak tumačenja, a ne njegov kraj. Prilikom određivanja značenja odredbe prava treba uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i njezin kontekst te njezine ciljeve [22], a osobito i povijest nastanka [23]. U to se ubraja i vezanost zakonodavca nadređenim pravom, zbog čega prilikom tumačenja u obzir treba uzeti i Povelju o temeljnim pravima [24] kao i činjenicu da je stvarnost možda evoluirala i da se stoga više nije mogla sagledati u povijesnom kontekstu.

59. Prema nezavisnom odvjetniku M. Szpunaru, načelo raspodjele vlasti zahtijeva pritom određenu suzdržanost Suda [25]. Zadiranje u normativni sadržaj važećih propisa opravdano je samo ako su te odredbe nejasne odnosno nepotpune ili ako su međusobno proturječne ili ako bi tumačenje njihova teksta dovelo do zaključaka koji ne bi bili samo u suprotnosti s ciljevima tih pravila, nego i s temeljnim načelima. To je ovdje slučaj.

60. Pojam „isporuka” govori, doduše, u prilog shvaćanju isporuke (robe) u smislu propisa o PDV-u i time u tehničkom smislu kao razgraničenja od pružanja usluge. Pojam isporuke u netehničkom smislu obuhvatio bi, međutim, i prodaju stvari koje tehnički treba uzeti kao uslugu, ali ih se u svakodnevnom govoru prije smatra prijenosom ovlasti raspolaganja predmetom i u stvarnosti (u pravnom prometu) s njima trguje kao s robom i time postupa kao s rabljenom robom.

[19] Presuda od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 36. i sljedeće)

[20] Presuda od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 42.)

[21] Presude od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, t. 34. i sljedeće), i od 1. travnja 2004., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, t. 25. i 26.); vidjeti također presudu od 17. svibnja 2023., État belge (PDV – Vozila koja se prodaju za dijelove) (C-365/22, EU:C:2023:415, t. 23.).

[22] Tako smatra i Sud u presudama od 1. kolovoza 2025., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, t. 31.), od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 24.), od 21. rujna 2017., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, t. 24.), od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, t. 41.), i od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 34.).

[23] Presude od 11. srpnja 2018., E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, t. 18.), i od 17. travnja 2018., Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, t. 44.)

[24] Vidjeti i presudu od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 33. i 34.).

[25] Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, t. 46. i sljedeće)

61. Tipični primjeri za to su, primjerice, prodaja ulaznice u papiru ili fizička vozna karta, prodaja elektroničke umjetnosti putem NFT-a koja dokazuje položaj vlasnika nad time ili i prodaja „predmeta" u računalnoj igri. Malo koji bi igrač računalnih igara pretpostavio da je, primjerice, stjecanje „čarobnog mača" usluga priređivača igara ili nekog drugog prodavatelja i da im ono nije dalo pravo raspolaganja „njihovim čarobnim mačem".

3. Povijesno tumačenje

62. Ako se razmotri povijest nastanka maržnog sustava, može se uočiti da je on tek vrlo kasno i naknado uveden u Direktivu o PDV-u [26]. Komisija je 1973. načinila prvi prijedlog koji je doveo samo do jedne prijelazne odredbe [27]. Drugi prijedlog Komisije u 1978. [28] nije uspio, a treći je ona podnijela tek 1989. [29].

63. Iz obrazloženja ovog potonjeg prijedloga Komisije proizlazi da je maržni sustav „praznina od velikog značenja s obzirom na načelo neutralnosti zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost" [30]. Povod su bili problemi prilikom prekograničnog ponovnog uvoza rabljene robe od strane privatnih osoba, što objašnjava usredotočenost na „materijalne stvari".

64. No, Komisija izričito objašnjava da prijedlogom želi prenijeti „načelnu zabranu bilo kakvog dvostrukog oporezivanja" [31]. U tom je pogledu trebalo pronaći rješenje za *rabljenu robu ponovno unesenu* putem trgovaca u gospodarski tok jer je ona već bila opterećena PDV-om prilikom stjecanja od strane privatnih osoba te bi je se prilikom preprodaje putem trgovca još jednom opteretilo PDV-om. Treba se raditi o posebnim odredbama koje „su primjenjive samo na poduzetnike specijalizirane za ta tržišta" [32].

65. Komisija pritom naglašava široko područje primjene posebnih odredbi. „To, međutim, odgovara zamisli da se dvostruko oporezivanje izbjegne svugdje gdje se preprodaje roba koja sadržava preostali PDV koji se ne može odbiti" [33]. Razlikovanje koja roba još sadržava preostali PDV, a koja ne, toliko je, međutim, teško da treba uključiti svu rabljenu robu kako bi se „izbjegla podjela aktivnosti preprodavatelja koji je porezni obveznik" [34]. Možda je maržni sustav vezan uz isporuku rabljene robe jer se tada pretpostavljalo da se usluga uvijek konzumira istodobno sa svojom isporukom i stoga se njome ni ne može dalje trgovati.

66. Ni 1978. ni 1989. ipak nije bilo predvidljivo da će osobito zahvaljujući internetu nastati sekundarno tržište za mnoge druge stvari kojima se trguje kao s robom, ali koje nisu materijalne stvari. Trgovina ulaznicama za koncerte itd. tipični je primjer koji zahvaljujući različitim

[26] U vezi s poviješću nastanka vidjeti također: presude od 9. srpnja 1992., „K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, t. 16.), i od 5. prosinca 1989., ORO Amsterdam Beheer i Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, t. 11.).

[27] Prijedlog od 29. lipnja 1973. – SL 1973., C 80, str. 1. – završio je u prijelaznoj odredbi iz članka 32. Šeste direktive.

[28] Prijedlog od 11. siječnja 1978. – SL 1978., C 26, str. 2.

[29] Prijedlog od 11. siječnja 1989. – SL 1989., C 76, str. 10.

[30] Prijedlog Komisije Vijeću od 3. veljače 1988. – COM(88) 846 *final*. Reprodukcija njemačke verzije tog obrazloženja nalazi se u obrazloženju zakona prilikom prenošenja u njemački Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet (UStG) – vidjeti prijedlog za donošenje odluke i izvještaj Odbora za financije od 13. veljače 1990. –Bundestagsdrucksache (Dokument Saveznog parlamenta (BT-Drucksache)) s referentnim brojem 11/6420 (Prilog 2.): „Prijedlog Direktive Vijeća o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni članka 32. i članka 28. Direktive 77/388/EEZ — Posebne odredbe za rabljenu robu, umjetnine, antikvitete i kolekcionarske predmete" (EG-Dok. 4204/89), uvod.

[31] BT-Drucksache s referentnim brojem 11/6420, Prilog 2., točka I.

[32] BT-Drucksache s referentnim brojem 11/6420, Prilog 2., točka I., na kraju

[33] BT-Drucksache s referentnim brojem 11/6420, Prilog 2., uz članak 1. poglavlja A.1.

[34] BT-Drucksache s referentnim brojem 11/6420, Prilog 2., uz članak 1. poglavlja A.1. Tako je navedeno i u presudama od 1. kolovoza 2025., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, t. 39.), i od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 36.).

internetskim platformama dopušta kupnju od privatnih prodavatelja i preprodaju drugim privatnim kupcima. U ovom je slučaju tužitelj također našao put da nematerijalne stvari (zlato iz igre) kupuje od privatnih prodavatelja i preprodaje privatnim kupcima. Ako se pretpostavi da su zlato iz igre privatni kupci sami stekli u igri uz naknadu (tzv. kupnja u aplikaciji), tada nema velike razlike u odnosu na problematiku koju je Komisija tada opisala.

67. To da je trgovina „rabljenim" uslugama bila isključena svjesno i iz određenih razloga, u svakom se slučaju ne može izvesti iz povijesti nastanka maržnog sustava.

4. Tumačenje u skladu s telosom maržnog sustava

68. Smisao i svrha maržnog sustava sastoji se uglavnom od ostvarenja načela neutralnosti kao što je to Komisija naglasila u prijedlogu za uvođenje maržnog sustava.

69. Načelo neutralnosti zahtijeva, s jedne strane, osiguranje jednakosti u tržišnom natjecanju trgovca koji je porezni obveznik, tako da ulaznu transakciju on može odbiti od svojeg izlazne transakcije i da tada još samo mora oporezovati razliku. S druge strane, prema stajalištu Komisije treba izbjegavati dvostruko oporezivanje preostalim PDV-om koji je obično sadržan kod rabljene robe. Oboje je reproducirano i u uvodnoj izjavi 51. i u sudskoj praksi Suda [35].

70. Oba cilja treba pritom razmatrati s obzirom na Povelju o temeljnim pravima kojom je i zakonodavac Unije vezan od Ugovora iz Lisabona [36]. Stoga bi također morao postojati razlog za opravdanje da se trgovina rabljenom robom i trgovina „rabljenim" uslugama različito oporezuju i tako prekrši načelo neutralnosti.

71. To podsjeća na pitanje o kojem je Sud nedavno odlučio, to jest, je li se u slučaju maržnog sustava u trgovini umjetninama treba praviti razlika ovisno o tome, u kojem pravnom obliku autor umjetničkog djela gospodarski djeluje. Na to je pitanje nezavisni odvjetnik M. Szpunar [37] pravilno dao niječan odgovor zbog nepostojanja objektivnog razloga. U skladu s time, Sud je potvrdio da načelo neutralnosti zabranjuje da se prema poreznim obveznicima koji izvršavaju iste transakcije postupa različito u području naplate PDV-a [38].

72. Ni ovdje se ne može prepoznati materijalni razlog za razlikovanje. Do razlikovanja između isporuka i usluga dolazi u propisima o PDV-u načelno samo zbog tehničkih razloga jer se s njima (u pravilu zbog praktičnosti) mogu povezati različita mjesta oporezivanja, različite osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a, različite porezne stope i porezna oslobođenja. No, ciljevi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili nepovoljnog položaja u tržišnom natjecanju koji su zadani maržnim sustavom neovisni su o tim tehničkim razlozima. Za pitanje općeg ili maržnog sustava nije bitno tehničko razlikovanje između usluge i isporuke, ako se usluge ne konzumiraju odmah, nego se s njima dalje trguje kao s robom (kao što je, primjerice, slučaj s ulaznicama).

[35] Presude od 1. kolovoza 2025., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, t. 36.), od 11. srpnja 2018., E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, t. 27.), od 18. svibnja 2017., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, t. 25.), od 18. siječnja 2017., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, t. 39.), od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, t. 47.), i od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 37. i 41.)

[36] Vidjeti u tom pogledu presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 38. i sljedeće).

[37] Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, t. 29.)

[38] Presuda od 1. kolovoza 2025., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, t. 41. i sljedeće)

73. Djelomično je kvalifikacija robe s kojom se trguje s aspekta PDV-a čak suprotna građanskopravnoj kvalifikaciji zbog čega se tako različite posljedice za trgovca u okviru poreznog prava mogu čini još dvojbenijima. Tako su, primjerice, prava na pristup u njemačkom građanskom pravu vrijednosni papiri na imatelja koji se mogu prenositi kao roba jer pravo iz papira slijedi pravo na papir (vidjeti članak 807. Bürgerliches Gesetzbucha (Građanski zakonik), BGB). Stoga se zapravo radi o isporuci (papirâ), ali s aspekta propisa o PDV-u o usluzi (pravo pristupa). No, ocjena s aspekta propisa o PDV-u ne mijenja ništa na tome da se ulaznice u gospodarskom prometu prenose i njima trguje poput robe.

74. Za usluge, kojima se trguje poput rabljene robe, u Direktivi o PDV-u nedostaje, međutim, uređenje usporedivo s maržnim sustavom kojim se ublažava nepovoljan konkurentski položaj aktivnih poduzetnika i izbjegava dvostruko oporezivanje. Uređenje koje nedostaje (zakonska praznina) dovodi do sukoba s načelom neutralnosti (kao odrazom članka 20. Povelje), koji, međutim, nema za posljedicu nevaljanost Direktive, nego se može riješiti analognom primjenom [39] članka 311. i sljedećih Direktive o PDV-u. Naime, tada zakonodavac očito nije mislio na sekundarno tržište „rabljenim" uslugama.

75. U tom pogledu za ograničenje maržnog sustava na isporuke nije razvidan ni pravno dopušteni cilj ni uvjerljivi razlog za to zakonodavno ograničenje, čak i ako se uzme u obzir široka diskrecijska ovlast zakonodavca. Načelo jednakog postupanja iz članka 20. Povelje – dakle, primarno pravo – ovdje također ide u prilog tumačenju kojim se maržni sustav širi na usluge kojima se trguje kao rabljenom robom.

76. No, ako se zlato iz igre ne kupi od poreznog obveznika, nego se u načelu može samo samostalno steći igranjem, tada prema mojem mišljenju nema te usporedivosti. (Obično) bi bila isključena i mogućnost postojanja preostalog PDV-a koji treba uzeti u obzir. Stoga analogna primjena radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ne bi tada došla u obzir. Komisija koja je uputila zahtjev mora odlučiti je li to slučaj sa zlatom iz igre.

5. Međuzaključak

77. Kako bi se mogao uzeti u obzir tehnički napredak i zato što ne proizlazi uporište za to da se trgovina „rabljenim" uslugama svjesno i iz objektivnih razloga isključila iz maržnog sustava, u obzir dolazi analogna primjena članka 311. i sljedećih Direktive o PDV-u na usluge kojima se može trgovati. Odlučujuće je to da je trgovina tim uslugama na sekundarnom tržištu usporediva s trgovinom uobičajenom rabljenom robom.

[39] To također zastupaju (barem u Njemačkoj) vrlo poznati porezni pravnici: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017., str. 2017. (2020. i 2021.); Stadie, H., u *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, uvod, t. 613. (stanje: siječanj 2024.); Hey, J./Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005., str. 641. (648.).

VI. Zaključak

78. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 135. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njome oslobađaju samo transakcije koje se odnose na zakonita sredstva plaćanja ili na takva sredstva plaćanja koja nisu zakonita, a prihvaćena su kao ugovorno izravno sredstvo plaćanja između gospodarskih subjekata te im je u tom pogledu jedina svrha služiti kao sredstvo plaćanja u pravnom prometu.

2. Zlato iz igre (kao elektronička usluga) ne služi samo kasnijem davanju potrošne koristi u obliku usluge koju tek treba odrediti, a na što bi izdavatelj vrijednosnog kupona bio obvezan, nego je ono samo već potrošna korist. Stoga ono nije vrijednosni kupon u smislu članka 30.a Direktive o PDV-u.

3. Članak 311. stavak 1. točku 1. Direktive o PDV-u treba s obzirom na tehnološki razvoj teleološki ekstenzivno tumačiti na način da su njime obuhvaćene i prenosive nematerijalne stvari, ako se njima u pravnom prometu trguje kao i materijalnim stvarima. Odlučujuće je to da je trgovina tim uslugama na sekundarnom tržištu usporediva s trgovinom uobičajenom rabljenom robom i da one obično sadržavaju preostali PDV. Komisija koja je uputila zahtjev mora odlučiti je li to ovdje slučaj sa zlatom iz igre.