Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. rugsėjo 11 d.[1]

Byla C-472/24

MB „Žaidimų valiuta“
prieš
Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas – 135 straipsnio 1 dalies e punktas – Žaidimo aukso pardavimas už realius pinigus už žaidimo ribų – Sandoriai, susiję su teisėta atsiskaitymo priemone – Apmokestinamosios vertės apskaičiavimas – 30b straipsnio 2 dalis – Žaidimo auksas kaip kuponas – Maržos apmokestinimo schema – 315 straipsnis – Žaidimo auksas kaip naudota prekė“

I. Įžanga

„Visus vilioja pinigai, Visi mes pinigo vergai... Ak, vargšai, vargšai žmonės!“[2]

1. Teisingumo Teismas turi progą nagrinėti prekybos auksu PVM aspektus visiškai nauju kampu. Apmokestinamasis asmuo sugebėjo internetiniam kompiuteriniam žaidimui skirtą „valiutą“ – žaidimo auksą – „paversti auksu“ už žaidimo ribų, pirkdamas jį iš žaidėjų ir perparduodamas kitiems žaidėjams. Sugeneruota apyvarta buvo nemaža – tik apie pridėtinės vertės mokestį (PVM) nepagalvota. Dabar siekiama jį pritaikyti atgaline data.

2. Dabar apmokestinamasis asmuo bando įtikinti mokesčių administratorių jo „prekybą auksu“, kurią pagal PVM teisės aktus sudaro elektroninių paslaugų pirkimas ir pardavimas, laikyti neapmokestinamu „valiutos sandoriu“ arba bent jau žaidimo auksą traktuoti kaip daugiafunkcį kuponą. Tuomet mokestinės pasekmės atsirastų tik tada, kai žaidimo auksas būtų išpirktas žaidime. Bet kuriuo atveju siekiama, kad tik pelno marža būtų apmokestinta kaip užmokestis už „valiutos keitimą“.

3. Kartu keliamas įdomus klausimas, ar taikant vadinamąjį maržos apmokestinimą, kuris pagal taikytinos normos formuluotę apima tik prekybą naudotomis prekėmis, vis dar galima remtis istoriškai susiklosčiusiu skirtumu tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, jei dėl techninės

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832), *Faustas*. Tragedija. Pirmoji dalis, 1808 m. Margarita. Vertė Aleksys Churginas.

pažangos dabar paslaugomis prekiaujama taip pat, kaip ir prekėmis. Tai susiję su kompiuterinio žaidimo elementais (kurie PVM požiūriu yra elektroninės paslaugos), taip pat, pavyzdžiui, su prekyba elektroniniais meno kūriniais, naudojant nepakeičiamuosius žetonus (NFT), arba įėjimo bilietais (kurie pagal PVM teisės aktus taip pat laikomi paslaugomis).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Bylos teisinis pagrindas yra Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [3] (toliau – PVM direktyva).

5. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

e) sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas;“

6. PVM direktyvos 30a straipsnis suformuluotas taip:

„Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

1) kuponas – priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai tiektinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas;

2) vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu;

3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.“

7. PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas.

Kai daugiafunkcį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdantis apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas.“

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1); 2020–2023 metais, dėl kurių vyksta ginčas, galiojusi redakcija.

8. Direktyvoje numatytos specialios naudotų prekių pirkimo ir pardavimo taisyklės. 311 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose naudotos prekės ir apmokestinamasis prekybininkas apibrėžiami taip:

„1. Taikant šį skyrių ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, naudojamos šios sąvokos:

1) „naudotos prekės“ – kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamu naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės;

5) „apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą;“

9. Šios direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

10. PVM direktyvos 314 straipsnyje numatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekė vienas iš šių asmenų:

a) neapmokestinamasis asmuo;

<…>

d) kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

11. PVM direktyvos 315 straipsnis reglamentuoja apmokestinamąją vertę taikant maržos apmokestinimo schemą ir suformuluotas taip:

„314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus maržai tenkantį PVM.

Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

12. PVM direktyvos 51 konstatuojamojoje dalyje šiuo atžvilgiu teigiama:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“

B. Lietuvos Respublikos teisė

13. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 28 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad PVM neapmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), grynųjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų mokėjimo, taip pat pinigų tvarkymo ir kitos paslaugos, tiesiogiai susijusios su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

14. PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos smulkiojo verslo riba yra 45 000 EUR.

15. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 22 dalį preke laikomas bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti.

16. PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalimi į nacionalinę teisę perkeliamas PVM direktyvos 73 straipsnis; joje nustatyta, kad apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo.

17. PVM įstatymo 2 straipsnio 13 dalies 1 punktu, 2 straipsnio 7 dalies 1 punktu ir 9 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktais į nacionalinę teisę perkeliamos PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnių nuostatos, reglamentuojančios kuponus.

III. Faktinės aplinkybės

18. „Žaidimų valiuta“ (toliau – pareiškėja) yra (ribotos atsakomybės) mažoji bendrija, kuri užsiima virtualia „prekyba auksu“. Ji perka ir parduoda internetinio kompiuterinio žaidimo „auksą“ (toliau – žaidimo auksas).

19. Pareiškėjos teigimu, žaidimo auksas gali būti naudojamas įvairiai. Už jį galima pirkti įvairias paslaugas ir daiktus žaidime, apmokėti už žaidėjo statuso pagerinimą, apmokėti už galimybę dalyvauti žaidimo renginiuose, minižaidimuose, įsigyti kitų žaidimų auksą ar kitas žaidimų priemones. Visa tai galima įsigyti ir iš kitų žaidėjų, ir iš įvairių prekeivių, tarpininkų, biržų. Didžiausia dalis klientų yra fiziniai asmenys. Pareiškėja skelbiasi įvairiuose forumuose, grupėse ir tokiose platformose, kaip „Facebook“, „Discord“, „Skype“, kuriose daugiausiai žmonių žaidžia internetinius žaidimus. Sukuriamas skelbimas, kuriame informuojama, kad parduodamas žaidimo auksas, nurodomos kainos ir kontaktai.

20. Jei klientas nori įsigyti žaidimo auksą, jis susisiekia per bendravimo platformas, nurodo norimą kiekį, jam nurodomos kainos ir pateikiami rekvizitai apmokėjimui, kurį atlikus nurodoma konkreti lokacija žaidime, kur žaidėjas, prisijungęs prie žaidimo, galės atsiimti žaidimo auksą. Jei klientas nori parduoti žaidimo auksą, jam taip pat pateikiama lokacija žaidime, kurioje prisijungus prie žaidimo ir perdavus žaidimo auksą, į pardavėjo nurodytus mokėjimo rekvizitus išsiunčiamas apmokėjimas.

21. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – mokesčių administratorius) patikrinimo metu nustatė, kad pareiškėja gavo nemažai pajamų iš žaidimo aukso pirkimo ir perpardavimo už didesnę kainą. Buvo nustatyta, kad nagrinėjamu 2020–2023 m. laikotarpiu pardavusi žaidimo auksą ji gavo tokias pajamas: 2021 m. – 199 580 EUR, 2022 m. – 163 428 EUR, 2023 m. – 52 476 EUR.

22. Kadangi vykdant ekonominę veiklą bendra atlygio už parduotą žaidimo „auksą“ suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 EUR, pareiškėjai atsirado prievolė mokėti PVM į biudžetą. Kadangi ji to nepadarė, 2024 m. sausio 9 d. sprendimu jai buvo nurodyta sumokėti 46 688 EUR PVM (16 270 EUR už 2021 m., 21 351 EUR už 2022 m. ir 9 067 EUR už 2023 m.). Tačiau tuo pat metu 2021 mokestiniais metais buvo pripažintas 12 327 EUR nuostolis, o 2022 mokestiniais metais – 21 843 EUR nuostolis.

23. Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus sprendimu, pateikė skundą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.

24. Pareiškėja mano, kad pajamos, gautos pardavus žaidimo auksą, yra prekybos virtualia valiuta pajamos, todėl jos neapmokestinamos PVM. Pareiškėjos nuomone, jeigu tai nėra virtuali valiuta, žaidimo auksas turi būti laikomas daugiafunkciu kuponu, kuris nėra PVM objektas. Bet kuriuo atveju bendra apyvartos su žaidimo auksu vertė negali būti laikoma apmokestinamąja verte PVM tikslais. Kadangi ji netaiko atskiro mokesčio už žaidimo aukso pardavimą, apmokestinamoji vertė pagal PVM teisės aktus turi būti žaidimo aukso pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas.

IV. Prejudicinio sprendimo procesas

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius du prejudicinius klausimus:

„1. Ar „Runescape“ žaidimo „aukso“ pardavimo sandoris patenka į PVM neapmokestinamus sandorius, kurie numatyti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakoma neigiamai, kokia pagal PVM direktyvos nuostatas turėtų būti žaidimo „aukso“ PVM apmokestinamoji vertė: visas atlygis už parduotą žaidimo „auksą“ ar tik skirtumas tarp pirkimo ir pardavimo kainų, kai pardavėjas neima atskiro komisinio atlyginimo už tokio žaidimo „aukso“ perleidimą?“

26. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėja, Lietuva ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. Tai yra ikiteisminė institucija, nagrinėjanti mokestinius ginčus. Pagal pavadinimą tai yra vyriausybės įstaiga, taigi ji priklauso vykdomajai valdžiai. Mokestinių ginčų komisija savo teisę kreiptis į Teisingumo Teismą grindžia tuo, jog 2010 m. Teisingumo Teismas nusprendė, kad ji yra teismas, turintis teisę kreiptis į teismą pagal SESV 267 straipsnį[4]. Tiesa, 2000 m. Teisingumo Teismas tokį pat sprendimą buvo priėmęs ir dėl *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominis-administracinis teismas, Ispanija)[5], kurį didžioji kolegija vis dėlto pataisė 2020 m.[6] Todėl ir nuoroda į senąjį 2010 m. sprendimą dėl Lietuvos Respublikos mokestinių ginčų komisijos tampa reliatyvi.

28. Atsižvelgiant į 2020 m. didžiosios kolegijos sprendimą, kuriame, tiesa, kalbama apie Ispanijos situaciją, kyla gana didelių abejonių dėl komisijos, įsteigtos prie vyriausybės, teisės pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį. Būdama vykdomosios valdžios, kuri dalyvauja tik ikiteisminiame procese, dalis, tokia komisija iš esmės nebūtų (nepriklausomas) teismas, turintis teisę pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą[7]. Vis dėlto nė vienas iš bylos dalyvių nepareiškė abejonių dėl teisės pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Todėl Teisingumo Teismas neturi naujos tikslios informacijos apie Lietuvos Respublikos mokestinių ginčų komisiją. Dėl šios priežasties esu priversta daryti prielaidą, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės turi teisę pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

B. Dėl tyrimo eigos

29. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija iš esmės prašo išaiškinti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą neapmokestinimą (žr. C dalį).

30. Jei paaiškėtų, kad neapmokestinimas netaikytinas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija klausia apie žaidimo aukso pardavimo apmokestinamąją vertę. Deja, antrajame klausime nenurodyta jokios Sąjungos teisės nuostatos, kurią Teisingumo Teismas turėtų aiškinti. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija, nurodydama teisinį pagrindą, taip pat citavo kuponus reglamentuojančias nuostatas, klausimą galima suprasti taip, jog prašoma išaiškinti PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnius tam, kad būtų galima nuspręsti, ar žaidimo auksas laikytinas kuponu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą (žr. D dalį).

31. Vis dėlto antrajame klausime taip pat aiškiai klausiama, ar apmokestinamąja verte turi būti laikomas visas atlygis už parduotą žaidimo auksą, ar tik *skirtumas tarp pirkimo ir pardavimo kainų*, kai pardavėjas neima atskiro komisinio atlyginimo už tokio žaidimo aukso perleidimą. Kadangi pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo apmokestinimas aiškiai reglamentuojamas PVM direktyvos 311 ir paskesniuose straipsniuose, šį klausimą galima suprasti ir taip, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija siekia sužinoti, kaip turi būti aiškinama naudotų prekių sąvoka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą.

4 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 34 ir paskesni punktai).

5 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 39 ir paskesni punktai).

6 2020 m. sausio 21 d. Sprendimas *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17, 55 punktas).

7 Šiuo klausimu žr. 2020 m. sausio 21 d. Sprendimą *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17, 72 ir paskesni punktai).

Tai būtų įdomesnis klausimas, nes paprastai marža apmokestinama tik prekių tiekimo atveju, o žaidimo auksas (kitaip nei tikras auksas) nėra prekė, bet juo buvo prekiaujama kaip preke (žr. E dalį).

C. Dėl neapmokestinimo pagal 135 straipsnio 1 dalies e punktą

32. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad PVM neapmokestinami sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip teisėta atsiskaitymo priemonė. Tam, kad pareiškėjos sandoriai su žaidimo auksu būtų neapmokestinami, žaidimo auksas turėtų būti teisėta atsiskaitymo priemonė. Tačiau, remiantis Komisijos ir Lietuvos nuomone, tai galima aiškiai paneigti.

33. Tiesa, Sprendime *Hedqvist*[8] Teisingumo Teismas išplėtė teisėtos atsiskaitymo priemonės sąvoką, taikydamas ją ir bitkoinams. Bent jau tuo metu bitkoinai niekur nebuvo teisėta atsiskaitymo priemonė. Tačiau, kadangi galėjo būti naudojami kaip atsiskaitymo priemonė Švedijoje, bitkoinai anuomet gerokai skyrėsi nuo žaidimo aukso šiandien.

34. Kaip jau esu nurodžiusi[9], iš PVM direktyvos versijų skirtingomis kalbomis aiškiai neišplaukia, ar neapmokestinimas gali būti taikomas tik dviejų teisėtų atsiskaitymo priemonių keitimui, ar pakanka, kad būtų naudojama viena teisėta atsiskaitymo priemonė, o keitimas būtų susijęs su atsiskaitymo priemone, kuri nėra teisėta atsiskaitymo priemonė.

35. Sandorių dėl atsiskaitymo priemonių neapmokestinimo prasmė ir tikslas – neužkirsti kelio galimybei konvertuoti vien mokėti skirtas atsiskaitymo priemones renkant PVM[10]. Tai svarbu ir vidaus rinkos atžvilgiu. Jei tarpvalstybinės paslaugos pirkėjui reikia keisti valiutą ir nuo keitimo paslaugos mokamas PVM, paslaugos pirkimas iš kitos valstybės dar labiau pabrangsta, nei perkant savo šalyje.

36. Pasak Teisingumo Teismo, PVM direktyvos 135 straipsnyje numatyto neapmokestinimo prasmė ir tikslas turėtų išplaukti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktuose nurodytais neapmokestinimo pagrindais siekiama visų pirma palengvinti apmokestinamosios vertės ir atskaitomo PVM sumos nustatymą[11]. Tai, ko gero, tiesa, tačiau nėra pagrindas įtraukti „privačias atsiskaitymo priemones“. Veikiau yra priešingai.

37. Direktyvos leidėjas siekė paskatinti sklandų mokėjimo operacijų vykdymą. Tačiau jis greičiausiai rėmėsi tuo metu egzistavusiomis teisėtomis, reguliuojamomis mokėjimo operacijomis. Nematyti, kodėl valstybės narės, priimdamos direktyvą, turėjo būti suinteresuotos skatinti keitimą į privačių asmenų sukurtus nereguliuojamus alternatyvius mokėjimo būdus. Neutralumo principas to nereikalauja, nes teisėta atsiskaitymo priemonė ir „daiktai“, kuriuos privatūs asmenys apibrėžia kaip atsiskaitymo priemonę (ar tai būtų kakavos pupelės, kaip anksčiau Pietų Amerikoje, ar elektroninės skaičių sekos, sudarytos iš nulių ir vienetų, šiandien), yra skirtingi dalykai, kurių keitimas pagal PVM teisės aktus taip pat gali būti traktuojamas skirtingai.

8 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 49 punktas).

9 Mano išvada byloje *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:498, 29 ir paskesni punktai).

10 Mano išvada byloje *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:498, 38 ir paskesni punktai).

11 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 36 ir 48 punktai) ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, 24 punktas).

38. Vis dėlto Teisingumo Teismas išplėtė direktyvos leidėjo sprendimą („teisėta atsiskaitymo priemonė“), kuris yra ir istoriškai pagrįstas, ir teisinio saugumo atžvilgiu pateisinamas, pridėdamas neapibrėžtą teisės sąvoką (valiuta, „kuri nėra teisėta atsiskaitymo priemonė, bet sandorio šalys ją pripažįsta“ [12]). Tai suprantama, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tuo metu nustatė, kad „virtuali valiuta“ bitkoinas Švedijoje daugiausia buvo naudojama mokėjimams tarp privačių asmenų internetu, ir Teisingumo Teismas privalėjo vadovautis šia išvada. Bitkoinas priklauso vadinamosioms dviejų krypčių srauto virtualiosioms valiutoms, kurios yra panašios į kitas mainomąsias valiutas, naudojamas realiame pasaulyje [13].

39. Kadangi Teisingumo Teismas aiškiai pagrindė savo sprendimą nurodydamas, kad pagrindinėje byloje neginčijama, jog virtualioji valiuta bitkoinas neturi kitos paskirties, nei naudoti ją kaip atsiskaitymo priemonę, ir šiam tikslui ją pripažįsta kai kurie veiklos vykdytojai [14], šis neapmokestinimą reglamentuojančios normos išplėtimas turi būti aiškinamas siaurai ir apsiriboti tik šiuo tikslu.

40. Taigi jis taikomas tik tokioms virtualioms valiutoms, kurios, kaip bitkoinas, yra priimamos kaip sutartinė tiesioginė atsiskaitymo priemonė tarp veiklos vykdytojų ir kurios neturi kitos paskirties, tik būti naudojamos kaip atsiskaitymo priemonė. Tačiau, kaip teisingai pabrėžia Komisija, negalima kalbėti apie naudojimą *tik kaip atsiskaitymo priemonę*, jei „valiuta“ naudojama tik žaidime. Tokiu atveju ji yra ne atsiskaitymo priemonė, o tik priemonė žaidime, t. y. žaidimo pinigai. Žaidimo pinigų naudojimas žaidimo metu, net jeigu jie veikia kaip valiuta ar atsiskaitymo priemonė, negali būti prilyginamas jų naudojimui kaip atsiskaitymo priemonės tarp veiklos vykdytojų teisiniuose sandoriuose.

41. Taigi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį neapmokestinami tik sandoriai, kurie, viena vertus, yra susiję su teisėta atsiskaitymo priemone ir, kita vertus, su tokia atsiskaitymo priemone, kuri nėra teisėta, tačiau kurią veiklos vykdytojai priima kaip sutartinę tiesioginio atsiskaitymo priemonę ir kuri šiuo atžvilgiu nenaudojama jokiam kitam tikslui, o tik kaip atsiskaitymo priemonė sudarant teisinius sandorius.

D. Ar žaidimo auksas yra kuponas, kaip jis suprantamas pagal 30a straipsnį?

42. Kadangi atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, reikia atsakyti į antrąjį klausimą. Kaip jau minėta, deja, antrajame klausime nenurodyta jokios Sąjungos teisės nuostatos, kurią Teisingumo Teismas turėtų aiškinti. Atsižvelgiant į tai, kad pareiškėja kaip gynybos argumentą nurodė daugiafunkcį kuponą, klausimą galima suprasti taip, kad prašoma išaiškinti PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnius tam, kad būtų galima nuspręsti, ar žaidimo auksas laikytinas kuponu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą.

43. Tai susiję su tuo, kad pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalį išduodant ir perduodant daugiafunkcį kuponą PVM pasekmės atsiranda tik tada, kai jis yra išperkamas. Tačiau pirmiausia žaidimo auksą turi būti galima laikyti kuponu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 30a straipsnį. Tam jis turi atitikti dvi kumuliacines sąlygas [15]. Pirma, kupone arba jo sąlygose turi

[12] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 50 punktas).

[13] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 11 ir 12 punktai).

[14] 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 52 punktas).

[15] 2022 m. balandžio 28 d. Sprendimas *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20, EU:C:2022:304, 20 ir 21 punktai). Apie vienafunkcį kuponą žr. 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Finanzamt O* (Vienafunkcis kuponas) (C-68/23, EU:C:2024:342, 36 punktas).

būti nurodyta tiektina prekė arba galimas tiekėjas. Menkai tikėtina, kad žaidimo aukso atveju taip yra, – kaip ir tipinės atsiskaitymo priemonės atveju. Bent jau prašyme priimti prejudicinį sprendimą jokios informacijos šiuo klausimu nepateikiama.

44. Antra, žaidimo auksas turėtų būti pagrindas atsirasti įsipareigojimui jį priimti kaip atlygį už paslaugą. Kupono paskirtis – „užtikrinti“ apmokestinamojo asmens įsipareigojimą suteikti (šiuo atveju) paslaugą. Tai taip pat kelia abejonių, nes jau pats žaidimo auksas yra elektroninė paslauga (tam tikras pranašumas žaidime, kuriuo galima naudotis, taigi ir žaisti) – kaip teisingai pabrėžia ir Lietuva. Šiuo atžvilgiu būtų teisinga apmokestinti PVM patį žaidimo aukso pirkimą žaidime (jei tai įmanoma – prašyme priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu nepateikta jokios informacijos), jei paslaugos teikimo vieta yra ES. Taigi pats žaidimo auksas yra vartojimo nauda, o ne tik padeda gauti vėlesnę vartojimo naudą – paslaugą, kuri dar tik bus apibrėžta. Vien tai, kad paslaugą (žaidimo auksą) – žaidime – galima iškeisti į kitą (pavyzdžiui, tokį daiktą kaip „stebuklingas kardas“), dar nereiškia, kad jau suteikta paslauga tampa kuponu.

45. Galiausiai, kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Lyko Operations* (C-436/24) [16], emitentas turi būti įsigijęs kuponą bent už vertę, kuri gali būti nustatyta. Neatrodo, kad žaidimo aukso atveju taip būtų. Tačiau prašymas priimti prejudicinį sprendimą šiuo atžvilgiu nėra tikslus, nes lieka neaišku, iš kur žaidimo auksas atsiranda; be to, gali būti, kad žaidimo auksą galima įsigyti žaidime (vadinamasis pirkimas programėlėje), o Komisija savo pastabose to nepaminėjo. Nagrinėjamu atveju žaidimo auksas tikriausiai nėra įsigyjamas, o daugiau laimimas. Net jei žaidimo auksą būtų galima įsigyti už atlygį, vien elektroninės paslaugos įsigijimas už atlygį dar nereiškia, kad, kaip ką tik paaiškinta, ji tampa kuponu.

46. Taigi PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalis netaikoma.

E. Dėl maržos apmokestinimo schemos taikymo pagal 311 ir paskesnius straipsnius

1. Problemos išaiškinimas

47. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija pastaruoju klausimu iškelia įdomią dogmatinę problemą. Tai reiškia, kad įprastas prekybininkas, kuris perka ir parduoda prekes, PVM iš principo moka tik už savo sukurtą pridėtinę vertę (t. y. skirtumą tarp pirkimo ir pardavimo) – PVM jo atžvilgiu turi būti neutralus. Tai pasiekiama taikant pirkimo PVM atskaitą, todėl, pavyzdžiui, įmonė, parduodanti prekes mažesne kaina, nei jas įsigijo, neturi mokėti PVM.

48. Vis dėlto pareiškėjos atveju taip nėra. Vykdydama „prekybą auksu“, ji veikia verslo šakoje, kurioje dominuoja neapmokestinamieji asmenys ir jų prekės. Tačiau teisė į pirkimo PVM atskaitą taikoma tik įsigyjant prekes iš apmokestinamojo asmens (PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas). Jeigu ji įsigytų žaidimo aukso (iš neapmokestinamojo asmens) už 100 ir parduotų už 90, pagal PVM direktyvos 73 straipsnį nuo gautų 90 ji turėtų išskaityti ir sumokėti PVM (Lietuvoje, kur taikomas 21% tarifas, būtų 21/121). Net jei auksą ji parduotų už 120, PVM reikėtų išskaičiuoti iš 120, o tai pagal Lietuvoje taikomą 21 % PVM tarifą pareiškėjai būtų nuostolinga. Vienintelis būdas to išvengti – už 100 įsigytą žaidimo auksą parduoti bent už 122, kad būtų bent nedidelis pelnas. Tačiau tokiu atveju joks žaidėjas nepirks žaidimo aukso iš pareiškėjos, o užsidirbs jį pats arba įsigis iš kito žaidėjo (kuris nėra apmokestinamasis asmuo) be PVM.

[16] Ji bus perskaityta 2025 m. rugsėjo 11 d.

49. Dėl to apmokestinamasis asmuo (prekybininkas) atsiduria nepalankioje konkurencinėje padėtyje – iš tikrųjų neįmanoma sėkmingai prekiauti tokio pobūdžio prekėmis savo vardu. Todėl, jei Teisingumo Teismas nagrinėjamoje byloje prieis prie išvados, kad apmokestinamąja verte turi būti laikomas visas atlygis, pareiškėjos „prekyba auksu“ tikriausiai greitai taps istorija. Geriausiu atveju ji tuomet galėtų veikti kaip tarpininkė tarp pirkėjų ir pardavėjų, nes tada būtų apmokestinamas tik komisinis atlygis (jeigu jis viršija smulkiojo verslo ribą).

50. Vis dėlto ši problema (prekybos savo sąskaita išstūmimas) nėra nauja ir yra sprendžiama PVM direktyvos 311 ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojant maržos apmokestinimo schemą. Naudotų prekių rinkoje kyla būtent tokių problemų. Prekiaujama iš privačių pardavėjų nupirktais daiktais, kuriuos vartotojai gali įsigyti ir iš šių privačių pardavėjų. Todėl prekybininkas, norėdamas savo vardu parduoti prekes kitiems privatiems asmenims, yra tokioje nepalankioje konkurencinėje padėtyje, kad teisės aktų leidėjas jam vietoj pirkimo PVM atskaitos (kuri taikoma tik perkant iš apmokestinamojo asmens) leidžia *išskaičiuoti pirkimo sandorį*.

51. Taigi prekybininkas, pasinaudodamas maržos apmokestinimo schema, iš naudotų prekių apmokestinamųjų pardavimo sandorių gali išskaičiuoti savo pirkimo sandorį ir mokėti PVM tik nuo pelno dydžio (pelno maržos). Viena vertus, taip išvengiama dvigubo apmokestinimo[17], nes tolesnis PVM dabar taikomas tik savarankiškai sukurtai pridėtinei vertei (maržai). Kita vertus, tai pagerina nepalankią konkurencinę padėtį, palyginti su privačiais pardavėjais, nes papildomas PVM taikomas tik jo sukurtai pridėtinei vertei.

52. Atsižvelgiant į tai, jog pareiškėja siekia, kad būtų apmokestinta tik jos pelno marža, ir savo rašytinėse pastabose aiškiai pabrėžia neturinti teisės į pirkimo PVM atskaitą, klausimą būtų galima suprasti ir taip, kad reikia išaiškinti PVM direktyvos 311 ir paskesnius straipsnius. Reikėtų nuspręsti, ar žaidimo auksas gali būti laikomas naudota preke, kaip tai suprantama pagal 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, o pareiškėja – apmokestinamuoju prekybininku, kaip jis suprantamas pagal 311 straipsnio 1 dalies 5 punktą, todėl ir PVM turi būti apmokestinama tik pelno marža.

2. Formuluotės aiškinimas

53. Pirma, pareiškėją turi būti galima laikyti apmokestinamuoju prekybininku. PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 5 punkte nustatyta, kad apmokestinamasis prekybininkas – tai „bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą“.

[17] Daugiau apie tai: 2023 m. gegužės 17 d. Sprendimas *État belge (PVM – Naudoti dalims parduodamos transporto priemonės)* (C-365/22, EU:C:2023:415, 23 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 26 punktas), 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 40 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 punktas).

54. Net jei maržos apmokestinimo schema yra nuo bendros apmokestinimo schemos nukrypstanti išimtis, Teisingumo Teismo [18] nuomone, „ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, vartojami šiai schemai apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad schema netektų savo poveikio. Iš tiesų šių terminų aiškinimas turi atitikti šios schemos tikslus ir turi būti laikomasi mokesčio neutralumo reikalavimų“.

55. Taigi Teisingumo Teismas [19] teisingai apibrėžia apmokestinamojo prekybininko sąvoką plačiai: naudotos prekės nebūtinai turi būti perkamos iš apmokestinamojo prekybininko. Kita vertus, abejotina, ar perpardavimas iš principo turi būti apmokestinamojo prekybininko *įprasta veikla* [20]. Teismas vargu ar gali įvertinti, kas yra įprasta apmokestinamojo asmens veikla, nes tai yra paties verslininko sprendimas. Tačiau šiuo atveju nebūtina atsakyti į šį klausimą, nes žaidimo aukso pardavimas, ko gero, yra įprasta pareiškėjos veikla.

56. Be to, žaidimo auksas greičiausiai yra naudota prekė, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Naudotos prekės sąvoka taip pat turi būti aiškinama plačiai [21], nes maržos apmokestinimo schemos taikymo tikslais nėra svarbu, ar perparduodamas naujas, šiek tiek naudotas, ar labai naudotas daiktas, jei prieš tai jį buvo įsigijęs asmuo, kuris nėra verslininkas.

57. Žaidimo auksas žaidime laikomas preke ir keičiamas į kitas prekes. Vis dėlto jis turi būti laikomas paslauga, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, nes PVM direktyvos 24 straipsnyje viskas, kas nėra prekių tiekimas, apibrėžiama kaip paslauga. Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Žaidimo auksas nėra materialusis turtas. Taigi reikia nuspręsti, ar tokios paslaugos taip pat gali būti priskiriamos prie naudotų prekių kategorijos, jeigu jomis – šiuo atžvilgiu egzistuoja paralelė su bitkoinais (žr. šios išvados 38 ir paskesnius punktus) – prekiaujama kaip naudotomis prekėmis, sudarant teisinius sandorius.

58. Aiškinant PVM direktyvos 314 straipsnį pažodžiui, maržos apmokestinimo schema taikoma tik naudotų prekių tiekimui. Tačiau formuluotė yra aiškinimo pradžia, bet ne jo pabaiga. Nustatant Sąjungos teisės nuostatos prasmę reikia atsižvelgti tiek į jos formuluotę, tiek į kontekstą ir tikslus [22], o ypač į jos genezę [23]. Be to, teisės aktų leidėją saisto aukštesnės galios teisės normos, todėl aiškinant reikia atsižvelgti į pagrindines Chartijoje įtvirtintas teises [24] ir į tai, kad realybė galbūt pasikeitė, todėl ankstesnėje formuluotėje į šiuos pokyčius dar negalėjo būti atsižvelgta.

[18] *Expressis verbis* dėl maržos apmokestinimo schemos: 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimas *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 34 punktas) ir 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 23 punktas, darant nuorodą į 2013 m. kovo 21 d. Sprendimą *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija)).

[19] 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 36 ir paskesni punktai).

[20] 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 42 punktas).

[21] 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 34 ir paskesni punktai) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 ir 26 punktai); žr. ir 2023 m. gegužės 17 d. Sprendimą *État belge (PVM – Naudoti dalims parduodamos transporto priemonės)* (C-365/22, EU:C:2023:415, 23 punktas).

[22] Žr. Teisingumo Teismo sprendimus: 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimą *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 31 punktas), 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 24 punktas), 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 24 punktas), 2011 m. kovo 3 d. Sprendimą *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 41 punktas); 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 34 punktas).

[23] 2018 m. liepos 11 d. Sprendimas *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:560, 18 punktas) ir 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimas *Egenberger* (C-414/16, EU:C:2018:257, 44 punktas).

[24] Žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 33 ir 34 punktai).

59. Kaip pažymi generalinis advokatas M. Szpunar, galių atskyrimo principas reikalauja tam tikro Teisingumo Teismo santūrumo [25]. Kišimasis į galiojančių teisės nuostatų norminį turinį yra pateisinamas, kai tos nuostatos neaiškios, neišsamios ar prieštaringos arba kai pažodinis jų aiškinimas lemtų rezultatus, prieštaraujančius ne tik tų nuostatų tikslui, bet ir pagrindiniams principams. Šis atvejis yra būtent toks.

60. Formuluotė „prekių tiekimas“ tarsi patvirtina aiškinimą, kad tai yra (prekių) tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM teisės aktus, taigi techniniu požiūriu jis skiriasi nuo paslaugos teikimo. Tačiau prekių tiekimo sąvoka netechniniu požiūriu taip pat apimtų pardavimą objektų, kurie techniniu požiūriu laikytini paslauga, tačiau įprastinėje vartosenoje veikiau laikomi teisės disponuoti daiktu perdavimu ir faktiškai (teisiniuose sandoriuose) parduodami kaip prekės, todėl laikomi naudotomis prekėmis.

61. Klasikiniai pavyzdžiai: popierinio įėjimo bilieto pardavimas ar fizinis teisės važiuoti patvirtinimas, skaitmeninio meno pardavimas naudojant NFT, kuriuo įrodoma nuosavybė, arba „daiktų“ pardavimas kompiuteriniame žaidime. Tikėtina, kad labai nedaug kompiuterinių žaidimų žaidėjų manytų, kad, pavyzdžiui, „stebuklingo kardo“ įsigijimas yra žaidimo operatoriaus ar kito pardavėjo teikiama paslauga ir kad pastarasis nesuteikė jiems jokių įgaliojimų disponuoti „jų stebuklingu kardu“.

3. Istorinis aiškinimas

62. Žvelgiant į maržos apmokestinimo schemos genezę, krinta į akis tai, kad ji į PVM direktyvą buvo įtraukta labai vėlai ir *a posteriori* [26]. 1973 m. Komisija pateikė pirminį pasiūlymą, po kurio buvo priimta tik pereinamojo laikotarpio nuostata [27]. Antrasis Komisijos pasiūlymas, pateiktas 1978 m. [28], buvo atmestas, o trečiąjį ji pateikė tik 1989 m. [29].

63. Pastarojo Komisijos pasiūlymo aiškinamajame memorandume teigiama, kad maržos apmokestinimo schema užpildoma „labai svarbi spraga bendrosios PVM sistemos neutralumo principo atžvilgiu“ [30]. Pasiūlymas buvo pateiktas kilus problemų privatiems asmenims reimportuojant naudotas prekes, kai kertamos valstybių sienos – taip galima paaiškinti susitelkimą į „fizines prekes“.

[25] Generalinio advokato M. Szpunar išvada byloje *Mensing* (C-180/22, EU:C:2023:242, 46 ir paskesni punktai).

[26] Dėl genezės žr. 1992 m. liepos 9 d. Sprendimą *„K“ Line Air Service Europe* (C-131/91, EU:C:1992:315, 16 punktas) ir 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, 11 punktas).

[27] 1973 m. birželio 29 d. pasiūlymas (OL C 80, 1973, p. 1), remiantis kuriuo buvo priimta Šeštosios direktyvos 32 straipsnio pereinamojo laikotarpio nuostata.

[28] 1978 m. sausio 11 d. pasiūlymas (OL C 26, 1978, p. 2).

[29] 1989 m. sausio 11 d. pasiūlymas (OL C 76, 1989, p. 10).

[30] 1988 m. vasario 3 d. Komisijos pasiūlymas Tarybai (COM(88) 846 *final*). Šio aiškinamojo memorandumo versijos vokiečių kalba kopiją galima rasti Vokietijos *UStG* [*Umsatzsteuergesetz* (PVM įstatymas) toliau – *UStG*] aiškinamajame memorandume – žr. 1990 m. vasario 13 d. Finansų komiteto rekomendaciją ir ataskaitą – BT-Drucksache 11/6420 (2 priedas): „Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, papildančios bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 28 straipsnius – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams skirtos specialios procedūros“ (EG-Dok. 4204/89), įžanga.

64. Vis dėlto Komisija *expressis verbis* paaiškina, kad savo pasiūlymu siekia įgyvendinti „principinį dvigubo apmokestinimo draudimą“ [31]. Šiuo atžvilgiu reikėtų rasti sprendimą dėl *naudotų prekių, kurias prekybininkai vėl įtraukia į ekonominį ciklą*, nes už jas jau buvo sumokėtas PVM, kai jas įsigijo fizinis asmuo, ir, jeigu jas perparduotų prekybininkas, jos vėl būtų apmokestinamos PVM. Teigiama, kad tai speciali taisyklė, „taikoma tik šiose rinkose besispecializuojančioms įmonėms“ [32].

65. Komisija pabrėžia plačią specialiosios schemos taikymo sritį. „Tačiau tai atitinka idėją išvengti dvigubo apmokestinimo visais prekių perpardavimo atvejais, kuriais egzistuoja neatskaitomas likutinis PVM“ [33]. Vis dėlto atskirti, kuriose naudotose prekėse dar yra likutinis PVM, o kuriose ne, taip sunku, kad visos naudotos prekės turėtų būti įtrauktos siekiant „išvengti apmokestinamojo prekybininko veiklos išskaidymo“ [34]. Gali būti, kad maržos apmokestinimo schema buvo susieta su naudotų prekių tiekimu, nes tuo metu buvo manoma, kad paslauga visada suvartojama jos teikimo metu, todėl jos nebeįmanoma perparduoti.

66. Vis dėlto nei 1978 m., nei 1989 m. nebuvo galima numatyti, kad visų pirma kartu su internetu atsiras antrinė daugelio kitų dalykų, kuriais prekiaujama kaip prekėmis, bet kurie nėra fiziniai daiktai, rinka. Klasikinis pavyzdys – prekyba koncertų bilietais ir pan., kai įvairios interneto platformos leidžia privatiems pardavėjams pirkti bilietus ir perparduoti juos kitiems privatiems pirkėjams. Nagrinėjamoje byloje pareiškėja taip pat rado būdą, kaip iš privačių pardavėjų pirkti nematerialius daiktus (žaidimo auksą) ir parduoti juos privatiems pirkėjams. Darant prielaidą, kad privatūs pirkėjai žaidimo auksą žaidime įsigijo už atlygį (vadinamasis pirkimas programėlėje), esminio skirtumo nuo tuo metu Komisijos aprašytos problemos nėra.

67. Bet kuriuo atveju iš maržos apmokestinimo schemos genezės negalima daryti išvados, kad prekyba „naudotomis“ paslaugomis buvo sąmoningai neįtraukta dėl konkrečių priežasčių.

4. Maržos apmokestinimo schemos tikslu grindžiamas aiškinimas

68. Kaip Komisija pabrėžė pasiūlyme dėl maržos apmokestinimo schemos įvedimo, pagrindinis maržos apmokestinimo schemos tikslas – įgyvendinti neutralumo principą.

69. Viena vertus, neutralumo principas reikalauja, kad apmokestinamasis prekybininkas turėtų vienodas konkurencines sąlygas – galėtų atskaityti pirkimo sandorį iš savo pardavimo sandorio ir mokėti PVM tik nuo skirtumo. Antra, pasak Komisijos, siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo likutiniu PVM, kuris paprastai egzistuoja naudotų prekių atveju. Abu šie argumentai atsispindi 51 konstatuojamojoje dalyje ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje [35].

[31] BT-Drucksache 11/6420, 2 priedo I dalis.

[32] BT-Drucksache 11/6420, 2 priedo I dalies pabaiga.

[33] BT-Drucksache 11/6420, 2 priedas, dėl 1 straipsnio A.1 skyrius.

[34] BT-Drucksache 11/6420, 2 priedas, dėl 1 straipsnio A.1 skyrius. Žr. 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimą *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 39 punktas) ir 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 36 punktas).

[35] 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimas *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 36 punktas), 2018 m. liepos 11 d. Sprendimas *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:560, 27 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 25 punktas), 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 39 punktas), 2011 m. kovo 3 d. Sprendimas *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 punktas) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 37 ir 41 punktai).

70. Abu tikslai turi būti vertinami atsižvelgiant į Pagrindinių teisių chartiją, kurios Sąjungos teisės aktų leidėjas taip pat privalo laikytis nuo Lisabonos sutarties įsigaliojimo [36]. Tai dar viena priežastis, dėl kurios turėtų egzistuoti pateisinamas pagrindas skirtingai apmokestinti prekybą naudotomis prekėmis ir prekybą „naudotomis“ paslaugomis, taip pažeidžiant neutralumo principą.

71. Tai primena neseniai Teisingumo Teismo spręstą klausimą, ar maržos apmokestinimo schema prekyboje meno kūriniais gali būti diferencijuojama pagal teisinę formą, kuria meno kūrinio autorius vykdo komercinę veiklą. Generalinis advokatas M. Szpunar [37] buvo teisus tai paneigdamas, nes tam nėra objektyvaus pagrindo. Teisingumo Teismas tai patvirtino pabrėždamas, kad pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama ta pačia veikla užsiimančius ūkio subjektus skirtingai vertinti apmokestinimo PVM atžvilgiu [38].

72. Nagrinėjamu atveju taip pat nematyti jokio objektyvaus pagrindo diferencijuoti. PVM teisės aktuose prekių tiekimas ir paslaugų teikimas paprastai atskiriami tik techniniais sumetimais, nes gali būti grindžiami skirtingomis apmokestinimo vietomis, skirtingais apmokestinamaisiais asmenimis, skirtingais PVM tarifais ir neapmokestinimu (paprastai dėl praktinių priežasčių). Tačiau tikslai išvengti dvigubo apmokestinimo arba nepalankios konkurencinės padėties, kurių siekiama maržos apmokestinimo schema, nepriklauso nuo šių techninių sumetimų. Kalbant apie bendrąjį ar maržos apmokestinimą, pažymėtina, kad techninis skirtumas tarp paslaugų ir prekių tiekimo neturi reikšmės, jei paslaugos nėra iš karto suvartojamos, bet jomis prekiaujama toliau kaip prekėmis (pavyzdžiui, įėjimo bilietai).

73. Techninis prekių, kuriomis prekiaujama, klasifikavimas PVM teisės aktuose iš dalies netgi prieštarauja klasifikavimui civilinėje teisėje, todėl tokios skirtingos mokestinės pasekmės prekybininkui kelia dar daugiau abejonių. Pavyzdžiui, Vokietijos civilinėje teisėje teisės įgyti yra pareikštinės priemonės, kurios perleidžiamos kaip daiktai, nes iš dokumento kylanti teisė yra paskesnė nei teisė į dokumentą (žr. BGB [*Bürgerliches Gesetzbuch* (Civilinis kodeksas); toliau – BGB] 807 straipsnį). Tai reiškia, kad faktiškai tai yra (dokumento) tiekimas, nors PVM tikslais yra teikiama paslauga (teisė įgyti). Tačiau techninis vertinimas PVM atžvilgiu nekeičia fakto, kad bilietai verslo santykiuose yra perduodami ir jais prekiaujama kaip prekėmis.

74. Vis dėlto paslaugų, kuriomis prekiaujama kaip naudotomis prekėmis, atveju PVM direktyvoje nėra reglamentavimo, panašaus į maržos apmokestinimo schemą, kuris sumažintų nepalankią konkurencinę padėtį įmonėms ir padėtų išvengti dvigubo apmokestinimo. Dėl tokio teisinio reguliavimo nebuvimo (teisinės spragos) atsiranda prieštaravimas neutralumo principui (kuris yra Chartijos 20 straipsnio išraiška), tačiau tai nereiškia, kad direktyva negalioja; šis prieštaravimas gali būti išspręstas taikant [39] PVM direktyvos 311 ir paskesnius straipsnius pagal analogiją. Taip yra todėl, kad teisės aktų leidėjas tuo metu akivaizdžiai negalvojo apie antrinę „naudotų“ paslaugų rinką.

[36] Žr. šiuo klausimu 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 ir paskesni punktai).

[37] Generalinio advokato M. Szpunar išvada byloje *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:438, 29 punktas).

[38] 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimas *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 41 ir paskesni punktai).

[39] Tokios nuomonės laikosi ir labai gerai žinomi mokesčių srities teisininkai (bent jau Vokietijoje): C. Wäger *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, p. 2017 (2020–2021); H. Stadie (*Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum *UStG*, Einf. Rz. 613 (atnaujinta: 2024 m. sausio mėn.); J. Hey/P. Hoffsümmer *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, p. 641 (648).

75. Šiuo atžvilgiu nematyti nei teisiškai leistino tikslo, nei įtikinamo pagrindo riboti maržos apmokestinimo schemos taikymą tik prekių tiekimu, net ir atsižvelgiant į plačią teisės aktų leidėjo diskreciją. Vienodo požiūrio principas, įtvirtintas Chartijos 20 straipsnyje, t. y. pirminėje teisėje, taip pat liudija, kad maržos apmokestinimo schema turi būti aiškinama plačiau ir taikoma tokioms paslaugoms, kuriomis prekiaujama kaip naudotomis prekėmis.

76. Vis dėlto, jei žaidimo auksą galima ne pirkti iš apmokestinamojo asmens, o tik pačiam laimėti, mano nuomone, tokio panašumo nėra. Galimybė, kad egzistuoja likutinis PVM, į kurį reikia atsižvelgti, taip pat (paprastai) būtų atmesta. Todėl taikymas pagal analogiją, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, negalėtų būti svarstomas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija turi nuspręsti, ar taip yra žaidimo aukso atveju.

5. Tarpinė išvada

77. Siekiant atsižvelgti į technikos pažangą ir, kadangi nėra požymių, kad prekyba „naudotomis“ paslaugomis sąmoningai ir dėl objektyvių pagrindų nebuvo įtraukta į maržos apmokestinimo schemą, galima svarstyti PVM direktyvos 311 ir paskesnių straipsnių taikymą paslaugoms, kuriomis prekiaujama, pagal analogiją. Lemiamas veiksnys yra tai, kad šiomis paslaugomis prekiaujama antrinėje rinkoje, panašiai, kaip įprastomis naudotomis prekėmis.

VI. Išvada

78. Taigi Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį neapmokestinami tik sandoriai, kurie susiję su teisėta atsiskaitymo priemone arba su tokia atsiskaitymo priemone, kuri nėra teisėta, tačiau kurią veiklos vykdytojai priima kaip sutartinę tiesioginio atsiskaitymo priemonę ir kuri šiuo atžvilgiu nenaudojama jokiam kitam tikslui, o tik kaip atsiskaitymo priemonė sudarant teisinius sandorius.

2. Žaidimo auksas (kaip elektroninė paslauga) ne tik padeda gauti vėlesnę vartojimo naudą – paslaugą, kuri dar tik bus apibrėžta ir kurią kupono emitentas privalėtų suteikti, bet pats savaime jau yra vartojimo nauda. Todėl tai nėra kuponas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnį.

3. Atsižvelgiant į technologijų raidą, PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas teleologiškai turi būti aiškinamas plačiai, t. y. kad jis taikomas ir perleidžiamiems nefiziniams objektams, jeigu jais prekiaujama sudarant teisinius sandorius kaip fiziniais daiktais. Lemiamas veiksnys yra tai, kad šiomis paslaugomis prekiaujama antrinėje rinkoje, panašiai, kaip įprastomis naudotomis prekėmis, ir tai, ar jos paprastai apima likutinį PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi komisija turi nuspręsti, ar taip yra žaidimo aukso atveju.