Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 11. septembrī [1]

Lieta C-472/24

MB "Žaidimų valiuta"
pret
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(*Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no nodokļa – 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts – Spēles zelta monētu pārdošana par īstu naudu ārpus spēles – Darījumi, kas saistīti ar likumīgiem maksāšanas līdzekļiem – Nodokļa bāzes aprēķins – 30.b panta 2. punkts – Spēles zelta monētas kā vaučers – Peļņas daļas režīms – 315. pants – Spēles zelta monētas kā lietota prece

I. Ievads

"Visi tiecas pēc zelta, viss ir atkarīgs no zelta. Ak, nabaga mēs!" [2]

1. Šajā lietā Tiesai ir atļauts pilnīgi jaunā veidā aplūkot zelta tirdzniecību, ņemot vērā tiesību aktus PVN jomā. Nodokļu maksātājs ir spējis "apzeltīt" tiešsaistes datorspēlei radītu "valūtu", spēles zelta monētas, ārpus spēles, uzpērkot tās no spēlētājiem un pārdodot tiem tās tālāk. No tā izrietošie darījumi nebija nenozīmīgi – nebija tikai padomāts par PVN. Tas ir jāpiemēro *a posteriori*.

2. Nodokļu maksātājs cenšas pārliecināt nodokļu administrāciju uzskatīt viņa "zelta tirdzniecību" – kas saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā ir elektronisko pakalpojumu pirkšana un pārdošana – par no nodokļa atbrīvotu "valūtas darījumu" vai vismaz uzskatīt spēles zelta monētas par vairāku mērķu vaučeru. Šādā gadījumā sekas nodokļu jomā rastos tikai tad, kad spēles zelta monētas tiek izmantotas spēlē. Katrā ziņā ar nodokli jāapliek tikai peļņa kā maksājums par "valūtu maiņu".

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] *Johann Wolfgang von Goethe* (1749–1832), *Faust. Der Tragödie erster Teil*, 1808. gads. *Abend, Margarete mit sich allein*. Fragments. Leipciga, 1790, 96. No: *Deutsches Textarchiv*, skatīts 2025. gada 8. septembrī tīmekļvietnē https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

3. Tādējādi vienlaikus rodas interesants jautājums par to, vai, piemērojot t.s. peļņas aplikšanu ar nodokli, kas saskaņā ar attiecīgā noteikuma formulējumu attiecas tikai uz lietotu preču tirdzniecību, patiešām joprojām var balstīties uz vēsturisko preču piegādes un pakalpojumu nošķiršanu, ja tehnoloģiju attīstības dēļ arī pakalpojumi tiek tirgoti tāpat kā preces. Tas attiecas uz datorspēļu precēm (kas, ņemot vērā tiesību aktus PVN jomā, ir elektroniski pakalpojumi) tāpat kā arī, piemēram, uz tirdzniecību ar elektroniskajiem mākslas darbiem, izmantojot *non-fungible-tokens* (*NFT*), vai ieejas biļetēm (kas saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā arī tiek uzskatītas par pakalpojumiem).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās tiesību normas ir Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

5. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ir paredzēts šādi:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība".

6. PVN direktīvas 30.a pants ir formulēts šādi:

"Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) "vaučers" ir instruments, par ko pastāv pienākums pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kam piegādājamās preces vai sniedzamie pakalpojumi vai potenciālo piegādātāju/sniedzēju identitātes ir vai nu norādītas uz paša instrumenta, vai ar to saistītos dokumentos, tostarp šāda instrumenta izmantošanas noteikumos;

2) "viena mērķa vaučers" ir vaučers, kam tā izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučers attiecas, un PVN, kurš maksājams par šādām precēm vai pakalpojumiem;

3) "vairāku mērķu vaučers" ir vaučers, kas nav viena mērķa vaučers."

7. PVN direktīvas 30.b panta 2. punktā ir ietverts šāds regulējums:

"2. Faktiskai preču nodošanai vai faktiskai pakalpojumu sniegšanai apmaiņā pret vairāku mērķu vaučeru, ko piegādātājs/sniedzējs pieņem kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, uzliek PVN, ievērojot 2. pantu, turpretim nevienu iepriekšēju minētā vairāku mērķu vaučera nodošanu ar PVN neapliek.

[3] Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kas piemērojama no 2020. līdz 2023. gadam, par kuriem ir strīds.

Ja vairāku mērķu vaučera nodošanu veic nodokļa maksātājs, kas nav nodokļa maksātājs, kurš veic darījumu, kam uzliek PVN, ievērojot šā punkta pirmo daļu, jebkurai pakalpojumu sniegšanai, ko var identificēt, piemēram, izplatīšanas vai veicināšanas pakalpojumiem, uzliek PVN."

8. Direktīvā ir paredzēti īpaši noteikumi lietotu preču pirkšanai un pārdošanai. 311. panta 1. punkta 1. un 5. apakšpunktā lietotas preces un tirgotājs ir definēti šādi:

"1. Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

1) "lietotas preces" ir materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta, un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis;

5) "tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs' ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tālāk pārdot, pērk vai izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām vai importē lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savās vai kādas citas personas interesēs saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu".

9. Šīs direktīvas 313. panta 1. punktā ir reglamentēts šādi:

"1. Attiecībā uz lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis saskaņā ar šīs apakšiedaļas nosacījumiem piemēro īpašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs."

10. PVN direktīvas 314. pantā ir paredzēts šādi:

"Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces Kopienas robežās tam piegādājusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

a) persona, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]

d) cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita tirgotāja preču piegādēm saskaņā ar šo peļņas daļas režīmu piemērots PVN)."

11. PVN direktīvas 315. pantā ir reglamentēta nodokļa bāze, piemērojot peļņas daļas režīmu, un tas ir formulēts šādi:

"Summa, par ko, piegādājot preces, maksājams nodoklis, kā minēts 314. pantā, ir peļņas daļa, ko ieguvis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz peļņas daļu.

Šā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir līdzvērtīga starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu."

12. Šajā ziņā PVN direktīvas 51. apsvērumā ir noteikts šādi:

"Ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem."

B. Lietuvas tiesības

13. Saskaņā ar *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas PVN likums; turpmāk tekstā – "PVN likums") 28. panta ("Finanšu pakalpojumi") 4. punktu darījumi ar ārvalstu valūtu (tostarp valūtas maiņa), kad tiek pieņemti arī skaidras naudas maksājumi un veikti maksājumi, skaidras naudas pārvaldīšana un citi pakalpojumi, kas ir tieši saistīti ar visu valūtu banknotēm un monētām, ir atbrīvoti no PVN.

14. PVN likuma 71. panta 2. punktā Lietuvas mazo uzņēmumu slieksnis ir noteikts 45 000 EUR apmērā.

15. PVN likuma 2. panta 22. punktā ir norādīts, ka prece ir jebkurš priekšmets (tostarp banknotes un monētas, kam ir numismātiska vērtība), kā arī elektroenerģija, gāze, apkure, dzesēšana un citi enerģijas veidi. Elektronisko informācijas nesēju neuzskata par preci, ja tajā ir nestandarta programmatūra, t.i., programmatūra, kas nav izstrādāta plašam patēriņam un ko patērētāji pēc uzstādīšanas un pēc nelielas apmācības, kas vajadzīga standarta operāciju vai funkciju veikšanai, nevarētu patstāvīgi izmantot.

16. Ar PVN likuma 15. panta 1. punktu ir transponēts PVN direktīvas 73. pants, un tajā ir paredzēts, ka PVN aprēķina nodokļa bāze ir atlīdzība (bez PVN), ko saņem vai ir jāsaņem preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam, vai trešajai personai tā vārdā.

17. Ar PVN likuma 2. panta 13. punkta 1. apakšpunktu, 2. panta 7. punkta 1. apakšpunktu un 9. panta 1. punkta 3. un 4. apakšpunktu ir transponēti PVN direktīvas 30.a un 30.b panta noteikumi par vaučeriem.

III. Fakti

18. "Žaidimų valiuta" (turpmāk tekstā – "prasītāja") – *Mažoji bendrija* (maza personālsabiedrība ar ierobežotu atbildību) – darbojas virtuālās "zelta tirdzniecības" jomā. Tā pērk un pārdod "zeltu" no tiešsaistes datorspēles (turpmāk tekstā – "spēles zelta monētas").

19. Saskaņā ar prasītājas sniegto informāciju spēles zelta monētas var izmantot dažādos veidos. Tās var izmantot, lai iegādātos dažādus spēles pakalpojumus un priekšmetus, samaksātu par spēlētāja statusa paaugstināšanu, iegūtu piekļuvi spēles notikumiem un minispēlēm vai iegādātos zeltu un priekšmetus no citām spēlēm. To visu varot iegādāties gan no citiem spēlētājiem, gan no dažādiem tirgotājiem, starpniekiem un maiņas biržās. Lielākā daļa klientu esot fiziskas personas. Prasītāja aktīvi darbojoties vairākos forumos, grupās un tādās vairākās platformās kā *Facebook*, *Discord* un *Skype*, kur daudzi cilvēki spēlē tiešsaistes spēles. Tiekot parādīts reklāmas sludinājums, kurā tiek informēts par to, ka tiek pārdotas spēles zelta monētas, un kurā tiek norādītas cenas un saziņas iespējas.

20. Lai iegādātos spēles zelta monētas, klients sazinoties ar saziņas platformām, norādot vēlamo daudzumu, tiekot informēts par cenām un maksāšanas kārtību un pēc samaksas tiekot novirzīts uz konkrētu vietu spēlē, kur spēlētājs pēc pieteikšanās spēlē var saņemt spēles zelta monētas. Lai pārdotu spēles zelta monētas, klients tiekot informēts arī par vietu spēlē, kur pēc pieteikšanās spēlē un spēles zelta monētu nodošanas tiek veikta samaksa saskaņā ar pārdevēja norādīto samaksas kārtību.

21. Veicot revīziju, *Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* (Panevēžas rajona Valsts nodokļu inspekcija, Lietuva; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") konstatēja, ka prasītāja gūst ievērojamus ienākumus no spēles zelta monētu iegādes un tālākpārdošanas par augstāku cenu. Attiecīgajā periodā no 2020. līdz 2023. gadam tika konstatēti tās ienākumi no spēles zelta monētu 199 580 EUR 2021. gadā, 163 428 EUR – 2022. gadā un 52 476 EUR – 2023. gadā.

22. Tā kā kopējā gada atlīdzības summa, ko prasītāja pēdējos divpadsmit mēnešos ir saņēmusi tās saimnieciskās darbības ietvaros, pārdodot spēles zelta monētas, pārsniedza summu 45 000 EUR, tai bija pienākums samaksāt PVN. Tā kā prasītāja to neizdarīja, tai ar 2024. gada 9. janvāra lēmumu tika konstatētas PVN saistības 46 688 EUR apmērā (16 270 EUR par 2021. gadu, 21 351 EUR par 2022. gadu un 9067 EUR par 2023. gadu). Tomēr vienlaikus tika konstatēti arī zaudējumi 12 327 EUR apmērā par 2021. taksācijas gadu un 21 843 EUR apmērā par 2022. taksācijas gadu.

23. Prasītāja apstrīdēja nodokļu administrācijas lēmumu un iesniedza sūdzību *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Repblikas valdības Nodokļu strīdu komisija).

24. Prasītāja uzskata, ka ienākumi no spēles zelta monētu pārdošanas ir ienākumi no virtuālo valūtu tirdzniecības un tādēļ ir atbrīvoti no PVN. Ja tā nav virtuālā valūta, spēles zelta monētas esot jāuzskata par vairāku mērķu vaučeru, kas nav apliekams ar PVN. Jebkurā gadījumā spēles zelta monētu apgrozījuma kopējo vērtību nevarot uzskatīt par ar nodokli apliekamu vērtību saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā. Tā kā tā neiekasējot atsevišķu maksu par spēles zelta monētu pārdošanu, ar nodokli apliekamajai vērtībai saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā ir jābūt spēles zelta pirkšanas un pārdošanas cenas starpībai.

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

25. *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Repblikas valdības Nodokļu strīdu komisija) pēc tam apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus divus jautājumus:

"1) Vai spēles "Runescape" zelta monētu pārdošana ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto no nodokļa atbrīvoto darījumu tvērumā?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, kāda spēles zelta monētu vērtība ir apliekama ar PVN saskaņā ar PVN direktīvas noteikumiem: kopējā atlīdzība par spēles zelta monētu pārdošanu vai tikai starpība starp pirkuma cenu un pārdošanas cenu, ja tirgotājs neiekasē atsevišķu komisijas maksu par spēles zelta monētu pārskaitījumu?"

26. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza tikai prasītāja, Lietuva un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Juridiskā analīze

A. Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

27. Lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegusi Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija. Tā ir pirmstiesas iestāde nodokļu strīdu izskatīšanai. Atbilstoši tās nosaukumam tā ir valdības iestāde, tātad tā ietilpst izpildvarā. Komisija tās tiesības iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nodokļu strīdos pamato ar to, ka Tiesa 2010. gadā ir nolēmusi, ka tā ir tiesa, kurai ir tiesības iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu LESD 267. panta izpratnē [4]. Taču 2000. gadā Tiesa šādi nospieda arī attiecībā uz *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) [5], ko tomēr virspalāta 2020. gadā laboja [6]. Tas arī liek piešķirt mazāku nozīmi norādei uz iepriekšējo 2010. gada nolēmumu par Lietuvas Nodokļu strīdu komisiju.

28. Ņemot vērā virspalātas 2020. gada lēmumu, kas tomēr attiecas uz Spānijas situāciju, pastāv diezgan lielas šaubas par valdības izveidotas komisijas tiesībām iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiesvedībā saskaņā ar LESD 267. pantu. Proti, kā daļa no izpildvaras, kas ir iesaistīta tikai pirmstiesas procesā, šāda komisija principā nebūtu (neatkarīga) tiesa, kurai ir tiesības iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu [7]. Tomēr neviens no lietas dalībniekiem neizteica šaubas par tiesībām iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Tādējādi Tiesas rīcībā nav jaunas, precīzas informācijas par Lietuvas Nodokļu strīdu komisiju. Tāpēc, lai atbildētu uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, es *faute de mieux* balstos uz Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisijas tiesībām iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

B. Par pārbaudes gaitu

29. Ar pirmo jautājumu komisija būtībā lūdz interpretēt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa (par to C sadaļā).

30. Gadījumā, ja atbrīvojums no nodokļa nebūtu piemērojams, komisija, kas iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, uzdod jautājumu par spēles zelta monētu pārdošanas nodokļa bāzi. Diemžēl otrajā jautājumā nav ietverta neviena Savienības tiesību norma, kas Tiesai būtu jāinterpretē. Ņemot vērā, ka saistībā ar atbilstošajām tiesību normām komisija, kas iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir minējusi arī noteikumus par vaučeriem, jautājumu varētu saprast tādējādi, ka tā vēlas noskaidrot, kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 30.a un 30.b pants, lai noteiktu, vai spēles zelta monētas ir jāuzskata par vaučeriem PVN direktīvas izpratnē (par to D sadaļā).

31. Tomēr ar otro jautājumu *expressis verbis* tiek arī vaicāts, vai par spēles zelta monētu pārdošanas nodokļa bāzi jāuzskata kopējā atlīdzība vai tikai *starpība starp pirkuma cenu un pārdošanas cenu*, ja tirgotājs neiekasē atsevišķu maksu par spēles zeltu monētu nodošanu. Tā kā starpības starp pirkuma cenu un pārdošanas cenu aplikšana ar nodokli ir skaidri reglamentēta PVN direktīvas 311. un nākamajos pantos, šo jautājumu varētu saprast arī tādējādi, ka komisija, kas iesniegusi lūgumu sniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, jautā par lietotu preču

[4] Spriedums, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 34. un nākamie punkti).

[5] Spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 39. un nākamie punkti).

[6] Spriedums, 2020. gada 21. janvāris, *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17, 55. punkts).

[7] Šajā ziņā skat. spriedumu, 2020. gada 21. janvāris, *Banco de Santander* (C-274/14, EU:C:2020:17, 72. un nākamie punkti).

jēdziena interpretāciju PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Tas būtu interesantāks jautājums, jo parasti peļņas daļas režīms attiecas tikai uz preču piegādi, savukārt spēles zelta monētas (atšķirībā no īsta zelta) nav prece, bet tika tirgotas kā prece (par to E sadaļā).

C. Par atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu

32. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts atbrīvo no nodokļa darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli. Lai uz prasītājas spēles zelta monētu darījumiem varētu attiecināt atbrīvojumu, spēles zelta monētām būtu jābūt likumīgam maksāšanas līdzeklim. Tomēr, piekrītot komisijas un Lietuvas viedoklim, to noteikti var noliegt.

33. Eiropas Savienības Tiesa spriedumā lietā *Hedqvist*[8] ir paplašinājusi likumīga maksāšanas līdzekļa jēdzienu, attiecinot to arī uz *bitcoins*. Jebkurā gadījumā tie tobrīd nekur nebija likumīgs maksāšanas līdzeklis. Tomēr, tā kā tos varēja izmantot kā maksāšanas līdzekli Zviedrijā, pastāv skaidras atšķirības starp *bitcoins* toreiz un spēles zelta monētām šobrīd.

34. Kā es jau toreiz izklāstīju[9], no {VN direktīvas dažādajām valodu versijām gan nav skaidrs, vai atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz divu likumīgu maksāšanas līdzekļu apmaiņu, vai arī pietiek ar to, ka ir iesaistīts viens likumīgs maksāšanas līdzeklis un ka maiņa attiecas uz maksāšanas līdzekli, kas nav likumīgs.

35. Darījumu ar maksāšanas līdzekļiem atbrīvojuma jēga un mērķis ir nekavēt maksāšanas līdzekļu konvertāciju, uzliekot PVN[10]. Minētajam ir nozīme arī attiecībā uz iekšējo tirgu. Tas tādēļ, ka, ja pasūtītājam pārrobežu pakalpojumu saņemšanai ir nepieciešama valūtas maiņa, apliekot ar PVN maiņas pakalpojumu, pārrobežu pakalpojumu saņemšana tiktu sadārdzināta vēl vairāk.

36. Tiesas ieskatā PVN direktīvas 135. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa jēgai un mērķim būtu jāizriet no Tiesas judikatūras, saskaņā ar kuru PVN 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļu mērķis ir it īpaši atvieglot nodokļa uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitāmā PVN summas noteikšanu[11]. Tas tā var būt, bet tas nepamato minētā attiecināšanu arī uz "privātajiem maksāšanas līdzekļiem". Drīzāk ir konstatējams pretējais.

37. Direktīvas autors vēlējās veicināt netraucētus maksājumu darījumus. Tomēr šajā ziņā tas pamatojās uz tajā laikā pastāvošiem, tātad reglamentētiem likumīgiem maksājumu darījumiem. Nav skaidrs, kāpēc dalībvalstīm, pieņemot direktīvu, būtu bijusi interese piešķirt priekšrocības maiņai pret citiem privātpersonu alternatīvi radītiem neregulētiem maksājumu veidiem. To neprasa arī neitralitātes princips, jo likumīgie maksāšanas līdzekļi un "lietas", ko privātpersonas definē kā maksāšanas līdzekļus (neatkarīgi no tā, vai runa ir par kakao pupiņām, kā tas bija agrāk Dienvidamerikā, vai arī par elektroniskām skaitļu virknēm, kas sastāv no nullēm un vienībām, mūsdienās), ir atšķirīgas lietas, kuru apmaiņu var aplūkot atšķirīgi, arī ņemot vērā tiesību aktus PVN jomā.

8 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris (C-264/14, EU:C:2015:718, 49. punkts).

9 Mani secinājumi lietā *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:498, 29. un nākamie punkti).

10 Mani secinājumi lietā *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:498, 38. un nākamie punkti).

11 Spriedumi, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 36. un 48. punkts), un 2007. gada 19. aprīlis, *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts).

38. Tomēr Tiesa ir paplašinājusi likumdevēja lēmumu ("likumīgs maksāšanas līdzeklis"), kas ir pamatots gan vēsturiski, gan juridiskās noteiktības ziņā, ar nenoteiktu juridisku jēdzienu ("pušu akceptēts maksāšanas līdzeklis"[12]). Tas šajā ziņā ir saprotams, jo tajā laikā iesniedzējtiesa Tiesai saistošā veidā bija konstatējusi, ka Zviedrijā *bitcoin* "virtuālā valūta" galvenokārt tika izmantota maksājumiem starp privātpersonām internetā. *Bitcoin* piederot pie tā sauktajām "divvirzienu plūsmas" virtuālajām valūtām, kas ir analogas citām apmaināmām valūtām, ja runa ir par to lietojumu reālajā pasaulē[13].

39. Tā kā Tiesa tās lēmumu skaidri pamatoja, norādot, ka virtuālajai valūtai "*bitcoin*" nav citu mērķu kā tikai mērķis būt par maksāšanas līdzekli un ka daži uzņēmumi šajā nolūkā to ir akceptējuši[14], šī atbrīvojuma no nodokļa noteikuma paplašināšana, to interpretējot šauri, ir jāattiecina tikai uz minēto.

40. Tādējādi tas labākajā gadījumā attiecas uz virtuālajām valūtām, kuras, tāpat kā "*bitcoin*", tiek pieņemtas kā likumīgs tiešs maksāšanas līdzeklis starp uzņēmējiem un kuru mērķis ir tikai to izmantošana par maksāšanas līdzekļiem. Tomēr – kā pamatoti uzsver arī komisija – nevar būt runas par tās izmantošanu kā *vienīgo maksāšanas līdzekli*, ja "valūta" tiek izmantota tikai spēlē. Tad tas nav maksāšanas līdzeklis, bet tikai līdzeklis spēlē, tātad spēles nauda. Spēles naudas izmantošana spēlē – pat ja tā tajā tiek izmantota kā valūta vai attiecīgi maksāšanas līdzeklis – nevar tikt pielīdzināta izmantošanai par maksāšanas līdzekli starp uzņēmējiem tiesiskos darījumos.

41. Tāpēc PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tas atbrīvo no nodokļa tikai darījumus, kas attiecas, pirmkārt, uz likumīgu maksāšanas līdzekli un, otrkārt, uz maksāšanas līdzekli, kas nav likumīgs un tiek pieņemts kā tiešs likumīgs maksāšanas līdzeklis starp uzņēmējiem, un kura mērķis šajā ziņā ir tikai tā izmantošana par maksāšanas līdzekli tiesiskos darījumos.

D. Spēles zelta monētas kā vaučers 30.a panta izpratnē?

42. Tā kā atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, ir jāatbild uz otro jautājumu. Kā jau izklāstīts, diemžēl otrajā jautājumā nav ietverta neviena Savienības tiesību norma, kuru Tiesai būtu jāinterpretē. Ņemot vērā, ka prasītāja ir aizstāvējusies, pamatojoties uz vairāku mērķu vaučera esamību, jautājumu varētu saprast tādējādi, ka ir jāinterpretē PVN direktīvas 30.a un 30.b pants, lai varētu izlemt, vai spēles zelta monētas jāuzskata par vaučeru PVN direktīvas izpratnē.

43. Minētā pamatojums ir tāds, ka saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 2. punktu vairāku mērķu vaučera izsniegšana un nodošana rada sekas PVN jomā tikai tad, kad tas tiek izmantots. Tomēr minētā priekšnoteikums ir tāds, ka spēles zelta monētas var uzskatīt par vaučeru PVN direktīvas 30.a panta izpratnē. Šajā ziņā ir jābūt izpildītiem diviem kumulatīviem nosacījumiem[15]. Pirmkārt, piegādājamajai precei vai potenciālajam piegādātājam ir jāizriet no vaučera vai tā nosacījumiem. Šķiet, ka tas tā nav nedz spēles zelta monētu, nedz tipiska maksāšanas līdzekļa gadījumā. Jebkurā gadījumā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu par to nav sniegta nekāda informācija.

[12] Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 50. punkts).

[13] Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 11. un 12. punkts).

[14] Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 52. punkts).

[15] Spriedums, 2022. gada 28. aprīlis, *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20, EU:C:2022:304, 20. un 21. punkts). Skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Finanzamt O* (Viena mērķa vaučers) (C-68/23, EU:C:2024:342, 36. punkts).

44. Otrkārt, spēles zelta monētām būtu jāpamato pienākums tās pieņemt kā atlīdzību par pakalpojumu. Vaučera mērķis ir "nodrošināt" nodokļu maksātāja pienākumu sniegt (šajā lietā) pakalpojumu. Tas arī šķiet apšaubāms, jo spēles zelta monētas jau ir elektronisks pakalpojums (konkrēta priekšrocība spēlē, ko tajā var izmantot, tātad ar ko tajā var spēlēt), kā pamatoti uzsver arī Lietuva. Šajā ziņā pamatoti ar PVN būtu jāapliek jau spēles zelta monētu iegāde spēlē (ja tas tajā ir iespējams – arī par to lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav iekļauta nekāda informācija), ja pakalpojuma sniegšanas vieta atrodas Savienībā. Tātad spēles zelta monētas jau ir patērējama priekšrocība, un to mērķis nav tikai sniegt patērējamu priekšrocību vēlāk nosakāma pakalpojuma veidā. Tas vien, ka pakalpojumu (spēles zelta monētas) var apmainīt pret citu pakalpojumu (piemēram, tādu priekšmetu kā "burvju zobens") – šajā lietā spēlē – vēl nenozīmē, ka jau sniegtais pakalpojums ir vaučers.

45. Visbeidzot, kā es esmu norādījusi manos secinājumos lietā *Lyko Operations* (C-436/24) [16], vaučeram jābūt iegādātam no tā izdevēja par nosakāmu vērtību. Nešķiet, ka tas tā būtu arī šajā lietā spēles zelta monētu gadījumā. Tomēr lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā ziņā nav precīzs, jo joprojām nav skaidrs, kāda ir spēles zelta monētu izcelsme, un būtu arī iespējams – kā to tās apsvērumos šajā ziņā norāda komisija – iegādāties spēles zelta monētas par atlīdzību spēlē (t.s. *in-app* pirkums). Šajā lietā šīs spēles zelta monētas, šķiet, nav primāri iegādātas, bet gan iegūtas spēles laikā. Pat ja spēles zelta monētas varētu iegādāties par maksu, elektroniskā pakalpojuma iegāde par maksu – kā tikko paskaidrots – nepadara to par vaučeru.

46. Līdz ar to PVN direktīvas 30.b panta 2. punkts nav piemērojams.

E. Par peļņas daļas režīma piemērošanu saskaņā ar 311. un nākamajiem pantiem

1. Problēmas izklāsts

47. Tomēr komisija, kas iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, saistībā ar pēdējo jautājumu izvirza dogmatiski interesantu problēmu. Tā izpaužas tādējādi, ka parastam tirgotājam, kurš pērk preces un tās pārdod, principā – PVN attiecībā uz viņu ir jābūt neitrālam – nodoklis tiek uzlikts tikai viņa pievienotajai vērtībai (tātad pirkšanas un pārdošanas starpībai). Šis mērķis tiek sasniegts, atskaitot priekšnodokli, tāpēc, piemēram, arī uzņēmumam, kas pārdod savas preces par cenu, kas ir zemāka par pirkuma cenu, nav jāmaksā PVN.

48. Tomēr prasītājas gadījumā tas tā nebūtu. Tas tā ir tāpēc, ka ar tās "zelta tirdzniecību" tā darbojas nozarē, kurā dominē ar nodokli neapliekamas personas un to preces. Tomēr tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecas tikai uz pirkumiem, ko veic nodokļu maksātājs (PVN direktīvas 168. panta a) punkts). Gadījumā, ja spēles zelta monētas tiktu iegādātas (no personas, kas nav nodokļu maksātājs) par 100 un pārdotas par 90, saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu tai būtu jāaprēķina un jāsamaksā PVN no saņemtajiem 90 (Lietuvā ar nodokļa likmi 21 % 21/121 apmērā). Pat 120 pārdošanas gadījumā PVN būtu jāaprēķina no 120, kas saskaņā ar Lietuvā piemērojamo 21 % likmi nozīmētu prasītājai zaudējumus nesošu pārdošanu. Vienīgais veids, kā no tā izvairīties, būtu pārdot par 100 nopirktās spēles zelta monētas vismaz par 122, lai gūtu vismaz nelielu peļņu. Taču šādā gadījumā, iespējams, neviens spēlētājs neiegādātos spēles zelta monētas no prasītājas, bet gan iegūtu pats spēlējot vai pirktu no cita spēlētāja (kas nav nodokļu maksātājs), nemaksājot PVN.

[16] Arī tie tiks nolasīti 2025. gada 11. septembrī.

49. Tādējādi nodokļu maksātājam (tirgotājam) ir radīta nelabvēlīga situācija konkurences jomā, kas faktiski padara neiespējamu sekmīgi tirgot šo preci savā vārdā. Tāpēc, ja Tiesa nonāks pie secinājuma, ka par aprēķina bāzi jāuzskata visa atlīdzība, prasītājas "zelta tirdzniecība" drīz vien kļūs par vēsturi. Tad tā labākajā gadījumā varētu darboties kā starpnieks starp pircējiem un pārdevējiem, jo tad ar nodokli tiktu aplikta tikai komisijas maksa (ar nosacījumu, ka tā pārsniedz mazo uzņēmēju slieksni).

50. Tomēr šī problēma (tirdzniecības uz paša rēķina ierobežošana) nav jauna un ir risināta PVN direktīvas 311. un nākamajos pantos ar peļņas daļas režīmu. Tādējādi lietoto preču tirgus rada tieši šādas problēmas. Tirgotas tiek preces, kuras ir pārdevuši privāti pārdevēji un kuras patērētāji arī varētu iegādāties no šiem privātajiem pārdevējiem. Tāpēc – ja tirgotājs vēlas pārdot preces citām privātpersonām savā vārdā – viņš atrodas tik neizdevīgā konkurences situācijā, ka likumdevējs viņam priekšnodokļa atskaitījuma vietā (kas pastāv tikai tad, ja preces iegādājas no nodokļu maksātāja), piešķir *priekšapgrozījuma atskaitījumu*.

51. Tādējādi tirgotājs peļņas daļas režīma ietvaros var atskaitīt savu augšupējo apgrozījumu no sava lejupējā apgrozījuma attiecībā uz lietotām precēm, ar kurām tas tirgojas, un tādējādi tam ir jāapliek ar nodokli tikai sava peļņas daļa (peļņas daļa). Pirmkārt, tādējādi tiek novērsta dubulta aplikšana ar nodokli[17], jo ar papildu PVN tiek aplikta tikai paša radītā pievienotā vērtība (starpība). Otrkārt, tas samazina neizdevīgu konkurences stāvokli salīdzinājumā ar privātajiem pārdevējiem, jo papildu PVN slogs rodas tikai par viņa radīto pievienoto vērtību.

52. Tā kā prasītāja vēlas, lai ar nodokli tiktu aplikta tās peļņas daļa, sliktākajā gadījumā, un tās rakstveida apsvērumos skaidri uzsver, ka tai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, šo jautājumu varētu saprast arī tādējādi, ka ir jāinterpretē PVN direktīvas 311. un nākamie panti. Šajā ziņā būtu jāizlemj, vai spēles zelta monētas varētu uzskatīt par lietotu preci 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē un prasītāju – par tirgotāju 311. panta 1. punkta 5. apakšpunkta izpratnē, lai ar PVN tiktu aplikta tikai peļņas daļa.

2. Formulējuma interpretācija

53. Vispirms prasītāja būtu jāuzskata par tirgotāju. Saskaņā ar PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 5. apakšpunktu tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir "jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tālāk pārdot, pērk vai izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām vai importē lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savās vai kādas citas personas interesēs saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu".

54. Kaut gan peļņas daļas režīms ir izņēmums no parastā nodokļu režīma, arī šajā gadījumā Tiesas ieskatā[18] "šī šauras interpretācijas norma nenozīmē, ka minētā režīma definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību. Šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minētā režīma mērķim un tajā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības."

[17] Šajā nozīmē konkrētāk: spriedumi, 2023. gada 17. maijs, *État belge* (PVN – Transportlīdzekļi, kuri pārdoti detaļām) (C-365/22, EU:C:2023:415, 23. punkts), 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 26. punkts), 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 40. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-220/02, EU:C:2004:213, 25. punkts).

[18] *Expressis verbis* saistībā ar peļņas daļas režīmu: spriedumi, 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 23. punkts), ar norādi uz spriedumu, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Arī 2025. gada 1. augusta spriedums *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 34. punkts).

55. Tāpēc Tiesa [19] pareizi definē plaši tirgotāja jēdzienu, saskaņā ar kuru tirgotājam parasti nav jāiegādājas lietotas preces. Savukārt jautājums par to, vai tālākpārdošanai principā ir jābūt daļai no tirgotāja *darbības* [20], gan ir apšaubāms. Valsts tiesai ir grūti novērtēt, kas ir daļa no nodokļu maksātāja darbības, jo tas ir uzņēmuma sākotnējais lēmums. Tomēr šajā lietā tam nav nozīmes, jo spēles zelta monētu pārdošana, visticamāk, ir daļa no prasītājas darbības.

56. Turklāt spēles zelta monētām būtu jābūt lietotai precei PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Arī lietotas preces jēdziens ir jāinterpretē plaši [21], jo saistībā ar peļņas daļas režīma mērķi nav nozīmes tam, vai pārdota tālāk tiek jauna prece, mazlietota prece vai daudz lietota prece, ja tā iepriekš ir iegādāta no personas, kas nav uzņēmējs.

57. Spēles zelta monētas spēlē gan tiek uzskatītas par preci un tiek apmainītas pret citām precēm. Tomēr tās jāuzskata par pakalpojumu PVN direktīvas izpratnē, jo PVN direktīvas 24. pantā viss, kas nav piegāde, ir definēts kā pakalpojums. Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu piegādes priekšnoteikums ir tāds, ka ir nodotas tiesības rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Spēles zelta monētas nav materiāls īpašums. Tātad jāizlemj jautājums par to, vai lietotas preces jēdzienā var ietilpt arī šādi pakalpojumi, ja tie – šajā ziņā pastāv līdzība ar *bitcoins* (skat. iepriekš 38. un nākamos punktus) – tiek tirgoti kā lietotas preces tiesiskos darījumos.

58. Ja PVN direktīvas 314. pantu interpretē burtiski, peļņas daļas režīms attiecas tikai uz lietotu preču piegādi. Tomēr formulējums ir interpretācijas sākums, nevis beigas. Noskaidrojot Savienības tiesību normas nozīmi, jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts un mērķi [22], un jo īpaši arī rašanās vēsture [23]. Turklāt likumdevējam ir saistoši augstāka juridiskā spēka tiesību akti, tāpēc interpretācijā jāņem vērā Hartā noteiktās pamattiesības [24], kā arī tas, ka realitāte var būt attīstījusies tālāk un tāpēc vēl nevarēja tikt ņemta vērā vēsturiskajā formulējumā.

59. Piekrītot ģenerāladvokātam M. Špunaram [*M. Szpunar*], varas dalīšanas princips prasa Tiesai ievērot zināmu atturību [25]. Iejaukšanās spēkā esošo tiesību normu normatīvajā saturā ir pamatota tad, kad šīs normas ir neskaidras, nepilnīgas vai savstarpēji pretrunīgas vai ja to burtiska interpretācija novestu pie secinājumiem, kas ir pretrunā ne tikai šo normu mērķim, bet arī tiesiskās kārtības pamatprincipiem kopumā. Tas tā ir šajā lietā.

60. Formulējums "piegāde" gan liecina par labu (preču) piegādes tādai izpratnei, kāda tā ir tiesību aktos PVN jomā, un tādējādi – tehniskā nozīmē par nošķiršanu no pakalpojuma sniegšanas. Tomēr piegādes jēdziens netehniskā nozīmē attiektos arī uz tādu lietu pārdošanu, kas tehniski ir jāuzskata par pakalpojumu, bet parastā valodas lietojumā drīzāk tiek uzskatītas par tiesību rīkoties ar kādu preci nodošanu un realitātē (tiesiskos darījumos) tiek tirgotas kā preces un tādējādi tiek uzskatītas par lietotām precēm.

[19] Spriedums, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 36. un nākamie punkti).

[20] Spriedums, 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 42. punkts).

[21] Spriedumi, 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 34. un nākamie punkti), un 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. un 26. punkts); skat. arī spriedumu, 2023. gada 17. maijs, *État belge* (PVN – Transportlīdzekļi, kuri pārdoti detaļām) (C-365/22, EU:C:2023:415, 23. punkts).

[22] Šādi arī Tiesa: spriedumi, 2025. gada 1. augusts, *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 31. punkts), 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 24. punkts), 2017. gada 21. septembris, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 24. punkts), 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 41. punkts), un 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 34. punkts).

[23] Spriedumi, 2018. gada 11. jūlijs, *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:560, 18. punkts), un 2018. gada 17. aprīlis, *Egenberger* (C-414/16, EU:C:2018:257, 44. punkts).

[24] Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 33. un 34. punkts).

[25] Ģenerāladvokāta M. Špunara secinājumi lietā *Mensing* (C-180/22, EU:C:2023:242, 46. un nākamie punkti).

61. Šajā ziņā klasiski piemēri ir, piemēram, ieejas biļetes papīra veidā vai materializētu tiesību uz braucienu pārdošana, elektroniskās mākslas pārdošana, izmantojot *NFT*, kas pierāda īpašumtiesības uz to, vai arī datorspēles "objektu" pārdošana. Ļoti maz datorspēlētāju, iespējams, pieņemtu, ka, piemēram, "burvju zobena" iegāde ir spēles pārvaldītāja vai cita pārdevēja pakalpojums un ka pēdējais minētais tiem nav piešķīris tiesības rīkoties ar "viņu burvju zobeniem".

3. Vēsturiskā interpretācija

62. Aplūkojot peļņas daļas režīma rašanās vēsturi, ir redzams, ka tas PVN direktīvā tika ieviests tikai ļoti vēlu un *a posteriori*[26]. 1973. gadā Komisija iesniedza pirmo priekšlikumu, uz kura pamata tika pieņemts tikai pārejas noteikums[27]. Komisijas otrais priekšlikums 1978. gadā[28] netika pieņemts, un trešais priekšlikums tika iesniegts tikai 1989. gadā[29].

63. No šī pēdējā Komisijas priekšlikuma paskaidrojuma izriet, ka peļņas daļas režīms novērš "būtisku nepilnību attiecībā uz kopējās PVN sistēmas neitralitātes principu"[30]. Iemesls bija problēmas, kas radās, privātpersonām atkārtoti ievedot lietotas preces pāri robežām, kas izskaidro uzsvaru uz "materiālu īpašumu".

64. Tomēr Komisija *expressis verbis* paskaidro, ka priekšlikuma mērķis ir īstenot "principiālu jebkādas nodokļu dubultas uzlikšanas aizliegumu"[31]. Šajā ziņā bija jāatrod risinājums attiecībā uz *lietotām precēm*, ko tirgotāji *atkārtoti iekļauj* ekonomikas apritē, jo tās jau bija apliktas ar PVN, kad tās iegādājās privātpersona, un, kad tirgotājs tās pārdod tālāk, tās atkal tiktu apliktas ar PVN. Runai ir jābūt par īpašu režīmu, kas ir "piemērojams tikai uzņēmumiem, kuri specializējušies šajos tirgos"[32].

65. Šajā ziņā Komisija uzsver īpašā režīma plašo piemērošanas jomu. "Tomēr tas atbilst idejai izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokļiem visos gadījumos, kad preces, kas ietver atlikušo neatskaitāmo PVN, tiek pārdotas tālāk"[33]. Taču esot tik grūti atšķirt, kuras lietotas preces vēl ietver atlikušo PVN un kuras to neietver, ka būtu jāiekļauj visas lietotas preces, lai "izvairītos no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, darbības sadalīšanas"[34]. Iespējams, ka peļņas daļas režīms bija saistīts ar lietotu preču piegādi, jo toreiz tika pieņemts, ka pakalpojums vienmēr tiek patērēts tā sniegšanas brīdī un tādēļ to nevar tirgot tālāk.

66. Tomēr nedz 1978. gadā, nedz 1989. gadā nebija paredzams, ka, it īpaši pateicoties internetam, varētu rasties sekundārais tirgus daudzām citām lietām, kas tiek tirgotas tāpat kā preces, bet nav materiāls īpašums. Klasisks piemērs ir tirdzniecība ar biļetēm uz koncertiem utt., kas, pateicoties

[26] Par pieņemšanas vēsturi skat. arī: spriedumi, 1992. gada 9. jūlijs, "*K*" *Line Air Service Europe* (C-131/91, EU:C:1992:315, 16. punkts), un 1989. gada 5. decembris, *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto* (C-165/88, EU:C:1989:608, 11. punkts).

[27] 1973. gada 29. jūnija priekšlikums – OV 1973, C 80, 1. lpp. – uz tā pamata tika pieņemts Sestās direktīvas 32. panta pārejas noteikums.

[28] 1978. gada 11. janvāra priekšlikums – OV 1978, C 26, 2. lpp.

[29] 1989. gada 11. janvāra priekšlikums – OV 1989, C 76, 10. lpp.

[30] Komisijas 1988. gada 3. februāra priekšlikums Padomei – COM(88) 846, galīgā redakcija. Šā paskaidrojuma raksta vācu valodas versijas kopija ir atrodama likuma paskaidrojuma rakstā par transpozīciju Vācijas *UStG* [*Umsatzsteuergesetz*, Apgrozījuma nodokļa likumā] – skat. Finanšu komitejas 1990. gada 13. februāra ieteikumu lēmumam un ziņojumu – *BT-Drucksache* 11/6420 (2. izdevums): "Priekšlikums Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvas 77/388/EEK 32. un 28. pantu – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām" (EK dokuments 4204/89), Ievads.

[31] *BT-Drucksache* 11/6420, 2. izdevums, I sadaļā.

[32] *BT-Drucksache* 11/6420, 2. izdevums, I sadaļā. Beigās.

[33] *BT-Drucksache* 11/6420, 2. izdevums, par 1. pantu A.1. nodaļa.

[34] *BT-Drucksache* 11/6420, 2. izdevums, par 1. pantu A.1. nodaļa. Šādi arī spriedumos, 2025. gada 1. augusts, *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 39. punkts), un 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 36. punkts).

dažādām tiešsaistes platformām, ļauj iegādāties biļetes no privātiem pārdevējiem un pārdot tālāk tās citiem privātiem pircējiem. Arī šajā lietā prasītāja atrada veidu, kā iegādāties nemateriālus priekšmetus (spēles zelta monētas) no privātiem pārdevējiem un tālākpārdot tos privātiem pircējiem. Pieņemot, ka privātie pircēji ir iegādājušies spēles zelta monētas spēlē par maksu (t.s. *in-app* pirkums), nepastāv liela atšķirība no Komisijas toreiz aprakstītās problēmas.

67. Katrā ziņā peļņas daļas režīma rašanās vēsture neļauj secināt, ka "lietotu" pakalpojumu tirdzniecība ir izslēgta apzināti un konkrētu iemeslu dēļ.

4. Interpretācija saskaņā ar peļņas daļas režīma mērķi

68. Peļņas daļas režīma jēga un mērķis galvenokārt ir īstenot neitralitātes principu, kā to ir uzsvērusi Komisija tās priekšlikumā par peļņas daļas režīma ieviešanu.

69. Atbilstoši neitralitātes principam, pirmkārt, ir jānodrošina vienlīdzīga konkurence attiecībā uz tirgotāju, kas ir nodokļu maksātājs, ļaujot viņam atskaitīt apgrozījumu, kas veikts pirms viņa vēlāk veiktā darījuma, no sava apgrozījuma un pēc tam ļaujot aplikt ar nodokli tikai starpību. Otrkārt, Komisijas ieskatā ir jānovērš nodokļu dubulta uzlikšana ar atlikušo PVN, ko parasti ietver lietotas preces. Abi minētie apsvērumi ir atrodami arī 51. apsvērumā un Tiesas judikatūrā [35].

70. Abi mērķi šajā ziņā jāaplūko, ņemot vērā Pamattiesību hartu, kas kopš Lisabonas līguma pieņemšanas ir saistoša arī Savienības likumdevējam [36]. Arī tādēļ būtu jāpastāv pamatotam iemeslam, lai atšķirīgi apliktu ar nodokli lietotu preču tirdzniecību un "lietotu" pakalpojumu tirdzniecību, tādējādi pārkāpjot neitralitātes principu.

71. Tas atgādina Tiesas nesen izlemto jautājumu par to, vai peļņas daļas režīmu mākslas tirdzniecībā var diferencēt atkarībā no juridiskās formas, kādā mākslas darba autors veic komercdarbību. Ģenerāladvokāts M. Špunars [37] to pamatoti noliedza, jo tam nebija objektīva iemesla. Attiecīgi Tiesa apstiprināja, ka neitralitātes princips nepieļauj atšķirīgu attieksmi PVN iekasēšanas jomā pret nodokļu maksātājiem, kas veic vienus un tos pašus darījumus [38].

72. Arī šajā lietā nav iemesla veikt diferenciāciju. Piegāžu un pakalpojumu nošķiršana tiesību aktos PVN jomā parasti tiek veikta tikai tehnisku apsvērumu dēļ, jo ar to (parasti praktisku apsvērumu dēļ) var saistīt atšķirīgas nodokļa uzlikšanas vietas, atšķirīgus nodokļu maksātājus, atšķirīgas nodokļa likmes un atbrīvojumus no nodokļa. Tomēr peļņas daļas režīma mērķi, proti, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu vai neizdevīgus konkurences apstākļus, nav atkarīgi no šiem tehniskajiem iemesliem. Jautājums par parasto režīmu vai peļņas daļas režīmu nav atkarīgs no tehniskās nošķiršanas starp pakalpojumu un piegādi, ja pakalpojumi netiek patērēti uzreiz, bet tiek tirgoti tālāk kā preces (piemēram, ieejas biļetes).

73. Daļēji tirgoto preču klasifikācija saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā tehniskā ziņā ir pat pretrunā kvalifikācijai saskaņā ar civiltiesībām, kas liek vēl vairāk apšaubīt šādas atšķirīgas nodokļu sekas tirgotājam. Tādējādi, piemēram, Vācijas civiltiesībās ieejas tiesības ir turētāja

[35] Spriedumi, 2025. gada 1. augusts, *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 36. punkts), 2018. gada 11. jūlijs, *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:560, 27. punkts), 2017. gada 18. maijs, *Litdana* (C-624/15, EU:C:2017:389, 25. punkts), 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20, 39. punkts), 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 47. punkts), 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 37. un 41. punkts).

[36] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 38. un nākamie punkti).

[37] Ģenerāladvokāta M. Špunara secinājumi lietā *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:438, 29. punkts).

[38] Spriedums, 2025. gada 1. augusts, *Galerie Karsten Greve* (C-433/24, EU:C:2025:600, 41. un nākamie punkti).

dokumenti, kas tiek nodoti kā preces, jo tiesības, kas izriet no papīra, ir balstītas uz tiesībām uz papīra (skat. *BGB* [*Bürgerliches Gesetzbuch*, Vācijas Civilkodeksa] 807. pantu). Līdz ar to faktiski ir konstatējama (papīra) piegāde, bet PVN tehniskās piemērošanas vajadzībām – pakalpojums (piekļuves tiesības). Tomēr novērtējums saskaņā ar tehniskajiem tiesību aktiem PVN jomā nemaina faktu, ka komercdarbībā ieejas biļetes tiek nodotas un tirgotas kā preces.

74. Taču attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek tirgoti kā lietotas preces, PVN direktīvā nepastāv režīms, kas būtu salīdzināms ar peļņas daļas režīmu un kas mazinātu neizdevīgos konkurences apstākļus aktīvajiem uzņēmumiem un novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu. Šis regulējuma trūkums (likuma robs) rada pretrunu ar neitralitātes principu (kā Hartas 20. panta izpausmi), kas tomēr neizraisa direktīvas spēkā neesamību, bet to var atrisināt, pēc analoģijas piemērojot [39] PVN direktīvas 311. un nākamos pantus. Tas tāpēc, ka likumdevējs tolaik acīmredzami neparedzēja, ka var pastāvēt "lietotu" pakalpojumu sekundārais tirgus.

75. Šajā ziņā peļņas daļas režīma attiecināšanai tikai uz piegādēm, pat ņemot vērā likumdevēja plašo rīcības brīvību, nav saskatāms nedz likumīgi pieļaujams mērķis, nedz ticams šī likumdošanas ierobežojuma iemesls. Arī Hartas 20. pantā – tātad primārās tiesībās – nostiprinātais vienlīdzīgas attieksmes princips liecina par labu plašai peļņas daļas režīma interpretācijai, attiecinot to arī uz pakalpojumiem, kas tiek tirgoti kā lietotas preces.

76. Tomēr, ja spēles zelta monētas neiegādājas nodokļu maksātājs, bet principā tās var tikai iegūt spēlē, manuprāt, šāda līdzība nav konstatējama. (Parasti) būtu izslēgta arī iespēja, ka pastāv atlikušais PVN, kas jāņem vērā. Tāpēc analoģiska piemērošana, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, būtu izslēgta. komisijai, kas ir iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jāizlemj, vai tas tā ir spēles zelta monētu gadījumā.

5. Starpsecinājumi

77. Lai ņemtu vērā tehnikas attīstību un nepastāvot norādēm, ka "lietotu" pakalpojumu tirdzniecība ir apzināti un objektīvu iemeslu dēļ izslēgta no peļņas daļas režīma, PVN direktīvas 311. un nākamo pantu piemērošana tirgojamiem pakalpojumiem pēc analoģijas ir iespējama. Noteicoša nozīme ir tam, ka sekundārajā tirgū šie pakalpojumi tiek tirgoti līdzīgā veidā ar parastām lietotām precēm.

VI. Secinājumi

78. Tāpēc es ierosinu atbildēt uz *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija) prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

1) PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tas atbrīvo no nodokļa tikai darījumus, kas attiecas uz likumīgiem maksāšanas līdzekļiem vai maksāšanas līdzekļiem, kas nav likumīgi un tiek pieņemti kā tiešs likumīgs maksāšanas līdzeklis starp uzņēmējiem, un kuru vienīgais mērķis šajā ziņā ir tos izmantot par maksāšanas līdzekli tiesiskos darījumos.

[39] Tā uzskata arī (vismaz Vācijā) ļoti slaveni nodokļu tiesību speciālisti: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, 2017. lpp. (2020. un 2021. lpp.); Stadie, H., no: *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, 613. punkta ievads (redakcija: 2024. gada janvāris); Hey, J./Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 641. lpp. (648. lpp.).

2) Spēles zelta monētu (kā elektroniska pakalpojuma) mērķis nav tikai radīt vēlāk izmantojamu priekšrocību vēl tikai nosakāma tāda pakalpojuma veidā, kuru sniegt būtu pienākums izdevējam, bet tās pašas par sevi jau ir izmantojama priekšrocība. Tāpēc tas nav vaučers PVN direktīvas 30.a panta izpratnē.

3) PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts, ņemot vērā tehnoloģiju attīstību, jāinterpretē teleoloģiski paplašināti tādējādi, ka tas attiecas arī uz kustamām nemateriālām lietām, ar nosacījumu, ka tās tiek tirgotas tiesiskos darījumos kā materiālas preces. Noteicoša nozīme ir tam, ka šie pakalpojumi otrreizējā tirgū tiek tirgoti līdzīgi parastām lietotām precēm un tajos parasti ir iekļauts PVN atlikums. Par to, vai tas tā ir šajā lietā spēles zelta monētu gadījumā, ir jālemj komisijai, kas ir iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.