Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 11. septembra 2025 [1]

Vec C-472/24

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie od dane – Článok 135 ods. 1 písm. e) – Predaj herného zlata za skutočné peniaze mimo hry – Transakcie týkajúce sa zákonného platidla – Výpočet základu dane – Článok 30b ods. 2 – Herné zlato ako poukaz – Úprava zdaňovania prirážky – Článok 315 – Herné zlato ako použitý tovar“

I. Úvod

„Pre zlato žije, pre zlato sa bije predsa každý. – Ach, my chudobní!“ [2]

1. V tomto prípade má Súdny dvor možnosť pozrieť sa na obchod so zlatom z hľadiska práva o DPH úplne novým spôsobom. Zdaniteľnej osobe sa podarilo „pozlátiť“ „menu“ určenú pre online počítačovú hru, herné zlato, mimo hry tým, že ho nakupovala od hráčov a predávala ďalej hráčom. Výsledný obrat nebol zanedbateľný – nikto však nemyslel na daň z pridanej hodnoty. Tá sa teraz bude vyberať dodatočne.

2. Zdaniteľná osoba sa teraz snaží presvedčiť finančnú správu, aby jej „obchodovanie so zlatom“ – ktoré na účely DPH pozostáva z nákupu a predaja elektronických služieb – považovala buď za „transakciu s menou“ oslobodenú od dane, alebo aby herné zlato považovala aspoň za viacúčelový poukaz. V takom prípade by sa daňové dôsledky prejavili až pri uplatnení herného zlata v hre. V každom prípade by sa mala zdaňovať len zisková marža ako platba za „výmenu mien“.

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] von GOETHE, J. W. (1749 – 1832): *Faust*. Lipsko: Fragment, 1790, s. 96. Dostupné na https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790, vyhľadané v nemeckom archíve 8. septembra 2025. Upravená citácia v slovenskom znení In: von GOETHE, J. W.: Malý Faust. Preložil M. RICHTER; ed. Divadlo, 1. vyd., Dunajská Lužná: MilaniuM, 2015.

3. To zároveň vyvoláva zaujímavú otázku, a to, či pri uplatňovaní takzvaného zdanenia marže, ktoré podľa znenia príslušnej úpravy zahŕňa iba obchod s použitým tovarom, je naozaj možné naďalej vychádzať z historického rozlišovania medzi dodaním tovaru a službami, keďže v dôsledku technického vývoja sa v súčasnosti obchoduje aj so službami ako s tovarom. To sa týka tovarov počítačových hier (ktoré sú z hľadiska DPH elektronickými službami), ako aj napríklad obchodovania s elektronickými umeleckými dielami prostredníctvom Non-Fungible-Tokens [(nezameniteľné tokeny) ďalej len „NFTs“] alebo vstupeniek (ktoré sa z hľadiska DPH tiež považujú za služby).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec je stanovený smernicou 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [3] (ďalej len „smernica o DPH“).

5. V článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu“.

6. Článok 30a smernice o DPH znie takto:

„Na účely tejto smernice sa použijú tieto vymedzenia pojmov:

1. ‚poukaz‘ je nástroj, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom sa na ňom alebo v súvisiacej dokumentácii uvádza tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov vrátane podmienok použitia takéhoto nástroja;

2. ‚jednoúčelový poukaz‘ je poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb;

3. ‚viacúčelový poukaz‘ je poukaz iný ako jednoúčelový poukaz.“

7. V článku 30b ods. 2 smernice o DPH sa stanovuje:

„2. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za viacúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH v súlade s článkom 2, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH.

[3] Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), v znení platnom na roky 2020 – 2023.

Ak prevod viacúčelového poukazu vykoná zdaniteľná osoba iná ako zdaniteľná osoba vykonávajúca transakciu podliehajúcu DPH podľa prvého pododseku, každé poskytnutie služieb, ktoré sa dá identifikovať, ako napríklad distribučných alebo propagačných služieb, podlieha DPH.“

8. V smernici sa stanovujú osobitné pravidlá pre nákup a predaj použitého tovaru. V článku 311 ods. 1 bodoch 1 a 5 sa použitý tovar a obchodník vymedzujú takto:

„1. Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva:

1. ‚použitý tovar‘ je hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty;

5. ‚zdaniteľný obchodník‘ je každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja“.

9. Článok 313 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.“

10. Článok 314 smernice o DPH stanovuje:

„Úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala jedna z týchto osôb:

a) nezdaniteľná osoba;

…

d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdaňovania prirážky.“

11. V článku 315 smernice o DPH sa upravuje základ dane v rámci zdaňovania prirážky a znie takto

„Základom dane pri dodaniach tovaru uvedených v článku 314 je zisková prirážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník, znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje.

Zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnou cenou.“

12. V odôvodnení 51 smernice o DPH sa uvádza:

„Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“

B. Litovské právo

13. Podľa článku 28 s názvom „Finančné služby“ ods. 4 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“), devízové transakcie (vrátane výmeny mien), ktoré zahŕňajú aj prijímanie vkladov v hotovosti a vykonávanie platieb, správu hotovosti a iné služby priamo súvisiace s bankovkami a mincami všetkých mien, nepodliehajú DPH.

14. V článku 71 ods. 2 zákona o DPH je stanovená hranica pre litovské malé podniky na 45 000 eur.

15. V článku 2 ods. 22 zákona o DPH sa uvádza, že tovarom je akákoľvek vec (vrátane bankoviek a mincí numizmatického charakteru), ako aj elektrická energia, plyn, teplo, chlad a iné druhy energie. Počítačový pamäťový nosič sa nepovažuje za tovar, ak jeho obsah tvorí neštandardný softvér, t. j. softvér, ktorý nebol vyvinutý pre masovú spotrebu a ktorý by spotrebitelia po inštalácii a absolvovaní školenia v obmedzenom rozsahu potrebnom na vykonávanie štandardných operácií alebo funkcií neboli schopní samostatne používať.

16. Článok 15 ods. 1 zákona o DPH implementuje článok 73 smernice o DPH a stanovuje, že základom dane na výpočet DPH je protihodnota (bez samotnej DPH), ktorú prijal, alebo má prijať dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, alebo tretia osoba na jeho účet.

17. V článku 2 ods. 13 bode 1, článku 2 ods. 7 bode 1 a článku 9 ods. 3 a 4 bode 1 zákona o DPH sú transponované ustanovenia o poukazoch z článku 30a a 30b smernice o DPH.

III. Skutkový stav

18. „Žaidimų valiuta“ (ďalej len „žalobkyňa“) – mažoji bendrija (malá osobná spoločnosť s ručením obmedzeným) – podniká v oblasti virtuálneho „obchodovania so zlatom“. Kupuje a predáva „zlato“ z online počítačovej hry (ďalej len „herné zlato“).

19. Podľa žalobkyne sa herné zlato dá použiť rôznymi spôsobmi. Mohlo by sa použiť na nákup rôznych služieb a predmetov v hre, na zaplatenie vylepšenia statusu hráča, na získanie prístupu k herným udalostiam a minihrám alebo na nákup zlata a predmetov z iných hier. To všetko sa dá kúpiť od iných hráčov, ako aj od rôznych obchodníkov, sprostredkovateľov a prostredníctvom výmenných trhov. Väčšina zákazníkov sú fyzické osoby. Žalobkyňa je aktívna na rôznych fórach, v skupinách a na rôznych platformách, ako sú Facebook, Discord a Skype, kde hrá online hry mnoho ľudí. Zverejňuje inzeráty, ktoré informujú o tom, že herné zlato je na predaj, s cenami a kontaktnými údajmi.

20. Ak si chce zákazník kúpiť herné zlato, kontaktuje komunikačné platformy, uvedie požadované množstvo, je informovaný o cenách a spôsoboch platby a po zaplatení je presmerovaný na konkrétne miesto v hre, kde môže po prihlásení do hry získať herné zlato. Pri predaji herného zlata je zákazník tiež informovaný o mieste v hre, kde po prihlásení do hry a odovzdaní herného zlata sa vykoná platba v súlade s platobnými metódami určenými predajcom.

21. Počas kontroly Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Okresný štátny daňový inšpektorát Panevėžys, Litva; ďalej len „finančná správa“) zistil, že žalobkyňa dosiahla nemalý príjem z nákupu herného zlata a jeho ďalšieho predaja za vyššiu cenu. Za obdobie rokov 2020 až 2023 bolo zistené, že v roku 2021 mala príjem z predaja herného zlata vo výške 199 580 eur, v roku 2022 vo výške 163 428 eur a v roku 2023 vo výške 52 476 eur.

22. Keďže celková ročná suma príjmov, ktoré žalobkyňa získala v posledných dvanástich mesiacoch v rámci svojej ekonomickej činnosti z predaja herného zlata, presiahla sumu 45 000 eur, bola povinná zaplatiť DPH. Keďže tak neurobila, bola jej výzvou z 9. januára 2024 vyrubená DPH vo výške 46 688 eur (16 270 eur za rok 2021, 21 351 eur za rok 2022 a 9 067 eur za rok 2023). Zároveň však bola určená aj strata vo výške 12 327 eur za zdaňovacie obdobie 2021 a strata vo výške 21 843 eur za zdaňovacie obdobie 2022.

23. Žalobkyňa nesúhlasila s rozhodnutím finančnej správy a podala sťažnosť na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky).

24. Žalobkyňa sa domnieva, že príjem z predaja herného zlata je príjmom z obchodovania s virtuálnymi menami, a preto je oslobodený od DPH. Ak nejde o virtuálnu menu, treba herné zlato považovať za viacúčelový poukaz, ktorý nepodlieha DPH. V každom prípade sa celá hodnota transakcie s herným zlatom nemôže považovať za zdaniteľnú hodnotu na účely DPH. Keďže za predaj herného zlata sa neúčtuje osobitný poplatok, zdaniteľnou hodnotou na účely DPH musí byť rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou herného zlata.

IV. Prejudiciálne konanie

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto dve otázky:

1. Patrí predaj ‚zlata‘ z hry ‚Runescape‘ medzi transakcie oslobodené od dane uvedené v článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná, aká má byť zdaniteľná hodnota herného zlata podľa ustanovení smernice o DPH: celková protihodnota za predaj herného zlata alebo len rozdiel medzi kúpnou a predajnou cenou, ak si obchodník neúčtuje osobitnú províziu za prevod herného zlata?

26. V konaní pred Súdnym dvorom predložila písomné pripomienky len žalobkyňa, Litva a Európska komisia. Súdny dvor upustil od ústneho pojednávania podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku.

V. Právne posúdenie

A. O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

27. Návrh na začatie prejudiciálneho konania podala Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky. Ide o orgán pre predsúdne preskúmanie daňových sporov. Podľa svojho názvu je orgánom vlády, a teda súčasťou výkonnej moci. Komisia pre daňové spory odôvodňuje svoje právo na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania tým, že Súdny dvor v roku 2010 rozhodol, že ide o súdny orgán s právom na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania v zmysle článku 267 ZFEÚ.[4] Súdny dvor však takto rozhodol aj v roku 2000, pokiaľ ide o Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný daňový súd, Španielsko),[5] čo veľká komora v roku 2020 opravila.[6] Tým sa relativizuje aj odkaz na staré rozhodnutie o litovskej Komisii pre daňové spory z roku 2010.

28. Vzhľadom na rozhodnutie veľkej komory z roku 2020, ktoré sa však týka španielskej situácie, existujú značné pochybnosti o tom, či má komisia, ktorá je súčasťou vlády, právo na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ. Takáto komisia ako súčasť výkonnej moci, ktorá sa podieľa len na predsúdnom konaní, by v zásade nebola (nezávislým) súdom s právom na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania.[7] Žiaden z účastníkov však nevyjadril pochybnosti o práve na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Súdny dvor preto nemá k dispozícii žiadne nové, presné informácie týkajúce sa litovskej Komisie pre daňové spory. Z tohto dôvodu som nútená vychádzať pri odpovedi na návrh na začatie prejudiciálneho konania z oprávnenia Komisie pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

B. O priebehu skúmania

29. Prvou otázkou sa vnútroštátna komisia v podstate domáha výkladu oslobodenia od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH (pozri časť C nižšie).

30. Ak oslobodenie od dane nie je relevantné, sa predkladajúca komisia pýta na základ dane pri predaji herného zlata. Druhá otázka však neobsahuje žiadne ustanovenie práva Únie, ktoré by mal Súdny dvor vykladať. Keďže predkladajúca komisia v právnom rámci uviedla aj ustanovenia o poukazoch, otázku možno chápať tak, že sa pýta, ako sa majú vykladať články 30a a 30b smernice o DPH, aby bolo možné rozhodnúť, či sa herné zlato má považovať za poukaz v zmysle smernice o DPH (pozri časť D nižšie).

31. Druhá otázka sa však výslovne pýta aj na to, či základom dane pri predaji herného zlata je celková protihodnota alebo len *rozdiel medzi kúpnou a predajnou cenou*, ak si obchodník neúčtuje osobitný poplatok za prevod herného zlata. Keďže zdanenie rozdielu medzi kúpnou a predajnou cenou je výslovne upravené v článku 311 a nasledujúcich článkoch smernice o DPH, možno túto otázku chápať aj tak, že predkladajúca komisia sa pýta na výklad pojmu použitý tovar v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH. Toto by bola zaujímavejšia otázka, pretože za

4 Rozsudok z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 34 a nasl.).

5 Rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 39 a nasl.).

6 Rozsudok z 21. januára 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, bod 55).

7 Pozri rozsudok z 21. januára 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, bod 72 a nasl.).

normálnych okolností podlieha úprave zdaňovania prirážky len dodanie tovaru, zatiaľ čo herné zlato (na rozdiel od skutočného zlata) nepredstavuje tovar, ale bolo s ním obchodované ako s tovarom (pozri časť E nižšie).

C. O oslobodení od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e)

32. Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH oslobodzuje transakcie – vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo. Aby sa na transakcie žalobkyne s herným zlatom vzťahovalo oslobodenie, muselo by byť herné zlato zákonným platidlom. To však možno v súlade so stanoviskom Komisie a Litvy celkom jednoznačne odmietnuť.

33. Súdny dvor vo svojom rozhodnutí vo veci Hedqvist [8] rozšíril pojem zákonného platidla aj na bitcoiny. V každom prípade v tom čase neboli nikde zákonným platidlom. Keďže sa však vo Švédsku mohli používať ako platobný prostriedok, medzi bitcoinami vtedy a herným zlatom dnes stále existujú jasné rozdiely.

34. Ako som vtedy upozornila, [9] z rôznych jazykových verzií smernice o DPH nie je jasné, či sa oslobodenie od dane vzťahuje len na výmenu dvoch zákonných platidiel, alebo stačí, že ide o jedno zákonné platidlo a výmena sa týka iného ako zákonného platidla.

35. Zmysel a účel oslobodenia transakcií s platobnými prostriedkami je to, aby sa uložením DPH nebránilo konvertibilite platobných prostriedkov. [10] To je dôležité aj vzhľadom na vnútorný trh. Ak si totiž cezhraničné služby vyžadujú, aby si zákazník vymenil meny, vyberanie DPH na službu výmeny ešte viac zdražuje cezhraničné poskytovanie služieb.

36. Podľa Súdneho dvora zmysel a účel oslobodení od dane uvedených v článku 135 smernice o DPH vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej sú oslobodenia od dane uvedené v článku 135 ods. 1 písm. d) až f) smernice o DPH určené najmä na odstránenie ťažkostí spojených so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH. [11] Uvedené môže byť pravda, ale neodôvodňuje zahrnutie „súkromných platobných prostriedkov“. Opak je skôr pravdou.

37. Normotvorca smernice chcel podporiť bezproblémový platobný styk. Pri tom však vychádzal z vtedajšieho existujúceho, teda regulovaného zákonného platobného styku. Nie je zrejmé, prečo by mali mať členské štáty pri prijímaní smernice záujem uprednostňovať výmenu za neregulované alternatívne platobné možnosti vytvorené súkromnými osobami. Nevyžaduje si to ani zásada neutrality, pretože zákonné platidlo a „veci“ definované ako platidlo súkromnými osobami (či už ide o kakaové bôby, ako v minulosti v Južnej Amerike, alebo elektronické číselné rady pozostávajúce z núl a jednotiek v súčasnosti) sú rozdielne veci, ktorých výmena môže byť rozdielne posudzovaná aj z hľadiska DPH.

[8] Rozsudok z 22. októbra 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 49).

[9] Návrhy, ktoré som predniesla vo veci Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, bod 29 a nasl.).

[10] Návrhy, ktoré som predniesla vo veci Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, bod 38 a nasl.).

[11] Rozsudok z 22. októbra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 36 a 48), a z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24).

38. Napriek tomu Súdny dvor rozšíril rozhodnutie tvorcu smernice („zákonné platidlo“), ktoré je historicky odôvodnené a opodstatnené z hľadiska právnej istoty, o neurčitý právny pojem („platidlo akceptované stranami transakcie“ [12]). Je to pochopiteľné vzhľadom na to, že vnútroštátny súd v tom čase zistil, že „virtuálna mena“ bitcoin sa vo Švédsku používa najmä na platby medzi súkromnými osobami prostredníctvom internetu. Bitcoin patrí medzi virtuálne meny s tzv. obojstrannou výmenou, ktoré sú pri svojom používaní v reálnom svete podobné iným vymeniteľným menám. [13]

39. Keďže Súdny dvor svoje rozhodnutie výslovne podporil konštatovaním, že vo veci samej je nepochybné, že virtuálna mena „bitcoin“ nemá iný účel, ako je účel platidla, a že je na tento účel akceptovaná určitými subjektmi, [14] toto rozšírenie ustanovenia o oslobodení od dane sa v rámci reštriktívneho výkladu musí tiež obmedziť na túto funkciu.

40. Vzťahuje sa teda len na virtuálne meny, ktoré sú podobne ako „bitcoin“ akceptované ako zmluvné priame platidlo medzi hospodárskymi subjektmi a ktoré neslúžia na iný účel ako na použitie ako platidlo. Ako však Komisia správne zdôrazňuje, nie je možné hovoriť o použití ako *výlučného platidla*, ak sa „mena“ používa len v rámci hry. Potom nejde o platidlo, ale len o prostriedok v hre, t. j. o herné peniaze. Používanie herných peňazí v rámci hry – aj keď fungujú ako mena alebo platidlo – nemožno stotožňovať s ich používaním ako platidla medzi hospodárskymi subjektmi v právnych vzťahoch.

41. Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa preto má vykladať v tom zmysle, že oslobodzuje od dane len transakcie, ktoré sa týkajú jednak zákonného platidla a jednak iného ako zákonného platidla, ktoré je akceptované ako zmluvné priame platidlo medzi hospodárskymi subjektmi, a v tomto ohľade neslúži na iný účel ako na použitie ako platidlo v právnych vzťahoch.

D. Herné zlato ako poukaz v zmysle článku 30a?

42. Keďže odpoveď na prvú otázku je záporná, je potrebné odpovedať na druhú otázku. Ako už bolo uvedené, druhá otázka však neobsahuje žiadne ustanovenie práva Únie, ktoré by mal Súdny dvor vykladať. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobkyňa sa bránila existenciou viacúčelového poukazu, otázku možno chápať tak, že je potrebné vykladať články 30a a 30b smernice o DPH, aby bolo možné rozhodnúť, či sa herné zlato má považovať za poukaz v zmysle smernice o DPH.

43. Vyplýva to zo skutočnosti, že podľa článku 30b ods. 2 smernice o DPH má vydanie a prevod viacúčelového poukazu daňové dôsledky z hľadiska DPH až v momente jeho uplatnenia. To však predpokladá, že herné zlato možno považovať za poukaz v zmysle článku 30a smernice o DPH. Aby to tak bolo, musia byť splnené dve kumulatívne podmienky. [15] Po prvé z poukazu alebo jeho podmienok musí byť zrejmý tovar, ktorý sa má dodať, alebo možný dodávateľ. Už toto sa v prípade herného zlata zdá byť rovnako málo pravdepodobné ako v prípade typického platidla. V každom prípade návrh na začatie prejudiciálneho konania o tom neobsahuje žiadne informácie.

[12] Rozsudok z 22. októbra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 50).

[13] Rozsudok z 22. októbra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, body 11 a 12).

[14] Rozsudok z 22. októbra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 52).

[15] Rozsudok z 28. apríla 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, body 20 a 21). Pozri, pokiaľ ide o jednoúčelový poukaz, rozsudok z 18. apríla 2024, Tax Office O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 36).

44. Po druhé herné zlato by muselo zakladať povinnosť prijať ho ako protihodnotu za službu. Účelom poukazu je „potvrdiť“ povinnosť zdaniteľnej osoby poskytnúť (v tomto prípade) službu. Aj to sa zdá byť sporné, keďže samotné herné zlato je už elektronickou službou (určitou výhodou v hre, ktorú možno v nej využiť, a teda s ňou hrať), ako správne zdôrazňuje Litva. V tomto ohľade by nákup herného zlata v hre (pokiaľ je to tam možné – ani o tom návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadne informácie) mal byť správne zdaňovaný DPH za predpokladu, že miesto poskytovania služieb je v rámci EÚ. Samotné herné zlato je teda už spotrebiteľnou výhodou a neslúži len na obstaranie neskoršej spotrebiteľnej výhody vo forme služby, ktorá má byť ešte len určená. Samotná skutočnosť, že službu (herné zlato) možno vymeniť za inú (napr. predmet, ako je „magický meč“) – v tomto prípade v rámci hry – nerobí z už poskytnutej služby poukaz.

45. Ako som napokon uviedla v návrhoch, ktoré som predniesla vo veci Lyko Operations (C-436/24) [16], poukaz musí byť od vydavateľa nadobudnutý aspoň za určiteľnú hodnotu. To sa tiež nezdá byť prípad herného zlata. Predložený návrh však v tomto ohľade nie je precízny, pretože zostáva nejasné, odkiaľ herné zlato pochádza, a je tiež možné – čo Komisia vo svojom stanovisku opomína –, že herné zlato sa dá kúpiť za odplatu [takzvaný „in-app purchase“ (nákup v rámci aplikácie)]. V tomto prípade sa toto herné zlato pravdepodobne primárne nezískava odplatne, ale hraním. Aj keby sa herné zlato dalo získať odplatne, samotné získanie elektronickej služby za odplatu – ako bolo práve vysvetlené – z neho nerobí poukaz.

46. To znamená, že článok 30b ods. 2 smernice o DPH nie je relevantný.

E. O uplatňovaní úpravy zdaňovania prirážky v súlade s článkom 311 a nasl.

1. Opis problému

47. Predkladajúca komisia však v súvislosti s poslednou otázkou otvára dogmaticky zaujímavý problém. Ten spočíva v tom, že bežný obchodník, ktorý nakupuje tovar a predáva ho, v zásade – DPH by pre neho mala byť neutrálna – zdaňuje len pridanú hodnotu, ktorú vytvoril (t. j. rozdiel medzi nákupom a predajom). To sa dosahuje prostredníctvom odpočítania dane, a preto napríklad spoločnosť, ktorá predáva svoj tovar pod nákupnou cenou, nemusí v dôsledku toho platiť DPH.

48. To by však nebol prípad žalobkyne. Je to preto, že so svojím „obchodom so zlatom“ pôsobí v odvetví, v ktorom dominujú osoby, ktoré sú nezdaniteľnými osobami, a ich tovar. Právo na odpočítanie DPH sa však vzťahuje len na nákupy od zdaniteľnej osoby [článok 168 písm. a) smernice o DPH]. V prípade nákupu herného zlata (od nezdaniteľnej osoby) za sumu 100 a predaja za sumu 90 by musela v súlade s článkom 73 smernice o DPH vypočítať a zaplatiť DPH z prijatých 90 (v Litve pri sadzbe dane 21 %vo výške 21/121). Dokonca aj v prípade predaja za 120 by sa DPH musela vypočítať zo 120, čo by pri sadzbe dane 21 % platnej v Litve znamenalo pre žalobkyňu stratový predaj. Jediným spôsobom, ako sa tomu vyhnúť, by bolo predať herné zlato zakúpené za 100 aspoň za 122, aby sa dosiahol aspoň malý zisk. V tomto prípade by však žiadny hráč nekúpil herné zlato od žalobkyne, ale získaval by si ho sám hrou, alebo by ho kúpil od iného hráča (ktorý nie je zdaniteľnou osobou), bez zaťaženia DPH.

[16] Tieto budú tiež prednesené 11. septembra 2025.

49. Tým sa zdaniteľná osoba (obchodník) dostáva do konkurenčnej nevýhody, čo vlastne znemožňuje úspešne obchodovať s týmto tovarom vo vlastnom mene. Ak teda Súdny dvor dospeje k záveru, že za základ dane treba považovať celú protihodnotu, „obchodovanie so zlatom“ žalobkyne bude pravdepodobne čoskoro minulosťou. V najlepšom prípade by potom mohla naďalej pôsobiť ako sprostredkovateľka medzi kupujúcimi a predávajúcimi, keďže zdaneniu by potom podliehala len provízia (za predpokladu, že prekročí hranicu malého podniku).

50. Tento problém (potláčanie obchodovania na vlastný účet) však nie je nový a je riešený v smernici o DPH v článku 311 a nasl. úpravou zdaňovania prirážky. Trh s použitým tovarom vykazuje v konečnom dôsledku presne tieto problémy. Obchoduje sa s tovarom, ktorý pochádza od súkromných predajcov a ktorý by si od týchto súkromných predajcov mohli kúpiť aj spotrebitelia. Preto obchodník – ak chce predávať tovar vo vlastnom mene iným súkromným osobám – musí zápasiť s takou veľkou konkurenčnou nevýhodou, že mu normotvorca namiesto odpočítania dane (ktoré existuje len pri nákupe od zdaniteľnej osoby) priznáva *odpočítanie transakcie na vstupe*.

51. Obchodník si preto môže v rámci zdaňovania prirážky odpočítať svoju transakciu na vstupe od transakcie na výstupe za použitý tovar, s ktorým obchoduje, a preto musí platiť daň len zo svojej ziskovej prirážky (ziskovej marže). Na jednej strane sa tým zabráni dvojitému zdaneniu,[17] keďže teraz sa ďalšou daňou z pridanej hodnoty zaťažuje len vlastná pridaná hodnota (marža). Na druhej strane sa tým znižuje konkurenčná nevýhoda v porovnaní so súkromnými predajcami, keďže dodatočná DPH sa vzťahuje len na pridanú hodnotu ním vytvorenú.

52. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobkyňa chce, aby sa zdanila maximálne jej zisková marža, a vo svojom písomných pripomienkach výslovne zdôrazňuje, že nemá nárok na odpočítanie DPH, by sa preto otázka mohla chápať aj tak, že by sa mali vykladať články 311 a nasl. smernice o DPH. V takom prípade by bolo potrebné rozhodnúť, či by sa herné zlato mohlo považovať za použitý tovar v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 a žalobkyňa za obchodníka v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 5, v dôsledku čoho by DPH podliehala len zisková marža.

2. Výklad znenia

53. Žalobkyňu by bolo potrebné najskôr považovať za obchodníka. Podľa článku 311 ods. 1 bodu 5 smernice o DPH je zdaniteľným obchodníkom „každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja“.

54. Aj keď je úprava zdaňovania prirážky výnimkou zo štandardného systému DPH, Súdny dvor[18] zastáva názor, že „toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že by sa pojmy použité na definíciu tejto úpravy mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným režimom a musí rešpektovať požiadavky daňovej neutrality“.

[17] Podrobnejšie rozsudky zo 17. mája 2023, État belge (DPH – Vozidlá predávané na súčiastky) (C-365/22, EU:C:2023:415, bod 23); z 18. mája 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 26); z 18. januára 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 40), a z 1. apríla 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25).

[18] Výslovne v súvislosti s úpravou zdaňovania prirážky: rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 23 s odkazom na rozsudok z 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23 a citovaná judikatúra). Rovnako aj rozsudok z 1. augusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 34).

55. Súdny dvor [19] teda správne vymedzuje pojem obchodníka extenzívne, podľa čoho obchodník zvyčajne nemusí nakupovať použitý tovar. Na druhej strane je otázne, či ďalší predaj musí byť v zásade súčasťou *obvyklého výkonu činnosti* obchodníka. [20] Súd môže len ťažko posúdiť, čo patrí do obvyklého výkonu činnosti zdaniteľnej osoby, keďže ide o originálne podnikateľské rozhodnutie. V tomto prípade je to však irelevantné, pretože predaj herného zlata je pravdepodobne súčasťou obvyklého výkonu činnosti žalobkyne.

56. Okrem toho by herné zlato muselo byť použitým tovarom v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH. Pojem použitý tovar sa musí takisto vykladať extenzívne, [21] pretože na účely úpravy zdaňovania prirážky nie je dôležité, či sa ďalej predáva nový, mierne použitý alebo veľmi použitý tovar, pokiaľ bol predtým nadobudnutý od osoby, ktorá nie je podnikateľom.

57. Herné zlato sa považuje za tovar v hre a vymieňa sa za iné tovary. Napriek tomu sa má považovať za službu v zmysle smernice o DPH, keďže článok 24 smernice o DPH definuje všetko, čo nie je dodaním tovaru, ako službu. Podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH dodanie tovaru predpokladá prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Herné zlato nie je hmotný majetok. Otázkou, ktorú treba rozhodnúť, preto je, či možno takéto služby tiež kategorizovať ako použitý tovar, ak sa s nimi – v tomto ohľade existuje paralela s bitcoinami (pozri bod 38 vyššie a nasl.) – obchoduje v právnych vzťahoch ako s použitým tovarom.

58. Ak sa článok 314 smernice o DPH vykladá doslovne, potom sa úprava zdaňovania prirážky vzťahuje len na dodanie použitého tovaru. Znenie je však začiatkom výkladu, a nie jeho koncom. Pri určení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné súčasne zohľadniť jeho znenie, kontext a jeho ciele [22] a najmä vývoj tejto právnej úpravy. [23] Okrem toho je normotvorca viazaný právom vyššej právnej sily, a preto sa pri výklade musia zohľadniť základné práva Charty, [24] ako aj skutočnosť, že realita sa mohla ďalej vyvíjať, a preto ešte nemohla byť zohľadnená v staršom znení.

59. V zhode s názorom generálneho advokáta Szpunara si zásada deľby moci vyžaduje od Súdneho dvora určitú mieru zdržanlivosti. [25] Zásah do normatívneho obsahu platných právnych ustanovení je odôvodnený len vtedy, ak sú tieto ustanovenia nejasné, neúplné alebo si navzájom odporujú, alebo ak by ich doslovný výklad viedol k výsledkom, ktoré sú v rozpore nielen s cieľmi tejto úpravy, ale aj so základnými zásadami. To je tento prípad.

60. Formulácia „dodanie“ skutočne hovorí v prospech chápania dodania (tovaru) v zmysle práva o DPH, a teda v technickom zmysle ako odlíšenie od poskytovania služby. Pojem dodanie v netechnickom zmysle by však zahŕňal aj predaj vecí, ktoré sa technicky majú považovať za službu, ale v bežnom používaní sa považujú skôr za prevod práva nakladať s tovarom a v skutočnosti (v právnych vzťahoch) sa s nimi obchoduje ako s tovarom, a teda sa považujú za použitý tovar.

[19] Rozsudok z 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 36 a nasl.).

[20] Rozsudok z 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 42).

[21] Rozsudky z 18. januára 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 34 a nasl.), a z 1. apríla 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, body 25 a 26); pozri tiež rozsudok zo 17. mája 2023, État belge (DPH – Vozidlá predávané na súčiastky) (C-365/22, EU:C:2023:415, bod 23).

[22] Rovnako aj Súdny dvor: rozsudky z 1. augusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 31); z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24); z 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, bod 24); z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 41), a z 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 34).

[23] Rozsudky z 11. júla 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, bod 18), a zo 17. apríla 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, bod 44).

[24] Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, body 33 a 34).

[25] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, bod 46 a nasl.).

61. Klasickým príkladom je predaj papierovej vstupenky alebo fyzického cestovného lístka, predaj elektronického umenia prostredníctvom NFTs, ktorý preukazuje vlastníctvo, alebo predaj „tovaru“ v počítačovej hre. Len máloktorý hráč počítačových hier by pravdepodobne predpokladal, že napríklad kúpa „magického meča“ je službou, ktorú poskytuje prevádzkovateľ hry alebo iný predajca, a že ten mu neudelil žiadne dispozičné právo k „jeho magickému meču“.

3. Historický výklad

62. Pri pohľade na vývoj úpravy zdaňovania prirážky je zrejmé, že bola do smernice o DPH zavedená až veľmi neskoro a dodatočne.[26] Komisia predložila pôvodný návrh v roku 1973, ktorý viedol len k prechodnému ustanoveniu[27]. Druhý návrh Komisie z roku 1978[28] bol neúspešný a tretí návrh predložila až v roku 1989[29].

63. V odôvodnení tohto posledného návrhu Komisia uvádza, že úprava zdaňovania prirážky vypĺňa „medzeru veľkého významu, pokiaľ ide o zásadu neutrality spoločného systému dane z pridanej hodnoty“[30]. Dôvodom boli problémy s cezhraničným opätovným dovozom použitého tovaru súkromnými osobami, čo vysvetľuje zameranie na „hmotný tovar“.

64. Komisia však výslovne vysvetľuje, že jej návrh je zameraný na zavedenie „principiálneho zákazu akéhokoľvek dvojitého zdanenia“[31]. V tejto súvislosti by sa malo nájsť riešenie pre *použitý tovar, ktorý* obchodníci *opätovne uvádzajú* do hospodárskeho cyklu, keďže tento tovar už podliehal DPH pri nákupe súkromnými osobami a pri ďalšom predaji obchodníkom by opäť podliehal DPH. Malo by ísť o osobitnú úpravu, ktorá by sa „vzťahovala len na podniky špecializujúce sa na tieto trhy“[32].

65. Komisia zdôrazňuje širokú pôsobnosť osobitnej úpravy. „Je to však v súlade s myšlienkou zabrániť dvojitému zdaneniu všade tam, kde sa tovar obsahujúci neodpočítateľnú zvyškovú DPH ďalej predáva“[33]. Rozlíšiť, ktorý použitý tovar ešte obsahuje zvyškovú DPH a ktorý nie, je však také ťažké, že by sa mal zahrnúť všetok použitý tovar, aby sa „zabránilo rozdeleniu činností zdaniteľného obchodníka“[34]. Je možné, že úprava zdaňovania prirážky bola spojená s dodaním použitého tovaru, pretože sa v tom čase predpokladalo, že služba sa vždy spotrebuje pri jej poskytnutí, a preto sa s ňou nemôže ďalej obchodovať.

66. Ani v roku 1978, ani v roku 1989 však nebolo možné predpokladať, že najmä vďaka internetu vznikne sekundárny trh s mnohými ďalšími vecami, ktoré sa obchodujú ako tovar, ale nie sú hmotným tovarom. Obchod so vstupenkami na koncerty atď. je klasickým príkladom, ktorý

[26] Pozri k vývoju právnej úpravy aj rozsudky z 9. júla 1992, „K“ Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, bod 16), a z 5. decembra 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, bod 11).

[27] Návrh z 29. júna 1973 – Ú. v. ES C 80, 1973, s. 1 – skončil prechodným ustanovením článku 32 šiestej smernice.

[28] Návrh z 11. januára 1978 – Ú. v. ES C 26, 1978, s. 2.

[29] Návrh z 11. januára 1989 – Ú. v. ES C 76, 1989, s. 10.

[30] Návrh Komisie Rade z 3. februára 1988 – KOM(88) 846 v konečnom znení. Kópia nemeckej verzie tejto dôvodovej správy sa nachádza v dôvodovej správe k nemeckému UStG (zákon o DPH) – pozri odporúčanie a správu Finanzausschuss (finančný výbor, Nemecko) z 13. februára 1990 – BT-Drucksache [tlač Bundestagu] 11/6420 (príloha 2): „Návrh smernice Rady, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a ktorou sa menia články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – osobitná úprava pre použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety“ (dokument ES 4204/89), úvod.

[31] BT-Drucksache 11/6420, príloha 2, časť I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, príloha 2, časť I. Na konci.

[33] BT-Drucksache 11/6420, príloha 2 k článku 1 kap. A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, príloha 2 k článku 1 kap. A.1. Pozri tiež rozsudky z 1. augusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 39), a z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 36).

vďaka rôznym online platformám umožňuje nákup od súkromných predajcov a ďalší predaj iným súkromným kupujúcim. V tomto prípade žalobkyňa tiež našla spôsob, ako nakupovať nehmotné veci (herné zlato) od súkromných predajcov a ďalej ich predávať súkromným kupujúcim. Za predpokladu, že súkromní kupujúci získali herné zlato za odplatu v hre (takzvaný nákup v aplikácii), nie je tu žiadny zásadný rozdiel oproti problému, ktorý vtedy opísala Komisia.

67. Skutočnosť, že obchod s „použitými“ službami bol zámerne vylúčený z konkrétnych dôvodov, nemožno vyvodiť z vývoja úpravy zdaňovania prirážky.

4. Výklad podľa účelu úpravy zdaňovania prirážky

68. Zmyslom a účelom úpravy zdaňovania prirážky je predovšetkým realizácia zásady neutrality, ako to zdôraznila Komisia v návrhu na zavedenie úpravy zdaňovania prirážky.

69. Zásada neutrality vyžaduje na jednej strane zabezpečenie rovnakých podmienok hospodárskej súťaže pre zdaniteľného obchodníka tým, že si bude môcť odpočítať transakciu na vstupe od svojej transakcie na výstupe, a potom bude musieť zaplatiť daň len z rozdielu. Na druhej strane by sa podľa Komisie malo zabrániť dvojitému zdaneniu zvyškovou DPH, ktorú zvyčajne obsahuje použitý tovar. Oboje sa odráža aj v odôvodnení 51 a judikatúre Súdneho dvora. [35]

70. Oba ciele je potrebné posudzovať s ohľadom na Chartu základných práv, ktorou je od Lisabonskej zmluvy viazaný aj normotvorca Únie. [36] Aj z tohto dôvodu by musel existovať legitímny dôvod na odlišné zaobchádzanie s obchodom s použitým tovarom a obchodom s „použitými“ službami, čo by prelomilo zásadu neutrality.

71. Uvedené pripomína otázku, ktorú nedávno riešil Súdny dvor, či je možné diferencovať zdaňovanie prirážky v obchode s umeleckými dielami podľa právnej formy, v ktorej autor umeleckého diela hospodársky pôsobí. Generálny advokát Szpunar [37] na túto otázku správne odpovedal záporne pre nedostatok objektívneho dôvodu. V nadväznosti na to Súdny dvor potvrdil, že zásada neutrality zakazuje, aby sa pri výbere DPH rozdielne zaobchádzalo so zdaniteľnými osobami, ktoré vykonávajú rovnaké operácie. [38]

72. Ani v tomto prípade nie je objektívny dôvod na rozlišovanie. Rozlišovanie medzi dodaním tovaru a poskytnutím služby z hľadiska právnej úpravy DPH sa spravidla uskutočňuje výlučne z technických dôvodov, pretože (zvyčajne z praktických dôvodov) s tým môžu byť spojené rôzne miesta zdanenia, rôzne osoby povinné platiť daň, rôzne sadzby dane a oslobodenia od dane. Ciele zamedzenia dvojitého zdanenia alebo konkurenčného znevýhodnenia, ktoré sa sledujú rozdielnym zdanením, sú však nezávislé od týchto technických dôvodov. Pre otázku štandardného zdaňovania alebo úpravy zdaňovania prirážky je technický rozdiel medzi službami a dodaniami tovaru irelevantný za predpokladu, že služby sa nespotrebúvajú okamžite, ale obchoduje sa s nimi ako s tovarom (napr. vstupenky).

[35] Rozsudky z 1. augusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 36); z 11. júla 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, bod 27); z 18. mája 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, bod 25); z 18. januára 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, bod 39); z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47), a z 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, body 37 a 41).

[36] Pozri rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 38 a nasl.).

[37] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, bod 29).

[38] Rozsudok z 1. augusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, bod 41 a nasl.).

73. V niektorých prípadoch je klasifikácia obchodovaných tovarov z hľadiska dane z pridanej hodnoty dokonca v rozpore s klasifikáciou podľa občianskeho práva, čo ešte viac spochybňuje rôzne daňové dôsledky pre obchodníka. Napríklad vstupenky sú v nemeckom občianskom práve cennými papiermi na doručiteľa, ktoré sa prevádzajú ako tovar, pretože právo vyplývajúce z cenného papiera vyplýva z práva na cenný papier (pozri § 807 BGB). To znamená, že v skutočnosti ide o dodanie (cenného papiera), ale na účely DPH o službu (oprávnenie na vstup). Posúdenie z hľadiska DPH však nič nemení na skutočnosti, že vstupenky sa v obchodných vzťahoch prevádzajú a obchodujú ako tovar.

74. V prípade služieb, s ktorými sa obchoduje ako s použitým tovarom, však v smernici o DPH neexistuje žiadna úprava porovnateľná s úpravou zdaňovania prirážky, ktorá by zmierňovala konkurenčnú nevýhodu zúčastnených podnikov a zabraňovala dvojitému zdaneniu. Táto chýbajúca úprava (medzera v zákone) vedie k rozporu so zásadou neutrality (ako vyjadrenia článku 20 Charty), ktorý však nemá za následok neplatnosť smernice, ale môže byť vyriešený analogickým uplatnením [39] článku 311 a nasledujúcich článkov smernice o DPH. Normotvorca totiž v tom čase zjavne nepredpokladal sekundárny trh s „použitými“ službami.

75. V tomto ohľade neexistuje ani právne prípustný cieľ, ani prijateľný dôvod na obmedzenie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie tovaru, a to ani pri zohľadnení širokej miery voľnej úvahy normotvorcu. Zásada rovnakého zaobchádzania podľa článku 20 Charty – t. j. primárneho práva – tiež hovorí v prospech rozšíreného výkladu úpravy zdaňovania prirážky, aby zahŕňala služby, s ktorými sa obchoduje ako s použitým tovarom.

76. Ak však herné zlato nenakupuje zdaniteľná osoba, ale v zásade ho možno získať len vlastným hraním, potom podľa môjho názoru táto porovnateľnosť chýba. Možnosť existencie zvyškovej dane z pridanej hodnoty, ktorá by sa mala zohľadniť, by bola tiež (typicky) vylúčená. V dôsledku toho by potom neprichádzalo do úvahy analogické uplatnenie na zamedzenie dvojitého zdanenia. Vnútroštátna komisia musí rozhodnúť, či je to aj prípad herného zlata.

5. Predbežný záver

77. S cieľom zohľadniť technický pokrok a keďže nič nenasvedčuje tomu, že obchod s „použitými“ službami bol z objektívnych dôvodov zámerne vylúčený z úpravy zdaňovania prirážky, možno zvážiť analogické uplatnenie článku 311 a nasl. článkov smernice o DPH na obchodovateľné služby. Rozhodujúce je, že tieto služby sa obchodujú na sekundárnom trhu podobne ako bežný použitý tovar.

[39] Takýto názor zastávajú aj veľmi známi odborníci na daňové právo (aspoň v Nemecku): WÄGER, C.: *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL [Novinky z Európy: zásada rovnakého zaobchádzania a jej význam pre smernicu o DPH]*, Deutsches Steuerrecht 2017, s. 2017 (2020 a 2021); STADIE, H. In: RAU, DÜRRWÄCHTER: *Kommentar zum UStG*, úvod bod 613 (stav: január 2024); HEY, J./HOFFSÜMMER, P.: *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen [Úprava DPH pri obchodovaní so vstupenkami na športové podujatia a hudobné podujatia*], Umsatzsteuer-Rundschau 2005, s. 641 (648).

VI. Návrh

78. Vzhľadom na všetko uvedené navrhujem odpovedať na otázky, ktoré položila Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky), takto:

1. Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodzuje od dane len transakcie týkajúce sa zákonného platidla alebo iného ako zákonného platidla, ktoré je akceptované ako zmluvné priame platidlo medzi hospodárskymi subjektmi a v tomto ohľade neslúži na iný účel ako na použitie ako platidlo v právnych vzťahoch.

2. Herné zlato (ako elektronická služba) neslúži len na následné poskytnutie spotrebiteľnej výhody v podobe služby, ktorá má byť ešte len určená a ktorú by bol vydavateľ poukazu povinný poskytnúť, ale samo osebe je už spotrebiteľnou výhodou. Nejde teda o poukaz v zmysle článku 30a smernice o DPH.

3. Vzhľadom na technologický vývoj sa článok 311 ods. 1 bod 1 smernice o DPH má vykladať teleologicky extenzívnym spôsobom v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na prevoditeľné nehmotné veci, ak sa s nimi obchoduje v právnych vzťahoch ako s hmotnými vecami. Rozhodujúce je, že tieto služby sa obchodujú na sekundárnom trhu podobne ako bežný použitý tovar a zvyčajne obsahujú zvyškovú daň z pridanej hodnoty. Vnútroštátna komisia musí rozhodnúť, či je to tak aj v prípade herného zlata.