Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT
predstavljeni dne 11. septembra 2025 [1]

Zadeva C-472/24

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

(predlog za sprejetje predhodne odločbe Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės [komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve])

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitev – Člen 135(1)(e) – Prodaja zlata iz igre za pravo zlato izven igre – Transakcije, ki se nanašajo na zakonita plačilna sredstva – Obračunavanje davčne osnove – Člen 30b(2) – Zlato iz igre kot kupon – Obdavčitev razlike – Člen 315 – Zlato iz igre kot rabljeno blago“

I. Uvod

„Za zlatom vre, po zlatu pne se vsakdo. Me sirote!“ [2]

1. Sodišče se sme tu ukvarjati s trgovanjem z zlatom iz vidika DDV v povsem novi obliki. Davčnemu zavezancu je uspelo izven igre „pozlatiti“ „valuto“, ki je bila zasnovana za spletno računalniško igro, zlato iz igre, tako da ga je kupil od igralcev in ga nadalje prodajal igralcem. Dobički, ki so iz tega izvirali, niso bili zanemarljivi – le na DDV niso pomislili. Ta naj bi se sedaj naknadno zaračunal.

2. Davčni zavezanec sedaj poskuša prepričati davčno upravo, da njegovo „trgovino z zlatom“ – ki je iz vidika DDV sestavljena iz nakupa in prodaje elektronskih storitev – šteje za oproščeno „valutno transakcijo“ ali pa zlato iz igre vsaj za večnamenski kupon. Potem bi se šele po unovčenju zlata iz igre pokazale davčne posledice. Vsekakor naj se obdavči le stopnja dobička kot plačilo za „menjavo valut“.

3. Tako se hkrati postavi zanimivo vprašanje, ali se lahko pri uporabi tako imenovane obdavčitve marže, ki v skladu z besedilom upoštevne ureditve zajema le trgovanje z rabljenim blagom, resnično še opiramo na zgodovinsko razlikovanje med dobavami blaga in storitev, če se medtem zaradi tehničnega razvoja tudi s storitvami trguje tako kot z blagom. To se nanaša na blago iz

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749 - 1832), Faust. Fragment. Leipzig, 1790, str. 96, v Deutsches Textarchiv, dostop 8. septembra 2025 na spletni strani https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790 (za nemško besedilo).

računalniške igre (ki je iz vidika DDV elektronska storitev) kot tudi na primer na trgovanje z elektronskimi umetninami preko nezamenljivih žetonov (NFT) ali z vstopnicami (ki jih je treba iz vidika DDV prav tako šteti za storitve).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir je Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[3] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

5. Člen 135(1)(e) Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(e) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo ali kovancev numizmatičnega“.

6. Člen 30a Direktive o DDV določa tako:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

1. ‚kupon‘ pomeni instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, pri čemer so blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta njihovih morebitnih dobaviteljev navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe takšnega instrumenta;

2. ‚enonamenski kupon‘ pomeni kupon, v zvezi s katerim sta ob njegovi izdaji znana kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, in DDV, ki ga je treba plačati za navedeno blago ali storitve;

3. ‚večnamenski kupon‘ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon.“

7. Člen 30b(2) Direktive o DDV določa:

„2. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, je predmet DDV v skladu s členom 2, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV.

Kadar prenos večnamenskega kupona opravi davčni zavezanec, ki ni davčni zavezanec, ki izvaja transakcijo, ki je predmet DDV v skladu s prvim pododstavkom, je vsako opravljanje storitev, ki jih je mogoče identificirati, kot so storitve distribucije ali promocije, predmet DDV.“

[3] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, ki je veljavna za sporna leta od 2020 do 2023.

8. Za nakup in prodajo rabljenega blaga direktiva določa posebna pravila. Člen 311(1), točki 1 in 5, opredeljujeta rabljeno blago in preprodajalca tako:

„1. Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

1. ‚rabljeno blago' pomeni premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice;

5. ‚obdavčljivi preprodajalec' pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo".

9. Člen 313(1) te direktive določa:

„1. Države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka."

10. Člen 314 Direktive o DDV določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

[…]

(d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi."

11. Člen 315 Direktive o DDV določa osnovo za odmero davka v okviru maržne ureditve in določa:

„ Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno."

12. V uvodni izjavi 51 Direktive o DDV je glede tega razbrati:

„Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke."

B. Litvansko pravo

13. V skladu s členom 28 („Finančne storitve“), v odstavku 4 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV) so valutne transakcije (vključno z menjavo valut), tudi sprejemanje prispevkov v gotovini in izplačevanje plačil, upravljanje gotovine in druge storitve, ki so neposredno povezane z bankovci in kovanci katere koli valute, oproščene DDV.

14. Člen 71(2) zakona o DDV določa litvansko zgornjo mejo za uporabo ureditve za mala podjetja na 45.000 EUR.

15. V skladu s členom 2(22) zakona o DDV je blago vsaka stvar (vključno z bankovci in kovanci numizmatičnega pomena), tudi električna energija, plin, toplota, hlajenje in druge vrste energije. Računalniški pomnilniški medij se ne šteje za blago, če je njegova vsebina sestavljena iz nestandardne programske opreme, to je programske opreme, ki ni bila razvita za množično uporabo in je potrošniki po namestitvi in omejenem usposabljanju, potrebnem za izvajanje standardnih operacij ali funkcij, ne bi mogli uporabljati samostojno.

16. S členom 15(1) zakona o DDV je bil prenesen člen 73 direktive o DDV, ki določa, da davčno osnovo, ki je podlaga za obračun DDV, sestavljajo plačila (brez samega DDV), ki jih je ali jih bo prejel dobavitelj blaga ali izvajalec storitev ali v njegovem imenu tretja oseba.

17. Člen 2(13)(1), člen 2(7)(1) in člen 9(1)(3) in (4) zakona o DDV pomenijo prenos pravil o kuponih iz členov 30a in 30b Direktive o DDV.

III. Dejansko stanje

18. Družba „Žaidimų valiuta“ (v nadaljevanju: tožeča stranka) – Mažoji bendrija (mala osebna družba z omejeno odgovornostjo) – se ukvarja z virtualno „trgovino z zlatom“. Kupuje in prodaja „zlato“ iz spletne računalniške igre (v nadaljevanju: zlato iz igre).

19. Po navedbah tožeče stranke je mogoče zlato iz igre uporabiti na veliko različnih načinov. Uporabi se lahko za nakup različnih storitev in predmetov v igri, plačilo nadgradnje statusa igralca ali dostop do dogodkov in miniiger v igri ali za nakup zlata ali predmetov iz drugih iger. Vse to je mogoče kupiti tako od drugih igralcev kakor od različnih trgovcev, posrednikov in menjalnic. Večina potrošnikov je fizičnih oseb. Tožeča stranka objavlja na različnih forumih, v skupinah in na platformah, kot so Facebook, Discord in Skype, kjer spletne igre igra veliko ljudi. Ustvari se oglas, da je zlato iz igre na prodaj, v katerem so navedene cene in podatki za stik.

20. Za nakup zlata iz igre potrošnik vzpostavi stik s komunikacijsko platformo, navede želeno količino, je obveščen o ceni in podrobnostih plačila ter je po plačilu napoten na posebno mesto v igri, kjer lahko po prijavi v igro prevzame zlato iz igre. Za prodajo zlata iz igre je potrošnik prav tako obveščen o mestu v igri, pri čemer se po prijavi v igro in predaji zlata iz igre plačilo izvede skladno s podrobnostmi plačila, ki jih je predložil prodajalec.

21. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (okrožni državni davčni inšpektorat v Panevėžysu; v nadaljevanju: Panevėžys DSTI) je med inšpekcijo ugotovil, da tožeča stranka prejema dohodek od nakupa zlata iz igre in njegove nadaljnje prodaje po višji ceni, ki niso

zanemarljivi. Za zadevno obdobje od leta 2020 do leta 2023 so bili pri njej ugotovljeni dohodki od prodaje zlata iz igre v višini 199.580 EUR v letu 2021, 163.428 EUR v letu 2022 in 52.476 EUR v letu 2023.

22. Ker je skupni letni znesek plačil, ki jih je tožeča stranka prejela v zadnjih 12 mesecih pri opravljanju svoje gospodarske dejavnosti s prodajo zlata iz igre, presegel 45.000 EUR, je tožeča stranka postala zavezanec za plačilo DDV. Ker tega ni storila, ji je bilo z odločbo z dne 9. januarja 2024 naloženo plačilo DDV v znesku 46.688 EUR (16.270 EUR za leto 2021, 21.351 EUR za leto 2022 in 9067 EUR za leto 2023). Hkrati pa je bila tudi za davčno obdobje 2021 ugotovljena izguba v višini 12.327 EUR in za davčno obdobje 2022 izguba v višini 21.843 EUR.

23. Tožeča stranka se z odločbo finančne uprave ni strinjala in je pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) vložila pritožbo.

24. Tožeča stranka meni, da so dohodki od prodaje zlata iz igre, dohodki od trgovanja z virtualno valuto in so zato oproščeni plačila DDV. Če pa ne gre za virtualno valuto, potem je treba zlato iz igre šteti za večnamenski kupon, ki ni predmet DDV. Vsekakor ni mogoče celotne vrednosti transakcije z zlatom iz igre iz vidika DDV obravnavati kot vrednost, od katere je treba plačati DDV. Ker [tožeča stranka] za prodajo zlata iz igre ne zaračuna posebne pristojbine, je vrednost, ki je iz vidika DDV predmet obdavčitve, razlika med nakupno in prodajno ceno zlata iz igre.

IV. Postopek za sprejetje predhodne odločbe

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) je nato prekinila postopek in Sodišču predložila ti vprašanji:

1. Ali prodaja „zlata“ iz igre „Runescape“ spada med oproščene transakcije iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, kaj je glede na določbe Direktive o DDV davčna osnova pri zlatu iz igre: skupno plačilo za prodajo zlata iz igre ali samo razlika med nakupno in prodajno ceno, pri čemer trgovec za prenos zlata iz igre ne zaračuna posebne provizije?

26. V postopku pred Sodiščem so le tožeča stranka, Litva in Evropska komisija predložile pisna stališča. Sodišče v skladu s členom 76(2) Poslovnika ni opravilo ustne obravnave.

V. Pravna presoja

A. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

27. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je vložila komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve. To je organ, ki obravnava davčne spore še pred sodno obravnavo. Glede na svoje ime gre za vladni organ, torej del izvršilne oblasti. Komisija za reševanje davčnih sporov svojo upravičenost vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe utemeljuje s tem, da je Sodišče leta 2010 odločilo, da je sodišče, upravičeno za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

v smislu člena 267 PDEU.[4] Vendar pa je Sodišče leta 2000 tako odločilo tudi glede Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija),[5] kar pa je veliki senat v letu 2020 spremenil.[6] To relativizira tudi sklicevanje na starejšo odločitev glede litvanske komisije za reševanje davčnih sporov iz leta 2010.

28. Ob upoštevanju odločitve velikega senata iz leta 2020, ki se nanaša na španski položaj, pa obstajajo precejšnji dvomi glede upravičenosti komisije pri vladi za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe v postopku na podlagi člena 267 PDEU. Kot del izvršilne oblasti, ki je vključena v obravnavo sporov še pred sodno obravnavo, taka komisija namreč načeloma ne bi bila (neodvisno) sodišče, upravičeno za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe.[7] Vendar pa nobena stranka ni izrazila dvomov v upravičenost za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe. Zato sodišče nima na voljo nobenih novih, natančnih podatkov glede komisije za reševanje davčnih sporov v Litvi. Iz tega razloga moram glede odgovora na predlog za sprejetje predhodne odločbe izhajati iz upravičenosti komisije za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve.

B. Potek preiskave

29. S prvim vprašanjem predložitvena komisija v bistvu prosi za razlago oprostitve iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV (glej o tem točko C.).

30. Če ne gre za oprostitev, predložitvena komisija sprašuje po osnovi za odmero davka od prodaje zlata iz igre. Žal v drugem vprašanju ni najti nobene določbe prava Unije, glede katere naj Sodišče poda razlago. Ker je predložitvena komisija v pravnem okviru citirala tudi določbe o kuponih, bi lahko vprašanje razumeli tako, da želi vedeti, kako je treba razlagati člena 30a in 30b Direktive o DDV, da bi lahko odločilo, ali je treba zlato iz igre šteti za kupon v smislu Direktive o DDV (o tem pod D.).

31. Vendar pa se v drugem vprašanju tudi izrecno sprašuje po tem, ali je treba kot osnovo za odmero davka od prodaje zlata iz igre šteti celotno plačilo ali samo *razliko med nakupno in prodajno ceno*, pri čemer trgovec za prenos zlata iz igre ne zaračuna posebne provizije. Ker je obdavčitev razlike med nakupno in prodajno ceno izrecno urejena v členu 311 in naslednjih Direktive o DDV, bi lahko vprašanje razumeli tudi v smislu, da predložitvena komisija sprašuje po razlagi pojma rabljenega blaga v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV. To bi bilo zanimivo vprašanje, ker so predmet maržne ureditve običajno le dobave blaga, medtem ko zlato iz igre (drugače kot pravo zlato) ne pomeni blaga, a se z njim trguje kot z blagom (o tem pod E.).

C. Oprostitev na podlagi člena 135(1)(e)

32. V skladu s členom 135(1)(e) Direktive o DDV so oproščene transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo. Da bi lahko bile transakcije tožeče stranke z zlatom iz igre predmet oprostitve, bi morali zlato iz igre šteti za zakonito plačilno sredstvo. Skladno z mnenjem komisije in Litve pa je to mogoče kar jasno zanikati.

4 Sodba z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 34 in naslednje).

5 Sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 39 in naslednje).

6 Sodba z dne 21. januarja 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, točka 55).

7 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 21. januarja 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, točka 72 in naslednje).

33. Sodišče je sicer pojem zakonitega plačilnega sredstva v odločitvi v zadevi Hedqvist [8] raztegnilo na bitcoine. Ti takrat vsekakor nikjer niso bili zakonito plačilno sredstvo. Ker pa jih je bilo mogoče na Švedskem uporabiti kot plačilno sredstvo, vseeno obstajajo jasne razlike med bitcoini takrat in zlatom iz igre sedaj.

34. Tako kot sem že takrat izpostavila, [9] sicer iz različnih jezikovnih različic Direktive o DDV ne izhaja, ali se oprostitev nanaša le na menjavo dveh zakonitih plačilnih sredstev ali pa zadostuje, da gre vsaj za eno zakonito plačilno sredstvo in se menjava nanaša na plačilno sredstvo, ki ima zgolj funkcijo plačila, ni pa zakonito plačilno sredstvo.

35. Smisel in namen oprostitve transakcij s plačilnimi sredstvi je v tem, da se pretvorbe plačilnih sredstev ne ovira s pobiranjem DDV. [10] To je pomembno tudi za notranji trg. Če mora naročnik za čezmejne storitve menjati valute, pobiranje DDV od menjalne storitve dodatno podraži nabavo čezmejne storitve.

36. Po mnenju Sodišča naj bi smisel in namen oprostitev iz člena 135 Direktive o DDV izhajal iz razlage Sodišča, v skladu s katero je namen oprostitev, ki so določene v členu 135(1)(d) do (f) Direktive o DDV, zlasti, da odstranijo težave, ki so povezane z določitvijo davčne osnove in višine odbitnega DDV. [11] To bi lahko bilo točno, vendar ne utemeljuje vključitve „zasebnih plačilnih sredstev“. Ravno nasprotno.

37. Zakonodajalec je želel spodbuditi nemoten plačilni promet. Pri tem pa naj bi izhajal iz takrat obstoječega, torej reguliranega zakonitega plačilnega prometa. Zakaj naj bi obstajal interes držav članic ob sprejemu direktive, da bi dajale prednost menjavi v alternativne plačilne načine, ki niso regulirani in so jih oblikovali posamezniki, je težko razvidno. Od načela nevtralnosti se to tudi ne zahteva, saj so zakonita plačilna sredstva in „stvari“, ki jih posamezniki opredelijo kot plačilno sredstvo (pa naj so to kakavova zrna kot nekoč v Južni Ameriki, ali elektronski nizi števil iz ničel in enic danes), različne stvari, katerih menjavo je mogoče iz vidika DDV tudi različno obravnavati.

38. Kljub temu je Sodišče odločitev zakonodajalca („zakonito plačilno sredstvo“), ki je tako zgodovinsko utemeljena, kot tudi iz vidika pravne varnosti upravičena, razširilo z nedoločnim pravnim pojmom („plačilno sredstvo, ki ga sprejmeta stranki določene transakcije“ [12]). To je razumljivo, ker je bila ugotovitev predložitvenega sodišča, da se na Švedskem „virtualna valuta“ bitcoin v glavnem uporablja za plačila med posamezniki preko spleta, takrat za Sodišče zavezujoče. Bitcoin spada med tako imenovane virtualne valute z dvosmernim tokom, ki so z vidika uporabe v resničnem svetu podobne kateri koli drugi zamenljivi valuti. [13]

39. Ker je Sodišče svojo odločitev izrecno zavarovalo s tem, da v zadevi v postopku v glavni stvari ni sporno, da ima virtualna valuta „bitcoin“ zgolj funkcijo plačilnega sredstva in da jo neki subjekti sprejemajo kot tako, [14] je treba tako razširitev oprostitve v okviru ozke razlage tudi omejiti na to.

[8] Sodba z dne 22. oktobra 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 49).

[9] Moji sklepni predlogi v zadevi Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, točka 29 in naslednje).

[10] Moji sklepni predlogi v zadevi Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, točka 38 in naslednje).

[11] Sodbi z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točki 36 in 48), in z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24).

[12] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 50).

[13] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točki 11 in 12).

[14] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 52).

40. Zato kvečjemu zajema take virtualne valute, ki jih izvajalci transakcij tako kot „bitcoin“ sprejmejo kot neposredno plačilno sredstvo na podlagi pogodbe, in ki niso namenjena ničemur drugemu kot uporabi kot plačilno sredstvo. Vendar pa – kot pravilno poudarja tudi komisija – ni mogoče govoriti o uporabi kot *samostojno plačilno sredstvo*, če se „valuto“ uporabi le znotraj neke igre. Potem ne gre več za plačilno sredstvo, ampak le še za sredstvo v igri, torej igralni denar. Uporabe igralnega denarja v okviru igre – tudi če se tam uporablja kot valuta oziroma plačilno sredstvo – ni mogoče enačiti z uporabo kot plačilno sredstvo med izvajalci transakcij v pravnem prometu.

41. Posledično je treba člen 135(1)(e) Direktive o DDV razlagati tako, da so oproščene le transakcije, ki se nanašajo na eni strani na zakonita plačilna sredstva in na drugi strani na taka plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila, niso pa zakonito plačilno sredstvo, ki jih izvajalci transakcij sprejmejo kot neposredno plačilno sredstvo na podlagi pogodbe in tako niso namenjena ničemur drugemu kot pa uporabi kot plačilno sredstvo v pravnem prometu.

D. Zlato iz igre kot kupon v smislu člena 30a?

42. Ker je odgovor na prvo vprašanje nikalen, je treba odgovoriti na drugo vprašanje. Kot že pojasnjeno, v drugem vprašanju žal ni najti določbe prava Unije, glede katere naj Sodišče poda razlago. Ob upoštevanju okoliščine, da se je tožeča stranka sklicevala na obstoj večnamenskega kupona, bi lahko vprašanje razumeli tako, da je treba podati razlago členov 30a in 30b Direktive o DDV, da bi lahko odločili, ali je mogoče zlato iz igre šteti za kupon v smislu Direktive o DDV.

43. To temelji na dejstvu, da postane izdaja in prenos večnamenskega kupona, v skladu s členom 30b(2) Direktive o DDV, šele ob njegovem vnovčenju predmet DDV. To pa predpostavlja, da je mogoče zlato iz igre šteti za kupon v smislu člena 30a Direktive o DDV. Za to morata biti izpolnjena dva kumulativna pogoja.[15] Na eni strani morata biti blago, ki bo dobavljeno, ali morebitni dobavitelj razvidna iz kupona ali njegovih pogojev. Zdi se, da na to ne gre niti pri zlatu iz igre niti pri tipičnem plačilnem sredstvu. Vsekakor predlog glede tega ne vsebuje nobenih podatkov.

44. Na drugi strani bi moralo zlato iz igre pomeniti obveznost, da se ga sprejme kot plačilo za neko storitev. Namen kupona je v tem, da „pomeni“ obveznost davčnega zavezanca, da opravi (tu) storitev. Zdi se, da je tudi to vprašljivo, daj je zlato iz igre že samo po sebi elektronska storitev (določena ugodnost v igri, ki se jo tam vloži, torej je tam mogoče z njo igrati), kot pravilno poudarja tudi Litva. Potemtakem bi bilo pravilno, da se že nakup zlata iz igre v igri (če je to tam možno – tudi glede tega v predlogu ni podatkov) obdavči z DDV, če kraj opravljanja storitve leži znotraj EU. Zlato iz igre je torej že samo po sebi potrošna korist in ni namenjena le pridobitvi poznejše potrošne koristi v obliki storitve, ki jo je treba še določiti. Zgolj okoliščina, da je mogoče storitev (zlato iz igre) – tu v okviru igre – zamenjati z drugo (na primer predmetom kot je „magični meč“), že opravljene storitve ne spremeni v kupon.

45. Nazadnje mora izdajatelj, kot sem v svojih sklepnih predlogih v zadevi Lyko Operations (C-436/24)[16] pojasnila, kupon pridobiti vsaj za neko vrednost, ki jo je mogoče določiti. Zdi se, da to v primeru zlata iz igre tu tudi ni tako. Predlog pa glede tega ni natančen, saj ostaja nejasno, od kod izvira zlato iz igre, in bi bilo tudi možno – kar komisija v svojem mnenju glede tega ne upošteva –,

[15] Sodba z dne 28. aprila 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, točki 20 in 21). Glede enonamenskega kupona glej: sodbo z dne 18. aprila 2024, Finanzamt O (enonamenski kupon) (C-68/23, EU:C:2024:342, točka 36).

[16] Ti bodo tudi predstavljeni 11. septembra 2025.

da se zlato iz igre kupi proti plačilu (tako imenovani nakup v okviru aplikacije). Tu naj bi se tega zlata iz igre primarno ne kupovalo, temveč priigralo. Tudi če bi bilo mogoče zlato iz igre pridobiti odplačno, pa zgolj odplačna pridobitev elektronske storitve – kot pravkar pojasnjeno – te še ne spremeni v kupon.

46. Tako člen 30b(2) Direktive o DDV ni upošteven.

E. Uporaba maržne ureditve iz člena 311 in naslednjih

1. Predstavitev problematike

47. Vendar pa predložitvena komisija z zadnjim vprašanjem odpira dogmatsko zanimivo problematiko. Ta je v tem, da običajni trgovec, ki kupuje blago in ga prodaja, načeloma obdavči – saj naj bo DDV zanj nevtralen – le dodano vrednost, ki jo ustvari (torej razliko med nakupom in prodajo). To se doseže preko odbitka davka, zaradi česar na primer podjetju, ki svoje blago proda pod nakupno ceno, na koncu tudi ni treba plačati DDV.

48. Pri tožeči stranki pa to ne bi bilo tako. S svojim „trgovanjem z zlatom“ namreč opravlja dejavnost v panogi, ki jo obvladujejo posamezniki, ki niso davčni zavezanci, in njihovo blago. Pravica do odbitka davka pa obstaja le pri pridobitvi, ki jo opravi davčni zavezanec (člen 168(a) Direktive o DDV). Pri nakupu zlata iz igre (ki ga opravi posameznik, ki ni davčni zavezanec) za 100 in prodaji za 90, bi morala v skladu s členom 73 Direktive o DDV izračunati in plačati DDV iz prejetih 90 (v Litvi pri 21-odstotni davčni stopnji v vošini 21/121). Tudi v primeru prodaje za 120 bi bilo treba DDV izračunati od 120, kar pri davčni stopnji v višini 21 odstotkov, ki velja v Litvi, pri tožeči stranki privede do prodaje z izgubo. Edina možnost, da se to prepreči bi bila, da se kupljeno zlato iz igre v vrednosti 100 proda za vsaj 122, da bi dosegli vsaj majhen dobiček. Vendar potem verjetno noben igralec pri toženi stranki ne bi kupil zlata iz igre, ampak bi si tega sam priigral ali pa bi ga brez obremenitve z DDV kupil pri drugem igralcu (ki ni davčni zavezanec).

49. Tako je davčni zavezanec (trgovec) v slabšem konkurenčnem položaju, ki dejansko onemogoča, da bi se s tem blagom uspešno trgovalo v lastnem imenu. Če bi Sodišče zato tu prišlo do zaključka, da je treba celotno storitev ali blago, ki je bilo prejeto v zameno, šteti za davčno osnovo, bo „trgovanje“ tožeče stranke „z zlatom“ verjetno kmalu postalo zgodovina. Potem bi lahko morebiti opravljala še dejavnost kot posrednica med kupci in prodajalci, saj se potem obdavči le provizija (če s tem prekorači prag za mala podjetja).

50. Ta problematika (zatiranje lastne trgovine) pa seveda ni nova in je v Direktivi o DDV naslovljena v členu 311 in naslednjih z maržno ureditvijo. Pri trgu z rabljenim blagom se nazadnje pokažejo ravno te težave. Trguje se z blagom, ki prihaja od zasebnih prodajalcev, in ki bi ga lahko potrošniki kupili tudi od teh zasebnih prodajalcev. Zato se mora trgovec – če želi v lastnem imenu prodati blago posameznikom – boriti s tako zelo neugodnim konkurenčnim položajem, da mu zakonodajalec namesto odbitka vstopnega davka (ta obstaja le pri nakupu od davčnega zavezanca) priznava *odbitek od vstopne transakcije*.

51. Trgovec lahko zato od rabljenega blaga, s katerim trguje v okviru maržne ureditve, svojo vstopno transakcijo odbije od svoje izstopne transakcije in mora tako obdavčiti le svojo trgovsko maržo (stopnjo dobička). S tem se na eni strani prepreči dvojna obdavčitev,[17] saj se z nadaljnjim DDV bremeni le še dodano vrednost (maržo), ki jo ustvari sam. Na drugi strani to zmanjšuje neugodni konkurenčni položaj naproti zasebnim prodajalcem, saj se dodatna obremenitev z DDV zaračuna le od dodane vrednosti, ki jo ustvari.

52. Ob upoštevanju okoliščine, da tožena stranka dopušča kvečjemu obdavčitev svoje stopnje dobička in v svojem pisnem mnenju izrecno poudarja neobstoj svoje pravice do odbitka vstopnega davka, bi bilo vprašanje zato mogoče razumeti tudi tako, da je treba podati razlago člena 311 in naslednjih Direktive o DDV. Pri tem bi bilo treba odločiti, ali je mogoče zlato iz igre obravnavati kot rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, in tožečo stranko kot preprodajalca v smislu člena 311(1), točka 5, tako da je predmet DDV le stopnja dobička.

2. Razlaga besedila

53. Tožečo stranko bi morali najprej šteti ta preprodajalca. V skladu s členom 311(1), točka 5, Direktive o DDV pomeni obdavčljivi preprodajalec „vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“.

54. Tudi, če maržna ureditev odstopa od splošne davčne ureditve, tudi tu po mnenju Sodišča[18] zahteva po ozki razlagi ne pomeni, da je mogoče izraze, s katerimi je opredeljena navedena ureditev, razlagati tako, da bi bil tej ureditvi odvzet učinek. Razlaga teh izrazov mora biti namreč v skladu s cilji navedene ureditve in mora spoštovati zahteve po davčni nevtralnosti.“

55. Zato Sodišče[19] pravilno tako široko dojema pojem preprodajalca, da se od njega ne pričakuje, da bi moral praviloma kupovati rabljeno blago. Sicer pa je vprašljivo, ali mora nadaljnja prodaja praviloma pomeniti del preprodajalčeve *redne dejavnosti*,[20] je sicer vprašljivo. Sodišče težko oceni, kaj pomeni del redne dejavnosti davčnega zavezanca, saj je to prvotna podjetniška odločitev. Vendar to tu ni pomembno, saj spada prodaja zlata iz igre očitno med redne dejavnosti tožeče stranke.

56. Poleg tega bi moralo biti zlato iz igre rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive o DDV. Pojem rabljenega blaga je treba prav tako široko razlagati,[21] saj za namene maržne ureditve ni pomembno, ali se nadalje prodaja novo, malo rabljeno, ali močno rabljeno blago, če je bilo pred tem kupljeno od osebe, ki ni podjetnik.

[17] O tem podrobneje: sodbe z dne 17. maja 2023, État belge (DDV – Vozila, prodana za dele) (C-365/22, EU:C:2023:415, točka 23), z dne 18. maja 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, točka 26), z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, točka 40), in z dne 1. aprila 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, točka 25).

[18] Izrecno v povezavi z maržno ureditvijo: v sodbi z dne 29. novembra 2018, Mensing (7, EU:C:2018:968, točka 23 ob sklicevanju na sodbo z dne 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23 in tam navedena sodna praksa). Tudi v sodbi z dne 1. avgusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, točka 34),

[19] Sodba z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, točka 36 in naslednje).

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

[21] Sodbi z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, točka 34 in naslednje), in z dne 1. aprila 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, točki 25 in 26); glej tudi sodbo z dne 17. maja 2023, État belge (DDV – Vozila, prodana za dele) (C-365/22, EU:C:2023:415, točka 23).

57. Zlato iz igre se sicer v igri obravnava kot blago in se ga menja za drugo blago. Kljub temu ga je treba v smislu Direktive o DDV obravnavati kot storitev, saj je v členu 24 Direktive o DDV vse, kar ni dobava, opredeljeno kot storitev. Dobava v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV predpostavlja prenos sposobnosti razpolaganja s fizičnim predmetom kot lastnik. Zlato iz igre ni fizična stvar. Torej je vprašanje, na katerega je treba odgovoriti, ali se lahko tudi take storitve opredeli kot rabljeno blago, če se z njimi – glede tega obstaja vzporednica med njimi in bitcoini (o tem zgoraj v točki 38 in naslednjih) – v pravnem prometu trguje kot z rabljenim blagom.

58. Če člen 314 Direktive o DDV razlagamo dobesedno, potem velja maržna ureditev le za dobave rabljenega blaga. Vendar pa je besedilo le začetek razlage in ne njen konec. Pri določitvi pomena določbe prava Unije je treba upoštevati tako njeno besedilo kot tudi njeno sobesedilo in njene cilje [22] in zlasti tudi zgodovino nastanka te ureditve [23]. K temu je dodati še vezanost zakonodajalca na hierarhično višje pravo, zaradi česar je treba pri razlagi [24] upoštevati tako temeljne pravice iz Listine, kot tudi dejstvo, da se je resničnost morda razvila naprej in je zato v zgodovinskem besedilu še ni bilo mogoče upoštevati.

59. Kot je menil tudi generalni pravobranilec M. Szpunar, terja načelo delitve oblasti pri tem določeno zadržanost Sodišča. [25] Poseg v normativno vsebino veljavne zakonodaje je upravičen le, če so te določbe nejasne oziroma nepopolne ali si nasprotujejo ali če bi njihova jezikovna razlaga privedla do rezultatov, ki ne nasprotujejo le ciljem te ureditve, temveč tudi temeljnim načelom. Tako je v tem primeru.

60. Beseda „dobava“ sicer kaže na dobavo (blaga) v smislu prava o DDV in se tako v tehničnem smislu razlikuje od opravljanja storitev. Pojem dobave v netehničnem smislu pa bi zajemal tudi prodajo stvari, ki jih je treba tehnično sicer šteti za storitev, a se jih v redni jezikovni rabi šteje bolj za prenos pravice razpolaganja s stvarjo in se z njimi v resničnosti (v pravnem prometu) trguje kot z blagom in s tem kot z rabljenim blagom.

61. Klasični primeri za to so na primer prodaja papirnate vstopnice ali utelešeno vozniško dovoljenje, prodaja elektronske umetnosti preko NFT, ki potrjuje lastništvo na njej ali tudi prodaja „stvari“ v računalniški igri. Redki računalniški igralci bi verjetno izhajali iz tega, da je na primer pridobitev „magičnega meča“ storitev ponudnika iger ali drugega prodajalca in jim ta ni zagotovil pravice razpolaganja z „njihovim magičnem mečem“.

[22] Tako tudi Sodišče: sodbe z dne 1. avgusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, točka 31), z dne 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, točka 24), z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, točka 24), z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, točka 41); in z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, točka 34).

[23] Sodbi z dne 11. julija 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, točka 18), in z dne 17. aprila 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, točka 44).

[24] V zvezi s tem glej sodbo z dne 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, točki 33 in 34).

[25] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, točka 46 in naslednje).

3. Zgodovinska razlaga

62. Če obravnavamo zgodovino nastanka maržne ureditve, potem opazimo, da je bila ta šele zelo pozno in naknadno vnesena v Direktivo o DDV.[26] Komisija je leta 1973 podala prvi predlog, ki je privedel le do prehodne določbe.[27] Drugi predlog Komisije v letu 1978[28] je spodletel, tretjega pa je podala šele v letu 1989[29].

63. Iz obrazložitve tega zadnjega predloga Komisije izhaja, da maržna ureditev zapolnjuje „praznino velikega pomena glede načela nevtralnosti skupnega sistema DDV“.[30] Povod so bile težave pri čezmejnem ponovnem uvozu rabljenega blaga, ki so ga opravili posamezniki, kar pojasnjuje osredotočanje na „fizične stvari“.

64. Komisija pa izrecno pojasnjuje, da ji gre v predlogu za prenos „načelne prepovedi vsakršne dvojne obdavčitve“.[31] Glede tega naj bi našli rešitev za *rabljeno blago*, ki ga trgovci *ponovno uvozijo* v gospodarski krogotok, saj je to že ob nakupu, ki ga opravi posameznik, predmet obremenitve z DDV, in bi bilo ponovno predmet obremenitve z DDV, ko ga prodajalec nadalje proda. Šlo naj bi za posebno ureditev, ki „se jo lahko uporabi le za podjetja, ki so specializirana na teh trgih“.[32]

65. Ob tem Komisija poudarja široko polje uporabe te posebne ureditve. „To pa je v skladu z idejo izogibanja dvojni obdavčitvi povsod, kjer se nadalje prodaja blago, ki vsebujejo preostali DDV, ki ga ni mogoče odbiti.“[33] Razlikovanje med tem, pri katerem rabljenem blagu je še vsebovan preostali DDV in pri katerem ne, pa je tako težko, da naj ureditev obsega vso rabljeno blago, da bi „se izognili razdelitvi aktivnosti obdavčljivega preprodajalca.“[34] Morda je bila maržna obdavčitev vezana na dobavo rabljenega blaga, ker so takrat izhajali iz tega, da se storitev s svojo izvedbo vedno potroši in zato z njo tudi ni mogoče trgovati naprej.

66. Vendar niti leta 1978 niti leta 1989 ni bilo mogoče predvideti, da bo zlasti zahvaljujoč internetu nastal sekundarni trg za veliko drugih stvari, s katerimi je mogoče trgovati kot z blagom, a niso telesne stvari. Trgovina z vstopnicami za koncerte in tako dalje je klasični primer, ki zahvaljujoč različnim spletnim platformam dopušča odkup od zasebnih prodajalcev in nadaljnjo prodajo drugim zasebnim kupcem. Tudi v obravnavanem primeru je tožeča stranka našla pot, da netelesne stvari (zlato iz igre) odkupi od zasebnih prodajalcev in ga prodaja naprej zasebnim kupcem. Če predpostavljamo, da so že zasebni kupci zlato iz igre pridobili odplačno (tako imenovani nakup v aplikaciji), potem ni velike razlike med tem in problematiko, ki jo je takrat opisala Komisija.

[26] Glej glede zgodovine nastanka tudi: sodbi z dne 9. julija 1992, „K“ Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, točka 16), in z dne 5. decembra 1989, ORO Amsterdam Beheer in Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, točka 11).

[27] Predlog z dne 29. junija 1973 – UL 1973 C 80, str. 1 – je pristal v prehodni določbi člena 32 der Šeste direktive.

[28] Predlog z dne 11. januarja 1978 – UL 1978 C 26, str. 2.

[29] Predlog z dne 11. januarja 1989 – UL 1989 C 76, str. 10.

[30] Predlog Komisije Svetu z dne 3. februarja 1988 – COM(88) 846 final. Sledove nemške različice te obrazložitve je mogoče najti v obrazložitvi zakona pri prenosu v nemški UStG (Umsatzsteuergesetz) (zakon o prometnem davku) – glej priporočila za sprejem odločitev in poročilo Odbora za finance z dne 13. februarja 1990 – BT-Drucksache 11/6420 (Priloga 2): „Predlog direktive Sveta za dopolnitev skupnega sistema davka na dodano vrednost in za spremembo členov 32 in 28 Direktive 77/388/EGS — Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“ (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 255).“ (EG-Dok. 4204/89), uvod.

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

[32] BT-Drucksache 11/6420, Priloga 2, pod I. Na koncu.

[33] BT-Drucksache 11/6420, Priloga 2, k členu 1, poglavje A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, Priloga 2, k členu 1, poglavje A.1. Tako tudi v sodbah z dne 1. avgusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, točka 39), in z dne 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, točka 36).

67. Da je bila trgovina z „rabljenimi“ storitvami zavestno in iz določenih razlogov izvzeta, pa iz zgodovine nastanka maržne ureditve ni mogoče razbrati.

4. Razlaga po merilu namena maržne ureditve

68. Smisel in namen maržne ureditve je v glavnem v uresničitvi načela nevtralnosti, kot ga je Komisija poudarila v predlogu za uvedbo maržne ureditve.

69. Načelo nevtralnosti na eni strani terja zagotavljanje enakih konkurenčnih pogojev za obdavčljivega trgovca, tako da lahko predhodno transakcijo odbije od svoje izhodiščne transakcije in mora potem plačati davek le še od razlike. Na drugi strani naj se, kot pravi Komisija, izognemo dvojni obdavčitvi s preostalim DDV, ki je običajno vsebovan pri rabljenem blagu. Oboje je mogoče najti tudi v uvodni izjavi 51 in sodni praksi Sodišča [35].

70. Oba cilja je pri tem treba obravnavati glede na Listino o temeljnih pravicah, na katero je od Lizbonske pogodbe dalje vezan tudi zakonodajalec Unije. [36] Tudi zato bi moral obstajati upravičen razlog, da bi trgovino z rabljenim blagom in trgovino z „rabljenimi“ storitvami obdavčili različno in tako ne bi več upoštevali načela nevtralnosti.

71. To spominja na nedavni odgovor Sodišča na vprašanje, ali se lahko pri maržni ureditvi pri trgovini z umetninami razlikuje med tem, v kakšni pravni obliki je avtor umetnine ekonomsko deloval. Odgovor generalnega pravobranilca M. Szpunarja [37] na to vprašanje je bil zaradi pomanjkanja dejanskega razloga zato pravilno nikalen. Glede na to je Sodišče potrdilo, da načelo nevtralnosti nasprotuje temu, da bi se davčni zavezanci, ki opravljajo enake transakcije, iz vidika pobiranja DDV obravnavalo različno. [38]

72. Tudi tu ni mogoče prepoznati nobenega objektivnega razloga za razlikovanje. Do razlikovanja med dobavami in storitvami prihaja načeloma le iz tehničnih razlogov, ker je mogoče na to (praviloma zaradi praktičnosti) navezati različne kraje obdavčitve, različne davčne dolžnike, različne davčne stopnje in oprostitve. Cilji izognitve dvojni obdavčitvi ali slabšemu konkurenčnemu položaju, ki jih zasleduje maržna ureditev, pa niso odvisni od teh tehničnih razlogov. Tehnično razlikovanje med storitvijo in dobavo za vprašanje ureditve, ki odstopa od splošnih pravil za obdavčitev, ali maržne ureditve ni pomembno, če se storitve ne potrošijo takoj, temveč se z njimi trguje naprej kot z blagom (tako na primer vstopnice).

73. Deloma je uvrstitev blaga, s katerim se trguje, iz vidika DDV celo v nasprotju s civilnopravno uvrstitvijo, zaradi česar se zdijo tako različne davčne posledice za trgovca še bolj vprašljive. Tako so na primer vstopnine po nemškem civilnem pravu imetniški vrednostni papirji, katerih lastništvo se prenaša kot na blagu, ker je pravica iz papirja posledica pravice na papirju (glej člen 807 BGB (civilni zakonik)). Gre torej dejansko za dobavo (papirja), iz vidika DDV pa za storitev (pravico do dostopa). Presoja z vidika DDV pa ničesar ne spremeni na tem, da se vstopnice v poslovnem prometu prenašajo kot blago in se z njimi trguje.

[35] Sodbe z dne 1. avgusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, točka 36), z dne 11. julija 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, točka 27), z dne 18. maja 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, točka 25), z dne 18. januarja 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, točka 39), z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, točka 47), in z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, točki 37 in 41).

[36] Glej v zvezi s tem sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 38 in naslednje).

[37] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, točka 29).

[38] Sodba z dne 1. avgusta 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, točka 41 in naslednje).

74. Za storitve, s katerimi se trguje kot z rabljenim blagom, v Direktivi o DDV ni ureditve, ki bi bila primerljiva z maržno ureditvijo, ki omili slabši konkurenčni položaj podjetij, ki se s tem ukvarjajo, in preprečuje dvojno obdavčitev. Ta neobstoj ureditve (zakonska praznina) vodi do konflikta z načelom nevtralnosti (kot je izraženo na podlagi člena 20 Listine), katerega posledica pa ni neveljavnost direktive, ampak ga je mogoče rešiti z analogno uporabo [39] člena 311 in naslednjih Direktive o DDV. Zakonodajalec namreč takrat očitno ni pomislil na sekundarni trg z „rabljenimi“ storitvami.

75. Zato za omejitev maržne ureditve na dobave celo ob upoštevanju širokega polja proste presoje zakonodajalca ni razviden niti pravno dopusten cilj niti razumen razlog za to zakonodajno omejitev. Načelo enakega obravnavanja iz člena 20 Listine – torej primarnega prava – prav tako kaže na širšo razlago maržne ureditve za take storitve, s katerimi se trguje kot z rabljenim blagom.

76. Če pa davčni zavezanec zlato iz igre ne more kupiti, ampak ga lahko le sam priigra, potem po mojem mnenju te primerljivosti ni. Tudi možnost obstoja preostalega DDV, ki bi ga bilo treba upoštevati, bi bila (običajno) izključena. Tako analogna uporaba zaradi izognitve dvojni obdavčitvi potem ne bi bila možna. Predložitvena Komisija bo morala odločiti, ali je tako pri zlatu iz igre.

5. Vmesni predlog

77. Da bi upoštevali tehnični napredek in ker ničesar ne kaže na to, da je bila trgovina z „rabljenimi“ storitvami zavestno in iz dejanskih razlogov izvzeta iz maržne ureditve, je možna analogna uporaba člena 311 in naslednjih Direktive o DDV za storitve, s katerimi se lahko trguje. Odločilno je, da se s temi storitvami trguje na sekundarnem trgu podobno kot z običajnim rabljenim blagom.

VI. Predlog

78. Tako predlagam Sodišču, naj na vprašanji Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve) odgovori tako:

1. Člen 135(1)(e) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da so oproščene le transakcije, ki se nanašajo na zakonita plačilna sredstva ali na taka plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila, niso pa zakonito plačilno sredstvo, in ki so sprejeta kot neposredno plačilno sredstvo med izvajalci transakcij na podlagi pogodbe in tako niso namenjena ničemur drugemu kot le uporabi kot plačilno sredstvo v pravnem prometu.

2. Zlato iz igre (kot elektronska storitev) ni namenjeno le poznejši pridobitvi potrošne koristi v obliki storitve, ki jo je še treba določiti, in h kateri bi bil zavezan izdajatelj kupona, temveč je že samo po sebi potrošna korist. Zato ne gre za kupon v smislu člena 30a Direktive o DDV.

[39] To zastopajo prav tako (vsaj v Nemčiji) zelo znani davčni pravniki: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, str. 2017 (2020 in 2021); Stadie, H., v *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, uvodna točka 613 (stanje: januarja 2024); J. Hey/Hoffsümmer, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, str. 641 (648).

3. Člen 311(1), točka 1, Direktive o DDV je treba glede na tehnološki razvoj razlagati široko, tako da so zajete tudi prenosljive netelesne stvari, če se s temi v pravnem prometu trguje kot s telesnimi stvarmi. Odločilno je, da se s temi storitvami na drugem trgu trguje primerljivo kot z normalnim potrošnim blagom in običajno vsebujejo preostali DDV. Predložitvena komisija bo morala odločiti, ali gre pri zlatu iz igre za to.