



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 11 września 2025 r.¹

Sprawa C-472/24

**MB „Žaidimų valiuta”
przeciwno**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienie podatkowe – Artykuł 135 ust. 1 lit. e) – Sprzedaż poza grą »złota« do gier za prawdziwe pieniądze – Transakcje dotyczące prawnych środków płatniczych – Obliczenie podstawy opodatkowania – Artykuł 30b ust. 2 – »Złoto« do gier jako bon – Procedura marży – Artykuł 315 – »Złoto« do gier jako towar używany

I. Wprowadzenie

„Przed złotem się korzy i złotem się puszy cały świat! Biednemu w oczy wicher prószy!”².

1. W niniejszej sprawie Trybunałowi przychodzi zmierzyć się z oceną na gruncie przepisów o VAT w odniesieniu do całkiem nowej postaci handlu złotem. Podatnikowi udało się poza grą „zamienić w złoto” wymyśloną do celów internetowej gry komputerowej walutę – „złoto” do gier – kupując ją od graczy i odsprzedając je graczom. Związane z tymi operacjami kwoty transakcji nie były małe – nie uwzględniono jednak VAT. Ten zaległy podatek miałby teraz jeszcze być pobrany.
2. Podatnik usiłuje obecnie przekonać organ podatkowy, aby albo uznał jego handel „złotem”, stanowiący na gruncie przepisów o VAT zakup i sprzedaż usług elektronicznych, za zwolnioną z podatku „transakcję walutową”, albo przynajmniej uznał „złoto” do gier za bon różnego przeznaczenia. W takim przypadku konsekwencje podatkowe powstałyby dopiero w momencie wykorzystania „złota” do gier w trakcie gry. W każdym razie opodatkowana miałaby zostać jedynie marża zysku jako prowizja za „wymianę walut”.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832), *Faust. Fragment*, Lipsk, 1790, tłum. E. Zegadłowicz, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa, 1954.

3. Tym samym rodzi się interesujące pytanie: Czy stosując tzw. opodatkowanie marży, które zgodnie z brzmieniem odpowiedniego przepisu obejmuje wyłącznie handel towarami używanymi, rzeczywiście można nadal opierać się na historycznym rozróżnieniu między dostawą towarów i świadczeniem usług, jeżeli wskutek postępu technologicznego także usługi bywają obecnie przedmiotem obrotu na podobieństwo towarów? Dotyczy to zarówno towarów powiązanych z gramami komputerowymi (które z punktu widzenia VAT są usługami elektronicznymi), jak i na przykład obrotu elektronicznymi dziełami sztuki przy użyciu niewymienialnych żetonów (NFT) czy też biletów wstępu (które na gruncie przepisów o VAT również należy uznać za usługi).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawne wyznacza dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

5. Artykuł 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

e) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną”.

6. Artykuł 30a dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje:

- 1) »bon na towary lub usługi (bon)« oznacza instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług i w przypadku którego towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania takiego instrumentu;
- 2) »bon jednego przeznaczenia« oznacza bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu;
- 3) »bon różnego przeznaczenia« oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia”.

³ Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w wersji mającej zastosowanie do spornych lat 2020–2023.

7. Artykuł 30b ust. 2 dyrektywy VAT stanowi:

„2. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 2, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, każde świadczenie usług, które można wskazać, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT”.

8. Dyrektywa ustanawia szczególne procedury zakupu i sprzedaży towarów używanych. Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 i 5 definiuje towary używane i podatnika-pośrednika w następujący sposób:

„1. Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

- (1) »towary używane« oznaczają rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie [...];
- (5) »podatnik-pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

9. Zgodnie z art. 313 ust. 1 tej dyrektywy:

„1. W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

10. Artykuł 314 dyrektywy VAT przewiduje:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedną z następujących osób:

- a) osobę niebędącą podatnikiem;

[...]

- d) innego podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-pośrednika dostawa towarów została opodatkowana VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży”.

11. Artykuł 315 dyrektywy VAT reguluje podstawę opodatkowania w ramach procedury marży i brzmi następująco:

„Podstawę opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży.

Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

12. Motyw 51 dyrektywy VAT stanowi w tym względzie:

„Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

B. Prawo litewskie

13. Zgodnie z art. 28 („Usługi finansowe”) ust. 4 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litewskiej ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) transakcje walutowe (w tym wymiana walut), w ramach których przyjmowane są wpłaty gotówkowe i dokonywane wypłaty, zarządzanie gotówką i inne usługi bezpośrednio związane z banknotami i monetami wszystkich walut są zwolnione z VAT.

14. W art. 71 ust. 2 ustawy o VAT próg dla małych przedsiębiorstw ustalono na Litwie na 45 000 EUR.

15. Zgodnie z art. 2 ust. 22 ustawy o VAT towarami są wszelkie rzeczy (w tym banknoty i monety numizmatyczne), jak również energia elektryczna, gaz, ciepło, chłód i inne rodzaje energii. Komputerowy nośnik informacji nie jest uważany za towar, jeżeli zawiera oprogramowanie, które nie jest oprogramowaniem standardowym, to znaczy oprogramowanie, które nie zostało stworzone z myślą o powszechnym użytku i nie mogłoby być używane samodzielnie przez użytkowników po zainstalowaniu i krótkim przeszkoleniu niezbędnym do wykonywania standardowych operacji lub funkcji.

16. Artykuł 15 ust. 1 ustawy o VAT transponuje art. 73 dyrektywy VAT i stanowi, że podstawą opodatkowania do celów obliczenia należnego VAT jest wynagrodzenie (z wyłączeniem samego VAT), jakie otrzymuje lub ma otrzymać dostawca towarów, usługodawca lub na jego rzecz osoba trzecia.

17. Artykuł 2 ust. 13 pkt 1, art. 2 ust. 7 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o VAT transponowały przepisy dotyczące bonów z art. 30a i 30b dyrektywy VAT.

III. Okoliczności faktyczne

18. „Žaidimų valiuta” (zwana dalej „stroną skarżącą”) – mažoji bendrija (mała spółka osobowa z ograniczoną odpowiedzialnością) – prowadzi działalność w zakresie wirtualnego handlu „złotem”. Kupuje i sprzedaje „złoto” z internetowej gry komputerowej (zwane dalej „złotem” do gier).

19. Według strony skarżącej „złoto” do gier może być wykorzystywane na różne sposoby. Można je wykorzystać do zakupu różnych usług i przedmiotów w grze, do zapłaty za podwyższenie statusu gracza, do uzyskania dostępu do wydarzeń w grze i minigier lub też do zakupu „złota” i przedmiotów z innych gier. Wszystko to można nabyć od innych graczy, a także od różnych przedsiębiorców, pośredników i na giełdach wymiany. Klientami są w większości przypadków osoby fizyczne. Strona skarżąca prowadzi aktywność na różnych forach, w grupach i na różnych platformach, takich jak Facebook, Discord i Skype, gdzie wiele osób gra w gry online. Tam pojawiają się ogłoszenia sprzedaży „złota” do gier wraz z podaniem ceny i danych kontaktowych.

20. W celu zakupu „złota” do gier klient kontaktuje się z platformami komunikacyjnymi, podaje żadaną ilość, jest informowany o cenach i sposobach płatności, a po dokonaniu płatności jest kierowany do określonej lokalizacji w grze, gdzie, po zalogowaniu się do gry, może odebrać „złoto”. Chcącemu sprzedać „złoto” klientowi wskazuje się lokalizację w grze, w której, po zalogowaniu się do gry i przekazaniu „złota”, następuje płatność zgodnie z metodami płatności określonymi przez sprzedającego.

21. W toku kontroli Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (regionalna inspekcja podatkowa dla okręgu poniewieskiego, Litwa, zwana dalej „organem podatkowym”) stwierdziła, że strona skarżąca osiąga niemałe dochody z zakupu „złota” do gier i odsprzedaży po wyższej cenie. Stwierdzono, że w rozpatrywanym okresie od 2020 r. do 2023 r. dochody ze sprzedaży „złota” osiągnęły wartość 199 580 EUR w 2021 r., 163 428 EUR w 2022 r. i 52 476 EUR w 2023 r.

22. Ponieważ łączna roczna kwota wynagrodzenia otrzymanego przez stronę skarżącą z tytułu sprzedaży „złota” do gier w ciągu ostatnich dwunastu miesięcy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przekroczyła kwotę 45 000 EUR, była ona zobowiązana do zapłaty VAT. Z zapłatą zalegała, dlatego też w decyzji z dnia 9 stycznia 2024 r. ustalono wysokość należnego VAT na kwotę 46 688 EUR (16 270 EUR za 2021 r., 21 351 EUR za 2022 r. i 9067 EUR za 2023 r.). Jednocześnie jednak stwierdzono stratę w wysokości 12 327 EUR za rok podatkowy 2021, a za rok podatkowy 2022 w wysokości 21 843 EUR.

23. Strona skarżąca zakwestionowała decyzję organu podatkowego i złożyła odwołanie do Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej).

24. Strona skarżąca uważa, że dochód ze sprzedaży „złota” do gier jest dochodem z obrotu walutami wirtualnymi, a zatem jest zwolniony z VAT. Jeżeli „złoto” nie jest walutą wirtualną, należałoby je uznać za bon różnego przeznaczenia, który nie podlega opodatkowaniu VAT. W każdym zaś razie całkowita wartość transakcji „złotem” nie może być na gruncie przepisów o VAT uznana za wartość podlegającą opodatkowaniu. Ponieważ strona skarżąca nie nalicza odrębnej prowizji za sprzedaż „złota” do gier, kwota podlegająca opodatkowaniu na gruncie przepisów o VAT musi stanowić różnicę między ceną zakupu a ceną sprzedaży tego „złota”.

IV. Postępowanie prejudycjalne

25. W następstwie odwołania Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) zawiesiła postępowanie i skierowała do Trybunału następujące dwa pytania:

- „1. Czy sprzedaż »złota« z gry Runescape wchodzi w zakres transakcji zwolnionych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT?
2. Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest przecząca: Co zgodnie z przepisami dyrektywy VAT powinno stanowić podstawę opodatkowania »złota« do gier w sytuacji, gdy przedsiębiorca nie nalicza odrębnej prowizji z tytułu przeniesienia prawa do rozporządzania »złotem« do gier – całkowite wynagrodzenie z tytułu sprzedaży »złota« do gier czy jedynie różnica między ceną zakupu a ceną sprzedaży?».

26. W postępowaniu przed Trybunałem jedynie strona skarżąca, Litwa i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

27. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony przez komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej (zwaną dalej „komisją ds. sporów podatkowych”). Jest to organ kontroli przedsądowej rozpatrujący spory podatkowe. Zgodnie ze swoją nazwą jest to organ afiliowany przy rządzie, a zatem część władzy wykonawczej. Komisja ds. sporów podatkowych uzasadnia swoje prawo do przedstawienia odesłania prejudycjalnego faktem, że w 2010 r. Trybunał orzekł, iż jest ona sądem posiadającym takie prawo w rozumieniu art. 267 TFUE⁴. Wprawdzie Trybunał orzekł w ten sam sposób również w 2000 r. w odniesieniu do Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego organu kontroli administracyjnej, Hiszpania)⁵, jednak spotkało się to z odmienną oceną wielkiej izby Trybunału w 2020 r.⁶. Osłabia to argumentację opartą na wcześniejszym orzeczeniu w sprawie litewskiej komisji ds. sporów podatkowych z 2010 r.

28. Z uwagi na orzeczenie wielkiej izby z 2020 r., choć odnosi się ono do warunków hiszpańskich, istnieją jednak poważne wątpliwości co do tego, czy w postępowaniu prowadzonym na gruncie art. 267 TFUE afiliowanej przy rządzie komisji ds. sporów podatkowych przysługuje prawo do przedstawienia odesłania prejudycjalnego. Jako część władzy wykonawczej, która uczestniczy jedynie w postępowaniu przedsądowym, komisja taka zasadniczo nie miałaby statusu (niezawisłego) sądu, któremu przysługuje prawo do przedstawienia odesłania⁷. Z drugiej strony żaden z uczestników postępowania nie wyraził wątpliwości co do jej prawa do odesłania prejudycjalnego. W związku z tym Trybunał nie dysponuje żadnymi nowymi, dokładnymi

⁴ Wyrok z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), pkt 34 i nast.).

⁵ Wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 39 i nast.).

⁶ Wyrok z dnia 21 stycznia 2020 r., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, pkt 55).

⁷ Porównaj w tym zakresie wyrok z dnia 21 stycznia 2020 r., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, pkt 72 i nast.).

informacjami dotyczącymi komisji ds. sporów podatkowych na Litwie. Z tego powodu do celów rozpatrzenia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z konieczności zakładam, że komisji ds. sporów podatkowych przysługuje prawo do odesłania prejudycjalnego.

B. W przedmiocie przebiegu rozpoznania sprawy

29. W pierwszym pytaniu odsyłająca komisja ds. sporów podatkowych zwraca się zasadniczo do Trybunału o wykładnię zwolnienia podatkowego regulowanego przez art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT (zob. sekcja C).

30. Jeśli zwolnienie nie ma zastosowania, komisja przedstawiająca pytanie zmierza do ustalenia, co powinno być podstawą opodatkowania sprzedaży „złota” do gier. Drugie pytanie nie zawiera niestety odniesienia do żadnego przepisu prawa Unii, którego wykładni Trybunał miałby dokonać. Ponieważ komisja przedstawiająca pytanie, określając ramy prawne, przytoczyła również przepisy dotyczące bonów, pytanie to można rozumieć tak, że zależy jej na wskazaniu, jak należy interpretować art. 30a i 30b dyrektywy VAT, aby mógł on rozstrzygnąć, czy „złoto” do gier należy uznać za bon w rozumieniu dyrektywy VAT (zob. sekcja D).

31. W każdym razie w drugim pytaniu wyraźnie chodzi o to, czy za podstawę opodatkowania sprzedaży „złota” do gier powinno się przyjąć całkowite wynagrodzenie, czy tylko *różnicę między ceną zakupu a ceną sprzedaży*, w sytuacji gdy przedsiębiorca nie nalicza odrębnej prowizji z tytułu przeniesienia prawa do rozporządzania „złotem”. Ponieważ opodatkowanie różnicy między ceną zakupu a ceną sprzedaży jest wyraźnie uregulowane w art. 311 i nast. dyrektywy VAT, pytanie można również rozumieć w ten sposób, że komisja przedstawiająca pytanie wnosi o wykładnię pojęcia towarów używanych w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. Byłaby to bardziej interesująca kwestia, ponieważ procedurze marży podlegają zwykle tylko dostawy towarów, podczas gdy „złoto” do gier (w przeciwieństwie do prawdziwego złota) nie stanowi towaru, ale było przedmiotem obrotu jak towar (zob. sekcja E).

C. W sprawie zwolnienia podatkowego na podstawie art. 135 ust. 1 lit. e)

32. Artykuł 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT zwalnia transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy. Aby transakcje strony skarżącej dotyczące „złota” do gier były objęte zwolnieniem, „złoto” musiałoby być prawnym środkiem płatniczym. Podzielając opinie Komisji i Litwy, można jednak stwierdzić, że z pewnością nim nie jest.

33. Jest prawdą, że w rozstrzygnięciu w sprawie Hedqvist⁸ Trybunał rozciągnął pojęcie prawnego środka płatniczego na bitcoiny. W rzeczywistości nie były one wtedy nigdzie prawnym środkiem płatniczym. Ponieważ jednak mogły być używane jako środek płatniczy w Szwecji, zachodzą mimo to wyraźne różnice między ówczesnym statusem bitcoinów a dzisiejszym statusem „złota” do gier.

⁸ Wyrok z dnia 22 października 2015 r. (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 49).

34. Jak na to już wówczas wskazałam⁹, z różnych wersji językowych dyrektywy VAT nie wynika w rzeczywistości, czy zwolnienie z podatku dotyczy wyłącznie wymiany dwóch prawnych środków płatniczych, czy też wystarczy, by w grę wchodził jeden prawny środek płatniczy, a wymiana dotyczyła też środka płatniczego innego niż prawny.

35. Celem zwolnienia transakcji dotyczących środków płatniczych jest unikanie ograniczeń w zakresie wymienialności środków płatniczych poprzez pobieranie VAT¹⁰. Ma to również znaczenie w odniesieniu do rynku wewnętrznego. W zakresie, w jakim świadczenia transgraniczne wymagają od strony zamawiającej wymiany walut, pobór VAT od usługi wymiany powoduje bowiem jeszcze dodatkowy wzrost kosztów świadczenia otrzymywanego z zagranicy.

36. Zdaniem Trybunału cel zwolnień przewidzianych w art. 135 dyrektywy VAT powinien wynikać z orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym zwolnienia przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. d)–f) służą w szczególności zaradzeniu trudnościom związanym z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu VAT¹¹. Można się z tym zgodzić, ale nie uzasadnia to objęcia zwolnieniem „prywatnych środków płatniczych”. W rzeczywistości jest wręcz odwrotnie.

37. Ustawodawca, przyjmując dyrektywę, chciał wspierać płynność transakcji płatniczych. Z pewnością miał przy tym na względzie ówczesnie funkcjonujące transakcje oparte na prawnych środkach płatniczych rynku regulowanego. Trudno znaleźć powód, dla którego państwa członkowskie miałyby w momencie przyjmowania dyrektywy posiadać interes w uprzywilejowaniu wymiany prawnych środków płatniczych na nieregulowane, alternatywne środki płatnicze tworzone przez osoby prywatne. Nie jest to też wymóg wynikający z zasady neutralności, ponieważ prawne środki płatnicze i „rzeczy” uznane przez osoby prywatne za środki płatnicze (czy to ziarna kakaowca, jak w Ameryce Południowej w przeszłości, czy też istniejące w elektronicznej postaci ciągi liczb składające się z zer i jedynek dzisiaj) różnią się od siebie i ich wymiana może być też różnie traktowana na gruncie przepisów o VAT.

38. Wprowadzając niezdefiniowane pojęcie prawne o szerszym znaczeniu („środek płatniczy akceptowany przez strony”¹²), Trybunał rozszerzył niemniej jednak decyzję ustawodawcy przyjmującego dyrektywę („prawny środek płatniczy”), która jest zarówno ugruntowana historycznie, jak i uzasadniona z uwagi na pewność prawa. Jest to o tyle zrozumiałe, że sąd odsyłający stwierdził wówczas w sposób dla Trybunału wiążący, że w Szwecji wirtualnej waluty „bitcoin” co do zasady używa się do płatności dokonywanych między osobami prywatnymi przez Internet. „Bitcoin” należy do systemu walut wirtualnych z tzw. dwukierunkowym przepływem, podobnych do innych walut wymienialnych pod względem ich interoperacyjności ze światem rzeczywistym¹³.

⁹ Opinia mojego autorstwa w sprawie Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, pkt 29 i nast.).

¹⁰ Opinia mojego autorstwa w sprawie Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, pkt 38 i nast.).

¹¹ Wyroki: z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 36, 48); z dnia 19 kwietnia 2007 r., Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 24).

¹² Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 50).

¹³ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 11, 12).

39. Ponieważ Trybunał wyraźnie oparł swoje orzeczenie na stwierdzeniu, że w postępowaniu głównym bezsporne było, że jedynym przeznaczeniem wirtualnej waluty „bitcoin” jest funkcja środka płatniczego oraz że jest ona w tym celu akceptowana przez niektórych przedsiębiorców¹⁴, rozszerzenie zakresu stosowania przepisu o zwolnieniu z podatku należy w drodze wykładni ścisłej również ograniczyć do takich stanów faktycznych.

40. Rozszerzenie to obejmuje zatem co najwyżej waluty wirtualne, które, podobnie jak bitcoin, są akceptowane jako umowy bezpośredni środek płatniczy między przedsiębiorcami i których jedynym przeznaczeniem jest funkcja środka płatniczego. Jednakże, jak słusznie podkreśla również Komisja, nie może być mowy o wykorzystaniu w charakterze *jedynie środka płatniczego*, jeżeli „waluta” jest używana wyłącznie w grze. W takim wypadku nie jest ona środkiem płatniczym, a jedynie środkiem wykorzystywanym w grze, tj. „pieniędzmi” do gry. Użycie „pieniędzy” do gry w kontekście gry, nawet jeśli są one tam używane jako waluta lub środek płatniczy, nie może być zrównane z wykorzystaniem w obrocie prawnym w charakterze środka płatniczego między przedsiębiorcami.

41. W konsekwencji art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwalnia on jedynie transakcje dotyczące prawnych środków płatniczych lub środków płatniczych niebędących prawnymi środkami płatniczymi, które są akceptowane jako bezpośredni umowy środek płatniczy między przedsiębiorcami i w tym zakresie nie służą żadnemu innemu celowi niż wykorzystanie ich w funkcji środka płatniczego w obrocie prawnym.

D. „Złoto” do gier jako bon w rozumieniu art. 30a?

42. Ponieważ odpowiedź na pierwsze pytanie jest przecząca, należy odpowiedzieć na pytanie drugie. Niestety, jak już wskazano, drugie pytanie nie zawiera odniesienia do żadnego przepisu prawa Unii, którego wykładni miałby dokonać Trybunał. Ponieważ strona skarżąca, broniąc swojego stanowiska, argumentowała, że „złoto” do gier jest bonem różnego przeznaczenia, pytanie to można by rozumieć tak, że należy dokonać wykładni art. 30a i 30b dyrektywy VAT, aby umożliwić rozstrzygnięcie, czy „złoto” do gier należy uznać za bon w rozumieniu dyrektywy VAT.

43. Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT emisja i transfer bonu różnego przeznaczenia wywołuje skutki w zakresie VAT dopiero w momencie jego realizacji. Warunkiem jest, aby „złoto” do gier można było uznać za bon w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. W tym celu muszą zostać spełnione łącznie dwie przesłanki¹⁵. Po pierwsze, towar, który ma zostać dostarczony, lub potencjalny dostawca muszą wynikać z bonu lub z jego warunków. Wydaje się, że cechy tej nie można przypisać „złotu” do gier, tak samo jak i w ogóle żadnemu standardowemu środkowi płatniczemu. W każdym razie wniosek nie zawiera żadnych informacji na to wskazujących.

44. Po drugie, „złoto” do gier musiałoby mieć tę cechę, że istniałoby zobowiązanie do przyjęcia go jako wynagrodzenia za usługę. Celem bonu jest „zabezpieczenie” zobowiązania podatnika do świadczenia (w tym przypadku) usługi. Również to wydaje się wątpliwe, ponieważ samo „złoto” do gier – jak słusznie podkreśla Litwa – jest już usługą elektroniczną (pewną przewagą w grze, którą można w niej wykorzystać, taką więc, z pomocą której można grać). W związku z tym już

¹⁴ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 52).

¹⁵ Wyrok z dnia 28 kwietnia 2022 r., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, pkt 20, 21). W odniesieniu do bonu jednego przeznaczenia por. wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (Bon jednego przeznaczenia) (C-68/23, EU:C:2024:342, pkt 36).

sam zakup w grze „złota” (o ile jest to w niej możliwe – odesłanie prejudycjalne nie zawiera informacji również na ten temat) powinien zgodnie z prawem być opodatkowany VAT, jeśli miejsce świadczenia usługi znajduje się na terytorium Unii. „Złoto” do gier jest już zatem samo w sobie ulegającą zużyciu korzyścią i nie służy jedynie uzyskaniu późniejszej ulegającej zużyciu korzyści w postaci usługi, która nie została jeszcze określona. Sam fakt, że usługa („złoto” do gier) może zostać – w tym przypadku w kontekście gry – wymieniona na inną (np. artefakt, taki jak „magiczny miecz”), nie sprawia, że wyświadczona już usługa staje się bonem.

45. Wreszcie, jak argumentowałam w mojej opinii w sprawie Lyko Operations (C-436/24)¹⁶, bon musi zostać nabyty od emitenta za co najmniej możliwą do ustalenia wartość. Wydaje się, że ten warunek również nie jest spełniony w przypadku „złota” do gier. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie jest jednak w tym względzie precyzyjny, ponieważ nie jest jasne, z jakiego źródła pochodzi „złoto” do gier, a możliwe byłoby również – co Komisja pomija w swoich uwagach w tej kwestii – nabywanie „złota” za opłatą w grze (tzw. zakup w aplikacji). Wydaje się, że w niniejszym przypadku „złoto” nie jest przede wszystkim nabywane, a raczej zdobywane w trakcie gry. Nawet gdyby „złoto” do gier można było nabyć za opłatą, samo nabycie usługi elektronicznej za opłatą, jak argumentowałam wcześniej, nie czyni jednak z tej usługi bonu.

46. Artykuł 30b ust. 2 dyrektywy VAT nie ma zatem zastosowania.

E. W przedmiocie stosowania procedury marży na podstawie art. 311 i nast.

1. Opis problemu

47. Formułując to ostatnie pytanie, komisja je przedstawiająca porusza jednak interesujący na gruncie dogmatyki prawniczej problem. Istota tego problemu polega na tym, że zwykły przedsiębiorca, który kupuje towary i je sprzedaje, co do zasady płaci podatek jedynie od wartości przez niego dodanej (tj. różnicy między ceną zakupu a ceną sprzedaży), jako że VAT ma być dla niego neutralny. Osiąga się to poprzez odliczenie naliczonego VAT, dlatego na przykład przedsiębiorstwo, które sprzedaje swoje towary poniżej ceny zakupu, nie musi w rezultacie płacić VAT.

48. Nie dotyczyłoby to jednak strony skarżącej. Prowadząc swój handel „złotem” działa ona bowiem w sektorze zdominowanym przez osoby niebędące podatnikami i ich towary. Prawo do odliczenia naliczonego VAT przysługuje jedynie w przypadku nabycia od podatnika [art. 168 lit. a) dyrektywy VAT]. W przypadku zakupu „złota” do gier (od osoby niebędącej podatnikiem) po cenie 100 i sprzedaży po cenie 90 strona skarżąca zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT musiałaby obliczyć i zapłacić VAT od otrzymanych 90 (w Litwie, przy stawce podatkowej 21%, w wysokości 21/121). Nawet w przypadku sprzedaży po cenie 120 VAT musiałby zostać obliczony od owych 120, co przy obowiązującej na Litwie stawce podatkowej w wysokości 21 % skutkowałoby sprzedażą przynoszącą stronie skarżącej straty. Jedynym sposobem na uniknięcie straty byłoby sprzedanie za co najmniej 122 „złota” zakupionego za 100, tak by osiągnąć przynajmniej niewielki zysk. W takim jednak przypadku prawdopodobnie żaden gracz nie nabyłby „złota” do gier od strony skarżącej, ale zamiast tego zdobyłby je sam w trakcie gry lub kupiłby je od innego gracza (który nie jest podatnikiem) bez doliczonego VAT.

¹⁶ Zostanie ona również przedstawiona w dniu 11 września 2025 r.

49. Oznacza to dla podatnika (przedsiębiorcy) niekorzystną sytuację konkurencyjną, która faktycznie uniemożliwia prowadzenie skutecznego handlu tym towarem we własnym imieniu. Jeśli zatem Trybunał dojdzie do wniosku, że za podstawę opodatkowania należy uznać całość wynagrodzenia, strona skarżąca prawdopodobnie szybko zaprzestanie handlu „złotem” do gier. Wówczas mogłaby ona jeszcze kontynuować działalność w charakterze co najwyżej pośrednika między kupującymi a sprzedającymi, ponieważ przedmiotem opodatkowania byłaby wówczas tylko prowizja (o ile w ten sposób strona skarżąca przekroczyłaby próg dla małych przedsiębiorstw).

50. Jednakże problem ten (wypieranie handlu na własny rachunek) nie jest nowy, a odpowiedzią nań jest procedura marży unormowana w art. 311 i nast. dyrektywy VAT. To właśnie takie problemy są charakterystyczne dla rynku towarów używanych. Handluje się towarami pochodzącymi od prywatnych sprzedawców, które mogłyby być przez konsumentów nabywane także bezpośrednio od owych prywatnych sprzedawców. Dlatego też przedsiębiorca, chcąc we własnym imieniu sprzedawać towary innym osobom prywatnym, musi zmagać się z tak znaczącą niekorzystną sytuacją konkurencyjną, że ustawodawca zamiast prawa do odliczenia naliczonego VAT (istnieje ono tylko przy zakupie od podatnika) przyznaje mu prawo do *odliczenia wartości transakcji nabycia*.

51. Przedsiębiorca może zatem w przypadku towarów używanych, którymi handluje, odliczyć w ramach procedury marży wartość transakcji nabycia od wartości transakcji sprzedaży, a podatek musi zapłacić jedynie od swojej marży (tj. marży zysku). Z jednej strony pozwala to uniknąć podwójnego opodatkowania¹⁷, ponieważ w takim wypadku tylko samodzielnie wytworzona wartość dodana (marża) jest następnie obciążona VAT. Z drugiej strony zapobiega to niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej w stosunku do sprzedawców prywatnych, ponieważ dodatkowe obciążenie VAT dotyczy tylko wartości dodanej, wytworzonej przez przedsiębiorcę.

52. Biorąc pod uwagę fakt, że strona skarżąca dąży do tego, aby opodatkowaniu podlegała co najwyżej uzyskana przez nią marża zysku, a w pisemnym stanowisku wyraźnie podkreśla swój brak prawa do odliczenia naliczonego VAT, pytanie można by zatem również rozumieć jako wniosek o wykładnię art. 311 i nast. dyrektywy VAT. Należałoby przy tym rozstrzygnąć, czy można traktować „złoto” do gier jako towar używany w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1, a stronę skarżącą jako podatnika-pośrednika w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 5, co skutkowałoby opodatkowaniem VAT jedynie marży zysku.

2. Wykładnia językowa

53. Stronę skarżącą należałoby najpierw móc uznać za podatnika-pośrednika. Zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 5 dyrektywy VAT podatnik-pośrednik oznacza „każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

¹⁷ Więcej na ten temat w wyrokach: z dnia 17 maja 2023 r., État belge (Podatek od wartości dodanej – pojazdy sprzedawane na części) (C-365/22, EU:C:2023:415, pkt 23); z dnia 18 maja 2017 r., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 26); z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 40); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 25).

54. Nawet jeśli procedura marży stanowi wyjątek od opodatkowania na zasadach ogólnych, to nawet w takim wypadku zdaniem Trybunału¹⁸ „wymóg wykładni ścisłej nie oznacza, że terminy użyte do zdefiniowania owej procedury mogą być rozumiane w sposób pozbawiający je zamierzonego skutku. Interpretacja tych pojęć powinna być bowiem zgodna z celami, jakim służy owa procedura, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej”.

55. Trybunał¹⁹ trafnie zatem odczytuje pojęcie podatnika-pośrednika w sposób szeroki, zgodnie z którym podatnik-pośrednik nie musi nabywać głównie towarów używanych. Prawdą jest, że wątpliwości podlega to, czy odsprzedaż musi stanowić *zwykłą część działalności* podatnika-pośrednika²⁰. Żaden sąd nie może oceniać, co stanowi *zwykłą część działalności* podatnika, ponieważ jest to decyzja stricte biznesowa. Nie ma to jednak znaczenia w niniejszym przypadku, ponieważ sprzedaż „złota” do gier stanowi najwyraźniej *zwykłą część działalności* strony skarżącej.

56. Ponadto „złoto” musiałyby być towarem używanym w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT. Pojęcie towaru używanego również powinno być interpretowane szeroko²¹, ponieważ dla celów procedury marży nie ma znaczenia, czy odsprzedaży podlega towar nowy, towar mało używany lub towar intensywnie używany, jeżeli został wcześniej nabyty od podmiotu niebędącego przedsiębiorcą.

57. „Złoto” do gier funkcjonuje w grze co prawda jak towar i jest wymieniane na inne towary, niemniej jednak w rozumieniu dyrektywy VAT należy je uznać za usługę, ponieważ art. 24 dyrektywy VAT definiuje jako usługę wszystko, co nie stanowi dostawy towarów. Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT dostawa zakłada przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. „Złoto” do gier nie jest rzeczą. Kwestią, którą należy rozstrzygnąć, jest zatem, czy pojęcie „towarów używanych” może obejmować również takie usługi, jeżeli w obrocie prawnym funkcjonują one jak towary używane będące przedmiotem handlu – w tym zakresie zachodzi podobieństwo do bitcoinów (zob. pkt 38 i nast. powyżej).

58. Jeśli art. 314 dyrektywy VAT interpretować dosłownie, to tylko dostawy towarów używanych podlegają procedurze marży. Dosłowne brzmienie jest jednak punktem wyjścia dla wykładni, a nie jej rezultatem. Przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę zarówno jego brzmienie i cel, jak i kontekst²², a w szczególności jego genezę²³. Ponadto ustawodawca jest związany prawem wyższego rzędu, dlatego przy wykładni należy brać pod uwagę prawa podstawowe zawarte w Karcie²⁴, jak również fakt, że rzeczywistość, która w międzyczasie mogła ulec zmianie, nie mogła być jeszcze uwzględniona w brzmieniu nadanym przepisowi w przeszłości.

¹⁸ Z wyraźnym odniesieniem do procedury marży: wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 23, z odniesieniem do wyroku z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23 i przytoczonego tam orzecznictwa). Również wyrok z dnia 1 sierpnia 2025 r., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, pkt 34).

¹⁹ Wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 36 i nast.).

²⁰ Wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 42).

²¹ Wyroki: z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 34 i nast.); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 25, 26); por. także wyrok z dnia 17 maja 2023 r., État belge (Podatek od wartości dodanej – pojazdy sprzedawane na części) (C-365/22, EU:C:2023:415, pkt 23).

²² Tak też uważa Trybunał – por. wyroki: z dnia 1 sierpnia 2025 r., Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, pkt 31); z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 24); z dnia 21 września 2017 r., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 24); z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikolowi (C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 41); oraz z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 34).

²³ Wyroki: z dnia 11 lipca 2018 r., E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, pkt 18); z dnia 17 kwietnia 2018 r., Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, pkt 44).

²⁴ Porównaj w tym zakresie wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 33, 34).

59. Zgodnie z opinią rzecznika generalnego M. Szpunara zasada podziału władzy wymaga przy tym od Trybunału zachowania pewnej powściągliwości²⁵. Ingerencja Trybunału w treść normatywną obowiązujących przepisów prawa jest uzasadniona jedynie w sytuacji, gdy przepisy są niejasne, niekompletne lub wzajemnie sprzeczne albo gdy ich literalna wykładnia prowadziłaby do rezultatów sprzecznych nie tylko z celem tych uregulowań, ale też z fundamentalnymi zasadami całego porządku prawnego. Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie.

60. Sformułowanie „dostawa” rzeczywiście sugeruje, że chodzi o dostawę (towarów) w rozumieniu przepisów o VAT, a zatem w ujęciu technicznym o czynność niebędącą świadczeniem usługi. Pojęcie dostawy w ujęciu nietechnicznym obejmowałoby jednak również sprzedaż przedmiotów, które technicznie należy wprawdzie postrzegać jako usługę, ale w kategoriach zwykłego użycia języka są raczej postrzegane jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą i w rzeczywistości (w obrocie prawnym) handluje się nimi jak towarami, a tym samym traktowane są jak towary używane.

61. Klasycznymi przykładami są chociażby sprzedaż biletu papierowego lub uprawnienia do podróżowania na nośniku fizycznym, sprzedaż elektronicznego dzieła sztuki za pomocą potwierdzającego tytuł własności NFT lub też sprzedaż „rzeczy” w grze komputerowej. Można zakładać, że bardzo niewielu graczy komputerowych uważałoby na przykład zakup „magicznego miecza” za usługę świadczoną przez operatora gry lub innego sprzedawcę i sądziło, że nie przyznał on im prawa do rozporządzania „ich magicznym mieczem”.

3. Wykładnia historyczna

62. Biorąc pod uwagę genezę procedury marży, łatwo zauważyć, że została ona wprowadzona do dyrektywy VAT dopiero bardzo późno, w toku jej nowelizacji²⁶. Komisja przedstawiła wstępny wniosek w roku 1973, lecz skutkowało on jedynie przyjęciem rozwiązania przejściowego²⁷. Drugi wniosek Komisji, z roku 1978²⁸, został odrzucony, a z trzecim wnioskiem Komisja wystąpiła dopiero w roku 1989²⁹.

63. Z uzasadnienia tego ostatniego wniosku Komisji wynika, że procedura marży zamyka „lukę o dużym znaczeniu dla zasady neutralności wspólnego systemu VAT”³⁰. Przesłanką były problemy związane z ponownym transgranicznym przywozem towarów używanych przez osoby prywatne, co tłumaczy nacisk położony na „rzeczy”.

²⁵ Opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, pkt 46 i nast.).

²⁶ W kontekście genezy por. wyroki: z dnia 9 lipca 1992 r., „K” Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, pkt 16); z dnia 5 grudnia 1989 r., ORO Amsterdam Beheer i Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, pkt 11).

²⁷ Wniosek z dnia 29 czerwca 1973 r. (Dz.U. 1973, C 80, s. 1), zakończony przyjęciem przepisu przejściowego w postaci art. 32 szóstej dyrektywy.

²⁸ Wniosek z dnia 11 stycznia 1978 r. (Dz.U. 1978 C 26, s. 2).

²⁹ Wniosek z dnia 11 stycznia 1989 r. (Dz.U. 1989 C 76, s. 10).

³⁰ Wniosek Komisji do Rady z dnia 3 lutego 1988 r. – COM(88) 846, wersja ostateczna. Kopia niemieckiej wersji tego uzasadnienia znajduje się w uzasadnieniu do ustawy transponującej dyrektywę do niemieckiej UStG (ustawy o podatku obrotowym) – por. rekomendacja dotycząca uchwały o przyjęciu i sprawozdanie komisji finansowej z dnia 13 lutego 1990 r. – druk Bundestagu nr 11/6420 (załącznik 2): „Wniosek dotyczący dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i 28 dyrektywy 77/388/EWG – przepisy szczególnie dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich” (dokument WE 4204/89), wprowadzenie.

64. Komisja wyjaśnia jednak wyraźnie, że jej wniosek ma na celu wdrożenie „zasadniczego zakazu podwójnego opodatkowania”³¹. W tym względzie należy znaleźć rozwiązanie dla *towarów używanych ponownie wprowadzanych* do obiegu gospodarczego przez przedsiębiorców, ponieważ były one już opodatkowane VAT w chwili nabycia przez osobę prywatną i podlegałyby ponownemu opodatkowaniu VAT przy odsprzedaży przez przedsiębiorcę. Mają to być przepisy szczególne, „mające zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw wyspecjalizowanych na tych rynkach”³².

65. Komisja podkreśla przy tej okazji szeroki zakres zastosowania tych przepisów szczególnych. „Jednakże jest to zgodne z koncepcją unikania podwójnego opodatkowania wszędzie tam, gdzie odsprzedawane są towary obciążone rezydualnym VAT, którego nie da się odliczyć”³³. Rozróżnienie pomiędzy towarami używanymi obciążonymi rezydualnym VAT i nieobciążonymi takim podatkiem byłoby jednakże tak trudne, że należałoby uwzględnić wszystkie towary używane w celu „uniknięcia podziału działalności podatnika-pośrednika”³⁴. Możliwe, że procedura marży została powiązana z dostawą towarów używanych, ponieważ przyjmowano wówczas, że usługa zawsze ulega zużyciu w chwili jej świadczenia, a zatem nie może być przedmiotem dalszego obrotu.

66. Ani w roku 1978, ani w roku 1989 nie można było jednakże przewidzieć powstania – w głównej mierze dzięki internetowi – rynku wtórnego dla wielu innych przedmiotów, którymi będzie się wprawdzie handlować jak towarami, ale które nie będą rzeczami. Klasycznym przykładem jest handel biletami chociażby na koncerty, który dzięki różnym platformom internetowym może przyjąć postać odsprzedaży prywatnym nabywcom biletów zakupionych od także prywatnych sprzedawców. Także w niniejszym przypadku strona skarżąca znalazła sposób, aby nabywać przedmioty niematerialne („złoto” do gier) od prywatnych sprzedawców i odsprzedawać je prywatnym nabywcom. Przyjmując, że prywatni nabywcy sami nabywali „złoto” za opłatą w grze (tzw. zakup w aplikacji), trudno dostrzec istotną różnicę w stosunku do problemu opisanego wówczas przez Komisję.

67. Geneza przyjęcia procedury marży nie pozwala na wniosek, że handel „używanymi” usługami został z tej procedury wyłączony celowo i z konkretnych powodów.

4. Wykładnia celowościowa procedury marży

68. Głównym celem procedury marży jest, jak podkreśliła to Komisja we wniosku w sprawie wprowadzenia procedury marży, wdrożenie zasady neutralności.

69. Zasada neutralności wymaga, po pierwsze, zachowania równości konkurencyjnej przedsiębiorcy będącego podatnikiem poprzez umożliwienie mu odliczenia wartości transakcji nabycia od wartości transakcji sprzedaży, aby był zobowiązany do zapłaty podatku wyłącznie od

³¹ Druk Bundestagu nr 11/6420, załącznik 2, sekcja I.

³² Druk Bundestagu nr 11/6420, załącznik 2, sekcja I, część końcowa.

³³ Druk Bundestagu nr 11/6420, załącznik 2, w art. 1, rozdz. A.1.

³⁴ Druk Bundestagu nr 11/6420, załącznik 2, w art. 1, rozdz. A.1. Tak samo w wyrokach: z dnia 1 sierpnia 2025 r., Galeria Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, pkt 39); z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 36).

różnicy tych wartości. Po drugie, zdaniem Komisji, należy zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu związanemu z rezydualnym VAT, obciążającym zwykle towary używane. Oba te elementy można znaleźć także w motywie 51 dyrektywy VAT i orzecznictwie Trybunału³⁵.

70. Oba te cele należy rozpatrywać w świetle Karty, którą prawodawca unijny związany jest od czasu traktatu z Lizbony³⁶. Również z tego powodu powinien istnieć uzasadniony powód, aby handel towarami używanymi opodatkować odmiennie od handlu „używanymi” usługami, przełamując w ten sposób zasadę neutralności.

71. Przywodzi to na myśl niedawno rozstrzygniętą przez Trybunał kwestię, czy przy stosowaniu procedury marży w handlu dziełami sztuki dozwolone jest odmierne traktowanie w zależności od formy prawnej, jaką do prowadzenia działalności wybrał autor dzieła sztuki. Rzecznik generalny M. Szpunar³⁷ słusznie odrzucił taką możliwość ze względu na brak obiektywnego powodu. W zgodzie z tą opinią Trybunał potwierdził, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby podatnicy, którzy dokonują tych samych transakcji, byli traktowani odmiennie w zakresie poboru VAT³⁸.

72. Również w niniejszym przypadku nie ma obiektywnego powodu do odmiennego traktowania. Rozróżnienia między dostawą towarów i świadczeniem usług na gruncie przepisów o VAT dokonuje się zasadniczo wyłącznie ze względów technicznych, ponieważ pozwala ono na stosowanie (zazwyczaj ze względów praktycznych) w odniesieniu do różnych miejsc opodatkowania, różnych podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku, różnych stawek opodatkowania i zwolnień. Jednakże cele realizowane za pomocą procedury marży, tj. unikanie podwójnego opodatkowania lub niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej, są od tych względów technicznych niezależne. Dla wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych lub opodatkowania według procedury marży nie ma znaczenia techniczne rozróżnienie między świadczeniem usług a dostawami towarów, jeśli usługi nie ulegają natychmiastowemu zużyciu, lecz są przedmiotem obrotu na podobieństwo towarów (np. w przypadku biletów wstępu).

73. W niektórych przypadkach techniczna kategoryzacja towarów będących przedmiotem obrotu dokonywana na gruncie przepisów o VAT jest nawet sprzeczna z kategoryzacją na gruncie prawa cywilnego, a wtedy tak odmierne konsekwencje podatkowe dla przedsiębiorcy budzą jeszcze większe wątpliwości. I tak na przykład w niemieckim prawie cywilnym dokumenty uprawniające do wstępu są dokumentami na okaziciela, których prawo własności przenosi się jak prawo własności rzeczy, ponieważ uprawnienie wynikające z dokumentu jest zależne od prawa do dokumentu (por. § 807 niemieckiego kodeksu cywilnego). Oznacza to, że w rzeczywistości mamy do czynienia z dostawą (dokumentu), ale na gruncie przepisów o VAT – z usługą (uprawnienie do wstępu). Ocena na gruncie przepisów o VAT nie zmienia jednak faktu, że prawo własności biletów wstępu jest przenoszona tak samo jak jest to w przypadku rzeczy i że tak samo jak rzeczy są one przedmiotem obrotu.

74. W odniesieniu do usług, które są przedmiotem obrotu jak towary używane, w dyrektywie VAT brakuje jednak regulacji porównywalnej z procedurą marży, łagodzącej niekorzystną sytuację konkurencyjną działających przedsiębiorstw i pozwalającej uniknąć podwójnego

³⁵ Wyroki: z dnia 1 sierpnia 2025 r., Galeria Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, pkt 36); z dnia 11 lipca 2018 r., E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, pkt 27); z dnia 18 maja 2017 r., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, pkt 25); z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 39); z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikolowi (C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47); z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 37, 41).

³⁶ Porównaj w tym zakresie wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 38 i nast.).

³⁷ Opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Galeria Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, pkt 29).

³⁸ Wyrok z dnia 1 sierpnia 2025 r., Galeria Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, pkt 41 i nast.).

opodatkowania. Ten brak regulacji (luka prawna) prowadzi do kolizji z zasadą neutralności (będącej konkretyzacją art. 20 Karty), która to kolizja nie skutkuje jednak nieważnością dyrektywy, ale może być rozwiązana przez stosowanie poprzez analogię³⁹ art. 311 i nast. dyrektywy VAT. Wynika to z faktu, że prawodawca najwyraźniej nie przewidywał wówczas rynku wtórnego „używanych” usług.

75. W tym zakresie ograniczenie procedury marży do dostawy towarów nie wydaje się uzasadnione ani z uwagi na prawnie dopuszczalny cel, ani z uwagi na jakąś wiarygodną przesłankę ustanowienia takiego ograniczenia przez prawodawcę, i to nawet przy uwzględnieniu szerokiego zakresu swobody legislacyjnej prawodawcy. Zasada równego traktowania wynikająca z art. 20 Karty – a zatem z prawa pierwotnego – również przemawia za rozszerzającą wykładnią procedury marży w celu objęcia nią takich usług, które są przedmiotem obrotu jak towary używane.

76. Jeżeli jednak „złoto” do gier nie jest nabywane przez podatnika, lecz co do zasady może być tylko samodzielnie zdobywane w trakcie gry, to moim zdaniem nie można mówić o takiej porównywalności. Wykluczyć należałoby zazwyczaj także możliwość zaistnienia podlegającego uwzględnieniu rezydualnego VAT. W konsekwencji stosowanie przez analogię procedury marży w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania nie wchodziłoby w rachubę. Do odsyłającej komisji ds. sporów podatkowych należy decyzja, czy tak jest w przypadku „złota” do gier.

5. Wniosek pośredni

77. W celu uwzględnienia postępu technicznego i ze względu na brak podstaw dla przyjęcia, że handel usługami „używanymi” został celowo i z obiektywnych powodów wyłączony z procedury marży, można rozważyć stosowanie przez analogię art. 311 i nast. dyrektywy VAT do usług mogących być przedmiotem obrotu. Decyduje o tym okoliczność, że usługi takie – podobnie do zwykłych towarów używanych – są przedmiotem obrotu na rynku wtórnym.

VI. Wnioski

78. Na pytania zadane przez Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) proponuję zatem odpowiedzieć w następujący sposób:

1. Artykuł 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwalnia on jedynie transakcje dotyczące prawnych środków płatniczych lub środków płatniczych niebędących prawnymi środkami płatniczymi, które są akceptowane jako bezpośredni umowny środek płatniczy między przedsiębiorcami i w tym zakresie nie służą żadnemu innemu celowi niż wykorzystanie ich w funkcji środka płatniczego w obrocie prawnym.

³⁹ Jest to też pogląd bardzo znanych przedstawicieli doktryny specjalizujących się w prawie podatkowym (w każdym razie w Niemczech): C. Wäger, *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSysteme*, Deutsches Steuerrecht 2017, s. 2017 (2020 i 2021); H. Stadie, w: *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG [komentarz do niemieckiej ustawy o podatku obrotowym], wprowadzenie nb. 613 (stan prawny: styczeń 2024); J. Hey/P. Hoffsummer, *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, s. 641 (648).

2. „Złoto” do gier (jako usługa elektroniczna) nie służy jedynie późniejszemu nabyciu ulegającej zużyciu korzyści w postaci nieskonkretyzowanej jeszcze usługi, którą emitent bonu byłby zobowiązany świadczyć, ale samo w sobie jest już korzyścią ulegającą zużyciu. W związku z tym nie jest ono bonem w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT.
3. Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT należy z uwagi na postęp technologiczny interpretować w drodze rozszerzającej wykładni celowościowej w ten sposób, aby jego zakres stosowania obejmował również zbywalne przedmioty niematerialne, pod warunkiem że w obrocie prawnym funkcjonują one jak rzeczy. Decyduje o tym okoliczność, że usługi takie – podobnie do zwykłych towarów używanych – są przedmiotem obrotu na rynku wtórnym i zazwyczaj są obciążone rezydualnym VAT. Do odsyłającej komisji ds. sporów podatkowych należy decyzja, czy tak jest w przypadku „złota” do gier, o którym tutaj mowa.