



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 11 septembrie 2025¹

Cauza C-472/24

**MB „Žaidimų valiuta”
împotriva**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[cerere de decizie preliminară formulată de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutire – Articolul 135 alineatul (1) litera (e) – Vânzarea în afara jocului a aurului din joc în schimbul unor bani reali – Operațiuni referitoare la mijloace legale de plată – Calcularea bazei de impozitare – Articolul 30b alineatul (2) – Aurul din joc ca cupon valoric – Regimul marjei – Articolul 315 – Aurul din joc ca bun second-hand”

I. Introducere

„Spre aur se îndrumă, și de aur atârnă totuși totul. Ah, noi săracii!”²

1. Curtea este chemată în speță să examineze tratamentul în scopuri de TVA al unei forme inedite a comerțului cu aur. O persoană impozabilă a reușit să „transforme în aur” în afara jocului o „monedă” – aurul din joc – concepută pentru un joc online pe calculator, cumpărând-o de la jucători și revânzând-o jucătorilor. Câștigurile realizate din aceste operațiuni nu au fost neglijabile – nu s-a avut însă în vedere TVA-ul. Acesta trebuie în prezent recuperat *a posteriori*.

2. În prezent, persoana impozabilă încearcă să convingă administrația fiscală că „comerțul cu aur” efectuat de ea – constând din punctul de vedere al TVA-ului în cumpărarea și vânzarea de servicii electronice – este o „tranzacție valutară” care este scutită sau cel puțin că aurul din joc trebuie calificat drept cupon valoric cu utilizări multiple. În acest caz, consecințele fiscale apar abia în momentul în care aurul din joc este valorificat în cadrul jocului. În orice caz, ar trebui impozitată numai marja beneficiară ca plată pentru „schimbul valutar”.

3. Se pune astfel problema interesantă dacă pentru aplicarea așa-numitei impozitări a marjei, care, potrivit textului dispoziției relevante, privește numai comerțul cu bunuri second-hand, se mai poate într-adevăr ține seama de diferențierea istorică între livrările de bunuri și prestările de

¹ Limba originală: germana.

² Johann Wolfgang von Goethe (1749-1832), Faust. Fragment. Leipzig, 1790, pagina 96. În: Arhiva de text germană consultată la data de 08.09.2025, la adresa https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

servicii, în condițiile în care, datorită progresului tehnic, serviciile sunt tranzacționate în prezent în același mod ca produsele. Acest lucru privește în egală măsură bunuri dintr-un joc pe calculator (care din punctul de vedere al legislației în materie de TVA constituie servicii electronice) și, de exemplu, comerțul cu opere de artă digitale prin intermediul jetoanelor nefungibile (NFT) sau cu bilete de intrare (care din perspectiva TVA sunt de asemenea considerate prestări de servicii).

II. Cadrul juridic

A. *Dreptul Uniunii*

4. Cadrul juridic al dreptului Uniunii este format din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată³ (denumită în continuare „Directiva TVA”).

5. Articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(e) operațiuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal sau bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic”.

6. Articolul 30a din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «cupon valoric» înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului;
2. «cupon valoric cu utilizare unică» înseamnă un coupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă couponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii couponului valoric;
3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un coupon valoric, altul decât un coupon valoric cu utilizare unică.”

7. Articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA prevede:

„(2) Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui coupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului coupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

³ Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea aplicabilă în anii în litigiu (2020-2023).

În cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA.”

8. Directiva prevede regimuri speciale pentru cumpărarea și vânzarea bunurilor second-hand. Articolul 311 alineatul (1) punctele 1 și 5 definește bunurile second-hand și comerciantul după cum urmează:

„(1) În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

1. «bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre;
5. «comerciant persoană impozabilă» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare”.

9. Articolul 313 alineatul (1) din această directivă prevede:

„(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

10. Articolul 314 din Directiva TVA prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

[...]

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

11. Articolul 315 din Directiva TVA stabilește baza impozabilă pentru impozitarea marjei de profit și prevede:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

12. În această privință, în considerentul (51) al Directivei TVA se precizează:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second-hand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.”

B. Dreptul lituanian

13. Potrivit articolului 28 („Servicii financiare”) alineatul 4 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), sunt scutite de TVA operațiunile cu valută (inclusiv operațiunile de schimb valutar), precum și primirea de depozite și efectuarea de plăți în numerar, gestionarea numerarului și alte servicii direct legate de bancnote și monede în orice valută.

14. Articolul 71 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul stabilește plafonul pentru întreprinderile mici lituaniene la 45 000 de euro.

15. Articolul 2 alineatul 22 din Legea privind TVA-ul prevede că bunurile includ orice lucru (inclusiv bancnote și monede de interes numismatic), precum și electricitatea, gazul, căldura, frigul și alte tipuri de energie. Un suport informatic de stocare nu este considerat un bun în cazul în care conținutul său constă într-un program informatic nestandardizat, și anume un program informatic care nu a fost dezvoltat pentru utilizarea în masă și pe care consumatorii nu l-ar putea utiliza în mod independent după instalare și după formarea limitată necesară pentru a efectua operațiuni sau funcții standard.

16. Articolul 15 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul transpune articolul 73 din Directiva TVA și prevede că baza de impozitare în scopuri de TVA constă în contrapartida (fără TVA) obținută sau care urmează să fie obținută de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii sau, în numele acestuia, de un terț.

17. Prin articolul 2 alineatul 13, articolul 2 alineatul 7 și articolul 9 alineatele 3 și 4 din Legea privind TVA-ul au fost transpuse dispozițiile privind cuponul valoric ale articolelor 30a și 30b din Directiva TVA.

III. Situația de fapt

18. „Žaidimų valiuta” (denumită în continuare „reclamanta”) – o mažoji bendrija (societate de persoane cu răspundere limitată) – își desfășoară activitatea în domeniul „comerțului cu aur” virtual. Ea cumpără și vinde „aur” dintr-un joc online pe calculator (denumit în continuare „aurul din joc”).

19. Potrivit reclamantei, aurul din joc poate fi întrebuințat în numeroase moduri. Acesta poate fi utilizat pentru a achiziționa o varietate de servicii și articole în cadrul jocului, pentru a plăti pentru obținerea unui statut superior ca jucător sau pentru a avea acces la evenimente și mini-jocuri în cadrul jocului sau pentru a achiziționa aur și articole din alte jocuri. Toate acestea pot fi

achiziționate atât de la alți jucători, cât și de la diverși comercianți, intermediari și burse. Majoritatea clienților sunt persoane fizice. Reclamanta este activă pe diferite forumuri, grupuri și platforme precum Facebook, Discord și Skype, unde majoritatea persoanelor joacă jocuri online. Se afișează un anunț publicitar care precizează că aurul din joc este de vânzare, indicându-se prețurile și informațiile de contact.

20. Pentru a achiziționa aur din joc, clientul contactează platformele de comunicare, specifică cantitatea dorită, este informat despre prețuri și modalitățile de plată și, după efectuarea plății, este îndrumat către o locație specifică din joc unde jucătorul poate recepționa aurul din joc după ce se conectează la joc. Pentru a vinde aur din joc, clientul este de asemenea informat despre o locație din joc unde, după conectarea la joc și predarea aurului din joc, plata este efectuată în conformitate cu modalitățile de plată indicate de vânzător.

21. Cu ocazia unei inspecții, Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspectoratul fiscal de stat al districtului Panevėžys, Lituania, denumit în continuare „inspectoratul fiscal”) a constatat că reclamanta obține venituri substanțiale din achiziționarea de aur din joc și din revânzarea acestuia la un preț mai mare. Pentru perioada în discuție cuprinsă între anii 2020 și 2023, în cazul reclamantei au fost constatate venituri din vânzarea de aur din joc în cuantum de 199 580 de euro în anul 2021, de 163 428 de euro în anul 2022 și de 52 476 de euro în anul 2023.

22. Întrucât cuantumul total anual al contrapartidei primite de reclamantă în cursul ultimelor 12 luni în cadrul activității sale economice prin vânzarea de aur din joc este mai mare de 45 000 de euro, reclamanta a devenit obligată la plata TVA-ului către buget. Întrucât a omisă să plătească, prin decizia din 9 ianuarie 2024 s-a stabilit că reclamanta datorează TVA în cuantum de 46 688 de euro (16 270 de euro pentru anul 2021, 21 351 de euro pentru anul 2022 și 9 067 de euro pentru anul 2023). Totodată, s-a stabilit o pierdere de 12 327 de euro în anul fiscal 2021 și o pierdere de 21 843 de euro în anul fiscal 2022.

23. Reclamanta nu a fost de acord cu decizia administrației fiscale și a formulat contestație la Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania).

24. Reclamanta consideră că veniturile din vânzarea aurului din joc constituie venituri din comerțul cu monede virtuale și sunt astfel scutite de TVA. Dacă nu ar fi vorba despre o monedă virtuală, aurul din joc ar trebui considerat cupon valoric cu utilizări multiple, care nu intră în sfera TVA. În orice caz, nu ar fi posibil ca întreaga valoare a operațiunii cu aur de joc să fie tratată ca bază impozabilă în scopuri de TVA. Întrucât ea nu percepe niciun comision distinct pentru vânzarea aurului din joc, baza impozabilă în scopuri de TVA ar trebui să fie diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare al aurului din joc.

IV. Procedura preliminară

25. Drept urmare, Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) a suspendat procedura și a adresat Curții următoarele două întrebări:

- 1) Vânzarea de „aur” din jocul „Runescape” intră în sfera operațiunilor scutite prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, care ar trebui să fie baza de impozitare în scopuri de TVA a „aurului” din joc în conformitate cu dispozițiile Directivei TVA: contrapartida totală pentru vânzarea „aurului” din joc sau numai diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare în cazul în care comerciantul nu percepe un comision distinct pentru transferul „aurului” din joc?

26. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise numai reclamanta, Lituania și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

V. Aprecieri juridică

A. Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

27. Cererea de decizie preliminară a fost formulată de Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania. Aceasta este un organism care examinează litigiile în faza precontencioasă. După cum rezultă din denumirea sa, ea este un organism de pe lângă guvern care, prin urmare, face parte din puterea executivă. Comisia pentru litigii fiscale își întemeiază dreptul de a formula cereri preliminare pe faptul că în anul 2010 Curtea a decis că ea este o instanță care are dreptul de a sesiza Curtea cu titlu preliminar în conformitate cu articolul 267 TFUE⁴. Cu toate acestea, Curtea a decis același lucru în anul 2000 și în legătură cu Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania)⁵, decizie care a fost însă corectată în anul 2020 de Marea Cameră⁶. Acest lucru relativizează și trimiterea la hotărârea anterioară din anul 2010 referitoare la Comisia lituaniană pentru litigii fiscale.

28. Or, având în vedere hotărârea Marii Camere din anul 2020, care se referă însă la situația din Spania, există îndoieli considerabile privind dreptul unei comisii de pe lângă guvern de a formula cereri de decizie preliminară în procedura prevăzută la articolul 267 TFUE. Astfel, ca parte a puterii executive care intervine numai în procedura precontencioasă, o asemenea comisie nu ar fi în principiu o instanță (independentă) care are drept de a formula cereri de decizie preliminară⁷. Cu toate acestea, niciuna dintre părți nu a pus în discuție acest drept. Așadar, Curtea nu dispune de informații noi și precise referitoare la Comisia pentru litigii fiscale din Lituania. Pentru acest motiv, în ceea ce privește soluționarea cererii de decizie preliminară vom porni în mod necesar de la premisa că Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania are dreptul de a sesiza Curtea cu titlu preliminar.

B. Cu privire la desfășurarea examinării

29. Prin intermediul primei întrebări, comisia de trimitere solicită în esență o interpretare a scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA (a se vedea secțiunea C de mai jos).

⁴ Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 34 și urm.).

⁵ Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa ș.a. (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 39 și urm.).

⁶ Hotărârea din 21 ianuarie 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punctul 55).

⁷ A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punctul 72 și urm.).

30. În cazul în care scutirea nu este aplicabilă, comisia de trimitere solicită să se stabilească care este baza de impozitare pentru vânzarea aurului din joc. Din păcate, în cea de a doua întrebare nu este indicată nicio dispoziție de dreptul Uniunii pe care ar trebui să o interpreteze Curtea. Întrucât comisia de trimitere a citat în ceea ce privește cadrul juridic și dispoziții privind cupoanele valorice, întrebarea poate fi înțeleasă în sensul că se solicită să se stabilească cum trebuie interpretate articolele 30a și 30b din Directiva TVA, pentru a se putea decide dacă aurul din joc poate fi considerat cupon valoric în sensul Directivei TVA (a se vedea secțiunea D de mai jos).

31. Cu toate acestea, prin intermediul celei de a doua întrebări se solicită în mod expres să se stabilească și dacă baza de impozitare pentru vânzarea aurului din joc trebuie considerată a fi constituită din contrapartida totală sau numai din *diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare*, în cazul în care comerciantul nu percepe un comision distinct pentru transferul „aurului” din joc. Dat fiind că articolul 311 și următoarele din Directiva TVA prevede în mod expres impozitarea diferenței dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare, întrebarea ar putea și înțeleasă și în sensul că comisia de trimitere solicită să se interpreteze noțiunea de bunuri second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. Aceasta ar fi întrebarea ce ar prezenta un interes mai mare, deoarece regimul marjei se aplică în mod normal numai livrărilor de bunuri, în timp ce aurul din joc nu constituie (spre deosebire de aurul real) un bun, ci a fost comercializat ca un bun (a se vedea secțiunea E de mai jos).

C. Cu privire la scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (e)

32. Articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA scutește operațiunile, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată. Pentru ca operațiunile efectuate de reclamantă cu aurul din joc să poată fi scutite, ar fi necesar ca aurul din joc să fie un mijloc legal de plată. Or, în concordanță cu opinia Comisiei și a Lituaniei, acest lucru poate fi în mod destul de clar exclus.

33. Este adevărat că în Hotărârea Hedqvist⁸ Curtea a extins noțiunea de mijloc legal de plată la bitcoini. La acea vreme, aceștia nu erau însă nicăieri un mijloc legal de plată. Cu toate acestea, întrucât puteau fi utilizați ca mijloc legal de plată în Suedia, există diferențe clare între bitcoinii de la acea vreme și aurul din joc de astăzi.

34. Este adevărat că, după cum observam la acea vreme⁹, din diferitele versiuni lingvistice ale Directivei TVA nu rezultă dacă scutirea se referă doar la schimbul între două mijloace legale de plată sau dacă este suficient că este implicat un mijloc legal de plată, iar schimbul privește un mijloc de plată fără curs legal.

35. Finalitatea scutirii operațiunilor privind mijloacele de plată este aceea de a nu împiedica convertibilitatea mijloacelor de plată prin perceperea TVA-ului¹⁰. Acest lucru este important și pentru piața internă. Astfel, în măsura în care prestațiile transfrontaliere necesită un schimb valutar pentru cel care face comanda, perceperea TVA-ului pentru serviciul de schimb face și mai oneroasă achiziția transfrontalieră a prestației.

⁸ Hotărârea din 22 octombrie 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 49).

⁹ A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punctul 29 și urm.).

¹⁰ A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punctul 38 și urm.).

36. Potrivit Curții, spiritul și finalitatea scutirilor prevăzute la articolul 135 din Directiva TVA rezultă din jurisprudența Curții, potrivit căreia scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (d)-(f) din Directiva TVA urmăresc în special să reducă dificultățile legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil¹¹. Deși este posibil ca acest lucru să fie adevărat, el nu justifică însă includerea „mijloacelor private de plată”. Dimpotrivă, contrariul este valabil.

37. Intenția autorului directivei a fost de a promova fluiditatea plăților. El s-a întemeiat însă în această privință pe regimul legal al plăților existent la acea vreme, cu alte cuvinte, pe un regim legal reglementat. Nu este clar motivul pentru care statele membre ar fi avut interes la adoptarea directivei să privilegieze schimburile în mijloace de plată alternative, nereglementate și create de particulari. Principiul neutralității nu reclamă de altfel acest lucru întrucât mijloacele legale de plată și „lucrurile” definite de particulari ca mijloace de plată (fie că este vorba despre boabele de cacao folosite în trecut în America de Sus sau despre secvențele numerice electronice de zero și unu din prezent) sunt lucruri distincte, al căror schimb poate fi tratat diferit și din punctul de vedere al TVA-ului.

38. Cu toate acestea, Curtea a extins decizia autorului directivei („mijloc legal de plată”), care este întemeiată din punct de vedere istoric și, în plus, justificată în raport cu securitatea juridică, printr-o noțiune nedeterminată („mijloc de plată acceptat de părți”¹²). Acest lucru este de înțeles, deoarece instanța de trimitere a constatat atunci cu efect obligatoriu pentru Curte că în Suedia „moneda virtuală” bitcoin este utilizată în principal pe internet pentru plățile între particulari. Bitcoin ar face parte dintre monede virtuale așa-numite cu flux bidirecțional, a căror utilizare în lumea reală este similară cu cea a altor monede convertibile¹³.

39. Întrucât Curtea și-a întemeiat în mod expres hotărârea pe faptul că în litigiul principal nu s-a repus în discuție faptul că moneda virtuală „bitcoin” nu are alte finalități decât aceea de mijloc de plată și că ea este acceptată în acest scop de unii operatori¹⁴, această extindere a dispoziției de scutire trebuie de asemenea limitată la această finalitate printr-o interpretare strictă.

40. Prin urmare, ea cuprinde cel mult acele monede virtuale care, precum „bitcoin”, sunt acceptate de operatori ca mijloc de plată contractual direct și care nu au altă finalitate decât aceea de mijloc de plată. După cum arată și Comisia, nu poate fi însă vorba despre o utilizare *exclusiv* ca *mijloc de plată* atunci când o „monedă” este folosită numai într-un joc. În acest caz, ea nu este un mijloc de plată, ci doar un mijloc din joc, cu alte cuvinte bani din joc. Utilizarea banilor din joc într-un joc nu poate fi asimilată utilizării ca mijloc de plată între operatori în circuitul civil, chiar dacă sunt folosiți în joc ca monedă sau mijloc de plată.

41. În concluzie, articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutește numai operațiunile ce privesc, pe de o parte, mijloacele legale de plată și, pe de altă parte, acele mijloace de plată care nu au curs legal, dar care sunt acceptate între operatori ca mijloc de plată contractual direct și care nu au astfel altă finalitate decât aceea de mijloc de plată în circuitul civil.

¹¹ Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctele 36 și 48), și Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 24).

¹² Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 50).

¹³ Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctele 11 și 12).

¹⁴ Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 52).

D. Este aurul din joc un cupon valoric în sensul articolului 30a?

42. Întrucât răspunsul la prima întrebare este negativ, trebuie să se răspundă la a doua întrebare. După cum am menționat mai sus, în a doua întrebare nu este indicată nicio dispoziție de dreptul Uniunii pe care ar trebui să o interpreteze Curtea. Având în vedere împrejurarea că reclamanta a arătat în apărare că există un cupon valoric cu utilizări multiple, întrebarea poate fi înțeleasă în sensul că se solicită interpretarea articolelor 30a și 30b din Directiva TVA, pentru a se putea determina dacă aurul din joc trebuie fi considerat cupon valoric în sensul Directivei TVA.

43. Motivul este faptul că potrivit articolului 30b alineatul (2) din Directiva TVA predarea și transferul unui cupon valoric cu utilizări multiple produce efecte din punctul de vedere al TVA-ului abia atunci când este valorificat. Acest lucru presupune însă că aurul din joc poate fi considerat cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA. În acest scop, este necesar să fie îndeplinite cumulativ două condiții¹⁵. Pe de o parte, bunul de livrat sau furnizorul potențial trebuie să rezulte din cuponul valoric sau din condițiile de utilizare a acestuia. Se pare că această condiție nu este îndeplinită în cazul aurului din joc, după cum nu este îndeplinită nici în cazul unui mijloc de plată obișnuit. În orice caz, în cerere nu există informații în această privință.

44. Pe de altă parte, aurul din joc ar trebui să creeze obligația de a-l accepta drept contrapartidă a unei prestări de servicii. Scopul unui cupon valoric este de a „materializa” obligația unei persoane impozabile de a efectua (în speță) o prestare de servicii. Îndeplinirea acestei condiții pare de asemenea îndoielnică, pentru că aurul din joc este în sine un serviciu electronic (un anumit avantaj în joc care este folosit în joc, cu alte cuvinte, cu care se poate juca) – astfel cum subliniază în mod întemeiat și Lituania. În acest sens, în mod corect ar trebui să fie perceput TVA pentru cumpărarea a aurului în cadrul jocului (dacă cumpărarea este posibilă în joc – cererea nu cuprinde însă informații în acest sens), în măsura în care locul de prestare a serviciului este situat în Uniune. Prin urmare, aurul din joc în sine este avantajul consumabil și nu este destinat doar procurării ulterioare a unui avantaj consumabil sub forma unui serviciu încă nedeterminat. Simplul fapt că un serviciu (aurul din joc) poate fi oferit în schimbul altui serviciu (de exemplu, un item precum o „sabie magică”) – în speță, în cadrul jocului – nu transformă serviciul deja prestat într-un cupon valoric.

45. În fine, astfel cum am arătat în Concluziile noastre prezentate în cauza Lyko Operations (C-436/24)¹⁶, un cupon valoric trebuie cel puțin să fi fost achiziționat la o anumită valoare de la cel care l-a emis. Or, nici acesta nu pare a fi cazul aurului din joc în discuție în speță. Cererea nu este însă clară în această privință, pentru că nu se lămurește care este originea aurului din joc, fiind de asemenea posibil – aspect pe care Comisia l-a omis în observațiile sale – ca aurul din joc să poată fi de fapt cumpărat în joc (așa-numita achiziție din aplicație). În speță, aurul din joc nu este în principal cumpărat, ci câștigat în joc. Or, astfel cum am arătat mai sus, chiar dacă aurul din joc ar putea fi obținut în schimbul unei contraprestații, simpla achiziție cu titlu oneros a unui serviciu electronic nu transformă acest serviciu într-un cupon valoric.

46. În concluzie, articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA nu este relevant.

¹⁵ Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punctele 20 și 21). Cu privire la cupoanele valorice cu utilizare unică a se vedea Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupon valoric cu utilizare unică) (C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 36).

¹⁶ Acestea vor fi de asemenea prezentate la 11 septembrie 2025.

E. Cu privire la aplicarea regimului marjei prevăzut la articolul 311 și următoarele

1. Expunerea problemei

47. Totuși, prin intermediul ultimei întrebări, comisia de trimitere ridică o problemă interesantă din punct de vedere dogmatic. Aceasta constă în faptul că un comerciant obișnuit care cumpără și vinde produse plătește în principiu TVA – TVA-ul ar trebui să fie neutru pentru el – numai pentru valoarea adăugată obținută (cu alte cuvinte, diferența dintre cumpărare și vânzare). Această neutralitate se obține prin intermediul deducerii TVA-ului achitat în amonte, motiv pentru care o întreprindere care își vinde produsele la un preț inferior celui de cumpărare nu trebuie în definitiv să plătească TVA.

48. Nu acesta ar fi însă cazul reclamantei. Astfel, făcând „comerț cu aur”, ea își desfășoară activitatea într-un domeniu care este dominat de persoane neimpozabile și de produsele lor. Or, dreptul de deducere există numai în cazul achiziționării de la o persoană impozabilă [articolul 168 litera (a) din Directiva TVA]. În cazul cumpărării de aur din joc (de la o persoană neimpozabilă) în valoare de 100 și al unei vânzări în valoare de 90, în conformitate cu articolul 73 din Directiva TVA ea ar trebui să calculeze și să plătească TVA pentru suma de 90 obținută (la o cotă de 21 % în Lituania, în valoare de 21/121). Chiar și în cazul unei vânzări în valoare de 120, TVA-ul ar trebui dedus din 120, ceea ce ar însemna că reclamanta vinde în pierdere, având în vedere cota de 21 % aplicabilă în Lituania. Singura șansă pentru a evita acest lucru ar fi ca aurul din joc cumpărat la o valoare de 100 să fie vândut la o valoare de cel puțin 122, pentru a obține măcar un mic beneficiu. În acest caz însă, niciun jucător nu ar cumpăra în joc aur de la reclamantă, ci l-ar câștiga el însuși sau l-ar cumpăra de la alt jucător (care nu este persoană impozabilă), fără a suporta sarcina TVA-ului.

49. Așadar, pentru persoana impozabilă (comerciant) există un dezavantaj concurențial, care face imposibilă în fapt tranzacționarea cu succes a acestui produs în nume propriu. Prin urmare, dacă Curtea ar ajunge în speță la concluzia că întreaga contrapartidă trebuie considerată baza de impozitare, „comerțul cu aur” al reclamantei ar ține în scurt timp de domeniul trecutului. În acest caz, ea ar mai putea cel mult să acționeze ca intermediar între cumpărător și vânzător, întrucât în acest caz se impozitează numai comisionul (dacă se depășește plafonul pentru întreprinderile mici).

50. Această problemă (eliminarea tranzacțiilor în nume propriu) nu este însă nouă și este abordată în Directiva TVA la articolul 311 și următoarele în cadrul regimului marjei. Piața produselor second-hand prezintă în definitiv exact această problemă. Se tranzacționează cu bunuri provenite de la vânzători privați și pe care consumatorii le-ar putea cumpăra și de la acești vânzători privați. Din această cauză, un comerciant care dorește să vândă altor particulari produse în nume propriu se confruntă cu un dezavantaj concurențial atât de important încât legiuitorul îi acordă *deducerea operațiunii din amonte* în locul deducerii taxei achitate în amonte (care există numai în cazul cumpărării de la o persoană impozabilă).

51. Un comerciant poate, așadar, în cadrul regimului marjei, să deducă pentru bunurile second-hand tranzacționate de el operațiunea din amonte din operațiunea din aval și trebuie astfel să plătească TVA numai pentru marja sa de profit (marjă beneficiară). Se evită astfel, pe de o

parte, dubla impunere¹⁷ întrucât în prezent nu se mai percepe TVA suplimentar decât pentru valoarea adăugată obținută însăși (marja). Pe de altă parte, în acest mod se reduce dezavantajul concurențial în raport cu vânzătorii privați întrucât TVA-ul suplimentar se datorează numai pentru valoarea adăugată obținută de comerciant.

52. Ținând seama de împrejurarea că reclamanta dorește ca cel mult să i se impoziteze marja sa beneficiară, iar în observațiile sale scrise a arătat în mod expres că nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, întrebarea ar putea, așadar, să fie înțeleasă și în sensul că se solicită interpretarea articolului 311 și următoarele din Directiva TVA. În această privință, ar trebui să se stabilească dacă aurul din joc poate fi tratat ca bun second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1, iar reclamanta ca un comerciant în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 5, astfel încât să fie supusă TVA-ului numai marja beneficiară.

2. Interpretare textuală

53. Reclamanta ar trebui considerată în primul rând comerciant. Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctul 5 din Directiva TVA, comerciant persoană impozabilă „înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare”.

54. Chiar dacă regimul marjei constituie o excepție de la regimul normal de impozitare, în opinia Curții¹⁸ nici în speță o „normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini regimul menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care l-ar priva de efecte. Astfel, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de regimul menționat și să respecte cerințele neutralității fiscale”.

55. În mod întemeiat, Curtea¹⁹ conferă, așadar, noțiunii de comerciant o accepțiune largă, în care nu este necesar ca acesta să achiziționeze în mod obișnuit bunuri second-hand. În schimb, este discutabil dacă revânzarea trebuie să fie în principiu una dintre *activitățile obișnuite* ale comerciantului²⁰. Este dificil ca o instanță să aprecieze în ce constă activitatea obișnuită a unei persoane impozabile întrucât este vorba despre o decizie inițială a întreprinderii. Acest aspect nu trebuie însă tranșat în speță deoarece reiese că vânzarea aurului din joc face parte din activitatea obișnuită a reclamantei.

¹⁷ Pentru detalii a se vedea Hotărârea din 17 mai 2023, État belge (TVA – Vehicule vândute pentru piese) (C-365/22, EU:C:2023:415, punctul 23), Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 26), Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punctul 40), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punctul 25).

¹⁸ În mod expres în ceea ce privește regimul marjei: Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing [C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 23, cu trimitere la Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23 și jurisprudența citată)]. A se vedea de asemenea Hotărârea din 1 august 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punctul 34).

¹⁹ Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 36 și urm.).

²⁰ Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 42).

56. În plus, aurul din joc ar trebui să fie un bun second-hand în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA. Noțiunea de bun second-hand trebuie de asemenea interpretată în sens larg²¹ întrucât în raport cu obiectivul regimului marjei este irelevant dacă se revinde un bun nou, ușor uzat sau foarte uzat, în măsura în care a fost cumpărat anterior de la un necomerciant.

57. Este adevărat că aurul din joc este tratat în joc ca bun și oferit în schimbul unor alte bunuri. Totodată, el trebuie considerat serviciu în sensul Directivei TVA întrucât articolul 24 din această directivă definește prestarea de servicii ca fiind orice altă operațiune care nu constituie o livrare de bunuri. Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, livrarea de bunuri presupune transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Aurul din joc nu este un bun corporal. Prin urmare, întrebarea la care trebuie să se răspundă este dacă și asemenea prestări de servicii pot fi subsumate noțiunii de bun second-hand în cazul în care sunt tranzacționate în circuitul civil – din acest punct de vedere există o paralelă cu bitcoini (a se vedea punctul 38 și următoarele de mai sus) – ca bunuri second-hand.

58. Dacă articolul 314 din Directiva TVA este interpretat literal, atunci numai livrările de bunuri second-hand intră sub incidența regimului marjei. Or, interpretarea începe cu modul de redactare, dar nu se sfârșește acolo. Pentru a stabili înțelesul unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție²² și în special de geneza sa²³. La acestea se adaugă obligația legiuitorului de a respecta dreptul de rang superior, ceea ce înseamnă că drepturile fundamentale consacrate în cartă trebuie de asemenea avute în vedere la interpretare²⁴ ca și faptul că realitatea a putut să evolueze și, prin urmare, nu putea fi luată în considerare în textul istoric.

59. În concordanță cu avocatul general Szpunar, considerăm că principiul separării puterilor impune Curții o anumită rețineră²⁵. Intervenția Curții în conținutului normativ al dispozițiilor juridice în vigoare este justificată doar atunci când aceste norme sunt neclare, incomplete sau contradictorii sau atunci când interpretarea lor literală ar conduce la rezultate contrare nu numai obiectivului acestor norme, ci și principiilor fundamentale. Această situație se regăsește în speță.

60. Este adevărat că noțiunea de „livrare” sugerează faptul că este vorba despre o livrare (de bunuri) în sensul dreptului în materie de TVA, fiind astfel în sens tehnic distinctă de prestarea unui serviciu. Noțiunea de livrare în sens netehnic ar cuprinde însă și vânzarea de lucruri care, din punct de vedere tehnic, ar putea fi considerate o prestare de servicii, dar prin care în limbajul curent se înțelege mai degrabă transferul puterii de dispoziție asupra unui bun, iar în realitate (în circuitul civil) sunt tranzacționate ca bunuri și sunt tratate, așadar, ca bunuri second-hand.

61. Printre exemplele clasice se numără vânzarea unui bilet de intrare tipărit pe hârtie sau legitimația de călătorie sub formă fizică, vânzarea de artă digitală prin intermediul unui NTF care face dovada proprietății asupra acesteia sau chiar vânzarea de „obiecte” într-un joc pe calculator.

²¹ Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punctul 34 și urm.), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punctele 25 și 26); a se vedea și Hotărârea din 17 mai 2023, État belge (TVA – Vehicule vândute pentru piese) (C-365/22, EU:C:2023:415, punctul 23).

²² După cum arată Curtea în Hotărârea din 1 august 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punctul 31), Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 24), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 24), Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 41), și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 34).

²³ Hotărârea din 11 iulie 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punctul 18), și Hotărârea din 17 aprilie 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, punctul 44).

²⁴ A se vedea în acest sens și Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 33 și 34).

²⁵ Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, punctul 46 și urm.).

Doar un număr redus de jucători ar considera că achiziționarea unei „săbii magice” de exemplu constituie o prestare de servicii din partea operatorului jocului sau a altui vânzător și că acesta nu le-a acordat puterea de dispoziție asupra „sabiei lor magice”.

3. Interpretare istorică

62. Dacă se examinează geneza regimului marjei, se constată că acesta nu a fost introdus decât foarte tardiv și *a posteriori* în Directiva TVA²⁶. În anul 1973, Comisia a făcut o primă propunere care s-a materializat doar într-o dispoziție tranzitorie²⁷. A doua propunere a Comisiei din anul 1978²⁸ a fost respinsă. Comisia a făcut a treia propunere abia în anul 1989²⁹.

63. Din expunerea de motive a acestei din urmă propuneri a Comisiei rezultă că regimul marjei acoperă „o lacună de o importanță deosebită în ceea ce privește principiul neutralității al sistemului comun al TVA-ului”³⁰. Motivul era constituit de problemele apărute la reimportul bunurilor second-hand de către particulari, ceea ce explică accentul pus pe „bunurile corporale”.

64. Comisia explică însă în mod expres că prin propunere se urmărește implementarea unei „interdicții de principiu a oricărei duble impozitări”³¹. În această privință, ar trebui găsită o soluție pentru *bunurile second-hand reintroduse* de comercianți în circuitul economic, deoarece acestea au fost supuse deja TVA-ului la momentul la care au fost cumpărate de particulari și ar fi supuse din nou TVA-ului în cazul revânzării de către un comerciant. Ar fi vorba despre un regim special „aplicabil doar în cazul întreprinderilor specializate pe aceste piețe”³².

65. În acest context, Comisia subliniază domeniul de aplicare larg al regimului special. „Acest lucru corespunde însă obiectivului de a evita dubla impozitare în toate cazurile de revânzare a bunurilor care conțin TVA rezidual nedeductibil”³³. Totuși, ar fi atât de dificil să se distingă bunurile second-hand care mai conțin TVA rezidual de cele care nu conțin TVA rezidual, încât ar fi necesar să fie incluse toate bunurile second-hand, „pentru a evita fragmentarea activităților comerciantului persoană impozabilă”³⁴. Este posibil ca regimul marjei să fi fost legat de livrarea de bunuri second-hand deoarece la momentul respectiv se considera că un serviciu se consumă întotdeauna la momentul prestării sale și nu poate face astfel obiectul unei alte tranzacții.

66. Nici în anul 1978, nici în anul 1989 nu a fost însă posibil să se prevadă că în special datorită internetului va apărea o piață secundară pentru diferite lucruri ce sunt tranzacționate ca produse, dar care nu sunt obiecte corporale. Comerțul cu bilete de intrare la concerte etc., care este un

²⁶ Cu privire la geneză a se vedea și Hotărârea din 9 iulie 1992, „K” Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, punctul 16), și Hotărârea din 5 decembrie 1989, ORO Amsterdam Beheer și Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punctul 11).

²⁷ Propunere din 29 iunie 1973 – JO 1973, C 80, p. 1 – care s-a materializat în dispoziția tranzitorie a articolului 32 din A șasea directivă.

²⁸ Propunere din 11 ianuarie 1978 – JO 1978, C 26, p. 2.

²⁹ Propunere din 11 ianuarie 1989 – JO 1989, C 76, p. 10.

³⁰ Propunere a Comisiei din 3 februarie 1988 către Consiliu – COM(88) 846 final. O copie a versiunii în limba germană a acestei expuneri de motive se regăsește în expunerea de motive elaborată la transpunerea în UStG [Umsatzsteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri)] – a se vedea recomandarea de decizie și raportul Comisiei de finanțe din 13 februarie 1990 – BT-Drucksache 11/6420 (anexa 2): „Propunere de directivă a Consiliului pentru completarea sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și care modifică articolele 32 și 28 din Directiva 77/388/CEE – Regim special pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție” (doc. 4204/89 CE), Introducere.

³¹ BT-Drucksache 11/6420, anexa 2, secțiunea I.

³² BT-Drucksache 11/6420, anexa 2, secțiunea I, *in fine*.

³³ BT-Drucksache 11/6420, anexa 2, la articolul 1 din capitolul A.1.

³⁴ BT-Drucksache 11/6420, anexa 2, la articolul 1 din capitolul A.1. A se vedea în același sens și Hotărârea din 1 august 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punctul 39), și Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 36).

exemplu clasic, permite datorită diferitelor platforme online cumpărarea de la vânzători privați și revânzarea către alți cumpărători privați. Și în speță, reclamanta a găsit o modalitatea de a cumpăra bunuri necorporale (aurul din joc) de la vânzători privați și de a-l revinde cumpărătorilor privați. Dacă se pornește de la ipoteza că cumpărătorii privați au dobândit la rândul lor cu titlu oneros aurul din joc (așa-numita achiziție din aplicație), atunci nu există o diferență semnificativă în raport cu problematica descrisă la vremea respectivă de Comisie.

67. În orice caz, din geneza regimului marjei nu se poate deduce că comerțul cu servicii „second-hand” a fost exclus intenționat și pentru motive precise.

4. Interpretare în raport cu finalitatea regimului marjei

68. Spiritul și finalitatea regimului marjei rezidă în principal în implementarea principiului neutralității, astfel cum a arătat Comisia în propunerea de introducere a regimului marjei.

69. Principiul neutralității obligă, pe de o parte, să se asigure comerciantului persoană impozabilă condiții de concurență echitabile prin acordarea posibilității de a deduce operațiunea din amonte din operațiunea din aval, având astfel obligația de a plăti taxa numai pentru diferență. Pe de altă parte, potrivit Comisiei, trebuie evitată dubla impozitare a TVA-ului rezidual care grevează în mod obișnuit bunurile second-hand. Aceste două obiective se regăsesc de asemenea în considerentul (51) și în jurisprudența Curții³⁵.

70. Ambele obiective trebuie privite în lumina Cartei drepturilor fundamentale, pe care, de la intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona, trebuie să o respecte și legiuitorul³⁶. Și pentru acest motiv ar fi necesar să existe un motiv întemeiat pentru impozitarea diferită a comerțului cu bunuri second-hand și a comerțului cu servicii „second-hand” și pentru încălcarea principiului neutralității.

71. Acest lucru amintește problema soluționată recent de Curte, și anume dacă este posibil să se efectueze o distincție în ceea ce privește regimul marjei în comerțul cu obiecte de artă în funcție de forma juridică sub care autorul unei opere de artă își desfășoară activitatea economică. Avocatul general Szpunar³⁷ a apreciat în mod întemeiat că, în lipsa unui motiv obiectiv, nu există această posibilitate. În mod corespunzător, Curtea a confirmat că principiul neutralității fiscale se opune în special tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al persoanelor impozabile care efectuează aceleași operațiuni³⁸.

72. Nici în speță nu se poate constata vreun motiv obiectiv pentru a efectua o distincție. Distincția între livrări de bunuri și prestări de servicii are loc în materia TVA-ului în principiu numai pentru motive tehnice, pentru că (în general din considerații de natură practică) aceasta permite stabilirea unor locuri diferite ale impozitării, a unor persoane diferite obligate la plata TVA-ului, a unor cote și scutiri diferite. Or, obiectivele urmărite prin regimul marjei – evitarea dublei impozitări sau a unui dezavantaj concurențial – sunt independente de aceste motive tehnice. Pentru problema

³⁵ Hotărârea din 1 august 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punctul 36), Hotărârea din 11 iulie 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punctul 27), Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 25), Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punctul 39), Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 47), și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctele 37 și 41).

³⁶ A se vedea în această privință Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 38 și urm.).

³⁷ Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, punctul 29).

³⁸ Hotărârea din 1 august 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punctul 41 și urm.).

privind aplicarea regimului standard sau a regimului marjei nu este relevantă distincția între livrarea de bunuri și prestarea de servicii, dacă serviciile nu se consumă imediat, ci sunt retransacționate precum bunurile (de exemplu, biletele de intrare).

73. În anumite cazuri, calificarea tehnică din punctul de vedere al TVA-ului a produselor tranzacționate este chiar în contradicție cu calificarea din dreptul civil, ceea ce face ca astfel de consecințe fiscale diferite să pară și mai discutabile pentru comerciant. Astfel, de exemplu autorizațiile de intrare în dreptul civil german sunt titluri la purtător care sunt transmise în același fel ca bunurile, deoarece dreptul care decurge dintr-un instrument urmează dreptul asupra instrumentului [a se vedea articolul 807 din BGB (Codul civil german)]. Prin urmare, este vorba în realitate despre o livrare (a instrumentului), însă o prestare de servicii (autorizație de acces) din punctul de vedere al TVA-ului. Aprecierea tehnică din punctul de vedere al TVA-ului nu modifică însă faptul că biletele de intrare sunt transferate și tranzacționate în circuitul civil la fel ca bunurile.

74. Pentru serviciile care sunt tranzacționate ca bunuri second-hand, Directiva TVA nu prevede însă un regim comparabil regimului marjei care atenuează dezavantajul concurențial al întreprinderii respective și care evită dubla impozitare. Lipsa acestui regim (lacună legislativă) determină un conflict cu principiul neutralității (ca expresie a articolului 20 din cartă), dar nu are drept consecință nevaliditatea directivei, ci poate fi suplinită prin aplicarea prin analogie³⁹ a articolului 311 și următoarele din Directiva TVA. Astfel, legiuitorul nu a avut în mod evident în vedere la acel moment o piață secundară a serviciilor „second-hand”.

75. În acest sens, în ceea ce privește limitarea regimului marjei la livrările de bunuri, nu se poate identifica nici un obiectiv legal admisibil, nici un motiv plauzibil pentru această limitare, chiar dacă se ține seama de larga putere de apreciere a legiuitorului. Principiul egalității de tratament prevăzut la articolul 20 din cartă – așadar, în dreptul primar – coroborează de asemenea în speță interpretarea extinsă a regimului marjei la acele prestări de servicii care sunt tranzacționate la fel ca bunurile second-hand.

76. Însă dacă aurul din joc nu poate fi cumpărat de o persoană impozabilă, ci poate fi în principiu câștigat doar jucând, considerăm că acest caracter comparabil nu există. Ar fi de asemenea exclusă (în mod obișnuit) și posibilitatea de a exista un TVA rezidual ce ar trebui avut în vedere. Prin urmare, nu ar fi posibilă aplicarea prin analogie în scopul evitării dublei impozitări. Îi revine comisiei de trimitere sarcina să decidă dacă acesta este cazul în ceea ce privește aurul din joc.

5. Concluzie intermediară

77. Pentru a ține seama de progresul tehnic și întrucât nu există indicii că tranzacționarea cu servicii „second-hand” a fost exclusă în mod intenționat și pentru motive obiective din regimul marjei, este posibilă aplicarea prin analogie a articolului 311 și următoarele din Directiva TVA în privința serviciilor tranzacționabile. Determinant este faptul că aceste servicii sunt tranzacționate pe o piață secundară în mod comparabil cu bunurile second-hand obișnuite.

³⁹ Această opinie este susținută (cel puțin în Germania) de specialiști renumiți în dreptul fiscal: Wäger, C., *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, p. 2017 (2020 și 2021); Stadie, H., în *Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UStG*, introducere, punctul 613 (ediția: ianuarie 2024); Hey, J./Hoffmüller, P., *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, p. 641 (648).

VI. Concluzie

78. Prin urmare, propunem ca la întrebările adresate de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) să se răspundă după cum urmează:

- 1) Articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutește numai operațiunile ce privesc mijloacele legale de plată și acele mijloace de plată fără curs legal care sunt acceptate între operatori ca mijloc de plată contractual direct și care nu au astfel altă finalitate decât aceea de mijloc de plată în circuitul civil.
- 2) Aurul din joc (ca serviciu electronic) nu are doar scopul de a procura ulterior un avantaj consumabil sub forma unui serviciu încă nedeterminat pe care ar fi obligat să îl presteze emitentul unui cupon valoric, ci constituie deja în sine un avantaj consumabil. Prin urmare, acesta nu constituie un cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA.
- 3) Ținând seama de progresul tehnologic, articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva TVA trebuie să facă obiectul unei interpretări teleologice extensive în sensul că vizează și bunurile necorporale care pot fi transferate, în măsura în care acestea sunt tranzacționate în circuitul civil la fel ca bunurile corporale. Determinant este faptul că aceste servicii sunt tranzacționate pe o piață secundară în mod comparabil cu bunurile second-hand obișnuite și conțin în mod normal TVA rezidual. Revine comisiei de trimitere sarcina să decidă dacă acesta este cazul în ceea ce privește aurul din joc în speță.