

Cauza C-472 din 2024 MB „Žaidimų valiuta” schimbarea unor monede reale in monede virtuale într-un joc video și implicațiile din domeniul nașterii unei baze de impozitare pentru TVA

5 martie 2026

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Articolul 135 alineatul (1) litera (e) – Operațiuni de schimb în monede tradiționale al unor unități de monedă virtuală dintr-un joc video online – Calcularea bazei de impozitare – Articolul 30a – Cupoane valorice cu utilizări multiple – Monedă virtuală dintr-un joc video online ”

În cauza C-472/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 20 iunie 2024, primită de Curte la 2 iulie 2024, în procedura

MB „Žaidimų valiuta”

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a doua, și domnii F. Schalin (raportor), M. Gavalec și Z. Csehi, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru MB „Žaidimų valiuta”, de M. Juozaitis, advokatas;

- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė și E. Kurelaitytė, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 11 septembrie 2025,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MB „Žaidimų valiuta”, o societate de drept lituanian, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania), pe de altă parte, în legătură cu supunerea unor operațiuni de vânzare de monedă virtuală dintr-un joc video online la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 30a din Directiva TVA:

„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 cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric;
3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.”

4 Articolul 30b alineatul (2) din această directivă prevede:

„Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon 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 cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

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.”

5 Articolul 73 din directiva menționată dispune:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6 Articolul 73a din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade quantumul TVA aferent bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

7 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;

[...]"

Dreptul lituanian

- 8 Articolul 2 punctul 22 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind TVA-ul) prevede:

„«Bun» înseamnă orice lucru (inclusiv numerarul în scopuri numismatice), precum și electricitatea, gazul, căldura, frigul și celelalte forme de energie. Un suport informatic 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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 Activitatea principală a Žaidimų valiuta constă în cumpărarea și revânzarea monedei virtuale dintr-un joc video online numit „Runescape” (denumită în continuare „aur”) în schimbul unor monede tradiționale.
- 10 În cursul unui control fiscal referitor la perioada 2020-2023, Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspekția fiscală regională din districtul Panevėžys, Lituania) (denumită în continuare „inspekția regională”) a constatat că operațiunile de schimb efectuate de Žaidimų valiuta constituiau prestări de servicii supuse TVA-ului. Întrucât nici nu a declarat, nici nu a plătit TVA-ul, Žaidimų valiuta a fost astfel obligată, printr-o decizie a Direcției naționale a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, să plătească TVA-ul aferent acestor operațiuni, majorat cu dobânzi de întârziere, precum și o amendă.
- 11 Žaidimų valiuta a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), care este instanța de trimitere. Această societate susține că „aurul” ar trebui calificat drept monedă virtuală și că, în consecință, operațiunile de schimb al acestei monede în monede tradiționale ar trebui să fie scutite de TVA, astfel cum a statuat Curtea în legătură cu „bitcoin” în Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718). În caz contrar, ar fi vorba despre cupoane valorice cu utilizări multiple care nu sunt nici

ele supuse TVA-ului. În orice caz, Žaidimų valiuta susține că inspecția regională consideră în mod eronat că în baza de impozitare trebuie inclus prețul total al vânzării „aurului”, iar nu numai diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare al acestuia.

- 12 Inspecția regională susține că, în măsura în care „aurul” poate fi utilizat numai într-un joc video online, acesta nu poate fi calificat drept monedă virtuală și, prin urmare, activitatea economică exercitată de Žaidimų valiuta nu este o activitate de tranzacționare de monedă virtuală și nici o prestare de servicii financiare. Aceasta susține de asemenea că „aurul” nu poate fi calificat drept bun cu utilizări multiple, în măsura în care este emis de creatorul jocului, iar nu de Žaidimų valiuta.
- 13 Instanța de trimitere observă că, înainte de a crea un cont în jocul „Runescape”, jucătorul trebuie să accepte reguli potrivit cărora nici proprietatea asupra contului care îi este propriu, nici proprietatea asupra produselor legate de joc (din care face parte „aurul”) nu îi sunt transferate. Totuși, aceasta constată că „aurul” în sine conferă anumite drepturi în cadrul jocului respectiv și îl obligă pe operatorul acestuia să presteze anumite servicii. În aceste condiții, ea ridică problema dacă, în scopuri fiscale, veniturile obținute din vânzarea monedei virtuale utilizate într-un joc video online pot fi asimilate veniturilor obținute din vânzarea de monede tradiționale. În cazul unui răspuns negativ, aceasta ridică problema dacă, în măsura în care „aurul” poate fi preschimbat în diferite bunuri și servicii într-un astfel de joc, el poate fi calificat drept „cupon valoric”, în special drept „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctele 1 și 3 din Directiva TVA.
- 14 În aceste condiții, Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „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?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 15 Din indicațiile care figurează în decizia de trimitere reiese că, ținând seama de obiectul litigiului principal, această instanță are îndoieli cu privire la supunerea la TVA a operațiunilor de vânzare de „aur” în discuție în litigiul principal. Astfel, în cadrul primei întrebări, aceasta ridică problema dacă aceste operațiuni fac parte din operațiunile scutite prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.
- 16 A doua întrebare este adresată în ipoteza unui răspuns negativ la această primă întrebare și privește baza de impozitare în scopuri de TVA a acestor operațiuni, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA. Deși, în cadrul acestei a doua întrebări, instanța de trimitere nu identifică nicio dispoziție a directivei respective a cărei interpretare să o solicite, din indicațiile care figurează în decizia de trimitere reiese totuși că aceasta ridică problema dacă „aurul” intră în sfera noțiunii de „cupon valoric”, în special de „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctele 1 și 3 din directiva menționată, astfel încât, dacă aceasta este situația, TVA-ul ar trebui perceput pentru diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare al acestui „aur”. Aceasta ridică de asemenea problema dacă, în schimb, aceste operațiuni intră sub incidența noțiunii de „prestare de servicii”, ceea ce ar implica că întreaga vânzare a acestui „aur” ar fi supusă TVA-ului, în conformitate cu articolul 73 din aceeași directivă.
- 17 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că operațiunile care constau în schimbul în scop de plată de monede reale în unități de monedă virtuală utilizabilă numai într-un joc video online intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la această dispoziție. În cazul unui răspuns negativ, ea ridică problema dacă articolul 30a punctele 1 și 3 din această directivă trebuie interpretat în sensul că aceste unități de monedă virtuală, atunci când oferă acces la anumite funcționalități în cadrul acestui joc, intră în sfera noțiunii de „cupon valoric”, în special de „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul acestei dispoziții, astfel încât TVA-ul trebuie perceput pentru diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare al acestui „aur”.
- 18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 9 martie 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punctul 28).

- 19 Pe de altă parte, termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 34 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 9 martie 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punctul 29).
- 20 Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la respectivul articol 135 alineatul (1) trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 21 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că 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 deductibil (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 22 În plus, operațiunile scutite de TVA în temeiul acestor dispoziții sunt, prin natura lor, operațiuni financiare, deși ele nu trebuie în mod necesar să fie efectuate de bănci sau de instituții financiare (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 23 În acest context, trebuie amintit că articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA prevede că statele membre scutesc operațiunile privind în special „monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată”.
- 24 În această privință, Curtea a statuat deja că operațiunile privind monede netradiționale, cu alte cuvinte altele decât monedele utilizate ca mijloc legal de plată într-unul sau mai multe state, în măsura în care aceste monede au fost acceptate de părțile la o tranzacție ca un mijloc de plată alternativ mijloacelor legale de plată și nu au o altă finalitate decât aceea de mijloc de plată, constituie operațiuni financiare (a se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 49).
- 25 Deși numai instanța de trimitere are competența de a se pronunța cu privire la calificarea operațiunilor în discuție în litigiul principal în funcție de împrejurările proprii cauzei principale, nu este mai puțin adevărat că este de competența Curții să desprindă din dispozițiile Directivei TVA, în speță din articolul 135 alineatul (1)

litera (e) din aceasta, criteriile pe care instanța respectivă poate sau trebuie să le aplice în acest scop [a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupoane valorice cu utilizare unică), C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 45].

- 26 Rezultă astfel din jurisprudența citată la punctul 24 din prezenta hotărâre că scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA poate acoperi operațiunile privind monedele netradiționale atunci când sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume, în primul rând, condiția ca aceste monede să fi fost acceptate de părțile la o tranzacție ca mijloc alternativ mijloacelor legale de plată și, în al doilea rând, ca monedele menționate să nu aibă altă finalitate decât aceea de mijloc de plată.
- 27 *Primo*, pentru a stabili dacă operațiunile în discuție în cauza principală constituie operațiuni financiare scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, trebuie să se examineze dacă „aurul” din jocul video online în discuție în litigiul principal îndeplinește, așadar, aceste două condiții.
- 28 Din elementele furnizate de instanța de trimitere rezultă că „aurul” nu are altă finalitate decât aceea de a fi utilizat în cadrul unui joc video online și că, prin urmare, el nu constituie o monedă acceptată în afara acestuia ca mijloc de plată pentru procurarea de bunuri sau servicii reale. În plus, această constatare pare să fie confirmată de faptul că condițiile de utilizare a acestui joc prevăd în esență că produsele legate de jocul respectiv, dintre care face parte „aurul”, nu aparțin jucătorilor. În aceste condiții, sub rezerva verificărilor instanței de trimitere, „aurul” nu îndeplinește, așadar, condițiile menționate la punctul 26 din prezenta hotărâre.
- 29 În consecință, operațiunile de cumpărare și de vânzare de „aur” nu pot fi scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.
- 30 Ținând seama de problemele ridicate de instanța de trimitere amintite la punctul 16 din prezenta hotărâre în ceea ce privește baza de impozitare a acestor operațiuni, trebuie să se stabilească, *secundo*, dacă „aurul” poate constitui un cupon valoric cu utilizări multiple, în sensul articolului 30a punctul 3 din această directivă.
- 31 În această privință, trebuie reamintit că articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA impune două condiții cumulative pentru ca un instrument să fie calificat drept cupon valoric. Pe de o parte, cuponul valoric trebuie să fie 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. Pe de altă parte, este necesară 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.

- 32 În speță, chiar dacă a doua dintre aceste condiții ar fi îndeplinită, nu reiese că „aurul” îndeplinește prima condiție. Astfel, după cum a arătat doamna avocată generală la punctul 44 din concluzii, în măsura în care constituie unul dintre elementele unui joc online, „aurul” este echivalent în sine cu un serviciu electronic care face parte integrantă din acest joc. În această privință, rezultă că „aurul”, care face obiectul operațiunilor de schimb efectuate de Žaidimų valiuta, așa cum sunt descrise la punctul 9 din prezenta hotărâre, constituie astfel avantajul consumabil în speță, cu alte cuvinte prestația primită de beneficiar și utilizată ca atare de acesta din urmă în cadrul jocului video online. Prin urmare, „aurul” nu servește precum un cupon valoric la obținerea unui avantaj consumabil ulterior sub forma unui alt serviciu care urmează să fie determinat.
- 33 Prin urmare, „aurul” nu poate fi calificat drept cupon valoric, în sensul articolului 30a punctul (1) din Directiva TVA. În consecință, acesta nu poate fi calificat drept cupon valoric cu utilizări multiple, în sensul articolului 30a punctul 3 din această directivă.
- 34 Rezultă că, în măsura în care „aurul” trebuie calificat drept serviciu electronic, baza de impozitare a operațiunilor care constau în schimbul în scop de plată de monede în acest „aur” trebuie să fie constituită din contrapartida totală pentru vânzarea sa, în conformitate cu norma generală prevăzută la articolul 73 din directiva menționată.
- 35 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că:
- articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că operațiunile care constau în schimbul în scop de plată de monede reale în unități de monedă virtuală utilizabilă numai într-un joc video online nu intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la această dispoziție și
 - articolul 30a din această directivă trebuie interpretat în sensul că aceste unități de monedă virtuală, atunci când oferă acces la anumite funcționalități în cadrul jocului respectiv, nu intră sub incidența noțiunii de „cupon valoric”, în special a celei de „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul acestei dispoziții, astfel încât TVA-ul aferent acestor operațiuni trebuie perceput în conformitate cu norma generală prevăzută la articolul 73 din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 36 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

- 1) Articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016,**

trebuie interpretat în sensul că

operațiunile care constau în schimbul în scop de plată de monede reale în unități de monedă virtuală utilizabilă numai într-un joc video online nu intră sub incidența scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la această dispoziție.

- 2) Articolul 30a din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2016/1065,**

trebuie interpretat în sensul că

unitățile de monedă virtuală utilizabilă numai într-un joc video online, atunci când acestea oferă acces la anumite funcționalități în cadrul jocului respectiv, nu intră sub incidența noțiunii de „cupon valoric”, în special a celei de „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul acestei dispoziții, astfel încât taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni trebuie percepută în conformitate cu norma generală prevăzută la articolul 73 din această directivă.