Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
16 päivänä heinäkuuta 2015[1]

Asia C-264/14

Skatteverket
vastaan
David Hedqvist

(Ennakkoratkaisupyyntö – Högsta förvaltningsdomstol (Ruotsi))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Virtuaalisen bitcoin-valuutan vaihtaminen perinteiseen valuuttaan — Direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohta — Vastikkeellisten palvelujen verotus — Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan d alakohta — Siirrettäviä asiakirjoja koskevien liiketoimien vapauttaminen verosta — Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan e alakohta — Valuuttaa koskevien liiketoimien vapauttaminen verosta — Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan f alakohta — Arvopapereita koskevien liiketoimien vapauttaminen verosta

I **Johdanto**

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen tarkasteltavana on ensimmäistä kertaa kysymys siitä, miten virtuaalisen bitcoin-valuutan vaihtamista perinteisiin valuuttoihin on kohdeltava arvonlisäverotuksessa. Tässä yhteydessä on tarpeen selventää erityisesti rahoitusliiketoimiin sovellettavien verovapautusten soveltamisalaa.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

2. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava

”c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

3. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

”_ _

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja -seteleitä eli kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita kolikoita;

f) liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja 15 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

_ _”

4. Näitä verovapautuksia vastaavat 31.12.2006 saakka voimassa olleen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY[2] 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3–5 alakohta. Sikäli kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut viimeksi mainittua säännöstä, sen esittämiä päätelmiä voidaan soveltaa myös käsiteltävässä asiassa.

5. Ruotsin lainsäädäntöön sisältyvät säännökset vastaavat edellä esitettyjä unionin oikeuden säännöksiä.

III **Pääasia**

6. David Hedqvist aikoo harjoittaa internetin kautta virtuaalisen bitcoin-valuutan (jäljempänä bitcoinit) ostamista ja myymistä Ruotsin kruunuja vastaan. Bitcoinien kulloisenkin hinnan on tarkoitus perustua tietyn valuutanvaihtosivuston mukaiseen vaihtokurssiin, johon lisätään tai josta vähennetään tietty prosenttimäärä vastikkeena vaihtamisesta.

7. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien toteamusten mukaan lukuisat yksityishenkilöt ja internetkaupan toimijat hyväksyvät bitcoinit maksuvälineenä. Bitcoinit talletetaan tiedostoina käyttäjän tai kolmannen osapuolen tietokoneelle, ja ne siirretään ainoastaan sähköisesti. Bitcoineilla ei ole yhtä tiettyä liikkeellelaskijaa, vaan ne luodaan internetissä tietyn algoritmin avulla, jonka ohjelmoijan henkilöllisyyttä ei tiedetä. Bitcoinit eivät ole yhdenkään valtion lainsäädännössä maksuväline.

8. Ennen toimintansa aloittamista Hedqvist pyysi Ruotsin keskusverolautakunnalta (Skatterättsnämnd) ennakkotietoa ja tiedusteli, olisiko hän velvollinen maksamaan arvonlisäveroa edellä kuvatusta bitcoinien ostosta ja myynnistä. Ennakkotiedossa bitcoinien ostoa ja myyntiä pidettiin vastikkeellisena palveluna, joka on kuitenkin vapautettu verosta, koska bitcoinit ovat maksuväline, jota käytetään vastaavalla tavalla kuin laillisia maksuvälineitä. Ruotsin verovirasto on tehnyt valituksen tästä ennakkotiedosta.

2 — EYVL L 145, s. 1.

IV **Menettely unionin tuomioistuimessa**

9. Högsta förvaltningsdomstol, jossa asia on nyt vireillä, pitää unionin arvonlisäverolainsäädäntöä merkityksellisenä asian ratkaisemisen kannalta ja on näin ollen esittänyt unionin tuomioistuimelle 2.6.2014 SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että liiketoimia, joita on kuvattu virtuaalisen valuutan vaihtona perinteiseen valuuttaan ja päinvastoin ja jotka suoritetaan sellaista vastiketta vastaan, jonka palvelunsuorittaja sisällyttää vaihtokursseihin niitä määrittäessään, pidettävä vastikkeellisena palvelun suorituksena?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko 135 artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että vaihtoliiketoimet on edellä mainitun mukaisesti vapautettu verosta?”

10. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimen menettelyssä ovat esittäneet Ruotsin verovirasto (Skatteverket), Hedqvist, Saksan liittotasavalta, Viron tasavalta ja Euroopan komissio. Hedqvist, Ruotsin kuningaskunta, Saksan liittotasavalta ja komissio ovat esittäneet suullisia huomautuksia 17.6.2015 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

V **Oikeudellinen arviointi**

11. Käsiteltävä asia koskee kahta erilaista kysymystä. Yhtäältä kyse on vaihtoliiketoimien verollisuudesta, siis siitä, toteutuuko tässä toiminnassa jokin arvonlisäverodirektiivin mukaisista verotettavista tapahtumista (tästä jäljempänä A kohdassa). Toisaalta siinä tapauksessa, että vaihtoliiketoimet ovat verollisia, on selvitettävä, ovatko ne myös veronalaisia eli niitä ei ole vapautettu verosta (tästä jäljempänä B kohdassa).

A *Bitcoinien vaihtaminen vastikkeellisena palveluna*

12. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko Hedqvistin suunnitteleman kaltaista toimintaa pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena ja kuuluuko se siten lähtökohtaisesti arvonlisäveron piiriin.

13. Tuomiossa First National Bank of Chicago vastaavasta kysymyksenasettelusta on jo todettu, että valuuttojen vaihtaminen, jossa pankki käyttää valuuttojen ostamiseen ja myymiseen erilaisia kursseja, muodostaa vastikkeellisen palvelun.[3] Pankin verotettava palvelu koostui tässä yhteydessä ainoastaan vaihtotoiminnasta eikä itse valuuttojen siirtämisestä. Tuomioistuin ei nimittäin pitänyt tätä siirtämistä tavaroiden luovutuksena eikä palveluna, koska valuutoissa oli kyse laillisesta maksuvälineestä.[4] Vastikkeena verollisesta vaihtoa koskevasta palvelusta tuomioistuin piti lähtökohtaisesti kulloisenkin valuutan osto- ja myyntihinnan välistä erotusta.

3 — Tuomio First National Bank of Chicago) (C-172/96, EU:C:1998:354, 25–35 kohta).

4 — Ks. tuomio First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, 25 kohta).

14. Tuomio perustuu siihen, että laillisten maksuvälineiden siirrossa sinänsä ei tunnustetusti toteudu arvonlisäveroon liittyvää verotettavaa tapahtumaa.[5] Se voi pikemminkin olla lähtökohtaisesti[6] ainoastaan vastasuoritus verotettavasta suorituksesta. Arvonlisävero on nimittäin tavaroiden lopulliseen kulutukseen kohdistuva vero.[7] Nyt tarkasteltavilla laillisilla maksuvälineillä ei kuitenkaan ole lähtökohtaisesti – toisin kuin esimerkiksi kullalla tai savukkeilla, joita käytetään tai on käytetty suoraan tai välillisesti myös maksuvälineinä – mitään muuta käytännön käyttömahdollisuutta kuin käyttö maksuvälineenä. Niiden tehtävä rajoittuu liiketoimen yhteydessä siihen, että niillä helpotetaan tavaroiden vaihtamista kansantaloudessa; niitä ei kuitenkaan sellaisinaan kuluteta tai käytetä tavaroina.

15. Sen, mikä pätee *laillisiin* maksuvälineisiin, pitäisi päteä myös muihin maksuvälineisiin, joiden tehtävä on toimia maksuvälineenä. Vaikka tällaisia *pelkkiä* maksuvälineitä ei taattaisi eikä valvottaisi lakisääteisesti, niillä on arvonlisäverotuksen näkökulmasta sama tehtävä kuin laillisilla maksuvälineillä, ja niitä on sen vuoksi yhdenvertaisen kohtelun periaatteena[8] ilmenevän verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti lähtökohtaisesti kohdeltava samalla tavalla.

16. Tämä on sopusoinnussa oikeuskäytännön kanssa. Siinä kohdellaan laillisia ja muita pelkkiä maksuvälineitä – kuten ostoseteleitä, joilla on nimellisarvo,[9] tai pisteiden keräämistä, jotta niitä voidaan myöhemmin käyttää hotellimajoitukseen tai loma-asuntoon[10] – pääosin[11] samalla tavalla, kun myöskään jälkimmäisissä tapauksissa maksuvälineiden siirtoa ei pidetä verotettavana tapahtumana.

17. Myös bitcoinit ovat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan pelkkä maksuväline. Niiden omistamisella ei ole mitään muuta merkitystä kuin se, että niitä käytetään jossain vaiheessa taas maksuvälineenä. Niitä on siksi kohdeltava arvonlisäveron verotettavan tapahtuman yhteydessä samalla tavalla kuin laillisia maksuvälineitä.

18. Tästä seuraa, että myös bitcoineihin on sovellettava tuomiossa First National Bank of Chicago vahvistettua oikeuskäytäntöä. Niiden siirrossa sinänsä ei toteudu verotettavaa tapahtumaa. Koska Hedqvist kuitenkin suunnittelee ostavansa ja myyvänsä bitcoineja Ruotsin kruunuja vastaan hintaan, jossa tietyn valuutanvaihtosivuston mukaiseen vaihtokurssiin on lisätty määrätty summa, hänen toimintaansa sisältyy arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty vastikkeellinen palvelujen suoritus valuutanvaihdon muodossa.

B *Bitcoinien vaihdon vapauttaminen verosta*

19. Toiseksi on selvitettävä, kuuluuko bitcoinien ja Ruotsin kruunujen vaihtoa koskeva palvelu jonkin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen piiriin. Ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan perustellusti tältä osin kyseeseen tulevina verovapautuksina mainitun säännöksen d, e ja f alakohta. Tarkastelen näitä tapahtumia käänteisessä järjestyksessä.

5 — Ks. vastaavasti myös tuomio Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, 26 kohta).

6 — Tilanne voi olla toinen siirrettäessä laillisia maksuvälineitä, jotka ovat arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja keräilykolikoita ja -seteleitä.

7 — Ks. vastaavasti tuomio Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Dresser Rand (C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 — Ks. mm. tuomio komissio v. Ranska (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta); tuomio NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 44 kohta) ja tuomio Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 kohta).

9 — Ks. vastaavasti tuomio Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Ks. tuomio Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, erityisesti 21 ja 32 kohta).

11 — Tuomio Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) voidaan ymmärtää toisin.

1. Arvopapereita koskevat liiketoimet (f alakohta)

20. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta liiketoimet, jotka ”koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita”.

21. Bitcoinien vaihto Ruotsin kruunuihin voisi kuulua tämän vapautuksen piiriin vain, jos ainakin toinen näistä valuutoista on säännöksessä tarkoitettu ”muu arvopaperi”.

22. Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin viimeksi todennut, arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan f alakohta käsittää ainoastaan omistusoikeudet oikeushenkilöihin, rahamääräiset saatavat tietyltä velalliselta ja näihin oikeuksiin liittyvät oikeudet.[12] Ruotsin kruunut ja bitcoinit eivät kuulu mihinkään näistä kolmesta ryhmästä.

23. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan verovapautusta ei siksi voida soveltaa käsiteltävässä asiassa.

2. Maksuvälineitä koskevat liiketoimet (e alakohta)

24. Seuraavaksi herää kysymys, sovelletaanko käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan verovapautusta. Sen mukaan verosta vapautetaan liiketoimet, jotka ”koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita”.

25. Verovapautus edellyttää ensinnäkin, että liiketoimella on yhteys maksuvälineisiin siitä riippumatta, käytetäänkö siinä käteistä vai ei. Kuten lisäksi arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan englanninkielinen versio, jossa käytetään ilmausta ”currency, bank notes and coins”, osoittaa, säännöksen soveltamisalaan voivat kuulua lähtökohtaisesti kaikki valuutat eivätkä ainoastaan ulkomaiset valuutat, kuten esimerkiksi saksankielisessä versiossa käytetystä käsitteestä ”Devisen” voitaisiin päätellä.

26. Ei ole kuitenkaan yksinkertaista vastata siihen kysymykseen, mitkä liiketoimet verovapautus käsittää, jos niitä ovat kaikki maksuvälineitä ”koskevat” liiketoimet. Säännöksen sanamuoto on hyvin laaja, koska viime kädessä jokainen rahalla maksettu liiketoimi koskee myös maksuvälinettä. Näin on myös silloin, jos – arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetystä, arvopapereita koskevat liiketoimet käsittävästä verovapautuksesta annetun oikeuskäytännön[13] mukaisesti – edellytettäisiin, että liiketoimella voidaan luoda, muuttaa tai lakkauttaa oikeuksia ja velvollisuuksia, joita osapuolilla on maksuvälineiden perusteella.

27. Ensinnäkin on selvää, ettei verovapautusta voida soveltaa, jos ainoastaan toinen liiketoimen osapuolista siirtää maksuvälineitä ja toinen osapuoli sitä vastoin luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja. Tässä tapauksessa maksuvälineiden siirto on nimittäin vastasuoritus tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Jos verovapautusta sovellettaisiin tällaiseen yksipuoliseen maksuvälineiden siirtoon, arvonlisäverosta olisi vapautettu kaikki liiketoimet, tavaran tai palvelun vaihtona suoritettavia liiketoimia lukuun ottamatta.

12 — Tuomio Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, 27 ja 31 kohta).

13 — Ks. mm. tuomio CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, 33 kohta) ja tuomio Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 37 kohta).

28. Verovapautusta voidaan kuitenkin soveltaa, jos maksuväline vaihdetaan toiseen maksuvälineeseen ja siitä vaaditaan vastike, kuten käsiteltävässä asiassa. Verotettavan liiketoimen muodostaa silloin – kuten olen jo esittänyt [14] – valuutanvaihtoa koskeva palvelu. Tämä palvelu ”koskee” arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla maksuvälineitä, nimittäin niiden vaihtoa, jolla myös luodaan oikeuksia ja velvollisuuksia, joita osapuolilla on maksuvälineiden perusteella.

29. Käsiteltävässä asiassa, jossa on tarkoitus vaihtaa Ruotsin kruunuja, jotka ovat laillisia maksuvälineitä Ruotsin kuningaskunnassa, ja bitcoineja, jotka eivät ole laillisia maksuvälineitä missään valtiossa, nousee kuitenkin esille seuraava kysymys: onko molempien vaihdettavien maksuvälineiden oltava *laillisia* maksuvälineitä?

30. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuoto ei tarjoa tähän kysymykseen yksiselitteistä vastausta.

31. Erityisesti säännöksen saksankielinen versio voidaan ymmärtää siten, että molempien vaihdettavien maksuvälineiden on oltava laillisia maksuvälineitä (”Devisen – –, die gesetzliches Zahlungsmittel sind”).

32. Säännöksen englanninkielisessä sanamuodossa kuitenkin viitataan ainoastaan valuuttaan yksikössä (currency). Sen perusteella riittäisi näin ollen myös vaihto, jossa ainoastaan toinen vaihdettavista maksuvälineistä on laillinen maksuväline, kuten käsiteltävässä asiassa Ruotsin kruunu.

33. Vielä väljempi on säännöksen suomenkielinen sanamuoto, jossa ei edellytetä valuutan vaan ainoastaan seteleiden ja kolikoiden osalta, että niitä käytetään laillisina maksuvälineinä. [15] Käteisettömässä muodossa verovapautus voisi kattaa tämän perusteella kaikki valuutat eli myös virtuaaliset valuutat, kuten bitcoinit.

34. Säännöksen italiankielinen versio asettaa kyseenalaiseksi jopa sen, onko vaihdettavilla maksuvälineillä ylipäätään oltava laillinen asema. Sen mukaan verosta vapautetaan liiketoimet ”con valore liberatorio”. Maksuvälineen (velasta) vapauttava vaikutus on siten ratkaiseva kyseisen kieliversion mukaan. Siinä ei sitä vastoin käytetä ilmaisua ”corso legale”, joka kuvaa italian kielessä laillista maksuvälinettä, kuten muun muassa asetuksen N:o 974/98 [16] 10 artiklan toisesta kohdasta ilmenee, ja jota käytetään myös arvonlisäverodirektiivin 344 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa. Myös bitcoineilla voi kuitenkin olla vapauttava vaikutus, jos asianosaiset ovat näin sopineet.

35. Erilaisten kieliversioiden vuoksi kysymys siitä, mitä maksuvälineitä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan verovapautus koskee, voidaan ratkaista ainoastaan verovapautuksen tarkoituksen avulla. Tässä yhteydessä käsiteltävässä asiassa on tarpeen ainoastaan tutkia, onko laillisen maksuvälineen vaihtaminen pelkkään, joskaan ei lailliseen, maksuvälineeseen verovapautuksen tarkoituksen mukainen.

36. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, nykyisin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohtaan sisältyvillä vapautuksilla on tarkoitus vapauttaa verosta ”rahoitustoimet”. [17]Rahoitustoimi on luonteeltaan joka tapauksessa myös pelkkien maksuvälineiden vaihtaminen, jossa ainoastaan toinen vaihdettavista maksuvälineistä on – kuten käsiteltävässä asiassa – laillinen maksuväline. Tämä seuraa jo siitä, että – kuten edellä nähtiin [18] – pelkkien maksuvälineiden siirtämisellä on arvonlisäveron yhteydessä ainoastaan maksamiseen liittyvä tehtävä.

14 — Ks. edellä 18 kohta.

15 — Suomenkielisessä versiossa puhutaan ”valuut[asta] sekä laillisina maksuvälineinä käytettävi[stä] setelei[stä] ja kolikoi[sta]”.

16 — Euron käyttöönotosta 3.5.1998 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 974/98 (EYVL L 139, s. 1), muutettu viimeksi 23.7.2014 annetulla neuvoston asetuksella (EU) N:o 827/2014.

17 — Ks. tuomio T. (C-373/13, EU:C:2015:413, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 — Ks. edellä 14–16 kohta.

37. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole tähän mennessä ottanut kantaa nimenomaisesti nyt tulkittavan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan verovapautuksen tarkoitukseen.

38. Verovapautuksen seurauksena on aina palvelujen tarjoamisen kustannusten aleneminen. Käsiteltävässä asiassa tämä koskee pelkkien maksuvälineiden vaihtamispalveluja. Maksuvälineitä koskevien liiketoimien vapautuksen tarkoitus ja tavoite on nähdäkseni se, ettei pelkkien maksuvälineiden muunnettavuutta estetä arvonlisäveron kantamisella. Tämä on merkityksellistä myös sisämarkkinoiden kannalta. Sikäli kuin rajat ylittävät palvelut edellyttävät tilaajalta valuuttojen vaihtamista, vaihtopalvelusta kannettavan arvonlisäveron myötä rajat ylittävien palvelujen käyttöä verotettaisiin nimittäin enemmän kotimaisiin palveluihin verrattuna.

39. Verovapautus ei kuitenkaan koske pelkästään unionissa käyviä valuuttoja. Sen piiriin kuuluvat kaikki maailman valuutat. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan tavoitteena on siten pidettävä kaikkien valuuttojen mahdollisimman rasitteetonta muunnettavuutta sujuvan maksuliikenteen etujen mukaisesti.

40. Tämän tavoitteen mukaista on vapauttaa verosta myös laillisten maksuvälineiden vaihtaminen maksuvälineisiin, joilla ei ole laillista asemaa mutta jotka ovat tästä huolimatta pelkkiä maksuvälineitä, kuten käsiteltävässä asiassa bitcoinit. Mikäli on olemassa maksuvälineitä, joita käytetään maksuliikenteessä, koska niillä on maksuliikenteessä sama maksamiseen liittyvä tehtävä kuin laillisilla maksuvälineillä, arvonlisäveron kantaminen näiden maksuvälineiden vaihtamisesta rasittaisi entisestään maksuliikennettä.

41. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on lisäksi tulkittava primaarioikeuden [19] ja erityisesti perusoikeuskirjan 20 artiklaan sisältyvän yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti. Tältä osin unionin tuomioistuin viittaa usein verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja edellyttää, että jotta taataan arvonlisäveron neutraalius kilpailun kannalta, samanlaisia liiketoimia on myös verotettava samalla tavalla. [20]

42. Edellä esitetyn perusteella erilaisen kohtelun perusteltavuus edellyttäisi käsiteltävässä asiassa sitä, että laillisten maksuvälineiden samoin laillisiin maksuvälineisiin vaihtaminen eroaa olennaisella tavalla laillisten maksuvälineiden vaihtamisesta muihin pelkkiin maksuvälineisiin, kuten käsiteltävässä asiassa bitcoineihin. Molemmilla maksuvälinemuodoilla on näet sama maksamiseen liittyvä tehtävä, jos ne hyväksytään maksuvälineiksi maksuliikenteessä.

43. En kuitenkaan havaitse tällaista arvonlisäverotuksen kannalta olennaista eroa käsiteltävässä asiassa.

44. Erilaista kohtelua ei voida oikeuttaa etenkään Saksan liittotasavallan mainitsemilla näkökohdilla, jotka liittyvät siihen, ettei bitcoinien arvo ole vakaa ja että ne ovat alttiita väärinkäytöksille. Riippumatta siitä, että tällaisia vaaroja liittyy epäilemättä valuutan mukaan samalla tavalla myös laillisiin maksuvälineisiin, tällaiset näkökohdat kuuluvat pelkästään rahoitusmarkkinoita koskevan valtiollisen valvonnan yhteyteen. Arvonlisäverolainsäädäntö ei kuitenkaan liity mitenkään kyseiseen valvontaan. Oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että vaikka jokin menettely on kielletty rahoitusmarkkinoiden valvontajärjestelmässä, tämä ei vaikuta sen arviointiin arvonlisäverotuksen kannalta. [21] Sillä, ovatko bitcoinit siis ”hyvä” vai ”huono” valuutta, ei ole merkitystä käsiteltävän asian kannalta.

19 — Ks. vastaavasti tuomio Sturgeon ym. (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 kohta); tuomio Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 kohta) ja tuomio komissio v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 kohta).

20 — Ks. mm. tuomio komissio v. Saksa (C-109/02, EU:C:2003:586, 20 kohta); tuomio JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, 46 kohta) ja tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 kohta).

21 — Ks. tuomio GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, 32 kohta).

45. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan verovapautusta sovelletaan näin ollen myös silloin, kun – kuten käsiteltävässä asiassa – valuuttaa, joka on laillinen maksuväline, vaihdetaan toiseen valuuttaan, joka ei ole laillinen maksuväline mutta jota käytetään pelkkänä maksuvälineenä maksuliikenteessä.

3. Siirrettäviä asiakirjoja koskevat liiketoimet (d alakohta)

46. Unionin tuomioistuin saattaa kuitenkin näkemyksestäni poiketen todeta, ettei arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan maksuvälineitä koskevaa verovapautusta voida soveltaa käsiteltävässä asiassa, koska bitcoinit eivät ole laillisia maksuvälineitä. Siinä tapauksessa olisi lisäksi tutkittava, voidaanko käsiteltävässä asiassa soveltaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyä, siirrettäviä asiakirjoja koskeviin liiketoimiin sovellettavaa verovapautusta.

47. Siltä osin kuin säännös käsittää liiketoimet, jotka koskevat ”maksuja [ja] tilisiirtoja”, nyt tarkasteltavia vaihtopalveluja ei olisi sen perusteella vapautettu verosta. Tarkasteltavien palvelujen kohteena ei nimittäin ole käteismaksujen tai muiden maksujen suorittaminen tietylle kolmannelle vastaanottajalle.

48. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan verosta vapautetaan myös liiketoimet, jotka koskevat ”saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja”. Siten olisi kysyttävä, ovatko bitcoinit tässä verovapautuksessa tarkoitettuja ”muita siirrettäviä asiakirjoja”.

49. Tuomiossa Granton Advertising unionin tuomioistuin on todennut, että verovapautus käsittää erilaisia rahan siirron muotoja.[22] Myös minä olen samassa asiassa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa pitänyt verovapautuksen tarkoituksena sitä, että oikeuksia, joita pidetään kaupankäynnissä ikään kuin rahana, kohdellaan arvonlisäverotuksessa samaan tapaan kuin itse rahan luovutusta ja että ne vapautetaan siten verosta.[23]

50. Kyseisen verovapautuksen soveltaminen käsiteltävässä asiassa on kuitenkin torjuttava kahdesta syystä.

51. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohta koskee ensinnäkin ainoastaan valuuttojen johdannaisia – kuten saamisia ja sekkejä sekä muita ”asiakirjoja” – muttei itse valuuttaa. Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan vaihdeta oikeuksia bitcoineihin vaan itse bitcoineja. Tätä taustaa vasten ei ole lainkaan tarpeen selvittää, käsittääkö tämä verovapautus joka tapauksessa ainoastaan oikeudet, jotka koskevat *laillisia* maksuvälineitä, kuten Viron tasavalta on väittänyt.

52. Itse valuuttaa koskevien liiketoimien verosta vapauttamisesta on toiseksi olemassa erityissäännös, nimittäin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautus, jonka sovellettavuutta tutkittiin edellä kohdassa ”Maksuvälineitä koskevat liiketoimet (e alakohta)”. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin toteaa, että liiketoimet, jotka koskevat suoraan bitcoinien kaltaista virtuaalista valuuttaa, eivät kuulu tämän erityissäännöksen soveltamisalaan, koska sen nojalla verosta vapautetaan ainoastaan *laillisten* maksuvälineiden vaihtaminen, tällainen lainsäätäjän ratkaisu jätettäisiin huomiotta, jos sen sijaan tulkittaisiin väljästi jotain toista verovapautusta. Liiketoimet, jotka koskevat suoraan valuuttoja, joko vapautetaan arvonlisäverosta erityissäännöksen eli arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla, jos sen edellytykset täyttyvät, tai niitä ei vapauteta verosta. Muutoin kyseisessä vapautuksessa vahvistetut edellytykset olisivat viime kädessä merkityksettömiä.

22 — Ks. vastaavasti tuomio Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37 kohta).

23 — Ks. ratkaisuehdotukseni Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, 41 kohta).

53. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan verovapautusta ei näin ollen voida missään tapauksessa soveltaa käsiteltävässä asiassa.

VI **Ratkaisuehdotus**

54. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Högsta förvaltningsdomstolenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Pelkän maksuvälineen vaihtaminen lailliseen maksuvälineeseen ja päinvastoin, jotka suoritetaan sellaista vastiketta vastaan, jonka palvelunsuorittaja sisällyttää vaihtokursseihin niitä määrittäessään, on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

2) Tällaiset liiketoimet on arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla vapautettu verosta.