Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 11ης Σεπτεμβρίου 2025 [1]

Υπόθεση C-472/24

MB «Žaidimų valiuta»
κατά
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[αίτηση της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγή από τον φόρο – Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄ – Πώληση εικονικού χρυσού παιχνιδιού έναντι πραγματικού χρηματικού τιμήματος εκτός του πλαισίου του παιχνιδιού – Πράξεις σχετιζόμενες με νόμιμα μέσα πληρωμής – Υπολογισμός της βάσης επιβολής του φόρου – Άρθρο 30β, παράγραφος 2 – Εικονικός χρυσός παιχνιδιού ως κουπόνι – Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους – Άρθρο 315 – Εικονικός χρυσός παιχνιδιού ως μεταχειρισμένο αγαθό»

I. Εισαγωγή

«Στο χρυσάφι τραβιούνται, στο χρυσάφι κρεμιούνται όλοι ωστόσο. Αχ, οι φτωχές εμείς!» [2]!

1. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει την ευκαιρία να ασχοληθεί με την εξ απόψεως ΦΠΑ αντιμετώπιση της εμπορίας χρυσού υπό μία εντελώς νέα μορφή. Υποκείμενος στον φόρο έχει κατορθώσει «να μετατρέψει σε χρυσάφι» ένα «νόμισμα» που δημιουργήθηκε για επιγραμμικό παιχνίδι ηλεκτρονικού υπολογιστή, τον εικονικό χρυσό παιχνιδιού, εκτός παιχνιδιού, αγοράζοντάς τον από παίκτες και μεταπωλώντας τον σε άλλους. Ο κύκλος εργασιών που προέκυψε από τις ανωτέρω πράξεις δεν ήταν αμελητέος –ειδικά για τον φόρο προστιθέμενης αξίας δεν υπήρξε ειδική πρόβλεψη. Αυτός θα πρέπει τώρα να εισπραχθεί εκ των υστέρων.

2. Ο υποκείμενος στον φόρο προσπαθεί τώρα να πείσει τη φορολογική αρχή ότι «η εμπορία χρυσού» στην οποία επιδόθηκε, η οποία από απόψεως ΦΠΑ συνίσταται στην αγορά και στην πώληση ηλεκτρονικών υπηρεσιών, πρέπει είτε να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο «πράξη που αφορά νόμισμα» είτε, τουλάχιστον, ο εικονικός χρυσός του παιχνιδιού να εκληφθεί ως κουπόνι πολλαπλών σκοπών. Στην περίπτωση αυτή, οι φορολογικές συνέπειες επέρχονται

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Γιόχαν Βόλφγκανγκ Γκαίτε (1749 – 1832), *Φάουστ*. Ένα απόσπασμα. Λειψία, 1790, σ. 96. Σε: Deutsches Textarchiv, ανακτήθηκε στις 08.09.2025 από τη διεύθυνση https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

μόνο κατά την εξαργύρωση του εικονικού χρυσού του παιχνιδιού. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να φορολογηθεί μόνο το περιθώριο κέρδους υπό τη μορφή της καταβολής ανταλλάγματος για τη «μετατροπή των νομισμάτων».

3. Ως εκ τούτου, τίθεται ταυτόχρονα το ενδιαφέρον ερώτημα εάν η εφαρμογή του λεγόμενου καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, το οποίο, σύμφωνα με το γράμμα της σχετικής διάταξης, εμπίπτει μόνο στο εμπόριο μεταχειρισμένων αγαθών, είναι όντως δυνατόν ακόμη να εξαρτάται από την ιστορική διάκριση μεταξύ παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, όταν εν τω μεταξύ, λόγω της τεχνολογικής εξέλιξης, οι υπηρεσίες αντιμετωπίζονται επίσης ως εμπορεύματα. Τούτο αφορά στοιχεία του παιχνιδιού για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (τα οποία εξ απόψεως ΦΠΑ συνιστούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες) ακριβώς όπως και, επί παραδείγματι, το εμπόριο ηλεκτρονικών έργων τέχνης μέσω μη εναλλάξιμων κρυπτοπαραστατικών (Non-Fungible-Tokens) ή με εισιτήρια εισόδου (τα οποία εξ απόψεως ΦΠΑ επίσης θεωρούνται παροχές υπηρεσιών).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το νομικό πλαίσιο καθορίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[3] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

5. Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

ε) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, δηλαδή τα χρυσά, αργυρά ή από άλλο μέταλλο νομίσματα, καθώς και τα χαρτονομίσματα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κανονικά ως νόμιμα μέσα πληρωμής ή τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον».

6. Το άρθρο 30α της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ισχύουν οι εξής ορισμοί:

1. Ως “κουπόνι” νοείται ένα μέσο για το οποίο υπάρχει υποχρέωση αποδοχής του ως ανταλλάγματος ή μέρους ανταλλάγματος για μια παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και όπου τα αγαθά που θα παραδοθούν ή οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν ή οι ταυτότητες των ενδεχόμενων προμηθευτών αναγράφονται είτε στο ίδιο το μέσο είτε στη σχετική τεκμηρίωση, συμπεριλαμβανομένων των όρων και των προϋποθέσεων χρήσης αυτού του μέσου.

2. Ως “κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού” νοείται ένα κουπόνι, όταν ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών που αφορά το κουπόνι και ο ΦΠΑ που οφείλεται για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά κατά τον χρόνο έκδοσης του κουπονιού.

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ίσχυε κατά τα επίδικα έτη 2020 – 2023.

3. Ως “κουπόνι πολλαπλών σκοπών” νοείται ένα κουπόνι διαφορετικό από το κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.»

7. Το άρθρο 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«2. Η πραγματική παράδοση των αγαθών ή η πραγματική παροχή των υπηρεσιών έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών που γίνεται αποδεκτό ως αντάλλαγμα ή μέρος ανταλλάγματος από τον προμηθευτή υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, ενώ κάθε προηγούμενη μεταβίβαση του εν λόγω κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

Όταν ένα κουπόνι πολλαπλών σκοπών μεταβιβάζεται από έναν υποκείμενο στον φόρο διαφορετικό από τον υποκείμενο στον φόρο που διενεργεί τη συναλλαγή που υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών που μπορεί να προσδιοριστεί, όπως π.χ. υπηρεσίες διανομής ή υπηρεσίες προώθησης, υπόκειται σε ΦΠΑ.»

8. Η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει ειδικό καθεστώς για την αγορά και την πώληση μεταχειρισμένων αγαθών. Στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, οι έννοιες των μεταχειρισμένων αγαθών και του μεταπωλητή ορίζονται ως εξής:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, νοούνται ως:

1. “μεταχειρισμένα αγαθά” τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιηθούν, ως έχουν ή μετά από επισκευή, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των πολύτιμων μετάλλων ή πολύτιμων λίθων, όπως ορίζονται από τα κράτη μέλη […]

5. “υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής”, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου με βάση σύμβαση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης».

9. Το άρθρο 313, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος υποτμήματος.»

10. Το άρθρο 314 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει:

«Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ισχύει για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν εντός της Κοινότητας από ένα από τα κατωτέρω πρόσωπα:

α) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

[…]

δ) άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν τον άλλο υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή έχει υποβληθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το παρόν ειδικό καθεστώς.»

11. Το άρθρο 315 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει τη βάση επιβολής του φόρου στο πλαίσιο της φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους και έχει ως εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών του άρθρου 314 συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους.

Το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς.»

12. Συναφώς, στην αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρονται τα εξής:

«Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο.»

Β. Το λιθουανικό δίκαιο

13. Σύμφωνα με το άρθρο 28 («Χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες»), παράγραφος 4, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ΦΠΑ, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ πράξεις σχετικές με το συνάλλαγμα (συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής συναλλάγματος) κατά τις οποίες γίνονται δεκτές και καταθέσεις σε μετρητά και πραγματοποιούνται καταβολές, υπηρεσίες διαχείρισης μετρητών και συναφείς υπηρεσίες άμεσα συνυφασμένες με χαρτονομίσματα και κέρματα όλων των νομισματικών μονάδων.

14. Το άρθρο 71, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ θέτει το όριο για τις μικρές επιχειρήσεις στη Λιθουανία στο ποσό των 45 000 ευρώ.

15. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 22, του νόμου περί ΦΠΑ, αγαθό αποτελούν και κάθε είδους αγαθά (συμπεριλαμβανομένων τραπεζογραμματίων και κερμάτων τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον) όπως η ηλεκτρική, ενέργεια, τα καύσιμα, η ενέργεια θέρμανσης και ψύξης και λοιπές μορφές ενέργειας. Τα μέσα αποθήκευσης δεδομένων ηλεκτρονικών υπολογιστών δεν αποτελούν αγαθό, εφόσον περιέχουν λογισμικό το οποίο δεν συνίσταται σε τυποποιημένο λογισμικό, ήτοι λογισμικό το οποίο δεν δημιουργήθηκε για ευρεία χρήση και το οποίο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς από τους καταναλωτές, μετά την εγκατάστασή του και κατόπιν της στοιχειώδους κατάρτισης αυτών η οποία απαιτείται για την εκτέλεση των βασικών ενεργειών ή λειτουργιών του.

16. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη τη διάταξη του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζει ότι η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ συνίσταται στην αμοιβή (άνευ του ΦΠΑ) την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει είτε ο προμηθευτής αγαθών ή ο πάροχος υπηρεσιών είτε ο τρίτος που ενεργεί για λογαριασμό του.

17. Με το άρθρο 2, παράγραφος 13(1), το άρθρο 2, παράγραφος 7(1), και το άρθρο 9(1), παράγραφοι 3 και 4, του νόμου περί ΦΠΑ, μεταφέρθηκαν στην εθνική έννομη τάξη οι ρυθμίσεις για τα κουπόνια των άρθρων 30α και 30β της οδηγίας ΦΠΑ.

III. Τα πραγματικά περιστατικά

18. Η «Žaidimų valiuta» (στο εξής: προσφεύγουσα) –η οποία αποτελεί Mažoji bendrija (μικρή ατομική εταιρία περιορισμένης ευθύνης)– δραστηριοποιείται στην ψηφιακή «εμπορία χρυσού». Προβαίνει σε πωλήσεις «χρυσού» στο πλαίσιο επιγραμμικού παιχνιδιού υπολογιστή (στο εξής: εικονικός χρυσός παιχνιδιού).

19. Κατά την προσφεύγουσα, ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού μπορεί να χρησιμοποιηθεί με διάφορους τρόπους. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την απόκτηση διαφόρων υπηρεσιών και αντικειμένων στο πλαίσιο του παιχνιδιού, για την έναντι πληρωμής αναβάθμιση του επιπέδου του παίκτη, για την παροχή πρόσβασης σε ανώτερα επίπεδα του παιχνιδιού και σε αυτόνομες ενότητες αυτού ή για την απόκτηση χρυσού και αντικειμένων από άλλα παιχνίδια. Όλα αυτά μπορούν να αποκτηθούν τόσο από άλλους παίκτες όσο και από διάφορους εμπόρους, μεσάζοντες και ανταλλακτήρια. Στην πλειοψηφία τους, οι πελάτες είναι φυσικά πρόσωπα. Η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται σε διάφορα φόρα και ομάδες, καθώς και σε διάφορες πλατφόρμες όπως το Facebook, το Discord και το Skype, όπου πολλά πρόσωπα παίζουν επιγραμμικά παιχνίδια. Εκεί εμφανίζεται διαφημιστική αναγγελία με την οποία παρέχεται ενημέρωση ότι διατίθεται προς πώληση εικονικός χρυσός παιχνιδιού και στην οποία παρατίθενται τιμές και στοιχεία επικοινωνίας.

20. Για να αγοράσει εικονικό χρυσό παιχνιδιού, ο πελάτης έρχεται σε επαφή μέσω των πλατφορμών επικοινωνίας, αναφέρει το επιθυμητό ποσό εικονικού χρυσού, ενημερώνεται για τιμές και τρόπους πληρωμής και, μετά την πληρωμή, παραπέμπεται σε συγκεκριμένη τοποθεσία του παιχνιδιού όπου ο παίκτης, αφού συνδεθεί στο παιχνίδι, μπορεί να παραλάβει τον εικονικό χρυσό. Ομοίως, προκειμένου να πωλήσει εικονικό χρυσό παιχνιδιού, γνωστοποιείται στον πελάτη μια τοποθεσία του παιχνιδιού όπου, αφού συνδεθεί στο παιχνίδι και παραδώσει τον εικονικό χρυσό, ολοκληρώνεται η πληρωμή του σύμφωνα με τους καθορισμένους από τον έμπορο όρους πληρωμής.

21. Κατόπιν ελέγχου, η Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (εθνική φορολογική διεύθυνση της περιφέρειας Panevėžys, Λιθουανία, στο εξής: φορολογική αρχή) διαπίστωσε ότι δεν είναι αμελητέα τα έσοδα που αποκομίζει η προσφεύγουσα από την αγορά εικονικού χρυσού παιχνιδιού και από τη μεταπώλησή του σε υψηλότερες τιμές. Για την επίμαχη χρονική περίοδο από το 2020 έως το 2023, διαπιστώθηκε ότι τα έσοδά της από την πώληση εικονικού χρυσού ανήλθαν σε 199 580 ευρώ το έτος 2021, σε 163 428 ευρώ το έτος 2022 και σε 52 476 ευρώ το έτος 2023.

22. Δεδομένου ότι το ετήσιο συνολικό ποσό του αντιτίμου το οποίο, στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, εισέπραξε η προσφεύγουσα από την πώληση εικονικού χρυσού κατά τους τελευταίους δώδεκα μήνες υπερέβη το ποσό των 45 000 ευρώ, προέκυψε για αυτήν η υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ. Λόγω της παράλειψής της να το πράξει, με απόφαση της 9ης Ιανουαρίου 2024, καταλογίστηκε εις βάρος της απαίτηση ΦΠΑ ύψους 46 688 ευρώ (16 270 ευρώ για το 2021, 21 351 ευρώ για το 2022 και 9 067 ευρώ για το 2023). Ταυτόχρονα, όμως, διαπιστώθηκε επίσης ζημία ύψους 12 327 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021 και ζημία ύψους 21 843 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022.

23. Η προσφεύγουσα προσέβαλε την απόφαση της φορολογικής αρχής και άσκησε προσφυγή ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Λιθουανίας).

24. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι τα έσοδά της από την πώληση εικονικού χρυσού αποτελούν έσοδα από την εμπορία εικονικών νομισμάτων και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Εάν δε ο εικονικός χρυσός του παιχνιδιού δεν θεωρηθεί εικονικό νόμισμα, τότε πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών το οποίο δεν υπόκειται στον ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, κατά την προσφεύγουσα, βάσει των διατάξεων περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να εκληφθεί ως υποκείμενη στον φόρο αξία το συνολικό ποσό της πράξης που αφορά τον εικονικό χρυσό παιχνιδιού. Δεδομένου ότι δεν χρεώνει χωριστή προμήθεια για την πώληση εικονικού χρυσού παιχνιδιού, η υποκείμενη στον φόρο αξία πρέπει, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ, να συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς του εικονικού χρυσού και της τιμής πώλησης αυτού.

IV. Η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

25. Κατόπιν των ανωτέρω, η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής δύο ερωτήματα:

«1) Εμπίπτει η πώληση “χρυσού” στο πλαίσιο του ηλεκτρονικού παιχνιδιού “Runescape” στις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις που προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ;

2) Εάν στο πρώτο ερώτημα δοθεί αρνητική απάντηση, ποια πρέπει να είναι η βάση επιβολής του φόρου για τον εικονικό χρυσό του παιχνιδιού δυνάμει των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ: το συνολικό αντίτιμο για την πώληση του εικονικού χρυσού του παιχνιδιού ή μόνον η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης, όταν ο έμπορος δεν χρεώνει χωριστή προμήθεια για τη μεταβίβαση του εικονικού χρυσού του παιχνιδιού;»

26. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν μόνον η προσφεύγουσα, η Δημοκρατία της Λιθουανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ’ ακροατηρίου συζήτηση.

V. Νομική εκτίμηση

A. Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

27. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε από την επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Λιθουανίας. Η τελευταία είναι μη δικαστική αρχή αρμόδια για την προδικαστική εξέταση φορολογικών διαφορών. Όπως προκύπτει από την ονομασία της, αποτελεί υπηρεσία της κυβέρνησης και, κατά συνέπεια, όργανο της εκτελεστικής εξουσίας. Η επιτροπή φορολογικών διαφορών θεμελιώνει τη δυνατότητά της να υποβάλλει προδικαστικά ερωτήματα στο γεγονός ότι, το έτος 2010, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι αυτή συνιστά δικαστήριο νομιμοποιούμενο στην υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων κατά την έννοια του

άρθρου 267 ΣΛΕΕ[4]. Τούτο, βέβαια, είχε κριθεί κατά τον ίδιο τρόπο από το Δικαστήριο το έτος 2000 και αναφορικά με το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό οικονομικό-διοικητικό δικαστήριο, Ισπανία)[5], πλην όμως, έχει ανασκευασθεί από το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου το έτος 2020[6]. Το γεγονός αυτό σχετικοποιεί και την αναφορά στην παλαιότερη απόφαση του έτους 2010 σχετικά με τη λιθουανική επιτροπή φορολογικών διαφορών.

28. Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της απόφασης του τμήματος μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου του έτους 2020, η οποία, βέβαια, αφορά την ισπανική έννομη τάξη, υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων, κατά τη διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, από επιτροπή υπαγόμενη σε κυβέρνηση. Συγκεκριμένα, τέτοιου είδους επιτροπή, ως όργανο της εκτελεστικής εξουσίας το οποίο ενεργοποιείται μόνο στο πλαίσιο της διαδικασίας που προηγείται της προσφυγής, κατά βάση δεν θα έπρεπε να συνιστά νομιμοποιούμενο στην υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ανεξάρτητο) δικαστήριο[7]. Ωστόσο, ουδείς εκ των μετεχόντων στη δίκη διατύπωσε αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων. Επομένως, το Δικαστήριο δεν διαθέτει πρόσφατα και ακριβή στοιχεία όσον αφορά την επιτροπή φορολογικών διαφορών στη Λιθουανία. Για τον λόγο αυτόν, αναγκαστικά δέχομαι ότι συντρέχει δυνατότητα υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων από την επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας και ότι πρέπει να απαντηθεί η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Β. Επί της πορείας της έρευνας

29. Με το πρώτο ερώτημα, η αιτούσα επιτροπή ουσιαστικά ζητεί ερμηνεία της απαλλαγής φόρου βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ., συναφώς, κεφάλαιο Γ).

30. Εάν δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η αιτούσα επιτροπή ζητεί να διευκρινιστεί η βάση επιβολής φόρου για την πώληση εικονικού χρυσού παιχνιδιού. Ατυχώς, το δεύτερο ερώτημα δεν αναφέρεται σε διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία χρήζει ερμηνείας από το Δικαστήριο. Δεδομένου ότι η αιτούσα επιτροπή, όσον αφορά το νομικό πλαίσιο, έχει αναφερθεί και σε διατάξεις που αφορούν τα κουπόνια, το ερώτημα θα μπορούσε να εκληφθεί υπό την έννοια ότι ζητεί να διευκρινιστεί πώς πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 30α και 30β της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθεί εάν ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού θεωρείται κουπόνι κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ., συναφώς, κεφάλαιο Δ).

31. Εντούτοις, στο δεύτερο ερώτημα ζητείται ρητώς να διευκρινιστεί εάν ως βάση επιβολής του φόρου για την πώληση του εικονικού χρυσού παιχνιδιού λαμβάνεται υπόψη το συνολικό αντίτιμο ή μόνον *η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης*, όταν ο έμπορος δεν χρεώνει χωριστή προμήθεια για τη μεταβίβαση εικονικού χρυσού παιχνιδιού. Δεδομένου ότι στο άρθρο 311 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπεται ρητώς φορολόγηση της διαφοράς μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης, το ερώτημα θα μπορούσε να εκληφθεί υπό την έννοια ότι η αιτούσα επιτροπή ζητεί να ερμηνευθεί ο όρος «μεταχειρισμένα αγαθά» κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο θα αποτελούσε πιο κρίσιμο

4 Απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψεις 34 επ.).

5 Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψεις 39 επ.).

6 Απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, σκέψη 55).

7 Πρβλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, σκέψεις 72 επ.).

ερώτημα, διότι στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους εμπίπτουν, κατά κανόνα, μόνο παραδόσεις αγαθών, ενώ ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού (αντιθέτως από τον πραγματικό χρυσό) δεν αποτελεί αγαθό, αλλά αποτέλεσε αντικείμενο διαπραγματεύσεως ως αγαθό (πρβλ., συναφώς, κεφάλαιο Ε).

Γ. Επί της απαλλαγής από τον φόρο βάσει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′

32. Η διάταξη του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλάσσει από τον φόρο πράξεις, συμπεριλαμβανομένης της διαμεσολάβησης, σχετικές με συνάλλαγμα, τραπεζογραμμάτια και κέρματα, οι οποίες αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής. Για να εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον φόρο οι σχετιζόμενες με τον εικονικό χρυσό παιχνιδιού πράξεις της προσφεύγουσας, θα έπρεπε ο εικονικός χρυσός του παιχνιδιού να αποτελεί νόμιμο μέσο πληρωμής. Η περίπτωση αυτή, όμως, μπορεί αναμφισβήτητα να αποκλειστεί με βάση την προσέγγιση της Επιτροπής και της Δημοκρατίας της Λιθουανίας.

33. Βεβαίως, στην απόφασή του επί της υπόθεσης Hedqvist [8], το Δικαστήριο συμπεριέλαβε μεν στην έννοια του νόμιμου μέσου πληρωμής και τα εικονικά νομίσματα (bitcoins). Εν πάση περιπτώσει, αυτά δεν αποτελούσαν τότε πουθενά νόμιμο μέσο πληρωμής. Ωστόσο, αν και μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο πληρωμής στη Σουηδία, εξακολουθούν να υφίστανται σαφείς διαφορές μεταξύ των εικονικών νομισμάτων στην ανωτέρω υπόθεση και του εικονικού χρυσού παιχνιδιού στην υπό κρίση υπόθεση.

34. Όπως έχω αναφέρει στην ανωτέρω υπόθεση [9], όντως, από τις διαφορετικές γλωσσικές εκδοχές της οδηγίας ΦΠΑ δεν προκύπτει ευχερώς αν η απαλλαγή από τον φόρο αφορά αποκλειστικά την ανταλλαγή δύο νόμιμων μέσων πληρωμής ή αν αρκεί η συναλλαγή να αφορά ένα νόμιμο μέσο πληρωμής το οποίο ανταλλάσσεται με μη ρυθμιζόμενο από τον νόμο μέσο πληρωμής.

35. Το πνεύμα και ο σκοπός της απαλλαγής από τον φόρο των σχετικών με μέσα πληρωμής πράξεων συνίσταται στο να μην παρεμποδίζεται η δυνατότητα μετατροπής τους με την επιβολή ΦΠΑ [10]. Τούτο είναι σημαντικό και στο πλαίσιο της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς της Ένωσης. Πράγματι, δεδομένου ότι μια διασυνοριακή παροχή απαιτεί τη μετατροπή νομισμάτων εκ μέρους του παραγγέλλοντος, η επιβολή ΦΠΑ επί της υπηρεσίας μετατροπής συνεπάγεται την αύξηση του κόστους της διασυνοριακώς παρεχόμενης υπηρεσίας.

36. Κατά το Δικαστήριο, το πνεύμα και ο σκοπός των φοροαπαλλαγών στο άρθρο 135 της οδηγίας ΦΠΑ θα πρέπει να συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία οι προβλεπόμενες στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ′ έως στ′, της εν λόγω οδηγίας απαλλαγές από τον φόρο αποσκοπούν κυρίως στην αντιμετώπιση των δυσκολιών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής φόρου καθώς και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ [11]. Αυτό θα μπορούσε να ισχύει, πλην όμως, δεν δικαιολογεί τη συμπερίληψη των «ιδιωτικών μέσων πληρωμής». Απεναντίας, ισχύει το αντίθετο.

37. Ο συντάκτης της οδηγίας αποσκοπούσε στην προώθηση της ακώλυτης διεκπεραίωσης των πληρωμών. Ωστόσο, για τον σκοπό αυτόν έλαβε υπόψη τις τότε υπάρχουσες χρηματικές συναλλαγές, ήτοι τη ρυθμιζόμενη και νόμιμη διεκπεραίωση πληρωμών. Δύσκολα μπορεί να γίνει

[8] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 49).

[9] Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, σημεία 29 επ.).

[10] Πρβλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, σημεία 38 επ.).

[11] Αποφάσεις της 19ης Απριλίου 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 24), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψεις 36 και 48).

κατανοητό για ποιον λόγο θα πρέπει κατά την έκδοση της οδηγίας να υπήρχε συμφέρον των κρατών μελών στη προνομιακή μεταχείριση της μετατροπής νομισμάτων με εναλλακτικές μορφές πληρωμής οι οποίες δεν ρυθμίζονται από τον νόμο και έχουν δημιουργηθεί από ιδιώτες. Ούτε η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει κάτι τέτοιο, διότι άλλο είναι τα νόμιμα μέσα πληρωμής και άλλο τα «πράγματα» που έχουν οριστεί ως μέσα πληρωμής από ιδιώτες (είτε είναι κόκκοι κακάο, όπως παλαιότερα στη Νότιο Αμερική, είτε είναι ακολουθίες αριθμών αποτελούμενες από μηδενικά και μονάδες, όπως σήμερα) των οποίων η μετατροπή μπορεί να έχει διαφορετική μεταχείριση και βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

38. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει διευρύνει την επιλογή του συντάκτη της οδηγίας («νόμιμα μέσα πληρωμής»), η οποία τεκμηριώνεται ιστορικά, αλλά είναι και δικαιολογημένη από απόψεως ασφάλειας του δικαίου, με μία αόριστη νομική έννοια («δεκτά από τους συμβαλλομένους ως μέσο πληρωμής» [12]). Τούτο είναι κατανοητό, καθόσον το τότε αιτούν δικαστήριο είχε διαπιστώσει κατά τρόπο δεσμευτικό για το Δικαστήριο ότι το «εικονικό νόμισμα» bitcoin χρησιμοποιείται στη Σουηδία ως επί το πλείστον για πληρωμές μεταξύ ιδιωτών στο διαδίκτυο. Το ίδιο δικαστήριο είχε κρίνει ότι το εικονικό νόμισμα bitcoin συγκαταλέγεται στα λεγόμενα εικονικά νομίσματα αμφίδρομης ροής, τα οποία ομοιάζουν προς τα λοιπά ανταλλασσόμενα νομίσματα όσον αφορά τη χρήση τους στον πραγματικό κόσμο [13].

39. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο ρητώς διέλαβε στην απόφαση του προς αποφυγή οποιασδήποτε παρερμηνείας ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείτο ότι ο μόνος σκοπός του εικονικού νομίσματος «bitcoin» είναι να αποτελέσει μέσο πληρωμής και ότι ως τέτοιο γίνεται δεκτό από ορισμένες επιχειρήσεις [14], πρέπει και η εν λόγω επέκταση του κανόνα περί απαλλαγής από τον φόρο να περιοριστεί στο ως άνω πλαίσιο στενής ερμηνείας.

40. Ως εκ τούτου, καλύπτει το πολύ τα εικονικά νομίσματα τα οποία, όπως το «bitcoin», γίνονται δεκτά μεταξύ επιχειρήσεων ως συμβατικό μέσο άμεσης πληρωμής και μοναδικός σκοπός τους είναι να αποτελούν μέσο πληρωμής. Εντούτοις, όπως ορθώς επισημαίνει και η Επιτροπή, δεν μπορεί να γίνει λόγος για χρησιμοποίηση ως *μοναδικό μέσο πληρωμής*, όταν ένα «νόμισμα» χρησιμοποιείται αποκλειστικά εντός παιχνιδιού. Σε αυτή την περίπτωση, δεν αποτελεί μέσο πληρωμής, αλλά απλώς μέσο χρησιμοποιούμενο εντός παιχνιδιού, ήτοι χρήμα παιχνιδιού. Η χρήση χρήματος παιχνιδιού στο πλαίσιο παιχνιδιού, ακόμη και όταν εκεί λειτουργεί ως νόμισμα ή μέσο πληρωμής, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη χρησιμοποίηση ως μέσο πληρωμής μεταξύ επιχειρήσεων στο πλαίσιο έννομων σχέσεων.

41. Συνεπώς, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαλλάσσει από τον φόρο μόνο πράξεις οι οποίες, αφενός, αφορούν νόμιμα μέσα πληρωμής και, αφετέρου, αφορούν μέσα πληρωμής μη ρυθμιζόμενα από τον νόμο τα οποία γίνονται δεκτά ως συμβατικό μέσο άμεσης πληρωμής μεταξύ των επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, μοναδικός σκοπός τους είναι να αποτελούν μέσο πληρωμής στο πλαίσιο έννομων σχέσεων.

[12] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 50).

[13] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψεις 11 και 12).

[14] Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 52).

Δ. Μπορεί ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού να εκληφθεί ως κουπόνι κατά την έννοια του άρθρου 30α;

42. Δεδομένου ότι η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική, το δεύτερο ερώτημα πρέπει να απαντηθεί. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, δυστυχώς το δεύτερο ερώτημα δεν αναφέρεται σε διάταξη του δικαίου της Ένωσης την οποία το Δικαστήριο θα πρέπει να ερμηνεύσει. Λαμβανομένου υπόψη ότι η προσφεύγουσα προέβαλε τον αμυντικό ισχυρισμό ότι πρόκειται για κουπόνι πολλαπλών σκοπών, το ερώτημα θα μπορούσε να εκληφθεί υπό την έννοια ότι θα πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 30α και 30β της οδηγίας ΦΠΑ, ώστε να καταστεί δυνατό να κριθεί εάν ο εικονικός χρυσός του παιχνιδιού θεωρείται κουπόνι κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

43. Τούτο βασίζεται στο γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, η έκδοση και μεταβίβαση κουπονιού πολλαπλών σκοπών δεν παράγει συνέπειες βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ παρά μόνο κατά την εξαργύρωσή του. Ωστόσο, αυτό προϋποθέτει να μπορεί ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού να θεωρηθεί ως κουπόνι κατά την έννοια του άρθρου 30α της οδηγίας ΦΠΑ. Προς τούτο πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις[15]. Αφενός, πρέπει από το κουπόνι ή από τους όρους αυτού να προκύπτουν είτε το προς παράδοση αγαθό ή η προς παροχή υπηρεσία είτε ο πιθανός προμηθευτής του αγαθού ή πάροχος της υπηρεσίας. Αυτό δεν φαίνεται να ισχύει για τον εικονικό χρυσό παιχνιδιού όπως δεν ισχύει και για οποιοδήποτε συνηθισμένο μέσο πληρωμής. Πάντως, η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει πληροφορίες συναφώς.

44. Αφετέρου, ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού θα πρέπει να δημιουργεί την υποχρέωση αποδοχής του ως αντιπαροχής για την παροχή ορισμένης υπηρεσίας. Ο σκοπός του κουπονιού συνίσταται στην «ενύλωση» της υποχρέωσης του υποκείμενου στον φόρο για την παροχή (εν προκειμένω) ορισμένης υπηρεσίας. Ακόμη και αυτό φαίνεται αμφίβολο, δεδομένου ότι ο ίδιος ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού αποτελεί ήδη παροχή ηλεκτρονικής υπηρεσίας (παροχή συγκεκριμένου πλεονεκτήματος στο παιχνίδι το οποίο χρησιμοποιείται εκεί, ήτοι μπορεί να παιχτεί στο πλαίσιο του παιχνιδιού), όπως ορθώς επισημαίνει και η Δημοκρατία της Λιθουανίας. Για να ισχύει κάτι τέτοιο, θα έπρεπε κανονικά ήδη να φορολογείται με ΦΠΑ η αγορά του εικονικού χρυσού στο παιχνίδι (εφόσον τούτο είναι εκεί δυνατόν· η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει πληροφορίες ούτε για αυτό), καθόσον ο τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι εντός της Ένωσης. Επομένως, ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού είναι καθ' εαυτόν ήδη το αναλώσιμο όφελος και δεν αποσκοπεί απλώς στην εξασφάλιση κάποιου μεταγενέστερου αναλώσιμου οφέλους υπό τη μορφή παροχής υπηρεσίας η οποία δεν έχει προσδιοριστεί ακόμη. Μόνο το γεγονός ότι η παρεχόμενη υπηρεσία (εικονικός χρυσός παιχνιδιού) μπορεί –εν προκειμένω στο πλαίσιο του παιχνιδιού– να μετατραπεί σε κάποιαν άλλη (επί παραδείγματι σε κάποιο αντικείμενο όπως «μαγικό ξίφος») δεν αρκεί για να καταστήσει την ήδη παρασχεθείσα υπηρεσία κουπόνι.

45. Τέλος, όπως αναφέρω στις προτάσεις μου επί της υπόθεσης Lyko Operations (C-436/24)[16], το κουπόνι πρέπει τουλάχιστον να έχει αποκτηθεί έναντι προσδιορίσιμης αξίας από τον εκδότη. Εν προκειμένω, ούτε αυτό φαίνεται να ισχύει στην περίπτωση του εικονικού χρυσού παιχνιδιού. Ωστόσο, η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει λεπτομέρειες συναφώς, δεδομένου ότι παραμένει αδιευκρίνιστο από πού προέρχεται ο εικονικός χρυσός του παιχνιδιού, και θα ήταν επίσης πιθανό –κάτι που παραβλέπει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της– ο εικονικός

[15] Απόφαση της 28ης Απριλίου 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, σκέψεις 20 και 21). Επί του κουπονιού συγκεκριμένου σκοπού βλ.: απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Finanzamt O (Κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού) (C-68/23, EU:C:2024:342, σκέψη 36).

[16] Και αυτές θα εκφωνηθούν στις 11 Σεπτεμβρίου 2025.

χρυσός να μπορεί να αγοραστεί έναντι τιμήματος εντός του παιχνιδιού (λεγόμενη αγορά εντός της εφαρμογής). Εν προκειμένω, ο ως άνω εικονικός χρυσός δεν αποτελεί κατά κύριο λόγο αντικείμενο αγοράς, αλλά αντικείμενο παιχνιδιού. Ακόμη και αν ήταν δυνατό να αγοραστεί ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού έναντι τιμήματος, η έναντι τιμήματος αγορά ηλεκτρονικής υπηρεσίας δεν αρκεί από μόνη της, όπως έχει ήδη αναφερθεί, να εκληφθεί ως κουπόνι.

46. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 30β, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ δεν ασκεί επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση.

Ε. Επί της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, σύμφωνα με τα άρθρα 311 επ.

1. Παρουσίαση του ζητήματος

47. Ωστόσο, με το τελευταίο του ερώτημα, η αιτούσα επιτροπή θέτει ένα ενδιαφέρον από δογματικής απόψεως ζήτημα. Τούτο συνίσταται στο ότι ο συνηθισμένος έμπορος, ο οποίος αγοράζει εμπορεύματα και τα πωλεί, φορολογείται κατά βάση – δεδομένου ότι ο ΦΠΑ θα πρέπει να είναι ουδέτερος για αυτόν– μόνο για την προστιθέμενη αξία που δημιουργήθηκε από τον ίδιο (ήτοι τη διαφορά μεταξύ της αγοράς και της πώλησης). Τούτο επιτυγχάνεται με την έκπτωση του ΦΠΑ και, για τον λόγο αυτόν, επιχείρηση η οποία, επί παραδείγματι, πωλεί τα εμπορεύματά της σε τιμή χαμηλότερη από αυτή με την οποία τα αγόρασε τελικά δεν υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ.

48. Αυτό, όμως, δεν θα μπορούσε να ισχύει στην περίπτωση της προσφεύγουσας. Τούτο διότι με την «εμπορία χρυσού» η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται σε έναν τομέα κυριαρχούμενο από μη υποκείμενους στον φόρο και τα εμπορεύματά τους. Ωστόσο, το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ υφίσταται μόνο για αγορές από υποκείμενους στον φόρο προμηθευτές (άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ). Σε περίπτωση αγοράς εικονικού χρυσού παιχνιδιού (από μη υποκείμενο στον φόρο) για 100 μονάδες και πώληση αυτού για 90 μονάδες, η προσφεύγουσα θα έπρεπε, βάσει του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, να υπολογίσει τον ΦΠΑ με βάση τις 90 μονάδες που έλαβε και να τον αποδώσει (στη Λιθουανία με φορολογικό συντελεστή 21 % ύψους 21/121). Ακόμη και σε περίπτωση πώλησης για 120, ο ΦΠΑ θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση τις 120 μονάδες, γεγονός το οποίο, με βάση τον ισχύοντα στη Λιθουανία φορολογικό συντελεστή του 21 %, συνεπάγεται ζημιογόνο πώληση για την προσφεύγουσα. Η μοναδική περίπτωση να αποφευχθεί αυτό θα ήταν ο εικονικός χρυσός, που αγοράστηκε για 100 μονάδες, να πωληθεί τουλάχιστον για 122 μονάδες, προκειμένου να επιτευχθεί ένα μικρό, έστω, κέρδος. Τότε, όμως, κανένας παίκτης δεν θα αγόραζε εικονικό χρυσό παιχνιδιού από την προσφεύγουσα, αλλά θα τον κέρδιζε μόνος του παίζοντας το παιχνίδι ή θα τον αγόραζε χωρίς ΦΠΑ από άλλον παίκτη (ο οποίος δεν είναι υποκείμενος στον φόρο).

49. Με τον τρόπο αυτόν, υφίσταται ανταγωνιστικό μειονέκτημα εις βάρος του υποκείμενου στον φόρο (εμπόρου) το οποίο ουσιαστικά καθιστά αδύνατο να επιδοθεί ιδίω ονόματι επιτυχώς στην εμπορία του ως άνω εμπορεύματος. Εάν, κατόπιν τούτου, το Δικαστήριο καταλήξει εν προκειμένω στο συμπέρασμα ότι ως βάση επιβολής του φόρου πρέπει να ληφθεί υπόψη το σύνολο της αντιπαροχής, η «εμπορία χρυσού» θα αποτελεί σύντομα παρελθόν για την προσφεύγουσα. Ενδεχομένως θα μπορούσε να ασχοληθεί ακόμη με αυτήν ως μεσάζουσα μεταξύ αγοραστών και πωλητών, αφού σε αυτή την περίπτωση φορολογείται μόνον η προμήθεια (εφόσον με τον τρόπο αυτόν υπερβαίνει το όριο εισοδήματος των μικρών επιχειρήσεων).

50. Ωστόσο, ο ως άνω προβληματισμός (παύση της ιδίω ονόματι εμπορικής δραστηριότητας) δεν είναι πρόσφατος και αντιμετωπίζεται στην οδηγία ΦΠΑ, στα άρθρα 311 επ., με το καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους. Η αγορά των μεταχειρισμένων αγαθών εμφανίζει ουσιαστικά ακριβώς αυτά τα προβλήματα. Διακινούνται αγαθά προερχόμενα από ιδιώτες πωλητές τα οποία οι καταναλωτές θα μπορούσαν επίσης να τα αγοράσουν από τους εν λόγω ιδιώτες πωλητές. Για αυτόν τον λόγο, ο έμπορος που πωλεί επ' ονόματί του αγαθά σε άλλους ιδιώτες έρχεται αντιμέτωπος με τόσο μεγάλο μειονέκτημα ανταγωνισμού, ώστε ο νομοθέτης, αντί της έκπτωσης του ΦΠΑ (η οποία υφίσταται μόνο σε περίπτωση αγοράς από προμηθευτή υποκείμενο στον φόρο), να του χορηγεί *απαλλαγή φόρου των πράξεων εισροών*.

51. Επομένως, ο έμπορος έχει τη δυνατότητα, για τα μεταχειρισμένα αγαθά που ο ίδιος εμπορεύεται στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, να εκπέσει τον φόρο του επί των πράξεων εισροών από τον φόρο επί των πράξεων εκροών, ούτως ώστε να πρέπει να φορολογηθεί μόνο για το περιθώριο του εμπορικού του κέρδους. Αφενός, με τον τρόπο αυτόν αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση[17], δεδομένου ότι με επιπλέον ΦΠΑ βαρύνεται μόνον η προστιθέμενη αξία (το κέρδος) που πραγματοποίησε ο ίδιος έμπορος. Αφετέρου, μετριάζεται το ανταγωνιστικό μειονέκτημα του εμπόρου έναντι των ιδιωτών πωλητών, δεδομένου ότι περαιτέρω επιβάρυνση ΦΠΑ προκύπτει μόνο για την προστιθέμενη αξία που επιτεύχθηκε από τον ίδιον.

52. Λαμβανομένου υπόψη ότι η προσφεύγουσα ζητεί επικουρικώς να φορολογηθεί το περιθώριο κέρδους της και στις γραπτές παρατηρήσεις της ρητώς επισημαίνει ότι στερείται δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, θα μπορούσε, για τον λόγο αυτόν, το ερώτημα να εκληφθεί και υπό την έννοια ότι θα πρέπει να γίνει ερμηνεία των άρθρων 311 επ. της οδηγίας ΦΠΑ. Σε αυτή την περίπτωση, θα έπρεπε να κριθεί κατά πόσον ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού μπορεί να θεωρηθεί ως μεταχειρισμένο αγαθό, κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, και αν η προσφεύγουσα μπορεί να αντιμετωπιστεί ως μεταπωλητής κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 5, ούτως ώστε να υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον το περιθώριο κέρδους.

2. Γραμματική ερμηνεία

53. Κατ' αρχάς η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αντιμετωπιστεί ως μεταπωλητής. Κατά το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 5, της οδηγίας, υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής είναι «κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου με βάση σύμβαση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης».

54. Ακόμη και αν το καθεστώς της φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους αποτελεί παρέκκλιση από το γενικό φορολογικό καθεστώς, το Δικαστήριο εκτιμά[18] ότι και σε αυτή την περίπτωση τούτο δεν έχει την έννοια ότι «ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό του εν λόγω καθεστώτος πρέπει να ερμηνεύονται κατά

[17] Περαιτέρω συναφώς: αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψη 25), της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψη 40), της 18ης Μαΐου 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 26), και της 17ης Μαΐου 2023, État belge (ΦΠΑ – Οχήματα πωλούμενα για ανταλλακτικά) (C-365/22, EU:C:2023:415, σκέψη 23).

[18] Ρητώς όσον αφορά το καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους: αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing [C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 23 με παραπομπή στην απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23 και στην εκεί μνημονευόμενη νομολογία)]. Βλ., επίσης, απόφαση της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψη 34).

τέτοιο τρόπο ώστε το καθεστώς αυτό να μην παράγει τα αποτελέσματά του. Πράγματι, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από το εν λόγω καθεστώς σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας».

55. Ως εκ τούτου, ορθώς το Δικαστήριο [19] ερμηνεύει ευρέως την έννοια του μεταπωλητή, βάσει της οποίας ο τελευταίος δεν απαιτείται να πωλεί κατά κανόνα μεταχειρισμένα αγαθά. Αντιθέτως, είναι όντως αμφίβολο εάν η μεταπώληση πρέπει κατά βάση να εντάσσεται στις *συνήθεις δραστηριότητες* του μεταπωλητή [20]. Τα δικαστήρια δύσκολα είναι σε θέση να κρίνουν τι εμπίπτει στο σύνηθες πεδίο δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο, καθόσον τούτο αποτελεί εγγενώς επιχειρηματική απόφαση. Εν προκειμένω, όμως, παρέλκει η εξέταση αυτού του ζητήματος, αφού η πώληση εικονικού χρυσού παιχνιδιού πράγματι περιλαμβάνεται στις συνήθεις δραστηριότητες της προσφεύγουσας.

56. Επιπλέον, ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού θα έπρεπε να αποτελεί μεταχειρισμένο αγαθό κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Η έννοια του μεταχειρισμένου αγαθού πρέπει επίσης να ερμηνεύεται ευρέως [21], δεδομένου ότι, όσον αφορά τον σκοπό του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, δεν έχει σημασία εάν μεταπωλείται κάποιο μεταχειρισμένο αγαθό το οποίο είναι καινούργιο, ελαφρώς ή πολύ μεταχειρισμένο, εφόσον αυτό είχε αγοραστεί προηγουμένως από ιδιώτη.

57. Στο πλαίσιο του παιχνιδιού, ο εικονικός χρυσός αντιμετωπίζεται μεν ως αγαθό και ανταλλάσσεται έναντι άλλων αντικειμένων. Ωστόσο, βάσει της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να εκληφθεί ως παροχή υπηρεσίας, δεδομένου ότι το άρθρο 24 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών ορίζεται ως παροχή υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, η παράδοση αγαθών προϋποθέτει τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού δεν αποτελεί ενσώματο αγαθό. Επομένως, καθοριστικής σημασίας είναι κατά πόσον είναι δυνατόν, ακόμη και τέτοιου είδους υπηρεσίες, να εμπίπτουν στην έννοια του μεταχειρισμένου αγαθού, όταν –εφόσον υπάρχει αντιστοιχία προς τα bitcoins (πρβλ., συναφώς, σημεία 38 επ. ανωτέρω)– στο πλαίσιο των συναλλαγών διακινούνται ως μεταχειρισμένα αγαθά.

58. Εάν η ερμηνεία του άρθρου 314 της οδηγίας ΦΠΑ είναι γραμματική, στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους υπάγονται μόνον οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών. Ωστόσο, το γράμμα της διάταξης αποτελεί την αφετηρία για την ερμηνεία της και όχι το τέλος της. Για την εξακρίβωση της έννοιας των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο το γράμμα και ο σκοπός της διάταξης όσο και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται [22] και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος, μεταξύ άλλων δε το ιστορικό θεσπίσεως της ρυθμίσεως αυτής [23]. Εδώ προστίθεται η δέσμευση του νομοθέτη για τη θέσπιση κανόνων δικαίου υπέρτερης ισχύος και, για τον λόγο αυτόν, κατά την ερμηνεία [24] πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα θεμελιώδη δικαιώματα του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

19 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψεις 36 επ.).

20 Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 42).

21 Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψεις 34 επ.) και της 1ης Απριλίου 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, σκέψεις 25 και 26)· πρβλ., επίσης, απόφαση της 17ης Μαΐου 2023, État belge (ΦΠΑ – Οχήματα πωλούμενα για ανταλλακτικά) (C-365/22, EU:C:2023:415, σκέψη 23).

22 Στο ίδιο πνεύμα και το Δικαστήριο: αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψη 34), της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 41), της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, σκέψη 24), της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 24), και της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψη 31).

23 Αποφάσεις της 17ης Απριλίου 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, σκέψη 44), και της 11ης Ιουλίου 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, σκέψη 18).

24 Πρβλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψεις 33 και 34).

της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και το ότι οι πραγματικές συνθήκες ενδέχεται να έχουν εξελιχθεί και, ως εκ τούτου, δεν είναι πλέον δυνατό να δίνεται βάση στην ιστορική διατύπωση και ερμηνεία της διάταξης.

59. Όπως έχει επισημάνει και ο γενικός εισαγγελέας M. Szpunar, η αρχή της διάκρισης των εξουσιών υποχρεώνει το Δικαστήριο να διατηρεί ορισμένες επιφυλάξεις [25]. Η παρέμβαση στο κανονιστικό περιεχόμενο ισχυόντων κανόνων δικαίου δικαιολογείται όταν οι εν λόγω κανόνες είναι ασαφείς, ελλιπείς ή αντιφατικοί ή όταν η γραμματική ερμηνεία τους θα οδηγούσε σε αποτελέσματα αντίθετα όχι μόνο προς τον σκοπό των εν λόγω κανόνων, αλλά και προς τις θεμελιώδεις αρχές της έννομης τάξης στο σύνολό της. Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω.

60. Η γραμματική διατύπωση του όρου «παράδοση» συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας ότι πρόκειται για παράδοση (αγαθών) κατά την έννοια της νομοθεσίας του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, από τεχνικής απόψεως, τη διακρίνει από την παροχή υπηρεσίας. Ωστόσο, υπό μια μη στενά τεχνική προσέγγιση, στην έννοια της παράδοσης θα μπορούσε να εμπίπτει και η πώληση αντικειμένων τα οποία, από τεχνικής απόψεως, θεωρούνται ως παροχή υπηρεσίας, αλλά, στο πλαίσιο της καθομιλουμένης, μάλλον εκλαμβάνονται ως μεταβίβαση της εξουσίας διάθεσης αντικειμένου και, κατά συνέπεια, στην πραγματικότητα (στις συναλλαγές) διακινούνται ως αντικείμενα, ήτοι αντιμετωπίζονται ως μεταχειρισμένα αγαθά.

61. Τυπικά παραδείγματα αποτελούν οι πωλήσεις εισιτηρίων εισόδου σε έντυπη μορφή ή η αποτυπωμένη σε εισιτήριο δυνατότητα δρομολογίου, καθώς και η πώληση ηλεκτρονικών έργων τέχνης μέσω μη εναλλάξιμων κρυπτοπαραστατικών (NFT) που αποδεικνύουν την απόκτηση της κυριότητας ή ακόμη και η πώληση «αγαθών» στο πλαίσιο παιχνιδιού ηλεκτρονικού υπολογιστή. Η αλήθεια είναι ότι ελάχιστοι από τους παίκτες παιχνιδιών ηλεκτρονικών υπολογιστών θα θεωρούσαν ότι η απόκτηση ενός «μαγικού ξίφους», επί παραδείγματι, συνιστά παροχή υπηρεσίας του δημιουργού του παιχνιδιού ή κάποιου άλλου πωλητή και ότι ο τελευταίος δεν τους έχει μεταβιβάσει την εξουσία διάθεσης ως προς το «δικό τους μαγικό ξίφος».

3. Ιστορική ερμηνεία

62. Εάν ληφθεί υπόψη το ιστορικό θεσπίσεως του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους, προκύπτει ότι αυτό συμπεριλήφθηκε πολύ αργά και εκ των υστέρων στην οδηγία ΦΠΑ [26]. Η Επιτροπή διατύπωσε μια πρώτη πρόταση το έτος 1973, η οποία είχε ως αποτέλεσμα μόνο την έκδοση μιας μεταβατικής ρύθμισης [27]. Η δεύτερη πρόταση της Επιτροπής, το έτος 1978 [28], δεν ευδοκίμησε, ενώ την τρίτη της πρόταση την υπέβαλε μόλις το 1989 [29].

[25] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, σημεία 46 επ.).

[26] Επί του ιστορικού θεσπίσεως, πρβλ., επίσης, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 1989, ORO Amsterdam Beheer und Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, σκέψη 11), και της 9ης Ιουλίου 1992, "K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, σκέψη 16).

[27] Πρόταση της 29ης Ιουνίου 1973 (ABl. 1973, C 80, σ. 1) κατέληξε στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 32 της έκτης οδηγίας.

[28] Πρόταση της 11ης Ιανουαρίου 1978 (ABl. 1978, C 26, σ. 2).

[29] Πρόταση της 11ης Ιανουαρίου 1989 (ΕΕ 1989, C 76, σ. 10).

63. Από την αιτιολογική έκθεση της ως άνω τελευταίας πρότασης της Επιτροπής προκύπτει ότι το καθεστώς της φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους καλύπτει «ένα μεγάλο κενό όσον αφορά την αρχή της ουδετερότητας του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας» [30]. Αφορμή για τη θέσπισή του αποτέλεσαν τα προβλήματα στη διασυνοριακή επανεισαγωγή μεταχειρισμένων αγαθών από ιδιώτες, γεγονός το οποίο εξηγεί την έμφαση σε «ενσώματα αγαθά».

64. Ωστόσο, η Επιτροπή διευκρινίζει ρητώς ότι η πρότασή της αφορά τη θέσπιση «γενικής αρχής για την απαγόρευση κάθε μορφής διπλής φορολόγησης» [31]. Στο πλαίσιο αυτό, έπρεπε να βρεθεί μια λύση για τα μέσω εμπόρων *επανεισαγόμενα* στον οικονομικό κύκλο *μεταχειρισμένα αγαθά*, δεδομένου ότι αυτά είχαν ήδη επιβαρυνθεί με ΦΠΑ κατά την αγορά από τον ιδιώτη και θα επιβαρύνονταν άλλη μία φορά με ΦΠΑ κατά τη μεταπώλησή τους από έμπορο. Κανονικά, πρόκειται για ειδικό καθεστώς το οποίο «ισχύει μόνο για τις επιχειρήσεις που είναι εξειδικευμένες σε αυτές τις αγορές» [32].

65. Συναφώς, η Επιτροπή υπογραμμίζει το ευρύ πεδίο εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος. «Αυτό, δε, ανταποκρίνεται στην ιδέα της αποφυγής της διπλής φορολογήσεως σε οποιαδήποτε περίπτωση κατά την οποία λαμβάνει χώρα μεταπώληση αγαθών στα οποία περιλαμβάνεται μη εκπιπτόμενο εναπομένον μέρος του ΦΠΑ» [33]. Ωστόσο, είναι τόσο δυσχερής η διάκριση ως προς το σε ποια μεταχειρισμένα αγαθά περιλαμβάνεται ακόμη εναπομένων ΦΠΑ και σε ποια όχι, ώστε θα πρέπει να εμπίπτουν στο ειδικό καθεστώς όλα τα μεταχειρισμένα αγαθά προκειμένου να «αποφευχθεί ο κατακερματισμός των δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή» [34]. Ενδεχομένως, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους συνδέθηκε με τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών, διότι τότε θεωρείτο ότι η υπηρεσία αναλωνόταν πάντοτε με την παροχή της στον λήπτη και, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατή η περαιτέρω διακίνησή της.

66. Ωστόσο, ούτε το 1978 ούτε το 1989 μπορούσε να προβλεφθεί ότι, κυρίως χάρη στο διαδίκτυο, θα δημιουργούταν δευτερογενής αγορά για πολλά επιπλέον αντικείμενα τα οποία διακινούνται ως εμπορεύματα, αλλά δεν είναι ενσώματα αγαθά. Τυπικό παράδειγμα αποτελεί η διακίνηση εισιτηρίων για συναυλίες κ.λπ., η οποία, χάρη σε διάφορες διαδικτυακές πλατφόρμες, επιτρέπει την αγορά από ιδιώτες πωλητές και την μεταπώληση σε άλλους ιδιώτες αγοραστές. Αντιστοίχως, στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα ανακάλυψε τρόπο να αγοράζει άυλα αγαθά (εικονικό χρυσό παιχνιδιού) από ιδιώτες πωλητές και να τα μεταπωλεί σε ιδιώτες αγοραστές. Αν υποτεθεί ότι οι ιδιώτες πωλητές απέκτησαν,, από την πλευρά τους, εντός παιχνιδιού τον εικονικό χρυσό έναντι ανταλλάγματος (λεγόμενη αγορά εντός εφαρμογής), σε αυτή την περίπτωση δεν υπάρχει μεγάλη διαφορά σε σχέση με τον προβληματισμό που διατυπώθηκε στο παρελθόν από την Επιτροπή.

67. Σε κάθε περίπτωση, από το ιστορικό θεσπίσεως του καθεστώτος για τη φορολόγηση του περιθωρίου κέρδους δεν προκύπτει ότι η εμπορία «μεταχειρισμένων» υπηρεσιών αποκλείστηκε σκοπίμως και για συγκεκριμένους λόγους.

[30] Πρόταση της Επιτροπής της 3ης Φεβρουαρίου 1988, προς το Συμβούλιο [COM(88) 846 τελικό]. Αντίγραφο του γερμανικού κειμένου αυτού του σκεπτικού περιλαμβάνεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου για την ενσωμάτωση στη γερμανική νομοθεσία περί ΦΠΑ – πρβλ. τη σύσταση απόφασης και έκθεση της δημοσιονομικής επιτροπής της 13ης Φεβρουαρίου 1990 – BT-Drucksache (έντυπο του Γερμανικού Ομοσπονδιακού Κοινοβουλίου) 11/6420 (τεύχος 2): «πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος ΦΠΑ και την τροποποίηση των άρθρων 32 και 28 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ –ειδικό καθεστώς για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας» (έγγραφο ΕΚ 4204/89), εισαγωγή.

[31] BT-Drucksache (έντυπο του Γερμανικού Ομοσπονδιακού Κοινοβουλίου) 11/6420, τεύχος 2, κεφάλαιο I.

[32] BT-Drucksache (έντυπο του Γερμανικού Ομοσπονδιακού Κοινοβουλίου) 11/6420, τεύχος 2, υπό στοιχείο I. στο τέλος.

[33] BT-Drucksache 11/6420, τεύχος 2, επί του άρθρου 1, κεφάλαιο A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, τεύχος 2, επί του άρθρου 1, κεφάλαιο A.1. Ομοίως, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 36), και της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψη 39).

4. Ερμηνεία με βάση τη φορολόγηση σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους

68. Το πνεύμα και ο σκοπός του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους συνίσταται κυρίως στην εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας, όπως έχει υπογραμμίσει η Επιτροπή στην πρόταση για τη θέσπιση του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους.

69. Αφενός, η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει την εξασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού για τους υποκείμενους στον φόρο εμπόρους, παρέχοντας σε αυτούς τη δυνατότητα να εκπίπτουν τον φόρο των πράξεων εισροών από τον φόρο των πράξεων εκροών και στη συνέχεια να φορολογούνται μόνον επί της διαφοράς. Αφετέρου, σύμφωνα με την Επιτροπή, θα πρέπει να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση με τον εναπομένοντα ΦΠΑ που συνήθως περιλαμβάνεται στα μεταχειρισμένα αγαθά. Αμφότεροι οι ως άνω στόχοι παρατίθενται επίσης στην αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας ΦΠΑ και στη νομολογία του Δικαστηρίου [35].

70. Συναφώς, αμφότεροι οι στόχοι πρέπει να εκτιμηθούν υπό το πρίσμα του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης ο οποίος, μετά την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισσαβώνας, δεσμεύει και τον νομοθέτη της Ένωσης [36]. Άλλωστε, και για τον λόγο αυτόν, θα έπρεπε να υπάρχει νόμιμη αιτία για να φορολογείται διαφορετικά η διακίνηση μεταχειρισμένων αγαθών από τη διακίνηση «μεταχειρισμένων» υπηρεσιών και να παραβιάζεται με τον τρόπο αυτόν η αρχή της ουδετερότητας.

71. Αυτό θυμίζει το ζήτημα που κρίθηκε προσφάτως από το Δικαστήριο, ως προς το κατά πόσον το καθεστώς της φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους στην εμπορία έργων τέχνης μπορεί να εφαρμόζεται διαφορετικά αναλόγως της νομικής μορφής υπό την οποία ασκεί οικονομική δραστηριότητα ο δημιουργός έργου τέχνης. Ελλείψει αντικειμενικού λόγου για κάτι τέτοιο, ορθώς, η απάντηση που δόθηκε από τον γενικό εισαγγελέα M. Szpunar ήταν αρνητική [37]. Στη συνέχεια το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η αρχή της ουδετερότητας αποκλείει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι διενεργούν τις ίδιες πράξεις [38].

72. Ούτε και στην υπό κρίση υπόθεση διακρίνεται κάποιος αντικειμενκός λόγος διαφορετικής μεταχείρισης. Στη νομοθεσία περί ΦΠΑ, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οφείλεται αποκλειστικά σε τεχνικούς λόγους, διότι μπορεί να συνδέεται (κατά κανόνα για λόγους πρακτικής εφαρμογής) με διαφορετικούς τόπους φορολόγησης, διαφορετικούς υπόχρεους στον φόρο, διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές και διαφορετικές φοροαπαλλαγές. Ωστόσο, οι επιδιωκόμενοι σκοποί του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ήτοι η αποφυγή διπλής φορολογήσεως ή δημιουργίας ανταγωνιστικού μειονεκτήματος, δεν εξαρτώνται από τους ανωτέρω τεχνικούς λόγους. Το ζήτημα της εφαρμογής του γενικού φορολογικού καθεστώτος ή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δεν έχει σχέση με την τεχνική διάκριση μεταξύ παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, εφόσον οι υπηρεσίες δεν αναλώνονται αμέσως, αλλά χωρεί περαιτέρω διακίνησή τους όπως στην περίπτωση των αγαθών (όπως, επί παραδείγματι, τα εισιτήρια).

[35] Αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, σκέψεις 37 και 41), της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 47), της 18ης Ιανουαρίου 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, σκέψη 39), της 18ης Μαΐου 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, σκέψη 25), της 11ης Ιουλίου 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, σκέψη 27), και της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψη 36).

[36] Πρβλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψεις 38 επ.).

[37] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, σημείο 29).

[38] Απόφαση της 1ης Αυγούστου 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, σκέψεις 41 επ.).

73. Βέβαια, η βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ κατάταξη των ως άνω υπηρεσιών στα μεταχειρισμένα αγαθά αντιβαίνει, εν μέρει, στην κατά το αστικό δίκαιο ταξινόμησή τους, όπερ καθιστά ακόμη πιο αμφίβολη την επέλευση τέτοιου είδους διαφορετικών φορολογικών συνεπειών για τον έμπορο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι άδειες εισόδου, επί παραδείγματι, θεωρούνται στο γερμανικό αστικό δίκαιο ως χρεόγραφα τα οποία μεταβιβάζονται όπως τα αγαθά, διότι το δικαίωμα που απορρέει από το έγγραφο είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με το δικαίωμα επί του εγγράφου [πρβλ. άρθρο 807 του Bürgerliches Gesetzbuch (γερμανικού αστικού κώδικα)]. Επομένως, στην πραγματικότητα, πρόκειται για παράδοση αγαθού (του εγγράφου), αλλά, από τεχνικής απόψεως στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας (άδεια εισόδου). Εντούτοις η ως άνω εκτίμηση, η οποία απαιτείται για τεχνικούς λόγους εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, δεν μεταβάλλει καθόλου το γεγονός ότι στις εμπορικές συναλλαγές τα εισιτήρια μεταβιβάζονται και διακινούνται ως αγαθά.

74. Εντούτοις, για τις υπηρεσίες οι οποίες διακινούνται όπως τα μεταχειρισμένα αγαθά δεν υπάρχει στην οδηγία ΦΠΑ ρύθμιση αντίστοιχη με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους η οποία να μετριάζει το ανταγωνιστικό μειονέκτημα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε αυτόν τον τομέα και να αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση. Αυτή η έλλειψη ρύθμισης (κενό νόμου) οδηγεί σε σύγκρουση με την αρχή της ουδετερότητας (ως έκφανση του άρθρου 20 του Χάρτη) η οποία, όμως, δεν καθιστά ανίσχυρη την οδηγία, αλλά μπορεί να επιλυθεί με αναλογική εφαρμογή [39] των άρθρων 311 επ. της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο διότι ο νομοθέτης προφανώς δεν είχε προβλέψει τότε τη δημιουργία δευτερογενούς αγοράς «μεταχειρισμένων» υπηρεσιών.

75. Υπό το πρίσμα αυτό, ακόμη και στο πλαίσιο της ευρείας διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη, δεν φαίνεται να υπάρχει ούτε θεμιτός σκοπός ούτε ευλογοφανής λόγος για αυτόν τον νομοθετικό περιορισμό, οι οποίοι να δικαιολογούν τον περιορισμό εφαρμογής του καθεστώτος για τη φορολόγηση του περιθωρίου κέρδους μόνο σε παραδόσεις αγαθών. Η αρχή της ίσης μεταχείρισης που απορρέει από το άρθρο 20 του Χάρτη, ήτοι από πρωτογενές δίκαιο, συνηγορεί επίσης υπέρ της ευρείας ερμηνείας όσον αφορά το καθεστώς της φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους για τέτοιου είδους υπηρεσίες οι οποίες διακινούνται κατά τρόπο παρόμοιο με τα μεταχειρισμένα αγαθά.

76. Εντούτοις, κατά την άποψή μου, η ως άνω ομοιότητα δεν υφίσταται όταν ο εικονικός χρυσός δεν είναι δυνατό να αγοραστεί από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, αλλά κατά βάση μπορεί μόνο να κερδηθεί εντός παιχνιδιού από τον ίδιο τον παίκτη. Θα αποκλειόταν (κατά κανόνα) ακόμη και η δυνατότητα να υφίσταται εναπομένων ΦΠΑ που θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση δεν θα συνέτρεχε λόγος αναλογικής εφαρμογής για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Η αιτούσα επιτροπή πρέπει να κρίνει αν τούτο ισχύει στην περίπτωση του εικονικού χρυσού.

5. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

77. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη η τεχνολογική πρόοδος και δεδομένου ότι δεν προκύπτουν στοιχεία ότι η εμπορία «μεταχειρισμένων» υπηρεσιών είχε σκοπίμως και για αντικειμενικούς λόγους αποκλειστεί από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, μπορεί να εξετασθεί η

[39] Τούτο υποστηρίζεται επίσης (τουλάχιστον στη Γερμανία) από έγκριτους νομικούς του φορολογικού δικαίου: C. Wäger, *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht, 2017, σ. 2017 (2020 και 2021)· H. Stadie σε Rau/Dürrwächter, Kommentar zum UstG, εισαγωγή, σημείο 613 (έκδοση Ιανουαρίου 2024)· J. Hey/P. Hoffsümmer, *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau, 2005, σ. 641 (648).

δυνατότητα αναλογικής εφαρμογής στις εμπορεύσιμες υπηρεσίες των άρθρων 311 επ. της οδηγίας ΦΠΑ. Καθοριστική σημασία έχει η εμπορία των εν λόγω υπηρεσιών να λαμβάνει χώρα σε δευτερογενή αγορά κατά τρόπο παρόμοιο με τα συνηθισμένα μεταχειρισμένα αγαθά.

VI. Πρόταση

78. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω τα προδικαστικά ερωτήματα της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) να απαντηθούν ως εξής:

1) Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαλλάσσει από τον φόρο μόνο πράξεις οι οποίες αφορούν, αφενός, νόμιμα μέσα πληρωμής και, αφετέρου, μη νόμιμα μέσα πληρωμής τα οποία γίνονται δεκτά ως συμβατικό μέσο άμεσης πληρωμής μεταξύ των επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως μέσο πληρωμής στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών.

2) Ο εικονικός χρυσός παιχνιδιού (ως ηλεκτρονική υπηρεσία) δεν αποσκοπεί απλώς στην εν συνεχεία άντληση κάποιου αναλώσιμου οφέλους υπό τη μορφή μιας μη εισέτι προσδιορισθείσας υπηρεσίας, την οποία ο εκδότης κουπονιού θα όφειλε να παράσχει, αλλά συνιστά ήδη ο ίδιος αναλώσιμο όφελος. Κατά συνέπεια, δεν αποτελεί κουπόνι κατά την έννοια του άρθρου 30α της οδηγίας ΦΠΑ.

3) Λαμβανομένης υπόψη της τεχνολογικής εξέλιξης, το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια, στο πλαίσιο ευρείας τελολογικής ερμηνείας, ότι περιλαμβάνει και μεταβιβάσιμα άυλα αγαθά, εφόσον αντιμετωπίζονται, στο πλαίσιο των εμπορικών συναλλαγών, ως ενσώματα αγαθά. Καθοριστική σημασία έχει η εμπορία των εν λόγω υπηρεσιών να λαμβάνει χώρα σε δευτερογενή αγορά κατά τρόπο παρόμοιο με τα συνηθισμένα μεταχειρισμένα αγαθά και να περιλαμβάνεται σε αυτές, κατά κανόνα, ο τυχόν υπολειπόμενος ΦΠΑ. Εναπόκειται στην αιτούσα επιτροπή να αποφανθεί αν αυτό συμβαίνει εν προκειμενω με τον εικονικό χρυσό παιχνιδιού.