Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKATEN
JULIANE KOKOTT
föredraget den 11 september 2025 [1]

Mål C-472/24

MB ”Žaidimų valiuta”
mot
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium)

(begäran om förhandsavgörande från Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 135.1 e – Försäljning av spelguld mot riktiga pengar utanför spelet – Transaktioner som avser lagliga betalningsmedel – Beräkning av beskattningsunderlaget – Artikel 30b.2 – Spelguld som voucher – Ordningen för beskattning av vinstmarginal – Artikel 315 – Spelguld som begagnad vara”

I. Inledning

”Till guldet står, till guldet trår dock allt. Vi fattiga, ve oss!” [2]

1. Här får EU-domstolen behandla de mervärdesskatterättsliga aspekterna av handeln med guld i en helt ny form. En beskattningsbar person har lyckats att utanför ett datorspel på nätet ”förgylla” en ”valuta”, som har utformats för spelet, genom att köpa den av spelare och sälja den vidare till spelare. De transaktioner som har genomförts i detta sammanhang har inte varit obetydliga – men man tänkte inte på mervärdesskatten. Den ska nu tas ut i efterhand.

2. Den beskattningsbara personen försöker nu få finansförvaltningen att antingen betrakta ”handeln med guld” – som enligt mervärdesskattelagstiftningen består i köp och försäljning av elektroniska tjänster – som en ”valutatransaktion” som är undantagen från mervärdesskatt eller att åtminstone anse att spelguldet är en flerfunktionsvoucher. De skattemässiga konsekvenserna skulle då inte visa sig förrän spelguldet löstes in i spelet. I varje fall ska bara vinstmarginalen beskattas som betalning för ”valutaväxlingen”.

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832), *Faust* (översättning: Viktor Rydberg). Ett fragment. Leipzig, 1790, s. 96. Originaltext inhämtad 8.9.2025 från Deutsches Textarchiv https://www.deutschestextarchiv.de/goethe_faustfragment_1790.

3. Därmed uppkommer samtidigt den intressanta frågan huruvida man, för att tillämpa så kallad marginalbeskattning, som enligt den tillämpliga bestämmelsens ordalydelse endast avser handel med begagnade varor, verkligen fortfarande kan utgå från den historiska uppdelningen mellan leveranser av varor och tjänster när det, på grund av den tekniska utvecklingen, numera handlas också med tjänster på samma sätt som med varor. Detta avser föremål i ett datorspel (vilka ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv utgör elektroniska tjänster) precis som till exempel handel med elektroniska konstverk medelst Non-Fungible token (NFT) eller med inträdesbiljetter (som också ska betraktas som tjänster enligt mervärdesskattelagstiftningen).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. De tillämpliga bestämmelserna utgörs av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt [3] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. I artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.”

6. Artikel 30a i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med

1. *voucher*: ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument,

2. *enfunktionsvoucher*: en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern,

3. *flerfunktionsvoucher*: en annan voucher än en enfunktionsvoucher.”

7. Artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”2. Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören

[3] Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1) i den lydelse som är tillämplig för de år som tvisten avser (åren 2020–2023).

eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt.

När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.”

8. För köp och försäljning av begagnade varor finns särskilda bestämmelser i direktivet. I artikel 311.1 leden 1 och 5 definieras begagnade varor och återförsäljare enligt följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1. *begagnade varor*: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition, …

5. *beskattningsbar återförsäljare*: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning,”

9. I artikel 313.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.”

10. I artikel 314 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

a) En icke beskattningsbar person.

…

d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.”

11. I artikel 315 i mervärdesskattedirektivet regleras beskattningsunderlaget inom ramen för beskattning av vinstmarginal. Den har följande lydelse:

”Beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som avses i artikel 314 skall utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.

Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.”

12. I skäl 51 i mervärdesskattedirektivet anges följande i detta avseende:

”En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”

B. Litauisk rätt

13. I artikel 28 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen), med rubriken ”Finansiella tjänster”, föreskrivs, i punkt 4, att valutatransaktioner (inbegripet valutaväxling), liksom mottagande av kontantbidrag och utbetalningar, kontanthantering och andra tjänster som är direkt förbundna med sedlar och mynt oavsett valuta ska vara undantagna från mervärdesskatt.

14. I artikel 71.2 i mervärdesskattelagen fastställs den litauiska gränsen för småföretagare till 45 000 euro.

15. I artikel 2.22 i mervärdesskattelagen fastställs att varor omfattar alla föremål (inbegripet sedlar och mynt av numismatiskt intresse), såväl som el, gas, värme, kylning och andra energislag. En dators lagringsmedium ska inte betraktas som en vara om innehållet utgörs av icke-standardiserad programvara, det vill säga programvara som inte har utvecklats för masskonsumtion och som konsumenterna inte skulle kunna använda fristående efter installation och den begränsade övning som krävs för att utföra standardiserade operationer eller funktioner.

16. Genom artikel 15.1 i mervärdesskattelagen införlivas artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Där föreskrivs att beskattningsunderlaget, som är grunden för beräkningen av mervärdesskatt, ska utgöras av den ersättning (exklusive själva mervärdesskatten) som har tagits emot eller kommer att tas emot av leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster eller, på dennes vägnar, en tredje part.

17. Genom artiklarna 2.13^{1}, 2.7^{1} och $9^{1}.3$ och $9^{1}.4$ i mervärdesskattelagen införlivas bestämmelserna om vouchrar i artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet.

III. Faktiska omständigheter

18. Klaganden, ”Žaidimų valiuta”, som är ett Mažoji bendrija (enkelt bolag), är verksam inom virtuell ”handel med guld”. Žaidimų valiuta köper och säljer ”guld” från ett datorspel på nätet (nedan kallat spelguld).

19. Enligt Žaidimų valiuta kan spelguldet användas på många olika sätt. Det kan användas för att köpa olika tjänster och föremål i spelet, för att betala för uppgraderingar av spelarstatus, för att få åtkomst till evenemang och minispel inuti spelet, eller för att köpa guld och föremål från andra spel. Allt detta kan köpas både från andra spelare och från olika handlare, mellanhänder och marknader. De flesta av kunderna är fysiska personer. Žaidimų valiuta gör inlägg i olika forum

och grupper och på plattformar som Facebook, Discord och Skype, där många spelar onlinespel. Det kommer upp en annons för att informera om att spelguld är till salu, med angivande av pris- och kontaktuppgifter.

20. För att köpa spelguld kontaktar kunden kommunikationsplattformen, anger önskad mängd, får pris- och betalningsuppgifter och hänvisas – efter att ha betalat – till en särskild plats i spelet där spelaren kan hämta spelguldet efter att ha loggat in. För försäljning av spelguld informeras kunden också om en plats i spelet där betalningen genomförs, efter det att kunden har loggat in och lämnat över spelguldet, i enlighet med säljarens betalningsuppgifter.

21. Vid en kontroll konstaterade Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (den statliga skatteinspektionen i distriktet Panevėžys, Litauen) (nedan kallad finansförvaltningen) att Žaidimų valiuta hade icke obetydliga inkomster av köp av spelguld och vidareförsäljning till ett högre pris. För perioden i fråga mellan åren 2020 och 2023 konstaterades följande inkomster från Žaidimų valiutas försäljning av spelguld: 199 580 euro år 2021, 163 428 euro år 2022 och 52 476 euro år 2023.

22. Eftersom den totala årliga ersättning som Žaidimų valiuta tagit emot under de senaste 12 månaderna i samband med sin ekonomiska verksamhet genom försäljning av spelguld översteg 45 000 euro, blev Žaidimų valiuta skyldigt att betala in mervärdesskatt. Eftersom detta försummades fastställdes genom beslut av den 9 januari 2024 mervärdesskattekrav på 46 688 euro (16 270 euro för år 2021, 21 351 euro för år 2022 och 9 067 euro för år 2023). Samtidigt konstaterades emellertid också en förlust på 12 327 euro för beskattningsåret 2021 och en förlust på 21 843 euro för beskattningsåret 2022.

23. Žaidimų valiuta ifrågasatte finansförvaltningens beslut och överklagade beslutet till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering, Litauen).

24. Žaidimų valiuta anser att inkomsterna från försäljningen av spelguld utgör inkomster från handel med virtuella valutor och därmed är undantagna från mervärdesskatt. Om spelguldet inte är en virtuell valuta ska det betraktas som en flerfunktionsvoucher som inte omfattas av mervärdesskatt. I varje fall ska inte det totala värdet av transaktionerna med spelguld kunna behandlas som ett skattepliktigt värde enligt mervärdesskattelagstiftningen. Eftersom Žaidimų valiuta inte tar ut någon provision på försäljningen av spelguld måste det skattepliktiga värdet bestå av mellanskillnaden mellan anskaffnings- och försäljningspriset på spelguldet enligt mervärdesskattelagstiftningen.

IV. Målet om förhandsavgörande

25. Mot denna bakgrund beslutade Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering att vilandeförklara målet och hänskjuta följande två frågor till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”1) Omfattas försäljning av ’guld’ från spelet Runescape av de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet?

2) Om svaret på den första frågan är nekande, vilket bör vara det beskattningsbara värdet på spelguld enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet: den totala ersättningen för försäljning av spelguld eller endast skillnaden mellan anskaffnings- och försäljningspriset, i det fall handlaren inte tar ut någon separat provision för överlåtelse av spelguld?”

26. I förfarandet vid EU-domstolen har Žaidimų valiuta, Litauen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

V. Bedömning

A. Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning

27. Begäran om förhandsavgörande har ingetts av Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering. Detta är ett administrativt organ som prövar skattetvister. Enligt namnet är det ett organ vid regeringen, och således en del av den verkställande makten. Skattetvistnämnden motiverar sin rätt att begära förhandsavgörande med att EU-domstolen år 2010 slog fast att denna nämnd utgör en domstol som har rätt att begära förhandsavgörande i den mening som avses i artikel 267 FEUF.[4] EU-domstolen hade dock år 2000 slagit fast detta också beträffande Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien),[5] men stora avdelningen ändrade detta år 2020.[6] Denna ändring begränsar också betydelsen av hänvisningen till det tidigare avgörandet avseende den litauiska skattetvistnämnden från år 2010.

28. Med hänsyn till stora avdelningens dom från år 2020, som dock avsåg den spanska situationen, råder det snarare avsevärda tvivel om rätten att begära förhandsavgörande för en nämnd vid en regering i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF. Som en del av den verkställande makten, som bara är inkopplad i det administrativa förfarandet, skulle en sådan nämnd nämligen i princip inte vara en (oberoende) domstol med rätt att begära förhandsavgörande.[7] Ingen av deltagarna i förfarandet har emellertid uttryckt tvivel om rätten att begära förhandsavgörande. EU-domstolen har därför inga nya, exakta uppgifter beträffande Skattetvistnämnden i Litauen. För att besvara tolkningsfrågan är jag därför tvungen att utgå från att Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering har rätt att begära förhandsavgörande.

B. Min valda ordning för prövningen

29. Den hänskjutande nämnden har ställt den första frågan för att få klarhet i tolkningen av undantaget från mervärdesskatt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt C).

30. För den händelse undantaget inte är relevant har domstolen ställt en fråga om beskattningsunderlaget för försäljning av spelguld. I den andra frågan anges tyvärr ingen bestämmelse som domstolen ska tolka. Eftersom den hänskjutande domstolen, när det gäller de tillämpliga bestämmelserna, även har citerat bestämmelser om vouchrar, skulle frågan kunna

4 Dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 34 och följande punkter).

5 Dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 39 och följande punkter).

6 Dom av den 21 januari 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punkt 55).

7 Se dom av den 21 januari 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punkt 72 och följande punkter).

förstås på så sätt att den vill få klarhet i hur artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas för att den ska kunna avgöra om spelguldet ska betraktas som voucher i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt D).

31. I den andra frågan ställs också uttryckligen frågan huruvida den totala ersättningen eller endast *skillnaden mellan anskaffnings- och försäljningspriset* bör vara det beskattningsbara värdet på spelguldet, i det fall handlaren inte tar ut någon separat provision för överlåtelse av spelguld. Eftersom beskattning av skillnaden mellan anskaffnings- och försäljningspris uttryckligen regleras i artikel 311 och följande artiklar i mervärdesskattelagen skulle frågan också kunna förstås på så sätt att den hänskjutande domstolen efterfrågar tolkningen av begreppet begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet. Det skulle vara en intressantare fråga, eftersom i normala fall endast leveranser av varor omfattas av beskattning av vinstmarginal, medan spelguldet (till skillnad från äkta guld) inte utgör en vara, men det har handlats med denna på samma sätt som med en vara (se avsnitt E).

C. Undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 e

32. Enligt artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska transaktioner – inbegripet förmedling – som avser utländsk valuta, sedlar och mynt som används som lagliga betalningsmedel undantas från mervärdesskatt. För att Žaidimu valiutas handel med spelguld ska kunna omfattas av detta undantag från mervärdesskatt måste spelguldet utgöra lagligt betalningsmedel. Den frågan kan dock helt klart besvaras nekande i överensstämmelse med kommissionens och Litauens uppfattning.

33. I domen i målet Hedqvist[8] utsträckte visserligen EU-domstolen begreppet lagligt betalningsmedel till att omfatta bitcoins. I varje fall på den tiden hade bitcoins inte ställning som lagligt betalningsmedel någonstans. De kunde emellertid användas som betalningsmedel i Sverige, varför det ändå finns tydliga skillnader mellan dåtidens bitcoins och spelguldet i dag.

34. Visserligen framgår det, vilket jag tidigare har utrett,[9] inte av de olika språkversionerna huruvida undantaget från mervärdesskatt bara avser växling av två lagliga betalningsmedel eller om det räcker att ett lagligt betalningsmedel används och detta växlas mot något som inte har ställning som lagligt betalningsmedel.

35. Meningen och syftet med undantaget för transaktioner med betalningsmedel är att inte hindra konvertibiliteten för rena betalningsmedel genom att ta ut mervärdesskatt.[10] Detta är av betydelse även sett till den inre marknaden. Om gränsöverskridande prestationer kräver att köparen växlar valuta, gör mervärdesskatt på växlingstransaktionen nämligen att gränsöverskridande prestationer blir dyrare.

8 Dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 49).

9 Mitt förslag till avgörande i målet Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 29 och följande punkter).

10 Mitt förslag till avgörande i målet Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 38 och följande punkter).

36. Enligt domstolen framgår det av dess praxis avseende undantagen i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet att undantagen i artikel 135.1 d–f i mervärdesskattedirektivet syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten.[11] Detta kan vara riktigt, men det motiverar inte att ”privata betalningsmedel” blandas in. Det förhåller sig i stället tvärtom.

37. Lagstiftaren avsåg att främja ett effektivt betalningsväsen. Denne utgick väl emellertid från det då befintliga betalningsväsendet, det vill säga från ett reglerat lagligt betalningsväsen. Det framgår knappast varför det, när direktivet antogs, ska ha funnits ett intresse från medlemsstaternas sida av att gynna växling till icke reglerade alternativa betalningsmöjligheter som skapats av privatpersoner. Detta krävs inte heller enligt neutralitetsprincipen, eftersom lagliga betalningsmedel och ”varor” som privatpersoner definierar som betalningsmedel (såsom tidigare kakaobönor i Sydamerika eller elektroniska sifferserier bestående av nollor och ettor i dag) är olika saker vars växling kan behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

38. Ändå har domstolen utvidgat lagstiftarens beslut (”lagligt betalningsmedel”), som både är historiskt motiverat och motiverat ur rättssäkerhetssynpunkt, genom ett obestämt rättsbegrepp (”betalningsmedel som accepterats av parterna”[12]). Detta är logiskt, eftersom den hänskjutande domstolen då hade slagit fast med bindande verkan för domstolen att den ”virtuella valutan” bitcoin i Sverige huvudsakligen används för betalningar mellan privatpersoner via internet. Bitcoin hörde enligt domstolen till valutor med så kallat dubbelriktat handelsflöde, som liknar annan växlingsbar valuta såvitt gäller dess kompatibilitet med den verkliga världen.[13]

39. Eftersom domstolen uttryckligen motiverande sitt avgörande med att det var ostridigt i det nationella målet att den virtuella valutan bitcoin inte hade några andra syften än att utgöra betalningsmedel och att den accepterades som sådant av vissa aktörer,[14] ska denna utvidgning av bestämmelsen om undantag från mervärdesskatt också begränsas till detta inom ramen för en restriktiv tolkning.

40. Den omfattar således på sin höjd sådana virtuella valutor som liksom bitcoin accepteras som avtalat direkt betalningsmedel mellan ekonomiska aktörer och som inte har något annat ändamål än att användas som betalningsmedel. Det är emellertid – vilket kommissionen helt riktigt har understrukit – inte möjligt att tala om användning som *enda betalningsmedel* när en ”valuta” bara används i ett spel. Då är den inget betalningsmedel, utan enbart en resurs i spelet, det vill säga spelpengar. Användning av spelpengar i ett spel kan – även om de fungerar som valuta eller betalningsmedel där – inte jämställas med användning som betalningsmedel mellan ekonomiska aktörer i rättsförhållanden.

41. Artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska följaktligen tolkas så, att endast sådana transaktioner ska undantas som antingen avser lagliga betalningsmedel eller avser något som inte har ställning som lagligt betalningsmedel men som accepteras som avtalat direkt betalningsmedel mellan ekonomiska aktörer och såtillvida inte tjänar något annat syfte än att användas som betalningsmedel i rättsförhållanden.

[11] Dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkterna 36 och 48), och dom av den 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24).

[12] Dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 50).

[13] Dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkterna 11 och 12).

[14] Dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 52).

D. Spelguld som voucher i den mening som avses artikel 30a?

42. Eftersom den första frågan ska besvaras nekande ska den andra frågan besvaras. Såsom jag har förklarat ovan anges i den andra frågan tyvärr ingen unionsbestämmelse som domstolen ska tolka. Med hänsyn till den omständigheten att Žaidimų valiuta till sitt försvar har anfört att det rör sig om en flerfunktionsvoucher skulle frågan kunna förstås på så sätt att artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas för att den hänskjutande domstolen ska kunna avgöra om spelguldet ska betraktas som voucher i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

43. Bakgrunden till detta är den omständigheten att utställandet och överlåtelsen av en flerfunktionsvoucher enligt artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet inte får konsekvenser i mervärdesskattehänseende förrän den löses in. En förutsättning för detta är emellertid att spelguldet kan betraktas som en voucher i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet. För detta måste två kumulativa villkor vara uppfyllda.[15] För det första ska det framgå av vouchern eller av villkoren för denna vilken vara som ska levereras eller vem den möjliga leverantören är. Redan detta tycks inte vara fallet med spelguld lika lite som med ett typiskt betalningsmedel. Det finns i varje fall inga uppgifter om detta i begäran om förhandsavgörande.

44. För det andra ska spelguldet medföra en skyldighet att acceptera det som vederlag för en tjänst. Ändamålet med en voucher är att ”bekräfta” en beskattningsbar persons skyldighet att tillhandahålla (i det aktuella fallet) en tjänst. Även det verkar tveksamt, eftersom spelguldet i sig redan är en elektronisk tjänst (en bestämd fördel i spelet som kan användas där, det vill säga som man kan spela med där), vilket Litauen också med rätta har understrukit. Såtillvida borde redan köpet av spelguldet i spelet (om detta är möjligt där – inte heller i det avseendet finns det några uppgifter i begäran om förhandsavgörande) beläggas med mervärdesskatt, om platsen för tillhandahållande av tjänsten ligger i EU. Spelguldet är således i sig redan en fördel som kan konsumeras, och det tjänar inte bara till att ge en senare fördel som kan konsumeras i form av en tjänst som ännu inte har definierats. Enbart den omständigheten att en tjänst (spelguld) kan bytas ut mot en annan tjänst (till exempel ett föremål (*item*) såsom ett ”magiskt svärd”) – i spelet i det aktuella fallet – innebär inte att den redan tillhandahållna tjänsten är en voucher.

45. Såsom jag har förklarat i mitt förslag till avgörande i målet Lyko Operations (C-436/24)[16] måste slutligen en voucher åtminstone erhållas från utställaren med ett definierbart värde. Inte heller detta tycks vara fallet med det här aktuella spelguldet. Begäran om förhandsavgörande är dock inte så precis i detta avseende, eftersom det är oklart varifrån spelguldet kommer och det också skulle kunna tänkas att spelguld kan köpas mot betalning i spelet (så kallat köp i app) – vilket kommissionen bortsåg från i sitt yttrande i detta avseende. I det aktuella fallet köper man förmodligen inte spelguldet i första hand, utan man vinner det i spelet. Även om spelguldet kunde erhållas mot betalning skulle inte enbart mottagandet av en elektronisk tjänst mot betalning medföra att tjänsten var en voucher – vilket jag har förklarat ovan.

46. Artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet är således inte relevant.

[15] Dom av den 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punkterna 20 och 21). Se, beträffande enfunktionsvouchrar, dom av den 18 april 2024, Finanzamt O (Enfunktionsvouchrar) (C-68/23, EU:C:2024:342, punkt 36).

[16] Även det förslaget kommer att föredras den 11 september 2025.

E. Tillämpning av marginalbeskattning enligt artikel 311 och följande artiklar

1. Problembeskrivning

47. Den hänskjutande nämnden tar emellertid upp ett intressant problem med den sista frågan. Problemet består i att vanliga handlare som köper in varor och säljer dessa i princip bara betalar mervärdesskatt på det mervärde som de skapar (följaktligen skillnaden mellan anskaffning och försäljning) – mervärdesskatten ska vara neutral för dessa. Detta uppnås genom avdrag för ingående mervärdesskatt, varför exempelvis ett företag som säljer sina varor för under inköpspriset i slutändan inte heller behöver betala in någon mervärdesskatt.

48. Så skulle dock inte vara fallet när det gäller Žaidimų valiuta. Žaidimų valiuta är med sin ”handel med guld” verksamt i en bransch som domineras av icke beskattningsbara personer och deras varor. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller emellertid bara vid köp från en beskattningsbar person (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet). Vid inköp av spelguld (från en icke beskattningsbar person) för 100 och en försäljning för 90 skulle säljaren enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet vara tvungen att beräkna mervärdesskatten på de erhållna 90 och betala in den (i Litauen med en skattesats på 21 procent, med ett belopp på 21/121). Även vid en försäljning för 120 skulle kostnaden för mervärdesskatten behöva räknas av från dessa 120, vilket skulle leda till att försäljningen gick med förlust för Žaidimų valiuta med den skattesats på 21 procent som gäller i Litauen. Den enda möjligheten att undvika en förlust skulle vara att sälja det för 100 inköpta spelguldet för minst 122 för att åtminstone få en liten vinst. Då skulle förmodligen inga spelare köpa spelguld av Žaidimu valiuta, utan de skulle själva vinna det i spelet eller köpa det av en annan spelare (som inte är en beskattningsbar person) utan att behöva betala mervärdesskatt.

49. En beskattningsbar person (en handlare) har därmed en konkurrensnackdel som egentligen gör det omöjligt att framgångsrikt handla med denna vara i eget namn. Om domstolen således i det aktuella fallet kommer fram till att hela vederlaget ska betraktas som beskattningsunderlag kommer Žaidimu valiutas ”handel med guld” troligen snart att vara historia. Žaidimu valiuta skulle då på sin höjd kunna vara verksamt som mellanhand mellan köpare och säljare, eftersom då endast provisionen beskattas (i den mån den därmed överskrider gränsen för småföretag).

50. Denna problematik (undanträngande av handeln för egen räkning) är emellertid inte något nytt, och i mervärdesskattedirektivet åtgärdas den i artikel 311 och följande artiklar genom beskattning av vinstmarginal. Marknaden för begagnade varor har följaktligen exakt dessa problem. Det handlas med varor som härstammar från privata säljare och som konsumenterna också skulle kunna köpa av dessa privata säljare. En handlare som vill sälja varor till andra privatpersoner i eget namn har att kämpa med en så stor konkurrensnackdel att lagstiftaren ger denne rätt att, i stället för avdrag för ingående mervärdesskatt (det gäller bara vid köp från en beskattningsbar person), göra *avdrag för den ingående transaktionen*.

51. För de begagnade varor som handlare köper och säljer kan de således inom ramen för marginalbeskattningen dra av sin ingående transaktion från sin utgående transaktion och behöver därmed bara betala skatt på sin vinstmarginal. Härigenom undviks dels dubbelbeskattning,[17] eftersom nu endast det mervärde som handlarna själva har skapat

[17] Se dom av den 17 maj 2023, État belge (Mervärdesskatt – Fordon som säljs som reservdelsbilar) (C-365/22, EU:C:2023:415, punkt 23), dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 26), dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 40), och dom av den 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25).

(marginalen) belastas med ytterligare mervärdesskatt. Dels minskar detta konkurrensnackdelen i förhållande till de privata säljarna, eftersom ytterligare mervärdesskatt bara behöver betalas på det mervärde som handlarna har skapat.

52. Med hänsyn till den omständigheten att Žaidimu valiuta på sin höjd vill betala skatt på vinstmarginalen och i sitt skriftliga yttrande uttryckligen betonade sin avsaknad av rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skulle frågan således också kunna förstås på så sätt att artikel 311 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Det skulle då avgöras huruvida spelguldet kan behandlas som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 311.1 led 1, och Žaidimu valiuta som återförsäljare i den mening som avses i artikel 311.1 led 5, så att endast vinstmarginalen omfattas av mervärdesskatt.

2. Bokstavstolkning

53. Žaidimu valiuta skulle till att börja med behöva anses utgöra en återförsäljare. Enligt artikel 311.1 led 5 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar återförsäljare ”en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning”.

54. Även om marginalbeskattningen utgör undantag från standardbeskattningen anser EU-domstolen [18] inte att ”denna regel om restriktiv tolkning innebär … att de ord som används för att definiera denna ordning ska tolkas på ett sådant sätt att ordningen förlorar sin effekt. Tolkningen av dessa uttryck måste nämligen vara förenlig med ändamålen med nämnda ordning och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet.”

55. EU-domstolen [19] har därför helt riktigt gjort en extensiv tolkning av begreppet återförsäljare enligt vilken begagnade varor vanligtvis inte måste köpas från en sådan. Det är visserligen tveksamt om vidareförsäljning däremot i princip måste utgöra ett *normalt led i återförsäljarens verksamhet*.[20] En domstol kan knappast bedöma vad som utgör ett normalt led i en beskattningsbar persons verksamhet, eftersom detta är ett självständigt affärsbeslut. I det aktuella fallet saknar det emellertid betydelse, eftersom försäljning av spelguld väl utgör ett normalt led i Žaidimu valiutas verksamhet.

56. Spelguldet skulle dessutom behöva vara en begagnad vara i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet. Begreppet begagnad vara ska också ges en vid tolkning,[21] eftersom det, när det gäller syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal, är irrelevant huruvida en ny vara, en något begagnad vara eller en mycket begagnad vara säljs vidare, om den tidigare har köpts av en person som inte är näringsidkare.

[18] Uttryckligen, i samband med marginalbeskattning, och dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 23 med hänvisning till dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 1 augusti 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 34),

[19] Dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 36 och följande punkter).

[20] Dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 42).

[21] Dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 34 och följande punkter), och dom av den 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkterna 25 och 26). Se även dom av den 17 maj 2023, État belge (Mervärdesskatt – Fordon som säljs som reservdelsbilar) (C-365/22, EU:C:2023:415, punkt 23).

57. Spelguldet behandlas visserligen som en vara och byts mot andra varor i spelet. Ändå ska det enligt mervärdesskattedirektivet betraktas som en tjänst, eftersom allt som inte utgör en leverans definieras som en tjänst i artikel 24 i mervärdesskattedirektivet. För att det ska röra sig om en leverans är det enligt artikel 14.1 i samma direktiv ett villkor att rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar överförs. Spelguldet är inte en materiell tillgång. Den fråga som ska avgöras är följaktligen huruvida även sådana tjänster kan omfattas av begreppet begagnad vara, om det handlas med dem i rättsförhållanden – såtillvida finns det en parallell med bitcoins (se ovan punkt 38 och följande punkter).

58. Om artikel 314 i mervärdesskattedirektivet tolkas bokstavligt omfattas endast leveranser av begagnade varor av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Ordalydelsen är emellertid början av tolkningen och inte dess slut. För att avgöra betydelsen av en unionsbestämmelse är det nödvändigt att beakta både dess lydelse och dess sammanhang och mål[22] och särskilt också förarbetena till denna lagstiftning.[23] Dessutom är lagstiftaren bunden av överordnade rättsregler, varför de grundläggande rättigheterna enligt stadgan ska beaktas lika mycket vid tolkningen[24] som den omständigheten att verkligheten eventuellt har förändrats och därför ännu inte kunde beaktas i den historiska lydelsen.

59. Enligt generaladvokaten Szpunar kräver maktdelningsprincipen en viss återhållsamhet från EU-domstolens sida.[25] Ett ingrepp i de gällande rättsföreskrifternas normativa innehåll är bara motiverat om dessa bestämmelser är oklara eller ofullständiga eller står i strid med varandra eller om en bokstavlig tolkning av dem skulle ge resultat som strider inte bara mot målen med bestämmelserna, utan också mot grundläggande principer. Det förhåller sig så i det aktuella fallet.

60. Ordet ”leverans” talar visserligen för att det ska förstås som en leverans (av varor) enligt mervärdesskattelagstiftningen och därmed i teknisk bemärkelse som en avgränsning från tillhandahållande av en tjänst. Begreppet leverans i icke teknisk bemärkelse skulle emellertid också omfatta försäljning av föremål som tekniskt sett visserligen ska anses som en tjänst, men i normalt språkbruk snarare betraktas som en överföring av rätten att förfoga över en vara och i realiteten (i rättsförhållanden) behandlas som varor och därmed som begagnade varor.

61. Klassiska exempel på detta är exempelvis försäljning av en inträdesbiljett på papper eller ett fysiskt färdbevis, försäljning av elektronisk konst medelst NFT:er som visar ägarställning eller också försäljning av ”föremål” i ett datorspel. Det är nog få som spelar datorspel som skulle utgå från att exempelvis köp av ett ”magiskt svärd” är en tjänst som tillhandahålls av speloperatören eller en annan säljare och att denne har gett dem rätt att förfoga över ”sitt magiska svärd”.

[22] Se även EU-domstolens dom av den 1 augusti 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 31), dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24), dom av den 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 24), dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 41), och dom 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 34).

[23] Dom av den 11 juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 18), och dom av den 17 april 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, punkt 44).

[24] Se i detta avseende även dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkterna 33 och 34).

[25] Förslag till avgörande av generaladvokaten Szpunar i målet Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, punkt 46 och följande punkter).

3. Historisk tolkning

62. Om man ser på förarbetena till ordningen med beskattning av vinstmarginal lägger man märke till att denna införts mycket sent och i efterhand i mervärdesskattedirektivet.[26] År 1973 lämnade kommissionen ett första förslag, som bara ledde till en övergångsbestämmelse.[27] Kommissionens andra förslag år 1978[28] avvisades, och den lämnade in ett tredje förslag först år 1989[29].

63. Av motiveringen till kommissionens sistnämnda förslag framgår att ordningen för beskattning av vinstmarginal täpper till en ”lucka av stor betydelse när det gäller neutralitetsprincipen i det gemensamma mervärdesskattesystemet”.[30] Anledningen var problem med privatpersoners återinförsel av begagnade varor över gränserna, vilket förklarar fokuseringen på ”fysiska varor”.

64. Kommissionen förklarade emellertid uttryckligen att förslaget syftade till att införliva ett ”principiellt förbud mot all dubbelbeskattning”.[31] I detta avseende skulle man finna en lösning för *begagnade varor* som handlare *återinfört*. De belastades nämligen redan med mervärdesskatt när de köptes av privatpersoner, och de belastades ännu en gång med mervärdesskatt när en handlare sålde dem vidare. Det ska röra sig om en särskild ordning som ”bara är tillämplig på de företag som är specialiserade på dessa marknader”.[32]

65. Kommissionen betonade det vida tillämpningsområdet för den särskilda ordningen. ”Det ligger dock i linje med tanken att dubbelbeskattning ska undvikas överallt där varor i vars pris inte ingår någon avdragsgill resterande mervärdesskatt säljs vidare.”[33] Det är emellertid så svårt att avgöra för vilka begagnade varor resterande mervärdesskatt ingår i priset och för vilka så inte är fallet, att alla begagnade varor ska tas med för att ”undvika en uppdelning av den beskattningsbara återförsäljarens verksamhet.”[34] Eventuellt kopplades ordningen för beskattning av vinstmarginal till leveransen av begagnade varor på grund av att man den gången utgick från att en tjänst alltid konsumeras i och med att den tillhandahålls och således inte heller kan säljas vidare.

66. Varken år 1978 eller år 1989 var det dock möjligt att förutse att det tack vare internet skulle uppstå en andrahandsmarknad för många ytterligare föremål som det handlas med som med varor men som inte utgör fysiska föremål. Handeln med inträdesbiljetter för konserter och så vidare är ett klassiskt exempel. Där kan privata säljare köpa och sälja vidare till andra privata köpare tack vare olika webbplattformar. Även i det aktuella fallet har Žaidimų valiuta funnit ett sätt att köpa in virtuella föremål (spelguld) av privata säljare och sälja dem vidare till privata

[26] Se även, beträffande förarbetena, dom av den 9 juli 1992, ”K” Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, punkt 16), och dom av den 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer och Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punkt 11).

[27] Förslag av den 29 juni 1973 – EGT C 80, 1973, s. 1 – som utmynnade i artikel 32 i sjätte direktivet.

[28] Förslag av den 11 januari 1978 – EGT C 26, 1978, s. 2.

[29] Förslag av den 11 januari 1989 – EGT C 76, 1989, s. 10.

[30] Kommissionens förslag av den 3 februari 1988 till rådet – KOM(88) 846 slutlig. En kopia av den tyska versionen av denna motivering finns i förarbetena i samband med införlivandet i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen) – se Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (finansutskottets rekommendationer för beslutsprocessen och rapport) av den 13 februari 1990 – BT Drucksache 11/6420 (bilaga 2): ”Förslag till rådets direktiv om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av artiklarna 32 och 28 i direktiv 77/388/EEG – särskilda regler för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål” (EG-dokument 4204/89), inledningen.

[31] BT-Drucksache 11/6420, bilaga 2, avsnitt I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, bilaga 2, avsnitt I. slutet.

[33] BT-Drucksache 11/6420, bilaga 2, beträffande artikel 1 kapitel A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, bilaga 2, beträffande artikel 1 kapitel A.1. Se även dom av den 1 augusti 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 39), och dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 36).

köpare. Om vi antar att de privata köparna å sin sida har erhållit spelguldet i spelet mot betalning (så kallat köp i app) skiljer sig detta inte mycket från den problematik som kommissionen beskrev den gången.

67. Det framgår i varje fall inte av förarbetena till ordningen för beskattning av vinstmarginal att handeln med ”begagnade” tjänster medvetet uteslöts av vissa skäl.

4. Tolkning utifrån syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal

68. Meningen och syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal är huvudsakligen att förverkliga neutralitetsprincipen, vilket kommissionen betonade i förslaget om införande av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

69. Enligt neutralitetsprincipen krävs det för det första att lika konkurrensvillkor säkerställs för en beskattningsbar handlare genom att denne kan dra av den ingående transaktionen från sin utgående transaktion och sedan bara behöver betala skatt på mellanskillnaden. För det andra ska enligt kommissionen dubbelbeskattning med den resterande mervärdesskatt som i normala fall ingår i priset på begagnade varor undvikas. Dessa båda omständigheter framgår också av skäl 51 och av EU-domstolens praxis [35].

70. Båda syftena ska betraktas mot bakgrund av stadgan om de grundläggande rättigheterna, som även unionslagstiftaren är bunden av sedan Lissabonfördraget. [36] Även därför ska det finnas en skälig anledning att beskatta handeln med begagnade varor och handeln med ”begagnade” tjänster på olika sätt och därmed åsidosätta neutralitetsprincipen.

71. Detta påminner om den fråga som EU-domstolen nyligen har haft att avgöra, nämligen huruvida det när det gäller marginalbeskattning inom handeln med konst kan göras åtskillnad beroende på i vilken rättslig form upphovsmannen till ett konstverk bedriver sin ekonomiska verksamhet. Generaladvokaten Szpunar [37] gjorde en riktig bedömning när han besvarade frågan nekande, eftersom det inte fanns någon saklig grund för en sådan åtskillnad. Domstolen följde förslaget till avgörande och slog fast att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [38]

72. I det aktuella fallet går det inte heller att se att finns någon saklig grund för att göra åtskillnad. Åtskillnaden mellan leveranser och tjänster görs i mervärdesskattelagstiftningen i princip enbart av tekniska skäl, eftersom (i regel av praktiska skäl) olika platser för beskattningen, olika beskattningsbara personer och olika skattesatser och undantag från mervärdesskatt kan knytas till dem. De mål som eftersträvas med ordningen för beskattning av vinstmarginal, nämligen att undvika dubbelbeskattning eller en konkurrensnackdel, är emellertid inte beroende av dessa tekniska skäl. När det gäller frågan om standardbeskattning eller marginalbeskattning saknar den tekniska skillnaden mellan en tjänst och en leverans betydelse, förutsatt att tjänsterna inte konsumeras direkt, utan säljs vidare som varor (till exempel inträdesbiljetter).

[35] Dom av den 1 augusti 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 36), dom av den 11 juli 2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 27), dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 25), dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 39), dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47), och dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkterna 37 och 41).

[36] Se dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 38 och följande punkter).

[37] Förslag till avgörande av generaladvokaten Szpunar i målet Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, punkt 29).

[38] Dom av den 1 augusti 2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 41 och följande punkter).

73. Klassificeringen i mervärdesskattehänseende av de varor som det handlas med står delvis i strid med klassificeringen enligt civilrätten, varför sådana olika konsekvenser i skattehänseende då framstår som ännu mer diskutabla för handlaren. I tysk civilrätt är till exempel inträdesbevis innehavarpapper som överlåts som varor, eftersom rättigheten enligt papperet följer rätten till papperet (se 807 § Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) (den tyska civillagen)). Det rör sig således egentligen om en leverans (av papperet), men i mervärdesskattehänseende om en tjänst (åtkomstbehörighet). Bedömningen i mervärdesskattehänseende ändrar emellertid inte att inträdesbiljetter överlåts och handlas med som med varor i rättsförhållanden.

74. För tjänster som det handlas med som begagnade varor finns det emellertid ingen bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som kan jämföras med ordningen för beskattning av vinstmarginal och som minskar de agerande företagens konkurrensnackdel och förhindrar dubbelbeskattning. Denna avsaknad av en bestämmelse (lucka i lagen) leder till en konflikt med neutralitetsprincipen (som ett uttryck för artikel 20 i stadgan), som emellertid inte får till följd att direktivet blir ogiltigt, utan konflikten kan lösas genom analog tillämpning [39] av artikel 311 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. Den gången tänkte lagstiftaren nämligen inte på en andrahandsmarknad med ”begagnade” tjänster.

75. När det gäller begränsningen av marginalbeskattningen till leveranser finns det, även om hänsyn tas till lagstiftarens stora utrymme för skönsmässig bedömning, i detta avseende varken något rättsligt godtagbart mål med eller något rimligt skäl för denna begränsning i lagstiftningen. Principen om likabehandling i artikel 20 i stadgan – således i primärrätten – talar i det aktuella fallet också för en extensiv tolkning som innebär att marginalbeskattningen ska gälla även för sådana tjänster med vilka handlas som med begagnade varor.

76. Om spelguldet emellertid inte kan köpas av en beskattningsbar person, utan i princip bara kan vinnas i spelet, anser jag att denna jämförelse inte är möjlig. Det skulle också (i normala fall) vara uteslutet att det skulle kunna finnas resterande mervärdesskatt som ska beaktas. En analog tillämpning för att undvika dubbelbeskattning skulle då följaktligen inte komma i fråga. Huruvida så är fallet när det gäller spelguld ankommer på den hänskjutande nämnden att avgöra.

5. Förslag till avgörande i denna del

77. För att ta hänsyn till den tekniska utvecklingen och eftersom det inte finns något som tyder på att handeln med ”begagnade” tjänster medvetet och av sakliga skäl undantogs från marginalbeskattning kommer en analog tillämpning av artikel 311 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet på tjänster, med vilka kan handlas, i fråga. Det som är avgörande är att det handlas med dessa tjänster på en andrahandsmarknad på ett sätt som kan jämföras med handeln med vanliga begagnade varor.

[39] Detta hävdar också skatteexperter som är mycket kända (åtminstone i Tyskland): Wäger, C., ”Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL” *Deutsches Steuerrecht* 2017, s. 2017 (s. 2020 och 2021), Stadie, H., i: Rau/Dürrwächter, *Kommentar zum UStG*, inledningen, punkt 613 (version: januari 2024), Hey, J./Hoffsümmer, P., ”Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen”, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2005, s. 641 (648).

VI. Förslag till avgörande

78. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har hänskjutits av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) på följande sätt:

1. Artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att endast sådana transaktioner ska undantas som avser lagliga betalningsmedel eller något som inte har ställning som lagligt betalningsmedel men som accepteras som avtalat direkt betalningsmedel mellan ekonomiska aktörer och såtillvida inte tjänar något annat syfte än att användas som betalningsmedel i rättsförhållanden.

2. Spelguldet (som en elektronisk tjänst) är inte enbart avsett att ge en senare fördel i form av en tjänst som kan konsumeras och ännu inte har definierats och som utställaren av en voucher skulle vara skyldig att tillhandahålla, utan den är i sig redan en fördel som kan konsumeras. Det är således inte en voucher i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet.

3. Artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ska med hänsyn till den tekniska utvecklingen tolkas teleologiskt och extensivt så, att även icke fysiska föremål som kan överlåtas omfattas, om det i rättsförhållanden handlas med dem som med fysiska föremål. Det som är avgörande är att det handlas med dessa tjänster på en andrahandsmarknad på ett sätt som kan jämföras med handeln med vanliga begagnade varor och att resterande mervärdesskatt i normala fall ingår i priset. Huruvida så är fallet när det gäller det omtvistade spelguldet ankommer på den hänskjutande nämnden avgöra.