Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
11 päivänä syyskuuta 2025 [1]

Asia C-472/24

MB ”Žaidimų valiuta”
vastaan
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Ennakkoratkaisupyyntö – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verovapautus – 135 artiklan 1 kohdan e alakohta – Pelivaluuttana käytettävän kullan myyminen aitoa kultaa vastaan pelin ulkopuolella – Laillisia maksuvälineitä koskevat liiketoimet – Veron määräytymisperusteen laskeminen – 30 b artiklan 2 kohta – Pelivaluuttana käytettävä kulta arvosetelinä – Voittomarginaalijärjestelmä – 315 artikla – Pelivaluuttana käytettävä kulta käytettynä tavarana

I Johdanto

”Minkä mahtaa, vain kultaa jahtaa kaikki – voi meitä köyhiä!” [2]

1. Nyt käsiteltävä asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden perehtyä siihen, miten kullalla aivan uudessa muodossa käytävää kauppaa tarkastellaan arvonlisäverolainsäädännössä. Verovelvollinen on käyttänyt verkossa pelattavaa tietokonepeliä varten suunniteltua ”valuuttaa”, pelivaluuttana käytettävää kultaa, maksuvälineenä pelin ulkopuolella ostamalla sitä pelaajilta ja myymällä sitä edelleen pelaajille. Tästä seuranneet liiketoimet eivät olleet suinkaan vähäpätöisiä – niistä ei vain tilitetty lainkaan arvonlisäveroa. Se on nyt tarkoitus kantaa jälkikäteen.

2. Verovelvollinen pyrkii nyt vakuuttamaan verohallinnon siitä, että hänen kullalla käymäänsä kauppaa – joka arvonlisäverolainsäädännön kannalta koostuu sähköisten palvelujen ostamisesta ja myymisestä – on joko pidettävä verosta vapautettuna ”valuuttaliiketoimena” tai pelivaluuttana käytettävää kultaa on ainakin pidettävä useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä. Siinä tapauksessa vero-oikeudellisia seurauksia koituisi vasta, kun pelivaluuttana käytettävää kultaa käytetään maksuvälineenä pelissä. Verovelvollisen mukaan tässä tapauksessa on joka tapauksessa verotettava ainoastaan voittomarginaalia maksuna ”valuutanvaihdosta”.

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832), *Faust. Der Tragödie erster Teil*, 1808. Suomentanut Lauri Sipari. Ilta, Margareta yksin.

3. Esille tulee samalla kiinnostava kysymys siitä, voidaanko sovellettaessa niin kutsuttua voittomarginaalijärjestelmää, joka asiaa koskevien säännösten sanamuodon mukaan koskee ainoastaan käytettyjen tavaroiden kauppaa, ottaa todellakin lähtökohdaksi vielä tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välinen historiallinen erottelu, kun teknisen kehityksen vuoksi myös palveluilla käydään nykyisin kauppaa samalla tavalla kuin tavaroilla. Tämä koskee tietokonepelin tavaroita (jotka ovat arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta sähköisiä palveluja) yhtä lailla kuin esimerkiksi ei-korvattavilla tokeneilla (Non-Fungible-Token, NFT) käytävää sähköisten taideteosten tai pääsylippujen (joita on arvonlisäverolainsäädännössä pidettävä samoin palveluina) kauppaa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY [3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

5. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1) ’arvosetelillä’ välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi ja johon liittyvät luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on mainittu joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, mukaan lukien kyseisen välineen käyttöehdoissa;

2) ’yhden käyttötarkoituksen arvosetelillä’ arvoseteliä, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä;

3) ’useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä’ arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Tavaroiden tosiasiallinen toimitus tai palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen

[3] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina (2020–2023).

käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen 2 artiklan nojalla, kun taas tämän monen käyttötarkoituksen arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia.

Kun monen käyttötarkoituksen arvosetelin siirron tekee muu verovelvollinen kuin se, joka suorittaa liiketoimen, joka on ensimmäisen alakohdan nojalla arvonlisäveron alainen, kaikki palvelusuoritukset, jotka voidaan tunnistaa, kuten jakelu- ja myynninedistämispalvelut, ovat arvonlisäveron alaisia.”

8. Arvonlisäverodirektiivissä säädetään käytettyjen tavaroiden ostoa ja myyntiä koskevista erityisjärjestelyistä. Sen 311 artiklan 1 kohdan 1 ja 5 alakohdassa määritellään käytetyt tavarat ja jälleenmyyjä seuraavasti:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) ’käytetyillä tavaroilla’ irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

– –

5) ’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella”.

9. Kyseisen direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

– –

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään veron perusteesta voittomarginaalijärjestelmässä, ja sen sanamuoto on seuraava:

”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

12. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleessa todetaan tästä seuraavaa:

”Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”

B Liettuan oikeus

13. Arvonlisäverosta annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 28 §:n, jonka otsikko on ”Rahoituspalvelut”, 4 momentissa säädetään, että valuuttaa koskevat liiketoimet (valuutanvaihto mukaan lukien), myös käteismaksujen vastaanottaminen ja maksujen suorittaminen, kassanhallinta ja muut palvelut, jotka liittyvät suoraan minkä tahansa valuutan seteleihin ja kolikoihin, on vapautettava arvonlisäverosta.

14. Arvonlisäverolain 71 §:n 2 momentissa vahvistetaan Liettuassa pienyrityksiin sovellettavaksi arvonlisäverovelvollisuuden raja-arvoksi 45 000 euroa.

15. Arvonlisäverolain 2 §:n 22 momentissa säädetään, että tavaroita ovat kaikki esineet (numismaattisesti arvokkaat setelit ja kolikot mukaan lukien) sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmä ja muut energiamuodot. Tietokoneen tallennusvälinettä ei pidetä tavarana, jos sen sisältö koostuu muusta kuin standardiohjelmistosta eli ohjelmistosta, jota ei ole kehitetty yleiseen käyttöön ja jota kuluttajat eivät pystyisi käyttämään itsenäisesti sen asentamisen ja vakiotoimintojen suorittamiseen tarvittavan suppean koulutuksen jälkeen.

16. Arvonlisäverolain 15 §:n 1 momentilla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 73 artikla, ja siinä säädetään, että veron peruste, joka on arvonlisäveron laskentaperuste, käsittää tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan (jäljempänä tässä pykälässä myyjä) tai sen puolesta kolmannen osapuolen saaman tai saatavan vastikkeen (lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa).

17. Arvonlisäverolain 2 §:n 13^1 momentilla ja 7^1 momentilla sekä 9^1 §:n 3 ja 4 momentilla pantiin täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklan arvoseteleitä koskevat säännökset.

III Tosiseikat

18. ”Žaidimų valiuta” (jäljempänä kantaja) – jonka yhtiömuoto on mažoji bendrija (rajoitetun vastuun henkilöyhtiö) – harjoittaa virtuaalista kaupankäyntiä kullalla. Se ostaa ja myy verkossa pelattavasta tietokonepelistä peräisin olevaa ”kultaa” (jäljempänä pelivaluuttana käytettävä kulta).

19. Kantajan mukaan pelivaluuttana käytettävää kultaa voidaan käyttää pelissä monin eri tavoin. Sillä voidaan ostaa erilaisia palveluja ja tavaroita pelissä, maksaa pelaajan tason nostamisesta (status upgrade) tai pääsystä pelin sisäisiin tapahtumiin ja minipeleihin tai ostaa kultaa tai tavaroita muista peleistä. Kaikkia näitä voidaan ostaa sekä muilta pelaajilta että erilaisilta kauppiailta ja välittäjiltä ja käymällä vaihtokauppaa. Suurin osa asiakkaista on luonnollisia henkilöitä. Kantaja julkaisee peliin liittyviä ilmoituksia erilaisissa ryhmissä ja erilaisilla foorumeilla ja alustoilla, kuten Facebookissa, Discordissa ja Skypessä, joissa useimmat ihmiset pelaavat verkkopelejä. Se luo mainoksen, jossa ilmoitetaan, että myytävänä on pelivaluuttana käytettävää kultaa, ja jossa kerrotaan hinnat ja yhteystiedot.

20. Ostaakseen pelivaluuttana käytettävää kultaa asiakas ottaa yhteyttä viestintäalustoihin, täsmentää haluamansa kullan määrän, saa tietoa hinnoista ja maksamisesta, ja maksettuaan asiakas ohjataan pelissä tiettyyn kohteeseen, jossa pelaaja voi kerätä pelivaluuttana käytettävän kullan kirjauduttuaan sisään peliin. Myydäkseen pelivaluuttana käytettävää kultaa asiakas saa myös tiedon pelissä olevasta kohteesta, jossa sen jälkeen, kun asiakas on kirjautunut sisään ja luovuttanut pelivaluuttana käytettävän kullan, maksu suoritetaan hänelle myyjän ilmoittamien maksutietojen mukaisesti.

21. Tarkastuksen yhteydessä Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Panevėžysin (Liettua) alueellinen verotarkastusvirasto, jäljempänä verohallinto) totesi kantajan saavan huomattavia tuloja siitä, että se ostaa pelivaluuttana käytettävää kultaa ja jälleenmyy sitä korkeampaan hintaan. Kyseisenä ajanjaksona 2020–2023 kantajan todettiin saaneen tuloja pelivaluuttana käytettävän kullan myynnistä seuraavasti: 199 580 euroa vuonna 2021, 163 428 euroa vuonna 2022 ja 52 476 euroa vuonna 2023.

22. Koska kantajan viimeisten 12 kuukauden aikana liiketoiminnan yhteydessä pelivaluuttana käytettävän kullan myynnistä saadun vastikkeen vuosittainen yhteismäärä ylitti 45 000 euroa, kantaja oli velvollinen tilittämään siitä arvonlisäveron valtiolle. Kantaja ei ollut tehnyt näin, joten 9.1.2024 tehdyllä päätöksellä se määrättiin tilittämään arvonlisäveroa 46 688 euroa (16 270 euroa vuodelta 2021, 21 351 euroa vuodelta 2022 ja 9 067 euroa vuodelta 2023). Samalla kuitenkin myös vahvistettiin verokaudelta 2021 tappioksi 12 327 euroa ja verokaudelta 2022 tappioksi 21 843 euroa.

23. Kantaja oli eri mieltä verohallinnon päätöksestä ja valitti siitä Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsiin (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta; jäljempänä myös veroriitalautakunta).

24. Kantaja katsoo, että pelivaluuttana käytettävän kullan myynnistä saadut tulot ovat virtuaalivaluutan kaupasta saatuja ja siten arvonlisäverosta vapautettuja tuloja. Jos pelivaluuttana käytettävä kulta ei ole virtuaalivaluutta, se on kantajan mukaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteli, josta ei kanneta arvonlisäveroa. Pelivaluuttana käytettävää kultaa koskevan liiketoimen koko arvoa ei joka tapauksessa tule pitää arvonlisäverotuksessa veron perusteena. Kantaja katsoo, että koska se ei peri erillistä palkkiota pelivaluuttana käytettävän kullan myynnistä, arvonlisäverotuksessa käytettävän veron perusteen olisi muodostuttava pelivaluuttana käytettävän kullan osto- ja myyntihinnan välisestä erotuksesta.

IV Ennakkoratkaisumenettely

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės päätti lykätä asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Kuuluuko RuneScape-tietokonepelissä pelivaluuttana käytettävän ’kullan’ myynti [arvonlisäverodirektiivin] 135 artiklan 1 kohdan e alakohdassa verosta vapautettuihin liiketoimiin?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, minkä olisi muodostettava pelivaluuttana käytettävän ’kullan’ veron peruste arvonlisäverodirektiivin säännösten perusteella: pelivaluuttana käytettävän ’kullan’ myynnistä saatu kokonaisvastike vai ainoastaan osto- ja myyntihinnan välinen erotus, jos elinkeinonharjoittaja ei peri erillistä palkkiota pelivaluuttana käytettävän ’kullan’ myynnistä?”

26. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät ainoastaan kantaja, Liettua ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

27. Ennakkoratkaisupyynnön on esittänyt Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta. Kyseessä on elin, joka tutkii veroriitoja ennen oikeudenkäyntiä. Nimensä mukaisesti se on hallituksen eli toimeenpanovallan käyttäjän alainen elin. Veroriitalautakunta perustelee oikeuttaan esittää ennakkoratkaisupyyntö sillä, että unionin tuomioistuin on vuonna 2010 todennut sen olevan SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, jolla on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö.[4] Unionin tuomioistuin oli kuitenkin vuonna 2000 todennut näin myös Tribunal Económico-Administrativo Centralista (hallinto- ja veroasioiden keskusvalituslautakunta, Espanja),[5] minkä sen suuri jaosto on kuitenkin oikaissut vuonna 2020.[6] Tämä vähentää myös veroriitalautakunnan vanhempaan tuomioon vuodelta 2010 tekemän viittauksen painoarvoa.

28. Kun otetaan huomioon suuren jaoston vuonna 2020 antama ratkaisu, joka koskee kuitenkin Espanjan tilannetta, hallituksen yhteydessä toimivan veroriitalautakunnan oikeudesta esittää ennakkoratkaisupyyntö SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä on pikemminkin huomattavia epäilyjä. Toimeenpanovallan käyttäjään kuuluvana elimenä, joka toimii ainoastaan oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä, tällainen lautakunta ei nimittäin lähtökohtaisesti olisi ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen oikeutettu (riippumaton) tuomioistuin.[7] Yksikään menettelyn osapuolista ei kuitenkaan ole ilmaissut epäilyjä sen oikeudesta esittää ennakkoratkaisupyyntö. Unionin tuomioistuimella ei näin ollen ole käytettävissään uusia,

4 Tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

5 Tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

6 Tuomio 21.1.2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, 55 kohta).

7 Ks. tästä tuomio 21.1.2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

tarkkoja tietoja veroriitalautakunnasta. Tästä syystä katson ennakkoratkaisupyyntöön vastaamisen osalta pakon sanelemana, että veroriitalautakunnalla on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.

B Tutkinnan kulku

29. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt veroriitalautakunta pyytää lähinnä tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohtaan sisältyvää vapautusta (jäljempänä C jakso).

30. Siinä tapauksessa, ettei kyseinen vapautus ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa, se kysyy, mikä on veron peruste pelivaluuttana käytettävän kullan myynnin osalta. Toisessa kysymyksessä ei valitettavasti mainita mitään unionin oikeuden säännöstä, jota unionin tuomioistuimen on tarkoitus tulkita. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt veroriitalautakunta on lainannut asiaa koskevissa oikeussäännöissä myös arvoseteleitä koskevia säännöksiä, toinen kysymys on mahdollisesti ymmärrettävä siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, miten arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklaa on tulkittava, voidakseen ratkaista, onko pelivaluuttana käytettävää kultaa pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna arvosetelinä (jäljempänä D jakso).

31. Toisessa kysymyksessä tiedustellaan kuitenkin myös nimenomaisesti, onko pelivaluuttana käytettävän kullan myynnin veron perusteena pidettävä myynnistä saatua kokonaisvastiketta vai *ainoastaan osto- ja myyntihinnan välistä erotusta*, jos elinkeinonharjoittaja ei peri erillistä palkkiota pelivaluuttana käytettävän kullan siirtämisestä. Koska osto- ja myyntihinnan välisen erotuksen verottamisesta säädetään nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 311 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, toinen kysymys on mahdollista ymmärtää myös siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt veroriitalautakunta pyytää tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvää käytettyjen tavaroiden käsitettä. Tämä olisi kiinnostavampi kysymys, koska voittomarginaalijärjestelmän piiriin kuuluvat tavallisesti ainoastaan tavaroiden luovutukset, kun taas pelivaluuttana käytettävä kulta (toisin kuin aito kulta) ei ole tavara, mutta sitä käsiteltiin tavaran tapaan (jäljempänä E jakso).

C 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen vapautus

32. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdassa vapautetaan verosta liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita. Jotta kantajan pelivaluuttana käytettävää kultaa koskevat liiketoimet voivat kuulua vapautuksen piiriin, pelivaluuttana käytettävän kullan olisi oltava laillinen maksuväline. Komission ja Liettuan tavoin voidaan kuitenkin hyvin selkeästi katsoa, ettei asia ole näin.

33. Asiassa Hedqvist antamassaan ratkaisussa [8] unionin tuomioistuin on tosin ulottanut laillisen maksuvälineen käsitteen koskemaan bitcoineja. Ne eivät kuitenkaan olleet tuolloin missään valtiossa laillinen maksuväline. Koska bitcoineja voitiin kuitenkin käyttää Ruotsissa maksuvälineenä, tuolloin kyseessä olleiden bitcoinien ja nyt kyseessä olevan pelivaluuttana käytettävän kullan välillä on selviä eroja.

[8] Tuomio 22.10.2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, 49 kohta).

34. Kuten jo tuolloin totesin,[9] kyseisen säännöksen eri kieliversioista ei tosin ilmene, koskeeko vapautus ainoastaan kahden laillisen maksuvälineen vaihtoa vai riittääkö, että toinen niistä on laillinen maksuväline, jota vaihdetaan maksuvälineeseen, joka ei ole laillinen.

35. Maksuvälineitä koskevien liiketoimien vapautuksen tarkoitus ja tavoite on se, ettei maksuvälineiden muunnettavuutta estetä arvonlisäveron kantamisella.[10] Tämä on merkityksellistä myös sisämarkkinoiden kannalta. Sikäli kuin rajat ylittävät palvelut edellyttävät tilaajalta valuuttojen vaihtamista, vaihtopalvelusta kannettavan arvonlisäveron myötä rajat ylittävien palvelujen käyttöä verotettaisiin nimittäin enemmän kotimaisiin palveluihin verrattuna.

36. Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa säädettyjen vapautusten merkitys ja tavoite käyvät ilmi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d–f alakohdassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on erityisesti poistaa ne vaikeudet, jotka liittyvät veron perusteen ja vähennettävän arvonlisäveron määrän määrittämiseen.[11] Vaikka tämä pitääkin paikkansa, se ei oikeuta ”yksityisten maksuvälineiden” sisällyttämistä kyseisten säännösten soveltamisalaan. Asia on pikemminkin päinvastoin.

37. Direktiivin antajan tarkoituksena oli edistää sujuvaa maksuliikennettä. Se otti tässä yhteydessä kuitenkin kaiketi lähtökohdaksi tuolloin olemassa olleen, siis säännellyn, laillisen maksuliikenteen. On vaikea nähdä, miksi jäsenvaltioiden intressinä arvonlisäverodirektiivin antamisessa olisi ollut asettaa sääntelemättömien, yksityisten luomien vaihtoehtoisten maksuvälineiden vaihtaminen etuoikeutettuun asemaan. Myöskään verotuksen neutraalisuuden periaate ei edellytä tätä, sillä lailliset maksuvälineet ja yksityisten maksuvälineeksi määrittelemät ”asiat” (olivatpa kyseessä siten kaakaopavut, kuten aiemmin Etelä-Amerikassa, tai nykyisin nollista ja ykkösistä koostuvat sähköiset lukusarjat) ovat eri asioita, joiden vaihtamista voidaan kohdella eri tavalla myös arvonlisäverolainsäädännössä.

38. Unionin tuomioistuin on kuitenkin laajentanut direktiivin antajan ratkaisua (”laillinen maksuväline”), joka on sekä historiallisesti perusteltu että oikeutettu myös oikeusvarmuuden näkökulmasta, määrittelemättömällä oikeuskäsitteellä (”maksuväline, jonka liiketoimen osapuolet hyväksyvät”[12]). Tämä on ymmärrettävää sikäli, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli tuolloin todennut unionin tuomioistuinta sitovalla tavalla, että Ruotsissa ”virtuaalista bitcoin-valuuttaa” käytetään pääasiallisesti yksityishenkilöiden välisiin internetin kautta suoritettaviin maksuihin. Bitcoin kuuluu ns. kaksisuuntaisen vaihdannan (bidirectional flow) järjestelmään, ja tällaiset virtuaaliset valuutat vastaavat reaalimaailmassa käytön osalta muita vaihdantakelpoisia valuuttoja.[13]

39. Koska unionin tuomioistuin on turvannut mainitussa tuomiossa selustansa nimenomaisesti sillä, että pääasiassa oli riidatonta, ettei virtuaalisella bitcoin-valuutalla ole muuta tarkoitusta kuin käyttö maksuvälineenä ja että tietyt toimijat hyväksyvät sen maksuvälineenä,[14] tämä vapautussäännöksen laajentaminen on suppean tulkinnan pohjalta myös rajattava koskemaan tällaisia tapauksia.

9 Ratkaisuehdotukseni Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

10 Ratkaisuehdotukseni Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

11 Tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 36 ja 48 kohta) ja tuomio 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, 24 kohta).

12 Tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 50 kohta).

13 Tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 11 ja 12 kohta).

14 Tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 52 kohta).

40. Se käsittää näin ollen enintään sellaiset virtuaaliset valuutat, jotka talouden toimijat hyväksyvät bitcoinien tapaan sopimukseen perustuviksi välittömiksi maksuvälineiksi ja joilla ei ole muuta tarkoitusta kuin käyttö maksuvälineenä. Käytöstä *yksinomaisena maksuvälineenä* ei kuitenkaan voida – kuten myös komissio perustellusti korostaa – puhua, jos ”valuuttaa” käytetään ainoastaan pelin sisällä. Silloin se ei ole maksuväline vaan ainoastaan peliväline, siis pelivaluuttana käytettävä kulta. Pelivaluuttana käytettävän kullan käyttämistä pelin yhteydessä ei voida – vaikka se toimiikin pelissä valuuttana tai maksuvälineenä – rinnastaa maksuvälineenä käyttöön talouden toimijoiden välisissä oikeussuhteissa.

41. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on näin ollen tulkittava siten, että siinä vapautetaan verosta ainoastaan liiketoimet, jotka koskevat yhtäältä laillisia maksuvälineitä ja toisaalta sellaisia muita kuin laillisia maksuvälineitä, jotka talouden toimijat hyväksyvät sopimukseen perustuviksi välittömiksi maksuvälineiksi ja joilla ei tältä osin ole muuta tarkoitusta kuin käyttö maksuvälineenä oikeussuhteissa.

D Pelivaluuttana käytettävä kulta 30 a artiklassa tarkoitettuna arvosetelinä?

42. Koska ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, on vastattava toiseen kysymykseen. Kuten edellä jo todettiin, toisessa kysymyksessä ei valitettavasti viitata mihinkään unionin oikeussääntöön, jota unionin tuomioistuimen on tarkoitus tulkita. Kun otetaan huomioon se seikka, että kantaja on puolustautunut sillä, että kyseessä on useamman käyttötarkoituksen arvoseteli, kysymys voitaisiin ymmärtää siten, että on tarkoitus tulkita arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklaa, jotta voidaan ratkaista, onko pelivaluuttana käytettävää kultaa pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna arvosetelinä.

43. Tämän kysymyksen taustalla on se seikka, että arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan mukaan useamman käyttötarkoituksen arvosetelin antamisella ja siirrolla on arvonlisäverolainsäädännön mukaisia seurauksia vasta sen lunastamisen yhteydessä. Tämä kuitenkin edellyttää, että pelivaluuttana käytettävää kultaa voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa tarkoitettuna arvosetelinä. Tämä taas edellyttää kahden kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä.[15] Ensinnäkin luovutettavan tavaran tai mahdollisen luovuttajan on käytävä ilmi arvosetelistä tai sen käyttöehdoista. Näin ei kuitenkaan vaikuta olevan pelivaluuttana käytettävän kullan, kuten ei tavallisen maksuvälineenkään, tapauksessa. Ennakkoratkaisupyyntöön ei kuitenkaan sisälly mitään tätä koskevia tietoja.

44. Toiseksi pelivaluuttana käytettävään kultaan on liityttävä velvoite hyväksyä se palvelun vastikkeeksi. Arvosetelin tarkoituksena on ”arvopaperistaa” verovelvollisen velvoite suorittaa (tässä tapauksessa) palvelu. Tämäkin vaikuttaa kyseenalaiselta, koska pelivaluuttana käytettävä kulta itsessään on jo sähköinen palvelu (tietty pelissä oleva etu, jota käytetään pelissä ja jolla siis voidaan pelata), kuten myös Liettua perustellusti korostaa. Tältä osin arvonlisävero olisi kannettava oikein jo pelivaluuttana käytettävän kullan ostosta pelistä (sikäli kuin se on mahdollista siinä – tästäkään ei ole tarkempia tietoja ennakkoratkaisupyynnössä), mikäli palvelun suorittamispaikka on EU:ssa. Pelivaluuttana käytettävä kulta itsessään on jo siis kulutettava etu, eikä sillä pyritä ainoastaan luomaan myöhemmin kulutettavissa olevaa etua sellaisen palvelun muodossa, jota ei ole vielä määritetty. Pelkästään se seikka, että palvelu (pelivaluuttana käytettävä kulta) voidaan vaihtaa toiseen (esimerkiksi ”taikamiekan” kaltaiseen tavaraan) käsiteltävässä asiassa kyseessä olevassa pelissä, ei tee jo suoritetusta palvelusta vielä arvoseteliä.

[15] Tuomio 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, 20 ja 21 kohta). Yhden käyttötarkoituksen arvosetelistä ks: tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli) (C-68/23, EU:C:2024:342, 36 kohta).

45. Kuten olen ratkaisuehdotuksessani Lyko Operations (C-436/24) [16] todennut, loppujen lopuksi arvoseteli on täytynyt saada sen antajalta siten, että sillä on ainakin tietty määritettävissä oleva arvo. Näin ei vaikuta myöskään olevan nyt kyseessä olevan pelivaluuttana käytettävän kullan tapauksessa. Ennakkoratkaisupyyntö ei kuitenkaan ole tältä osin täsmällinen, koska jää epäselväksi, mistä pelivaluuttana käytettävä kulta on peräisin ja olisiko myös mahdollista – mitä komissio ei mainitse huomautuksissaan –, että pelivaluuttana käytettävää kultaa voidaan ostaa pelissä vastikkeellisesti (ns. sovelluksen sisäisenä ostona). Käsiteltävässä asiassa tätä pelivaluuttana käytettävää kultaa ei kaiketi ensisijaisesti osteta vaan voitetaan pelissä. Vaikka pelivaluuttana käytettävää kultaa voitaisiin hankkia vastikkeellisesti, pelkästään sähköisen palvelun vastikkeellinen hankinta ei kuitenkaan tee vielä siitä arvoseteliä – kuten juuri edellä todettiin.

46. Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohta ei siten ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa.

E 311 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisen voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen

1. Ongelman kuvaus

47. Ennakkoratkaisua pyytäneen veroriitalautakunnan viimeisen kysymyksen yhteydessä tulee kuitenkin esille dogmaattisesti kiinnostava ongelma. Tämä ongelma on se, että tavallista kauppiasta, joka ostaa ja myy tavaroita, verotetaan lähtökohtaisesti – arvonlisäveron on tarkoitus olla sen kannalta neutraali – ainoastaan sen luoman arvonlisän (siis oston ja myynnin välisen erotuksen) osalta. Tämä saavutetaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisellä, minkä vuoksi esimerkiksi yrityksen, joka myy tavaransa niiden ostohintaa edullisemmalla hinnalla, ei näin ollen myöskään tarvitse tilittää arvonlisäveroa.

48. Näin ei kuitenkaan olisi kantajan tapauksessa. Se nimittäin toimii kultaa koskevalla kaupankäynnillään alalla, jolla liikkuu pääasiassa muita kuin verovelvollisia ja niiden tavaroita. Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on kuitenkin olemassa vain, kun hankinta tehdään verovelvolliselta (arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta). Ostettaessa pelivaluuttana käytettävää kultaa (muulta kuin verovelvolliselta) 100:lla ja myytäessä se 90:llä arvonlisävero olisi arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan laskettava ja tilitettävä saaduista 90:stä (Liettuan 21 %:n verokannan mukaisesti 21/121:n suuruisena). Vaikka myyntihinta olisi 120, arvonlisävero olisi laskettava 120:stä, mikä Liettuassa sovellettavan 21 prosentin verokannan perusteella johtaa siihen, että kantajan myynti on tappiollinen. Ainoa mahdollisuus välttää tämä olisi myydä 100:lla ostettu pelivaluuttana käytettävä kulta vähintään 122:lla, jotta saadaan ainakin vähän voittoa. Silloin kuitenkin kukaan pelaaja tuskin ostaisi pelivaluuttana käytettävää kultaa kantajalta vaan voittaisi sitä itse pelissä tai ostaisi sitä toiselta pelaajalta (joka ei ole verovelvollinen) ilman arvonlisäverorasitetta.

49. Verovelvollisella (kauppias) on siten kilpailuhaitta, jonka vuoksi sen on oikeastaan mahdotonta käydä menestyksekkäästi kauppaa tällä tavaralla omissa nimissään. Jos unionin tuomioistuin tulee tästä syystä käsiteltävässä asiassa siihen tulokseen, että koko vastiketta on

[16] Se julkistetaan 11.9.2025.

pidettävä veron perusteena, kantajan kaupankäynti kullalla lienee pian historiaa. Se voisi siinä tapauksessa toimia enää korkeintaan ostajien ja myyjien välittäjänä, koska silloin verotetaan ainoastaan siitä perittävää provisiota (mikäli pienyrityksiin sovellettava raja ylittyy).

50. Tämä problematiikka (omaan lukuun harjoitettavan kaupankäynnin syrjäyttäminen) ei kuitenkaan ole uusi, ja sitä käsitellään arvonlisäverodirektiivissä sen 311 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyllä voittomarginaalijärjestelmällä. Käytettyjen tavaroiden markkinoilla on viime kädessä juuri tämä ongelma. Niillä käydään kauppaa tavaroilla, jotka ovat peräisin yksityisiltä myyjiltä ja joita kuluttajat voisivat ostaa myös näiltä yksityisiltä myyjiltä. Tästä syystä kauppiaaseen – jos se haluaa myydä tavaroita omissa nimissään toisille yksityishenkilöille – kohdistuu niin suuri kilpailuhaitta, että unionin lainsäätäjä antaa sille ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden (joka on olemassa vain ostettaessa verovelvolliselta) sijasta oikeuden *vähentää edeltävän liiketoimen hinnan*.

51. Kauppias voi siten voittomarginaalijärjestelmän yhteydessä vähentää kaupankäyntinsä kohteina olleista käytetyistä tavaroista maksamansa ostohintan myyntihinnastaan, ja sen on näin ollen maksettava veroa ainoastaan myyntikatteestaan (voittomarginaali). Yhtäältä tällä vältetään kaksinkertainen verotus,[17] koska arvonlisäverorasite kohdistuu enää vain itse luotuun arvonlisään (eli marginaaliin). Toisaalta tämä pienentää kilpailuhaittaa yksityisiin myyjiin nähden, koska arvonlisäverorasite kohdistuu ainoastaan kauppiaan luomaan lisäarvoon.

52. Kun otetaan huomioon se seikka, että kantaja haluaa varmistua siitä, että verotetaan enintään sen voittomarginaalia, ja se korostaa kirjallisissa huomautuksissaan nimenomaisesti sitä, ettei sillä ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, on mahdollista, että tämä kysymys on tästä syystä ymmärrettävä myös siten, että on tarkoitus tulkita arvonlisäverodirektiivin 311 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja. Tällöin olisi ratkaistava, voidaanko pelivaluuttana käytettävää kultaa pitää 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuna käytettynä tavarana ja kantajaa 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdassa tarkoitettuna jälleenmyyjänä, jolloin arvonlisäveroa kannetaan ainoastaan voittomarginaalista.

2. Sanamuodon tulkinta

53. Kantajaa olisi ensinnäkin pidettävä jälleenmyyjänä. Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdan mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan ”verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella”.

54. Vaikka voittomarginaalijärjestelmä muodostaa poikkeuksen tavanomaisesta verotuksesta, unionin tuomioistuimen näkemyksen[18] mukaan tämä ei kuitenkaan tarkoita myöskään tässä tapauksessa sitä, että ”tämän järjestelmän määrittelemiseksi käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita

[17] Tästä lähemmin: Tuomio 17.5.2023, Belgian valtio (Arvonlisävero – Varaosiksi myydyt ajoneuvot) (C-365/22, EU:C:2023:415, 23 kohta); tuomio 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, 26 kohta); tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, 40 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 kohta).

[18] Nimenomaisesti voittomarginaalijärjestelmän yhteydessä: tuomio 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 23 kohta, jossa viitataan 21.3.2013 annettuun tuomioon PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, 34 kohta).

niin, että järjestelmä menettäisi tavoitellut vaikutuksensa. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä järjestelmällä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta”.

55. Unionin tuomioistuin määrittelee perustellusti [19] jälleenmyyjän käsitteen laajasti siten, ettei siltä tarvitse ostaa tavanomaisia käytettyjä tavaroita. On tosin epäselvää, onko jälleenmyynnin sitä vastoin lähtökohtaisesti oltava osa jälleenmyyjän *toiminnan tavanomaista harjoittamista*. [20] Tuomioistuin voi tuskin arvioida, mitä verovelvollisen toiminnan tavanomaiseen harjoittamiseen kuuluu, sillä se on yritystoimintaan kuuluva itsenäinen päätös. Tätä ei kuitenkaan ole tarpeen tarkastella lähemmin käsiteltävässä asiassa, sillä pelivaluuttana käytettävän kullan myynti on kaiketi osa kantajan toiminnan tavanomaista harjoittamista.

56. Lisäksi pelivaluuttana käytettävän kullan olisi oltava arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettu käytetty tavara. Käytetyn tavaran käsitettä on tulkittava samoin laajasti, [21] koska voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksen kannalta on merkityksetöntä, jälleenmyydäänkö uusi, vähän käytetty vai erittäin käytetty tavara, mikäli sen osti aiemmin muu kuin elinkeinonharjoittaja.

57. Pelivaluuttana käytettävää kultaa käsitellään tosin pelissä tavaran tapaan ja vaihdetaan muita tavaroita vastaan. Sitä on kuitenkin pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna palveluna, sillä kyseisen direktiivin 24 artiklassa määritellään palvelujen suoritukseksi liiketoimi, joka ei ole tavaroiden luovutus. Tavaroiden luovutus edellyttää arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Pelivaluuttana käytettävä kulta ei ole fyysinen tavara. Siten on ratkaistava kysymys siitä, voivatko myös tällaiset palvelut kuulua käytetyn tavaran käsitteeseen, jos niillä käydään kauppaa – tältä osin nyt tarkasteltavassa tapauksessa on yhtäläisyyksiä bitcoineihin (tästä edellä 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) oikeussuhteissa käytettyjen tavaroiden tapaan.

58. Jos arvonlisäverodirektiivin 314 artiklaa tulkitaan sen sanamuodon mukaan, voittomarginaalijärjestelmään kuuluvat ainoastaan käytettyjen tavaroiden luovutukset. Sanamuoto on kuitenkin tulkinnan lähtökohta eikä sen päätepiste. Unionin oikeuden säännöksen merkityksen määrittämisessä on otettava huomioon sekä sen sanamuoto että sen asiayhteys ja tavoitteet [22] ja erityisesti myös syntyhistoria. [23] Unionin lainsäätäjää sitoo lisäksi ylemmänasteinen oikeus, minkä vuoksi perusoikeuskirjassa taatut perusoikeudet on otettava huomioon säännöksen tulkinnassa, [24] kuten myös se seikka, että todellisuus on saattanut sittemmin muuttua eikä sitä tästä syystä voitu vielä ottaa huomioon säännöksen historiallisessa sanamuodossa.

59. Katson julkisasiamies Szpunarin tapaan, että toimivallanjaon periaate edellyttää tässä yhteydessä unionin tuomioistuimelta tiettyä pidättyväisyyttä. [25] Unionin tuomioistuimen puuttuminen voimassa olevien säännösten normatiiviseen sisältöön on perusteltua silloin, kun

[19] Tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[20] Tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 42 kohta).

[21] Tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 ja 26 kohta); ks. myös tuomio 17.5.2023, Belgian valtio (Arvonlisävero – Varaosiksi myydyt ajoneuvot) (C-365/22, EU:C:2023:415, 23 kohta).

[22] Näin myös unionin tuomioistuin: tuomio 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, 31 kohta); tuomio 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 24 kohta); tuomio 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, 24 kohta); tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, 41 kohta) ja tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 34 kohta).

[23] Tuomio 11.7.2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, 18 kohta) ja tuomio 17.4.2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, 44 kohta).

[24] Ks. vastaavasti tuomio 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 33 ja 34 kohta).

[25] Julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

kyseiset säännökset ovat epäselviä, puutteellisia tai keskenään ristiriitaisia tai kun niiden sanamuodon mukainen tulkinta johtaisi lopputuloksiin, jotka olisivat ristiriidassa paitsi näiden säännösten tavoitteen myös koko oikeusjärjestyksen perustavanlaatuisten periaatteiden kanssa. Näin on nyt käsiteltävässä asiassa.

60. Sanamuoto ”luovutus” tosin puoltaa käsitystä, jonka mukaan kyseessä on arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu (tavaroiden) luovutus, siten teknisessä merkityksessä erotuksena palvelujen suorittamisesta. Luovutuksen käsite muussa kuin teknisessä merkityksessä käsittäisi kuitenkin myös sellaisten asioiden myynnin, joita on tosin teknisesti pidettävä palveluina mutta joita tavanomaisessa kielenkäytössä pidetään pikemminkin tavaraa koskevan määräämisvallan siirtona ja käsitellään todellisuudessa (oikeussuhteissa) tavaroiden tapaan ja siten kuten käytettyjä tavaroita.

61. Klassisia esimerkkejä tästä ovat esimerkiksi paperisen pääsylipun tai fyysisen matkalipun myynti, sähköisen taiteen myynti ei-korvattavalla tokenilla, joka todistaa omistajuuden taiteeseen, tai myös ”tavaroiden” myynti tietokonepelissä. Vain harvat tietokonepelien pelaajat lienevät sitä mieltä, että esimerkiksi ”taikamiekan” ostaminen muodostaa pelin ylläpitäjän tai toisen myyjän suorittaman palvelun ja että se ei anna heille määräämisvaltaa ”heidän taikamiekkaansa”.

3. Historiallinen tulkinta

62. Jos tarkastellaan voittomarginaalijärjestelmän syntyhistoriaa, silmiinpistävää on se, että se sisällytettiin arvonlisäverodirektiiviin vasta hyvin myöhään ja jälkikäteen.[26] Komissio esitti vuonna 1973 tätä koskevan ensimmäisen ehdotuksen, joka johti ainoastaan siirtymäsäännöksen antamiseen.[27] Komission toista ehdotusta vuonna 1978[28] ei hyväksytty, ja kolmannen se esitti vasta vuonna 1989.[29]

63. Tämän komission viimeisimmän ehdotuksen perusteluista ilmenee, että voittomarginaalijärjestelmällä suljetaan ”aukko, jolla on suuri merkitys verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta” yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä.[30] Ehdotuksen esittämisen taustalla olivat yksityishenkilöiden käytettyjen tavaroiden rajat ylittävään jälleenmyyntiin liittyvät ongelmat, mikä selittää sen, että ehdotuksessa keskityttiin ”fyysisiin esineisiin”.

64. Komissio kuitenkin selventää nimenomaisesti, että sen näkökulmasta ehdotuksessa on kyse ”kaikenlaisen kaksinkertaisen verotuksen lähtökohtaisen kiellon” täytäntöönpanosta.[31] Tältä osin oli tarkoitus löytää ratkaisu elinkeinonharjoittajien talouden kiertokulkuun *takaisin tuomille käytetyille tavaroille*, sillä niistä kannettiin jo arvonlisävero silloin, kun yksityishenkilöt ostivat

[26] Ks. syntyhistoriasta myös: tuomio 9.7.1992, ”K” Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, 16 kohta) ja tuomio 5.12.1989, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, 11 kohta).

[27] 29.6.1973 esitetty ehdotus – EYVL 1973, C 80, s. 1 – päätyi kuudennen direktiivin 32 artiklan siirtymäsäännöksen antamiseen.

[28] 11.1.1978 esitetty ehdotus – EYVL 1978, C 26, s. 2.

[29] 11.1.1989 esitetty ehdotus – EYVL 1989, C 76, s. 10.

[30] Komission 3.2.1988 esitetty ehdotus neuvostolle – KOM(88) 846 lopullinen. Jäljennös näiden perustelujen saksankielisestä versiosta sisältyy arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa Saksan liikevaihtoverolailla (Umsatzsteuergesetz) koskeviin perusteluihin – ks. talousvaliokunnan päätösesitys ja mietintö 13.2.1990 – BT-Drucksache 11/6420 (liite 2): ”Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät” (EG-Dok. 4204/89), johdanto.

[31] BT-Drucksache 11/6420, liite 2, I jakso.

ne, ja niitä verotettaisiin toiseen kertaan elinkeinonharjoittajan harjoittaman jälleenmyynnin yhteydessä. Kyse on tarkoitus olla erityisjärjestelmästä, jota ”sovelletaan ainoastaan näihin markkinoihin erikoistuneisiin yrityksiin”. [32]

65. Komissio korostaa tässä yhteydessä erityisjärjestelmän laajaa soveltamisalaa. ”Tämä vastaa kuitenkin ajatusta välttää kaksinkertainen verotus kaikkialla siellä, missä jälleenmyydään käytettyjä tavaroita, jotka sisältävät arvonlisäveron jäännösmäärän, jota ei voida vähentää.” [33] Sen tutkiminen, mitkä käytetyt tavarat sisältävät vielä arvonlisäveron jäännösmäärän ja mitkä tavarat eivät, on kuitenkin niin vaikeaa, että järjestelmän on tarkoitus käsittää kaikki käytetyt tavarat, jotta ”vältetään verovelvolliseen jälleenmyyjän toimintojen jaottelu”. [34] Voittomarginaalijärjestelmä sidottiin käytettyjen tavaroiden luovuttamiseen mahdollisesti sen vuoksi, että tuolloin lähdettiin siitä, että palvelu kulutetaan aina sen suorittamisen yhteydessä eikä palveluita voida siksi jälleenmyydä.

66. Vuonna 1978 tai 1989 ei kuitenkaan ollut nähtävissä, että etenkin internetin ansiosta syntyisivät jälkimarkkinat monille muille asioille, joilla käydään kauppaa tavaroiden tapaan mutta jotka eivät ole fyysisiä tavaroita. Klassinen esimerkki tästä on konserttien ym. pääsylippujen kauppa, joka moninaisten verkkoalustojen ansiosta mahdollistaa pääsylippujen ostamisen yksityisiltä myyjiltä ja niiden jälleenmyynnin toisille yksityisille ostajille. Myös nyt tarkasteltavassa tapauksessa kantaja on keksinyt tavan ostaa muita kuin fyysisiä esineitä (pelivaluuttana käytettävää kultaa) yksityisiltä myyjiltä ja jälleenmyydä niitä yksityisille ostajille. Jos oletetaan, että yksityiset ostajat ovat ostaneet pelivaluuttana käytettävän kullan pelissä vastikkeellisesti (ns. sovelluksen sisäisenä ostona), käsiteltävä asia ei eroa suurestikaan komission aikoinaan kuvaamasta problematiikasta.

67. Voittomarginaalijärjestelmän syntyhistoriasta ei voida kuitenkaan päätellä, että kaupankäynti ”käytetyillä” palveluilla jätettiin tietoisesti ja tietyistä syistä sen soveltamisalan ulkopuolelle.

4. Voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksen mukainen tulkinta

68. Voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on ensisijaisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen toteuttaminen, kuten komissio on korostanut ehdotuksessa voittomarginaalijärjestelmän käyttöön ottamiseksi.

69. Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää yhtäältä verovelvollisen elinkeinonharjoittajan yhdenvertaisten kilpailuedellytysten turvaamista siten, että elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostohinnan myyntihinnastaan, jolloin sen on maksettava veroa ainoastaan voittomarginaalista. Toisaalta komission mukaan tarkoitus on välttää käytettyihin tavaroihin tyypillisesti sisältyvästä arvonlisäveron jäännösmäärästä seuraava kaksinkertainen verotus. Molemmat toistetaan myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleessa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. [35]

[32] BT-Drucksache 11/6420, liite 2, I jakson loppu.

[33] BT-Drucksache 11/6420, liite 2, 1 artikla, A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, liite 2, 1 artikla, A.1. Näin myös tuomio 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, 39 kohta) ja tuomio 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 36 kohta).

[35] Tuomio 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, 36 kohta); tuomio 11.7.2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, 27 kohta); tuomio 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, 25 kohta); tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, 39 kohta); tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 kohta) ja tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 37 ja 41 kohta).

70. Molempien tavoitteiden tarkastelussa on otettava huomioon perusoikeuskirja, joka on sitonut myös unionin lainsäätäjää Lissabonin sopimuksen voimaantulosta lähtien. [36] Myös tästä syystä olisi oltava perusteltu syy sille, että käytettyjen tavaroiden kauppaa ja ”käytettyjen” palvelujen kauppaa verotetaan eri tavalla ja siten verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti.

71. Tämä tuo mieleen unionin tuomioistuimen äskettäin ratkaiseman kysymyksen siitä, voidaanko voittomarginaalijärjestelmässä eriyttää taide-esineiden verokohtelua sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa taide-esineen tekijä toimii taloudellisesti. Julkisasiamies Szpunar [37] vastasi tähän perustellusti kieltävästi, koska tällaiselle erilaiselle kohtelulle ei ollut asiallista syytä. Unionin tuomioistuin vahvisti tämän mukaisesti, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että samoja liiketoimia suorittavia verovelvollisia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [38]

72. Myöskään käsiteltävässä asiassa ei ole havaittavissa mitään asiallista perustetta erilaiselle verokohtelulle. Tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten eriyttäminen tapahtuu arvonlisäverolainsäädännössä lähtökohtaisesti pelkästään teknisistä syistä, koska siihen voidaan (yleensä käytännön syistä) yhdistää erilaisia verotuspaikkoja, erilaisia verovelvollisia ja erilaisia verokantoja ja vapautuksia. Voittomarginaalijärjestelmällä tavoiteltava kaksinkertaisen verotuksen tai kilpailuhaitan välttäminen ei kuitenkaan ole riippuvainen näistä teknisistä syistä. Palvelujen suorituksen ja tavaroiden luovutuksen välinen erottelu ei kuitenkaan ole merkityksellinen sen kannalta, sovelletaanko tavanomaista verotusta vai voittomarginaalijärjestelmää, sikäli kuin palveluja ei kuluteta heti vaan ne jälleenmyydään tavaroiden tapaan (kuten pääsyliput).

73. Käytettyjen tavaroiden arvonlisäverotekninen luokittelu on osittain jopa päinvastainen kuin niiden yksityisoikeudellinen luokittelu, mikä tekee näin erilaisista vero-oikeudellisista seurauksista elinkeinonharjoittajalle vieläkin kyseenalaisempia. Siten esimerkiksi pääsyliput ovat Saksan siviilioikeudessa haltija-asiakirjoja, joita luovutetaan kuten tavaroita, koska asiakirjasta johtuva oikeus siirtyy asiakirjan mukana (ks. BGB:n 807 §). Kyseessä on siten oikeastaan tavaran (asiakirjan) luovutus, mutta arvonlisäveroteknisesti palvelu (pääsyoikeuden antaminen). Arvonlisäverotekninen arviointi ei kuitenkaan muuta sitä, että liiketoiminnassa pääsylippuja luovutetaan ja niillä käydään kauppaa tavaroiden tapaan.

74. Palvelujen, joilla käydään kauppaa käytettyjen tavaroiden tapaan, osalta arvonlisäverodirektiiviin ei kuitenkaan sisälly voittomarginaalijärjestelmään rinnastettavissa olevaa sääntelyä, jolla lievennettäisiin tällä alalla toimiviin elinkeinonharjoittajiin kohdistuvaa kilpailuhaittaa ja vältettäisiin kaksinkertainen verotus. Tämä puuttuva sääntely (lainaukko) johtaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (perusoikeuskirjan 20 artiklan ilmentymänä) koskevaan konfliktiin, josta ei kuitenkaan seuraa direktiivin pätemättömyys vaan joka voidaan ratkaista soveltamalla analogisesti [39] arvonlisäverodirektiivin 311 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja. Unionin lainsäätäjä ei nimittäin ole tuolloin ilmeisestikään ajatellut ”käytettyjen” palvelujen jälkimarkkinoita.

[36] Ks. tältä osin tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[37] Julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, 29 kohta).

[38] Tuomio 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[39] Tätä mieltä ovat myös (ainakin Saksassa) oikeuskirjallisuudessa erittäin tunnetut verolainsäädännön asiantuntijat: Wäger, C., ”Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL”, *Deutsches Steuerrecht 2017*, s. 2017 (2020 ja 2021); Stadie, H. teoksessa Rau ja Dürrwächter, *Kommentar zum UStG*, Einf., 613 kohta (tila: tammikuu 2024) ja Hey, J. ja Hoffsümmer, P., ”*Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*”, *Umsatzsteuer-Rundschau 2005*, s. 641 (648).

75. Tältä osin voittomarginaalijärjestelmän rajoittamiselle koskemaan tavaroiden luovutuksia ei ole – vaikka otetaan huomioon unionin lainsäätäjän laaja harkintavalta – oikeudellisesti hyväksyttävää tavoitetta, eikä tällaiselle lainsäätäjän tekemälle rajoitukselle ole havaittavissa uskottavaa perustetta. Perusoikeuskirjan 20 artiklasta – siis primaarioikeudesta – johtuva yhdenvertaisuusperiaate puoltaa käsiteltävässä asiassa myös voittomarginaalijärjestelmän laajentavaa tulkintaa siten, että sitä sovelletaan sellaisiin palveluihin, joilla käydään kauppaa käytettyjen tavaroiden tapaan.

76. Jos pelivaluuttana käytettävää kultaa ei kuitenkaan voida ostaa verovelvolliselta vaan sitä voidaan lähtökohtaisesti ainoastaan voittaa itse pelaamalla, tätä rinnastettavuutta ei mielestäni ole. Myös huomioon otettavan arvonlisäveron jäännösmäärän olemassaolon mahdollisuus olisi (tyypillisesti) poissuljettu. Analoginen soveltaminen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ei siis tulisi silloin kyseeseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on ratkaista, onko näin pelivaluuttana käytettävän kullan tapauksessa.

5. Välipäätelmä

77. Jotta tekninen kehitys voidaan ottaa huomioon ja koska ei ole viitteitä siitä, että kaupankäynti ”käytetyillä” palveluilla jätettiin tietoisesti ja asiallisista syistä voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle, kyseeseen tulee arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen analoginen soveltaminen palveluihin, joilla voidaan käydä kauppaa. Ratkaisevaa on, että näillä palveluilla käydään kauppaa jälkimarkkinoilla tavanomaisiin käytettyihin tavaroihin rinnastettavalla tavalla.

VI Ratkaisuehdotus

78. Ehdotan näin ollen, että Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että siinä vapautetaan verosta ainoastaan liiketoimet, jotka koskevat laillisia maksuvälineitä tai sellaisia muita kuin laillisia maksuvälineitä, jotka talouden toimijat hyväksyvät sopimukseen perustuviksi välittömiksi maksuvälineiksi ja joilla ei tältä osin ole muuta tarkoitusta kuin käyttö maksuvälineenä oikeussuhteissa.

2) Pelivaluuttana käytettävällä kullalla (sähköisenä palveluna) ei pyritä ainoastaan luomaan myöhemmin kulutettavissa olevaa etua sellaisen palvelun muodossa, jota ei ole vielä määritetty ja jonka arvosetelin antaja olisi velvollinen suorittamaan, vaan se on itsessään jo kulutettava etu. Tästä syystä se ei ole arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa tarkoitettu arvoseteli.

3) Tekninen kehitys huomioon ottaen arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava teleologisesti laajentavasti siten, että sen soveltamisalaan kuuluvat myös siirrettävissä olevat muut kuin fyysiset esineet, sikäli kuin näillä käydään kauppaa oikeussuhteissa fyysisten esineiden tapaan. Ratkaisevaa on, että näillä palveluilla käydään kauppaa jälkimarkkinoilla tavanomaisiin käytettyihin tavaroihin rinnastettavalla tavalla ja että ne sisältävät tyypillisesti arvonlisäveron jäännösmäärän. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on ratkaista, onko käsiteltävässä asiassa näin pelivaluuttana käytettävän kullan tapauksessa.