



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. října 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 2 odst. 1 písm. c) a 135 odst. 1 písm. d) až f) — Služby za úplatu — Směna virtuální měny ‚bitcoin‘ za tradiční měny — Osvobození od daně“

Ve věci C-264/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 27. května 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 2. června 2014, v řízení

Skatteverket

proti

Davidu Hedqvistovi,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda čtvrtého senátu, vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas (zpravodaj), E. Juhász a C. Vajda, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. června 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket M. Loebem, jako právním poradcem,
- za D. Hedqvista A. Erasmiem, advokat, a F. Berndtem, jur. kand.,
- za švédskou vládu A. Falk a E. Karlssonem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jakož i K. Simonssonem a J. Enegrenem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: švédština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. července 2015,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 a čl. 135 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a D. Hedqvistem, jehož předmětem je předběžné stanovisko vydané komisí pro daňové právo (Skatterättsnämnden) o tom, zda dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podléhají směnné operace tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ nebo naopak, které D. Hedqvist hodlá provádět prostřednictvím jedné společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 směrnice o DPH stanoví:
„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
[...]
c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
[...]“
- 4 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:
„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“
- 5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:
„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“
- 6 Článek 135 směrnice o DPH stanoví:
„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
[...]
d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

- e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;
- f) činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správu, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2;

[...]“

Švédské právo

- 7 Ustanovení § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z přidané hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o DPH“] stanoví, že státu musí být odvedena DPH ze zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněného v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 8 Kapitola 3 tohoto zákona obsahuje ustanovení § 23 odst. 1, podle něhož je od DPH osvobozeno dodání bankovek a mincí, které představují zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu.
- 9 Ustanovení § 9 téže kapitoly 3 stanoví osvobození od daně pro poskytování bankovních a finančních služeb, jakož i pro operace obchodování s cennými papíry a podobné činnosti. Bankovní a finanční služby nezahrnují notářskou činnost, služby vymáhání pohledávek a administrativní služby v souvislosti s faktoringem nebo pronájmem skladových prostor.

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

- 10 David Hedqvist zamýšlí poskytovat prostřednictvím obchodní společnosti služby spočívající ve směně tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ a naopak.
- 11 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že virtuální měna „bitcoin“ je užívána zejména pro platby mezi jednotlivci na internetu, jakož i v některých internetových obchodech, které tuto měnu přijímají. Tato virtuální měna nemá jediného emitenta, nýbrž je vytvářena přímo v síti pomocí speciálního algoritmu. Systém virtuální měny „bitcoin“ umožňuje anonymní držbu a převod částek „bitcoin“ v rámci sítě uživatelům, kteří mají „bitcoin“ adresu. „Bitcoin“ adresu je možné přirovnat k bankovnímu účtu.
- 12 Předkládající soud s odvoláním na zprávu Evropské centrální banky z roku 2012 o virtuálních měnách uvádí, že virtuální měnu lze definovat jako druh neregulovaných digitálních peněz, které jsou emitovány a kontrolovány svými tvůrci a přijímány členy určitého virtuálního společenství. Virtuální měna „bitcoin“ patří mezi virtuální měny s tzv. „obousměrným tokem“, které mohou uživatelé nakupovat a prodávat na bázi směnného kurzu. Takovéto virtuální měny jsou, pokud jde o jejich používání v reálném světě, analogické s ostatními směnitelnými měnami. Umožňují nákup jak skutečného, tak i virtuálního zboží a služeb. Virtuální měny se liší od elektronických peněz, které jsou definovány ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/110/ES ze dne 16. září 2009 o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezřetnostním dohledu nad touto činností, o změně směrnic 2005/60/ES a 2006/48/ES a o zrušení směrnice 2000/46/ES (Úř. věst. L 267, s. 7), v tom, že na rozdíl od těchto peněz se v případě virtuálních měn kapitál nevyjadřuje v tradičních účetních jednotkách, například v eurech, nýbrž ve virtuální účetní jednotce jako je „bitcoin“.

- 13 Předkládající soud uvádí, že operace, které D. Hedqvist hodlá provádět, se mají uskutečňovat elektronickou formou prostřednictvím internetové stránky společnosti. Tato společnost by nakupovala jednotky virtuální měny „bitcoin“ přímo u jednotlivců a podniků, nebo na mezinárodní směnné burze. Tyto jednotky by byly uvedenou společností následně dále prodávány na takovéto směnné burze nebo by byly uloženy. Společnost D. Hedqvista by takovéto jednotky rovněž prodávala jednotlivcům nebo podnikům, kteří by si je objednali na jeho internetové stránce. Pokud by zákazník akceptoval cenou uvedenou ve švédských korunách nabízenou společností D. Hedqvista a pokud by došlo k obdržení platby, prodané jednotky virtuální měny „bitcoin“ by byly automaticky zaslány na zadanou „bitcoin“ adresu. Jednotky virtuální měny „bitcoin“ prodávané touto společností by byly buď ty, které nakoupila na směnné burze přímo poté, co zákazník podal objednávku, nebo ty, které již měla na skladě. Cena nabízená uvedenou společností zákazníkům by se určovala na základě platné ceny na konkrétní směnné burze zvýšené o určitou procentní sazbu. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou by představoval zisk společnosti D. Hedqvista. Tato společnost by si neúčtovala další poplatky.
- 14 Činnosti, které D. Hedqvist zamýšlí provádět, se tedy omezují na nákup a prodej virtuálních měnových jednotek „bitcoin“ směnou za tradiční měny, jako je švédská koruna, nebo naopak. Z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by se tyto činnosti týkaly plateb v „bitcoinu“.
- 15 Před zahájením provádění takovýchto činností D. Hedqvist požádal komisi pro daňové právo o předběžné stanovisko, aby zjistil, zda z nákupu a prodeje jednotek virtuální měny „bitcoin“ musí být odváděna DPH.
- 16 Ve stanovisku ze dne 14. října 2013 měla tato komise na základě rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) za to, že D. Hedqvist bude nabízet směnárenskou službu za úplatu. Rozhodla však, že se na tuto směnárenskou službu vztahuje osvobození od daně stanovené v § 9 kapitoly 3 zákona o DPH.
- 17 Podle komise pro daňové právo je virtuální měna „bitcoin“ platebním prostředkem, který je používán obdobným způsobem jako zákonné platební prostředky. Kromě toho, výraz „zákonné platidlo“ uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH byl použit za účelem omezení rozsahu působnosti osvobození od daně, pokud jde o bankovky a mince. Z toho vyplývá, že tento výraz je nutno chápat v tom smyslu, že se vztahuje jen na bankovky a mince, a nikoli na devizy. Tento výklad je rovněž v souladu s cílem sledovaným osvobozeními od daně, která jsou stanovena v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) směrnice o DPH, a to s cílem zabránit obtížím spojeným s výběrem DPH z finančních služeb.
- 18 Skatteverket podal proti rozhodnutí komise pro daňové právo žalobu k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud), v níž tvrdí, že na službu, které se žádost D. Hedqvista týká, se osvobození od daně stanovené v kapitole 3 § 9 zákona o DPH nevztahuje.
- 19 David Hedqvist tvrdí, že žaloba podaná Skatteverket musí být zamítnuta, a že předběžné stanovisko komise pro daňové právo musí být potvrzeno.
- 20 Předkládající soud zastává názor, že z rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) je možné vyvodit, že směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, prováděná oproti zaplacení určité částky odpovídající marži mezi nákupní cenou zaplacenou poskytovatelem a jím požadovanou prodejní cenou představuje poskytování služeb za úplatu. V takovémto případě vzniká otázka, zda se na tuto plnění vztahuje některé z osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH pro finanční služby, zejména osvobození uvedená v bodech d) až f) tohoto ustanovení.

21 Vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) má pochybnosti o tom, zda se některé z těchto osvobození od daně na takováto plnění vztahuje, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že operace ve formě popsané jako směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, které jsou prováděny za úplatu započítávanou poskytovatelem při stanovování směnných kurzů, představují poskytování služeb za úplatu?
- 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, musí být čl. 135 odst. 1 [této směrnice] vykládán v tom smyslu, že výše uvedené směnné operace jsou osvobozeny od daně?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.
- 23 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH uvádí, že předmětem DPH jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 24 Zprv je třeba konstatovat, že virtuální měna s obousměrným tokem „bitcoin“, která bude v rámci směnných operací směněna za tradiční měny, nemůže být považována za „hmotný majetek“ ve smyslu článku 14 směrnice o DPH, neboť, jak uvedla generální advokátka v bodě 17 svého stanoviska, tato virtuální měna nemá jiný účel než účel platidla.
- 25 Totéž platí o tradičních měnách, pokud se jedná o měny, které jsou zákonným platidlem (v tomto smyslu viz rozsudek *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 25).
- 26 Plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně různých platidel, proto nespadají pod pojem „dodání zboží“ stanovený v uvedeném článku 14 směrnice. Za těchto podmínek tato plnění představují poskytnutí služby ve smyslu článku 24 směrnice o DPH.
- 27 Zadruhé, pokud jde o úplatnou povahu poskytnutí služby, je třeba připomenout, že poskytnutí služby se uskutečňuje „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a podléhá proto DPH, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a protihodnotou, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudky *Loyalty Management UK* a *Baxi Group*, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 51 a citovaná judikatura, a *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37). Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (rozsudek *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29 a citovaná judikatura).
- 28 Ze skutečností uvedených ve spise, který byl předložen Soudnímu dvoru, vyplývá, že ve věci v původním řízení by mezi společností D. Hedqvista a jejími smluvními partnery existoval synallagmatický právní vztah, v jehož rámci se zúčastněné strany vzájemně zavazují převést částky v určité měně a přijmout za ně protihodnotu ve virtuální měně s obousměrným tokem nebo naopak.

Rovněž se uvádí, že tato společnost by byla odměňována za poskytování služeb protihodnotou, která odpovídá marži, kterou by zahrnovala do výpočtu směnného kurzu, za který by byla ochotna prodávat a nakupovat dotyčné měny.

- 29 Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely určení úplatné povahy poskytnutí služby není relevantní skutečnost, že takováto odměna nemá formu zaplacení určité provize nebo zvláštních poplatků (rozsudek *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 33).
- 30 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba vycházet z toho, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, představují poskytnutí služby uskutečňované za poskytnutí protiplnění, které vykazuje přímou souvislost s poskytnutou službou, to znamená poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.
- 31 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé otázce

- 32 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že od DPH je osvobozeno takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.
- 33 Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, bod 19 jakož i citovaná judikatura, a *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 19).
- 34 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (rozsudky *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 21, a *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 20).
- 35 Výklad uvedených výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními stanovenými v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznámá, že by výrazy použité k definici osvobození uvedených v čl. 135 odst. 1 měly být vykládány způsobem, jenž by je zbavil jejich účinků (viz zejména rozsudky *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25; *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 21, a *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 20).

- 36 V této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH (viz zejména rozsudek *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24, jakož i usnesení *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 a C-232/07, EU:C:2008:275, bod 24).
- 37 Kromě toho plnění osvobozená od DPH podle těchto ustanovení představují svojí povahou finanční operace, ačkoli nemusí být nutně poskytována bankami nebo finančními institucemi (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura, a *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29).
- 38 Pokud jde zaprvé o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.
- 39 Plnění osvobozená od daně na základě uvedeného ustanovení jsou tedy vymezena v závislosti na povaze poskytovaných služeb. K tomu, aby byly dotyčné služby kvalifikovány jako plnění osvobozená od daně, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek, jejímž účelem je plnění specifických a podstatných funkcí služby popsané v témže ustanovení (viz rozsudek *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).
- 40 Ze znění čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH ve spojení s rozsudkem *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38) vyplývá, že plnění, na která se toto ustanovení vztahuje, se týkají služeb nebo nástrojů, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz.
- 41 Kromě toho, jak v bodech 51 a 52 svého stanoviska uvedla generální advokátka, uvedené ustanovení se nevztahuje na plnění, která se týkají samotné měny, neboť tato plnění jsou předmětem zvláštního ustanovení, kterým je čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.
- 42 Vzhledem k tomu, že virtuální měna „bitcoin“ je smluvním platidlem, nemůže být na jedné straně považována za běžný účet ani za vkladový účet, platbu nebo převod. Na straně druhé, na rozdíl od pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, představuje přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty, kteří ji akceptují.
- 43 Plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, proto nespadají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v tomto ustanovení.
- 44 Pokud jde zadruhé o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, toto ustanovení stanoví, že členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“.
- 45 V této souvislosti je třeba připomenout, že pojmy použité v uvedeném ustanovení musí být vykládány a používány jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie (v tomto smyslu viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 16, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).
- 46 Jak uvedla generální advokátka v bodech 31 až 34 svého stanoviska, různá jazyková znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH neumožňují jednoznačně určit, zda se toto ustanovení vztahuje pouze na činnosti týkající se tradičních měn, nebo zda se naopak vztahuje i na činnosti zahrnující jinou měnu.

- 47 V případě jazykových rozdílů nelze dosah dotyčného výrazu posuzovat pouze na základě doslovného výkladu. Tento výraz je třeba vykládat ve světle kontextu, v němž se nachází, účelu a systematiky směrnice o DPH (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 20, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).
- 48 Jak bylo uvedeno v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH, které vznikají v rámci zdanění finančních operací.
- 49 Přitom je třeba uvést, že činnosti týkající se netradičních měn, to znamená jiných měn, než jsou peníze, které jsou zákonným platidlem v jedné nebo ve vícero zemích, pokud tyto měny byly účastníky transakce akceptovány jako alternativní platidlo k zákonným platidlům a nemají jiný účel než účel platidla, představují finanční operace.
- 50 Kromě toho, jak na jednání v podstatě uvedl D. Hedqvist, v případě takových činností, jako je zejména směnárenská činnost, mohou být obtíže spojené s určením daňového základu a zejména částky odpočitatelné DPH totožné, ať už se jedná o směnu tradičních měn běžně osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, nebo o směnu takovýchto měn za virtuální měny s obousměrným tokem, které aniž by byly zákonným platidlem, představují platidlo akceptované účastníky transakce a naopak.
- 51 Z kontextu a z účelu uvedeného čl. 135 odst. 1 písm. e) tedy vyplývá, že výklad tohoto ustanovení, podle něhož se toto ustanovení vztahuje na činnosti týkající se jen tradičních měn, by ho zbavil části jeho účinku.
- 52 Ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.
- 53 Je tedy třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH se vztahuje i na takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.
- 54 Pokud jde konečně o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, stačí připomenout, že toto ustanovení se vztahuje na činnosti týkající se „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích [a] dluhopisů“, to znamená cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, jakož i „jiných cenných papírů“, které je třeba pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v uvedeném ustanovení (rozsudek *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 27).
- 55 Je přitom nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nepředstavuje ani cenný papír přiznávající vlastnické právo v právnických osobách, ani cenný papír srovnatelné povahy.
- 56 Činnosti, o které se jedná ve věci v původním řízení, proto nespadají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.
- 57 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na druhou otázku odpovědět, že:
- článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky

odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotýčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představuje plnění osvobozené od DPH ve smyslu tohoto ustanovení;

- článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespadá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

K nákladům řízení

- ⁵⁸ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotýčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.
- 2) Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotýčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty ve smyslu tohoto ustanovení.

Článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespadá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

Podpisy.