



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 16. července 2015¹

Věc C-264/14

**Skatteverket
proti
Davidu Hedqvistovi**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstol (Švédsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Směna virtuální měny ‚bitcoin‘ za konvenční měnu — Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES — Zdanění služeb za úplatu — Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES — Osvobození od daně z operací s převoditelnými cennými papíry — Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES — Osvobození od daně z devizových operací — Článek 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES — Osvobození od daně z operací s cennými papíry“

I – Úvod

1. V tomto řízení se bude Soudní dvůr poprvé zabývat otázkou, jak je třeba z hlediska daně z přidané hodnoty zacházet se směnou virtuální měny „bitcoin“ za konvenční měny. V tomto ohledu je obzvláště zapotřebí dalšího vyjasnění rozsahu působnosti osvobození od daně z finančních transakcí.

II – Právní rámec

2. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví, že předmětem DPH je:

„c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

3. Podle čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH však členské státy od daně osvobodí 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;

¹ — Původní jazyk: němčina.

- e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa, 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;

[...]“

4. Těmto osvobozením od daně v šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně², která platila do 31. prosince 2006, odpovídá čl. 13 část B písm. d) body 3 až 5. V rozsahu, v němž Soudní dvůr vyložil tato posledně uvedená ustanovení, lze jeho poznatky použít i v projednávané věci.

5. Švédské právo obsahuje normy odpovídající uvedeným ustanovením unijního práva.

III – Spor v původním řízení

6. David Hedqvist zamýšlí provozovat přes internet nákup a prodej virtuální měny „bitcoin“ (dále jen „bitcoiny“) za švédské koruny. Cena bitcoinů má být založena na směnném kursu jistého výměnného portálu s připočtením či odečtením určité procentní sazby jakožto úplaty za směnu.

7. Podle zjištění předkládajícího soudu řada jednotlivců i internetových obchodníků přijímá bitcoiny jakožto platidlo. Bitcoiny jsou uloženy jako data v počítači uživatele nebo třetího poskytovatele služby a převádějí se pouze elektronicky. Nejsou vydávány konkrétním emitentem, ale vytvářejí se na internetu pomocí určitého algoritmu, který naprogramovala doposud neznámá osoba. Bitcoiny nejsou v žádném státě určeny za zákonné platidlo.

8. Před započítáním své činnosti požádal D. Hedqvist švédský výbor pro daňové právo (Skatterättsnämnden) o předběžné rozhodnutí, aby se dozvěděl, zda má povinnost odvádět ze zmíněného nákupu a prodeje bitcoinů DPH. V tomto předběžném rozhodnutí byl nákup a prodej bitcoinů vyhodnocen jako úplatná služba, jež je nicméně osvobozena od daně, jelikož se v případě bitcoinů jedná o platební prostředek, který je používán jako zákonné platidlo. Proti uvedenému předběžnému rozhodnutí podal však švédský správce daně žalobu.

IV – Řízení před Soudním dvorem

9. Högsta förvaltningsdomstolen, kterému byl mezitím spor předložen, považuje unijní právní úpravu DPH za zásadní pro rozhodnutí sporu, a proto dne 2. června 2014 položil Soudnímu dvoru tyto otázky podle článku 267 SFEU:

1. Má být čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že operace ve formě popsané jako směna virtuálního oběživa za tradiční oběživo a naopak, které jsou prováděny za úplatu započítávanou poskytovatelem při stanovování směnných kurzů, představují poskytování služeb za úplatu?

2 — Úř. věst. L 145, s. 1.

2. Pokud je odpověď na první otázku kladná, má být čl. 135 odst. 1 vykládán v tom smyslu, že výše uvedené směnné operace jsou osvobozeny od daně?

10. K těmto otázkám byla v řízení před Soudním dvorem předložena písemná vyjádření švédského daňového orgánu (Skatteverket), D. Hedqvista, Spolkové republiky Německo, Estonské republiky a Evropské komise. Na jednání, které se konalo dne 17. června 2015, se vyjádřili D. Hedqvist, Švédské království, Spolková republika Německo a Komise.

V – Právní posouzení

11. Toto řízení se týká dvou různých otázek. Zaprvé se jedná o zdanitelnost směnných transakcí, čili otázky, zda tato činnost představuje uskutečnění některé ze zdanitelných událostí podle směrnice o DPH (viz oddíl A). Zadruhé je pro případ zdanitelnosti směnných transakcí třeba vyjasnit otázku, zda tyto transakce dani skutečně podléhají, tzn. že od ní nejsou osvobozeny (viz oddíl B).

A – *Směna bitcoinů jakožto služba za úplatu*

12. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda taková činnost, jakou plánuje D. Hedqvist, musí být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a tudíž v zásadě podléhá DPH.

13. Soudní dvůr již ohledně podobné otázky ve věci First National Bank of Chicago rozhodl, že směna deviz, při níž banka stanoví odlišné kursy pro jejich nákup a prodej, představuje službu za úplatu³. Zdaněná operace banky přitom spočívala pouze v činnosti směny, nikoli však v samotném převodu deviz. Soudní dvůr totiž v tomto převodu nespatořoval ani dodání zboží, ani službu, jelikož se v případě deviz jednalo o zákonné platidlo⁴. Jakožto úplatu za zdanitelnou službu směny Soudní dvůr v zásadě považoval rozdíl mezi částkou nákupní a prodejní ceny těchto deviz.

14. Rozsudek vychází z toho, že se uznává, že převod zákonného platidla jako takový nepředstavuje žádnou zdanitelnou událost v oblasti DPH⁵. Naopak může v zásadě⁶ představovat pouze protiplnění zdaněného plnění. DPH je totiž daní z konečné spotřeby zboží⁷. Současná zákonná platidla však v zásadě neskýtají – například na rozdíl od zlata nebo cigaret, které také jsou či byly přímo nebo nepřímo používány jako platidla – žádnou jinou praktickou možnost využití než jako platidla. Jejich funkce se při obratu omezuje na usnadnění výměny zboží v národním hospodářství; jako taková se však nespotřebovávají ani nepoužívají jako zboží.

15. Co platí pro *zákonná* platidla, mělo by platit i pro platidla jiná, jejichž funkce se vyčerpává tímž způsobem. Byť by takováto čistá platidla nebyla ze zákona zaručena a kontrolována, z hlediska DPH plní stejnou funkci jako platidla zákonná, a tudíž podle zásady daňové neutrality v jejím projevu jakožto zásady rovného zacházení⁸ by s nimi mělo být zacházeno v podstatě stejně.

3 — Rozsudek First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, body 25 až 35).

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

5 — V tomto smyslu viz též rozsudek Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, bod 26).

6 — Při převodu zákonných platidel, jež jsou sběratelskými předměty ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, tomu může být jinak.

7 — V tomto smyslu viz rozsudky Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21 a citovaná judikatura), jakož i Dresser Rand (C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 28 a citovaná judikatura).

8 — Viz mj. Rozsudky Komise v. Francie (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22); NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 44), a Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

16. Toto je v souladu s judikaturou. Judikatura nakládá se zákonnými i jinými čistými platidly, jakou jsou poukázky, jež znějí na určitou nominální hodnotu⁹, popř. získání „bodů“ k pozdějšímu použití při nákupu služeb hotelů nebo rezidencí¹⁰ – převážně¹¹ stejně, když ani v posledně uvedených případech nespátřuje v převodu platidel zdanitelnou transakci.

17. Také bitcoiny představují podle zjištění předkládajícího soudu čistá platidla. Jejich vlastnictví nemá žádný jiný smysl než ten, že v určitém okamžiku budou znovu použity jako platidla. Pro účely uskutečnění zdanitelné události, které zakládá povinnost odvést DPH, s nimi tudíž musí být nakládáno stejně jako se zákonnými platidly.

18. Z toho plyne, že se judikatura First National Bank of Chicago použije též na bitcoiny. Jejich převod jako takový sice nepředstavuje uskutečnění zdanitelné události. Jelikož však D. Hedqvist plánuje nákup a prodej bitcoinů za švédské koruny za cenu, k níž je v porovnání se směnným kursem na určitém směnném portálu připočítána přírážka, obsahuje jeho činnost poskytování služeb za úplatu podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH ve formě směny.

B – Osvobození směny bitcoinů od daně

19. Zadruhé je třeba určit, zda služba směny bitcoinů a švédských korun spadá pod některé z osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH. V předkládacím rozhodnutí jsou jakožto osvobození od daně, která přicházejí v úvahu pro tento účel, správně uváděna písmena d), e) a f) tohoto ustanovení. Tyto skutečnosti budu zkoumat v obráceném pořadí.

1. Operace s cennými papíry [písmeno f)]

20. Článek 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozuje operace, které se týkají „akcií, podílů na společnostech [...], dluhopisů a jiných cenných papírů“.

21. Směna bitcoinů za švédské koruny by pod toto osvobození mohla spadat pouze tehdy, pokud by se alespoň v případě jednoho z obou uvedených platidel jednalo o „jiné cenné papíry“ ve smyslu tohoto ustanovení.

22. Jak však Soudní dvůr nedávno konstatoval, vztahuje se čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH pouze na vlastnická práva k právnickým osobám, peněžní nároky vůči konkrétnímu dlužníku a práva související s těmito právy¹². Švédské koruny ani bitcoiny nesplňují ani jednu z těchto tří kategorií.

23. Osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH není proto v projednávané věci uplatnitelné.

2. Operace s oběživem [písmeno e)]

24. Jako další v pořadí vyvstává otázka, zda se použije osvobození podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení jsou od daně osvobozeny operace „týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“.

9 — V tomto smyslu viz rozsudek Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Rozsudek Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, zvláště body 21 a 32).

11 — Rozsudek Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) lze chápat jiným způsobem.

12 — Rozsudek Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 27 a 31).

25. Předpokladem osvobození od daně je především skutečnost, že existuje vztah k platidlům, ať již v hotovostní či bezhotovostní formě. Jak kromě toho ukazuje anglické znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, které hovoří o „currency, bank notes and coins“, je rozsah působnosti tohoto ustanovení v zásadě otevřený vůči jakékoli měně a nikoli – jak naznačuje například německé znění použitím pojmu „Devisen“ – pouze vůči měnám zahraničním.

26. Jen nesnadno však lze zodpovědět otázku, na jaké operace se má vztahovat osvobození od daně, jestliže se jedná o veškeré operace „týkající se“ oběživa. Uvedené znění již jen sotva může být širší, neboť v konečném důsledku se každá operace zaplacená penězi týká nějakého oběživa. To platí i tehdy, pokud by byl kladen požadavek – jak to odpovídá judikatuře v rámci osvobození od daně podle čl. 135, odst. 1 písm. f) směrnice o DPH pro transakce, které se vztahují k cenným papírům¹³ – že plnění musí být s to způsobit vznik, změnu nebo zánik práv a povinností subjektů ve vztahu k cenným papírům.

27. Především je jasné, že osvobození od daně nemůže být použitelné, pokud jsou platidla převáděna, popř. vynakládána, pouze subjekty zúčastněnými na jedné straně transakce, zatímco subjekty zúčastněné na její druhé straně převádějí naopak zboží nebo služby. V tomto případě totiž převod platidel představuje protiplnění za dodání zboží nebo služby. Pokud by bylo osvobození od daně uplatněno na takovýto jednostranný převod platidel, byly by všechny transakce – kromě směnných obchodů – osvobozeny od DPH.

28. Osvobození od daně může však být použitelné tehdy, je-li stejně jako v projednávané věci směňováno jedno platidlo za platidlo jiné, za což je požadována úplata. Zdanitelné plnění pak – jak již bylo ukázáno¹⁴ – představuje službu spočívající ve směně. Tato služba „se vztahuje“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH na platidla, a to na jejich směnu, jež též zakládá práva a povinnosti subjektů ve vztahu k platidlům.

29. Ohledně směny švédských korun, které jsou zákonným platidlem ve Švédském království, a bitcoinů, které nejsou platidlem v žádném státě, však v projednávané věci vyvstává tato otázka: Musí být obě platidla, jež jsou předmětem směny, *zákonnými* platidly?

30. Znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH nedává na tuto otázku jednoznačnou odpověď.

31. Zejména německé znění tohoto ustanovení může být chápáno tak, že obě platidla, která jsou předmětem směny, musí být zákonnými platidly („Devisen [...], die gesetzlichen Zahlungsmittel sind“).

32. Již v anglické verzi se však hovoří pouze o „měně“ v jednotném čísle. Anglickému znění by proto vyhověla i směna, při níž se zákonné platidlo uplatní pouze na jedné straně, jako je tomu v projednávané věci v případě švédské koruny.

33. Ještě otevřeněji je formulováno finské znění, které u deviz vůbec nevyžaduje, aby byly zákonnými platidly, nýbrž to žádá pouze v případě bankovek a mincí¹⁵. V nehotovostní podobě se může osvobození od daně vztahovat na veškeré měny – i virtuální, jako jsou bitcoiny.

13 — Viz mj. rozsudky CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, bod 33) a Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 37).

14 — Viz bod 18 výše.

15 — Finské znění hovoří o „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, což přibližně znamená „devizy, jakož i bankovky a mince použité jako zákonná platidla“.

34. Italské znění navíc dokonce zpochybňuje, zda platidla podílející se na směně musí mít vůbec zákonný status. Podle něj jsou transakce, které se týkají platidel „con valore liberatorio“, osvobozeny od daně. Podle tohoto jazykového znění je tak rozhodujícím účinek platidla způsobující zproštění závazku. Naproti tomu není použit výraz „corso legale“, který v italštině označuje zákonné platidlo, jak vyplývá mj. z čl. 10 odst. 2 nařízení č. 974/98¹⁶, a který je užit i v čl. 344 odst. 1 bod 2 směrnice o DPH. Také bitcoiny však mohou vykazovat účinek způsobující zproštění závazku, pokud to tak bylo dotýcnými smluvními stranami sjednáno.

35. Na základě různých jazykových znění lze otázku, na která platidla se vztahuje osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e), vyjasnit pouze s pomocí účelu osvobození od daně¹⁷. Přitom je v projednávané věci zapotřebí pouze přezkoumat, zda se ohledně směny zákonného platidla za čisté, nikoli však zákonné platidlo, uplatní účel osvobození od daně.

36. Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, mají osvobození od daně, která jsou v současnosti zahrnuta v písm. b) až g) čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH, osvobozovat „finanční operace“¹⁸. Povahu finanční operace vykazuje v každém případě i směna čistých platidel, v níž – stejně jako v projednávané věci – figuruje pouze jedno zákonné platidlo. To vyplývá již ze skutečnosti, že – jak bylo ukázáno¹⁹ – má převod čistých platidel v rámci daně z přidané hodnoty pouze platební funkci.

37. Soudní dvůr se nicméně dosud nevyjádřil ke konkrétnímu účelu osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, který zde má být vložen.

38. Důsledkem osvobození od DPH je vždy snížení nákladů na poskytnutí služby. V projednávané věci se to týká směnných služeb poskytnutých ohledně čistých platidel. Smysl a účel tohoto osvobození transakcí s platidly spočívá podle mého přesvědčení ve snaze, aby v důsledku výběru daní z přidané hodnoty nedocházelo k omezování konvertibility čistých platidel. To má význam i s ohledem na vnitřní trh. Pokud je totiž k přeshraničnímu plnění zapotřebí, aby zákazník směnil měny, bylo by přeshraniční plnění v důsledku výběru daně z přidané hodnoty ze směnářské služby ve srovnání s tuzemským plněním ještě dodatečně zdraženo.

39. Osvobození od daně však není omezeno na měny platící v Unii. Osvobození od daně se vztahuje na všechny měny světa. Proto je třeba konstatovat, že cílem čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH je zajistit pokud možno hladký platební styk.

40. Tomuto cíli odpovídá i osvobození od daně směny zákonných platidel za taková platidla, jež zákonný status nemají, ale přesto – stejně jako bitcoiny v projednávané věci – představují platidla čistá. Pokud totiž existují platidla, jež se podílejí na platebním styku, neboť v oběhu plní stejnou funkci jako platidla zákonná, byl by platební styk v důsledku výběru DPH ze směny těchto platidel vystaven další zátěži.

41. Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH musí být ostatně vykládán v souladu s primárním právem²⁰, zejména pak s obecnou zásadou rovného zacházení zakotvenou v článku 20 Listiny základních práv. V tomto ohledu Soudní dvůr často odkazuje na zásadu daňové neutrality a vyžaduje, aby stejná plnění byla za účelem dosažení neutrality DPH ve vztahu k hospodářské soutěži zdaňována taktéž stejně²¹.

16 — Nařízení Rady (ES) č. 974/98 ze dne 3. května 1998 o zavedení eura (Úř. věst. L 139, s. 1; Zvl. vyd. 10/01 s. 111), naposled pozměněné nařízením Rady (EU) č. 827/2014 ze dne 23. července 2014.

17 — Viz pouze rozsudek T. (C-373/13, EU:C:2015:413, bod 62 a citovaná judikatura).

18 — Rozsudek Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29 a citovaná judikatura).

19 — Viz body 14 až 16 výše.

20 — V tomto smyslu viz rozsudky Sturgeon a další. (C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43), a Komise v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40).

21 — Viz mj. rozsudky Komise v. Německo (C-109/02, EU:C:2003:586, bod 20); JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 46), a Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17).

42. Aby bylo možno odůvodnit rozdílné zacházení, musel by v této souvislosti v projednávané věci existovat zásadní rozdíl mezi směnou zákonných platidel za taktéž zákonná platidla a směnou zákonného platidla za jiná čistá platidla, jakými jsou v projednávané věci bitcoiny. Obě formy platidel plní totiž tutéž platební funkci, jsou-li v platebním styku přijímány jako platidla.

43. Takovýto podstatný rozdíl z hlediska daně z přidané hodnoty nicméně neshledávám.

44. Hlediska nedostatku stability bitcoinů a jejich napadnutelnosti podvodnými jednáními uváděná zejména Spolkovou republikou Německo nemohou ospravedlnit rozdílné zacházení. Nezávisle na tom, zda rizika tohoto druhu neexistují v závislosti na daně měně ve stejné míře též u zákonných platidel, jsou takové úvahy namístě pouze v rámci státního dohledu nad finančními trhy. Na tom jsou však právní předpisy upravující DPH nezávislé. Z judikatury totiž vyplývá, že i v případě, kdy je určité chování právní úpravou dohledu zakázáno, nemá to vliv na jeho posouzení z hlediska daně z přidané hodnoty²². Otázka, zda bitcoiny představují „dobrou“ či „špatnou“ měnu, postrádá jakýkoli význam pro toto řízení.

45. V konečném výsledku se tak osvobození od daně podle článku 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH uplatní i tehdy, je-li – stejně jako v projednávané věci – určitá měna, jež je zákonným platidlem, směněna za jinou měnu, která sice není zákonným platidlem, ale jako čisté platidlo se účastní platebního styku.

3. Transakce s převoditelnými cennými papíry [písmeno d)]

46. Soudní dvůr bude možná odchylně od mého názoru konstatovat, že se osvobození od daně ohledně platidel podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH v projednávaném případě nepoužije, protože bitcoiny nejsou zákonným platidlem. V takovém případě by bylo ještě třeba zkoumat, zda se v projednávané věci nemůže uplatnit osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

47. V rozsahu, v němž se toto ustanovení týká činností ohledně „plateb [a] převodů“, nebyly by podle něj předmětné směnářenské služby osvobozeny. Realizace hotovostních či bezhotovostních plateb určitému třetímu příjemci není předmětem služby, o kterou se zde jedná.

48. Podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH jsou však od daně osvobozeny též činnosti týkající se „pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“. V projednávané věci vyvstává tudíž otázka, zda bitcoiny představují „další převoditelné cenné papíry“ ve smyslu tohoto osvobození od daně.

49. Soudní dvůr ve svém rozsudku Granton Advertising uvedl, že se osvobození od daně vztahuje na různé formy převodu peněz²³. Také já jsem ve svém tehdejšími stanovisku spatřovala význam osvobození od daní v tom, že s právy, na něž se v platebním styku nahlíží podobně jako na peníze, se má pro účely DPH zacházet jako s odevzdáním samotných peněz, a tudíž je osvobodit od daně²⁴.

50. Přesto je uplatnění této výjimky v projednávané věci nutno odmítnout, a to ze dvou důvodů.

51. Zaprvé se čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH týká pouze derivátů měn – jako jsou pohledávky a šeky, jakož i jiné „papíry“ – nikoli však měny samotné. V projednávané věci se však nesměňují práva na bitcoiny, nýbrž samotné bitcoiny. V těchto souvislostech nemusí být vůbec vyjasněno, zda se toto osvobození od daně – jak tvrdila Estonská republika – beztak vztahuje pouze na práva, která se týkají *zákonných* platidel.

22 — Rozsudek GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, bod 32).

23 — V tomto smyslu viz rozsudek Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 37).

24 — Viz mé stanovisko ve věci Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, bod 41).

52. Zadruhé pro osvobození od daně z transakcí, které se vztahují na měnu samotnou, existuje zvláštní ustanovení, a to osvobození podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, jehož použitelnost byla přezkoumána v předchozím oddílu. Pokud by však Soudní dvůr konstatoval, že transakce, které se bezprostředně vztahují k virtuální měně, jako jsou bitcoiny, pod toto zvláštní ustanovení nespádají, neboť má být osvobozena pouze směna *zákonného* platidla, bylo by takovéto normotvorné rozhodnutí pominuto, kdyby bylo místo něj široce vykládáno jiné osvobození od daně. Transakce, které se bezprostředně vztahují k měnám, jsou buďto osvobozeny podle k tomuto účelu určeného zvláštního ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, jsou-li splněny její podmínky, anebo osvobozeny nejsou. V opačném případě by byly podmínky stanovené v tomto osvobození od daně v konečném důsledku irelevantní.

53. Osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nelze tudíž v projednávané věci v žádném případě použít.

VI – Závěry

54. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Högsta förvaltningsdomstol odpověděl takto:

1. Směna čistého platebního prostředku za zákonné platidlo a směna v opačném směru, za niž je třeba vždy zaplatit odměnu, kterou si poskytovatel této služby připočte při stanovení směnných kurzů, je službou za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.
2. Takovéto transakce jsou podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH osvobozeny od daně.