



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 16. jūlijā¹

Lieta C-264/14

**Skatteverket
pret
David Hedqvist**

(Högsta förvaltningsdomstol (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — PVN — Virtuālās valūtas “Bitcoin” maiņa pret parastu valūtu —
Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts — Par atlīdzību sniegtu pakalpojumu
aplūkšana ar nodokli — Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts —
Atbrīvojums no nodokļa par darījumiem ar tirgojamiem dokumentiem — Direktīvas 2006/112/EK
135. panta 1. punkta e) apakšpunkts — Atbrīvojums no nodokļa par darījumiem ar valūtu —
Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts — Atbrīvojums no nodokļa par
darījumiem ar vērtspapīriem

I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesa pirmo reizi analizēs jautājumu, kā no pievienotās vērtības nodokļa viedokļa ir jāvērtē virtuālās valūtas “Bitcoin” maiņa pret parastām valūtām. Šajā ziņā it īpaši ir jāturpina skaidrot atbrīvojumu no nodokļiem par finanšu darījumiem piemērošanas joma.

II – Atbilstošās tiesību normas

2. Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek:

“c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds; [..].”

3. Tomēr atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

“[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

¹ — Oriģinālvaloda – vācu.

- e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;
- f) darījumus – tostarp starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm, un izņemot 15. panta 2. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus;

[..].”

4. Šiem atbrīvojumiem no nodokļa atbilst līdz 2006. gada 31. decembrim spēkā esošajā Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze², ietvertais 13. panta B daļas d) punkta 3.–5. apakšpunkts. Ciktāl Tiesa ir interpretējusi pēdējo minēto tiesību normu, šīs atziņas var tikt izmantotas arī šajā lietā.

5. Zviedrijas tiesību aktos ir ietverti minētajām Savienības tiesību normām atbilstošas tiesību normas.

III – Pamatlieta

6. *D. Hedqvist* plāno internetā pirkt un pārdot virtuālo valūtu “Bitcoin” (turpmāk tekstā – “*Bitcoins*”) par Zviedrijas kronām. Attiecīgajai *Bitcoins* cenai ir jābalstās uz attiecīgajā maiņas portālā atrodamu maiņas kursu, pieskaitot vai atņemot noteiktu procentu likmi kā atlīdzību par maiņu.

7. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādītajiem faktiem daudzas privātpersonas un komersanti internetā pieņem *Bitcoins* kā maksāšanas līdzekli. *Bitcoins* kā dati tiek saglabāti lietotāja vai trešā pakalpojuma sniedzēja datorā un tiek nodoti tikai elektroniski. Tās neizdod noteikts emitents, bet gan rada algoritms internetā, kuru ir programmējusi līdz šim nezināma persona. *Bitcoins* nevienas valsts likumā nav atzītas par maksāšanas līdzekli.

8. Pirms saimnieciskās darbības uzsākšanas *D. Hedqvist* Zviedrijas Nodokļu pārvaldei (*Skatterättsnämnden*) lūdza sniegt iepriekšēju nolēmumu, lai uzzinātu, vai viņam par izklāstīto *Bitcoins* pirkšanu un pārdošanu ir jāmaksā PVN. Iepriekšējā nolēmumā *Bitcoins* pirkšana un pārdošana tika vērtēta kā par atlīdzību sniegts pakalpojums, kas gan esot atbrīvots no nodokļa, jo *Bitcoins* gadījumā runa esot par maksāšanas līdzekli, kas tiek izmantots kā likumīgs maksāšanas līdzeklis. Taču par šo iepriekšējo nolēmumu Zviedrijas Nodokļu iestāde cēla prasību.

IV – Tiesvedība Tiesā

9. *Högsta förvaltningsdomstol* [Augstākā administratīvā tiesa], kuras izskatīšanā šobrīd ir lieta, uzskata Savienības tiesību aktus PVN jomā par nozīmīgiem strīda izšķiršanā un tādēļ atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai 2014. gada 2. jūnijā ir uzdevusi šādus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kas tiek veikti, mainot virtuālu valūtu pret parastu valūtu vai otrādi, un par kuriem ir jāmaksā atlīdzība, ko šī pakalpojuma sniedzējs aprēķina, nosakot valūtas maiņas kursu, ir uzskatāmi par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību?

2 — OV L 145, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23.–62. lpp.

2) Ja uz pirmo jautājumu atbilde ir apstiprinoša – vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šādi maiņas darījumi ar nodokli nav apliekami?”

10. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā Zviedrijas Nodokļu iestāde (*Skatteverket*), *D. Hedqvist*, Vācijas Federatīvā Republika, Igaunijas Republika un Eiropas Komisija sniedza rakstveida viedokli. 2015. gada 17. jūnija tiesas sēdē savu viedokli izteica *D. Hedqvist*, Zviedrijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika un Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

11. Šī tiesvedība ir par diviem dažādiem jautājumiem. Pirmkārt, runa ir par iespēju aplikēt ar nodokli maiņas darījumus, tātad jautājumu, vai šī darbība ir viena no PVN direktīvā noteiktajām darbībām, par kuru ir jāmaksā nodoklis (par to A sadaļā). Otrkārt, gadījumā, ja uz maiņas darījumiem attiektos nodoklis, ir jānoskaidro, vai par tiem ir arī jāmaksā nodoklis, tātad, vai tie nav atbrīvoti no nodokļa (par to B sadaļā).

A – Bitcoins maiņa kā pakalpojums par atlīdzību

12. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai tāda darbība kā *D. Hedqvist* plānotā ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un tādējādi būtībā uz to ir attiecināms PVN.

13. Tiesa attiecībā uz līdzīgu jautājumu jau lietā *First National Bank of Chicago* ir nospriedusi, ka valūtas maiņa, attiecībā uz kuru banka nosaka atšķirīgus kursus par attiecīgās valūtas pirkšanu un pārdošanu, ir pakalpojuma sniegšana par atlīdzību³. Šajā ziņā ar nodokli apliktais bankas pakalpojums bija tikai maiņa, taču ne pašas valūtas nodošana. Proti, Tiesa šajā nodošanā nesaskatīja nedz preču piegādi, nedz pakalpojumu, jo valūtas gadījumā runa bija par likumīgiem maksāšanas līdzekļiem⁴. Tiesa par atlīdzību par ar nodokli apliekamo maiņas pakalpojumu būtībā atzina atšķirību starp attiecīgās valūtas pirkšanas un pārdošanas cenu.

14. Spriedums pamatojās uz to, ka ir atzīts, ka likumīgu maksāšanas līdzekļu nodošana nav darbība, par kuru ir jāmaksā PVN⁵. Tieši pretēji, tā būtībā⁶ var būt tikai ar nodokli aplikama pakalpojuma pretpakalpojums. Tas tādēļ, ka PVN ir preču gala patēriņam uzliekams nodoklis⁷. Taču pašreizējos likumīgos maksāšanas līdzekļus būtībā – atšķirībā no, piemēram, zelta vai cigaretēm, kas tieši vai netieši arī tiek izmantoti vai tikuši izmantoti par maksāšanas līdzekļiem, – nav iespējams izmantot citā praktiskā veidā kā vien par maksāšanas līdzekļiem. To funkcija darījuma gadījumā ir tikai atvieglot preču apmaiņu tautsaimniecībā; tomēr tie paši par sevi netiek izmantoti vai lietoti kā preces.

15. Tam, kas attiecas uz *likumīgiem* maksāšanas līdzekļiem, būtu jāattiecas arī uz pārējiem maksāšanas līdzekļiem, kuri pilda tikai šo funkciju. Lai gan šādi maksāšanas līdzekļi *tikai ar šādu funkciju* likumā nav jāaizsargā un tie nav jāuzrauga, no PVN viedokļa tiem ir tāda pati funkcija kā likumīgiem maksāšanas līdzekļiem, un tādēļ pret tiem saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu tā vienlīdzīgas attieksmes principa izpausmē⁸ būtībā ir jāizturas vienādi.

3 — Spriedums *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354, 25.–35. punkts).

4 — Skat. spriedumu *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354, 25. punkts).

5 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 26. punkts).

6 — Situācija var būt atšķirīga, nododot likumīgus maksāšanas līdzekļus, kas ir kolekciju priekšmeti PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

7 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī *Dresser Rand* (C-606/12 un C-607/12, EU:C:2014:125, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts), *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 44. punkts) un *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 48. punkts).

16. Minētais atbilst judikatūrai. Tajā likumīgie un pārējie maksāšanas līdzekļi, kam ir tikai šāda funkcija, – kā, piemēram, kuponi, kam ir nominālvērtība⁹, vai “tiesību uz punktiem” iegāde ar mērķi tos vēlāk izmantot, apmetoties viesnīcās vai mītnēs¹⁰, – tiek vērtēti lielākoties¹¹ vienādi, arī pēdējos minētajos gadījumos maksāšanas līdzekļu nodošanā nesaskatot ar nodokli apliekamu darbību.

17. Arī *Bitcoins* saskaņā ar iesniedzējtiesas secinājumiem ir maksāšanas līdzeklis tikai ar šādu funkciju. Īpašumtiesībām uz tām nav cita mērķa kā vien to izmantošana attiecīgā brīdī atkal par maksāšanas līdzekli. Tādēļ darbības, par kuru jāmaksā PVN, kontekstā pret tiem ir jāizturas tāpat kā pret likumīgiem maksāšanas līdzekļiem.

18. No minētā izriet, ka arī attiecībā uz *Bitcoins* ir jāpiemēro spriedumā *First National Bank of Chicago* ietvertā judikatūra. To nodošana gan kā tāda nav darbība, par kuru jāmaksā nodoklis. Taču, tā kā *D. Hedqvist* plāno *Bitcoins* pirkt un pārdot par Zviedrijas kronām par cenu, kura ietver uzcenojumu salīdzinājumā ar noteiktā maiņas portālā paredzētu maiņas kursu, viņa darbība ietver pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kas izpaužas maiņā.

B – Atbrīvojums no nodokļa par *Bitcoins* maiņu

19. Otrkārt, ir jānoskaidro, vai *Bitcoins* un Zviedrijas kronu maiņas pakalpojumam ir piemērojams viens no PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa. Iesniedzējtiesas nolēmumā pareizi kā atbrīvojumi no nodokļa, par kuriem šajā gadījumā var būt runa, ir norādīti tiesību normas d), e) un f) apakšpunkts. Šīs darbības es analizēšu apgrieztā secībā.

1) Darījumi ar vērtspapīriem (f) apakšpunkts)

20. Atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktam atbrīvoti ir darījumi, kas “attiecas uz akcijām un daļām sabiedrībās [...], bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem”.

21. Uz *Bitcoins* maiņu pret Zviedrijas kronām šis atbrīvojums varētu attiekties tikai tad, ja vismaz vienas no valūtas gadījumā būtu runa par “citiem vērtspapīriem” šīs tiesību normas izpratnē.

22. Taču, kā Tiesa, galu galā, ir konstatējusi, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas tikai uz īpašuma tiesībām uz juridiskām personām, naudas prasījumiem pret konkrētu parādnieku, kā arī ar šīm tiesībām saistītām tiesībām¹². Nedz Zviedrijas kronas, nedz *Bitcoins* neietilpst nevienā no šīm trim kategorijām.

23. Tādēļ PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa šajā gadījumā nav piemērojams.

2) Darījumi ar maksāšanas līdzekļiem (e) apakšpunkts)

24. Kā nākamais rodas jautājums, vai ir piemērojams PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. Atbilstoši tam no nodokļa ir atbrīvoti darījumi, kas “attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”.

9 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Skat. spriedumu *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, it īpaši 21. un 32. punkts).

11 — Spriedums *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450) var tikt saprasts citādi.

12 — Skat. spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 27. un 31. punkts).

25. Priekšnoteikums atbrīvojuma no nodokļa piemērošanai vispirms ir tāds, ka pastāv saikne ar maksāšanas līdzekļiem, neatkarīgi no tā, vai skaidras vai bezskaidras naudas formā. Turklāt, kā parāda PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta redakcija angļu valodā, kurā ir runa par “currency, bank notes and coins”, tiesību normas piemērošanas jomā būtībā ietilpst ikviena valūta, nevis – kā, piemēram, par to liecina redakcija vācu valodā, lietojot jēdzienu “Devisen [ārvalstu valūtas]”, – tikai ārvalstu valūtas.

26. Taču nav vienkārši atbildēt uz jautājumu, uz kuriem darījumiem ir jāattiecas atbrīvojumam no nodokļa, ja tiem ir jābūt visiem, kas “attiecas” uz maksāšanas līdzekli. Formulējums ir ļoti plašs, jo, galu galā, katrs ar naudu apmaksāts darījums arī attiecas uz maksāšanas līdzekli. Minētais ir spēkā arī tad, ja būtu vēlēšanās izvirzīt prasību – kā tas atbilst judikatūrai par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu attiecībā uz darījumiem, kas attiecas uz vērtspapīriem¹³ –, ka darījumam ir jābūt piemērotam, lai radītu, grozītu vai atņemtu pusēm tiesības un pienākumus attiecībā uz maksāšanas līdzekļiem.

27. Vispirms ir skaidrs, ka atbrīvojums no nodokļa nevar būt piemērojams, ja tikai vienam no darījuma dalībniekiem tiek nodoti maksāšanas līdzekļi, turpretim otram – tiek nodoti priekšmeti vai sniegti pakalpojumi. Proti, šajā gadījumā maksāšanas līdzekļu nodošana ir pretpakalpojums par priekšmetu nodošanu vai pakalpojuma sniegšanu. Ja atbrīvojums no nodokļa tiktu piemērots šādai vienpusējai maksāšanas līdzekļu nodošanai, no PVN būtu atbrīvoti visi darījumi, izņemot maiņas darījumus.

28. Taču atbrīvojums no nodokļa var būt piemērojams tad, ja, kā šajā gadījumā, maksāšanas līdzeklis tiek apmainīts pret citu un par to tiek pieprasīta atlīdzība. Šādā gadījumā ar nodokli apliktais darījums – kā izklāstīts¹⁴ – ir maiņas pakalpojums. Šis pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē “attiecas” uz maksāšanas līdzekļiem, proti, uz to maiņu, kas pusēm rada tiesības un pienākumus attiecībā uz maksāšanas līdzekļiem.

29. Tomēr attiecībā uz šo Zviedrijas kronu, kas Zviedrijas Karalistē ir likumīgs maksāšanas līdzeklis, un *Bitcoins*, kas nevienā valstī nav maksāšanas līdzeklis, maiņas gadījumu rodas jautājums – vai abiem maksāšanas līdzekļiem, kas tiek mainīti, ir jābūt *likumīgiem* maksāšanas līdzekļiem?

30. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta formulējums uz šo jautājumu nesniedz nepārprotamu atbildi.

31. It īpaši tiesību normas redakcija vācu valodā gan var tikt saprasta tādējādi, ka abiem maksāšanas līdzekļiem, kas tiek mainīti, ir jābūt likumīgiem maksāšanas līdzekļiem (“Devisen [..], die gesetzliches Zahlungsmittel sind [ārvalstu valūtas ..], ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”).

32. Taču redakcijā angļu valodā jau ir runa tikai par “currency” [valūta] vienskaitli. Tādēļ atbilstoši redakcijai angļu valodā pietiktu arī ar maiņu, kuras gadījumā tikai no vienas puses tiek mainīts likumīgs maksāšanas līdzeklis, kā, piemēram, šajā gadījumā – Zviedrijas krona.

33. Vēl atvērtāka ir redakcija somu valodā, kurā prasība par likumīgu maksāšanas līdzekli ir attiecināta nevis uz valūtu, bet vienīgi banknotēm un monētām¹⁵. Atbilstoši šai redakcijai atbrīvojums no nodokļa var būt piemērojams visām valūtām, ieskaitot tādas virtuālās valūtas kā *Bitcoins*, bezskaidras naudas formā.

13 — Skat. tostarp spriedumus *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 33. punkts) un *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 37. punkts).

14 — Skat. iepriekš, 18. punkts.

15 — Redakcijā somu valodā ir norādīts “valuutta sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita”, kas nozīmē “valūtām, kā arī banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”.

34. Turklāt redakcija itāļu valodā rada pat jautājumu, vai attiecīgajiem maksāšanas līdzekļiem vispār ir jābūt likumā noteiktam statusam. Atbilstoši tai darījumi, kas attiecas uz maksāšanas līdzekļiem “con valore liberatorio”, ir atbrīvoti no nodokļa. Līdz ar to maksāšanas līdzekļa no parāda atbrīvojošai iedarbībai saskaņā ar šo valodas redakciju ir izšķiroša nozīme. Turpretim netiek izmantots vārdu savienojums “corso legale”, kas itāļu valodā apzīmē likumīgus maksāšanas līdzekļus, kā tas tostarp izriet no Regulas 974/98 10. panta 2. punkta¹⁶, un kas tiek izmantots arī PVN direktīvas 344. panta 1. punkta 2) apakšpunktā. Taču arī *Bitcoins* var būt no parāda atbrīvojoša iedarbība, ja par to tā ir vienojušās attiecīgās puses.

35. Ņemot vērā atšķirīgās valodu redakcijas, uz jautājumu, uz kuriem maksāšanas līdzekļiem attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, var atbildēt, tikai noskaidrojot atbrīvojuma no nodokļa mērķi¹⁷. Šajā ziņā šajā gadījumā ir tikai jānoskaidro, vai uz likumīga maksāšanas līdzekļa maiņu pret maksāšanas līdzekli, kam ir tikai šāda funkcija, bet kas nav likumīgs, attiecas atbrīvojuma no nodokļa mērķis.

36. Kā Tiesa ir atkārtoti konstatējusi, atbrīvojumiem no nodokļiem, kas šobrīd ir ietverti PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunktā, ir jāatbrīvo no nodokļa “finanšu darījumi”¹⁸. Finanšu darījuma raksturs katrā ziņā ir arī maksāšanas līdzekļu, kam ir tikai šāda funkcija, maiņai, kad – kā šajā gadījumā – tiek mainīts tikai viens likumīgs maksāšanas līdzeklis. Minētais izriet jau no tā, ka maksāšanas līdzekļu, kam ir tikai šāda funkcija, nodošanai, piemērojot PVN, – kā aplūkots¹⁹ – ir tikai maksāšanas funkcija.

37. Tomēr Tiesa līdz šim vēl nav paudusi viedokli par šajā gadījumā interpretējamā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma no nodokļa īpašo mērķi.

38. Atbrīvojuma no PVN sekas vienmēr ir pakalpojuma sniegšanas izmaksu samazinājums. Šajā gadījumā tas attiecas uz maiņas pakalpojumiem attiecībā uz maksāšanas līdzekli, kam ir tikai šāda funkcija. Darījumu ar maksāšanas līdzekļiem atbrīvojuma jēga un mērķis, manā ieskatā, ir nekavēt maksāšanas līdzekļu konvertāciju, uzliekot PVN. Minētajam ir nozīme arī attiecībā uz iekšējo tirgu. Tas tādēļ, ka, ja pasūtītājam pārrobežu pakalpojumu saņemšanai ir nepieciešama valūtas maiņa, apliekot ar PVN maiņas pakalpojumu, pārrobežu pakalpojumu saņemšana tiktu vēl papildus sadārdzināta salīdzinājumā ar iekšzemes pakalpojumu saņemšanu.

39. Taču atbrīvojums no nodokļa neattiecas tikai uz Savienībā izmantotajām valūtām. Atbrīvojums attiecas uz visām pasaules valūtām. Līdz ar to pēc iespējas neapgrūtinot visu valūtu konvertācija netraucētas maksājumu aprites interesēs ir PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta mērķis.

40. Šim mērķim atbilst atbrīvojumu no nodokļa piemērot arī likumīgu maksāšanas līdzekļu maiņai pret tādiem, kuriem nav likumīga statusa, taču kas – kā šajā gadījumā *Bitcoins* – ir maksāšanas līdzekļi, kam ir tikai šāda funkcija. Tas tādēļ, ka, ciktāl pastāv maksāšanas līdzekļi, kas veido daļu no maksājumu aprites, jo tiem tirgū ir tāda pati maksājuma funkcija kā likumīgiem maksāšanas līdzekļiem, apliekot šo maksāšanas līdzekļu maiņu ar PVN, tiktu papildus apgrūtināta maksājumu aprīte.

16 — Padomes 1998. gada 3. maija Regula (EK) Nr. 974/98 par euro ieviešanu (OV L 139, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 10. nod., 1. sēj., 111.–115. lpp.), kas pēdējo reizi grozīta ar Padomes 2014. gada 23. jūlija Regulu (ES) Nr. 827/2014.

17 — Skat., piemēram, spriedumu *T.* (C-373/13, EU:C:2015:413, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 — Skat. spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 — Skat. iepriekš, 14.–16. punkts.

41. Turklāt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē atbilstoši primārajām tiesībām²⁰ un, it īpaši, Pamattiesību hartas 20. pantā ietvertajai vispārīgajai vienlīdzīgas attieksmes prasībai. Šajā ziņā Tiesa bieži atsaucas uz nodokļu neitralitātes principu un PVN konkurences neitralitātes īstenošanas nolūkā vienādus darījumus pieprasa aplikt arī ar vienādiem nodokļiem²¹.

42. Ņemot vērā minēto, šajā gadījumā būtu jāpastāv būtiskai atšķirībai starp likumīgu maksāšanas līdzekļu maiņu pret tāpat likumīgiem maksāšanas līdzekļiem un likumīgu maksāšanas līdzekļu maiņu pret citiem maksāšanas līdzekļiem, kam ir tikai šāda funkcija – kā šajā gadījumā *Bitcoins* –, lai pamatotu atšķirīgu attieksmi. Tas tādēļ, ka abiem maksāšanas līdzekļiem ir tāda pati maksāšanas funkcija, ciktāl tie tirgū tiek uzskatīti par maksāšanas līdzekļiem.

43. Taču šādu būtisku atšķirību attiecībā uz PVN es nesaskatu.

44. It īpaši Vācijas Federatīvās Republikas viedoklis par *Bitcoins* vērtības nestabilitāti un krāpšanas risku nepamato atšķirīgu attieksmi. Neatkarīgi no tā, vai šādi riski atkarībā no valūtas tādā pašā apjomā nepastāv arī likumīgu maksāšanas līdzekļu gadījumā, šādiem apsvērumiem ir nozīme tikai valsts uzraudzības pār finanšu tirgiem kontekstā. Taču tiesību akti PVN jomā ar minēto nav saistīti. Proti, no judikatūras izriet, ka pat tad, ja rīcība no uzraudzības tiesību viedokļa ir aizliegta, tas neietekmē tās vērtējumu no PVN viedokļa²². Tātad tam, vai *Bitcoins* ir “laba” vai “slikta” valūta, šajā tiesvedībā nav nozīmes.

45. Līdz ar to PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa ir jāpiemēro arī tad, ja – kā šajā gadījumā – valūta, kas ir likumīgs maksāšanas līdzeklis, tiek apmainīta pret citu valūtu, kas gan nav likumīgs maksāšanas līdzeklis, taču kā maksāšanas līdzeklis, kam ir tikai šāda funkcija, piedalās maksājumu aprītē.

3) Darījumi ar tirgojamiem dokumentiem (d) apakšpunkts)

46. Tomēr ir iespējams, ka Tiesa, pretēji manam viedoklim, konstatē, ka atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz maksāšanas līdzekļiem atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktam šajā gadījumā nav piemērojams, jo *Bitcoins* nav likumīgi maksāšanas līdzekļi. Šādā gadījumā būtu papildus jāpārbauda, vai šajā gadījumā var tikt piemērots PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa.

47. Ciktāl šī tiesību norma attiecas uz darījumiem, “kas skar maksājumus, pārskaitījumus”, atbilstoši minētajam lietas pamatā esošie maiņas pakalpojumi nebūtu atbrīvoti no nodokļa. Tas tādēļ, ka skaidras vai bezskaidras naudas maksājumi noteiktai trešajai personai nav šī pakalpojuma priekšmets.

48. Taču atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam arī darījumi, kas skar “parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus”, ir atbrīvoti no nodokļa. Līdz ar to šajā gadījumā rastos jautājums, vai *Bitcoins* ir “citi tirgojami dokumenti” šī atbrīvojuma no nodokļa izpratnē.

20 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Sturgeon u.c.* (C-402/07, EU:C:2009:716, 48. punkts), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. punkts) un Komisija/*Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40. punkts).

21 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Vācija (C-109/02, EU:C:2003:586, 20. punkts), *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 46. punkts) un Komisija/Zviedrija (C-480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts).

22 — Skat. spriedumu *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 32. punkts).

49. Tiesa spriedumā *Granton Advertising* ir norādījusi, ka atbrīvojums no nodokļa attiecas uz dažādām naudas nodošanas formām²³. Arī es savos toreizējos secinājumos atbrīvojuma no nodokļa jēgu saskatīju tajā, ka tiesības, kas, tāpat kā nauda, nonāk apgrozībā, no PVN viedokļa tiek pielīdzinātas naudas maksājumiem un tādēļ tiek atbrīvotas no nodokļa²⁴.

50. Tomēr šī atbrīvojuma no nodokļa piemērošana šajā gadījumā ir noraidāma divu iemeslu dēļ.

51. Pirmkārt, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts attiecas tikai uz valūtu atvasinājumiem – kā, piemēram, parādiem, čekiem un citiem “dokumentiem” – taču ne uz pašu valūtu. Tomēr šajā gadījumā netiek mainītas tiesības uz *Bitcoins*, bet gan pašas *Bitcoins*. Ņemot vērā minēto, nav nemaz jānoskaidro, vai šis atbrīvojums no nodokļa – kā ir norādījusi Igaunijas Republika – tik un tā attiecas tikai uz tiesībām, kas attiecas uz *likumīgiem* maksāšanas līdzekļiem.

52. Otrkārt, attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa saistībā ar darījumiem, kas attiecas uz pašu valūtu, pastāv speciālāks priekšraksts, proti, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa, kura piemērojamība tika pārbaudīta iepriekšējā sadaļā. Taču, ja Tiesa konstatētu, ka uz darījumiem, kas tieši attiecas uz tādu virtuālu valūtu kā *Bitcoins*, neattiecas šis speciālākais priekšraksts, jo atbrīvotai no nodokļa ir jābūt tikai *likumīgu* maksāšanas līdzekļu maiņai, un ja tā vietā tiktu plaši interpretēts cits atbrīvojums no nodokļa, netiktu ņemts vērā šāds likumdevēja lēmums. Darījumi, kas tieši attiecas uz valūtām, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šajā gadījumā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietverto speciālo priekšrakstu, ja vien ir izpildīti tā nosacījumi vai ja tie jau nav atbrīvoti no nodokļa. Pretējā gadījumā šajā atbrīvojumā no nodokļa noteiktajiem nosacījumiem, galu galā, nebūtu nozīmes.

53. Līdz ar to PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ietvertais atbrīvojums no nodokļa šajā gadījumā nekādā ziņā nav piemērojams.

VI – Secinājumi

54. Ņemot vērā minēto, es ierosinu Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstol* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) maksāšanas līdzekļa, kam ir tika šāda funkcija, maiņa pret likumīgu maksāšanas līdzekli un otrādi, par ko attiecīgi ir jāmaksā atlīdzība, kuru šī pakalpojuma sniedzējs aprēķina, nosakot maiņas kursu, ir pakalpojums par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē;
- 2) šādi darījumi saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa.

23 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37. punkts).

24 — Skat. manus secinājumus lietā *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2013:700, 41. punkts).