



Judikatūras krājums

Lieta C-264/14

**Skatteverket
pret
David Hedqvist**

(Högsta förvaltningsdomstolen lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunkts — Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību — Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu — Atbrīvojums no nodokļa

Kopsavilkums – Tiesas (piektā palāta) 2015. gada 22. oktobra spriedums

1. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību — Jēdziens — Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu — Ietveršana*

(Padomes Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 14. un 24. pants)

2. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Atbrīvojumi no nodokļa — Banku darījumi vai darījumi ar vērtspapīriem — Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu — Izslēgšana*

(Padomes Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta d) un f) apakšpunkts)

3. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Atbrīvojumi no nodokļa — Darījumi ar valūtu — Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu — Ietveršana*

(Padomes Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts)

4. *Eiropas Savienības tiesības — Interpretācija — Teksti dažādās valodās — Dažādu valodu versiju atšķirības — Attiecīgā tiesiskā regulējuma vispārējās sistēmas un mērķu ņemšana vērā*

(Padomes Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts)

1. Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāmi tādi darījumi, ko veido parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas “bitcoin” vienībām un otrādi un kas tiek veikti par tādas naudas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem.

Pirmkārt, divvirzienu plūsmas virtuālā valūta “bitcoin” nevar tikt kvalificēta kā materiāls īpašums Direktīvas 2006/114 14. panta izpratnē, ņemot vērā, ka šai virtuālajai valūtai nav citu mērķu kā tikai būt par maksāšanas līdzekli. Tādējādi darījumi, kas izpaužas kā dažādu maksāšanas līdzekļu maiņa, neietilpst minētajā direktīvas 14. pantā paredzētajā jēdzienā “preču piegāde”. Šajos apstākļos šie darījumi ir pakalpojumu sniegšana Direktīvas 2006/114 24. panta izpratnē. Otrkārt, runājot par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, par pakalpojumu, kas tiek sniegts par atlīdzību, kurai ir tieša saikne ar sniegto pakalpojumu, ir jāuzskata darījumi, kuru ietvaros pastāv sinalagmātiskas tiesiskas attiecības, kurās darījuma puses savstarpēji apņemas nodot summas kādā noteiktā valūtā un par to saņemt pretī atlīdzību divvirzienu plūsmas virtuālajā valūtā vai otrādi. Šajā ziņā, lai noteiktu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību, nav nozīmes tam, ka atlīdzība par minēto pakalpojumu neizpaužas kā komisijas maksas samaksa vai specifisku izdevumu samaksa.

(sal. ar 24., un 26.–31. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta d) un f) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka pakalpojumu sniegšana, kas izpaužas kā parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas “bitcoin” vienībām un otrādi, un kas tiek īstenota par tādas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem, neietilpst šo tiesību normu piemērošanas jomā.

Pirmām kārtām, runājot par minētās direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, tā kā virtuālā valūta “bitcoin” ir līgumisks maksāšanas līdzeklis, to nevar, pirmkārt, uzskatīt ne par norēķinu kontu, ne par noguldījumu, maksājumu vai pārskaitījumu. Otrkārt, atšķirībā no parādiem, čekiem un citiem tirgojamiem dokumentiem, kas ir paredzēti Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā, tā ir tiešs maksāšanas līdzeklis to uzņēmumu starpā, kas to akceptē. Pēc tam, runājot par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, virtuālā valūta “bitcoin” nav ne vērtspapīrs, kas piešķir īpašumtiesības uz juridiskām personām, ne līdzīgs vērtspapīrs.

(sal. ar 38., 42., 54., 55. un 57. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

3. Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kas izpaužas kā parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas “bitcoin” vienībām un otrādi un kas tiek īstenota par tādas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem, ir darījumi, kas ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa šīs tiesību normas izpratnē.

Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā izmantotie jēdzieni, kas paredz, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kuri attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, ir interpretējami un piemērojami vienveidīgi, ņemot vērā visu Savienības valodu versijas. Šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa mērķis ir atvieglot ar nodokļa uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa summas noteikšanu saistītās grūtības, kas rodas finanšu darījumu aplikšanas ar nodokli ietvaros. Darījumi, kas attiecas uz valūtām, kuras nav parastās valūtas, proti, ne tām, kas ir nauda, kura ir likumīgs maksāšanas līdzeklis vienā vai vairākās valstīs, ja darījuma puses šīs valūtas ir akceptējušas kā alternatīvu maksāšanas līdzekli likumīgajiem maksāšanas līdzekļiem un ja tām nav cita mērķa kā tikai būt par maksāšanas līdzekli, ir finanšu darījumi.

Turklāt tādu darījumu gadījumā kā maiņas darījumi grūtības, kas ir saistītas ar nodokļu bāzes un atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa summas noteikšanu, var būt identiskas, neatkarīgi no tā, vai runa ir par parasto valūtu maiņu, kas parasti ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu, vai šādu valūtu maiņu, no vienas puses, pret

divvirzienu plūsmas virtuālajām valūtām, no otras puses, kas, lai gan nav likumīgs maksāšanas līdzeklis, ir maksāšanas līdzeklis, kuru ir akceptējušas darījuma puses, un otrādi. Šajā ziņā atbilstoši tādai šīs tiesību normas interpretācijai, saskaņā ar kuru tā attiecas uz darījumiem, kas ir saistīti tikai ar parastajām valūtām, tā daļēji zaudētu savu iedarbību.

(sal. ar 44., 45., 48.–51., 53. un 57. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

4. Skat. nolēmuma tekstu.

(sal. ar 47. punktu)