



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 22. oktobra 2015 *

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Člena 2(1)(c) in 135(1), od (d) do (f) — Odplačne storitve — Transakcije menjave virtualne valute ‚bitcoin‘ v običajne valute — Oprostitev“

V zadevi C-264/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (višje upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 27. maja 2014, ki je prispela na Sodišče 2. junija 2014, v postopku

Skatteverket

proti

Davidu Hedqvistu,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik četrtega senata, v funkciji predsednika petega senata, D. Šváby, A. Rosas (poročevalec), E. Juhász in C. Vajda, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. junija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket M. Loeb, pravni svetovalec,
- za D. Hedqvist A. Erasmie, odvetnik, in F. Berndt, jur. kand.,
- za švedsko vlado A. Falk in E. Karlsson, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za estonsko vlado, K. Kraavi-Käerdi, agentka,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Owsiany-Hornung ter K. Simonsson in J. Enegren, agenti,

* Jezik postopka: švedščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. julija 2015

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1) in 135(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket (švedska davčna uprava) in D. Hedquistom glede predhodne informacije, ki jo je komisija za davčno pravo (Skatterättsnämnden) podala v zvezi s tem, ali so transakcije menjave običajnih valut v virtualno valuto „bitcoin“ oziroma transakcije menjave navedenih valut v obratni smeri, ki jih namerava D. Hedquist opravljati s posredovanjem neke družbe, predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

- 4 Člen 14(1) te direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

- 5 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

- 6 Člen 135 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

- (e) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo ali kovancev numizmatičnega pomena;
- (f) transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen dokumentov, ki ustanavljajo lastništvo na blagu, in pravic ali vrednostnih papirjev iz člena 15(2);

[...]"

Švedsko pravo

- 7 Člen 1 poglavja 1 zakona (1994:200) o davku na dodano vrednost (mervärdesskattelagen (1994:200), v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da se DDV v državno blagajno plačuje za obdavčljive dobave blaga ali storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na nacionalnem ozemlju.
- 8 Poglavje 3 tega zakona vsebuje člen 23(1), ki določa, da se DDV oprostiti dobava bankovcev in kovancev, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo, razen zbirk, zlasti zlatih in srebrnih kovancev ter kovancev iz drugih kovin ali bankovcev, ki običajno niso v uporabi kot zakonito plačilno sredstvo, ali kovancev numizmatičnega pomena.
- 9 Člen 9 istega poglavja 3 določa, da se davka oprostiti opravljanje bančnih in finančnih storitev ter transakcije z vrednostnimi papirji in podobne dejavnosti. Bančne in finančne storitve ne zajemajo notarske dejavnosti, storitev izterjave in administrativnih storitev, povezanih s faktoringom ali lizingom prostorov za hrambo.

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 10 D. Hedqvist namerava prek neke družbe ponujati storitve menjave običajnih valut v virtualno valuto „bitcoin“ in obratno.
- 11 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da se virtualna valuta „bitcoin“ uporablja predvsem za plačila po internetu med fizičnimi osebami in nekaterimi internetnimi trgovinami, ki to valuto sprejemajo. Ta virtualna valuta nima le enega izdajatelja, ustvarja se neposredno po spletu, s posebnim algoritmom. Sistem virtualne valute „bitcoin“ zagotavlja anonimno lastništvo in prenose vrednosti „bitcoin“ znotraj omrežja uporabnikov z naslovi „bitcoin“. Naslov „bitcoin“ se lahko primerja s številko bančnega računa.
- 12 Predložiteni sodišče s sklicevanjem na poročilo Evropske centralne banke iz leta 2012 o virtualnih valutah navaja, da je virtualno valuto mogoče opredeliti kot obliko nereguliranega digitalnega denarja, ki ga izdajajo in nadzorujejo njegovi razvijalci in ki je bil sprejet s strani članov posebne virtualne skupnosti. Virtualna valuta „bitcoin“ spada med virtualne valute „z dvosmernim tokom“, ki jih uporabniki lahko kupujejo in prodajajo po menjalnem tečaju. Take virtualne valute so z vidika uporabe v resničnem svetu podobne kateri koli drugi zamenljivi valuti. Te virtualne valute omogočajo nakup tako resničnega kot virtualnega blaga in storitev. Virtualne valute se ločijo od elektronskega denarja, kot je opredeljen v Direktivi 2009/110/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. septembra 2009 o začetku opravljanja in opravljanju dejavnosti ter nadzoru skrbnega in varnega poslovanja institucij za izdajo elektronskega denarja ter o spremembah direktiv 2005/60/ES in 2006/48/ES in razveljavitvi Direktive 2000/46/ES (UL L 267, str. 7), ker v nasprotju s tem denarjem virtualne valute niso izražene v obliki običajne računske enote, kot je na primer evro, temveč v virtualni računski enoti, kot je „bitcoin“.

- 13 Predložitveno sodišče navaja, da se bodo transakcije, ki jih namerava opraviti D. Hedqvist, opravljale elektronsko na spletni strani družbe. Ta družba naj bi enote virtualne valute „bitcoin“ kupovala neposredno od zasebnikov in podjetij ali na mednarodnih borzah. Te enote bo nato na takih borzah prodala naprej ali pa jih bo hranila. Družba D. Hedqvista jih bo prodajala tudi zasebnikom ali podjetjem, ki jih bodo naročili na njeni spletni strani. Če bo stranka sprejela v švedskih kronah navedeno ceno, ki jo ponuja družba D. Hedqvista, in bo plačilo prejeto, bodo prodane enote virtualne valute „bitcoin“ avtomatično nakazane na navedeni naslov „bitcoin“. Prodane bodo bodisi enote virtualne valute „bitcoin“, ki jih bo družba kupila na borzi takoj po tem, ko bo stranka oddala naročilo, bodisi tiste, ki jih ima družba na zalogi. Cena, ki jo bo navedena družba zaračunavala stranki, bo temeljila na trenutni ceni na določeni borzi, ki se ji bo dodala v odstotkih določena marža. Razlika med nabavno in prodajno ceno bo dobiček družbe D. Hedqvista. Drugih stroškov ta družba ne bo zaračunavala.
- 14 Transakcije, ki jih namerava opravljati D. Hedqvist, bi bile torej omejene na nakup in prodajo enot virtualne valute „bitcoin“ v običajne valute, kot je švedska krona, ali obratno. Iz predložitvene odločbe ni razvidno, da bi se te transakcije nanašale na plačila v virtualni valuti „bitcoin“.
- 15 D. Hedqvist je pred začetkom opravljanja teh transakcij pri švedski komisiji za davčno pravo zaprosil za predhodno informacijo o tem, ali je za opisani nakup in prodajo enot virtualne valute „bitcoin“ dolžan plačevati DDV.
- 16 V predhodni informaciji z dne 14. oktobra 2013 je ta komisija, ob upoštevanju sodbe Sodišča v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354), ugotovila, da bo D. Hedqvist menjalno storitev opravljal za plačilo. Poleg tega je ugotovila, da ta storitev menjave spada v okvir oprostitve iz poglavja 3, člen 9, zakona o DDV.
- 17 Po mnenju komisije za davčno pravo je virtualna valuta „bitcoin“ plačilno sredstvo, ki se uporablja na enak način kot zakonita plačilna sredstva. Poleg tega je izraz „zakonito plačilno sredstvo“ iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV uporabljen za to, da se v zvezi z bankovci in kovanci omeji področje uporabe oprostitve. Iz tega je mogoče razumno sklepati, da je treba to določbo razlagati tako, da se nanaša na bankovce in kovance, ne pa tudi na valuto. Ta razlaga je skladna tudi s ciljem oprostitve iz tega člena 135(1), od (b) do (g), Direktive o DDV, ki je izogibanje težavam, ki bi jih povzročilo obdavčenje finančnih storitev z DDV.
- 18 Skatteverket je zoper odločbo komisije za davčno pravo vložil tožbo pri Högsta förvaltningsdomstolen (višje upravno sodišče), pri čemer je navedel, da za storitev, na katero se nanaša prošnja D. Hedqvista, ne velja oprostitve iz poglavja 3, člen 9, zakona o DDV.
- 19 D. Hedqvist trdi, da je treba tožbo Skatteverket zavrniti, in predlaga, naj se potrdi predhodna informacija komisije za davčno pravo.
- 20 Predložitveno sodišče meni, da je mogoče na podlagi sodbe First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) sklepati, da so transakcije menjave virtualne valute v običajno valuto in obratno – ki se opravijo na podlagi plačila zneska, ki ustreza razliki med nabavno ceno, ki jo plača izvajalec transakcije, in prodajno ceno, ki jo ta uporablja – storitve, ki se opravijo za plačilo. V teh okoliščinah bi se postavilo vprašanje, ali so te menjalne transakcije zajete v kateri od davčnih oprostitev iz člena 135(1) Direktive o DDV, ki se nanašajo na finančne storitve, zlasti iz točk od (d) do (f) te določbe.

- 21 Högsta förvaltningsdomstolen (višje upravno sodišče) dvomi o vprašanju, ali se ena od teh oprostitov uporablja za te transakcije, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba člen 2(1) Direktive o DDV razlagati tako, da se transakcije menjave, opisane kot menjava virtualnih valut za tradicionalne valute in obratno, ki se opravljajo proti plačilu marže, ki jo ponudnik vključi v menjalni tečaj, štejejo za opravljanje storitev za plačilo?
 2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 135(1) [te direktive] razlagati tako, da so omenjene menjalne transakcije oproščene plačila davka?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 22 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da se transakcije menjave, kakršne so te v postopku v glavni stvari – opisane kot menjava običajne valute za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi valuto, in ceno, po kateri jo proda svojim strankam – štejejo za opravljanje storitev za plačilo.
- 23 Člen 2(1) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.
- 24 Najprej je treba ugotoviti, da virtualne valute z dvosmernim tokom „bitcoin“, ki bo zamenjana za običajne valute v okviru menjalnih transakcij, ni mogoče opredeliti kot „premoženje v stvareh“ v smislu člena 14 Direktive o DDV, glede na to, kot je v točki 17 sklepnih predlogov poudarila generalna pravobranilka, da ima ta virtualna valuta zgolj funkcijo plačilnega sredstva.
- 25 Enako velja za običajne valute, če gre za denar, ki je zakonito plačilno sredstvo (glej v tem smislu sodbo *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, točka 25).
- 26 Zato transakcije iz postopka v glavni stvari, to je menjave različnih plačilnih sredstev, ne spadajo na področje uporabe pojma „dobava blaga“ iz tega člena 14 Direktive. V teh okoliščinah te transakcije pomenijo opravljanje storitev v smislu člena 24 Direktive o DDV.
- 27 Glede, drugič, odplačnosti opravljanja storitev je treba poudariti, da se opravljanje storitev opravi „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in se torej zanje plača DDV le, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (sodbe *Loyalty Management UK* in *Baxi Group*, C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590, točka 51 in navedena sodna praksa, ter *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37). Za tako neposredno zvezo gre, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 28 V zadevi v postopku v glavni stvari je iz elementov iz spisa, predloženih Sodišču, razvidno, da naj bi med družbo D. Hedqvista in njenimi sopogodbenci obstajalo dvostransko pravno razmerje, v okviru katerega se stranke transakcije vzajemno zavežejo, da bodo prenesle zneske v določeni valuti ter da bodo prejele protivrednost v virtualni valuti z dvosmernim tokom ali obratno. Navedeno je tudi, da bo ta družba plačana za opravljanje storitve s plačilom, ki ustreza razliki, ki jo je vključila v izračun menjalnega tečaja, po katerem bo pripravljena prodajati in kupovati zadevno valuto.

- 29 Sodišče je že presodilo, da za določitev odplačnosti opravljanja storitev ni pomembno, da tako plačilo ni v obliki plačila provizije ali plačila posebnih stroškov (sodba First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, točka 33).
- 30 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba šteti, da transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, pomenijo opravljanje storitev, ki se opravijo za protidajatev, ki je neposredno povezana z opravljeno storitvijo, kar pomeni, da gre za opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.
- 31 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da se transakcije menjave, kakršne so te v postopku v glavni stvari – opisane kot menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi valuto, in ceno, po kateri jo prodaja svojim strankam – štejejo za opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

- 32 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1), od (d) do (f), Direktive o DDV razlagati tako, da je opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari – opisane kot menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi enote valute, in ceno, po kateri jih prodaja svojim strankam – oproščeno plačila DDV.
- 33 Spomniti je treba, da gre v skladu s sodno prakso Sodišča pri oprostitvah, navedenih v členu 135(1) Direktive o DDV, za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah (glej zlasti sodbi Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, točka 19 in navedena sodna praksa, in DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, točka 19).
- 34 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno tudi, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis navedenih oprostitvev, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodbi Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, točka 21, in DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, točka 20).
- 35 Vendar pa mora biti razlaga navedenih izrazov v skladu s cilji, ki se uresničujejo z oprostitvami iz člena 135(1) Direktive o DDV, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz navedenega člena 135(1) razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej med drugim sodbe Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, točka 25; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, točka 21, in J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, točka 20).
- 36 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je namen oprostitve finančnih transakcij, naštetih v členu 135(1), od (a) do (f), od plačila DDV zlasti ta, da se odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije (glej predvsem sodbo Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24, in sklep Tiercé Ladbroke, C-231/07 in C-232/07, EU:C:2008:275, točka 24).
- 37 Poleg tega so transakcije, oproščene plačila DDV na podlagi teh določb finančne storitve, čeprav ni potrebno, da jih izvedejo banke ali finančne ustanove (glej sodbi Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, točki 21 in 22 in navedena sodna praksa, in Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 29).

- 38 Glede, prvič, oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV je treba spomniti, da v skladu s to določbo države članice oprostitjo transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z „depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“.
- 39 Transakcije, ki so oproščene na podlagi navedene določbe, so torej opredeljene glede na naravo opravljanja storitev. Da bi bile opredeljene kot oproščene transakcije, morajo storitve sestavljati na splošno samostojno celoto, katere namen je izpolniti specifične in nujne naloge storitve, opisane v tej določbi (sodba Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, točki 26 in 27 in navedena sodna praksa).
- 40 Iz besedila člena 135(1)(d) Direktive o DDV, ob upoštevanju sodbe Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točki 37 in 38), izhaja, da se transakcije iz te določbe nanašajo na storitve ali instrumente, katerih način delovanja vključuje prenos denarja.
- 41 Poleg tega, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 51 in 52 sklepnih predlogov, se navedena določba ne nanaša na transakcije, ki so v neposredni zvezi s samo valuto, saj so te transakcije predmet posebne določbe, in sicer člena 135(1)(e) Direktive o DDV.
- 42 Ker je virtualna valuta „bitcoin“ pogodbeno plačilno sredstvo, je, prvič, ni mogoče šteti niti za tekoči račun, depozit, plačilo ali transfer. Drugič, v nasprotju z dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV je ta valuta neposredno plačilno sredstvo med subjekti, ki jo sprejmejo.
- 43 Zato transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne spadajo na področje uporabe oprostitve iz tega člena.
- 44 Drugič, glede oprostitve iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV v skladu s to določbo države članice oprostitjo transakcije „v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo“.
- 45 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba pojme, uporabljene v tej določbi, razlagati in uporabljati enotno v smislu različic v vseh jezikih Unije (glej v tem smislu sodbi Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, točka 16 in navedena sodna praksa, in Komisija/Španija, C-189/11, EU:C:2013:587, točka 56).
- 46 Kot je generalna pravobranilka navedla v točkah od 31 do 34 sklepnih predlogov, na podlagi več jezikovnih različic člena 135(1)(e) Direktive o DDV ni mogoče nedvoumno ugotoviti, ali se ta določba uporablja le za transakcije, ki se nanašajo na običajne valute, ali pa se nanaša tudi na transakcije, ki zajemajo druge valute.
- 47 Ob obstoju jezikovnih razlik pa ne bi mogli presojati vsebine tega izraza zgolj na podlagi razlage besedila. Ta izraz je treba razlagati glede na sobesedilo, iz katerega izhaja, in glede na cilje ter sistematiko Direktive o DDV (glej sodbi Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, točka 20 in navedena sodna praksa, in Komisija/Španija, C-189/11, EU:C:2013:587, točka 56).
- 48 Kot je bilo poudarjeno v točkah 36 in 37 te sodbe, je namen oprostitve finančnih transakcij, naštetih v členu 135(1)(e) Direktive o DDV, od plačila DDV zlasti ta, da se odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije, ki se pojavijo v okviru obdavčitve finančnih transakcij.
- 49 Transakcije, ki se nanašajo na valute, ki niso tradicionalne, to je druge valute, ki niso denar, ki je zakonito plačilno sredstvo v eni ali več državah članicah, so finančne transakcije, če sta stranki te valute pri določeni transakciji sprejeli kot plačilno sredstvo, ki se razlikuje od zakonitih plačilnih sredstev in ima zgolj funkcijo plačilnega sredstva.

- 50 Poleg tega, kot je D. Hedqvist v bistvu trdil na obravnavi, so lahko v posebnem primeru transakcij, kot so transakcije menjave, težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije, enake, ne glede na to, ali gre za menjavo tradicionalnih valut, ki so običajno oproščene na podlagi člena 135(1)(e) Direktive o DDV, ali menjavo teh valut v virtualne valute z dvosmernim tokom – in obratno – ki čeprav niso zakonito plačilno sredstvo, pomenijo plačilno sredstvo, ki ga sprejmeta stranki določene transakcije.
- 51 Iz sobesedila in namena navedenega člena 135(1)(e) je torej razvidno, da bi razlaga te določbe, v skladu s katero ta zadeva transakcije, ki se nanašajo le na tradicionalne valute, tej določbi odvzela del njenih učinkov.
- 52 V zadevi v postopku v glavni stvari ni sporno, da ima virtualna valuta „bitcoin“ zgolj funkcijo plačilnega sredstva in da jo neki subjekti sprejemajo kot tako.
- 53 Zato je treba ugotoviti, da se člen 135(1)(e) Direktive o DDV nanaša tudi na opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari, opisane kot menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi enote valute, in ceno, po kateri jih prodaja strankam.
- 54 Nazadnje, glede oprostitvev iz člena 135(1)(f) Direktive o DDV je treba spomniti, da se ta določba nanaša tudi na transakcije v zvezi z „delnicami, deleži v družbah [in] obveznicami“, in sicer na vrednostne papirje, ki dajejo lastninsko pravico nad pravnimi osebami, ter na „druge vrednostne papirje“, za katere je treba šteti, da so primerljivi z vrednostnimi papirji, posebej navedenimi v tej določbi (sodba Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 27).
- 55 Vendar pa ni sporno, da virtualna valuta „bitcoin“ ni niti vrednostni papir, ki daje lastninsko pravico nad pravnimi osebami, niti primerljiv vrednostni papir.
- 56 Zato transakcije iz postopka v glavni stvari ne spadajo na področje uporabe oprostitvev iz člena 135(1)(f) Direktive o DDV.
- 57 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti:
- člen 135(1)(e) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari, opisane kot menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi enote valute, in ceno, po kateri jih prodaja strankam, transakcija, ki je v skladu s to določbo oproščena plačila DDV;
 - člen 135(1)(d) in (f) Direktive DDV je treba razlagati tako, da opravljanje teh storitev ne spada na področje uporabe teh določb.

Stroški

- 58 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da štejejo za opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, opisane kot

menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi enote valute, in ceno, po kateri jih prodaja strankam.

2. Člen 135(1)(e) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da je opravljanje storitev, kakršne so te v postopku v glavni stvari, opisane kot menjava običajnih valut za enote virtualne valute „bitcoin“ in obratno, ki se opravljajo proti plačilu zneska, ki ustreza razliki med ceno, po kateri zadevni izvajalec transakcij kupi enote valute, in ceno, po kateri jih prodaja strankam, transakcija, ki je v skladu s to določbo oproščena plačila davka na dodano vrednost.

Člen 135(1)(d) in (f) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da opravljanje teh storitev ne spada na področje uporabe teh določb.

Podpisi