



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 16. julija 2015¹

Zadeva C-264/14

**Skatteverket
proti Davidu Hedqvistu
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,**

ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstol (Švedska))

„Davčno pravo — Davek na dodano vrednost — Menjava virtualne valute ‚bitcoin‘ v običajno valuto — Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112/ES — Obdavčitev storitev, ki se opravljajo za plačilo — Člen 135(1)(d) Direktive 2006/112/ES — Oprostitev transakcij s plačilnimi instrumenti — Člen 135(1)(e) Direktive 2006/112/ES — Oprostitev transakcij z valutami — Člen 135(1)(f) Direktive 2006/112/ES — Oprostitev transakcij z vrednostnimi papirji“

I – Uvod

1. Sodišče bo v obravnavanem postopku prvič obravnavalo vprašanje, kako je treba z vidika DDV obravnavati menjavo virtualne valute „bitcoin“ v običajne valute. Za ta namen je treba natančneje pojasniti zlasti področje uporabe oprostitev za finančne transakcije.

II – Pravni okvir

2. Na podlagi člena 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) so predmet DDV

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

3. V skladu s členom 135(1) Direktive o DDV pa države članice oprostijo 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;

¹ — Jezik izvirnika: nemščina.

- (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);

[...]“

4. V Šesti direktivi Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)², ki je veljala do 31. decembra 2006, so te oprostitve določene v členu 13(B)(d), točke od 3 do 5. V delu, v katerem je Sodišče že razložilo zadnjo določbo, se lahko te ugotovitve uporabijo tudi v obravnavani zadevi.

5. Švedsko pravo vsebuje določbe, ki so skladne z navedenimi določbami prava Unije.

III – Spor o glavni stvari

6. D. Hedqvist namerava prek spleta kupovati in prodajati virtualno valuto „bitcoin“ (v nadaljevanju: bitcoini) v zameno za švedske krone. Cena bitcoinov naj bi vsakič temeljila na menjalnem tečaju nekega menjalnega portala, ki bi se mu prištel oziroma odštel določen odstotek kot provizija za menjavo.

7. Kot ugotavlja predložitveno sodišče, številni posamezniki in spletni trgovci sprejemajo bitcoine kot plačilno sredstvo. Bitcoini se kot podatki shranijo na računalnik uporabnika ali tretjega ponudnika storitev in se prenašajo samo elektronsko. Ne izdajajo jih izdajatelji, ampak jih na spletu ustvari algoritem, ki ga je programirala do zdaj neznana oseba. Bitcoini niso zakonito plačilno sredstvo v nobeni državi.

8. D. Hedqvist je pred začetkom opravljanja dejavnosti pri švedski komisiji za davčno pravo (Skatterättsnämnd) zaprosil za predhodno informacijo o tem, ali je za opisan nakup in prodajo bitcoinov dolžan plačevati DDV. Skatterättsnämnd je v predhodni informaciji navedla, da sta nakup in prodaja bitcoinov storitev, ki se opravlja za plačilo, ki pa je oproščena davka, saj gre pri bitcoinih za plačilno sredstvo, ki se uporablja kot zakonito plačilno sredstvo. Švedska finančna uprava je zoper to predhodno informacijo vložila tožbo.

IV – Postopek pred Sodiščem

9. Högsta förvaltningsdomstol, ki odloča v tem sporu, meni, da je pravo Unije o DDV odločilno za rešitev tega spora, in je zato Sodišču 2. junija 2014 na podlagi člena 267 PDEU postavilo ti vprašanji:

1. Ali je treba člen 2(1) Direktive o DDV razlagati tako, da se transakcije, opisane kot menjava virtualne valute v običajno valuto in obratno, ki se opravljajo proti plačilu provizije, 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) Direktive o DDV razlagati tako, da so take menjalne transakcije oproščene plačila davka?

10. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča v zvezi s tema vprašanjema predložili švedski davčni urad (Skatteverket), D. Hedqvist, Zvezna republika Nemčija, Republika Estonija in Evropska komisija. Na obravnavi 17. junija 2015 so ustne navedbe podali D. Hedqvist, Kraljevina Švedska, Zvezna republika Nemčija in Komisija.

² — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

V – Pravna presoja

11. Predmet obravnavanega postopka sta dve različni vprašanji. Prvič, obdavčljivost menjalnih transakcij, in sicer, ali je pri tej dejavnosti podan eden od obdavčljivih dogodkov, na podlagi katerih v skladu z Direktivo o DDV nastane davčna obveznost (A). Drugič, če se bo izkazalo, da so menjalne transakcije obdavčljive, je treba pojasniti, ali je zanje tudi treba plačevati davek in torej niso oproščene (B).

A – Menjava bitcoinov kot storitev, ki se opravlja za plačilo

12. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba dejavnost, kot je ta, ki jo načrtuje D. Hedqvist, obravnavati kot opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in ali je zato načeloma predmet DDV.

13. Sodišče je o podobnem vprašanju že v zadevi First National Bank of Chicago razsodilo, da je menjava valut, pri kateri banka določi različne tečaje za nakup in prodajo posameznih valut, storitev za plačilo.³ Pri tem je kot obdavčljivo storitev banke opredelilo samo menjavo, ne pa prenosa valut. Pri tem prenosu namreč po njegovem mnenju ni šlo niti za dobavo blaga niti za opravljanje storitev, ker so bile valute zakonita plačilna sredstva.⁴ Sodišče je vrednost obdavčljive storitve menjave načeloma določilo kot razliko med nakupno in prodajno ceno posameznih valut.

14. Sodba je bila sprejeta na podlagi ugotovitve, da prenos zakonitih plačilnih sredstev, kot je splošno znano, ni obdavčljivi dogodek, na podlagi katerega nastane obveznost DDV.⁵ Nasprotno, prenos je lahko načeloma⁶ samo nasprotna storitev za obdavčljivo storitev. DDV je namreč davek na končno porabo blaga.⁷ Sedanja zakonita plačilna sredstva pa se – v nasprotju, na primer z zlatom ali s cigaretami, ki se neposredno ali posredno uporabljajo ali so se uporabljali tudi kot plačilna sredstva, – v praksi načeloma ne morejo uporabljati drugače kot plačilno sredstvo. Njihova edina funkcija pri transakcijah je olajšati izmenjavo blaga v nacionalnem gospodarstvu in se ne porabljajo ali uporabljajo kot blago.

15. Kar velja za *zakonita* plačilna sredstva, bi moralo veljati tudi za druga plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila. Čeprav naj se taka plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila, ne bi zagotavljala in nadzorovala na podlagi zakona, pa imajo z vidika DDV enako funkcijo kot zakonita plačilna sredstva in jih je treba zato na podlagi načela davčne nevtralnosti, s katerim je izraženo načelo enakega obravnavanja,⁸ načeloma obravnavati enako.

16. To narekuje sodna praksa, ki zakonita in druga plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila – na primer bone, ki se glasijo na nominalni znesek,⁹ ali nakup „točkovnih upravičenj“, ki se pozneje uporabijo za koriščenje hotelov ali stanovanjskih objektov¹⁰ – v glavnem¹¹ obravnava enako, pri čemer njihovega prenosa tudi v navedenih primerih ne opredeli kot obdavčljivi dogodek.

3 — Sodba First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, točke 25 do 35).

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

5 — Glej v tem smislu tudi sodbo Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, točka 26).

6 — To bi znalo biti drugače pri prenosu zakonitih plačilnih sredstev, ki so zbirke v smislu člena 135(1)(e) Direktive o DDV.

7 — Glej v tem smislu sodbi Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21 in navedena sodna praksa) in Dresser Rand (C-606/12 in C-607/12, EU:C:2014:125, točka 28 in navedena sodna praksa).

8 — Glej med drugim sodbe Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, točka 22); NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 44) in Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 48).

9 — Glej v tem smislu sodbo Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Glej sodbo Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, zlasti točki 21 in 32).

11 — Sodba Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) je mogoče razumeti drugače.

17. Predložitveno sodišče ugotavlja, da so tudi bitcoini plačilno sredstvo, ki ima zgolj funkcijo plačila. V lasti jih imamo samo zato, da jih enkrat spet uporabimo kot plačilno sredstvo. Zato jih je treba z vidika obdavčljivega dogodka, na podlagi katerega nastane obveznost DDV, obravnavati enako kot zakonita plačilna sredstva.

18. To pomeni, da je treba tudi za bitcoine uporabiti sodno prakso sodbe *First National Bank of Chicago*. Njihov prenos sicer ni obdavčljivi dogodek. Ker pa D. Hedqvist namerava kupovati in prodajati bitcoine za švedske krone po ceni, ki je sestavljena iz menjalnega tečaja na nekem menjalnem portalu in provizije, njegova dejavnost vključuje opravljanje storitev za plačilo na podlagi člena 2(1)(c) Direktive o DDV, in sicer menjave.

B – Oprostitev menjave bitcoinov

19. Na drugem mestu je treba pojasniti, ali storitev menjave bitcoinov in švedskih kron spada na področje uporabe ene od oprostitev iz člena 135(1) Direktive o DDV. V predložitveni odločbi so kot upoštevne davčne oprostitve pravilno navedene točke (d), (e) in (f) te določbe. Te dejanske stane bom preizkusila v obratnem vrstnem redu.

1. Transakcije z vrednostnimi papirji (točka (f))

20. Na podlagi člena 135(1)(f) Direktive o DDV so oproščene transakcije z „delnicami, deleži v družbah [...], obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji“.

21. Ta oprostitev bi lahko veljala za menjavo bitcoinov v švedske krone samo, če bi šlo vsaj pri eni od obeh stvari za „druge vrednostne papirje“ v smislu te določbe.

22. Kot pa je nazadnje ugotovilo Sodišče, člen 135(1)(f) Direktive o DDV zajema samo lastninske pravice nad pravnimi osebami, denarne terjatve do nekega dolžnika in pravice, povezane s temi pravicami.¹² V obravnavanem primeru niti švedske krone niti bitcoini ne spadajo v nobeno od teh treh kategorij.

23. Zato se oprostitev iz člena 135(1)(f) Direktive o DDV v obravnavanem primeru ne uporablja.

2. Transakcije s plačilnimi sredstvi (točka (e))

24. V nadaljevanju se postavlja vprašanje, ali se uporablja oprostitev iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV. Na podlagi te določbe so oproščene transakcije v zvezi z „valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito plačilno sredstvo“.

25. Prvi pogoj za oprostitev je, da obstaja povezava s plačilnimi sredstvi, ne glede na to, ali z gotovinskimi ali negotovinskimi. Kot poleg tega izhaja iz angleške jezikovne različice člena 135(1)(e) Direktive o DDV, ki se glasi „currency, bank notes and coins“, se ta določba načeloma lahko uporablja za vse in ne – kot je na primer navedeno v nemški jezikovni različici, v kateri je uporabljen pojem „Devisen“, – samo tuje valute.

¹² — Glej sodbo *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, točki 27 in 31).

26. Težje pa je odgovoriti na vprašanje, katere transakcije naj bi bile zajete z oprostitvijo, če naj bi bile zajete vse, ki so „v zvezi [s]“ plačilnimi sredstvi. Besedilo je napisano zelo široko, saj je končno vsaka transakcija, za katero se plača z denarjem, tudi v zvezi s plačilnim sredstvom. To velja tudi v primeru, če bi – v skladu s sodno prakso glede oprostitve transakcij z vrednostnimi papirji iz člena 135(1)(f) Direktive o DDV¹³ – hoteli zahtevati, da mora biti transakcija taka, da lahko na podlagi nje nastanejo, se spremenijo ali ugasnejo pravice in dolžnosti strank glede plačilnih sredstev.

27. Za začetek je očitno, da se oprostitev ne more uporabiti, če samo ena od obeh strank, udeleženih pri transakciji, prenaša plačilna sredstva, druga pa prenaša blago oziroma opravlja storitve. V tem primeru prenos plačilnih sredstev namreč pomeni nasprotno storitev za dobavo blaga ali opravljanje storitve. Če bi oprostitev uporabili za tak enostranski prenos plačilnih sredstev, bi bile vse transakcije – z izjemo transakcij menjave – oproščene DDV.

28. Oprostitev pa se lahko uporablja, če se, kot v obravnavanem primeru, eno plačilno sredstvo zamenja v drugo in se za to zahteva plačilo. V tem primeru je obdavčljiva transakcija – kot sem pojasnila¹⁴ – storitev menjave. Ta storitev je v smislu člena 135(1)(e) Direktive o DDV „v zvezi [s]“ plačilnimi sredstvi, in sicer v zvezi z njihovo menjavo, na podlagi katere nastanejo tudi pravice in dolžnosti strank glede plačilnih sredstev.

29. Vendar se v obravnavanem primeru, v katerem gre za menjavo švedskih kron, ki so zakonito plačilno sredstvo v Kraljevini Švedski, in bitcoinov, ki niso zakonito plačilno sredstvo v nobeni državi, postavlja to vprašanje: Ali morata biti obe plačilni sredstvi, ki sta udeleženi pri menjavi, *zakoniti* plačilni sredstvi?

30. Besedilo člena 135(1)(e) Direktive o DDV ne daje jasnega odgovora na to vprašanje.

31. Sicer je mogoče zlasti nemško jezikovno različico določbe razumeti tako, da morata biti obe plačilni sredstvi, ki sta udeleženi pri menjavi, zakoniti plačilni sredstvi („Devisen [...], die gesetzliches Zahlungsmittel sind“).

32. Že v angleški jezikovni različici pa je navedena samo „currency“ v ednini. Na podlagi angleškega besedila bi zato zadostovala tudi menjava, pri kateri je samo na eni strani udeleženo zakonito plačilno sredstvo, kot v obravnavanem primeru švedska krona.

33. Še bolj odprto pa je formulirana finska različica, ki za valute sploh ne zahteva, da so zakonito plačilno sredstvo, ampak le za bankovce in kovance.¹⁵ V negotovinski obliki bi bile tako lahko z davčno oprostitvijo zajete vse valute, tudi virtualne, kot je bitcoin.

34. Poleg tega se na podlagi italijanske jezikovne različice celo postavlja vprašanje, ali morata udeleženi plačilni sredstvi sploh biti zakoniti plačilni sredstvi. Skladno z njo so transakcije v zvezi s plačilnimi sredstvi „con valore liberatorio“ oproščene. Na podlagi te jezikovne različice je torej odločilno, da ima plačilno sredstvo učinek izpolnitve obveznosti. Ni pa uporabljen izraz „corso legale“, ki v italijanščini pomeni zakonita plačilna sredstva, ki je med drugim uporabljen v členu 10(2) Uredbe št. 974/98¹⁶ in tudi v členu 344(1), točka 2, Direktive o DDV. Vendar imajo lahko tudi bitcoini učinek izpolnitve obveznosti, če sta se zadevni stranki tako dogovorili.

13 — Glej med drugim sodbi CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, točka 33) in Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 37).

14 — Glej točko 18 zgoraj.

15 — Finska različica govori o „valuutta sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, kar pomeni „valute in kot zakonito plačilno sredstvo uporabljeni bankovci in kovanci“.

16 — Uredba Sveta (ES) št. 974/98 z dne 3. maja 1998 o uvedbi eura (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 111), nazadnje spremenjena z Uredbo Sveta (EU) št. 827/2014 z dne 23. julija 2014.

35. Zaradi različnih jezikovnih različic je mogoče na vprašanje, na katera plačilna sredstva se nanaša oprostitev iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV, odgovoriti samo s pomočjo namena oprostitve.¹⁷ Pri tem je treba v obravnavanem primeru preizkusiti samo, ali namen oprostitve zajema menjavo zakonitega plačilnega sredstva v plačilno sredstvo, ki ima zgolj funkcijo plačila, ni pa zakonito plačilno sredstvo.

36. Kot je Sodišče večkrat ugotovilo, bi morale biti oprostitve, ki so bile medtem vključene v točke od (b) do (g) člena 135(1) Direktive o DDV, oprostitve „finančnih transakcij“.¹⁸ Značilnosti finančne transakcije ima vsekakor tudi menjava plačilnih sredstev, ki imajo zgolj funkcijo plačila, pri kateri je – kot v obravnavanem primeru – udeleženo samo eno zakonito plačilno sredstvo. To je tako že samo zato, ker ima – kot sem pojasnila¹⁹ – prenos plačilnih sredstev, ki imajo zgolj funkcijo plačila, z vidika DDV samo funkcijo plačila.

37. Vendar Sodišče do zdaj še ni razsojalo o posebnem namenu oprostitve iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV, ki jo je treba razložiti v obravnavanem primeru.

38. Zaradi oprostitve DDV se vedno zmanjšajo stroški opravljanja storitev. To v obravnavanem primeru velja za storitve menjave plačilnih sredstev, ki imajo zgolj funkcijo plačila. Menim, da sta smisel in namen oprostitve transakcij s plačilnimi sredstvi, da se z zaračunavanjem DDV ne ovira možnosti njihove pretvorbe. To je pomembno tudi za notranji trg. Čezmejne storitve bi se namreč – v obsegu, v katerem morajo naročniki zaradi njih menjati valute – če bi se na storitev menjave zaračunaval DDV, v primerjavi z domačimi še dodatno podražile.

39. Oprostitev pa ne velja samo za valute, ki se uporabljajo v Uniji. Zajema vse svetovne valute. Zato je treba ugotoviti, da je cilj člena 135(1)(e) Direktive o DDV čim bolj neobremenjena možnost pretvorbe vseh valut, katere namen je nemoten plačilni promet.

40. Skladno s tem ciljem je, da se oprosti tudi menjava zakonitih plačilnih sredstev v plačilna sredstva, ki niso zakonita plačilna sredstva, vendar pa so – kot v obravnavanem primeru bitcoini – plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila. Če namreč obstajajo plačilna sredstva, ki se uporabljajo v plačilnem prometu, ker imajo v njem enako funkcijo plačila kot zakonita plačilna sredstva, bi z obračunom DDV na menjavo teh plačilnih sredstev dodatno obremenili plačilni promet.

41. Poleg tega je treba člen 135(1)(e) Direktive o DDV razlagati v skladu s primarnim pravom²⁰ in zlasti splošnim načelom enakega obravnavanja iz člena 20 Listine o temeljnih pravicah. Sodišče se v tem smislu pogosto sklicuje na načelo davčne nevtralnosti in zahteva, da se zaradi konkurenčne nevtralnosti DDV enake transakcije tudi enako obdavčijo.²¹

42. Zato bi morala v obravnavanem primeru, da bi lahko upravičili različno obravnavo, obstajati bistvena razlika med menjavo zakonitih plačilnih sredstev v prav tako zakonita plačilna sredstva in menjavo zakonitih plačilnih sredstev v druga plačilna sredstva, ki imajo zgolj funkcijo plačila, kot so v obravnavanem primeru bitcoini. Obe obliki plačilnih sredstev imata namreč, če se v plačilnem prometu sprejemata kot plačilni sredstvi, enako funkcijo plačila.

43. Vendar take razlike, ki bi bila z vidika DDV bistvena, ne morem ugotoviti.

17 — Glej npr. sodbo T. (C-373/13, EU:C:2015:413, točka 62 in navedena sodna praksa).

18 — Glej sodbo Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 29 in navedena sodna praksa).

19 — Glej točke od 14 do 16 zgoraj.

20 — Glej v tem smislu sodbe Sturgeon in drugi (C-402/07, EU:C:2009:716, točka 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, točka 43) in Komisija/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, točka 40).

21 — Glej med drugim sodbe Komisija/Nemčija (C-109/02, EU:C:2003:586, točka 20); JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, točka 46) in Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 17).

44. Z argumenti, ki jih navaja zlasti Zvezna republika Nemčija, da bitcoini nimajo stabilne vrednosti in so dovzetni za goljufije, ni mogoče upravičiti različne obravnave. Ne glede na to, ali take nevarnosti, odvisno od valute, ne obstajajo v enaki meri tudi pri zakonitih plačilnih sredstvih, so taki premisleki dopustni samo v okviru državnega nadzora finančnih trgov, ki pa ne vpliva na pravo o DDV. Iz sodne prakse namreč izhaja, da tudi, če je neko ravnanje na podlagi nadzorstvene zakonodaje prepovedano, to ne vpliva na njegovo presojo z vidika DDV.²² Ali so torej bitcoini „dobra“ ali „slaba“ valuta, v obravnavanem postopku ni pomembno.

45. Glede na navedeno se zato oprostitev iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV uporablja tudi, če se – kot v obravnavanem primeru – valuta, ki je zakonito plačilno sredstvo, zamenja v drugo valuto, ki sicer ni zakonito plačilno sredstvo, ampak se v plačilnem prometu uporablja kot plačilno sredstvo, ki ima zgolj funkcijo plačila.

3. Transakcije s plačilnimi instrumenti (točka (d))

46. Sodišče bo morda v nasprotju z mojim stališčem ugotovilo, da se oprostitev plačilnih sredstev na podlagi člena 135(1)(e) Direktive o DDV v obravnavanem primeru ne uporablja, ker bitcoini niso zakonito plačilno sredstvo. V tem primeru bi bilo treba preizkusiti še, ali se lahko v obravnavanem primeru uporablja oprostitev iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV, ki velja za transakcije s plačilnimi instrumenti.

47. Del te določbe, ki se nanaša na oprostitev transakcij „v zvezi s plačili in transferji“, ne zajema obravnavanih storitev menjave. Pri obravnavani storitvi namreč ne gre za gotovinska ali negotovinska plačila tretjemu prejemniku.

48. Na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV pa so oproščene tudi transakcije „v zvezi z [...] dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“. Tako bi se v obravnavanem primeru postavilo vprašanje, ali so bitcoini „drugi plačilni instrumenti“ v smislu te oprostitve.

49. Sodišče je v sodbi Granton Advertising potrdilo, da oprostitev zajema različne oblike prenosa denarja.²³ Tudi jaz sem v takratnih sklepnih predlogih smisel te oprostitve videla v tem, da je treba pravice, ki se v prometu obravnavajo podobno kot denar, za namene DDV obravnavati kot denarna plačila in jih zato oprostiti davka.²⁴

50. Kljub temu pa je treba uporabo te oprostitve v obravnavanem primeru zanikati iz dveh razlogov.

51. Prvič, člen 135(1)(d) Direktive o DDV se nanaša samo na derivate valut – kot so dolgovi, čeki in drugi „instrumenti“ – ne pa na samo valuto. V obravnavanem primeru se ne menjajo pravice na bitcoinih, ampak bitcoini sami. Zato sploh ni treba pojasniti, ali ta oprostitev – kot je navedla Republika Estonija – tako ali tako zajema samo pravice v zvezi z *zakonitimi* plačilnimi sredstvi.

52. Drugič, za oprostitev transakcij v zvezi z valuto velja bolj specifična določba, in sicer oprostitev iz člena 135(1)(e) Direktive o DDV, katere upoštevnost za obravnavani primer sem preizkusila v prejšnjem poglavju. Če pa bi Sodišče ugotovilo, da se za transakcije v neposredni zvezi z virtualno valuto, kot so bitcoini, ne uporablja ta, bolj specifična določba, ker naj bi bila oproščena samo menjava *zakonitih* plačilnih sredstev, pa bi bilo v nasprotju s tako odločitvijo zakonodajalca, če bi se

22 — Glej sodbo GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, točka 32).

23 — Glej v tem smislu sodbo Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 37).

24 — Glej moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, točka 41).

namesto te široko razlagala druga oprostitev. Transakcije v neposredni zvezi z valutami so ob izpolnitvi pogojev člena 135(1)(e) Direktive o DDV oproščene na podlagi te specifične določbe ali pa niso oproščene. V nasprotnem primeru pogoji, določeni v tej oprostitvi, končno ne bi imeli nobenega smisla.

53. Oprostitev iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV torej v obravnavanem primeru nikakor ni upoštevna.

VI – Predlog

54. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Högsta förvaltningsdomstol, odgovori:

1. Menjava plačilnega sredstva, ki ima zgolj funkcijo plačila, v zakonito plačilno sredstvo in obratno, za katero se plača provizija, ki jo ponudnik vključi v menjalni tečaj, je opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.
2. Take transakcije so na podlagi člena 135(1)(e) Direktive o DDV oproščene plačila davka.