



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2015. gada 22. oktobrī*

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 — Pakalpojumi par atlīdzību — Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu — Atbrīvojums no nodokļa

Lieta C-264/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 27. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 2. jūnijā, tiesvedībā

Skatteverket

pret

David Hedqvist.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 17. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vārdā – *M. Loeb*, juriskonsults,
- *D. Hedqvist* vārdā – *A. Erasmie*, advokat, un *F. Berndt*, jur. kand.,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk* un *E. Karlsson*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Igaunijas valdības vārdā – *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

— Eiropas Komisijas vārdā — *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, kā arī *K. Simonsson* un *J. Enegren*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2015. gada 16. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “PVN direktīva”) 2. panta 1. punktu un 135. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu pārvalde) un *D. Hedqvist* par iepriekšēju atzinumu, ko Nodokļu komisija (*Skatterättsnämnden*) ir sniegusi par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu darījumiem ar parastās valūtas maiņu uz virtuālo valūtu “bitcoin” vai otrādi, kuru *D. Hedqvist* vēlas veikt ar kādas sabiedrības starpniecību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..].”

- 4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punktā ir paredzēts:

““Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 5 Minētās direktīvas 24. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

- 6 PVN direktīvas 135. pantā ir noteikts:

“1. 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;

- 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;

[..].”

Zviedrijas tiesības

- 7 Likuma (1994:200) par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen (1994:200)*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 1. nodaļas 1. pantā ir paredzēts, ka PVN valstij ir jāmaksā par ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, ko īsteno nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 8 Šī likuma 3. nodaļā ir ietverts 23. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru no PVN ir atbrīvoti darījumi ar 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.
- 9 Šīs pašas 3. nodaļas 9. pantā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz bankas un finanšu pakalpojumu sniegšanu, kā arī darījumiem ar vērtspapīru maiņu un līdzīgiem darījumiem. Banku un finanšu pakalpojumos neietilpst notariālās darbības, parādu piedziņa un administratīvie pakalpojumi saistībā ar faktoringu vai uzglabāšanas telpu iznomāšana.

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

- 10 *D. Hedqvist* vēlas ar kādas sabiedrības starpniecību sniegt pakalpojumus, ko veido parastās valūtas maiņa uz virtuālo valūtu “bitcoin” un otrādi.
- 11 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka virtuālo valūtu “bitcoin” kā maksāšanas līdzekli izmanto galvenokārt privātpersonas internetā, kā arī dažos interneta veikalos, kas pieņem šo valūtu. Šai virtuālajai valūtai nav kāda īpaša izdevēja, bet tā tiek radīta tieši interneta tīklā ar īpaša algoritma palīdzību. Virtuālās valūtas “bitcoin” sistēma pieļauj anonīmu “bitcoin” summu piederību un nodošanu tīklā, ko īsteno lietotāji, kuriem ir “bitcoin” adreses. “Bitcoin” adresi var salīdzināt ar bankas konta numuru.
- 12 Atsaucoties uz Eiropas Centrālās bankas 2012. gada ziņojumu par virtuālajām valūtām, iesniedzējtiesa norāda, ka virtuālo valūtu var definēt kā tās izgudrotāja izdotas un kontrolētas digitālas naudas veidu, kurai nav nekāda regulējuma un kuru ir akceptējuši noteiktas virtuālas savienības locekļi. Virtuālā valūta “bitcoin” pieder pie tā sauktajām “divvirzienu plūsmas” virtuālajām valūtām, ko lietotāji var nopirkt un pārdot, pamatojoties uz maiņas kursu. Šādas virtuālās valūtas ir analogas citām apmaināmām valūtām, ja runa ir par to lietojumu reālajā pasaulē. Tās ļauj nopirkt gan reālas, gan virtuālas preces un pakalpojumus. Virtuālās valūtas atšķiras no elektroniskās naudas, kā tā ir definēta Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 16. septembra Direktīvā 2009/110/EK par elektroniskās naudas iestāžu darbības sākšanu, veikšanu un konsultatīvu uzraudzību, par grozījumiem

Direktīvā 2005/60/EK un Direktīvā 2006/48/EK un par Direktīvas 2000/46/EK atcelšanu (OV L 267, 7. lpp.), ciktāl atšķirībā no šīs naudas virtuālo valūtu gadījumā līdzekļi ir izteikti nevis kā parastā norēķinu vienība, piemēram, EUR, bet gan kā viena virtuāla norēķinu vienība, piemēram, “bitcoin”.

- 13 Iesniedzējtiesa norāda, ka darījumi, ko *D. Hedqvist* ir paredzējis veikt, tikšot veikti elektroniski, izmantojot viņa sabiedrības interneta vietni. Šī sabiedrība pērkot virtuālās valūtas “bitcoin” vienības tieši no privātpersonām un uzņēmumiem vai arī starptautiskajā valūtas maiņas biržā. Pēc tam minētā sabiedrība šīs vienības pārdodot tālāk šādā valūtas maiņas biržā vai tās uzglabājot. *D. Hedqvist* sabiedrība pārdodot šādas vienības arī privātpersonām vai uzņēmumiem, kas esot veikuši pasūtījumu tās interneta vietnē. Gadījumā, ja klients būšot akceptējis *D. Hedqvist* sabiedrības piedāvāto cenu Zviedrijas kronās un maksājums būšot saņemts, pārdotās virtuālās valūtas “bitcoin” vienības automātiski tikšot nosūtītas uz norādīto “bitcoin” adresi. Virtuālās valūtas “bitcoin” vienības, ko pārdod šī sabiedrība, esot vai nu tās, kuras tā nopirkusi valūtas maiņas biržā tieši pēc tam, kad klients ir izdarījis savu pasūtījumu, vai nu arī tās, kas tai jau ir uzkrājumā. Cena, ko minētā sabiedrība piedāvā klientiem, tiek noteikta atkarībā no cenas, kāda ir spēkā konkrētajā valūtas maiņas biržā, tai pieskaitot noteiktu procentu likmi. Starpība starp pirkšanas cenu un pārdošanas cenu veidojot *D. Hedqvist* sabiedrības peļņu. Šī sabiedrība nepiemērojot citas maksas.
- 14 Tādējādi darījumi, ko *D. Hedqvist* plāno veikt, aprobežojoties ar virtuālās valūtas “bitcoin” vienību pirkšanu un pārdošanu apmaiņā pret parastajām valūtām, piemēram, Zviedrijas kronām, vai otrādi. No iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka tie attiektos uz maksājumiem “bitcoin” izteiksmē.
- 15 Pirms šo darījumu veikšanas uzsākšanas *D. Hedqvist* lūdza Nodokļu komisiju sniegt iepriekšēju atzinumu, lai uzzinātu, vai, pērkot un pārdodot virtuālās valūtas “bitcoin” vienības, ir jāmaksā PVN.
- 16 2013. gada 14. oktobra atzinumā šī komisija, pamatojoties uz spriedumu *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354), uzskatīja, ka *D. Hedqvist* piedāvā maiņas pakalpojumu par atlīdzību. Tomēr tā atzina, ka šim maiņas pakalpojumam ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa, kas ir paredzēts Likuma par PVN 3. nodaļā ietvertajā 9. pantā.
- 17 Nodokļu komisija uzskata, ka virtuālā valūta “bitcoin” ir maksāšanas līdzeklis, ko izmanto līdzīgi kā likumīgos maksāšanas līdzekļus. Turklāt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā ietvertā frāze “likumīgs maksāšanas līdzeklis” esot izmantota, lai ierobežotu atbrīvojuma no nodokļa, kas attiecas uz banknotēm un monētām, piemērošanas jomu. No tā izriet, ka šī frāze ir jāsaprot tā, ka tā attiecas tikai uz banknotēm un monētām, nevis uz valūtām. Šī interpretācija esot saderīga arī ar mērķi, kāds ir izvirzīts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, proti, novērst grūtības, kas ir saistītas ar finanšu pakalpojumu aplikšanu ar PVN.
- 18 *Skatteverket* iesniedza prasību par Nodokļu komisijas lēmumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa), norādot, ka *D. Hedqvist* pieteikumā paredzētajam pakalpojumam nav piemērojams Likuma par PVN 3. nodaļas 9. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.
- 19 *D. Hedqvist* savukārt apgalvo, ka *Skatteverket* iesniegtā prasība ir jānoraida un ka Nodokļu komisijas iepriekšējais atzinums ir jāapstiprina.
- 20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no sprieduma *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354) var secināt, ka darījumi ar virtuālās valūtas maiņu pret parasto valūtu un otrādi, kas ir veikti, samaksājot summu, kura atbilst starpībai starp uzņēmēja samaksāto pirkšanas cenu un tā noteikto pārdošanas cenu, ir pakalpojumi, kas ir veikti par atlīdzību. Šādā gadījumā rodas jautājums, vai šiem darījumiem ir piemērojams viens no atbrīvojumiem no nodokļa, kas PVN direktīvas 135. panta 1. punktā ir paredzēts attiecībā uz finanšu pakalpojumiem, konkrētāk, tiem, kuri ir ietverti šīs tiesību normas d)–f) apakšpunktā.

21 Tā kā *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) ir šaubas par to, vai kāds no šiem atbrīvojumiem no nodokļa ir piemērojams šādiem darījumiem, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kas tiek veikti, mainot virtuālu valūtu pret parasto valūtu un otrādi, un par kuriem ir jāmaksā atlīdzība, ko šī pakalpojuma sniedzējs aprēķina, nosakot valūtas maiņas kursu, ir uzskatāmi par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību?
- 2) Ja uz pirmo jautājumu atbilde ir apstiprinoša – vai [šīs direktīvas] 135. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šādi maiņas darījumi ar nodokli nav apliekami?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 22 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka pakalpojumi par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir tādi darījumi kā pamatlietā aplūkotie, ko veido parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas “bitcoin” vienībām un otrādi un kas tiek veikti par 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.
- 23 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas kā tāds rikojas.
- 24 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka divvirzienu plūsmas virtuālā valūta “bitcoin”, kas pret parasto valūtu tiks apmainīta maiņas darījumu ietvaros, nevar tikt kvalificēta kā “materiāls īpašums” PVN direktīvas 14. panta izpratnē, ņemot vērā, kā ģenerāladvokāte to ir norādījusi secinājumu 17. punktā, ka šai virtuālajai valūtai nav citu mērķu kā tikai būt par maksāšanas līdzekli.
- 25 Tāpat tas ir parasto valūtu gadījumā, ja runa ir par naudu, kas ir likumīgs maksāšanas līdzeklis (šajā ziņā skat. spriedumu *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 25. punkts).
- 26 Tādējādi pamatlietā aplūkotie darījumi, kas izpaužas kā dažādu maksāšanas līdzekļu maiņa, neietilpst minētajā direktīvas 14. pantā paredzētajā jēdzienā “preču piegāde”. Šajos apstākļos šie darījumi ir pakalpojumu sniegšana PVN direktīvas 24. panta izpratnē.
- 27 Otrkārt, runājot par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību, ir jāatgādina, ka pakalpojums tiek sniegts “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un tādējādi par to ir jāmaksā PVN tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un nodokļa maksātāja saņemto atlīdzību (spriedumi *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts). Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (spriedums *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Pamatlietā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka starp *D. Hedqvist* sabiedrību un tās līgumslēdzējiem 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. Ir arī norādīts, ka šai sabiedrībai par tās sniegtajiem pakalpojumiem tiek atlīdzināts, samaksājot atlīdzību, kas atbilst starpībai, kuru tā iekļauj to maiņas kursu aprēķinā, par kādiem tā ir gatava pārdot un pirkt attiecīgās valūtas.

- 29 Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai noteiktu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību, nav nozīmes tam, ka šāda atlīdzība neizpaužas kā komisijas maksas samaksa vai specifisku izdevumu samaksa (spriedums *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 33. punkts).
- 30 Ņemot vērā iepriekš paustos apsvērumus, ir jāuzskata, ka tādi darījumi kā pamatlietā aplūkoti ir pakalpojumu sniegšana, kas īstenota par atlīdzību, kurai ir tieša saikne ar sniegto pakalpojumu, proti, pakalpojumu sniegšana par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 31 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāmi tādi darījumi kā pamatlietā aplūkoti, 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.

Par otro jautājumu

- 32 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka no PVN samaksas ir atbrīvoti tādi pakalpojumi, kādi ir aplūkoti pamatlietā un 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.
- 33 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (it īpaši skat. spriedumus *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, 19. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 19. punkts).
- 34 Pastāvīgajā judikatūrā ir arī noteikts, ka jēdzieni, kas ir izmantoti, lai raksturotu minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo tie ir atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek piemērots ikvienam pakalpojumam, kuru nodokļu maksātājs ir sniedzis par atlīdzību (spriedumi *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 21. punkts, un *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 20. punkts).
- 35 Tomēr minēto jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu mērķiem, un ar to ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas ir raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas ir izmantoti, lai definētu minētajā 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus, būtu jāinterpretē tā, ka tiem tiktu atņemta lietderīgā iedarbība (it īpaši skat. spriedumus *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts; *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 21. punkts, un *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 20. punkts).
- 36 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu mērķis ir atvieglot nodokļa uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitāmā PVN summas noteikšanu (it īpaši skat. spriedumu *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts, kā arī rīkojumu *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 un C-232/07, EU:C:2008:275, 24. punkts).

- 37 Turklāt saskaņā ar šīm tiesību normām no PVN atbrīvotie darījumi pēc sava rakstura ir finanšu darījumi, lai gan šādus darījumus ne vienmēr sniedz bankas vai finanšu iestādes (skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 21. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, 29. punkts).
- 38 Pirmām kārtām, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs tiesību normas noteikumiem dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kas skar “noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus”.
- 39 Tādējādi saskaņā ar minēto tiesību normu no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti atkarībā no sniegto pakalpojumu rakstura. Lai attiecīgos pakalpojumus kvalificētu kā no nodokļiem atbrīvotus darījumus, tiem, vispārīgi vērtējot, it jāveido atsevišķs darījumu kopums, kas faktiski pilda šajā tiesību normā paredzēto pakalpojumu sniegšanai raksturīgas un būtiskas funkcijas (skat. spriedumu *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 40 No PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta formulējuma, kas aplūkots kopā ar spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37. un 38. punkts), izriet, ka šajā tiesību normā paredzētie darījumi attiecas uz pakalpojumiem vai instrumentiem, kuru darbības veids ir saistīts ar naudas pārskaitījumiem.
- 41 Turklāt, kā ģenerālvokāte to ir izklāstījusi secinājumā 51. un 52. punktā, minētā tiesību norma neattiecas uz darījumiem, kas skar pašu naudu, jo uz tiem attiecas specifisks noteikums, proti, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts.
- 42 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 PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā, tā ir tiešs maksāšanas līdzeklis to uzņēmumu starpā, kas to akceptē.
- 43 Tādējādi tādi darījumi kā pamatlietā aplūkoti neietilpst šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomā.
- 44 Otrām kārtām, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, šajā tiesību normā ir paredzēts, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kuri attiecas uz “valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”.
- 45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minētajā tiesību normā izmantotie jēdzieni ir interpretējami un piemērojami vienveidīgi, ņemot vērā visu Savienības valodu versijas (šajā ziņā skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 16. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un Komisija/Spānija, C-189/11, EU:C:2013:587, 56. punkts).
- 46 Kā ģenerālvokāte to ir norādījusi secinājumā 31.–34. punktā, dažādas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta valodu versijas neļauj skaidri noteikt, vai šī tiesību norma ir piemērojama tikai darījumiem, kas attiecas uz parastajām valūtām, vai savukārt tā attiecas arī uz darījumiem, kuri ir saistīti ar citu valūtu.
- 47 Ja pastāv valodu atšķirības, par attiecīgās frāzes saturu nevar spriest, pamatojoties tikai uz teksta interpretāciju. Šī frāze ir jāinterpretē, ņemot vērā kontekstu, kādā tā iekļaujas, un PVN direktīvas mērķus un uzbūvi (skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 20. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un Komisija/Spānija, C-189/11, EU:C:2013:587, 56. punkts).

- 48 Kā tas ir atgādināts šī sprieduma 36. un 37. punktā, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa mērķis ir atvieglot ar nodokļa uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitāmā PVN summas noteikšanu saistītās grūtības, kas rodas finanšu darījumu aplikšanas ar nodokli ietvaros.
- 49 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.
- 50 Turklāt, kā *D. Hedqvist* to būtībā norādīja tiesas sēdē, tādu darījumu gadījumā kā maiņas darījumi grūtības, kas ir saistītas ar nodokļu bāzes un atskaitāmā PVN summas noteikšanu, var būt identiskas, neatkarīgi no tā, vai runa ir par parasto valūtu maiņu, kas parasti ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 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.
- 51 Tādējādi no minētā 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta konteksta un mērķa izriet, ka 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.
- 52 Pamatlietā ir skaidrs, ka virtuālajai valūtai “bitcoin” nav citu mērķu kā tikai mērķis būt par maksāšanas līdzekli un ka daži uzņēmumi šajā nolūkā to ir akceptējuši.
- 53 Līdz ar to ir jāsecina, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts attiecas arī uz tādu pakalpojumu sniegšanu, kāda ir aplūkota pamatlietā un 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.
- 54 Visbeidzot, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, pietiek atgādināt, ka šī tiesību norma attiecas uz darījumiem ar “akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, [un] bezseguma parādzīmēm”, proti, vērtspapīriem, kas nodrošina īpašumtiesības uz juridiskām personām, kā arī uz “citiem vērtspapīriem”, kas ir jāuzskata par tādiem, kuri ir salīdzināmi ar šajā tiesību normā tieši norādītajiem vērtspapīriem (spriedums *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, 27. punkts).
- 55 Ir skaidrs, ka virtuālā valūta “bitcoin” nav ne vērtspapīrs, kas piešķir īpašumtiesības uz juridiskām personām, ne līdzīgs vērtspapīrs.
- 56 Tādējādi pamatlietā aplūkoti darījumi neietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomā.
- 57 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka:
- PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kādi ir aplūkoti pamatlietā un 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 PVN šīs tiesību normas izpratnē;
 - PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) un f) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka šādu pakalpojumu sniegšana neietilpst šo tiesību normu piemērošanas jomā.

Par tiesāšanās izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK 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 kā pamatlietā aplūkoti, 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;
- 2) Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kādi ir aplūkoti pamatlietā un 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 d) un f) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka šādu pakalpojumu sniegšana neietilpst šo tiesību normu piemērošanas jomā.

[Paraksti]