

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 22. októbra 2015 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 135 ods. 1 písm. d) až f) – Služby za protihodnotu – Výmena virtuálnej meny „bitcoin“ za tradičné meny – Oslobodenie od dane“

Vo veci C-264/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko) z 27. mája 2014 a doručený Súdnemu dvoru 2. júna 2014, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

Davidovi Hedqvistovi,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia D. Šváby, A. Rosas (spravodajca), E. Juhász a C. Vajda,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. júna 2015,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skatteverket, v zastúpení: M. Loeb, právny poradca,
- D. Hedqvist, v zastúpení: A. Erasmie, advokat, a F. Berndt, jur. kand.,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk a E. Karlsson, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: K. Kraavi-Kaerdi, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung, K. Simonsson a J. Enegren, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. júla 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 a článku 135 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (švédska daňová správa) a pánom D. Hedqvistom vo veci predbežného stanoviska vydaného Komisiou pre daňové právo (Skatterättsnämnden) o povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za výmenné transakcie tradičných mien za virtuálnu menu „bitcoin“, alebo naopak, ktoré pán Hedqvist plánuje uskutočniť prostredníctvom spoločnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 smernice o DPH:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 Článok 14 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6 Článok 135 smernice o DPH stanovuje:

„1. členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných útov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov;

e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu;

f) transakcie vrátane dojednávania s výnimkou správy a úschovy týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeníach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou cenných papierov zakladajúcich právny nárok na tovar a práv alebo cenných papierov uvedených v článku 15 ods. 2;

...“

Švédske právo

7 Podľa § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z pridanej hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200)], ďalej len „zákon o DPH“] vzniká povinnosť zaplatiť štátu DPH z dodania tovaru a poskytnutia služieb na štátnom území zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

8 Kapitola 3 tohto zákona zahŕňa § 23 ods. 1, podľa ktorého sú dodania bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu, oslobodené od DPH.

9 Podľa § 9 tej istej kapitoly 3 je poskytovanie bankových a finančných služieb a obraty týkajúce sa cenných papierov a podobných služieb oslobodené od dane. Bankové a finančné služby nezahŕňajú notársku činnosť, služby vymáhania pohľadávok a administratívne služby týkajúce sa faktoringu alebo prenájmu skladových priestorov.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Pán Hedqvist plánuje prostredníctvom obchodnej spoločnosti poskytovať služby spočívajúce vo výmene tradičných mien za virtuálnu menu „bitcoin“ a naopak.

11 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že virtuálna mena „bitcoin“ sa používa hlavne pri platbách medzi súkromnými osobami prostredníctvom internetu, ako aj v niektorých internetových obchodoch, ktoré túto menu akceptujú. Táto virtuálna mena nemá jedného emitenta, ale sa vytvára priamo na sieti prostredníctvom špeciálneho algoritmu. Systém virtuálnej meny „bitcoin“ umožňuje anonymnú držbu a prevod súm v „bitcoinoch“ v rámci siete používateľov, ktorí majú „bitcoin“ adresy. „Bitcoin“ adresu možno prirovnať k číslu bankového účtu.

12 Vnútroštátny súd odkazom na správu Európskej centrálnej banky z roku 2012 o virtuálnych menách uvádza, že virtuálnu menu možno definovať ako druh zákonne neupravených digitálnych peňazí, ktoré vydávajú a kontrolujú osoby, ktoré ich vyvinuli, a je akceptovaná lenmi určitého virtuálneho spoločenstva. Virtuálna mena „bitcoin“ patrí medzi virtuálne meny s tzv. „obojsmernou výmenou“, ktoré používatelia môžu kupovať a predávať podľa výmenných kurzov. Pokiaľ ide o ich používanie v rámci reálneho sveta, takéto virtuálne meny sa podobajú iným vymeniteľným menám. Tieto virtuálne meny umožňujú nakupovať tak virtuálny, ako aj reálny tovar a služby. Virtuálne meny sa líšia od elektronických peňazí, ktoré sú vymedzené v smernici Európskeho parlamentu a Rady 2009/110/ES zo 16. septembra 2009 o začatí a vykonávaní činností a dohľade nad obozretným podnikaním inštitúcií elektronického peňažníctva, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice 2005/60/ES a 2006/48/ES a zrušuje smernica 2000/46/ES (Ú. v. EÚ L 267, s. 7), v tom, že na rozdiel od týchto peňazí sa v prípade virtuálnych mien kapitál nevyjadruje v tradičnej zúčtovacej jednotke, napríklad v eurách, ale vo virtuálnej zúčtovacej jednotke, akou je „bitcoin“.

13 Vnútroštátny súd uvádza, že transakcie, ktoré pán Hedqvist plánuje uskutočňovať, sa majú vykonávať elektronicky prostredníctvom internetovej stránky jeho spoločnosti. Táto spoločnosť by nakupovala virtuálne menové jednotky „bitcoin“ priamo od súkromných osôb a podnikov alebo na stránke medzinárodnej burzy. Uvedená spoločnosť by následne predávala tieto jednotky na stránke takej burzy, alebo ich uložila. Spoločnosť pána Hedqvista by takéto jednotky tiež predávala súkromným osobám a podnikom, ktoré by zadávali objednávky na jej internetovej stránke. Za predpokladu, že by klient akceptoval cenu uvedenú vo švédskych korunách, ktorú

spoložnosť pána Hedqvista ponúka, a jeho platba by bola spoločnosti doručená, predané virtuálne menové jednotky „bitcoin“ by boli automaticky zaslané touto spoločnosťou na zadanú „bitcoin“ adresu. Virtuálne menové jednotky „bitcoin“, ktoré by táto spoločnosť predávala, by boli buď tie, ktoré kúpila na stránke burzy hneď po zadaní objednávky klientom, alebo tie, ktoré spoločnosť už mala v zásobe. Cena pre klientov ponúkaná spoločnosťou by sa určovala na základe platnej ceny na konkrétnej stránke burzy navýšená o určitú percentuálnu prirážku. Zisk spoločnosti pána Hedqvista by tvoril rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou. Táto spoločnosť by si neúčtovala ďalšie poplatky.

14 Transakcie, ktoré pán Hedqvist plánuje uskutočňovať, sa teda budú obmedzovať na kúpu a predaj virtuálnych menových jednotiek „bitcoin“ za jednotky v tradičnej mene, akou je švédská koruna, alebo naopak. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že by sa tieto transakcie týkali platieb v „bitcoine“.

15 Pán Hedqvist predtým, ako začal uskutočňovať takéto transakcie, požiadal Komisiu pre daňové právo o predbežné stanovisko k otázke, či je povinný platiť DPH z kúpy a predaja virtuálnej meny „bitcoin“.

16 Táto komisia vo svojom stanovisku zo 14. októbra 2013 uviedla na základe rozsudku Súdneho dvora First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354), že pán Hedqvist bude poskytovať zmenárenské služby za protihodnotu. Rozhodla však, že sa na túto zmenárenskú službu v súlade s kapitolou 3 § 9 zákona o DPH vzťahuje oslobodenie od dane.

17 Podľa Komisie pre daňové právo je virtuálna mena „bitcoin“ platidlo, ktoré sa používa veľmi podobným spôsobom ako zákonné platidlá. Navyše výraz „zákonné platidlo“ uvedený v článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH je použitý s cieľom obmedziť rozsah výnimky, pokiaľ ide o bankovky a mince. Z toho preto podľa jej názoru vyplýva, že tento výraz sa má chápať tak, že sa týka len bankoviek a mincí, ale nie devíz. Tento výklad je tiež v súlade s cieľom oslobodení od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. b) až g) smernice o DPH, konkrétne s cieľom predísť ťažkostiam spojených s výberom DPH z finančných služieb.

18 Skatteverket sa proti rozhodnutiu Komisie pre daňové právo odvolala na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd), pričom tvrdí, že na službu, ktorej sa žiadosť pána Hedqvista týka, sa oslobodenie od dane podľa kapitoly 3 § 9 zákona o DPH nevzťahuje.

19 Pán Hedqvist tvrdí, že odvolanie, ktoré podala Skatteverket, má byť zamietnuté a že stanovisko Komisie pre daňové právo má byť potvrdené.

20 Vnútroštátny súd zastáva názor, že z rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) možno vyvodí, že výmenné transakcie virtuálnej meny za tradičnú menu a naopak, ktoré sa uskutočňujú za úhradu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi nákupnou cenou zaplatenej poskytovateľom a predajnou cenou, ktorú ponúka, predstavujú služby za protihodnotu. V takom prípade vzniká otázka, či sa na tieto transakcie vzťahuje niektoré z oslobodení od daňovej povinnosti podľa článku 135 ods. 1 smernice o DPH týkajúcich sa finančných služieb, konkrétne tých, ktoré sú uvedené v písmenách d) až f) tohto ustanovenia.

21 Keďže Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) mal pochybnosti o tom, či sa niektoré z týchto oslobodení od dane vzťahuje na tieto transakcie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že transakcie v takej podobe, ktorá sa považuje za výmenu virtuálnej meny za tradičnú menu a naopak, uskutočňované za protihodnotu pripočítavanú poskytovateľom do výmenného kurzu v momente jeho stanovenia,

predstavujú poskytovanie služby za protihodnotu?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa ?lánok 135 ods. 1 [tejto smernice] vykladať v tom zmysle, že také výmenné transakcie, ako boli opísané, sú oslobodené od dane?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že transakcie, o aké ide vo veci samej, ktoré spo?ívajú vo výmene tradi?nej meny za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak, uskuto?ňované za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojím objednávateľom, predstavujú v zmysle tohto ustanovenia poskytovanie služieb za protihodnotu.

23 ?lánok 2 ods. 1 smernice o DPH uvádza, že dodávanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území ?lenského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

24 Po prvé treba konštatovať, že virtuálna mena s možnosťou obojstrannej výmeny „bitcoin“, ktorá bude v rámci výmenných transakcií vymenená za tradičné meny, nemôže byť považovaná za „hmotný majetok“ v zmysle ?lánku 14 smernice o DPH, keďže, ako uvádza generálna advokátka v bode 17 svojich návrhov, táto virtuálna mena nemá iné účely, ako je úcel platidla.

25 To isté platí o tradičných menách, pokiaľ ide o peniaze používané ako zákonné platidlo (pozri v tomto zmysle rozsudok First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, bod 25).

26 Na transakcie vo veci samej, ktoré spo?ívajú vo výmene rôznych peňažných prostriedkov, sa preto pojem „dodanie tovaru“ uvedený v danom ?lánku 14 smernice nevzťahuje. Tieto transakcie predstavujú za týchto okolností poskytovanie služieb v zmysle ?lánku 24 smernice o DPH.

27 Po druhé, pokiaľ ide o odplatosť poskytovania služieb, treba pripomenúť, že poskytovanie služieb „za protihodnotu“ v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, podlieha DPH len, keď existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a protihodnotou prijatou zdaniteľnou osobou (rozsudky Loyalty Management UK a Baxi Group, C?53/09 a C?55/09, EU:C:2010:590, bod 51, ako aj citovaná judikatúra, a Serebriann?j vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 37). Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok Le Rayon d’Or, C?151/13, EU:C:2014:185, bod 29 a citovaná judikatúra).

28 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vo veci samej vyplýva, že medzi spoločnosťou pána Hedqvista a jej zmluvnými partnermi existuje synalagmatický právny vzťah, v rámci ktorého sa účastníci transakcie vzájomne zaväzujú odvieť sumy v určitej mene a prijať za ne protihodnotu vo virtuálnej mene s možnosťou obojstrannej výmeny, alebo naopak. Tiež sa uvádza, že táto spoločnosť bude odmeňovaná za poskytovanie služieb protihodnotou zodpovedajúcou rozdielu, ktorú zahrnie do výpočtu výmenného kurzu, za ktorý bude ochotná predávať a kupovať dotknuté meny.

29 Súdny dvor už rozhodol, že na účely určenia odplatosť poskytovania služieb nie je relevantná skutočnosť, že takáto odmena nemá formu vyplatenia určitej provízie alebo osobitného

poplatku (rozsudok First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 33).

30 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné zohľadniť skutočnosť, že transakcie, o aké ide vo veci samej, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu, ktorá je v priamej súvislosti s poskytnutou službou, t. j. poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

31 Na prvú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že transakcie, o aké ide vo veci samej, ktoré spočívajú vo výmene tradičnej meny za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak a uskutočňujú sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojím objednávateľom, predstavujú v zmysle tohto ustanovenia poskytovanie služieb za protihodnotu.

O druhej otázke

32 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 1 písm. d) až f) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, ktoré spočívajú vo výmene tradičnej meny za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak, uskutočňované za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojím objednávateľom, sú oslobodené od DPH.

33 Na úvod treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora predstavujú oslobodenia od dane uvedené v článku 135 ods. 1 smernice o DPH autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, bod 19, ako aj citovanú judikatúru, a DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 19).

34 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že výrazy použité na označenie týchto oslobodení sa majú vykladať striktné, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (rozsudky Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 21, a DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 20).

35 Výklad týchto výrazov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými oslobodeniami od dane uvedenými v článku 135 ods. 1 smernice o DPH a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo striktného výkladu preto neznamena, že by sa výrazy použité na označenie týchto oslobodení od dane uvedené v článku 135 ods. 1 tejto smernice mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov (pozri najmä rozsudky Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 21, a J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 20).

36 V tomto ohľade z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že cieľom oslobodení od DPH stanovených v článku 135 ods. 1 písm. d) až f) je najmä odstrániť záťaž spojenú so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH (pozri najmä rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, body 24, ako aj uznesenie Tiercé Ladbroke, C-231/07 a C-232/07, EU:C:2008:275, bod 24).

37 Okrem toho transakcie oslobodené od DPH podľa týchto ustanovení sú vzhľadom na svoju povahu finančnými službami, aj keď nemusia byť nevyhnutne poskytované bankami alebo finančnými ústavmi (pozri rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, body

21 a 22, ako aj citovanú judikatúru, a Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29).

38 V prvom rade, pokiaľ ide o oslobodenia upravené v článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia od dane transakcie týkajúce sa najmä „vkladov, bežných útov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“.

39 Transakcie oslobodené od dane podľa uvedeného ustanovenia sú teda definované v závislosti od povahy poskytovaných služieb. Na to, aby bolo možné dotknuté služby považovať za transakcie oslobodené od dane, musia tieto služby predstavovať z celkového pohľadu samostatný súbor, ktorého cieľom je splniť osobitné a základné funkcie služby opísanej v danom ustanovení (pozri rozsudok Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, body 26 a 27, ako aj citovanú judikatúru).

40 Zo znenia článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladaného z hľadiska rozsudku Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38) vyplýva, že transakcie uvedené v tomto ustanovení sa týkajú služieb alebo platobných nástrojov, ktorých spôsob fungovania zodpovedá prevodu peňazí.

41 Okrem toho, ako uviedla generálna advokátka v bodoch 51 a 52 svojich návrhov, uvedené ustanovenie sa nevzťahuje na transakcie, ktoré sa týkajú samotných mien, keďže tieto transakcie sú predmetom osobitného ustanovenia, konkrétne článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

42 Keďže virtuálna mena „bitcoin“ je zmluvným platidlom, nemožno ju na jednej strane považovať za bežný útet, ani za vklady, platby alebo prevody platieb. Na druhej strane, na rozdiel od dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov upravených v článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH predstavuje prostriedok priamej platby medzi subjektmi, ktorí ju akceptujú.

43 Transakcie, o aké ide vo veci samej, preto nepatria do rozsahu pôsobnosti oslobodení od dane stanovených v tomto ustanovení.

44 Na druhej strane, pokiaľ ide o oslobodenia od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, toho ustanovenie stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane transakcie týkajúce sa najmä „devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo“.

45 V tomto ohľade treba pripomenúť, že pojmy použité v uvedenom ustanovení sa majú vykladať a uplatňovať jednotne na základe znení vypracovaných vo všetkých jazykoch Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 16, ako aj citovanú judikatúru, a Komisia/Španielsko, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

46 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 31 až 34 svojich návrhov, rôzne jazykové znenia článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH neumožňujú jednoznačne určiť, či sa toho ustanovenie uplatňuje len na transakcie týkajúce sa tradičných mien, alebo naopak, či sa týka takisto transakcií zahŕňajúcich inú menu.

47 V prípade jazykových rozdielov nemožno posudzovať dosah príslušného výrazu výlučne na základe doslovného výkladu. Tento výraz je potrebné vykladať z hľadiska kontextu, do ktorého patrí, cieľom a štruktúry smernice o DPH (pozri rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 20, ako aj citovanú judikatúru, a Komisia/Španielsko, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

48 Ako bolo uvedené v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku, cieľom oslobodení od DPH stanovených v článku 135 ods. 1 písm. e) je najmä odstrániť záťaž spojenú so zisťovaním

základu dane, ako aj sumy odpôítatenej DPH, ktoré vznikajú v rámci úpravy finančných transakcií.

49 Transakcie týkajúce sa netradičných mien, t. j. iných, v akých sú peniaze, ktoré sú zákonným platidlom v jednom štáte alebo viacerých štátoch, pokiaľ boli tieto meny akceptované stranami transakcie ako alternatívne platidlo k zákonným platidlám a nemajú iný účel, ako je účel platidla, predstavujú finančné služby.

50 Okrem toho, ako v podstate uviedol na pojednávaní pán Hedqvist, v osobitnom prípade transakcií, akými sú výmenné transakcie, môžu byť ťažkosti spojené so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpôítatenej DPH, rovnaké, či už ide o výmenu tradičných devíz bežne oslobodených od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, alebo výmeny takýchto devíz za virtuálne meny s možnosťou obojstrannej výmeny, ktoré bez toho, aby boli zákonným platidlom, predstavujú platidlo akceptované stranami transakcie a naopak.

51 Z kontextu a účelu uvedeného článku 135 ods. 1 písm. e) teda vyplýva, že výklad tohto ustanovenia, podľa ktorého sa toto ustanovenie vzťahuje na transakcie týkajúce sa len tradičných mien, by viedol k ťažkostnému zbaveniu jeho účinku.

52 Vo veci samej je nepochybné, že virtuálna mena „bitcoin“ nemá iný účel, ako je účel platidla, a že je na tento účel akceptovaná určitými subjektmi.

53 Treba preto dospieť k záveru, že článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa týka aj poskytovania služieb, o aké ide vo veci samej, ktoré spoíva vo výmene tradičných mien za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak a uskutočňuje sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu jednak medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil meny, a jednak cenou, za ktorú ich predáva svojim zákazníkom.

54 Na záver, pokiaľ ide o oslobodenia od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH, stačí pripomenúť, že toto ustanovenie sa vzťahuje na transakcie týkajúce sa najmä „úastín, podielov v spoločnostiach a združeniach [a] dlhopisov“, konkrétne cenných papierov priznávajúcich vlastnícke právo v právnických osobách, ako aj k „iným cenným papierom“, ktoré treba považovať za porovnateľné s cennými papiermi špecificky uvedenými v uvedenom ustanovení (rozsudok Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 27).

55 Je však nepochybné, že virtuálna mena „bitcoin“ nepredstavuje cenný papier priznávajúci vlastnícke právo v právnických osobách ani cenný papier porovnateľnej povahy.

56 Transakcie vo veci samej preto nepatria do rozsahu pôsobnosti oslobodení od dane stanovených v článku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH.

57 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že:

– článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, ktoré spoíva vo výmene tradičných mien za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak a uskutočňuje sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojim zákazníkom, predstavuje transakcie oslobodené od DPH v zmysle tohto ustanovenia,

– článok 135 ods. 1 písm. d) a f) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že takéto poskytovanie služieb nepatrí do rozsahu pôsobnosti týchto ustanovení.

O trovách

58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že transakcie, o aké ide vo veci samej, ktoré spočívajú vo výmene tradičných mien za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak a uskutočňujú sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, za ktorú dotknutý poskytovateľ kúpil menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojím zákazníkom, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

2. Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, ktoré spočíva vo výmene tradičných mien za virtuálne menové jednotky „bitcoin“ a naopak a uskutočňuje sa za platbu sumy zodpovedajúcej rozdielu medzi cenou, ktorú dotknutý poskytovateľ zaplatil za menu, a cenou, za ktorú ju predáva svojím zákazníkom, predstavuje transakcie oslobodené od dane z pridanej hodnoty v zmysle tohto ustanovenia.

Článok 135 ods. 1 písm. d) a f) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že takéto poskytovanie služieb nepatrí do rozsahu pôsobnosti týchto ustanovení.

Podpisy

* Jazyk konania: švédčina.