

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 22 oktober 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2.1 c och 135.1 d–f – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Transaktioner rörande växling av den virtuella valutan bitcoin till traditionella valutor – Undantag från skatteplikt”

I mål C-264/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 27 maj 2014, som inkom till domstolen den 2 juni 2014, i målet

Skatteverket

mot

David Hedqvist,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen T. von Danwitz, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. Šváby, A. Rosas (referent), E. Juhász och C. Vajda,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 juni 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom M. Loeb, i egenskap av rättslig expert,
- David Hedqvist, genom A. Erasmie, advokat, och F. Berndt, jur.kand.,
- Sveriges regering, genom A. Falk och E. Karlsson, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom K. Kraavi-Käerdi, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung, K. Simonsson och J. Enegren, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 16 juli 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 och 135.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och David Hedqvist rörande ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden angående mervärdesskatt på transaktioner rörande växling av traditionella valutor till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, en verksamhet som David Hedqvist har för avsikt att bedriva via ett företag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 2 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4 Artikel 14.1 i detta direktiv stadgar följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 Artikel 24.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 I artikel 135 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

f) Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2.

...”

Svensk rätt

7 Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

8 Enligt 3 kap. 23 § 1 mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt omsättning av sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

9 Enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna

10 David Hedqvist har för avsikt att via ett företag tillhandahålla tjänster bestående av växling av traditionella valutor till den virtuella valutan bitcoin och omvänt.

11 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den virtuella valutan bitcoin i huvudsak används för betalningar mellan privatpersoner via internet samt i vissa webbutiker som accepterar valutan. Valutan saknar en enskild utgivare och skapas i stället direkt i ett nätverk genom en speciell algoritm. Systemet tillåter anonymt ägande och överförande av värden inom nätverket av användare som har bitcoinadresser. En bitcoinadress kan liknas vid ett kontonummer.

12 Högsta förvaltningsdomstolen har hänvisat till en rapport från Europeiska centralbanken från år 2012, av vilken bland annat framgår följande. En virtuell valuta kan definieras som en typ av oreglerade digitala pengar som ges ut och kontrolleras av dess utvecklare och som accepteras av medlemmarna i en specifik virtuell gemenskap. Den virtuella valutan bitcoin är en virtuell valuta med så kallat dubbelriktat handelsflöde (*bidirectional flow*), som användarna kan köpa och sälja utifrån växlingskurser. Sådana virtuella valutor liknar annan växlingsbar valuta såvitt gäller dess kompatibilitet med den verkliga världen. De möjliggör köp av såväl riktiga som virtuella varor och tjänster. Virtuella valutor skiljer sig från elektroniska pengar, såsom dessa definieras i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/110/EG av den 16 september 2009 om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet, om ändring av direktiven 2005/60/EG och 2006/48/EG och om upphävande av direktiv 2000/46/EG (EUT L 267, s. 7), på så vis att tillgångar i virtuella valutor till skillnad från i elektroniska pengar inte uttrycks i traditionella beräkningsenheter, exempelvis euro, utan i virtuella

beräkningsenheter, såsom "bitcoin".

13 Högsta förvaltningsdomstolen har uppgett att de transaktioner som David Hedqvist planerar kommer att ske elektroniskt via hans företags webbplats. Företaget kommer att köpa bitcoin direkt från privatpersoner och företag eller från en internationell växlingssajt. Företaget kommer att sälja bitcoin vidare på en sådan växlingssajt eller lägga dem i lager. Företaget kommer även att sälja bitcoin till privatpersoner och företag som lägger order på webbplatsen. När kunden har accepterat det pris i svenska kronor som företaget erbjudit och betalning har tagits emot, skickas med automatik sålda bitcoin till den angivna bitcoinadressen. De bitcoin som företaget säljer kommer antingen att vara sådana som företaget, direkt efter det att kunden lagt sin order, köper upp från växlingssajten eller vara sådana som företaget redan har i lager. Företagets pris till kunderna bygger på det pris som är aktuellt på en viss växlingssajt med en viss procents pålägg. Det är skillnaden mellan företagets inköpspris och försäljningspris som är företagets förtjänst. Några andra avgifter tar företaget inte ut.

14 De transaktioner som David Hedqvist planerar inskränker sig således till att köpa och sälja den virtuella valutan bitcoin i utbyte mot traditionella valutor, såsom svenska kronor, och omvänt. Det framgår inte av begäran om förhandsavgörande att transaktionerna skulle avse betalningar i bitcoin.

15 David Hedqvist ansökte, före påbörjande av den planerade verksamheten, om ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få klarlagt om han är skyldig att betala mervärdesskatt vid köp och försäljning av bitcoin.

16 I förhandsbesked meddelat den 14 oktober 2013 fann Skatterättsnämnden, med hänvisning till EU-domstolens dom *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354), att David Hedqvist kommer att tillhandahålla en växlingstjänst mot ersättning. Skatterättsnämnden fann dock att växlingstjänsten omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen.

17 Enligt Skatterättsnämnden är bitcoin ett betalningsmedel som används på ett motsvarande sätt som lagliga betalningsmedel. Uttrycket "lagligt betalningsmedel" i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet används för att avgränsa tillämpningsområdet för undantaget i fråga om sedlar och mynt. Det uttrycket ska därför förstås så, att det endast är kopplat till sedlar och mynt, inte till valutor. Den tolkningen är också förenlig med syftet bakom undantagen i artikel 135.1 b–g i mervärdesskattedirektivet, nämligen att undvika de svårigheter som finns med att belägga finansiella tjänster med mervärdesskatt.

18 Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen och gjorde gällande att den tjänst som David Hedqvists ansökan avser inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen.

19 David Hedqvist bestred bifall till överklagandet och yrkade för egen del att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

20 Högsta förvaltningsdomstolens anser mot bakgrund av domen *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354) att en möjlig utgångspunkt är att transaktioner som innefattar växling från virtuell valuta till traditionell valuta och omvänt och som sker mot ersättning i form av tillhandahållarens marginal mellan köp- och säljkurserna utgör ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. I ett sådant fall aktualiseras frågan om växlingstransaktionerna omfattas av något av undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet avseende finansiella tjänster, närmast någon av punkterna d–f.

21 Högsta förvaltningsdomstolen fann det oklart om något av dessa undantag omfattar sådana transaktioner. Den beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att transaktioner i form av vad som har betecknats som växling av virtuell valuta till traditionell valuta och omvänt, som sker mot vederlag som tillhandahållaren räknar in när växlingskurserna bestäms, utgör tillhandahållande av en tjänst mot ersättning?

2) Om svaret på den första frågan är ja, ska artikel 135.1 [i detta direktiv] tolkas så att växlingstransaktioner enligt ovan är undantagna från skatteplikt?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner såsom de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i den bestämmelsen.

23 Enligt artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet ska leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

24 Domstolen konstaterar för det första att bitcoin, en virtuell valuta med dubbelriktat handelsflöde, som är tänkt att växlas till traditionella valutor i växlingstransaktioner, inte kan kvalificeras som "materiella tillgångar" i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, eftersom – som generaladvokaten har påpekat i punkt 17 i sitt förslag till avgörande – denna virtuella valuta inte har något annat syfte än att tjäna som betalningsmedel.

25 Detsamma gäller traditionella valutor, eftersom det rör sig om pengar som utgör lagliga betalningsmedel (se, för ett liknande resonemang, dom First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punkt 25).

26 De transaktioner som är aktuella i det nationella målet, vilka består av växling av olika betalningsmedel, omfattas följaktligen inte av begreppet "leverans av varor" i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet. Under dessa förhållanden utgör transaktionerna tillhandahållanden av tjänster i den mening som avses i artikel 24 i samma direktiv.

27 Vad för det andra gäller frågan huruvida ett visst tillhandahållande av tjänster sker mot ersättning, erinrar domstolen om att en tjänst tillhandahålls "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet – och därmed är föremål för mervärdesskatt – endast om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls (dom Loyalty Management UK och Baxi Group, C?53/09 och C?55/09, EU:C:2010:590, punkt 51 och där angiven rättspraxis, och dom Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, punkt 37). Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som

tillhandahålls mottagaren (dom Le Rayon d'Or, C-7151/13, EU:C:2014:185, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

28 Det framgår av de handlingar som getts in till domstolen att det i det nationella målet föreligger ett ömsesidigt förpliktande rättsförhållande mellan David Hedqvists företag och hans avtalsparter där parterna ömsesidigt åtar sig att betala belopp i en viss valuta respektive motta motvärdet i en virtuell valuta med dubbelriktat handelsflöde, eller omvänt. Det anges även att företaget får en ersättning från avtalsparterna för sitt tillhandahållande av tjänsten med ett vederlag som motsvarar den marginal som företaget tar med vid beräkningen av köp- respektive säljkurserna för valutorna.

29 Domstolen har slagit fast att det saknar betydelse för huruvida en tjänst ska anses tillhandahållas mot ersättning att denna ersättning inte erläggs i form av provision eller särskilda avgifter (dom First National Bank of Chicago, C-7172/96, EU:C:1998:354, punkt 33).

30 Mot bakgrund av det anförda finns det anledning att anse att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet utgör tillhandahållanden av tjänster som utförs mot ett vederlag, som har ett direkt samband med den tillhandahållna tjänsten, det vill säga att de utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

31 Den första frågan ska således besvaras på följande sätt. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner såsom de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i den bestämmelsen.

Den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 d–f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster såsom de som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, är undantagna från mervärdesskatteplikt.

33 Enligt domstolens praxis är undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom Skandinaviska Enskilda Banken, C-7540/09, EU:C:2011:137, punkt 19 och där angiven rättspraxis, och dom DTZ Zadelhoff, C-7259/11, EU:C:2012:423, punkt 19).

34 Det följer dessutom av fast rättspraxis att de begrepp som använts för att beskriva dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (dom Ludwig, C-7453/05, EU:C:2007:369, punkt 21, och dom DTZ Zadelhoff, C-7259/11, EU:C:2012:423, punkt 20).

35 Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 135.1 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (se, bland annat, dom Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 25, dom DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, punkt 21, och dom J.J. Komen och Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 20).

36 Det framgår härvidlag av domstolens praxis att undantagen i artikel 135.1 d–f bland annat syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten (se, bland annat, dom Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24, och beslut Tiercé Ladbroke, C-231/07 och C-232/07, EU:C:2008:275, punkt 24).

37 För övrigt är de transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt dessa bestämmelser, genom sin beskaffenhet, finansiella transaktioner. Sådana transaktioner behöver emellertid inte nödvändigtvis utföras av banker eller finansinstitut (se dom Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkterna 21 och 22 och där angiven rättspraxis, och dom Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 29).

38 Vad för det första gäller undantagen i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, ska medlemsstaterna enligt den bestämmelsens lydelse undanta transaktioner rörande bland annat "spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev" från skatteplikt.

39 De transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse är således definierade utifrån de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet. För att kunna betecknas som transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ska de ifrågavarande tjänsterna vid en helhetsbedömning framstå som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna för någon av de tjänster som beskrivs i nämnda bestämmelse (se dom Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis).

40 Det framgår av lydelsen av artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, läst mot bakgrund av domen Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkterna 37 och 38), att de transaktioner som avses i den bestämmelsen rör tjänster eller instrument som medför överföring av pengar.

41 Som generaladvokaten redogjort för i punkterna 51 och 52 i sitt förslag till avgörande, avser den bestämmelsen dessutom inte transaktioner rörande en valuta som sådan. För sådana transaktioner finns en specifik bestämmelse, nämligen artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

42 Eftersom den virtuella valutan bitcoin är ett kontraktuellt betalningsmedel, kan den inte betraktas som transaktionskonton, sparkonton, betalningar eller överföringar. Till skillnad från fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, som nämns i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, utgör bitcoin ett direkt betalningsmedel mellan de aktörer som accepterar det.

43 Sådana transaktioner som de som är aktuella i det nationella målet omfattas således inte av undantagen från skatteplikt i den bestämmelsen.

44 Vad för det andra gäller undantagen i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet, ska medlemsstaterna enligt den bestämmelsen undanta transaktioner rörande bland annat "valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel" från skatteplikt.

45 Domstolen erinrar härvid om att de begrepp som används i den bestämmelsen ska tolkas

och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika språkversioner som upprättats på unionens samtliga språk (se, för ett liknande resonemang, dom Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 16 och där angiven rättspraxis, och dom kommissionen/Spanien, C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

46 Som generaladvokaten har redogjort för i punkterna 31–34 i sitt förslag till avgörande, ger de olika språkversionerna av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet inte utrymme att otvetydigt avgöra om denna bestämmelse enbart är tillämplig på transaktioner rörande traditionella valutor eller tvärtom även omfattar transaktioner som inbegriper en annan sorts valuta.

47 När det föreligger språkliga olikheter kan det aktuella uttryckets räckvidd inte bedömas på grundval av en tolkning som endast hänför sig till dess lydelse. Det måste därför tolkas mot bakgrund av sitt sammanhang och med hänsyn till mervärdesskattedirektivets syften och systematik (se dom Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 20 och där angiven rättspraxis, och dom kommissionen/Spanien, C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

48 Som domstolen erinrat om i punkterna 36 och 37 ovan, syftar undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet bland annat till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten vid beskattning av finansiella transaktioner.

49 Transaktioner rörande icke-traditionella valutor, det vill säga andra valutor än valutor som är lagligt betalningsmedel i ett eller flera länder, utgör dock finansiella transaktioner i den mån parterna i transaktionen accepterat dessa valutor som alternativa betalningsmedel till de lagliga betalningsmedlen och de inte har något annat syfte än att utgöra betalningsmedel.

50 Som David Hedqvist anförde vid förhandlingen kan dessutom, i det särskilda fallet med transaktioner såsom växlingstransaktioner, de svårigheter som är förenade med att fastställa beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten vara desamma oavsett om det är fråga om växling mellan traditionella valutor – som normalt sett är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet – eller växling av sådana valutor till virtuella valutor med dubbelriktat handelsflöde som, utan att utgöra lagliga betalningsmedel, är betalningsmedel som accepterats av parterna i en transaktion, och omvänt.

51 Det framgår således av sammanhanget och syftet med nämnda artikel 135.1 e att om den bestämmelsen tolkades så, att den endast avser transaktioner rörande traditionella valutor, skulle den delvis förlora sin verkan.

52 Det är utrett i det nationella målet att den virtuella valutan bitcoin inte har några andra syften än att utgöra betalningsmedel och att den accepteras som sådant av vissa aktörer.

53 Artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet avser följaktligen även tillhandahållanden av tjänster som de tillhandahållanden som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder.

54 Vad slutligen gäller undantagen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, räcker det att erinra om att den bestämmelsen bland annat avser transaktioner rörande "aktier, andelar i bolag [och] andra sammanslutningar [samt] obligationer", det vill säga instrument som ger äganderätt i juridiska personer, samt "andra värdepapper", vilka måste kunna anses vara jämförbara med de värdepapper som är specifikt omnämnda i denna bestämmelse (dom Granton Advertising, C?461/12, EU:C:2014:1745, punkt 27).

55 Det är utrett att den virtuella valutan bitcoin varken är ett instrument som ger äganderätt i juridiska personer eller ett därmed jämförbart värdepapper.

56 De transaktioner som är aktuella i det nationella målet omfattas följaktligen inte av undantaget i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

57 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande:

– Artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse.

– Artikel 135.1 d och f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster inte omfattas av dessa bestämmelsers tillämpningsområde.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att transaktioner såsom de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i den bestämmelsen.**

2) **Artikel 135.1 e i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse.**

Artikel 135.1 d och f i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster inte omfattas av dessa bestämmelsers tillämpningsområde.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: svenska.