

ENERGADVOKATES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 16. jūlijā (1)

Lieta C-264/14

Skatteverket

pret

David Hedqvist

(Högsta förvaltningsdomstol (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti – PVN – Virtuālās valūtas “Bitcoin” maiņa pret parastu valūtu – Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Par atlīdzību sniegtu pakalpojumu aplikšana ar nodokli – Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa par darījumiem ar tirgojamiem dokumentiem – Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa par darījumiem ar valūtu – Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts – Atbrīvojums no nodokļa par darījumiem ar vārtpapīriem

I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesa pirmo reizi analizēs jautājumu, kā no pievienotās vērtības nodokļa viedokļa ir jāvērtē virtuālās valūtas “Bitcoin” maiņa pret parasto valūtu. Šajā ziņā it īpaši ir jāturpina skaidrot atbrīvojumu no nodokļiem par finanšu darījumiem piemērošanas joma.

II – Atbilstošās tiesību normas

2. Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek:

“c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās; [..].”

3. Tomēr atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

d) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus, ta?u iz?emot par?du piedzi?u;

e) dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas attiecas uz val?tu, banknot?m un mon?t?m, ko lieto par likum?gu maks?šanas l?dzekli, iz?emot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita met?la mon?tas vai banknotes, ko parasti nelieto k? likum?gu maks?šanas l?dzekli, vai ar? mon?tas, kur?m ir numism?tiska v?rt?ba;

f) dar?jumus – tostarp starpniec?bu, iz?emot p?rvaldi un uzraudz?bu, – kas attiecas uz akcij?m un da??m sabiedr?b?s vai apvien?b?s, bezseguma par?dz?m?m un citiem v?rtspap?riem, tom?r iz?emot dokumentus, kas rada ?pašumties?bas uz prec?m, un iz?emot 15. panta 2. punkt? min?t?s ties?bas vai v?rtspap?rus;

[..].”

4. Šiem atbr?vojumiem no nodok?a atbilst l?dz 2006. gada 31. decembrim sp?k? esošaj? Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (2), ietvertais 13. panta B da?as d) punkta 3.–5. apakšpunkts. Cikt?l Tiesa ir interpret?jusi p?d?jo min?to ties?bu normu, š?s atzi?as var tikt izmantotas ar? šaj? liet?.

5. Zviedrijas ties?bu aktos ir ietverti min?taj?m Savien?bas ties?bu norm?m atbilstošas ties?bu normas.

III – Pamatlieta

6. *D. Hedqvist* pl?no internet? pirkt un p?rdot virtu?lo val?tu “Bitcoin” (turpm?k tekst? – “*Bitcoins*”) par Zviedrijas kron?m. Attiec?gajai *Bitcoins* cenai ir j?balst?s uz attiec?gaj? mai?as port?l? atrodamu mai?as kursu, pieskaitot vai at?emot noteiktu procentu likmi k? atl?dz?bu par mai?u.

7. Saska?? ar iesniedz?jtiesas nor?d?tajiem faktiem daudzas priv?tpersonas un komersanti internet? pie?em *Bitcoins* k? maks?šanas l?dzekli. *Bitcoins* k? dati tiek saglab?ti lietot?ja vai treš? pakalpojuma sniedz?ja dator? un tiek nodoti tikai elektroniski. T?s neizdod noteikts emitents, bet gan rada algoritms internet?, kuru ir programm?jusi l?dz šim nezin?ma persona. *Bitcoins* nevienas valsts likum? nav atz?tas par maks?šanas l?dzekli.

8. Pirms saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas *D. Hedqvist* Zviedrijas Nodok?u p?rvaldei (*Skatterättsnämnd*) l?dza sniegt iepriekš?ju nol?mumu, lai uzzin?tu, vai vi?am par izkl?st?to *Bitcoins* pirkšanu un p?rdošanu ir j?maks? PVN. Iepriekš?j? nol?mum? *Bitcoins* pirkšana un p?rdošana tika v?rt?ta k? par atl?dz?bu sniegts pakalpojums, kas gan esot atbr?vots no nodok?a, jo *Bitcoins* gad?jum? runa esot par maks?šanas l?dzekli, kas tiekot izmantots k? likum?gs maks?šanas l?dzeklis. Ta?u par šo iepriekš?jo nol?mumu Zviedrijas Nodok?u iest?de c?la pras?bu.

IV – Tiesved?ba Ties?

9. *Högsta förvaltningsdomstol* [Augst?k? administrat?v? tiesa], kuras izskat?šan? šobr?d ir lieta, uzskata Savien?bas ties?bu aktus PVN jom? par noz?m?giem str?da izš?iršan? un t?d?? atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai 2014. gada 2. j?nij? ir uzdevusi š?dus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dar?jumi, kas tiek veikti, mainot virtu?lu val?tu pret parastu val?tu vai otr?di, un par kuriem ir j?maks? atl?dz?ba, ko š?

pakalpojuma sniedz?js apr??ina, nosakot val?tas mai?as kursu, ir uzskat?mi par pakalpojuma sniegšanu par atl?dz?bu?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu atbilde ir apstiprinoša – vai PVN direkt?vas 135. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka š?di mai?as dar?jumi ar nodokli nav apliekami?"

10. Par šiem jaut?jumiem tiesved?b? Ties? Zviedrijas Nodok?u iest?de (*Skatteverket*), *D. Hedqvist*, V?cijas Federat?v? Republika, Igaunijas Republika un Eiropas Komisija sniedza rakstveida viedokli. 2015. gada 17. j?nija tiesas s?d? savu viedokli izteica *D. Hedqvist*, Zviedrijas Karaliste, V?cijas Federat?v? Republika un Komisija.

V – Juridiskais v?rt?jums

11. Š? tiesved?ba ir par diviem daž?diem jaut?jumiem. Pirmk?rt, runa ir par iesp?ju aplikēt ar nodokli mai?as dar?jumus, t?gad jaut?jumu, vai š? darb?ba ir viena no PVN direkt?v? noteiktaj?m darb?b?m, par kuru ir j?maks? nodoklis (par to A sada??). Otrk?rt, gad?jum?, ja uz mai?as dar?jumiem attiektos nodoklis, ir j?noskaidro, vai par tiem ir ar? j?maks? nodoklis, t?gad, vai tie nav atbr?voti no nodok?a (par to B sada??).

A – Bitcoins mai?a k? pakalpojums par atl?dz?bu

12. Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai t?da darb?ba k? *D. Hedqvist* pl?not? ir j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? un t?d?j?di b?t?b? uz to ir attiecin?ms PVN.

13. Tiesa attiec?b? uz l?dz?gu jaut?jumu jau liet? *First National Bank of Chicago* ir nospriedusi, ka val?tas mai?a, attiec?b? uz kuru banka nosaka atš?ir?gus kursus par attiec?g?s val?tas pirkšanu un p?rdošanu, ir pakalpojuma sniegšana par atl?dz?bu (3). Šaj? zi?? ar nodokli apliktais bankas pakalpojums bija tikai mai?a, ta?u ne pašas val?tas nodošana. Proti, Tiesa šaj? nodošan? nesaskat?ja nedz pre?u pieg?di, nedz pakalpojumu, jo val?tas gad?jum? runa bija par likum?giem maks?šanas l?dzek?iem (4). Tiesa par atl?dz?bu par ar nodokli apliekamo mai?as pakalpojumu b?t?b? atzina atš?ir?bu starp attiec?g?s val?tas pirkšanas un p?rdošanas cenu.

14. Spriedums pamatoj?s uz to, ka ir atz?ts, ka likum?gu maks?šanas l?dzek?u nodošana nav darb?ba, par kuru ir j?maks? PVN (5). Tieši pret?ji, t? b?t?b? (6) var b?t tikai ar nodokli apliekama pakalpojuma pretpakalpojums. Tas t?d??, ka PVN ir pre?u gala pat?ri?am uzliekams nodoklis (7). Ta?u pašreiz?jos likum?gos maks?šanas l?dzek?us b?t?b? – atš?ir?b? no, piem?ram, zelta vai cigaret?m, kas tieši vai netieši ar? tiek izmantoti vai tikuši izmantoti par maks?šanas l?dzek?iem, – nav iesp?jams izmantot cit? praktisk? veid? k? vien par maks?šanas l?dzek?iem. To funkcija dar?juma gad?jum? ir tikai atvieglot pre?u apmai?u tautsaimniec?b?; tom?r tie paši par sevi netiek izmantoti vai lietoti k? preces.

15. Tam, kas attiecas uz *likum?giem* maks?šanas l?dzek?iem, b?tu j?attiecas ar? uz p?r?jiem maks?šanas l?dzek?iem, kuri pilda tikai šo funkciju. Lai gan š?di maks?šanas l?dzek?i *tikai ar š?du funkciju* likum? nav j?aizsarg? un tie nav j?uzrauga, no PVN viedok?a tiem ir t?da pati funkcija k? likum?giem maks?šanas l?dzek?iem, un t?d?? pret tiem saska?? ar nodok?u neitralit?tes principu t? vienl?dz?gas attieksmes principa izpausm? (8) b?t?b? ir j?izturas vien?di.

16. Min?tais atbilst judikat?rai. Taj? likum?gie un p?r?jie maks?šanas l?dzek?i, kam ir tikai š?da funkcija, – k?, piem?ram, kuponi, kam ir nomin?lv?rt?ba (9), vai “ties?bu uz punktiem” ieg?de ar m?r?i tos v?l?k izmantot, apmetoties viesn?c?s vai m?tn?s (10), – tiek v?rt?ti liel?koties (11) vien?di, ar? p?d?jos min?tajos gad?jumos maks?šanas l?dzek?u nodošan? nesaskatot ar nodokli apliekamu darb?bu.

17. Ar? *Bitcoins* saska?? ar iesniedz?jtiesas secin?jumiem ir maks?šanas l?dzeklis tikai ar š?du funkciju. ?pašumties?b?m uz t?m nav cita m?r?a k? vien to izmantošana attiec?g? br?d? atkal par maks?šanas l?dzekli. T?d?? darb?bas, par kuru j?maks? PVN, kontekst? pret tiem ir j?izturas t?pat k? pret likum?giem maks?šanas l?dzek?iem.

18. No min?t? izriet, ka ar? attiec?b? uz *Bitcoins* ir j?piem?ro spriedum? *First National Bank of Chicago* ietvert? judikat?ra. To nodošana gan k? t?da nav darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis. Ta?u, t? k? *D. Hedqvist* pl?no *Bitcoins* pirkt un p?rdot par Zviedrijas kron?m par cenu, kura ietver uzcenojumu sal?dzin?jum? ar noteikt? mai?as port?l? paredz?tu mai?as kursu, vi?a darb?ba ietver pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kas izpaužas mai??.

B – *Atbr?vojums no nodok?a par Bitcoins mai?u*

19. Otrk?rt, ir j?noskaidro, vai *Bitcoins* un Zviedrijas kronu mai?as pakalpojumam ir piem?rojams viens no PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a. Iesniedz?jtiesas nol?mum? pareizi k? atbr?vojumi no nodok?a, par kuriem šaj? gad?jum? var b?t runa, ir nor?d?ti ties?bu normas d), e) un f) apakšpunkts. Š?s darb?bas es analiz?šu apgriezt? sec?b?.

1) Dar?jumi ar v?rtspap?riem (f) apakšpunkts)

20. Atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktam atbr?voti ir dar?jumi, kas “attiecas uz akcij?m un da??m sabiedr?b?s [...], bezseguma par?dz?m?m un citiem v?rtspap?riem”.

21. Uz *Bitcoins* mai?u pret Zviedrijas kron?m šis atbr?vojums var?tu attiekties tikai tad, ja vismaz vienas no val?tas gad?jum? b?tu runa par “citiem v?rtspap?riem” š?s ties?bu normas izpratn?.

22. Ta?u, k? Tiesa, galu gal?, ir konstat?jusi, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas tikai uz ?pašuma ties?b?m uz juridisk?m person?m, naudas pras?jumiem pret konkr?tu par?dnieku, k? ar? ar š?m ties?b?m saist?t?m ties?b?m (12). Nedz Zviedrijas kronas, nedz *Bitcoins* neietilpst nevien? no š?m trim kategorij?m.

23. T?d?? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunkt? ietvertais atbr?vojums no nodok?a šaj? gad?jum? nav piem?rojams.

2) Dar?jumi ar maks?šanas l?dzek?iem (e) apakšpunkts)

24. K? n?kamais rodas jaut?jums, vai ir piem?rojams PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a. Atbilstoši tam no nodok?a ir atbr?voti dar?jumi, kas “attiecas uz val?tu, banknot?m un mon?t?m, ko lieto par likum?gu maks?šanas l?dzekli”.

25. Priekšnoteikums atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanai vispirms ir t?ds, ka past?v saikne ar maks?šanas l?dzek?iem, neatkar?gi no t?, vai skaidras vai bezskaidras naudas form?. Turkl?t,

k? par?da PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta redakcija ang?u valod?, kur? ir runa par “currency, bank notes and coins”, ties?bu normas piem?rošanas jom? b?t?b? ietilpst ikviena val?ta, nevis – k?, piem?ram, par to liecina redakcija v?cu valod?, lietojot j?dzienu “Devisen [?rvalstu val?tas]”, – tikai ?rvalstu val?tas.

26. Ta?u nav vienk?rši atbild?t uz jaut?jumu, uz kuriem dar?jumiem ir j?attiecas atbr?vojumam no nodok?a, ja tiem ir j?b?t visiem, kas “attiecas” uz maks?šanas l?dzekli. Formul?jums ir ?oti plašs, jo, galu gal?, katrs ar naudu apmaks?ts dar?jums ar? attiecas uz maks?šanas l?dzekli. Min?tais ir sp?k? ar? tad, ja b?tu v?l?šan?s izvirz?t pras?bu – k? tas atbilst judikat?rai par PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunktu attiec?b? uz dar?jumiem, kas attiecas uz v?rtspap?riem (13) –, ka dar?jumam ir j?b?t piem?rotam, lai rad?tu, groz?tu vai at?emtu pus?m ties?bas un pien?kumus attiec?b? uz maks?šanas l?dzek?iem.

27. Vispirms ir skaidrs, ka atbr?vojums no nodok?a nevar b?t piem?rojams, ja tikai vienam no dar?juma dal?bniekiem tiek nodoti maks?šanas l?dzek?i, turpretim otram – tiek nodoti priekšmeti vai sniegti pakalpojumi. Proti, šaj? gad?jum? maks?šanas l?dzek?u nodošana ir pretpakalpojums par priekšmetu nodošanu vai pakalpojuma sniegšanu. Ja atbr?vojums no nodok?a tiktu piem?rots š?dai vienpus?jai maks?šanas l?dzek?u nodošanai, no PVN b?tu atbr?voti visi dar?jumi, iz?emot mai?as dar?jumus.

28. Ta?u atbr?vojums no nodok?a var b?t piem?rojams tad, ja, k? šaj? gad?jum?, maks?šanas l?dzeklis tiek apmain?ts pret citu un par to tiek piepras?ta atl?dz?ba. Š?d? gad?jum? ar nodokli apliktais dar?jums – k? izkl?st?ts (14) – ir mai?as pakalpojums. Šis pakalpojums PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratn? “attiecas” uz maks?šanas l?dzek?iem, proti, uz to mai?u, kas pus?m rada ties?bas un pien?kumus attiec?b? uz maks?šanas l?dzek?iem.

29. Tom?r attiec?b? uz šo Zviedrijas kronu, kas Zviedrijas Karalist? ir likum?gs maks?šanas l?dzeklis, un *Bitcoins*, kas nevien? valst? nav maks?šanas l?dzeklis, mai?as gad?jumu rodas jaut?jums – vai abiem maks?šanas l?dzek?iem, kas tiek main?ti, ir j?b?t *likum?giem* maks?šanas l?dzek?iem?

30. PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta formul?jums uz šo jaut?jumu nesniedz nep?rprotamu atbildi.

31. It ?paši ties?bu normas redakcija v?cu valod? gan var tikt saprasta t?d?j?di, ka abiem maks?šanas l?dzek?iem, kas tiek main?ti, ir j?b?t likum?giem maks?šanas l?dzek?iem (“Devisen [..], die gesetzlichen Zahlungsmittel sind [?rvalstu val?tas [..], ko lieto par likum?gu maks?šanas l?dzekli”).

32. Ta?u redakcij? ang?u valod? jau ir runa tikai par “currency” [val?ta] vienskaitl?. T?d?? atbilstoši redakcijai ang?u valod? pietiktu ar? ar mai?u, kuras gad?jum? tikai no vienas puses tiek main?ts likum?gs maks?šanas l?dzeklis, k?, piem?ram, šaj? gad?jum? – Zviedrijas krona.

33. V?l atv?rt?ka ir redakcija somu valod?, kur? pras?ba par likum?gu maks?šanas l?dzekli ir attiecin?ta nevis uz val?tu, bet vien?gi banknot?m un mon?t?m (15). Atbilstoši šai redakcijai atbr?vojums no nodok?a var b?t piem?rojams vis?m val?t?m, ieskaitot t?das virtu?l?s val?tas k? *Bitcoins*, bezskaidras naudas form?.

34. Turkl?t redakcija it??u valod? rada pat jaut?jumu, vai attiec?gajiem maks?šanas l?dzek?iem visp?r ir j?b?t likum? noteiktam statusam. Atbilstoši tai dar?jumi, kas attiecas uz maks?šanas l?dzek?iem “con valore liberatorio”, ir atbr?voti no nodok?a. L?dz ar to maks?šanas l?dzek?a no par?da atbr?vojošai iedarb?bai saska?? ar šo valodas redakciju ir izš?iroša noz?me. Turpretim netiek izmantots v?rdu savienojums “corso legale”, kas it??u valod? apz?m? likum?gus

maksšanas līdzekļus, k? tas tostarp izriet no Regulas 974/98 10. panta 2. punkta (16), un kas tiek izmantots ar PVN direktvas 344. panta 1. punkta 2) apakšpunkt?. Ta?u ar? *Bitcoins* var b?t no par?da atbr?voj?ša iedarb?ba, ja par to t? ir vienoš?s attiec?g?s puses.

35. ?emot v?r? atš?ir?g?s valodu redakcijas, uz jaut?jumu, uz kuriem maksšanas līdzekļiem attiecas PVN direktvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, var atbild?t, tikai noskaidrojot atbr?vojuma no nodok?a m?r?i (17). Šaj? zi?? šaj? gad?jum? ir tikai j?noskaidro, vai uz likum?ga maksšanas līdzek?a mai?u pret maksšanas līdzekli, kam ir tikai š?da funkcija, bet kas nav likum?gs, attiecas atbr?vojuma no nodok?a m?r?is.

36. K? Tiesa ir atk?rtoti konstat?jusi, atbr?vojumiem no nodok?iem, kas šobr?d ir ietverti PVN direktvas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunkt?, ir j?atbr?vo no nodok?a “finanšu dar?jumi” (18). Finanšu dar?juma raksturs katr? zi?? ir ar? maksšanas līdzek?u, kam ir tikai š?da funkcija, mai?ai, kad – k? šaj? gad?jum? – tiek main?ts tikai viens likum?gs maksšanas līdzeklis. Min?tais izriet jau no t?, ka maksšanas līdzek?u, kam ir tikai š?da funkcija, nodošanai, piem?rojot PVN, – k? apl?kots (19) – ir tikai maksšanas funkcija.

37. Tom?r Tiesa l?dz šim v?l nav paudusi viedokli par šaj? gad?jum? interpret?jam? PVN direktvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? ietvert? atbr?vojuma no nodok?a ?pašo m?r?i.

38. Atbr?vojuma no PVN sekas vienm?r ir pakalpojuma sniegšanas izmaksu samazin?jums. Šaj? gad?jum? tas attiecas uz mai?as pakalpojumiem attiec?b? uz maksšanas līdzekli, kam ir tikai š?da funkcija. Dar?jumu ar maksšanas līdzekļiem atbr?vojuma j?ga un m?r?is, man? ieskat?, ir nekav?t maksšanas līdzek?u konvert?ciju, uzliekot PVN. Min?tajam ir noz?me ar? attiec?b? uz iekš?jo tirgu. Tas t?d??, ka, ja pas?t?t?jam p?rrobežu pakalpojumu sa?emšanai ir nepieciešama val?tas mai?a, pieliekot ar PVN mai?as pakalpojumu, p?rrobežu pakalpojumu sa?emšana tiktu v?l papildus sad?rdzin?ta sal?dzin?jum? ar iekšzemes pakalpojumu sa?emšanu.

39. Ta?u atbr?vojums no nodok?a neattiecas tikai uz Savien?b? izmantotaj?m val?t?m. Atbr?vojums attiecas uz vis?m pasaules val?t?m. L?dz ar to p?c iesp?jas neapgr?tinoš?ka visu val?tu konvert?cija netrauc?tas maks?jumu aprites interes?s ir PVN direktvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta m?r?is.

40. Šim m?r?im atbilst atbr?vojumu no nodok?a piem?rot ar? likum?gu maksšanas līdzek?u mai?ai pret t?diem, kuriem nav likum?ga statusa, ta?u kas – k? šaj? gad?jum? *Bitcoins* – ir maksšanas līdzek?i, kam ir tikai š?da funkcija. Tas t?d??, ka, cikt?l past?v maksšanas līdzek?i, kas veido da?u no maks?jumu aprites, jo tiem tirg? ir t?da pati maks?juma funkcija k? likum?giem maksšanas līdzekļiem, pieliekot šo maksšanas līdzek?u mai?u ar PVN, tiktu papildus apgr?tin?ta maks?jumu aprite.

41. Turkl?t PVN direktvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir j?interpret? atbilstoši prim?raj?m ties?b?m (20) un, it ?paši, Pamatties?bu hartas 20. pant? ietvertajai visp?r?gajai vienl?dz?gas attieksmes pras?bai. Šaj? zi?? Tiesa bieži atsaucas uz nodok?u neitralit?tes principu un PVN konkurences neitralit?tes ?stenošanas nol?k? vien?dus dar?jumus pieprasa aplikt ar? vien?diem nodok?iem (21).

42. ?emot v?r? min?to, šaj? gad?jum? b?tu j?past?v b?tiskai atš?ir?bai starp likum?gu maksšanas līdzek?u mai?u pret t?pat likum?giem maksšanas līdzekļiem un likum?gu maksšanas līdzek?u mai?u pret citiem maksšanas līdzekļiem, kam ir tikai š?da funkcija – k? šaj? gad?jum? *Bitcoins* –, lai pamatotu atš?ir?gu attieksmi. Tas t?d??, ka abiem maksšanas līdzekļiem ir t?da pati maksšanas funkcija, cikt?l tie tirg? tiek uzskat?ti par maksšanas līdzekļiem.

43. Ta?u š?du b?tisku atš?ir?bu attiec?b? uz PVN es nesaskatu.

44. It ?paši V?cijas Federat?v?s Republikas viedoklis par *Bitcoins* v?rt?bas nestabilit?ti un kr?pšanas risku nepamato atš?ir?gu attieksmi. Neatkar?gi no t?, vai š?di riski atkar?b? no val?tas t?d? paš? apjom? nepast?v ar? likum?gu maks?šanas l?dzek?u gad?jum?, š?diem apsv?rumiem ir noz?me tikai valsts uzraudz?bas p?r finanšu tirgiem kontekst?. Ta?u ties?bu akti PVN jom? ar min?to nav saist?ti. Proti, no judikat?ras izriet, ka pat tad, ja r?c?ba no uzraudz?bas ties?bu viedok?a ir aizliegta, tas neietekm? t?s v?rt?jumu no PVN viedok?a (22). T?nad tam, vai *Bitcoins* ir “laba” vai “slikta” val?ta, šaj? tiesved?b? nav noz?mes.

45. L?dz ar to PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? ietvertais atbr?vojums no nodok?a ir j?piem?ro ar? tad, ja – k? šaj? gad?jum? – val?ta, kas ir likum?gs maks?šanas l?dzeklis, tiek apmain?ta pret citu val?tu, kas gan nav likum?gs maks?šanas l?dzeklis, ta?u k? maks?šanas l?dzeklis, kam ir tikai š?da funkcija, piedal?s maks?jumu aprit?.

3) Dar?jumi ar tirgojamiem dokumentiem (d) apakšpunkts)

46. Tom?r ir iesp?jams, ka Tiesa, pret?ji manam viedoklim, konstat?, ka atbr?vojums no nodok?a attiec?b? uz maks?šanas l?dzek?iem atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktam šaj? gad?jum? nav piem?rojams, jo *Bitcoins* nav likum?gi maks?šanas l?dzek?i. Š?d? gad?jum? b?tu papildus j?p?rbauda, vai šaj? gad?jum? var tikt piem?rots PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ietvertais atbr?vojums no nodok?a.

47. Cikt?l š? ties?bu norma attiecas uz dar?jumiem, “kas skar maks?jumus, p?rskait?jumus”, atbilstoši min?tajam lietas pamat? esošie mai?as pakalpojumi neb?tu atbr?voti no nodok?a. Tas t?d??, ka skaidras vai bezskaidras naudas maks?jumi noteikti trešais personai nav š? pakalpojuma priekšmets.

48. Ta?u atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam ar? dar?jumi, kas skar “par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus”, ir atbr?voti no nodok?a. L?dz ar to šaj? gad?jum? rastos jaut?jums, vai *Bitcoins* ir “citi tirgojami dokumenti” š? atbr?vojuma no nodok?a izpratn?.

49. Tiesa spriedum? *Granton Advertising* ir nor?d?jusi, ka atbr?vojums no nodok?a attiecas uz daž?d?m naudas nodošanas form?m (23). Ar? es savos toreiz?jos secin?jumos atbr?vojuma no nodok?a j?gu saskat?ju taj?, ka ties?bas, kas, t?pat k? nauda, non?k apgroz?b?, no PVN viedok?a tiek piel?dzin?tas naudas maks?jumiem un t?d?? tiek atbr?votas no nodok?a (24).

50. Tom?r š? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošana šaj? gad?jum? ir noraid?ma divu iemeslu d??.

51. Pirmk?rt, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts attiecas tikai uz val?tu atvasin?jumiem – k?, piem?ram, par?diem, ?ekiem un citiem “dokumentiem” – ta?u ne uz pašu val?tu. Tom?r šaj? gad?jum? netiek main?tas ties?bas uz *Bitcoins*, bet gan pašas *Bitcoins*. ?emot v?r? min?to, nav nemaz j?noskaidro, vai šis atbr?vojums no nodok?a – k? ir nor?d?jusi Igaunijas Republika – tik un t? attiecas tikai uz ties?b?m, kas attiecas uz *likum?giem* maks?šanas l?dzek?iem.

52. Otrk?rt, attiec?b? uz atbr?vojumu no nodok?a saist?b? ar dar?jumiem, kas attiecas uz pašu val?tu, past?v speci?l?ks priekšraksts, proti, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? ietvertais atbr?vojums no nodok?a, kura piem?rojam?ba tika p?rbaud?ta iepriekš?j? sada??.

Ta?u, ja Tiesa konstat?tu, ka uz dar?jumiem, kas tieši attiecas uz t?du virtu?lu val?tu k? *Bitcoins*,

neattiecas šis speciālais priekšraksts, jo atbrīvotai no nodokļa ir jābūt tikai *likumgu* maksāšanas līdzekļiem, un ja tie vietā tiktu plaši interpretēti, cits atbrīvojums no nodokļa, netiktu ņemts vērā šāds likumdevēja lēmums. Darījumi, kas tieši attiecas uz valstīm, ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šajā gadījumā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu ietvertā speciālo priekšrakstu, ja vien ir izpildīti tie nosacījumi vai ja tie jau nav atbrīvoti no nodokļa. Pretējā gadījumā šajā atbrīvojumā no nodokļa noteiktajiem nosacījumiem, galu galā, nebūtu nozīmes.

53. Līdz ar to PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu ietvertais atbrīvojums no nodokļa šajā gadījumā nekādā ziņā nav piemērojams.

VI – Secinājumi

54. Ņemot vērā minēto, es ierosinu Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstol* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) maksāšanas līdzekļiem, kam ir tika šāda funkcija, maiņa pret likumgu maksāšanas līdzekli un otrādi, par ko attiecīgi ir jāmaksā atlīdzība, kuru šā pakalpojuma sniedzējs aprēķina, nosakot maiņas kursu, ir pakalpojums par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē;

2) šādi darījumi saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – OV L 145, 1. lpp.; OV īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23.–62. lpp.

3 – Spriedums *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354, 25.–35. punkts).

4 – Skat. spriedumu *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354, 25. punkts).

5 – Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 26. punkts).

6 – Situācija var būt atšķirīga, nododot likumgus maksāšanas līdzekļus, kas ir kolekciju priekšmeti PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

7 – Šajā ziņā skat. spriedumus *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī *Dresser Rand* (C-606/12, EU:C:2014:125, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 – Skat. tostarp spriedumus Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts), *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 44. punkts) un *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 48. punkts).

9 – Šajā ziņā skat. spriedumu *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 – Skat. spriedumu *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, it īpaši 21. un 32. punkts).

11 – Spriedums *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450) var tikt saprasts citādi.

12 – Skat. spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 27. un 31. punkts).

13 – Skat. tostarp spriedumus *CSC Financial Services* (C?235/00, EU:C:2001:696, 33. punkts) un *Deutsche Bank* (C?44/11, EU:C:2012:484, 37. punkts).

14 – Skat. iepriekš, 18. punkts.

15 – Redakcij? somu valod? ir nor?d?ts “valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita”, kas noz?m? “val?t?m, k? ar? banknot?m un mon?t?m, ko lieto par likum?gu maks?šanas l?dzekli”.

16 – Padomes 1998. gada 3. maija Regula (EK) Nr. 974/98 par euro ieviešanu (OV L 139, 1. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 10. nod., 1. s?j., 111.–115. lpp.), kas p?d?jo reizi groz?ta ar Padomes 2014. gada 23. j?lija Regulu (ES) Nr. 827/2014.

17 – Skat., piem?ram, spriedumu *T.* (C?373/13, EU:C:2015:413, 62. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 – Skat. spriedumu *Granton Advertising* (C?461/12, EU:C:2014:1745, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 – Skat. iepriekš, 14.–16. punkts.

20 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *Sturgeon u.c.* (C?402/07, EU:C:2009:716, 48. punkts), *Chatzi* (C?149/10, EU:C:2010:534, 43. punkts) un Komisija/*Strack* (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, 40. punkts).

21 – Skat. tostarp spriedumus Komisija/V?cija (C?109/02, EU:C:2003:586, 20. punkts), *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, 46. punkts) un Komisija/Zviedrija (C?480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts).

22 – Skat. spriedumu *GfBk* (C?275/11, EU:C:2013:141, 32. punkts).

23 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Granton Advertising* (C?461/12, EU:C:2014:1745, 37. punkts).

24 – Skat. manus secin?jumus liet? *Granton Advertising* (C?461/12, EU:C:2013:700, 41. punkts).