

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. října 2015 (*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 2 odst. 1 písm. c) a 135 odst. 1 písm. d) až f) – Služby za úplatu – Směna virtuální měny ‚bitcoin‘ za tradiční měny – Osvobození od daní“

Ve věci C-264/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 27. května 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 2. března 2014, v řízení

Skatteverket

proti

Davidu Hedqvistovi,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda čtvrtého senátu, vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas (zpravodaj), E. Juhász a C. Vajda, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. března 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket M. Loebem, jako právním poradcem,
- za D. Hedqvista A. Erasmie, advokát, a F. Berndtem, jur. kand.,
- za švédskou vládu A. Falk a E. Karlssonem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jakož i K. Simonssonem a J. Enegrenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. března 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 a čl. 135 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a D. Hedqvistem, jehož předmětem je předběžné stanovisko vydané komisí pro daňové právo (Skatterättsnämnden) o tom, zda dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podléhají směnné operaci tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ nebo naopak, které D. Hedqvist hodlá provádět prostřednictvím jedné společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. “

6 Článek 135 směrnice o DPH stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

d) činnosti vzeté sjednávání týkající se vkladových a běžných úroků, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

e) činnosti vzeté sjednávání týkající se oběhiva [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sbíratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

f) činnosti vzeté sjednávání, avšak vyjma řízení a správu, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2;

[...]"

Švédské právo

7 Ustanovení § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z přidané hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o DPH“] stanoví, že státu musí být odvedena DPH ze zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečného v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

8 Kapitola 3 tohoto zákona obsahuje ustanovení § 23 odst. 1, podle něhož je od DPH osvobozeno dodání bankovek a mincí, které představují zákonné platidlo, kromě sbíratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu.

9 Ustanovení § 9 téže kapitoly 3 stanoví osvobození od daně pro poskytování bankovních a finančních služeb, jakož i pro operace obchodování s cennými papíry a podobné činnosti. Bankovní a finanční služby nezahrnují notářskou činnost, služby vymáhání pohledávek a administrativní služby v souvislosti s faktoringem nebo pronájmem skladových prostor.

Skutkové okolnosti sporu v povodním řízení a předběžné otázky

10 David Hedqvist zamýšlí poskytovat prostřednictvím obchodní společnosti služby spočívající ve směně tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ a naopak.

11 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že virtuální měna „bitcoin“ je užívána zejména pro platby mezi jednotlivci na internetu, jakož i v některých internetových obchodech, které tuto měnu přijímají. Tato virtuální měna nemá jediného emitenta, nýbrž je vytvářena přímo v síti pomocí speciálního algoritmu. Systém virtuální měny „bitcoin“ umožňuje anonymní držbu a převod částek „bitcoin“ v rámci sítě uživatelů, kteří mají „bitcoin“ adresu. „Bitcoin“ adresu je možné přirovnat k bankovnímu účtu.

12 Předkládající soud s odvoláním na zprávu Evropské centrální banky z roku 2012 o virtuálních měnách uvádí, že virtuální měnu lze definovat jako druh neregulovaných digitálních peněz, které jsou emitovány a kontrolovány svými tvůrci a přijímány členy určitého virtuálního společenství. Virtuální měna „bitcoin“ patří mezi virtuální měny s tzv. „obousměrným tokenem“, které mohou uživatelé nakupovat a prodávat na bázi směnného kurzu. Takovéto virtuální měny jsou, pokud jde o jejich používání v reálném světě, analogické s ostatními směnitelnými měnami. Umožňují nákup jak skutečného, tak i virtuálního zboží a služeb. Virtuální měny se liší od elektronických peněz, které jsou definovány ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/110/ES ze dne 16. září 2009 o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezpečnostním dohledu nad touto činností, o změně směrnic 2005/60/ES a 2006/48/ES a o zrušení směrnice 2000/46/ES (Úř. věst. L 267, s. 7), v tom, že na rozdíl od těchto peněz se v případě virtuálních měn kapitál nevyjadřuje v tradičních účetních jednotkách, například v eurech, nýbrž ve virtuální účetní jednotce jako je „bitcoin“.

13 Předkládající soud uvádí, že operace, které D. Hedqvist hodlá provádět, se mají uskutečňovat elektronickou formou prostřednictvím internetové stránky společnosti. Tato společnost by nakupovala jednotky virtuální měny „bitcoin“ přímo u jednotlivců a podniků, nebo na mezinárodní směnné burze. Tyto jednotky by byly uvedenou společností následně dále prodávány na takovéto směnné burze nebo by byly uloženy. Společnost D. Hedqvista by takovéto jednotky rovněž prodávala jednotlivcům nebo podnikům, kteří by si je objednali na jeho internetové stránce. Pokud by zákazník akceptoval cenou uvedenou ve švédských korunách nabízenou společností D.

Hedqvista a pokud by došlo k obdržení platby, prodané jednotky virtuální měny „bitcoin“ by byly automaticky zaslány na zadanou „bitcoin“ adresu. Jednotky virtuální měny „bitcoin“ prodávané touto společností by byly buď ty, které nakoupila na směnné burze přímo poté, co zákazník podal objednávku, nebo ty, které již měla na skladě. Cena nabízená uvedenou společností zákazníkovi by se určovala na základě platné ceny na konkrétní směnné burze zvýšené o určitou procentní sazbu. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou by představoval zisk společnosti D. Hedqvista. Tato společnost by si neúčtovala další poplatky.

14 Účinnosti, které D. Hedqvist zamýšlí provádět, se tedy omezují na nákup a prodej virtuálních měnových jednotek „bitcoin“ směnou za tradiční měny, jako je švédská koruna, nebo naopak. Z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by se tyto účinnosti týkaly plateb v „bitcoinu“.

15 Před zahájením provádění takovýchto účinností D. Hedqvist požádal komisi pro daňové právo o předložné stanovisko, aby zjistil, zda z nákupu a prodeje jednotek virtuální měny „bitcoin“ musí být odváděna DPH.

16 Ve stanovisku ze dne 14. října 2013 měla tato komise na základě rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) za to, že D. Hedqvist bude nabízet směnárenskou službu za úplatu. Rozhodla však, že se na tuto směnárenskou službu vztahuje osvobození od daně stanovené v § 9 kapitoly 3 zákona o DPH.

17 Podle komise pro daňové právo je virtuální měna „bitcoin“ platebním prostředkem, který je používán obdobným způsobem jako zákonné platební prostředky. Kromě toho, výraz „zákonné platidlo“ uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH byl použit za účelem omezení rozsahu působnosti osvobození od daně, pokud jde o bankovky a mince. Z toho vyplývá, že tento výraz je nutno chápat v tom smyslu, že se vztahuje jen na bankovky a mince, a nikoli na devizy. Tento výklad je rovněž v souladu s cílem sledovaným osvobozeními od daně, která jsou stanovena v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) směrnice o DPH, a to s cílem zabránit obtížím spojeným s výběrem DPH z finančních služeb.

18 Skatteverket podal proti rozhodnutí komise pro daňové právo žalobu k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud), v níž tvrdí, že na službu, které se žádost D. Hedqvista týká, se osvobození od daně stanovené v kapitole 3 § 9 zákona o DPH nevztahuje.

19 David Hedqvist tvrdí, že žaloba podaná Skatteverket musí být zamítnuta, a že předložné stanovisko komise pro daňové právo musí být potvrzeno.

20 Předkládající soud zastává názor, že z rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) je možné vyvodit, že směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, prováděná oproti zaplacení určité částky odpovídající marži mezi nákupní cenou zaplacenou poskytovatelem a jím požadovanou prodejní cenou představuje poskytování služeb za úplatu. V takovémto případě vzniká otázka, zda se na tato plnění vztahuje některé z osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH pro finanční služby, zejména osvobození uvedená v bodech d) až f) tohoto ustanovení.

21 Vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) má pochybnosti o tom, zda se některé z těchto osvobození od daně na takováto plnění vztahuje, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložné otázky:

„1) Musí být ?l. 2 odst. 1 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že operace ve formě popsané jako sm?na virtuální m?ny za tradiční m?nu a naopak, které jsou provád?ny za úplatu zapo?ítávanou poskytovatelem p?i stanovování sm?nných kurz?, p?edstavují poskytování služeb za úplatu?

2) Pokud je odpově? na první otázku kladná, musí být ?l. 135 odst. 1 [této sm?rnice] vykládán v tom smyslu, že výše uvedené sm?nné operace jsou osvobozeny od dan??“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že taková pln?ní, jako jsou ta, o která se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která spo?ívají ve sm?n? tradičních m?n za jednotky virtuální m?ny „bitcoin“ a naopak a uskute??ují se oproti zaplacení ur?ité ?ástky odpovídající marži, kterou p?edstavuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel m?nu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazník?m, p?edstavují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

23 ?lánek 2 odst. 1 sm?rnice o DPH uvádí, že p?edm?tem DPH jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

24 Zprvé je t?eba konstatovat, že virtuální m?na s obousm?rným tokem „bitcoin“, která bude v rámci sm?nných operací sm?na za tradiční m?ny, nem?že být považována za „hmotný majetek“ ve smyslu ?lánku 14 sm?rnice o DPH, nebo?, jak uvedla generální advokátka v bod? 17 svého stanoviska, tato virtuální m?na nemá jiný ú?el než ú?el platidla.

25 Totéž platí o tradičních m?nách, pokud se jedná o m?ny, které jsou zákonným platidlem (v tomto smyslu viz rozsudek First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, bod 25).

26 Pln?ní, o která se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která spo?ívají ve sm?n? r?zných platidel, proto nespádají pod pojem „dodání zboží“ stanovený v uvedeném ?lánku 14 sm?rnice. Za t?chto podmínek tato pln?ní p?edstavují poskytnutí služby ve smyslu ?lánku 24 sm?rnice o DPH.

27 Zadruhé, pokud jde o úplatnou povahu poskytnutí služby, je t?eba p?ipomenout, že poskytnutí služby se uskute??uje „za úplatu“ ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH, a podléhá proto DPH, pokud existuje p?ímá souvislost mezi poskytnutou službou a protihodnotou, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudky Loyalty Management UK a Baxi Group, C?53/09 a C?55/09, EU:C:2010:590, bod 51 a citovaná judikatura, a Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 37). Taková p?ímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a p?íjemcem právní vztah, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní, p?íjem? odm?na obdržená poskytovatelem p?edstavuje skute?nou protihodnotu služby poskytnuté p?íjemci (rozsudek Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, bod 29 a citovaná judikatura).

28 Ze skutečností uvedených ve spise, který byl předložen Soudnímu dvoru, vyplývá, že ve věci v původním řízení by mezi společnostmi D. Hedqvista a jejími smluvními partnery existoval synallagmatický právní vztah, v jehož rámci se zúčastněné strany vzájemně zavazují převést částky v určité měně a přijmout za ně protihodnotu ve virtuální měně s obousměrným tokem nebo naopak. Rovněž se uvádí, že tato společnost by byla odměňována za poskytování služeb protihodnotou, která odpovídá marži, kterou by zahrnovala do výpočtu směnného kurzu, za který by byla ochotna prodávat a nakupovat dotyčné měny.

29 Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely určení úplatné povahy poskytnutí služby není relevantní skutečnost, že taková odměna nemá formu zaplacení určité provize nebo zvláštních poplatků (rozsudek *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 33).

30 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba vycházet z toho, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, představují poskytnutí služby uskutečňované za poskytnutí protiplnění, které vykazuje přímou souvislost s poskytnutou službou, to znamená poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

31 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spoívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé otázce

32 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že od DPH je osvobozeno takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spoívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

33 Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílnosti v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, bod 19 jakož i citovaná judikatura, a *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 19).

34 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (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 uvedených výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními stanovenými v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k definici osvobození uvedených v čl. 135 odst. 1 měly být vykládány zřetelně, jenž by je zbavil jejich účinku (viz zejména rozsudky Don Bosco Onroerend Goed, C-7461/08, 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 této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daní stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpovídající DPH (viz zejména rozsudek Velvet & Steel Immobilien, C-7455/05, EU:C:2007:232, bod 24, jakož i usnesení Tiercé Ladbroke, C-231/07 a C-232/07, EU:C:2008:275, bod 24).

37 Kromě toho plnění osvobozená od DPH podle těchto ustanovení představují svojí povahou finanční operace, aťkoli nemusí být nutně poskytována bankami nebo finančními institucemi (viz rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-7455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura, a Granton Advertising, C-7461/12, EU:C:2014:1745, bod 29).

38 Pokud jde zprvu o osvobození od daní stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daní činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

39 Plnění osvobozená od daní na základě uvedeného ustanovení jsou tedy vymezena v závislosti na povaze poskytovaných služeb. K tomu, aby byly dotyčné služby kvalifikovány jako plnění osvobozená od daní, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek, jejímž úelem je plnění specifických a podstatných funkcí služby popsané v též ustanovení (viz rozsudek Axa UK, C-7175/09, EU:C:2010:646, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).

40 Ze znění čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH ve spojení s rozsudkem Granton Advertising (C-7461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38) vyplývá, že plnění, na která se toto ustanovení vztahuje, se týkají služeb nebo nástrojů, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz.

41 Kromě toho, jak v bodech 51 a 52 svého stanoviska uvedla generální advokátka, uvedené ustanovení se nevztahuje na plnění, která se týkají samotné měny, neboť tato plnění jsou předmětem zvláštního ustanovení, kterým je čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

42 Vzhledem k tomu, že virtuální měna „bitcoin“ je smluvním platidlem, nemůže být na jedné straně považována za běžný účet ani za vkladový účet, platbu nebo převod. Na straně druhé, na rozdíl od pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, představuje přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty, kteří ji akceptují.

43 Plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v povodním řízení, proto nespádají do rozsahu působnosti osvobození od daní stanovených v tomto ustanovení.

44 Pokud jde zadruhé o osvobození od daní stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, toto ustanovení stanoví, že členské státy osvobodí od daní činnosti týkající se zejména „oběživá [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“.

45 V této souvislosti je třeba připomenout, že pojmy použité v uvedeném ustanovení musí být vykládány a používány jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie (v tomto smyslu viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 16, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

46 Jak uvedla generální advokátka v bodech 31 až 34 svého stanoviska, různá jazyková znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH neumožňují jednoznačně určit, zda se toto ustanovení vztahuje pouze na transakce týkající se tradičních měn, nebo zda se naopak vztahuje i na transakce zahrnující jinou měnu.

47 V případě jazykových rozdílů nelze dosah dotyčného výrazu posuzovat pouze na základě doslovného výkladu. Tento výraz je třeba vykládat ve světle kontextu, v němž se nachází, účelu a systematiky směrnice o DPH (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 20, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

48 Jak bylo uvedeno v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH, které vznikají v rámci zdanění finančních operací.

49 Přitom je třeba uvést, že transakce týkající se netradičních měn, to znamená jiných měn, než jsou peníze, které jsou zákonným platidlem v jedné nebo ve vícero zemích, pokud tyto měny byly účastníky transakce akceptovány jako alternativní platidlo k zákonným platidlům a nemají jiný účel než účel platidla, představují finanční operace.

50 Kromě toho, jak na jednání v podstatě uvedl D. Hedqvist, v případě takových transakcí, jako je zejména směnárenská transakce, mohou být obtíže spojené s určením daňového základu a zejména částky odpočitatelné DPH totožné, ať už se jedná o směnu tradičních měn běžně osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, nebo o směnu takovýchto měn za virtuální měny s obousměrným tokem, které aniž by byly zákonným platidlem, představují platidlo akceptované účastníky transakce a naopak.

51 Z kontextu a z účelu uvedeného čl. 135 odst. 1 písm. e) tedy vyplývá, že výklad tohoto ustanovení, podle něhož se toto ustanovení vztahuje na transakce týkající se jen tradičních měn, by ho zbavil části jeho účinku.

52 Ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.

53 Je tedy třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH se vztahuje i na takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

54 Pokud jde konečně o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, stačí připomenout, že toto ustanovení se vztahuje na transakce týkající se „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích [a] dluhopisů“, to znamená cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, jakož i „jiných cenných papírů“, které je třeba pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v uvedeném ustanovení (rozsudek *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 27).

55 Je p?itom nesporné, že virtuální m?na „bitcoin“ nep?edstavuje ani cenný papír p?iznávající vlastnické právo v právnických osobách, ani cenný papír srovnatelné povahy.

56 ?innosti, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, proto nespádají do rozsahu p?sobnosti osvobození od dan? stanovených v ?l. 135 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH.

57 Vzhledem k p?edchozím úvahám je t?eba na druhou otázku odpov?d?t, že:

– ?lánek 135 odst. 1 písm. e) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, které spo?ívá ve sm?n? tradi?ních m?n za jednotky virtuální m?ny „bitcoin“ a naopak a uskute?uje se oproti zaplacení ur?ité ?ástky odpovídající marži, kterou p?edstavuje rozdíl mezi cenou, za kterou doty?ný poskytovatel m?nu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazník?m, p?edstavuje pln?ní osvobozené od DPH ve smyslu tohoto ustanovení;

– ?lánek 135 odst. 1 písm. d) a f) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu p?sobnosti t?chto ustanovení.

K náklad?m ?ízení

58 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková pln?ní, jako jsou ta, o která se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která spo?ívají ve sm?n? tradi?ních m?n za jednotky virtuální m?ny „bitcoin“ a naopak a uskute?ují se oproti zaplacení ur?ité ?ástky odpovídající marži, kterou p?edstavuje rozdíl mezi cenou, za kterou doty?ný poskytovatel m?nu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazník?m, p?edstavují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.**

2) **?lánek 135 odst. 1 písm. e) sm?rnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, které spo?ívá ve sm?n? tradi?ních m?n za jednotky virtuální m?ny „bitcoin“ a naopak a uskute?uje se oproti zaplacení ur?ité ?ástky odpovídající marži, kterou p?edstavuje rozdíl mezi cenou, za kterou doty?ný poskytovatel m?nu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazník?m, p?edstavuje pln?ní osvobozené od dan? z p?ídané hodnoty ve smyslu tohoto ustanovení.**

?lánek 135 odst. 1 písm. d) a f) sm?rnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu p?sobnosti t?chto ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.