

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

22. oktoober 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c ja artikli 135 lõike 1 punktid d–f – Teenuste osutamine tasu eest – Virtuaalse valuuta bitcoin vahetamine traditsioonilise valuuta vastu – Maksuvabastus

Kohtuasjas C-264/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (kõrgeim halduskohus, Rootsi) 27. mai 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juunil 2014, menetluses

Skatteverket

versus

David Hedqvist,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president T. von Danwitz viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Šváby, A. Rosas (ettekandja), E. Juhász ja C. Vajda,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. juuni 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Skatteverket, esindaja: õigusnõunik M. Loeb,
- David Hedqvist, esindajad: *advokat* A. Erasmie ja *jur. kand.* F. Berndt,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja E. Karlsson,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Eesti valitsus, esindaja: K. Kraavi-Käerdi,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung, K. Simonsson ja J. Enegren,

olles 16. juuli 2015. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõiget 1 ja artikli 135 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Skatteverketi (Rootsi maksuamet) ja David Hedqvisti vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuõiguse komisjoni (Skatterättsnämnden) esialgset otsust, mille kohaselt sellised traditsioonilise valuuta vahetamise tehingud virtuaalse valuuta *bitcoin* vastu ja vastupidi, mida D. Hedqvist soovib äriühingu kaudu teostada, on käibemaksuga maksustatavad.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

4 Direktiivi artikli 14 lõikes 1 on ette nähtud:

„„Kaubarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

5 Direktiivi artikli 24 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 135 sätestab:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus;

f) tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega, välja arvatud need, mis annavad kaupadele omandiõiguse või artikli 15 lõikes 2 nimetatud õigused ja väärtpaberid;

[...]"

Rootsi õigus

7 Käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200), edaspidi „käibemaksuseadus“) 1. peatüki § 1 kohaselt kuulub käibemaks riigile tasumisele käibemaksuga maksustatud kaupade tarnelt või teenuste osutamisel Rootsi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

8 Käibemaksuseaduse 3. peatüki § 23 lõike 1 alusel on käibemaksust vabastatud seadusliku maksevahendina kasutatavate pangatähtede ja müntide tarned, välja arvatud kollektsooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus.

9 3. peatüki § 9 alusel on käibemaksust vabastatud pangandus- ja finantsteenused ning väärtpaberitega seotud tehingud või nendega sarnased tehingud. Pangandus- ja finantsteenused ei hõlma notari kutsealal tegutsemist, võlgade sissenõudmise ja faktooringutehingutega seotud haldusteenuseid ega ladustamisrajatiste üürileandmist.

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

10 D. Hedqvist soovib äriühingu kaudu pakkuda teenuseid, mis seisnevad traditsioonilise valuuta vahetamises virtuaalseks valuutaks *bitcoin* ja vastupidi.

11 Eelotsusetaotlusest nähtub, et virtuaalset valuutat *bitcoin* kasutatakse peamiselt internetipõhisteks makseteks eraisikute vahel ning teatavates veebipoodides, mis seda väeringut aktsepteerivad. *Bitcoin*?il ei ole üksainus emiteerija, vaid see luuakse otse võrgus spetsiaalse algoritmiga. Virtuaalse valuuta *bitcoin* süsteem võimaldab anonüümset omamist ning *bitcoin*?i summade ülekandmist kasutajate võrgustikus ühelt *bitcoin*?i aadressilt teisele. *Bitcoin*?i aadress sarnaneb pangakonto numbriga.

12 Viidates Euroopa Keskpannga virtuaalset valuutat käsitlevale 2012. aasta aruandele, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et virtuaalset valuutat võib määratleda kui teatud liiki reguleerimata e-raha, mida annavad välja ja kontrollivad selle arendajad ning mida aktsepteerivad konkreetse virtuaalse kogukonna liikmed. *Bitcoin* kuulub „kahesuunalise vooga“ virtuaalsete valuutade süsteemi, mille puhul kasutajad saavad virtuaalset valuutat osta ja müüa valuuta vahetuskursi alusel. Sellise virtuaalse valuuta toimimine reaalses maailmas sarnaneb teiste konverteeritavate valuutadega. See võimaldab osta nii reaalseid kui ka virtuaalseid kaupu ja teenuseid. Virtuaalne valuuta erineb e-rahast, nii nagu see on määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. septembri 2009. aasta direktiivis 2009/110/EÜ, mis käsitleb e-raha asutuste asutamist ja tegevust ning usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalvet ning millega muudetakse direktiive 2005/60/EÜ ja 2006/48/EÜ ning tunnistatakse kehtetuks direktiiv 2000/46/EÜ (ELT L 267, lk 7), kuna erinevalt e-rahast on virtuaalse valuuta puhul vahendid väljendatud mitte traditsioonilises arveldusühikus nagu euro, vaid virtuaalses arveldusühikus nagu *bitcoin*.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tehinguid, mille tegemist D. Hedqvist kavandab, teostatakse elektrooniliselt tema äriühingu veebisaidi kaudu. Äriühing ostab virtuaalse

valuuta *bitcoin* ühikuid otse eraisikutelt ja äriühingutelt või mõnelt rahvusvaheliselt *bitcoin*'ide vahetamisega tegelevalt veebisaidilt. Äriühing müüb *bitcoin*'id sellisel veebisaidil edasi või hoiustab need. D. Hedqvisti äriühing müüb *bitcoin*'e ka eraisikutele ja äriühingutele, kes esitavad tema veebisaidi kaudu tellimusi. Kui klient on nõustunud D. Hedqvisti äriühingu pakutud hinnaga Rootsi kroonides ning makse on laekunud, kantakse virtuaalse valuuta *bitcoin* müüdud ühikud automaatselt kliendi *bitcoin*'i aadressile. Äriühing müüb virtuaalse valuuta *bitcoin* neid ühikuid, mis ta ostab *bitcoin*'ide vahetamise veebisaidilt kohe pärast kliendilt tellimuse saamist või mis on äriühingul eelnevalt hoiustatud. Hind, mida äriühing kliendile pakub, põhineb sel hetkel konkreetsetel *bitcoin*'ide vahetamise veebisaidil pakutaval hinnal, millele lisatakse teatav protsent. D. Hedqvisti äriühingu kasum tuleneb ostuhinna ja müügihinna vahest. Muid tasusid äriühing ei võta.

14 D. Hedqvisti kavandatud tehingud piirduvad niisiis virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute ostmise ja müümisega traditsioonilise valuuta nagu Rootsi kroonide vastu või vastupidi. Eelotsusetaotlusest ei nähtu, et need tehingud puudutaksid *bitcoin*'ides maksmist.

15 D. Hedqvist palus enne selliste tehingute tegemise alustamist maksuõiguse komisjonilt esialgset otsust küsimuses, kas tal tuleb virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute ostu- ja müügitehingutelt tasuda käibemaksu.

16 Maksuõiguse komisjon, võttes arvesse Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354), leidis 14. oktoobri 2013. aasta esialgses otsuses, et D. Hedqvist hakkaks pakkuma tasu eest valuutavahetusteenust. Nimetatud komisjon leidis samas, et kõnealune valuutavahetusteenus kuulub käibemaksuseaduse 3. peatüki § 9 sätestatud maksuvabastuse alla.

17 Maksuõiguse komisjoni sõnul on virtuaalne valuuta *bitcoin* maksevahend, mida kasutatakse seaduslike maksevahenditega analoogsel viisil. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e on kasutatud väljendit „seaduslik maksevahend” selleks, et piirata pangatähti ja münte puudutava maksuvabastuse kohaldamisala. Sellest tuleneb, et antud väljendit tuleks tõlgendada nii, et see puudutab vaid pangatähti ja münte, mitte valuutat. Selline tõlgendus on kooskõlas ka käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides b–g sätestatud maksuvabastuse eesmärgiga vältida raskusi, mis on seotud käibemaksu kohaldamisega finantsteenustele.

18 Skatteverket esitas maksuõiguse komisjoni otsuse peale kaebuse Högsta förvaltningsdomstolenile (kõrgeim halduskohus), kuna leidis, et teenus, mille osutamist D. Hedqvist taotleb, ei kuulu käibemaksuseaduse 3. peatüki § 9 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

19 David Hedqvist väidab, et Skatteverketi kaebus tuleb jätta rahuldamata ja maksuõiguse komisjoni esialgne otsus tuleb jätta jõusse.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates saab kohtuotsusest First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) tuletada, et virtuaalse valuuta vahetustehingud traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, mis toimuvad tasu eest, mis vastab ettevõtja makstud ostuhinna ja viimase poolt küsitava müügihinna vahelisele summale, kujutavad endast teenuste osutamist tasu eest. Sellisel juhul tekib küsimus, kas need tehingud kuuluvad mõne maksuvabastuse kohaldamisalasse, mis on finantsteenustele ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1, täpsemalt öeldes selle punktides d–f.

21 Kuna Högsta förvaltningsdomstolenil (kõrgeim halduskohus) oli kahtlusi küsimuses, kas ühte nendest maksuvabastustest saab kohaldada sellistele tehingutele, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellises vormis tehingud, mida kirjeldatakse kui virtuaalse valuuta vahetamist traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mille teenusepakkuja lisab vahetuskursi kindlaksmääramisel, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [selle direktiivi] artikli 135 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et eespool nimetatud vahetustehingud on käibemaksust vabastatud?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis seisnevad virtuaalse valuuta *bitcoin* vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab asjaomase ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele, kujutavad endast teenuste osutamist tasu eest eespool viidatud sätte mõttes.

23 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

24 Esiteks tuleb märkida, et kahesuunalise vooga virtuaalset valuutat *bitcoin*, mida vahetatakse vahetustehingu käigus traditsioonilise valuuta vastu, ei saa käsitada „materialese varana” käibemaksudirektiivi artikli 14 mõttes, kuna virtuaalsel valuutal ei ole muud mõtet kui olla kasutatav maksevahendina, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 17.

25 Sama kehtib ka traditsioonilise valuuta puhul, kui tegu on raha kui seadusliku maksevahendiga (vt selle kohta kohtuotsus *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, punkt 25).

26 Järelikult ei kuulu põhikohtuasjas kõnealused tehingud, mis seisnevad erinevate maksevahendite vahetamises, käibemaksudirektiivi artiklis 14 ette nähtud mõiste „kaubatarne” alla. Neil asjaoludel on nimetatud tehingute puhul tegemist teenuste osutamisega direktiivi artikli 24 mõttes.

27 Teiseks, seoses küsimusega, kas teenust osutatakse tasu eest või mitte, tuleb meenutada, et teenust osutatakse „tasu eest” käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja see on käibemaksuga maksustatav vaid siis, kui osutatud teenuse ja maksukohustuslase poolt selle eest saadud tasu vahel on otsene seos (kohtuotsused *Loyalty Management UK* ja *Baxi Group*, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika, ning *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37). Otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (kohtuotsus *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Põhikohtuasjaga seonduvalt nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et D. Hedqvisti äriühingu ja tema lepingupartnerite vahel on vastastikune õigussuhe, mille raames tehingupooled võtavad kohustuse anda üle teatavas valuutas summad ja saada nende eest vastu kahesuunalise vooga virtuaalset valuutat *bitcoin* või vastupidi. Lisaks ilmneb, et sellele äriühingule makstakse tema teenuse eest tasu, mis vastab määrale, mille ta lisab selle vahetuskursi

arvutamisele, millega ta on valmis asjaomast valuutat ostma ja müüma.

29 Euroopa Kohus on oma varasemas otsuses juba leidnud, et selle kindlaksmääramisel, kas tegemist on teenuse osutamisega tasu eest, ei oma tähtsust asjaolu, et tasu ei esine komisjonitasu või eraldi tasu vormis (kohtuotsus *First National Bank of Chicago*, C?172/96, EU:C:1998:354, punkt 33).

30 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb lähtuda sellest, et sellised tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast teenuste osutamist niisuguse tasu eest, millel on otsene seos osutatud teenusega, see tähendab teenuste osutamist tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes.

31 Seega tuleb esimesele küsimisele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis seisnevad virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab asjaomase ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele, kujutavad endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte mõttes.

Teine küsimus

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkte d–f tuleb tõlgendada nii, et käibemaksust on vabastatud selliste teenuste osutamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis seisnevad traditsioonilise valuuta vahetamises virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele.

33 Esiteks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige kohtuotsused *Skandinaviska Enskilda Banken*, C?540/09, EU:C:2011:137, punkt 19 ning seal viidatud kohtupraktika, ja *DTZ Zadelhoff*, C?259/11, EU:C:2012:423, punkt 19).

34 Lisaks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähelt, arvestades et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (kohtuotsused *Ludwig*, C?453/05, EU:C:2007:369, punkt 21, ja *DTZ Zadelhoff*, C?259/11, EU:C:2012:423, punkt 20).

35 Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Tähttähelise tõlgendamise nõue ei tähenda, et artikli 135 lõikes 1 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et maksuvabastused kaotavad oma toime (vt eelkõige kohtuotsused *Don Bosco Onroerend Goed*, C?461/08, EU:C:2009:722, punkt 25; *DTZ Zadelhoff*, C?259/11, EU:C:2012:423, punkt 21, ja *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 20).

36 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides d–f loetletud maksuvabastuste eesmärk on ületada maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused (vt eelkõige kohtuotsus *Velvet & Steel Immobilien*, C?455/05, EU:C:2007:232, punkt 24, ning kohtumäärus

Tiercé Ladbroke, C?231/07 ja C?232/07, EU:C:2008:275, punkt 24).

37 Lisaks on nende sätete alusel käibemaksust vabastatud tehingud sisuliselt finantstehingud, kuigi nende teostaja ei pea tingimata olema pangad või krediidasutused (vt kohtuotsused Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, EU:C:2007:232, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika, ning Granton Advertising, C?461/12, EU:C:2014:1745, punkt 29).

38 Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastusi, siis tuleb meenutada, et antud sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid eelkõige „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega” seotud tehingud.

39 Selle sätte alusel maksust vabastatud tehingud on seega määratletud osutatud teenuste sisu põhjal. Selleks et neid teenuseid saaks käsitada maksust vabastatud tehingutena, peavad need moodustama igakülgse hinnatuna eraldiseisva terviku, mis täidab selles sättes kirjeldatud teenuse eriomaseid ja põhilisi ülesandeid (vt kohtuotsus Axa UK, C?175/09, EU:C:2010:646, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

40 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d sõnastus tõlgendatuna koostoimes kohtuotsusega Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punktid 37 ja 38) annab mõista, et antud sättes nimetatud tehingud puudutavad teenuseid või vahendeid, mille kasutusviisiga kaasneb rahaülekanne.

41 Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 51 ja 52 on märkinud, ei käsitle see sätte tehinguid, mis puudutavad valuutat ennast, kuna selle jaoks on olemas erinorm, nimelt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt e.

42 Kuna virtuaalne valuuta *bitcoin* on lepinguline maksevahend, ei saa seda käsitada arvelduskonto, hoiuse, makse ega ülekandena. Kuid erinevalt võlanõuetest, tšekkidest ja muudest vabalt kaubeldavatest maksevahenditest, mida on nimetatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d, kujutab see endast nende tehingupoolte vahelist vahetut makseviisi, kes seda aktsepteerivad.

43 Järelikult ei kuulu sellised tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisalasse.

44 Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastusi, siis selle sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust „seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud”.

45 Siinkohal tasub meenutada, et nimetatud sättes kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades kõiki versioone Euroopa Liidu ametlikes keeltes (vt selle kohta kohtuotsused Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, EU:C:2007:232, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning komisjon vs. Hispaania, C?189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

46 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 31–34, ei võimalda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e eri keeleversioonid ühemõtteliselt määratleda, kas seda sätet kohaldatakse üksnes tehingutele, mis puudutavad traditsioonilisi valuutasid, või käsitleb see ka tehinguid, mis hõlmavad muud liiki valuutat.

47 Keeleliste erinevuste korral ei saa käsitletava väljendi ulatust hinnata ainuüksi grammatilise tõlgenduse põhjal. Sellisel juhul tuleb seda väljendit tõlgendada lähtudes kontekstist, milles see esineb, ning käibemaksudirektiivi eesmärkidest ja ülesehitusest (vt kohtuotsused Velvet & Steel

Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika, ning komisjon vs. Hispaania, C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

48 Käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37 on juba meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e loetletud maksuvabastuste eesmärk on ületada maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused, mis tekivad finantstehingute maksustamisel.

49 Tehingud, mis puudutavad mittetraditsioonilisi valuutasid, see tähendab muud valuutat kui see, mis on ühes või mitmes riigis seaduslik maksevahend, kujutavad endast aga finantstehinguid, tingimusel et tehingupooled aktsepteerivad neid valuutasid kui seaduslike maksevahendite alternatiive, mille ainus mõte on olla kasutatav maksevahendina.

50 Lisaks, nagu D. Hedqvist kohtuistungil sisuliselt märkis, võivad konkreetselt vahetustehingute puhul maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramise raskused olla samad, olgu siis tegemist traditsiooniliste valuutade vahetamisega, mis on üldjuhul käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e kohaselt maksust vabastatud, või sellise valuuta vahetamisega kahesuunalise vooga virtuaalse valuuta – mis ei ole küll seaduslik maksevahend, kuid on tehingupoolte poolt aktsepteeritud maksevahend – vastu ja vastupidi.

51 Niisiis nähtub käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e kontekstist ja eesmärgist, et selle sätte niisugune tõlgendamine, mille kohaselt käsitleb see vaid traditsioonilisi valuutasid, jätab nimetatud sätte selle kasulikust mõjust osaliselt ilma.

52 Põhikohtuasja puhul on selge, et virtuaalsel valuutal *bitcoin* ei ole muud mõtet, kui olla kasutatav maksevahendina, ning et osa ettevõtjaid aktsepteerivad seda antud eesmärgil.

53 Seega tuleb järeldada, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt e hõlmab ka selliste teenuste osutamist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis seisnevad traditsioonilise valuuta vahetamises virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele.

54 Lõpuks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastusi, siis tasub meenutada, et see sätte käsitleb eelkõige tehinguid, mis on seotud „aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, [ning] võlakirjade[ga]”, nimelt väärtpaberitega, mis annavad juriidilise isiku üle omandiõiguse, ja „teiste väärtpaberite” üle, mida tuleks pidada sarnaseks selles sättes konkreetselt nimetatud väärtpaberitega (kohtuotsus Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 27).

55 Samas on selge, et virtuaalne valuuta *bitcoin* ei ole väärtpaber, mis annab omandiõiguse juriidilise isiku üle, ega sarnane väärtpaber.

56 Seega ei kuulu põhikohtuasjas kõnealused tehingud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisalasse.

57 Võttes arvesse eeltoodud kaalutlusi, tuleb teisele küsimusele vastata, et:

– käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selliste teenuste osutamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis seisnevad traditsioonilise valuuta vahetamises virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab asjaomase ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava

müügihinna vahele, kujutavad endast käibemaksust vabastatud tehinguid selle sätte mõttes;

– käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkte d ja f tuleb tõlgendada nii, et selliste teenuste osutamine ei kuulu nende sätete kohaldamisalasse.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis seisnevad virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab asjaomase ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele, kujutavad endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte mõttes.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selliste teenuste osutamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis seisnevad traditsioonilise valuuta vahetamises virtuaalse valuuta *bitcoin* ühikute vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, mis vastab asjaomase ettevõtja poolt valuuta eest makstava ostuhinna ja tema poolt oma klientidelt võetava müügihinna vahele, kujutavad endast käibemaksust vabastatud tehinguid selle sätte mõttes.

Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkte d ja f tuleb tõlgendada nii, et selliste teenuste osutamine ei kuulu nende sätete kohaldamisalasse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.