

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2015. október 22.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – A közös hozzáadottértékadó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja és a 135. cikk (1) bekezdésének d)–f) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatások – A »bitcoin« virtuális deviza hagyományos devizákra való átváltását képező ügyletek – Adómentesség”

A C-264/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2014. június 2-án érkezett, 2014. május 27-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Skatteverket**

és

David Hedqvist

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz a negyedik tanács elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva, D. Šváby, A. Rosas (előadó), Juhász E. és C. Vajda bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. június 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviselőjében M. Loeb, jogtanácsosi minőségben,
- D. Hedqvist képviselőjében A. Erasmie advokat és F. Berndt, jur. kand.,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk és E. Karlsson, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviselőjében K. Kraavi-Käerdi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung, K. Simonsson és J. Enegren, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2015. július 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének és 135. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteverket (svéd adóhatóság) és D. Hedqvist között az adójogi bizottság (Skatterättsnämnden) által arról adott elzetes állásfoglalás tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, hogy a hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizára való át- és visszaváltását képező ügyleteket, amelyeket D. Hedqvist egy társaságon keresztül kíván végezni, terheli-e hozzáadottértékadó.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke értelmében:

„(1) A héa hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése [helyesen: átruházása], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

6 A héairányelv 135. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

d) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást;

e) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek törvényes fizet?eszközként szolgáló devizára, bankjegyre és érmére vonatkoznak, az érme? és bankjegygy?jtemények, azaz a szokásosan törvényes fizet?eszközként nem használt, illetve numizmatikai érték?, aranyból,

ezüstből vagy más fémből készült érmék, valamint bankjegyek kivételével;

f) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is – kivéve a kezelést és a letéti kezelést –, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben való részesedésre, kötvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, az áruk feletti rendelkezési jogot megtestesít? értékpapírok, valamint a 15. cikk (2) bekezdésében említett jogok, illetve értékpapírok kivételével;

[...]"

A svéd jog

7 A hozzáadottértékadó-ról szóló (1994:200) számú törvény (mervärdesskattelagen [1994:200], a továbbiakban: héatörvény) 1. fejezetének 1. cikke szerint héat kell fizetni az állam részére az ország területén adóalanyként eljáró személy által teljesített adóköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után.

8 E törvény 3. fejezete foglalja magában a 23. cikk (1) bekezdését, amely értelmében mentes a héa alól a törvényes fizet?eszközként szolgáló bankjegy és érme értékesítése, az érme? és bankjeggy?jtemények, azaz a szokásosan törvényes fizet?eszközként nem használt, illetve numizmatikai érték?, aranyból, ezüstből vagy más fémből készült érmék, valamint bankjegyek kivételével.

9 Az ugyanezen 3. fejezetben található 9. cikk értelmében a banki és pénzügyi szolgáltatások, valamint az értékpapírokra vonatkozó ügyletek vagy hasonló tevékenységek mentesek az adó alól. A banki és pénzügyi szolgáltatások nem foglalják magukban a közjegyz?i tevékenységet, a követelésbehajtási szolgáltatásokat és a faktorálással vagy tároló helyiségek bérletével kapcsolatos adminisztratív szolgáltatásokat.

Az alapügy tényállása és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

10 D. Hedqvist hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizára való át? és visszaváltását jelent? szolgáltatást kíván nyújtani egy társaságon keresztül.

11 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a „bitcoin” virtuális devizát els?sorban magánszemélyek között interneten, valamint az e devizát elfogadó egyes internetes áruházakban megvalósuló fizetésekhez veszik igénybe. E virtuális devizának nincs kizárólagos kibocsátója, hanem azt közvetlenül egy hálózatban hozzák létre különleges algoritmus segítségével. A „bitcoin” virtuális deviza rendszere lehet?vé teszi az anonim tulajdonjogot, és a „bitcoin”?címmel rendelke? felhasználók hálózatán belül az anonim átruházást. A „bitcoin”?cím a bankszámlaszámhoz hasonlítható.

12 A kérdést el?terjeszt? bíróság az Európai Központi Bank virtuális devizákról szóló, 2012. évi jelentésére hivatkozással utal arra, hogy a virtuális deviza szabályozatlan, digitális pénzfajtként határozható meg, amelyet kifejleszt?i bocsátanak ki és ellen?riznek, és meghatározott virtuális közösség tagjai fogadnak el. A „bitcoin” virtuális deviza az úgynevezett „kétirányú áramlást biztosító” virtuális devizák közé tartozik, amelyet a felhasználók átváltási árfolyamnak megfelelően értékesíthetnek és vásárolhatnak meg. Az ilyen virtuális devizák a valóságos világban történ? használatuk tekintetében hasonlítanak más konvertibilis devizákra. E devizák lehet?vé teszik virtuális és valódi termékek és szolgáltatások vásárlását. A virtuális devizák az elektronikuspénz?kibocsátó intézmények tevékenységének megkezdésér?l, folytatásáról és prudenciális felügyeletér?l, a 2005/60/EK és a 2006/48/EK irányelv módosításáról, valamint a 2000/46/EK irányelv hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2009. szeptember 16?i 2009/110/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvben (HL L 267., 7. o.) meghatározott elektronikus pénzt?

annyiban különböznek, hogy e pénzt?l eltér?en a virtuális devizák esetében az összegeket nem hagyományos számítási egységben, hanem olyan virtuális egységben, mint a „bitcoin” fejezik ki.

13 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy D. Hedqvist az ügyleteket elektronikusan kívánja lebonyolítani a társasága honlapján. E társaság közvetlenül magánszemélyekt?l és társaságoktól vagy valamely nemzetközi t?zsdér?l vásárolna „bitcoin” virtuális devizaegységeket. Ezen egységeket az említett társaság ezután ilyen t?zsdén fogja értékesíteni, vagy tárolja azokat. D. Hedqvist társasága a honlapján megrendelést leadó magánszemélyeknek vagy társaságoknak is értékesítene ilyen egységeket. Ha az ügyfél elfogadja a D. Hedqvist társasága által svéd koronában felajánlott árat, és megtörténik a kifizetés, akkor az értékesített „bitcoin” virtuális devizaegységeket automatikusan elküldik a megadott „bitcoin”-címmel. Az e társaság által értékesített „bitcoin” virtuális devizaegységeket a társaság vagy t?zsdér?l vásárolná közvetlenül az ügyfél megrendelését követ?en, vagy már készletként a társaság rendelkezésére állna. Az említett társaság által az ügyfeleknek ajánlott árat a különleges t?zsdén feltüntetett aktuális ár alapján határoznák meg, bizonyos százalékot hozzáadva. D. Hedqvist társaságának nyeresége a vételi és eladási ár közötti különbségb?l fakadna. E társaság nem számolna fel egyéb díjakat.

14 A D. Hedqvist által tervezett ügyletek tehát a „bitcoin” virtuális devizaegységek olyan hagyományos devizák ellenében való eladására és vételére korlátozódnának, mint a svéd korona. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból nem derül ki, hogy az ügyletek kiterjednéke a „bitcoinnal” való fizetésre.

15 Ezen ügyletek megkezdése el?tt D. Hedqvist az adójogi bizottság el?zetes állásfoglalását kérte arról, hogy kell?e fizetnie héát a „bitcoin” virtuális devizaegységek vétele és eladása után.

16 A 2013. október 14?i állásfoglalásában e bizottság a Bíróság First National Bank of Chicago ítélete (C?172/96, EU:C:1998:354) alapján megállapította, hogy D. Hedqvist ellenérték fejében történ? átváltási szolgáltatást kíván nyújtani. A bizottság mindazonáltal megállapította, hogy a héatörvény 3. fejezetének 9. cikke értelmében ezen átváltási szolgáltatásra adómentesség vonatkozik.

17 Az adójogi bizottság szerint a „bitcoin” virtuális deviza olyan fizet?eszköz, amelyet a törvényes fizet?eszközökhöz hasonló módon használnak. Egyébiránt a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt „törvényes fizet?eszköz” kifejezés arra szolgál, hogy a bankjegyekre és érmékre vonatkozó adómentesség hatályát korlátozza. Ennek megfelelően e kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az csak a bankjegyekre és érmékre, nem pedig a devizákra vonatkozik. Ez az értelmezés összeegyeztethet? a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b)–g) pontjában foglalt adómentességek céljával is, nevezetesen azzal, hogy elkerüljék a pénzügyi szolgáltatások héa hatálya alá vonásából fakadó nehézségeket.

18 A Skatteverket keresetet nyújtott be az adójogi bizottság határozatával szemben a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfels?bb közigazgatási bíróság), azt állítva, hogy a D. Hedqvist kérelmében hivatkozott szolgáltatás nem tartozik a héatörvény 3. fejezetének 9. cikke szerinti adómentesség hatálya alá.

19 D. Hedqvist azt állítja, hogy a Skatteverket által benyújtott keresetet el kell utasítani, és az adójogi bizottság el?zetes állásfoglalását helyben kell hagyni.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy a First National Bank of Chicago ítéletb?l (C?172/96, EU:C:1998:354) arra lehet következtetni, hogy ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sül a virtuális deviza hagyományos devizára való olyan át? és visszaváltása, amely olyan összeg kifizetése ellenében történik, amely megfelel a gazdasági szerepl? által fizetett vételár és alkalmazott eladási ár különbségének. Ilyen esetben felvet?dik a

kérdés, hogy ezen ügyletekre vonatkozik-e a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében, pontosabban annak d)–f) pontjában a pénzügyi szolgáltatásoknak biztosított valamelyik adómentesség.

21 A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság), mivel kétségei támadtak azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy ezen adómentességek valamelyike alkalmazandó-e az ilyen ügyletekre, felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, hogy ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek az értékesítő által az átváltási árfolyamba épített ellenérték fejében végrehajtott, virtuális deviza és hagyományos deviza átváltása, illetve visszaváltása formájában megvalósuló ügyletek?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a 135. cikk (1) bekezdését, hogy a fent említett átváltási ügyletek adómentesek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéssel

22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át- és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szereplő által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.

23 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a héa hatálya alá vonja az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást.

24 Meg kell állapítani először is, hogy a kétirányú áramlást biztosító „bitcoin” virtuális deviza, amelyet az átváltási ügyletek keretében hagyományos devizákra váltanak át, nem minősíthető a héairányelv 14. cikke értelmében vett „birtokba vehető dolognak”, mivel – ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 17. pontjában megállapította – e virtuális devizának nincs más célja, mint az, hogy fizetési eszközként használják.

25 A hagyományos devizákra ugyanez jellemző, hiszen olyan pénzekről van szó, amelyek törvényes fizetési eszközök (lásd ebben az értelemben: First National Bank of Chicago ítélet, C-172/96, EU:C:1998:354, 25. pont).

26 Következésképpen az alapeljárás tárgyát képező, különböző fizetési eszközök átváltásából álló ügyletek nem tartoznak az irányelv említett 14. cikkében foglalt „termékértékesítés” fogalma alá. Ilyen körülmények között ezen ügyletek a héairányelv 24. cikkének értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősülnek.

27 Ami másodsorban a szolgáltatásnyújtás visszerhes jellegét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy valamely szolgáltatásnyújtást csak akkor teljesítenek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenérték fejében”, és így az csak akkor héaköteles, ha a nyújtott szolgáltatás és az adóalany által kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn

(Loyalty Management UK és Baxi Group ítélet, C?53/09 és C?55/09, EU:C:2010:590, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Serebryannay vek ítélet, C?283/12, EU:C:2013:599, 37. pont). Ilyen közvetlen kapcsolat áll fenn akkor, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vev? között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vev? számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (Le Rayon d'Or ítélet, C?151/13, EU:C:2014:185, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A Bírósághoz benyújtott iratokból kit?nik, hogy az alapeljárásban D. Hedqvist társasága és a vele szerz?d? felek között kölcsönösségen alapuló jogviszony áll fenn, amelynek keretében az ügylet felei kölcsönös kötelezettséget vállalnak arra, hogy bizonyos valutában valamilyen összeget átadnak, és annak ellenértékét kétirányú áramlást biztosító virtuális devizában veszik át, illetve fordítva. Az is világos, hogy e társaságnak a szolgáltatásnyújtásáért azon haszonkulcsnak megfelelő ellenértéket fizetnek, amelyet a társaság figyelembe vett azon átváltási árfolyamok kiszámításánál, amelyen az érintett devizákat értékesíteni és megvásárolni kívánja.

29 A Bíróság már kimondta, hogy a szolgáltatásnyújtás visszterhes jellegének megítélése szempontjából nincs jelent?sege annak, hogy az ilyen ellenérték nem valamilyen díj vagy különös költség megfizetésének formáját ölti (First National Bank of Chicago ítélet, C?172/96, EU:C:1998:354, 33. pont).

30 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, a nyújtott szolgáltatással közvetlen kapcsolatban álló ellenérték átadása fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, vagyis a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglalt, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sülnek.

31 Következésképpen az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sülnek az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át? és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szerepl? által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.

A második kérdés?

32 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d)–f) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy héamentesek az olyan szolgáltatásnyújtások, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át? és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szerepl? által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.

33 El?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak min?sülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd többek között: Skandinaviska Enskilda Banken ítélet, C?540/09, EU:C:2011:137, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; DTZ Zadelhoff ítélet, C?259/11, EU:C:2012:423, 19. pont).

34 Az is állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f?szabályhoz képest,

miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (Ludwig-ítélet, C-453/05, EU:C:2007:369, 21. pont; DTZ Zadelhoff ítélet, C-259/11, EU:C:2012:423, 20. pont).

35 Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 135. cikk (1) bekezdésében említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd többek között: Don Bosco Onroerend Goed ítélet, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. pont; DTZ Zadelhoff ítélet, C-259/11, EU:C:2012:423, 21. pont; J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet, C-326/11, EU:C:2012:461, 20. pont).

36 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a 135. cikk (1) bekezdése d)–f) pontjában felsorolt adómentességének célja többek között az adóalap, valamint a levonható héaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek kiküszöbölése (lásd többek között: Velvet & Steel Immobilien ítélet, C-455/05, EU:C:2007:232, 24. pont; Tiercé Ladbroke végzés, C-231/07 és C-232/07, EU:C:2008:275, 24. pont).

37 Végül az e rendelkezések értelmében héamentességben részesülő ügyletek jellegüknek megfelelően pénzügyi ügyletek, jóllehet ezeket nem kell szükségszerűen bankoknak vagy pénzügyi intézményeknek teljesíteniük (lásd: Velvet & Steel Immobilien ítélet, C-455/05, EU:C:2007:232, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Granton Advertising ítélet, C-461/12, EU:C:2014:1745, 29. pont).

38 Ami először is a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt adómentességet illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól többek között a „betétre, folyószámlára, fizetésre, átutalásra, követelésre, csekkre és egyéb átruházható értékpapírra” vonatkozó ügyleteket.

39 Az említett rendelkezés értelmében adómentes ügyleteket tehát a nyújtott szolgáltatások jellege alapján határozzák meg. A szóban forgó szolgáltatások akkor minősülnek adómentes ügyletnek, ha azok átfogóan értékelve önálló egységet alkotnak, és arra irányulnak, hogy ellássák az e rendelkezésben leírt egyik szolgáltatás jellemzőit, és annak lényegéhez tartozó funkcióit (lásd: Axa UK ítélet, C-175/09, EU:C:2010:646, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdése d) pontjának – a Granton Advertising ítéletre (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37. és 38. pont) tekintettel értelmezett – szövegéből kitűnik, hogy az e rendelkezésben említett ügyletek olyan szolgáltatásokra vagy eszközökre vonatkoznak, amelyek működési módja pénzmozgást foglal magában.

41 Ezenkívül, ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 51. és 52. pontjában kifejtette, az említett rendelkezés nem vonatkozik azon ügyletekre, amelyek a pénzt magát érintik, amelyek tekintetében létezik egy különös rendelkezés, mégpedig a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontja.

42 Mivel a „bitcoin” virtuális deviza szerződéses fizetési eszköznek minősül, egyrészt nem tekinthető folyószámlának, sem betétnek, fizetésnek vagy átutalásnak. Másrészt a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában említett követeléstől, csekketől és egyéb átruházható értékpapírtól eltérően az azokat elfogadó gazdasági szereplők közötti közvetlen fizetési eszköznek minősül.

- 43 Következésképpen az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, nem tartoznak az e rendelkezésben foglalt adómentességek hatálya alá.
- 44 Ami másodszor a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt adómentességeket illeti, e rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól többek között a „törvényes fizet?eszközként szolgáló devizára, bankjegyre és érmére vonatkozó” ügyleteket.
- 45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az említett rendelkezésben használt fogalmakat egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Unió valamennyi nyelvén készült változat figyelembevételével (lásd ebben az értelemben: Velvet & Steel Immobilien ítélet, C?455/05, EU:C:2007:232, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C?189/11, EU:C:2013:587, 56. pont).
- 46 Ahogy azt a f?tanácsnok az indítványa 31–34. pontjában kifejtette, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése e) pontjának a különböz? nyelvi változatai nem teszik lehetővé annak kétségek nélküli megállapítását, hogy e rendelkezés csak hagyományos devizákat érint? ügyletekre, vagy épp ellenkez?leg, más devizát érint? ügyletekre is vonatkozik?e.
- 47 Nyelvi eltérések fennállása esetén kizárólag a nyelvtani értelmezés alapján nem állapítható meg az érintett kifejezés terjedelme. E kifejezést az annak háttérét képez? összefüggésekre, valamint a héairányelv céljaira és rendszertani felépítésére tekintettel kell értelmezni (lásd: Velvet & Steel Immobilien ítélet, C?455/05, EU:C:2007:232, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bizottság kontra Spanyolország, C?189/11, EU:C:2013:587, 56. pont).
- 48 Ahogy arra a jelen ítélet 36. és 37. pontja emlékeztet, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt adómentességek célja többek között az adóalap, valamint a levonható heaösszeg meghatározásával kapcsolatos azon nehézségek kiküszöbölése, amelyek a pénzügyi ügyletek adózásának keretében felmerülnek.
- 49 Márpedig a nem hagyományos devizákat – vagyis az egy vagy több országban törvényes fizet?eszközt?l eltér? pénzeket – érint? ügyletek pénzügyi ügyletnek min?sülnek annyiban, amennyiben e devizákat az ügylet felei a törvényes fizet?eszköz alternatívájaként elfogadtak, és azoknak nincs más céljuk, mint az, hogy fizet?eszközként használják.
- 50 Ezenkívül, ahogy azt D. Hedqvist lényegében a tárgyaláson állította, az olyan ügyletek sajátos esetében, mint az átváltási ügyletek, az adóalap és a levonható heaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek ugyanazok lehetnek, akár a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében általában adómentes hagyományos devizaátváltásról, akár egyrészt az ilyen devizák, másrészt a kétirányú áramlást biztosító olyan virtuális devizák át? és visszaváltásáról van szó, amelyek anélkül, hogy törvényes fizet?eszközök lennének, az ügylet felei által elfogadott fizet?eszközök.
- 51 Az említett 135. cikk (1) bekezdése e) pontjának szövegkörnyezetéb?l és céljából következik tehát, hogy e rendelkezés olyan értelmezése, amely szerint az kizárólag a hagyományos devizákat érint? ügyletekre vonatkozik, ahhoz vezetne, hogy e rendelkezés részben nem tudná kifejteni hatásait.
- 52 Az alapeljárásban nem vitatott, hogy a „bitcoin” virtuális devizának nincs más célja, mint az, hogy fizet?eszközként használják, és e tekintetben egyes gazdasági szerepl?k elfogadják azt.
- 53 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e)

pontja vonatkozik az olyan szolgáltatásnyújtásokra is, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át? és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szerepl? által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.

54 Végül a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentességeket illet?en elég arra emlékeztetni, hogy e rendelkezés különösen a „részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre [és] egyéb értékpapírokra” vonatkozó ügyleteket, vagyis a jogi személyek feletti tulajdonjogot megtestesít? értékpapírokat, valamint „egyéb értékpapírokat” említi, amelyeket az említett rendelkezésben konkrétan említett értékpapírokkal összehasonlítható jelleg?nek kell tekinteni (Granton Advertising ítélet, C?461/12, EU:C:2014:1745, 27. pont).

55 Márpedig kétségtelen, hogy a „bitcoin” virtuális deviza nem képez sem jogi személyek feletti tulajdonjogot megtestesít? értékpapírt, sem hasonló jelleg? értékpapírt.

56 Következésképpen az alapeljárás tárgyát képez? ügyletek nem tartoznak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentességek hatálya alá.

57 Az eddigi megfontolásokra tekintettel a második kérdésre a következ? választ kell adni:

– a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett héamentes ügyletnek min?sülnek az olyan szolgáltatásnyújtások, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át? és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szerepl? által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg;

– a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) és f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtások nem tartoznak e rendelkezések hatálya alá.

A költségekr?l

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min?sülnek az olyan ügyletek, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át? és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szerepl? által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.**

2) **A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett hozzáadottértékadó?mentes ügyletnek min?sülnek az olyan szolgáltatásnyújtások, mint amelyek az alapeljárás tárgyát képezik, és hagyományos devizák „bitcoin” virtuális devizaegységekre, olyan összeg megfizetése ellenében való át?**

és visszaváltását foglalják magukban, amely egyrészt az érintett gazdasági szereplő által a devizák vásárlásakor fizetett ár, másrészt az ügyfeleivel szemben alkalmazott eladási ár közötti különbséget képez? haszonkulcsnak felel meg.

A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) és f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtások nem tartoznak e rendelkezések hatálya alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.