

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. spalio 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 135 straipsnio 1 dalies d–f punktai – Paslaugų teikimas už atlygą – Virtualiosios valiutos bitkoino keitimo ? tradicines valiutas sandoriai – Neapmokestinimas“

Byloje C-264/14

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Švedija) 2014 m. gegužės 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. birželio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

David Hedqvist

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai D. Šváby, A. Rosas (pranešėjas), E. Juhász ir C. Vajda,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. birželio 17 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos patarėjo teisės klausimais M. Loeb,
- D. Hedqvist, atstovaujamo *advokat* A. Erasmie ir *jur. kand.* F. Berndt,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir E. Karlsson,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos K. Kraavi-Käerdi,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung, K. Simonsson ir J. Enegren,

susipažinęs su 2015 m. liepos 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies ir 135 straipsnio 1 dalies išaiškavimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Skatteverket* (Švedijos mokes?i? administratorius) ir D. Hedqvist gin?? d?l *Skatterättsnämnden* (Švedijos mokes?i? teis?s komisija) preliminarios nuomon?s d?l tradicini? valiut? keitimo ? virtuali?j? valiut? – bitkoin?, ir atvirkš?iai, sandori?, kuriuos D. Hedqvist ketino vykdyti per ?mon?, apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsn?:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Preki? tiekimas“ – teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.“

6 PVM direktyvos 135 straipsnyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

d) sandoriai, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?;

e) sandoriai, ?skaitant derybas, d?l valiutos, banknot? ir monet?, naudojam? kaip [teis?ta] atsiskaitymo priemon?, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kit? metal? monetas ar banknotus, kurie paprastai n?ra naudojami kaip [teis?ta] atsiskaitymo priemon?, arba numizmatin?s vert?s monetas;

f) sandoriai, ?skaitant derybas d?l akcij?, turtini? teisi? bendrov?se ar asociacijose, obligacij? ir kit? vertybini? popieri?, išskyrus dokumentus, patvirtinan?ius nuosavyb?s teis? ? prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius, išskyrus sandorius d?l ši? dokument?

valdymo ar saugojimo;

<...>“

Švedijos teis?

7 Pagal Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (1994:200) (*Merv?rdeskattelagen*, 1994:200; toliau – PVM ?statymas) 1 skyriaus 1 straipsn? PVM valstybei mok?tinas nuo valstyb?s teritorijoje apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip toks, atliekam? apmokestinam? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo.

8 Pagal šio ?statymo 3 skyriaus 23 straipsnio 1 dal? sandoriai d?l banknot? ir monet?, naudojam? kaip atsiskaitymo priemon?, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kit? metal? monetas, taip pat banknotus, kurie paprastai n?ra naudojami kaip atsiskaitymo priemon?, arba numizmatin?s vert?s monetas, neapmokestinami PVM.

9 Pagal to paties 3 skyriaus 9 straipsn? neapmokestinamas banko ir finansini? paslaug? teikimas, sandoriai d?l vertybini? popieri? ir kita panaši? veikla. Banko ir finansin?mis paslaugomis nelaikoma notar? veikla, s?skait? pri?mimas apmok?ti ir administracin?s paslaugos, susijusios su faktoringu ar saugojimo vietos nuoma.

Pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

10 D. Hedqvist nor?t? per ?mon? teikti tradicini? valiut? keitimo ? virtuali?j? valiut? bitkoin?, ir atvirkš?iai, paslaugas.

11 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad virtualioji valiuta bitkoinas pirmiausia naudojama vykdant internetinius atsiskaitymus tarp fizini? asmen? ir kai kuriose ši? valiut? priiman?iose internetin?se parduotuv?se. Ši virtualioji valiuta neturi vieno leid?jo, bet sukurta tiesiogiai tinkle naudojant special? algoritm?. Virtualiosios valiutos bitkoino sistema leidžia atsirasti anoniminiams savininkams ir bitkoino adresus turin?i? naudotoj? tinkle pervesti bitkoin? sumas. Bitkoino adres? galima palyginti su banko s?skaitos numeriu.

12 Remdamasis 2012 m. Europos Centrinis Banko ataskaita d?l virtuali?j? valiut?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad virtuali?j? valiut? galima apibr?žti kaip nereglamentuotus skaitmeninius pinigus, kuriuos leidžia ir kontroliuoja j? leid?jai, o priima specifin?s virtualiosios bendruomen?s nariai. Virtualioji valiuta bitkoinas priskiriama prie „dviej? kryp?i? srauto“ virtuali?j? valiut? ir naudotojai j? gali pirkti ir parduoti pagal keitimo kurs?. Kalbant apie naudojim? realiame pasaulyje, tokios virtualiosios valiutos yra analogiškos kitoms kei?iamoms valiutomis. Jomis galima atsiskaityti ir už realias, ir už virtuali?sias prekes ir paslaugas. Virtualiosios valiutos nuo elektronini? pinig?, kaip jie suprantami pagal 2009 m. rugs?jo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyv? 2009/110/EB d?l elektronini? pinig? ?staig? steigimosi, veiklos ir rizik? ribojan?ios prieži?ros, iš dalies kei?ian?i? direktyvas 2005/60/EB ir 2006/48/EB ir panaikinan?i? Direktyv? 2000/46/EB (OL L 267, p. 7), skiriasi tuo, kad l?šos virtuali?ja valiuta, kitaip nei l?šos elektroniniais pinigais, išreiškiamos ne tradiciniais skai?iavimo vienetais, pavyzdžiui, eurai, bet virtualiais skai?iavimo vienetais, pavyzdžiui, bitkoinais.

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad D. Hedqvist planuojami sandoriai b?t? vykdomi elektroniniu b?du per jo ?mon?s interneto svetain?. ?mon? pirkt? virtualiosios valiutos bitkoino vienet? tiesiogiai iš fizini? asmen? ir ?moni? arba iš tarptautin?s valiut? biržos. Paskui ?mon? perparduot? šiuos valiutos vienetus tokioje valiut? biržoje arba juos saugot?. D. Hedqvist ?mon? taip pat parduot? tokius valiutos vienetus fiziniams asmenims ar

monės, kurie pateiktų užsakymus per jos interneto svetainę. Jeigu klientas sutiktų su D. Hedqvist pasiūlyta kaina Švedijos kronomis ir būtų atliktas apmokėjimas, parduoti virtualiosios valiutos bitkoino vienetai automatiškai būtų nusiųsti nurodytu bitkoino adresu. Šios pasiūlyti parduodami virtualiosios valiutos bitkoino vienetai būtų tie, kuriuos ji būtų sigytų valiutų biržoje iškart po to, kai klientas pateikia užsakymą, arba tie, kuriais ji jau disponuoja. monės klientams taikoma kaina būtų nustatoma pagal atitinkamoje valiutų biržoje galiojančią kainą uždedant tam tikrą antkainą. Pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas būtų D. Hedqvist monės pelnas. monė netaikytų jokių kitų mokesčių.

14 Taigi sandoriai, kuriuos D. Hedqvist planuoja vykdyti, yra tik virtualiosios valiutos bitkoino vienetų pirkimo ir pardavimo už tradicinę valiutas, pavyzdžiui, Švedijos kronas, ir atvirkščiai, sandoriai. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, ar tie sandoriai apimtų mokėjimus bitkoinais.

15 Prieš pradėdamas vykdyti tokius sandorius D. Hedqvist paprašė *Skatterättsnämnden* pateikti preliminarią nuomonę, ar reikia mokėti PVM nuo virtualiosios valiutos bitkoino vienetų pirkimo ir pardavimo.

16 2013 m. spalio 14 d. preliminarioje nuomonėje *Skatterättsnämnden*, atsižvelgdama į Teisingumo Teismo sprendimą byloje *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354), konstatavo, kad D. Hedqvist teiktų keitimo paslaugą už atlygą. Vis dėlto *Skatterättsnämnden* pažymėjo, kad keitimo paslauga neapmokestinama pagal PVM įstatymo 3 skyriaus 9 straipsnį.

17 *Skatterättsnämnden* nuomone, virtualioji valiuta bitkoinas yra atsiskaitymo priemonė, naudojama kaip teisėtą atsiskaitymo priemonę. Be to, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte pateikta sąvoka „[teisėtą] atsiskaitymo priemonę“ vartojama siekiant apriboti neapmokestinimo pagrindo taikymo sritį, kiek tai susiję su banknotais ir monetomis. Todėl galima daryti išvadą, kad ši nuostata turi būti suprantama kaip taikoma tik banknotams ir monetoms, bet ne valiutai. Toks aiškinimas taip pat atitinka PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose numatytą neapmokestinimo pagrindų tikslą – išvengti sunkumų, susijusių su finansinių paslaugų apmokestinimu PVM.

18 *Skatteverket* dėl *Skatterättsnämnden* sprendimo pateiktą apeliacinį skundą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) ir nurodė, kad D. Hedqvist prašyme nurodytai paslaugai netaikomas PVM įstatymo 3 skyriaus 9 straipsnyje numatytas neapmokestinimo pagrindas.

19 D. Hedqvist teigia, kad reiktų atmesti apeliacinį skundą ir patvirtinti *Skatterättsnämnden* preliminarią nuomonę.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, remiantis Sprendimu *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354), galima daryti išvadą, jog virtualiosios valiutos keitimo tradicinę valiutą, ir atvirkščiai, sandoriai, atliekami už mokėstą, lygų sandorio vykdytojo sumokėtos pirkimo kainos ir jo nustatytos pardavimo kainos maržai, yra paslaugų teikimas už atlygą. Tokiu atveju kyla klausimas, ar šiems sandoriams taikomas kuris nors iš PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nustatytų neapmokestinimo pagrindų, susijusių su finansiniais paslaugomis, konkrečiau kalbant, – kuris nors iš numatytų tos nuostatos dalyje punktuose.

21 Abejodamas, ar minėtiems sandoriams taikomas vienas iš tų neapmokestinimo pagrindų, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis Administracinis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad sandoriai, kurie apibūdinti

kaip virtualioji valiutų keitimas? tradicines valiutas, ir atvirkščiai, vykdomi už atlygą, kur? paslaugos teik?jas? skai?iuoja? keitimo kurs?, yra paslaug? teikimas už atlyg??

2. Jeigu atsakymas? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar [šios direktyvos] 135 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad pirmiau aprašyti keitimo sandoriai yra neapmokestinami?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad tokie sandoriai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuos sudaro tradicini? valiutų keitimas? virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, sumok?jus sum?, lygi? maržai, t. y. kainos, kuri? sandorio vykdytojas sumok?jo? sigydamas valiut?, ir kainos, kuria jis t? valiut? parduoda savo klientams, skirtumui, yra paslaug? teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

23 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM apmokestinamas preki? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

24 Pirma, reikia konstatuoti, kad dviej? kryp?i? srauto virtualiosios valiutos bitkoino, kuris, atliekant keitimo sandorius, bus ke?iamas? tradicines valiutas, negalima laikyti „materialiuoju turtu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsn?, nes, kaip pabr?ž? generalin? advokat? savo išvados 17 punkte, n?ra kitos šios virtualiosios valiutos paskirties, nei naudojimas jos kaip atsiskaitymo priemon?s.

25 Taip yra ir tradicini? valiut? atveju, nes jos yra pinigai, tai yra teis?ta atsiskaitymo priemon? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C?172/96, EU:C:1998:354, 25 punkt?).

26 Tod?I pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai, kuriuos sudaro?vairi? atsiskaitymo priemoni? keitimas, nepatenka? min?tame direktyvos 14 straipsnyje pateikt? „preki? tiekimo“ s?vok?. Šiomis aplinkyb?mis šie sandoriai yra paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsn?.

27 Antra, d?I paslaug? teikimo atlygintinumo reikia priminti, kad paslaugos teikiamos „už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, tod?I apmokestinamos PVM tik tada, jeigu tarp apmokestinamojo asmens suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group*, C?53/09 ir C?55/09, EU:C:2010:590, 51 punktą ir jame nurodyta teismo praktika ir Sprendimo *Serebryannay vek*, C?283/12, EU:C:2013:599, 37 punktą). Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus gav?jui suteiktos paslaugos ekvivalentas (Sprendimo *Le Rayon d’Or*, C?151/13, EU:C:2014:185, 29 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju tarp D. Hedqvist?mon?s ir kitos sutarties šalies b?t? dvišalis teisinis ryšys, nes sandorio šalys viena kitai?sipareigot? perduoti sumas tam tikra valiuta ir gauti ekvivalent? dviej? kryp?i? srauto virtualia valiuta, arba atvirkščiai. Be to, aišku, kad šiai?monei už suteiktas paslaugas b?t? mokamas atlygis, lygus maržai, kuris b?t??skai?iuotas? keitimo kurs?, kuriuo?mon? b?t? pasirengusi parduoti ir pirkti aptariamą valiutą.

29 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nustatant, ar paslaugos teikiamos už atlygą, neturi reikšmės tai, kad toks atlygis yra kitokios formos nei komisinio atlyginimo pervedimas ar specialioji išlaidų apmokėjimas (Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 33 punktas).

30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad tokie sandoriai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra paslaugų teikimas už atlygą, kuris tiesiogiai susijęs su suteikta paslauga, tai yra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

31 Atitinkamai į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad tokie sandoriai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro tradiciniŲ valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurių sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui, yra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal šiuos nuostatus.

Dėl antrojo klausimo

32 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktus reikia aiškinti taip, kad toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro tradiciniŲ valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurių sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui, yra neapmokestinamas PVM.

33 Iš pradžių reikia priminti, kad, remiantis Teisingumo Teismo praktika, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo pagrindai yra savarankiškos sąjungos teisės sėvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (žr., be kita ko, Sprendimo *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 19 punktą).

34 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką terminai, vartojami šioms neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą, išimties (Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 21 punktas ir Sprendimo *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 20 punktas).

35 Šis terminų aiškinimas turi atitikti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo PVM bendrai sistemai. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sėvokos, kuriomis apibrėžiami šioje 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai, turi būti aiškinamos taip, kad jie netektų poveikio (žr., be kita ko, Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25 punktą, Sprendimo *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 21 punktą ir Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 20 punktą).

36 Šiuo klausimu, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktuose nurodytą neapmokestinimo pagrindų tikslas – visų pirma palengvinti apmokestinamosios vertės ir atskaitomo PVM sumos nustatymą (žr., be kita ko, Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 24 punktą ir Nutarties *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 ir C-232/07, EU:C:2008:275, 24 punktą).

37 Be to, remiantis tomis nuostatomis PVM neapmokestinami sandoriai pagal savo prigimtį yra finansiniai sandoriai, nors jie nebūtinai atliekami bankų ar kitų finansų įstaigų (žr. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 21 ir 22 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, 29 punktą).

38 Kalbant visų pirma apie PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytus neapmokestinimo atvejus, reikia priminti, kad pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina PVM sandorį, be kita ko, „dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų“.

39 Taigi pagal šią nuostatą neapmokestinami sandoriai yra apibrėžti pagal teikiamą paslaugą pobūdį. Kad būtų priskiriamos prie neapmokestinamų sandorių, bendrai vertinamos aptariamoms paslaugoms turi sudaryti atskirą visumą, turinčią šioje nuostatoje aprašytoms paslaugoms būdingas ir esmines funkcijas (žr. Sprendimo *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, 26 ir 27 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

40 Iš PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkto teksto, siejamo su Sprendimu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37 ir 38 punktai), matyti, kad šioje nuostatoje nurodyti sandoriai yra susiję su paslaugomis ar priemonėmis, kurių veikimo būdas apima pinigų perdavimą.

41 Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 51 ir 52 punktuose, ta nuostata neapima sandorį dėl pačios valiutos, kuriems numatyta specialesnė teisės norma, būtent PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas.

42 Kadangi virtualioji valiuta bitkoinas yra sutartinis atsiskaitymo priemonis, pirma, jos negalima laikyti einamąja sąskaita, indėliu, mokėjimu ar pervedimu. Antra, kitaip nei skolos, čekiai ir kiti apyvartiniai dokumentai, nurodyti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte, ji yra tiesioginis atsiskaitymo priemonis tarp sandorių vykdytojų, kurie ją priima.

43 Todėl tokie sandoriai, kaip nagrinėjami pagrindiniame byloje, neapima minėtame nuostatoje numatytą neapmokestinimo pagrindinį taikymo sritį.

44 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytus neapmokestinimo pagrindus, šioje nuostatoje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina sandorį, be kita ko, „dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėtą] atsiskaitymo priemonę“.

45 Šiuo klausimu reikia priminti, kad toje nuostatoje vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į versijas visomis Europos Sąjungos kalbomis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 16 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-189/11, EU:C:2013:587, 56 punktą).

46 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 31–34 punktuose, remiantis įvairiomis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto kalbinėmis versijomis negalima aiškiai nustatyti, ar ši nuostata taikoma tik sandoriams, susijusiems su tradicinėmis valiutomis, ar ji taip pat apima sandorius, susijusius su kitokia valiuta.

47 Atsižvelgiant ? kalbinius skirtumus, remiantis vien pažodiniu aiškinimu, nagrin?jam? žodži? junginio taikymo srities nustatyti negalima. T? žodži? jungin? reikia aiškinti atsižvelgiant ? jo kontekst?, PVM direktyvos strukt?r? ir tikslus (žr. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C?455/05, EU:C:2007:232, 20 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? ir Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?189/11, EU:C:2013:587, 56 punkt?).

48 Kaip min?ta šio sprendimo 36 ir 37 punktuose, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nurodyt? neapmokestinimo pagrind? tikslas – vis? pirma palengvinti apmokestinamosios vert?s ir atskaitomo PVM sumos nustatym? finansini? sandori? apmokestinimo atveju.

49 Sandoriai, susij? su netradicin?mis valiutomis, tai yra kitomis valiutomis nei tos, kurios yra teis?ta atsiskaitymo priemon? vienoje ar daugiau šali?, yra finansiniai sandoriai, jeigu sandorio šalys pripaž?sta šias valiutas kaip teis?toms atsiskaitymo priemon?ms alternatyvi? atsiskaitymo priemon? ir jeigu n?ra kitos šios valiutos paskirties – tik naudojimas jos kaip atsiskaitymo priemon?s.

50 Be to, kaip D. Hedqvist iš esm?s nurod? per pos?d?, konkre?iu valiut? keitimo sandorio atveju apmokestinamosios vert?s ir atskaitomo PVM sumos nustatymo sunkumai gali b?ti tie patys, neatsižvelgiant ? tai, ar tai yra tradicini? valiut? keitimas, kuris paprastai neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkt?, ar tradicin?s valiutos keitimas ? dviej? kryp?i? srauto virtuali? valiut?, kuri n?ra teis?ta atsiskaitymo priemon?, bet sandorio šalys j? pripaž?sta, ir atvirkš?iai.

51 Taigi iš min?to 135 straipsnio 1 dalies e punkto konteksto ir tiksl? išplaukia tai, kad ši nuostata, aiškinama kaip taikoma tik tradicin?ms valiutomis, netekt? dalies poveikio.

52 Pagrindin?je byloje negin?ijama, kad virtualioji valiuta bitkoinas neturi kitos paskirties, nei naudoti j? kaip atsiskaitymo priemon?, ir šiam tikslui j? pripaž?sta kai kurie veiklos vykdytojai.

53 Tod?l reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas taip pat taikomas tokiam paslaug? teikimui, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kur? sudaro tradicini? valiut? keitimas ? virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkš?iai, atliekamas sumok?jus sum?, lygi? maržai, t. y. kainos, kuri? sandorio vykdytojas sumok?jo ?sigydamas valiut?, ir kainos, kuria jis t? valiut? parduoda savo klientams, skirtumui.

54 D?l PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkte nurodyt? neapmokestinimo pagrind? primintina, kad šioje nuostatoje vis? pirma nurodyti sandoriai, susij? su „akcijomis, turtin?mis teis?mis bendrov?se ar asociacijose, obligacijomis“, tai yra vertybiniais popieriais, kurie suteikia teis? tur?ti juridini? asmen? kapitalo dali?, ir su „kitais vertybiniais popieriais“, kurie turi b?ti laikomi panašiais ? šioje nuostatoje konkre?iai nurodytus vertybinius popierius (Sprendimo *Granton Advertising*, C?461/12, EU:C:2014:1745, 27 punktas).

55 Negin?ijama, kad virtualioji valiuta bitkoinas n?ra vertybinis popierius, kuris suteikia teis? tur?ti juridini? asmen? kapitalo dali?, ir n?ra panašaus pob?džio vertybinis popierius.

56 Tod?l toki? sandori?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, neapr?pia PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punkte numatyt? neapmokestinimo pagrind? taikymo sritis.

57 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad:

– PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkt? reikia aiškinti taip, kad toks paslaug? teikimas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kur? sudaro tradicini? valiut? keitimas ? virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkš?iai, atliekamas sumok?jus sum?, lygi? maržai, t. y.

kainos, kurių sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kurias jis tų valiutų parduoda savo klientams, skirtumui, yra PVM neapmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą;

– PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d ir f punktus reikia aiškinti taip, kad ši nuostata taikymo sritis neapima tokio paslaugų teikimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad tokie sandoriai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro tradicinių valiutų keitimas virtualiosios valiutos bitkoino vienetais, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurių atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kurias jis tų valiutų parduoda savo klientams, skirtumui, yra paslaugų teikimas už atlygą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

2. Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro tradicinių valiutų keitimas virtualiosios valiutos bitkoino vienetais, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurių atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kurias jis tų valiutų parduoda savo klientams, skirtumui, yra pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies d ir f punktus reikia aiškinti taip, kad ši nuostata taikymo sritis neapima tokio paslaugų teikimo.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.