

TIESAS SPRIEDUMS (piekto palāta)

2015. gada 22. oktobrī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunkts – Pakalpojumi par atlīdzību – Darījumi ar virtuālās valūtas “bitcoin” maiņu pret parastu valūtu – Atbrīvojums no nodokļa

Lieta C-264/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2014. gada 27. maijā un kas Tiesreģistrāts 2014. gada 2. jūnijā, tiesvedībā

### **Skatteverket**

pret

### **David Hedqvist.**

TIESA (piekto palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda piekto palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], A. Ross [*A. Rosas*] (referenti), E. Juhāss [*E. Juhász*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 17. jūnija tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildes, ko sniedza:

- *Skatteverket* vērā – *M. Loeb*, juriskonsults,
- *D. Hedqvist* vērā – *A. Erasmie*, advokāte, un *F. Berndt*, jur. kand.,
- Zviedrijas valdības vērā – *A. Falk* un *E. Karlsson*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Igaunijas valdības vērā – *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vērā – *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, kā arī *K. Simonsson* un *J. Enegren*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2015. gada 16. jūlijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punktu un 135. panta 1. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu pārvalde) un *D. Hedqvist* par iepriekšēju atzinumu, ko Nodokļu komisija (*Skatterättsnämnden*) ir sniegusi par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu darījumiem ar parastās valūtas maiņu uz virtuālo valūtu “bitcoin” vai otrādi, kuru *D. Hedqvist* vēlas veikt ar kādas sabiedrības starpniecību.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punkts ir paredzēts:

““Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

5 Minētās direktīvas 24. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

6 PVN direktīvas 135. pants ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksījumus, pārskaitījumus, parādus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

e) darījumus, tostarp starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;

f) darījumus – tostarp starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, – kas attiecas uz akcijām un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādžēm un citiem vērtspapīriem, tomēr izņemot dokumentus, kas rada pašumtiesības uz precēm, un izņemot 15. panta 2. punktu

minētās tiesības vai vērtpapirus;

[..].”

### Zviedrijas tiesības

7 Likuma (1994:200) par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen (1994:200)*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 1. nodaļas 1. pantā ir paredzēts, ka PVN valstij ir jāmaksā par ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, ko štENO nodokļa maksātājs, kas kļūst rēķojas.

8 Šī likuma 3. nodaļā ir ietverts 23. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru no PVN ir atbrīvoti darījumi ar banknotēm un monētām, ko lieto par likumgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus, t.i., zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto kā likumgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība.

9 Šīs pašas 3. nodaļas 9. pantā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz bankas un finanšu pakalpojumu sniegšanu, kā arī darījumiem ar vērtspapīru maiņu un līdzīgiem darījumiem. Banku un finanšu pakalpojums neietilpst notariālais darbības, parādu piedziņa un administratīvie pakalpojumi saistībā ar faktoringu vai uzglabāšanas telpu iznomāšana.

### Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

10 *D. Hedqvist* vēlas ar kādas sabiedrības starpniecību saņemt pakalpojumus, ko veido parastās valūtas maiņa uz virtuālo valūtu “bitcoin” un otrādi.

11 No iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka virtuālo valūtu “bitcoin” kā maksāšanas līdzekli izmanto galvenokārt privātpersonas internetā, kā arī dažos interneta veikalos, kas pieņem šo valūtu. Šai virtuālajai valūtai nav kāda paša izdevēja, bet tā tiek radīta tieši interneta tīklā ar paša algoritma palīdzību. Virtuālais valūtas “bitcoin” sistēma pieļauj anonīmu “bitcoin” summu piederību un nodošanu tīklā, ko štENO lietotāji, kuriem ir “bitcoin” adreses. “Bitcoin” adresi var salīdzināt ar bankas konta numuru.

12 Atsaucoties uz Eiropas Centrālās bankas 2012. gada ziņojumu par virtuālajām valūtām, iesniedzējtiesa norāda, ka virtuālo valūtu var definēt kā tās izgudrotāja izdotas un kontrolētas digitālas naudas veidu, kurai nav nekāda regulējuma un kuru ir akceptējuši noteiktas virtuālas savienības locekļi. Virtuālā valūta “bitcoin” pieder pie tās sauktajām “divvirzienu plūsmām” virtuālajām valūtām, ko lietotāji var nopirkt un pārdot, pamatojoties uz maiņas kursu. Šādas virtuālais valūtas ir analogas citām apmaiņām valūtām, ja runa ir par to lietojumu reālajā pasaulē. Tās ļauj nopirkt gan reālas, gan virtuālas preces un pakalpojumus. Virtuālais valūtas atširas no elektroniskās naudas, kā tā ir definēta Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 16. septembra Direktīvā 2009/110/EK par elektroniskās naudas iestāžu darbības sākšanu, veikšanu un konsultatīvu uzraudzību, par grozījumiem Direktīvā 2005/60/EK un Direktīvā 2006/48/EK un par Direktīvas 2000/46/EK atcelšanu (OV L 267, 7. lpp.), ciktāl atšķirībā no šīs naudas virtuālo valūtu gadījumā līdzekļi ir izteikti nevis kā parastā norēķinu vienība, piemēram, EUR, bet gan kā viena virtuāla norēķinu vienība, piemēram, “bitcoin”.

13 Iesniedzējtiesa norāda, ka darījumi, ko *D. Hedqvist* ir paredzējis veikt, tiks veikti elektroniski, izmantojot viena sabiedrības interneta vietni. Šī sabiedrība pārkot virtuālais valūtas “bitcoin” vienības tieši no privātpersonām un uzņēmumiem vai arī starptautiskajās valūtas maiņas biržās. Pēc tam minētā sabiedrība šīs vienības pārdo dot tīklā šādās valūtas maiņas biržās vai tās uzglabā. *D. Hedqvist* sabiedrība pārdo dot šādas vienības arī privātpersonām vai uzņēmumiem, kas esot veikuši pasākumu tās interneta vietnē. Gadījumā, ja klients būšot

akcept?jis *D. Hedqvist* sabiedr?bas pied?v?to cenu Zviedrijas kron?s un maks?jums b?šot sa?emts, p?rdot?s virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?bas autom?tiski tikšot nos?t?tas uz nor?d?to “bitcoin” adresi. Virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?bas, ko p?rdod š? sabiedr?ba, esot vai nu t?s, kuras t? nopirkusi val?tas mai?as birž? tieši p?c tam, kad klients ir izdar?jis savu pas?t?jumu, vai nu ar? t?s, kas tai jau ir uzkr?jum?. Cena, ko min?t? sabiedr?ba pied?v? klientiem, tiek noteikta atkar?b? no cenas, k?da ir sp?k? konkr?taj? val?tas mai?as birž?, tai pieskaitot noteiktu procentu likmi. Starp?ba starp pirkšanas cenu un p?rdošanas cenu veidojot *D. Hedqvist* sabiedr?bas pe??u. Š? sabiedr?ba nepiem?rojot citas maksas.

14 T?d?j?di dar?jumi, ko *D. Hedqvist* pl?no veikt, aprobežojoties ar virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?bu pirkšanu un p?rdošanu apmai?? pret parastaj?m val?t?m, piem?ram, Zviedrijas kron?m, vai otr?di. No iesniedz?jtiesas l?muma neizriet, ka tie attiektos uz maks?jumiem “bitcoin” izteiksm?.

15 Pirms šo dar?jumu veikšanas uzs?kšanas *D. Hedqvist* l?dza Nodok?u komisiju sniegt iepriekš?ju atzinumu, lai uzzin?tu, vai, p?rkot un p?rdodot virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?bas, ir j?maks? PVN.

16 2013. gada 14. oktobra atzinum? š? komisija, pamatojoties uz spriedumu *First National Bank of Chicago* (C?172/96, EU:C:1998:354), uzskat?ja, ka *D. Hedqvist* pied?v? mai?as pakalpojumu par atl?dz?bu. Tom?r t? atzina, ka šim mai?as pakalpojumam ir piem?rojams atbr?vojums no nodok?a, kas ir paredz?ts Likuma par PVN 3. noda?? ietvertaj? 9. pant?.

17 Nodok?u komisija uzskata, ka virtu?l? val?ta “bitcoin” ir maks?šanas l?dzeklis, ko izmanto l?dz?gi k? likum?gos maks?šanas l?dzek?us. Turkl?t PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? ietvert? fr?ze “likum?gs maks?šanas l?dzeklis” esot izmantota, lai ierobežotu atbr?vojuma no nodok?a, kas attiecas uz banknot?m un mon?t?m, piem?rošanas jomu. No t? izriet, ka š? fr?ze ir j?saprot t?, ka t? attiecas tikai uz banknot?m un mon?t?m, nevis uz val?t?m. Š? interpret?cija esot sader?ga ar? ar m?r?i, k?ds ir izvirz?ts PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunkt? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a, proti, nov?rst gr?t?bas, kas ir saist?tas ar finanšu pakalpojumu aplikšanu ar PVN.

18 *Skatteverket* iesniedza pras?bu par Nodok?u komisijas l?mumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augst?k? administrat?v? tiesa), nor?dot, ka *D. Hedqvist* pieteikum? paredz?tajam pakalpojumam nav piem?rojams Likuma par PVN 3. noda?as 9. pant? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a.

19 *D. Hedqvist* savuk?rt apgalvo, ka *Skatteverket* iesniegt? pras?ba ir j?noraida un ka Nodok?u komisijas iepriekš?jais atzinums ir j?apstiprina.

20 Iesniedz?jtiesas uzskata, ka no sprieduma *First National Bank of Chicago* (C?172/96, EU:C:1998:354) var secin?t, ka dar?jumi ar virtu?l?s val?tas mai?u pret parasto val?tu un otr?di, kas ir veikti, samaks?jot summu, kura atbilst starp?bai starp uz??m?ja samaks?to pirkšanas cenu un t? noteikto p?rdošanas cenu, ir pakalpojumi, kas ir veikti par atl?dz?bu. Š?d? gad?jum? rodas jaut?jums, vai šiem dar?jumiem ir piem?rojams viens no atbr?vojumiem no nodok?a, kas PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? ir paredz?ts attiec?b? uz finanšu pakalpojumiem, konkr?t?k, tiem, kuri ir ietverti š?s ties?bu normas d)–f) apakšpunkt?.

21 T? k? *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augst?k? administrat?v? tiesa) ir šaubas par to, vai k?ds no šiem atbr?vojumiem no nodok?a ir piem?rojams š?diem dar?jumiem, t? nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dar?jumi, kas tiek veikti,

mainot virtuālu valūtu pret parasto valūtu un otrādi, un par kuriem ir jāmaksā atlīdzība, ko šis pakalpojuma sniedzējs aprēķina, nosakot valūtas maiņas kursu, ir uzskatāmi par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību?

2) Ja uz pirmo jautājumu atbilde ir apstiprinoša – vai [šīs direktīvas] 135. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šādi maiņas darījumi ar nodokli nav apliekami?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

22 Uz dodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka pakalpojumi par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir tādi darījumi kā pamatlietā aplūkotie, ko veido parasto valūtu maiņa pret virtuālo valūtas “bitcoin” vienību un otrādi un kas tiek veikti par naudas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšķirība starp, pirmkārt, cenu, par kādu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kādu šis uzņēmums tās pārdod saviem klientiem.

23 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas.

24 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka divvirzienu plūsmas virtuālā valūta “bitcoin”, kas pret parasto valūtu tiks apmainīta maiņas darījumu ietvaros, nevar tikt kvalificēta kā “materiāls pašums” PVN direktīvas 14. panta izpratnē, ņemot vērā, kā enerģētadvokāte to ir norādījusi secinājumā 17. punktā, ka šai virtuālajai valūtai nav citu mērķu kā tikai būt par maksāšanas līdzekli.

25 Tāpat tas ir parasto valūtu gadījumā, ja runa ir par naudu, kas ir likumīgs maksāšanas līdzeklis (šajā ziņā skat. spriedumu *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 25. punkts).

26 Tādējādi pamatlietā aplūkotie darījumi, kas izpaužas kā dažādu maksāšanas līdzekļu maiņa, neietilpst minētajā direktīvas 14. pantā paredzētajā jēdzienā “preču piegāde”. Šajos apstākļos šie darījumi ir pakalpojumu sniegšana PVN direktīvas 24. panta izpratnē.

27 Otrkārt, runājot par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību, ir jāatgādina, ka pakalpojums tiek sniegts “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un tādējādi par to ir jāmaksā PVN tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un nodokļa maksātāja saņemto atlīdzību (spriedumi *Loyalty Management UK* un *Baxi Group*, C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts). Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmēja sniegto pakalpojumu (spriedums *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Pamatlietā no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka starp *D. Hedqvist* sabiedrību un tās līgumslēdzējiem pastāv sinālagmētiskas tiesiskas attiecības, kurās darījuma puses savstarpēji apēmas nodot summas kādā noteiktā valūtā un par to saņemta pretā atlīdzību divvirzienu plūsmas virtuālajai valūtai vai otrādi. Ir arī norādīts, ka šai sabiedrībai par tās sniegtajiem pakalpojumiem tiek atlīdzināts, samaksājot atlīdzību, kas atbilst starpībai, kuru tā iekāauj to maiņas kursu aprēķinā, par kādiem tā ir gatava pārdot un pirkt attiecīgās valūtas.

29 Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai noteiktu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību, nav nozīmes tam, ka šāda atlīdzība neizpaužas kā komisijas maksas samaksa vai specifisku izdevumu samaksa (spriedums *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 33. punkts).

30 Ēmot vērē iepriekš paustos apsvērumus, ir jāuzskata, ka tādē darījumi kā pamatlietē aplēkotie ir pakalpojumu sniegšana, kas ņstenota par atlīdzību, kurai ir tieša saikne ar sniegto pakalpojumu, proti, pakalpojumu sniegšana par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

31 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir uzskatāmi tādē darījumi kā pamatlietē aplēkotie, ko veido parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas "bitcoin" vienību un otrādi un kas tiek veikti par tādās naudas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšīrība starp, pirmkārt, cenu, par kēdu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kēdu šīs uzņēmums tās pērdod saviem klientiem.

#### *Par otro jautājumu*

32 Uz dodot otro jautājumu, iesniedzētīesa bētbē vaicē, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka no PVN samaksas ir atbrvoti tādē pakalpojumi, kēdi ir aplēkoti pamatlietē un ko veido parasto valūtu maiņa pret virtuālās valūtas "bitcoin" vienību un otrādi, un kas tiek veikti par tādās naudas summas samaksu, kura atbilst starpībai, ko veido atšīrība starp, pirmkārt, cenu, par kēdu attiecīgais uzņēmums pērk valūtas, un, otrkārt, cenu, par kēdu šīs uzņēmums tās pērdod saviem klientiem.

33 Vispirms ir jāatgēdina, ka saskaēē ar Tiesas judikatēru PVN direktīvas 135. panta 1. punktē paredzētie atbrvojumi no nodokēa ir autonomi Savienēbas tiesību jēdzieni, kuru mēris ir novērst atšīrības PVN režēma piemērošanē dažēdēs dalībvalstēs (it ēpaši skat. spriedumus *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, 19. punkts, kē arē tajē minētē judikatēra, un *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 19. punkts).

34 Pastēvģgajē judikatērē ir arē noteikts, ka jēdzieni, kas ir izmantoti, lai raksturotu minētos atbrvojumus, ir interpretējami ēauri, jo tie ir atkēpes no vispērēģē principa, saskaēē ar kuru PVN tiek piemērots ikvienam pakalpojumam, kuru nodokēu maksēģjs ir sniedzis par atlīdzību (spriedumi *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, 21. punkts, un *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 20. punkts).

35 Tomēr minēto jēdzienu interpretēcijai ir jāatbilst PVN direktīvas 135. panta 1. punktē paredzēto atbrvojumu mēriem, un ar to ir jāievēro nodokēu neitralitētes principa prasēbas, kas ir raksturģgas kopģjai PVN sistēmai. Tādējādi šīs ēauras interpretēcijas princips nenozēmē, ka jēdzieni, kas ir izmantoti, lai definētu minētajē 135. panta 1. punktē paredzētos atbrvojumus, bētu jāinterpretē tē, ka tiem tiktu atēemta lietderģģ iedarbēba (it ēpaši skat. spriedumus *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts; *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, 21. punkts, un *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 20. punkts).

36 Šajē ziēē no Tiesas judikatēras izriet, ka 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktē paredzēto atbrvojumu mēris ir atvieglot nodokēa uzlikšanas bēzes, kē arē atskaitēmē PVN summas noteikēšanu (it ēpaši skat. spriedumu *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts, kē arē rēkojumu *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 un C-232/07, EU:C:2008:275, 24. punkts).

37 Turklēt saskaēē ar šēm tiesību normē no PVN atbrvotie darģjumi pēc sava rakstura ir

finanšu darījumi, lai gan šādu darījumus ne vienmēr sniedz bankas vai finanšu iestādes (skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 21. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, 29. punkts).

38 Pirmām kārtām, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs tiesību normas noteikumiem dalībvalstīs no nodokļa atbrīvo darījumus, kas skar “noguldījumu un norēķinu kontus, maksījumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus”.

39 Tādējādi saskaņā ar minēto tiesību normu no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti atkarībā no sniegto pakalpojumu rakstura. Lai attiecīgos pakalpojumus kvalificētu kā no nodokļiem atbrīvotus darījumus, tiem, vispārīgi vērējot, ir jāveido atsevišķs darījumu kopums, kas faktiski pilda šajā tiesību normā paredzēto pakalpojumu sniegšanai raksturīgas un būtiskas funkcijas (skat. spriedumu *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

40 No PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta formulējuma, kas aplūkots kopā ar spriedumu *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37. un 38. punkts), izriet, ka šajā tiesību normā paredzētie darījumi attiecas uz pakalpojumiem vai instrumentiem, kuru darbības veids ir saistīts ar naudas pārskaitījumiem.

41 Turklāt, kā enerģētadvokāte to ir izklāstējusi secinājumā 51. un 52. punktā, minētā tiesību norma neattiecas uz darījumiem, kas skar pašu naudu, jo uz tiem attiecas specifisks noteikums, proti, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts.

42 Tā kā virtuālā valūta “bitcoin” ir līgumisks maksāšanas līdzeklis, to nevar, pirmkārt, uzskatīt ne par norēķinu kontu, ne par noguldījumu, maksājumu vai pārskaitījumu. Otrkārt, atšķirībā no parādēm, čekiem un citiem tirgojamiem dokumentiem, kas ir paredzēti PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā, tie ir tiešs maksāšanas līdzeklis to uzņēmumu starpā, kas to akceptē.

43 Tādējādi tieši darījumi kā pamatlieta aplūkotie neietilpst šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piemērošanas jomā.

44 Otrām kārtām, runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, šajā tiesību normā ir paredzēts, ka dalībvalstīs no nodokļa atbrīvo darījumus, kuri attiecas uz “valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli”.

45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minētajā tiesību normā izmantotie jēdzieni ir interpretējami un piemērojami vienveidīgi, ņemot vērā visu Savienības valodu versijas (šajā ziņā skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 16. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un Komisija/Spānija, C-189/11, EU:C:2013:587, 56. punkts).

46 Kā enerģētadvokāte to ir norādījusi secinājumā 31.–34. punktā, dažādas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta valodu versijas neapņauj skaidri noteikt, vai šīs tiesību norma ir piemērojama tikai darījumiem, kas attiecas uz parastajām valūtām, vai savukārt tie attiecas arī uz darījumiem, kuri ir saistīti ar citu valūtu.

47 Ja pastāv valodu atšķirības, par attiecīgās frāzes saturu nevar spriest, pamatojoties tikai uz teksta interpretāciju. Šīs frāzes ir jāinterpretē, ņemot vērā kontekstu, kādā tie iekļaujas, un PVN direktīvas mērķus un uzbūvi (skat. spriedumus *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 20. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un Komisija/Spānija, C-189/11,

EU:C:2013:587, 56. punkts).

48 K? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 36. un 37. punkt?, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a m?r?is ir atvieglot ar nodok?a uzlikšanas b?zes, k? ar? atskait?m? PVN summas noteikšanu saist?t?s gr?t?bas, kas rodas finanšu dar?jumu aplikšanas ar nodokli ietvaros.

49 Dar?jumi, kas attiecas uz val?t?m, kuras nav parast?s val?tas, proti, ne t?m, kas ir nauda, kura ir likum?gs maks?šanas l?dzeklis vien? vai vair?k?s valst?s, ja dar?juma puses š?s val?tas ir akcept?jušas k? alternat?vu maks?šanas l?dzekli likum?gajiem maks?šanas l?dzek?iem un ja t?m nav cita m?r?a k? tikai b?t par maks?šanas l?dzekli, ir finanšu dar?jumi.

50 Turkl?t, k? *D. Hedqvist* to b?t?b? nor?d?ja tiesas s?d?, t?du dar?jumu gad?jum? k? mai?as dar?jumi gr?t?bas, kas ir saist?tas ar nodok?u b?zes un atskait?m? PVN summas noteikšanu, var b?t identiskas, neatkar?gi no t?, vai runa ir par parasto val?tu mai?u, kas parasti ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunktu, vai š?du val?tu mai?u, no vienas puses, pret divvirzienu pl?smas virtu?laj?m val?t?m, no otras puses, kas, lai gan nav likum?gs maks?šanas l?dzeklis, ir maks?šanas l?dzeklis, kuru ir akcept?jušas dar?juma puses, un otr?di.

51 T?d?j?di no min?t? 135. panta 1. punkta e) apakšpunkta konteksta un m?r?a izriet, ka atbilstoši t?dai š?s ties?bu normas interpret?cijai, saska?? ar kuru t? attiecas uz dar?jumiem, kas ir saist?ti tikai ar parastaj?m val?t?m, t? da??ji zaud?tu savu iedarb?bu.

52 Pamatliet? ir skaidrs, ka virtu?lajai val?tai "bitcoin" nav citu m?r?u k? tikai m?r?is b?t par maks?šanas l?dzekli un ka daži uz??mumi šaj? nol?k? to ir akcept?juši.

53 L?dz ar to ir j?secina, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts attiecas ar? uz t?du pakalpojumu sniegšanu, k?da ir apl?kota pamatliet? un kas izpaužas k? parasto val?tu mai?a pret virtu?l?s val?tas "bitcoin" vien?b?m un otr?di, un kas tiek ?stenota par t?das summas samaksu, kura atbilst starp?bai, ko veido atš?ir?ba starp, pirmk?rt, cenu, par k?du attiec?gais uz??mums p?rk val?tas, un, otrk?rt, cenu, par k?du šis uz??mums t?s p?rdod saviem klientiem.

54 Visbeidzot, run?jot par PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a, pietiek atg?din?t, ka š? ties?bu norma attiecas uz dar?jumiem ar "akcij?m un da??m sabiedr?b?s vai apvien?b?s, [un] bezseguma par?dz?m?m", proti, v?rtspap?riem, kas nodrošina ?pašumties?bas uz juridisk?m person?m, k? ar? uz "citiem v?rtspap?riem", kas ir j?uzskata par t?diem, kuri ir sal?dzin?mi ar šaj? ties?bu norm? tieši nor?d?tajiem v?rtspap?riem (spriedums *Granton Advertising*, C?461/12, EU:C:2014:1745, 27. punkts).

55 Ir skaidrs, ka virtu?l? val?ta "bitcoin" nav ne v?rtspap?rs, kas pieš?ir ?pašumties?bas uz juridisk?m person?m, ne l?dz?gs v?rtspap?rs.

56 T?d?j?di pamatliet? apl?kotie dar?jumi neietilpst PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta f) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a piem?rošanas jom?.

57 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka:

– PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka t?du pakalpojumu sniegšana, k?di ir apl?koti pamatliet? un kas izpaužas k? parasto val?tu mai?a pret virtu?l?s val?tas "bitcoin" vien?b?m un otr?di, un kas tiek ?stenota par t?das summas samaksu, kura atbilst starp?bai, ko veido atš?ir?ba starp, pirmk?rt, cenu, par k?du attiec?gais uz??mums



p?rk val?tas, un, otrk?rt, cenu, par k?du šis uz??mums t?s p?rdod saviem klientiem, ir dar?jumi, kas ir atbr?voti no PVN š?s ties?bu normas izpratn?;

– PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) un f) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka š?du pakalpojumu sniegšana neietilpst šo ties?bu normu piem?rošanas jom?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

58 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu š?s ties?bu normas izpratn? ir uzskat?mi t?di dar?jumi k? pamatliet? apl?kotie, ko veido parasto val?tu mai?a pret virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?b?m un otr?di un kas tiek veikti par t?das naudas summas samaksu, kura atbilst starp?bai, ko veido atš?ir?ba starp, pirmk?rt, cenu, par k?du attiec?gais uz??mums p?rk val?tas, un, otrk?rt, cenu, par k?du šis uz??mums t?s p?rdod saviem klientiem;**

2) **Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka t?du pakalpojumu sniegšana, k?di ir apl?koti pamatliet? un kas izpaužas k? parasto val?tu mai?a pret virtu?l?s val?tas “bitcoin” vien?b?m un otr?di, un kas tiek ?stenota par t?das summas samaksu, kura atbilst starp?bai, ko veido atš?ir?ba starp, pirmk?rt, cenu, par k?du attiec?gais uz??mums p?rk val?tas, un, otrk?rt, cenu, par k?du šis uz??mums t?s p?rdod saviem klientiem, ir dar?jumi, kas ir atbr?voti no pievienot?s v?rt?bas nodok?a š?s ties?bu normas izpratn?.**

**Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta d) un f) apakšpunkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka š?du pakalpojumu sniegšana neietilpst šo ties?bu normu piem?rošanas jom?.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – zviedru.