

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (piŹta izba)

z dnia 22 paŹdziernika 2015 r. (*)

OdesŹanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – ArtykuŹ 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 135 ust. 1 lit. d)–f) – OdpŹatne Źwiadczenie usŹug – Transakcje wymiany wirtualnej waluty „bitcoin” na waluty tradycyjne – Zwolnienie

W sprawie CŹ264/14

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja) postanowieniem z dnia 27 maja 2014 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 2 czerwca 2014 r., w postŹpowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Davidowi Hedqvistowi,

TRYBUNAŹ (piŹta izba),

w skŹadzie: T. von Danwitz, prezes czwartej izby, peŹniŹcy obowiŹzki prezesa piŹtej izby, D. Šváby, A. Rosas (sprawozdawca), E. Juhász i C. Vajda, sŹdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 czerwca 2015 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez M. Loeba, dziaŹajŹcego w charakterze doradcy prawnego,
- w imieniu D. Hedqvista przez A. Erasmie, advokat, oraz F. Berndta, jur. kand.,
- w imieniu rzŹdu szwedzkiego przez A. Falk oraz E. Karlssona, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu rzŹdu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu rzŹdu estoŹskiego przez K. Kraavi-Käerdi, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, M. OwsianyŹHornung, K. Simonssona oraz J. Enegrena, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

po zapoznaniu siŹ z opiniŹ rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 i art. 135 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteverket (szwedzka administracja podatkowa) a D. Hedqvistem w przedmiocie interpretacji wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję prawa podatkowego) w sprawie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej transakcji wymiany walut tradycyjnych na wirtualną walutę „bitcoin” i odwrotnie, jakich D. Hedqvist zamierza dokonywać za pośrednictwem spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 dyrektywy VAT:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5 Artykuł 24 ust. 1 owej dyrektywy brzmi następująco:

„»świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

6 Artykuł 135 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) transakcje, włącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, depozytów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

e) transakcje, włącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet bieżących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają

warto?? numizmatyczn?;

f) transakcje, ??cznie z po?rednictwem, jednak?e z wy??czeniem przechowywania i zarz?dzania, których przedmiotem s? akcje, udzia?y w spó?kach lub zwi?zkach, obligacje i inne papiery warto?ciowe, z wy??czeniem dokumentów ustanawiaj?cych tytu? prawny do towarów, oraz praw lub papierów warto?ciowych, o których mowa w art. 15 ust. 2;

[...].

Prawo szwedzkie

7 W rozdziale 1 mervärdesskattelagen (1994:200) [ustawy (1994:200) o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”] art. 1 stanowi, ?e podatek VAT jest nale?ny na rzecz skarbu pa?stwa z tytu?u dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug podlegaj?cych opodatkowaniu i dokonywanych na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

8 Rozdzia? 3 tej ustawy zawiera art. 23 ust. 1, na mocy którego z podatku VAT zwolnione s? dostawy banknotów i monet u?ywanych jako prawny ?rodek p?atniczy, z wy??czeniem banknotów i monet b?d?cych przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uwa?a si? monety ze z?ota, srebra lub innych metali, jak równie? banknoty, które nie s? zwykle u?ywane jako prawny ?rodek p?atniczy lub które przedstawiaj? warto?? numizmatyczn?.

9 W tym samym rozdziale 3 art. 9 przewiduje zwolnienie us?ug bankowych oraz finansowych, a tak?e transakcji dotycz?cych papierów warto?ciowych lub innych podobnych czynno?ci. Us?ugi bankowe i finansowe nie obejmuj? dzia?alno?ci notarialnej, us?ug windykacyjnych oraz us?ug administracyjnych dotycz?cych fakturowania lub wynajmu powierzchni magazynowych.

Okoliczno?ci faktyczne w post?powaniu g?ównym i pytania prejudycjalne

10 David Hedqvist zamierza ?wiadczy? za po?rednictwem spó?ki us?ugi polegaj?ce na wymianie tradycyjnej waluty na wirtualn? walut? „bitcoin” i odwrotnie.

11 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e wirtualnej waluty „bitcoin” co do zasady u?ywa si? do p?atno?ci dokonywanych mi?dzy osobami prywatnymi przez Internet i w niektórych sklepach internetowych, które akceptuj? t? walut?. Ta wirtualna waluta nie ma jednego emitenta, lecz jest tworzona bezpo?rednio w sieci poprzez specjalny algorytm. System wirtualnej waluty „bitcoin” zezwala na anonimowe posiadanie i anonimowy transfer warto?ci „bitcoin” w obr?bie sieci przez u?ytkowników, którzy posiadaj? adresy „bitcoin”. Adres „bitcoin” mo?na porówna? do numeru konta bankowego.

12 Powo?uj?c si? na raport Europejskiego Banku Centralnego z 2012 r. dotycz?cy walut wirtualnych s?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e waluta wirtualna mo?e by? zdefiniowana jako rodzaj nieobj?tych regulacjami pieni?dzy cyfrowych, emitowanych i kontrolowanych przez osoby, które je tworz?, oraz u?ywanych i akceptowanych przez cz?onków danej spo?eczno?ci wirtualnej. Waluta wirtualna „bitcoin” nale?y do systemu walut wirtualnych z tzw. dwukierunkowym przep?ywem, za pomoc? którego u?ytkownicy mog? kupowa? i sprzedawa? pieni?dze wirtualne zgodnie z kursami wymiany walut. Te waluty wirtualne s? podobne do innych walut wymienialnych pod wzgl?dem ich interoperacyjno?ci ze ?wiatem rzeczywistym. Takie systemy pozwalaj? na zakup zarówno wirtualnych, jak i rzeczywistych dóbr i us?ug. Waluty wirtualne ró?ni? si? od pieni?dza elektronicznego zdefiniowanego w dyrektywie 2009/110/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 wrze?nia 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia dzia?alno?ci przez instytucje pieni?dza elektronicznego oraz nadzoru ostro?no?ciowego nad ich dzia?alno?ci?, zmieniaj?cej

dyrektywy 2005/60/WE i 2006/48/WE oraz uchylającej dyrektywę 2000/46/WE (Dz.U. L 267, s. 7), ponieważ w odróżnieniu od tego pieniądza w wypadku walut wirtualnych kapitały są wyrażone nie w tradycyjnej jednostce rozliczeniowej, na przykład w euro, lecz w wirtualnej jednostce rozliczeniowej, takiej jak bitcoin.

13 Sąd odsyłający wskazuje, że transakcje, jakich D. Hedqvist zamierza dokonywać, miałyby formę elektroniczną, za pośrednictwem strony internetowej jego spółki. Spółka ta będzie kupować jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” bezpośrednio od osób prywatnych i przedsiębiorstw lub na giełdzie wymiany międzynarodowej. Następnie owa spółka będzie odsprzedawać jednostki na takiej giełdzie wymiany lub je przechowywać. Spółka D. Hedqvista będzie także sprzedawać takie jednostki osobom prywatnym lub przedsiębiorstwom, które złożyły zamówienia na jej stronie internetowej. Gdy klient zaakceptuje ofertę przez spółkę D. Hedqvista cenę w koronach szwedzkich oraz po przekazaniu zapłaty sprzedane jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” będą automatycznie wysyłane na wskazany adres „bitcoin”. Sprzedawane przez tę spółkę jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” są tymi, które kupuje ona na giełdzie wymiany bezpośrednio po złożeniu przez klienta zamówienia, lub tymi, które są już zmagazynowane. Cena proponowana przez wskazaną spółkę klientom jest ustalana w oparciu o aktualną cenę obowiązującą na danej giełdzie wymiany, powiększoną o określony procent. Różnica pomiędzy ceną zakupu a ceną sprzedaży stanowi zysk spółki D. Hedqvista. Spółka nie pobiera żadnych innych opłat.

14 Transakcje, jakich zamierza dokonywać D. Hedqvist, ograniczają się zatem do kupna i sprzedaży jednostek wirtualnej waluty „bitcoin” za walutę tradycyjną, taką jak korona szwedzka, i odwrotnie. Z postanowienia odsyłającego nie wynika, aby transakcje te dotyczyły płatności w bitcoinach.

15 Przed rozpoczęciem dokonywania takich transakcji D. Hedqvist wystąpił do komisji prawa podatkowego o wydanie interpretacji w celu ustalenia, czy powinien uiszczać podatek VAT w związku z kupnem i sprzedażą jednostek wirtualnej waluty „bitcoin”.

16 W decyzji w sprawie interpretacji wydanej w dniu 14 października 2013 r., odwołując się do wyroku Trybunału First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) komisja ta stwierdziła, że D. Hedqvist będzie świadczył odpłatnie usługę wymiany. Uznała ona jednak, że ta usługa wymiany objęta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 9 znajdującym się w rozdziale 3 ustawy o podatku VAT.

17 Zdaniem komisji prawa podatkowego wirtualna waluta „bitcoin” jest rodzkiem płatniczym używanym w sposób odpowiadający prawnym rodzkom płatniczym. Ponadto wyrażenie „prawny róddek płatniczy” zawarte w art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT zostało użyte w celu sprecyzowania zakresu zwolnienia w odniesieniu do banknotów i monet. Wynika z tego, że owo wyrażenie należy interpretować w ten sposób, iż dotyczy ono tylko banknotów i monet, a nie waluty. Taka interpretacja jest także zgodna z celem zwolnienia ustanowionego w art. 135 ust. 1 lit. b)–g) dyrektywy VAT, polegającym na uniknięciu trudności, jakie występują, gdy opodatkowuje się usługi finansowe podatkiem VAT.

18 Skatteverket złożyło skargę do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego) na decyzję komisji prawa podatkowego, podnosząc, że usługa, o której mowa we wniosku D. Hedqvista, nie jest objęta zwolnieniem z podatku przewidzianym w rozdziale 3 art. 9 ustawy o podatku VAT.

19 David Hedqvist twierdzi z kolei, że skarga wniesiona przez Skatteverket powinna być oddalona, a decyzja komisji prawa podatkowego w sprawie interpretacji utrzymana w mocy.

20 Sąd odsyła pytanie do wyroku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) dotyczącego transakcji wymiany waluty wirtualnej na walutę tradycyjną i odwrotnie, dokonywane za zapłatę kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną zakupu zapłaconą przez przedsiębiorcę a zastosowaną przez niego ceną sprzedaży, stanowi odpowiedź wiadczenie usług. W takim wypadku powstaje pytanie, czy te transakcje objęte są zwolnieniem z podatku przewidzianym w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT dotyczącym usług finansowych, a dodatkowo zwolnieniami przewidzianymi w lit. d)–f) tego przepisu.

21 Wyrażając wątpliwości, czy którekolwiek z tych zwolnień obejmuje takie transakcje, Höfgsta förvaltningsdomstolen postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że transakcje polegające na wymianie waluty wirtualnej na walutę tradycyjną i waluty tradycyjnej na walutę wirtualną, dokonywane za wynagrodzeniem uwzględnianym przez usługodawcę w obliczeniu kursu wymiany, stanowi odpowiedź wiadczenie usług?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie – czy art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że opisane powyżej transakcje wymiany są zwolnione z podatku VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyła do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stanowi odpowiedź wiadczenie usług w rozumieniu tego przepisu transakcje, takie jak w postępowaniu głównym, polegające na wymianie waluty tradycyjnej na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zapłatę kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną, po jakiej dany przedsiębiorca nabywa waluty, a ceną, po jakiej je sprzedaje klientom.

23 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że podatkowi VAT podlegają czynności dostawy towarów i świadczenia usług dokonywane odpowiednio na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

24 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że wirtualna waluta z dwukierunkowym przepływem „bitcoin”, która zostanie wymieniona na waluty tradycyjne w ramach transakcji wymiany, nie może być uznana za „rzecz” w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT, ponieważ, jak stwierdziła Rzecznik Generalna w pkt 17 opinii, jej jedynym przeznaczeniem jest funkcja płatnicza.

25 Podobnie jest z walutami tradycyjnymi, o ile chodzi o pieniądze, które są prawnymi środkami płatniczymi (zob. podobnie wyrok First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, pkt 25).

26 W konsekwencji transakcje będące przedmiotem postępowania głównego, które polegają na wymianie różnych środków płatniczych, nie wchodzi w zakres pojęcia „dostawy towarów” przewidzianego w rzeczonym art. 14 dyrektywy. W tych okolicznościach transakcje te stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 dyrektywy VAT.

27 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o odpłatny charakter świadczenia usług, należy przypomnieć, że świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c)

dyrektywy VAT i w konsekwencji jest opodatkowane podatkiem VAT tylko wówczas, gdy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy ?wiadczon? us?ug? a wynagrodzeniem otrzymanym przez podatnika (wyroki: Loyalty Management UK i Baxi Group, C?53/09 i C?55/09, EU:C:2010:590, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e Serebrjannyj wek, C?283/12, EU:C:2013:599, pkt 37). Tego rodzaju bezpo?redni zwi?zek ma miejsce, gdy pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? ?wiadczenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy (wyrok Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, pkt 29 i przytoczone orzecznictwo).

28 W sprawie w post?powaniu g?ównym z akt sprawy przedstawionych Trybuna?owi wynika, ?e pomi?dzy sp?k? D. Hedqvista a jego kontrahentami istnieje wzajemny stosunek prawny, w ramach którego strony transakcji wzajemnie zobowi?zuj? si? do przekazania kwot w okre?lonej walucie i otrzymania wynagrodzenia w walucie wirtualnej z dwukierunkowym przep?ywem i odwrotnie. Stwierdza si? równie?, ?e sp?ka ta b?dzie otrzymywa? wynagrodzenie za ?wiadczenie us?ug odpowiadaj?ce mar?y w??czanej do obliczenia kursu wymiany, po jakim sp?ka jest gotowa sprzedawa? i nabywa? dane waluty.

29 Trybuna? orzek? ju?, ?e do celów ustalenia odp?atnego charakteru ?wiadczenia us?ug nie ma znaczenia fakt, ?e takie wynagrodzenie nie przybiera formy zap?aty prowizji lub zap?aty szczególnych op?at (wyrok First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, pkt 33).

30 W ?wietle powy?szych rozwa?a? nale?y uzna?, ?e transakcje takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego stanowi? ?wiadczenie us?ug dokonywane za wynagrodzeniem, które wykazuje bezpo?redni zwi?zek ze ?wiadczon? us?ug?, czyli odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

31 Na pytanie pierwsze nale?y zatem odpowiedzie?, i? art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stanowi? odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu transakcje, takie jak w post?powaniu g?ównym, polegaj?ce na wymianie waluty tradycyjnej na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zap?at? kwoty odpowiadaj?cej mar?y wynikaj?cej z ró?nicy pomi?dzy cen?, po jakiej dany przedsi?biorca nabywa waluty, a cen?, po jakiej je sprzedaje klientom.

W przedmiocie pytania drugiego

32 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. d)–f) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zwolnione z podatku VAT jest ?wiadczenie us?ug takich jak w post?powaniu g?ównym, które polegaj? na wymianie walut tradycyjnych na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zap?at? kwoty odpowiadaj?cej mar?y wynikaj?cej z ró?nicy pomi?dzy cen?, po jakiej dany przedsi?biorca nabywa waluty, a cen?, po jakiej je sprzedaje klientom.

33 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u zwolnienia, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, stanowi? autonomiczne poj?cia prawa Unii, które s?u?? unikaniu rozbie?no?ci w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich (zob. w szczególno?ci wyroki: Skandinaviska Enskilda Banken, C?540/09, EU:C:2011:137, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; DTZ Zadelhoff, C?259/11, EU:C:2012:423, pkt 19).

34 Tak?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cia u?yte do opisanie wskazanych zwolnie? powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da us?uga

zawieszona odpowiednio przez podatnika (wyroki: Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 21; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, pkt 20).

35 Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z rzeczoności art. 135 ust. 1 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiłaby osiągnięcie zakreślonych przez nie skutków (zob. w szczególności wyroki: Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 25; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, pkt 21; J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 20).

36 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż zwolnienia przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. d)–f) służą w szczególności zaradzeniu trudnościom związanym z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT (zob. w szczególności wyrok Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 24; a także postanowienie Tiercé Ladbroke, C-231/07 i C-232/07, EU:C:2008:275, pkt 24).

37 Co więcej, transakcje zwolnione z podatku VAT na mocy tych przepisów należy, ze względu na ich charakter, do transakcji finansowych, pomimo że niekoniecznie muszą one być dokonywane przez banki lub instytucje finansowe (zob. wyroki: Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo; Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, pkt 29).

38 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że na podstawie tego przepisu państwa członkowskie zwalniają transakcje dotyczące między innymi „rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych”.

39 Transakcje zwolnione na podstawie tego przepisu zostały zatem zdefiniowane ze względu na charakter świadczonych usług. Aby móc je zaklasyfikować jako czynności zwolnione z opodatkowania, omawiane usługi powinny tworzyć odrębny całość, która, oceniana globalnie, wypełnia szczególne i istotne funkcje usługi opisanej w tym przepisie (zob. wyrok Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Z brzmienia art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT odczytywanego w świetle wyroku Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, pkt 37, 38) wynika, że przewidziane w tym przepisie transakcje dotyczą usług lub instrumentów, których sposób działania nie wiążą się z jakimkolwiek transferem pieniędzy.

41 Ponadto, jak stwierdziła rzeczniczka generalna w pkt 51 i 52 opinii, przepis ten nie obejmuje transakcji dotyczących samych walut, ponieważ te są zwolnione na podstawie przepisu szczególnego, czyli art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT.

42 Ponieważ waluta wirtualna „bitcoin” jest umownym rodzajem płatniczym, z jednej strony nie może ona być uważana za rachunek bieżący, płatność ani przelew, a z drugiej strony, w odróżnieniu od długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, stanowi ona bezpośredni środek płatniczy pomiędzy przedsiębiorcami, którzy go akceptują.

43 Zatem transakcje takie jak w postępowaniu głównym nie wchodzi w zakres stosowania zwolnień przewidzianych w tym przepisie.

44 W drugiej kolejności, w odniesieniu do zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, przepis ten przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają transakcje dotyczące między innymi „walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy”.

45 W tym zakresie należy przypomnieć, że pojęcia zastosowane w tym przepisie powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity w świetle wersji przyjętych we wszystkich językach Unii (zob. podobnie wyroki: *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo; a także *Komisja/Hiszpania*, C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 56).

46 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 31–34 opinii, różne wersje językowe art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT nie pozwalają stwierdzić jednoznacznie, czy przepis ten ma zastosowanie tylko do transakcji dotyczących walut tradycyjnych, czy też dotyczy on również transakcji mających związek z innymi walutami.

47 W wypadku różnic językowych nie można określić zakresu danego wyrażenia wyłącznie na podstawie wykładni literalnej. Należy interpretować owo wyrażenie w świetle kontekstu, w jaki sposób ono wpisuje, oraz w świetle celów i systematyki dyrektywy VAT (zob. wyroki: *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; *Komisja/Hiszpania*, C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 56).

48 Jak bowiem przypomniano w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku, zwolnienia przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT są w szczególności zarządzeniem trudnościami związanym z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT, które powstają w ramach opodatkowania transakcji finansowych.

49 Transakcje dotyczące walut nietradycyjnych, czyli innych niż pieniądze, które są prawnymi środkami płatniczymi w jednym lub kilku krajach, o ile waluty te zostały zaakceptowane przez strony transakcji jako alternatywny środek płatniczy wobec prawnych środków płatniczych i ich jedynym przeznaczeniem jest funkcja środka płatniczego, stanowią transakcje finansowe.

50 Ponadto, jak zasadniczo podniósł D. Hedqvist na rozprawie, w szczególnym przypadku transakcji takich jak transakcje wymiany trudnościami związane z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT mogą być identyczne jak w przypadku wymiany walut tradycyjnych, zwykle zwolnionej na mocy art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, lub wymiany takich walut na waluty wirtualne z dwukierunkowym przepływem, które nie będąc prawnymi środkami płatniczymi stanowią środek płatniczy akceptowany przez strony transakcji i odwrotnie.

51 Z kontekstu i celu rzeczowego art. 135 ust. 1 lit. e) wynika zatem, że wykładnia tego przepisu, według której obejmuje on transakcje dotyczące tylko walut tradycyjnych, częściowo pozbawiłaby go skutków.

52 W postępowaniu głównym bezsporne jest, że jedynym przeznaczeniem wirtualnej waluty „bitcoin” jest funkcja środka płatniczego oraz że jest ona w tym celu akceptowana przez niektórych przedsiębiorców.

53 W konsekwencji należy dojść do wniosku, że art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT obejmuje również świadczenie usług takich jak w postępowaniu głównym, które polegają na wymianie walut tradycyjnych na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zapłatą kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną, po jakiej dany przedsiębiorca nabywa waluty, a ceną, po jakiej je sprzedaje klientom.

54 Wreszcie w odniesieniu do zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT wystarczy przypomnieć, że przepis ten dotyczy w szczególności transakcji, których przedmiotem są „akcje, udziały w spółkach lub związkach [i] obligacje”, czyli tytuły przyznające prawo własności w odniesieniu do osób prawnych, a także do „inn[ych] papier[ów] wartościowych”, które należy uznać za mające charakter porównywalny z innymi wyrażeniami wymienionymi w tym przepisie tytułami (wyrok Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, pkt 27).

55 Jest bezsporne, że wirtualna waluta „bitcoin” nie stanowi ani tytułu przyznającego prawo własności osobom prawnym, ani tytułu o podobnym charakterze.

56 Transakcje będące przedmiotem postępowania głównego nie wchodzi zatem w zakres stosowania zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

57 Wobec powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić następującej odpowiedzi:

– art. 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług takich jak w postępowaniu głównym, które polegają na wymianie walut tradycyjnych na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zapłatę kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną, po której dany przedsiębiorca nabywa waluty, a ceną, po której je sprzedaje klientom, stanowi transakcje zwolnione z podatku VAT w rozumieniu tego przepisu;

– art. 135 ust. 1 lit. d) i f) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że takie świadczenie usług nie wchodzi w zakres stosowania tych przepisów.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu transakcje, takie jak w postępowaniu głównym, polegające na wymianie waluty tradycyjnej na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zapłatę kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną, po której dany przedsiębiorca nabywa waluty, a ceną, po której je sprzedaje klientom.**

2) **Artykuł 135 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług takich jak w postępowaniu głównym, które polegają na wymianie walut tradycyjnych na jednostki wirtualnej waluty „bitcoin” i odwrotnie, dokonywane za zapłatę kwoty odpowiadającej marży wynikającej z różnicy pomiędzy ceną, po której dany przedsiębiorca nabywa waluty, a ceną, po której je sprzedaje klientom, stanowi transakcje zwolnione z podatku od wartości dodanej w rozumieniu tego przepisu.**

Artykuł 135 ust. 1 lit. d) i f) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że takie świadczenie usług nie wchodzi w zakres stosowania tych przepisów.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.