Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 16 юли 2015 година [1]

Дело C-264/14

Skatteverket
срещу
David Hedqvist
(Преюдициално запитване,

отправено от Högsta förvaltningsdomstol (Швеция)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Обмяна на виртуалната валута „биткойн“ срещу конвенционална валута — Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО — Облагане на възмездни доставки на услуги — Член 135, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО — Данъчно освобождаване на сделки с прехвърляеми инструменти — Член 135, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112/ЕО — Данъчно освобождаване на сделки с валута — Член 135, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО — Данъчно освобождаване на сделки с ценни книжа“

I – **Въведение**

1. В настоящото производство Съдът за първи път ще разгледа въпроса как следва да се третира обмяната на виртуалната валута „биткойн“ срещу конвенционална валута от гледна точка на данъка върху добавената стойност (ДДС). В частност е необходимо по-задълбочено изясняване на обхвата на случаите на освобождаване на финансови сделки.

II – **Правна уредба**

2. Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) предвижда, че на облагане с ДДС подлежат:

„в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;“.

3. Съгласно член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС обаче държавите членки освобождават следните сделки:

„[…]

1 — Език на оригиналния текст: немски.

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;

д) сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на предметите с колекционерска стойност, тоест монетите от злато, сребро и други метали или банкнотите, които обикновено не се използват като законно платежно средство или монети с нумизматична стойност;

е) сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на документи, установяващи права на собственост върху стоки и правата или ценните книжа, посочени в член 15, параграф 2;

[…]“.

4. На тези случаи на освобождаване съответства член 13, част Б, буква г), точки 3—5 от действалата до 31 декември 2006 г. Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[2]. Доколкото Съдът е тълкувал последната разпоредба, неговите изводи могат да бъдат използвани и в настоящото дело.

5. Нормите на шведското право съдържат посочените разпоредби от правото на Съюза.

III – **Спорът по главното производство**

6. Г-н Hedqvist планира да извършва по интернет дейност по покупка и продажба на виртуалната валута „биткойн“ (наричана по-нататък „биткойн“, респ. „биткойни“) срещу шведски крони. Съответната цена на биткойните се базира на обменния курс, посочен на обменна платформа в интернет, при което се добавя или изважда определена в процент ставка — възнаграждение за обмяната.

7. Според констатациите на запитващата юрисдикция редица частни лица и интернет търговци приемат биткойна като платежно средство. Биткойните се съхраняват във вид на данни в компютъра на потребител или на трети доставчик и се прехвърлят само по електронен път. Те не се издават от определен емитент, а се създават чрез алгоритъм в интернет, програмиран от неизвестно към момента лице. Биткойнът не е регламентиран като законно платежно средство в никоя държава.

8. Преди да започне дейността си, г-н Hedqvist подава искане до шведската комисия по данъчно право (Skatterättsnämnd) за предварително становище, за да узнае дали е длъжен да плаща ДДС за описаните покупки и продажби на биткойн. В предварителното становище се приема, че покупката и продажбата на биткойн е възмездна услуга, която обаче е освободена от данъка, тъй като биткойните били платежно средство, което се използва по начин, съответстващ на законните платежни средства. Шведската данъчна агенция обаче подава жалба срещу това предварително становище.

2 — ОВ L 145, стр. 1.

IV – **Производството пред Съда**

9. Сезираният междувременно със спора Högsta förvaltningsdomstol (Върховен административен съд) смята, че правото на Съюза в областта на ДДС е от решаващо значение за решението по делото и на 2 юни 2014 г. отправя на основание член 267 ДФЕС следните въпроси до Съда:

1. Следва ли член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че сделките, описани като обмяна на виртуална валута срещу традиционна валута и обратно, извършени от доставчика срещу възнаграждение, добавено от него при определянето на обменния курс, представляват възмездна доставка на услуга?

2. В случай на положителен отговор на първия въпрос, следва ли член 135, параграф 1 да се тълкува в смисъл, че горепосочените обменни сделки са освободени от данъчно облагане?

10. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси са представили шведската данъчна агенция (Skatteverket), г-н Hedqvist, Федерална република Германия, Република Естония и Европейската комисия. В съдебното заседание, проведено на 17 юни 2015 г., становището си са изложили г-н Hedqvist, Кралство Швеция, Федерална република Германия и Комисията.

V – **От правна страна**

11. Настоящото производство се отнася до две различни проблематики. От една страна, това е въпросът дали сделките по обмяна подлежат на облагане, т.е. дали при тази дейност възниква някое от посочените в Директивата за ДДС данъчни събития (по този въпрос вж. раздел А по-долу). От друга страна, в случай че сделките по обмяна са облагаеми, следва да се изясни и дали те подлежат на облагане с ДДС, т.е. не са освободени от данъка (по този въпрос вж. раздел Б по-долу).

А – *Обмяната на биткойни като възмездна доставка на услуга*

12. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали дейност като планираната от г-н Hedqvist следва да се счита за възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС и следователно дали принципно попада в обхвата на Директивата за ДДС.

13. Съдът вече се е произнесъл по подобен въпрос в дело First National Bank of Chicago, като е посочил, че обмяната на валути, при която дадена банка фиксира различни курсове за покупката и продажбата на съответните валути, представлява възмездна доставка на услуга [3]. В цитирания случай облагаемата доставка на банката се състои единствено в обмяната, но не и в прехвърлянето на самите валути. Съдът не намира това прехвърляне нито за доставка на стоки, нито за доставка на услуги, тъй като валутите представляват законно платежно средство [4]. Съдът приема, че принципно възнаграждението за облагаемата доставка на услуга е разликата между покупната и продажната цена на съответните валути.

3 — Решение First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, т. 25—35).

4 — Вж. решение First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, т. 25).

14. Решението изхожда от обстоятелството, че самото прехвърляне на законни платежни средства безспорно не представлява данъчно събитие по ДДС[5]. Напротив, по принцип то може да бъде[6] само насрещната престация на облагаема доставка. Това е така, защото ДДС е данък върху крайното потребление на стоки[7]. Настоящите законни платежни средства обаче поначало нямат — за разлика напр. от златото или цигарите, които пряко или косвено се използват или са били използвани и като платежно средство — друго практическо приложение освен като платежно средство. Функцията им при сделките се свежда до улесняването на обмена на стоки в икономическата система, като самите те обаче не се употребяват или използват като стоки.

15. Каквото важи за *законните* платежни средства, би следвало да важи и за други платежни средства, чиято функция се изчерпва до това да бъдат такива. Дори тези *фактически утвърдени* платежни средства да не са законово гарантирани и контролирани, за целите на ДДС те все пак изпълняват същата функция като законните платежни средства и поради това, съгласно принципа на данъчния неутралитет в проявлението му на принцип на равно третиране[8], поначало следва да се третират по еднакъв начин.

16. Това съответства на съдебната практика. Тя третира законните и други фактически утвърдени платежни средства — като ваучери с номинална стойност[9] или придобиването на „права на точки“, които по-късно могат да бъдат заменени срещу ползване на хотел или на жилище[10] — до голяма степен[11] по еднакъв начин, като приема, че и в последните случаи прехвърлянето на платежните средства не представлява облагаема сделка.

17. Според запитващата юрисдикция и биткойните са фактически утвърдено платежно средство. Притежанието им няма друг смисъл, освен към някакъв момент отново да бъдат използвани като платежно средство. Ето защо за целите на данъчното събитие по ДДС те следва да се третират както законните платежни средства.

18. Следователно и за биткойните трябва да се приложи съдебната практика, установена с решение First National Bank of Chicago. Действително самото им прехвърляне не съставлява данъчно събитие. Доколкото обаче г-н Hedqvist планира да извършва покупка и продажба на биткойни срещу шведски крони на цена, която включва определена надценка спрямо обменния курс на конкретна обменна платформа в интернет, неговата дейност, под формата на обмяната, включва възмездна доставка на услуга по член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

Б – *Данъчно освобождаване на обмяната на биткойни*

19. Второ, следва да се изясни дали услугата по обмяна на биткойни и шведски крони попада в обхвата на някой от случаите на данъчно освобождаване съгласно член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС. В преюдициалното запитване като основание за данъчно освобождаване правилно се посочват букви г), д) и е) от тази разпоредба. Ще ги разгледам в обратен ред.

5 — Вж. в този смисъл и решение Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, т. 26).

6 — Това може да е по-различно при прехвърлянето на законни платежни средства, които представляват предмети с колекционерска стойност по смисъла на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

7 — Вж. в този смисъл решения Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21 и цитираната съдебна практика) и Dresser Rand (C-606/12 и C-607/12, EU:C:2014:125, т. 28 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. например решения Комисия/Франция (C-481/98, EU:C:2001:237, т. 22), NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 44) и Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 48).

9 — Вж. в този смисъл решение Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Решение Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, по-специално т. 21 и 32).

11 — Решение Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) може да бъде тълкувано в друг смисъл.

1. Сделки с ценни книжа (буква е)

20. Член 135, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС освобождава сделките с „акции и дялове на дружества […], необезпечени облигации и други ценни книжа“.

21. Обмяната на биткойни в шведски крони би могла да попада в обхвата на това освобождаване само ако поне едното от тези две платежни средства е „други ценни книжа“ по смисъла на цитираната разпоредба.

22. Както обаче Съдът постанови неотдавна, член 135, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС обхваща само правото на собственост върху дялове от юридически лица, правото на парично вземане спрямо определен длъжник, както и права, свързани с посочените права [12]. Нито шведските крони, нито биткойните попадат в някоя от тези три категории.

23. Следователно данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква е) не е приложимо в настоящия случай.

2. Сделки с платежни средства (буква д)

24. На следващо място възниква въпросът дали е приложимо данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Там са освободени от данъка сделките, „засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство“.

25. Условие за данъчното освобождаване е най-напред връзката с платежни средства, било то в брой или в друга форма. Освен това, както показва текстът на английски език на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, където се говори за „currency, bank notes and coins“, приложното поле на разпоредбата принципно обхваща всякаква валута, а не само чуждестранна валута, на каквото тълкуване навежда например текстът на немски език, където е използван терминът „Devisen“.

26. Не е лесен обаче отговорът на въпроса кои сделки е предвидено да обхваща данъчното освобождаване, ако това трябва да са всички сделки, „засягащи“ платежни средства. Формулировката е много широка, тъй като в крайна сметка всяка платена с пари сделка засяга някакво платежно средство. Това важи включително ако се постави условието — както би съответствало на съдебната практика относно данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС за сделките, засягащи ценни книжа [13] — сделката да може да породи, измени или погаси права и задължения на страните във връзка с платежни средства.

27. Като начало, ясно е, че данъчното освобождаване не може да е приложимо, щом като само една от страните, които участват в транзакция, прехвърля пари, докато другата страна доставя стоки или услуги. Всъщност в този случай прехвърлянето на платежните средства представлява насрещната престация за доставката на стоки или на услуга. Ако такова едностранно прехвърляне на платежни средства бъде освободено от данък, то всички сделки — с изключение на разменните сделки — биха били освободени от ДДС.

12 — Вж. решение Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, т. 27 и 31).

13 — Вж., inter alia, решения CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, т. 33) и Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, т. 37).

28. Данъчното освобождаване обаче може да е приложимо, когато, както в настоящия случай, едно платежно средство се обменя срещу друго и за това се изисква възнаграждение. При такава хипотеза обложената сделка — както вече бе посочено [14] — е обменната услуга. Тази услуга „засяга“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС платежни средства и по-конкретно тяхната обмяна, която също така поражда права и задължения на страните по отношение на платежните средства.

29. Все пак предвид настоящия случай на обмяна на шведски крони, които са законно платежно средство в Кралство Швеция, и биткойни, които не са законно платежно средство в никоя държава, възниква въпросът: трябва ли и двете платежни средства, които участват в обмяната, да са *законни* платежни средства?

30. Текстът на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС не дава еднозначен отговор на този въпрос.

31. Действително, текстът на тази разпоредба, по-специално на немски език, може да бъде разбран в смисъл, че и двете платежни средства, предмет на обмяната, трябва да са законни платежни средства („Devisen […], die gesetzliches Zahlungsmittel sind“).

32. Същевременно в текста на английски език обаче се говори за „currency“ (валута) в единствено число. Ето защо съгласно текста на английски език би била достатъчна и обмяна, при която само от едната страна стои законно платежно средство, както в настоящия случай шведската крона.

33. Още по-широка е формулировката на фински език, в която няма дори изискване валутите да бъдат законно платежно средство; такова важи само за банкнотите и монетите [15]. Съгласно тази формулировка всички парични единици — включително и виртуалните като биткойните — могат да попадат в приложното поле на данъчното освобождаване.

34. Текстът на италиански език освен това дори поставя въпроса дали съответните платежни средства изобщо трябва да имат законен статут. Там се казва, че сделките, които засягат платежни средства „con valore liberatorio“, са освободени от данъка. Следователно според текста на този език определящото е, че платежното средство погасява задължения. Не се използва обаче изразът „corso legale“, който, както в частност следва от член 10, параграф 2 от Регламент № 974/98 [16], на италиански означава законни платежни средства и който се използва и в член 344, параграф 1, точка 2 от Директивата за ДДС. Биткойнът обаче също може да погасява задължения, ако съответните страни са договорили това.

35. Предвид разликите между текстовете на отделните езици въпросът за кои платежни средства се отнася данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС може да се изясни само в светлината на целта на това освобождаване [17]. В тази връзка в настоящия случай следва да се провери единствено дали целта на освобождаването обхваща обмяната на законно платежно средство срещу фактически утвърдено, но не и регламентирано платежно средство.

14 — Вж. точка 18 по-горе.

15 — В текста на фински език се говори за „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, което общо взето означава „валута, както и банкнотите и монетите, използвани като законни платежни средства“.

16 — Регламент (ЕО) № 974/98 на Съвета от 3 май 1998 година относно въвеждането на еврото (ОВ. L 139, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 11, стр. 112), последно изменен с Регламент (ЕС) № 827/2014 на Съвета от 23 юли 2014 г.

17 — Вж. по-специално решение T. (C-373/13, EU:C:2015:413, т. 62 и цитираната съдебна практика).

36. Както Съдът е постановявал неведнъж, освобожденията, междувременно предвидени в член 135, параграф 1, букви б)—ж) от Директивата за ДДС, освобождават „доставките на финансови услуги“ [18]. Във всеки случай обмяната на фактически утвърдени платежни средства, която — както в настоящия случай — включва само едно законно платежно средство, също има характер на доставка на финансова услуга. Това следва дори само от факта, че — както бе посочено по-горе [19] — в рамките на ДДС прехвърлянето на фактически утвърдени платежни средства има просто разплащателна функция.

37. Съдът обаче досега не се е произнасял относно специфичната цел на данъчното освобождаване съгласно член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, което подлежи в случая на тълкуване.

38. Освобождаването от ДДС винаги води до намаляване на разходите за доставяне на услугата. В настоящия случай това засяга услуги по обмяна на фактически утвърдени платежни средства. По мое убеждение смисълът и целта на освобождаването на сделките с платежни средства е конвертируемостта на фактически утвърдените платежни средства да не се възпрепятства чрез събирането на ДДС. Това има значение и за вътрешния пазар. Всъщност, доколкото трансграничните услуги налагат на възложителя да обменя валути, събирането на ДДС за услугата по обмяна би оскъпило още повече трансграничната услуга в сравнение с услуга на територията на страната.

39. Данъчното освобождаване обаче не се свежда до действащите в рамките на Съюза валути. Всички налични по света валути са освободени от данъка. Ето защо се налага изводът, че цел на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС е възможно най-свободната от облагане конвертируемост на всички валути в интерес на безпрепятственото разплащане.

40. В съзвучие с тази цел е от данъка да бъде освободена и обмяната на законни платежни средства срещу такива, които не са регламентирани от закон, но все пак — както в случая биткойните — са фактически утвърдени платежни средства. Всъщност, доколкото съществуват платежни средства, които се използват за финансови разплащания, понеже имат същата платежна функция при разплащанията като законните платежни средства, събирането на ДДС върху обмяната на тези платежни средства би натоварило допълнително финансовите разплащания.

41. Впрочем член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС следва да се тълкува в съответствие с първичното право [20], и по-специално с принципа на равно третиране, залегнал в член 20 от Хартата на основните права. В това отношение Съдът често се позовава на принципа на данъчния неутралитет и изисква, с оглед постигането на данъчен неутралитет на ДДС за конкуренцията, еднаквите сделки да се облагат по еднакъв начин [21].

42. Ето защо, за да бъде различното третиране обосновано в настоящия случай, би трябвало да има съществена разлика между обмяната на законни платежни средства срещу други законни платежни средства и обмяната на законни платежни средства срещу други фактически утвърдени платежни средства — както в случая биткойните. Всъщност и двете форми на платежни средства изпълняват една и съща платежна функция, доколкото са приети в търговията за платежни средства.

18 — Вж. решение Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, т. 29 и цитираната съдебна практика).

19 — Вж. точки 14—16 по-горе.

20 — Вж. в този смисъл решения Sturgeon и др. (C-402/07, EU:C:2009:716, т. 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, т. 43) и Комисия/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, т. 40).

21 — Вж. в частност решения Комисия/Германия (C-109/02, EU:C:2003:586, т. 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, т. 46) и Комисия/Швеция (C-480/10, EU:C:2013:263, т. 17).

43. Не мога обаче да установя подобна съществена разлика с оглед на ДДС.

44. Изтъкнатите по-специално от Федерална република Германия аспекти като недостатъчна стабилност на стойността на биткойна и уязвимост към измами не могат да обосноват различно третиране. Като оставим настрана въпроса дали в зависимост от валутата подобни опасности не съществуват в същата степен и при законните платежни средства, подобни съображения имат своето място само в рамките на държавния надзор над финансовите пазари. Правото в областта на ДДС обаче не зависи от него. От съдебната практика по-специално следва, че дори ако дадено поведение е забранено от законодателството в областта на надзора, това не влияе на преценката му от гледна точка на ДДС[22]. Ето защо въпросът дали биткойнът е „добра“ или „лоша“ валута е ирелевантен за настоящото производство.

45. Следователно изводът е, че данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС се прилага и когато — както в настоящия случай — валута, която е законно платежно средство, се обменя срещу друга валута, която не е законно платежно средство, но се използва при финансовите разплащания като фактически утвърдено платежно средство.

3. Сделки с прехвърляеми инструменти (буква г)

46. Възможно е обратно на моето разбиране Съдът да приеме, че данъчното освобождаване за платежни средства съгласно член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС не е приложимо в настоящия случай, тъй като биткойнът не е законно платежно средство. Ето защо би следвало допълнително да се провери дали в настоящия случай може да се приложи данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

47. Доколкото тази разпоредба се отнася до сделките, засягащи „плащания, преводи“, тя не би освободила от данъка разглежданите услуги по обмяна. Всъщност извършването на парични или непарични плащания към определен трети получател не е предмет на разглежданата услуга.

48. Съгласно член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС обаче освободени от данъка са и сделките, засягащи „дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“. Така в настоящия случай възниква въпросът дали биткойните са „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на това данъчно освобождаване.

49. В решение Granton Advertising Съдът посочва, че освобождаването от данъка обхваща различни форми на прехвърляне на парични суми[23]. В заключението си по това дело аз също стигнах до извода, че смисълът на освобождаването е правата, които в стопанския оборот се разглеждат като аналогични на пари, да се третират за целите на ДДС еднакво с паричните престации и съответно да бъдат освободени от данъка[24].

50. Все пак в настоящия случай прилагането на това освобождаване следва да се отхвърли по две причини.

22 — Вж. решение GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, т. 32).

23 — Вж. в този смисъл решение Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, т. 37).

24 — Вж. заключението ми по дело Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, т. 41).

51. Първо, член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС се отнася само до валутни деривати — като вземания, чекове и други „инструменти“ — но не и до самата валута. В настоящия случай обаче не се обменят права върху биткойни, а самите биткойни. При тези обстоятелства изобщо не е необходимо да се изяснява дали това освобождаване — както изтъква Република Естония — по принцип обхваща само права, засягащи *законни* платежни средства.

52. Второ, за данъчното освобождаване на сделки, засягащи дадена валута като такава, има специална разпоредба, а именно данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, чиято приложимост бе анализирана в предходния раздел. Ако обаче Съдът приеме, че сделките, които засягат пряко виртуална валута като биткойна, не попадат в обхвата на тази специална разпоредба, тъй като трябва да се освобождава само обмяната на *законните* платежни средства, решението на законодателя би било пренебрегнато, ако вместо това друго данъчно освобождаване би било тълкувано разширително. Сделките, пряко засягащи валути, или са освободени по силата на специално предвидената за целта разпоредба на член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, ако са изпълнени условията ѝ, или не са освободени. В противен случай условията за това данъчно освобождаване в крайна сметка биха били ирелевантни.

53. Ето защо в настоящия случай данъчното освобождаване по член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС изобщо не е приложимо.

VI – **Заключение**

54. Поради това предлагам на Съда да отговори на поставените от Högsta förvaltningsdomstol преюдициални въпроси, както следва:

„1) Обмяната на фактически утвърдено платежно средство срещу законно платежно средство и обратно, извършвана срещу възнаграждение, което доставчикът на тази услуга включва при определянето на обменния курс, представлява възмездна доставка на услуга по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

2) Тези сделки са освободени съгласно член 135, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС“.