Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 16. juulil 2015[1]

Kohtuasi C-264/14

Skatteverket
versus
David Hedqvist

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstol (Rootsi))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Virtuaalse valuuta bitcoin vahetamine traditsioonilise valuuta vastu — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkt c — Tasu eest teenuste osutamise maksustamine — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkt d — Vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingute maksuvabastus — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkt e — Valuutaga seotud tehingute maksuvabastus — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkt f — Väärtpaberitega seotud tehingute maksuvabastus

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolevas menetluses tegeleb Euroopa Kohus esimest korda küsimusega, kuidas tuleb käibemaksu seisukohalt käsitleda virtuaalse valuuta *bitcoin* vahetamist traditsioonilise valuuta vastu. Selleks on vaja täiendavalt selgitada eelkõige finantstehingute maksuvabastuse kohaldamisala.

II. **Õiguslik raamistik**

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga järgmised tehingud:

„c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;”

3. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikele 1 vabastavad liikmesriigid käibemaksust siiski järgmised tehingud:

„[…]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

1 — Algkeel: saksa.

e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsiooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus;

f) tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega, välja arvatud need, mis annavad kaupadele omandiõiguse või artikli 15 lõikes 2 nimetatud õigused ja väärtpaberid;

[…]"

4. Nendele maksuvabastustele vastavad kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[2] artikli 13 B osa punkti d alapunktid 3–5. Euroopa Kohtu seniseid tõlgendusi viimati nimetatud sätete kohta saab kasutada ka käesolevas kohtuasjas.

5. Rootsi õigus sisaldab viidatud liidu õiguse sätetele vastavaid sätteid.

III. **Põhikohtuasi**

6. D. Hedqvist soovib hakata Interneti kaudu tegelema virtuaalse valuuta *bitcoin* ostu ja müügiga Rootsi kroonide vastu. *Bitcoin*'ide hind põhineb konkreetsel *bitcoin*'ide vahetamise veebisaidil esitatud vahetuskursil, millele lisatakse või millest arvatakse vahetustasuna maha teatav protsent.

7. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt aktsepteerivad *bitcoin*'e maksevahendina paljud eraisikud ja internetikaupmehed. *Bitcoin*'id salvestatakse andmetena kasutaja või kolmandast isiksust teenuseosutaja arvutisse ja neid kantakse üle ainult elektrooniliselt. *Bitcoin*'idel ei ole üksainus emiteerija, vaid need luuakse Internetis spetsiaalse algoritmiga, mille on programmeerinud siiani tundmatu isik. *Bitcoin*'id ei ole üheski riigis seaduslikud maksevahendid.

8. D. Hedqvist palus enne tegevuse alustamist Skatterättsnämnden'ilt (maksuõiguse komisjon) esialgset otsust küsimuses, kas tal tuleb kirjeldatud *bitcoin*'ide ostu- ja müügitehingutelt tasuda käibemaksu. Esialgses otsuses leiti, et *bitcoin*'ide ostu- ja müügitehing on tasu eest osutatav teenus, mis on aga käibemaksust vabastatud, kuna *bitcoin*'ide puhul on tegemist maksevahendiga, mida kasutatakse nagu seaduslikku maksevahendit. Selle esialgse otsuse peale esitas Rootsi maksuhaldur siiski kaebuse.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

9. Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus), kelle menetluses on kohtuasi nüüd, peab kohtuotsuse tegemise seisukohast määravaks liidu maksuõigusnorme ning esitas seetõttu 2. juunil 2014 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellises vormis tehingud, mida kirjeldatakse kui virtuaalse valuuta vahetamist traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi ning mille eest võetakse tasu, mille teenusepakkuja lisab vahetuskursi kindlaksmääramisel, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest?

2 — EÜT L 145, lk 1: ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas artikli 135 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et eespool nimetatud vahetustehingud on käibemaksust vabastatud?"

10. Nende küsimuste kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikud seisukohad Rootsi maksuamet (Skatteverket), D. Hedqvist, Saksamaa Liitvabariik, Eesti Vabariik ja Euroopa Komisjon. 17. juuni 2015. aasta kohtuistungil avaldasid oma seisukohad D. Hedqvist, Rootsi Kuningriik, Saksamaa Liitvabariik ja komisjon.

V. **Õiguslik hinnang**

11. Käesolev menetlus puudutab kahte erinevat küsimust. Esiteks on asi vahetustehingute maksustatavuses, seega küsimuses, kas kõnealune tegevus vastab mõnele käibemaksudirektiivi teokoosseisudest (selle kohta alljärgnev jaotis A). Teiseks tuleb juhul, kui vahetustehingud peaksid olema maksustatavad, välja selgitada, kas nendelt tuleb tasuda käibemaks, seega kas need tehingud ei ole käibemaksust vabastatud (selle kohta alljärgnev jaotis B):

A. *Bitcoin*'ide vahetamine kui teenuse osutamine tasu eest

12. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selline tegevus nagu D. Hedqvisti kavandatav tegevus tuleb lugeda teenuste osutamiseks tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ning seega põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavaks.

13. Sarnases küsimuses otsustas Euroopa Kohus juba kohtuasjas First National Bank of Chicago, et valuutavahetus, mille puhul pank määrab asjaomase valuuta ostuks ja müügiks erineva vahetuskursi, kujutab endast teenuse osutamist tasu eest.[3] Panga maksustatud teenus seisnes seejuures ainult vahetustegevuses, mitte aga valuuta enda ülekandmises. Euroopa Kohus ei pidanud sellist ülekandmist kaubatarneks ega teenuse osutamiseks, kuna valuuta puhul oli tegemist seaduslike maksevahenditega.[4] Maksustatava vahetusteenuse tasuks luges Euroopa Kohus põhimõtteliselt asjaomase valuuta ostu- ja müügihinna vahe.

14. Kohtuotsus tugineb sellele, et teatavasti ei vasta seaduslike maksevahendite ülekandmine kui selline käibemaksuga maksustatavale teokoosseisule.[5] Pigem saab see põhimõtteliselt[6] olla ainult tasu maksustatud kaubatarne või osutatud teenuse eest. Käibemaks on maks, millega maksustatakse tarnitud kauba lõpptarbimine.[7] Tänapäeva seaduslikel maksevahenditel ei ole aga – erinevalt näiteks kullast või sigarettidest, mida kasutatakse või kasutati otseselt või kaudselt ka maksevahenditena – põhimõtteliselt muud praktilise kasutamise võimalust kui kasutamist maksevahendina. Tehingute puhul piirdub nende maksevahendite ülesanne sellega, et lihtsustada kaubavahetust rahvamajanduses, neid ei tarbita ega kasutata siiski nagu kaupu.

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

4 — Vt kohtuotsus First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, punkt 25).

5 — Vt selle kohta ka kohtuotsus Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, punkt 26).

6 — See võib olla teisiti seaduslike maksevahendite ülekandmisel, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e tähenduses kollektsioonieesemed.

7 — Vt selle kohta kohtuotsused Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika) ja Dresser Rand (C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

15. See, mis kehtib *seaduslike* maksevahendite suhtes, peaks kehtima ka muude maksevahendite suhtes, mille funktsioon sellega ammendub. Kuigi sellised *puhtakujulised* maksevahendid ei ole seadusega tagatud ja nende üle ei teostata järelevalvet, täidavad nad käibemaksu seisukohast siiski sama ülesannet nagu seaduslikud maksevahendid ning seega tuleb neid vastavalt võrdse kohtlemise põhimõtte väljenduseks oleva neutraalse maksustamise põhimõttele [8] kohelda põhimõtteliselt võrdselt.

16. See on kooskõlas kohtupraktikaga. Kohtupraktika kohtleb seaduslikke ja muid puhtakujulisi maksevahendeid – nagu nimiväärtusega kuponge [9] või „osakupunktiõiguste" omandamist nende hilisemaks kasutamiseks hotellides ja majutuskohtades [10] – suuremas osas [11] võrdselt, kuna ei loe maksevahendite ülekandmist ka viimati nimetatud juhtudel maksustatavaks tegevuseks.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt kujutavad ka *bitcoin*'id endast puhtakujulist maksevahendit. Nende valdusel ei ole muud mõtet kui see, et neid mingil ajal jälle maksevahendina kasutada. Seega tuleb neid maksustatava teokoosseisu seisukohast käsitleda samamoodi nagu seaduslikke maksevahendeid.

18. Sellest järeldub, et ka *bitcoin*'ide suhtes tuleb kohaldada kohtuotsuses First National Bank of Chicago väljatöötatud praktikat. Nende ülekandmine ei tekita iseenesest küll maksustatavat teokoosseisu. Kuna D. Hedqvist kavandab aga *bitcoin*'ide ostu ja müüki Rootsi kroonide vastu konkreetsel veebisaidil esitatud vahetuskursi hinnaga, millele lisandub teatav protsent, sisaldab tema tegevus vahetamise kujul teenuste osutamist tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

B. *Bitcoin*'ide vahetamise maksuvabastus

19. Teiseks tuleb välja selgitada, kas *bitcoin*'ide ja Rootsi kroonide vahetamise teenusele on kohaldatav mõni käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 sätestatud maksuvabastus. Eelotsusetaotluses märgitakse õigusega, et selleks tulevad kõne alla viidatud sätte punktides d, e ja f nimetatud maksuvabastused. Neid teokoosseise kontrollin vastupidises järjekorras.

1. Tehingud väärtpaberitega (punkt f)

20. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt f vabastab käibemaksust tehingud, „mis on seotud aktsiate, äriühingute […] osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega."

21. Bitcoin'ide vahetamisele Rootsi kroonideks saab seda maksuvabastust kohaldada üksnes siis, kui vähemalt ühe puhul neist kahest on tegemist „teiste väärtpaberitega" selle sätte tähenduses.

22. Nagu Euroopa Kohus siiski hiljuti märkis, hõlmab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt f ainult omandiõigust juriidilise isiku üle, rahalisi nõudeid teatava võlgniku vastu ja nende õigustega seotud õigusi. [12] Rootsi kroonid ega *bitcoin*'id ei vasta ühelegi neist kolmest kategooriast.

23. Seetõttu ei ole käesoleval juhul käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt f kohaldatav.

8 — Vt muu hulgas kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22), NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 44) ja Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48).

9 — Vt selle kohta kohtuotsus Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Vt kohtuotsus Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, eelkõige punktid 21 ja 32).

11 — Kohtuotsust Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) võib mõista teisiti.

12 — Vt kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punktid 27 ja 31).

2. Tehingud maksevahenditega (punkt e)

24. Järgmisena kerkib küsimus, kas kohaldatav on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus. Selle punkti kohaselt on käibemaksust vabastatud „seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud."

25. Käibemaksuvabastuse eelduseks on kõigepealt see, et on olemas seos maksevahendiga, olgu sularaha või muul kujul. Nagu ilmneb lisaks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e ingliskeelsest versioonist, milles on sätestatud „currency, bank notes and coins", kuulub sätte kohaldamisalasse põhimõtteliselt igasugune vääring ja mitte – nagu ilmneb näiteks saksakeelsest versioonist seoses mõiste „Devisen" kasutamisega – ainult välisvaluuta.

26. Lihtne ei ole aga vastata küsimusele, milliseid tehinguid hõlmab maksuvabastus juhul, kui selle kohaldamisalasse peavad kuuluma kõik tehingud, mis on „seotud" maksevahenditega. Sõnastus on äärmiselt lai, kuna lõpuks on igal rahaga tasutud tehingul seos maksevahendiga. See kehtib ka juhul, kui soovitaks nõuda – nagu see on vastavalt kohtupraktikale, mis käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti f kohast väärtpaberitega seotud tehingute maksuvabastust [13] –, et tehing peab looma, muutma või lõpetama poolte maksevahenditega seotud õigusi ja kohustusi.

27. Kõigepealt on selge, et maksuvabastust ei saa kohaldada juhul, kui tehingus osalevatest pooltest kannab maksevahendid üle ainult üks pool, teine pool seevastu aga tarnib kaupa või osutab teenuseid. Sellisel juhul kujutab maksevahendite ülekandmine endast nimelt tasu tarnitud kauba või osutatud teenuste eest. Kui maksuvabastust tuleks kohaldada sellisele ühepoolsele maksevahendite ülekandmisele, oleksid kõik tehingud – peale vahetustehingute – käibemaksust vabastatud.

28. Maksuvabastust saab aga kohaldada siis, kui – nagu käesoleval juhul – maksevahend vahetatakse teise maksevahendi vastu ning selle eest nõutakse tasu. Sellisel juhul on maksustatud tehinguks – nagu eespool kirjeldatud [14] – vahetusteenus. Kõnealune teenus „on seotud" maksevahenditega käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e tähenduses, nimelt maksevahendite vahetamisega, mis loob poolte maksevahenditega seotud õigusi ja kohustusi.

29. Seoses käesoleval juhul kõne all oleva tehinguga, mille raames vahetatakse Rootsi kroonid, mis on Rootsi Kuningriigis seaduslikud maksevahendid, *bitcoin*'ideks, mis ei ole üheski riigis seaduslikud maksevahendid, tekib siiski küsimus, kas mõlemad vahetuses osalevad maksevahendid peavad olema *seaduslikud* maksevahendid?

30. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e sõnastus ei anna sellele küsimusele sõnaselget vastust.

31. Eelkõige võib selle sätte saksakeelset versiooni mõista nii, et mõlemad vahetuses osalevad maksevahendid peavad olema seaduslikud maksevahendid, („Devisen […], die gesetzliches Zahlungsmittel sind").

32. Juba ingliskeelses versioonis on mõistet „currency" kasutatud siiski vaid ainsuse vormis. Ingliskeelse sõnastuse puhul piisaks seega ka ainult sellisest vahetusest, milles seaduslik maksevahend on kaasatud vaid ühelt poolt, nii nagu käesoleval juhul Rootsi kroon.

13 — Vt muu hulgas kohtuotsused CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punkt 33) ja Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 37).

14 — Vt eespool, punkt 18.

33. Soomekeelse versiooni sõnastus on veelgi avatum, sest selle kohaselt ei pea valuuta üleüldse olema seaduslik maksevahend, vaid üksnes pangatähed ja mündid [15]. Selle kohaselt võivad maksust vabastatud olla mistahes muul kujul esinevad vääringud – ka selline virtuaalne valuuta nagu *bitcoin*.

34. Itaaliakeelse versiooni puhul tekib lisaks koguni küsimus, kas mõlemal vahetuses osaleval maksevahendil peab üldse olema seaduslik staatus. Vastavalt sellele keeleversioonile on käibemaksust vabastatud tehingud, mis on seotud maksevahenditega „con valore liberatorio". Itaaliakeelse versiooni kohaselt on seega otsustava tähtsusega maksevahendi võlast vabastav toime. Väljendit „corso legale", mis tähistab Itaalia keeles seaduslikku maksevahendit, nagu tuleneb muu hulgas määruse nr 974/98 artikli 10 lõikest 2 [16] ja mis sisaldub ka käibemaksudirektiivi artikli 344 lõike 1 punktis 2, seevastu ei kasutata. Ent ka *bitcoin*'idel võib olla võlast vabastav toime, kui asjaomased pooled on nii kokku leppinud.

35. Erinevate keeleversioonide tõttu võib küsimust, milliste maksevahenditega on seotud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus, selgitada üksnes maksuvabastuse eesmärgi abil [17]. Käesoleval juhul tuleb seejuures vaid kontrollida, kas käibemaksuvabastuse eesmärk hõlmab seadusliku maksevahendi vahetamist maksevahendiks, mis on puhtakujuline maksevahend, kuid ei ole seaduslik maksevahend.

36. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides b–g sätestatud maksuvabastustega käibemaksust vabastatud sisuliselt finantstehingud. [18] Oma olemuselt on finantstehing kindlasti ka puhtakujuliste maksevahendite vahetus, millesse – nagu käesoleval juhul – on kaasatud vaid üks seaduslik maksevahend. See tuleneb juba ainuüksi sellest, et – nagu eespool märgitud [19] – puhtakujulise maksevahendi ülekandmisel on käibemaksu seisukohast üksnes maksefunktsioon.

37. Euroopa Kohus ei ole seni siiski veel asunud seisukohale küsimuses, milline konkreetne eesmärk on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastusel, mis vajab tõlgendamist käesolevas asjas.

38. Käibemaksuvabastuse tagajärjel vähenevad alati teenuse osutamise kulud. Käesoleval juhul puudutab see vahetusteenuseid, mis on seotud puhtakujuliste maksevahenditega. Maksevahenditega tehtud tehingute maksuvabastuse mõte ja eesmärk seisneb minu veendumuse kohaselt selles, et käibemaksu kogumisega mitte takistada puhtakujuliste maksevahendite konverteeritavust. See on tähtis ka siseturu seisukohalt. Niivõrd kui piiriülesed teenused nõuavad saajalt valuutade vahetamist, muudaks vahetusteenusele käibemaksu kehtestamine piiriülese teenuste saamise võrreldes siseriiklike teenustega veelgi kallimaks.

39. Maksuvabastus ei piirdu aga liidu piires kehtivate valuutadega. Maksuvabastus hõlmab kõiki maailma valuutasid. Seega tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse eesmärk on maksete häireteta liikumise huvides tagada kõigi valuutade võimalikult maksuvaba konverteeritavus.

15 — Soomekeelne versioon on sõnastatud järgmiselt: „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita", mis tähendab: „valuuta ning seadusliku maksevahendina kasutatavad pangatähed ja mündid".

16 — Nõukogu 3. mai 1998. aasta määrus (EÜ) nr 974/98 euro kasutuselevõtu kohta (EÜT L 139, lk 1; ELT eriväljaanne 10/001, lk 111), viimati muudetud nõukogu 23. juuli 2014. aasta määrusega (EL) nr 827/2014 (ELT L 228, lk 3).

17 — Vt ainult kohtuotsus T. (C-373/13, EU:C:2015:413, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 — Vt kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Vt eespool punktid 14–16.

40. Selle eesmärgiga on vastavuses, et käibemaksust vabastatakse ka seaduslike maksevahendite vahetamine maksevahenditeks, millel ei ole seaduslikku staatust, kuid mis on siiski – nagu käesoleval juhul *bitcoin*'id – puhtakujulised maksevahendid. Nimelt kuivõrd eksisteerivad maksevahendid, mis osalevad maksete liikumises, kuna neil on maksete liikumises samasugune maksefunktsioon nagu seaduslikel maksevahenditel, koormaks käibemaksu kehtestamine nende maksevahendite vahetamisele maksete liikumist täiendavalt.

41. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb pealegi tõlgendada kooskõlas esmase õiguse [20] ning eelkõige põhiõiguste harta artiklis 20 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega. Selles osas viitab Euroopa Kohus sageli neutraalse maksustamise põhimõttele ja nõuab, et käibemaksu konkurentsialase neutraalsuse tagamiseks koheldakse sarnaseid tehinguid ühtemoodi. [21]

42. Seda arvesse võttes peaks erineva kohtlemise õigustamiseks esinema käesoleval juhul sisuline erinevus seaduslike maksevahendite samuti seaduslikeks maksevahenditeks vahetamise ning seaduslike maksevahendite muudeks puhtakujulisteks maksevahenditeks – nagu käesoleval juhul *bitcoin*'id – vahetamise vahel. Nimelt täidavad mõlemat liiki maksevahendid samasugust maksefunktsiooni, kuivõrd neid aktsepteeritakse maksete liikumises maksevahenditena.

43. Sellist käibemaksu puudutavat sisulist erinevust ma siiski ei näe.

44. Bitcoin'ide väärtuse stabiilsuse puudumise ja pettuste võimalikkuse aspektid, millele viitas eelkõige Saksamaa Liitvabariik, ei saa erinevat kohtlemist õigustada. Olenemata sellest, et sedalaadi ohud võivad eksisteerida sõltuvalt vääringust samal määral ka seaduslike maksevahendite puhul, saab selliseid kaalutlusi esitada üksnes finantsturgude riikliku järelevalve raames. Käibemaksualased õigusnormid aga sellest ei sõltu. Nimelt tuleneb kohtupraktikast, et isegi sel juhul, kui tegevus on järelevalvealaste õigusnormide kohaselt keelatud, ei mõjuta see tegevusele käibemaksu seisukohast hinnangu andmist. [22] Seega ei ole järeldusel, kas *bitcoin*'id kujutavad endast „head" või „halba" valuutat, käesoleva menetluse seisukohast mingit tähtsust.

45. Kokkuvõttes kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust ka siis, kui – nagu käesoleval juhul – valuuta, mis on seaduslik maksevahend, vahetatakse teise valuuta vastu, mis ei ole küll seaduslik maksevahend, kuid osaleb puhtakujulise maksevahendina maksete liikumises.

3. Vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingud (punkt d)

46. On võimalik, et Euroopa Kohus sedastab erinevalt minu seisukohast siiski, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis e maksevahendite suhtes sätestatud maksuvabastus ei ole käesoleval juhul kohaldatav, kuna *bitcoin*'id ei ole seaduslikud maksevahendid. Sellisel juhul tuleks täiendavalt kontrollida, kas käesoleval juhul on võimalik kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingute maksuvabastust.

47. Niivõrd kui nimetatud säte puudutab „maksete, ülekannete[ga]" seotud tehinguid, ei oleks käesolevad vahetustehingud selle sätte alusel käibemaksust vabastatud. Nimelt ei ole rahaliste või mitterahaliste maksete tegemine kindlale kolmandale isikule käesoleva teenuse ese.

20 — Vt selle kohta kohtuotsused Sturgeon jt (C-402/07, EU:C:2009:716, punkt 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43) ja komisjon *vs.* Strack (C-579/12 RX II, EU:C:2013:570, punkt 40).

21 — Vt muu hulgas kohtuotsused komisjon *vs.* Saksamaa (C-109/02, EU:C:2003:586, punkt 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 46) ja komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17).

22 — Vt kohtuotsus GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 32).

48. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktile d on aga käibemaksust vabastatud ka tehingud „võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega". Niisiis kerkiks käesoleval juhul küsimus, kas *bitcoin*'id kujutavad endast „muid vabalt kaubeldavaid maksevahendeid" selle maksuvabastuse tähenduses.

49. Euroopa Kohtu otsusest Granton Advertising võib välja lugeda, et maksuvabastus hõlmab rahaülekande eri vorme.[23] Ka mina nägin tollases ettepanekus maksuvabastuse mõtet selles, et õigusi, mida peetakse raha sarnaseks, tuleb käibemaksu seisukohast käsitada raha enda loovutamisena ja seetõttu käibemaksust vabastada.[24]

50. Käesoleval juhul tuleb sellise maksuvabastuse kohaldamisest kahel põhjusel siiski keelduda.

51. Esiteks puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt d ainult valuutade tuletisi – nagu võlanõuded ja tšekid ja muud „maksevahendid", kuid mitte valuutat ennast. Käesoleval juhul ei vahetata siiski mitte õigusi *bitcoin*'idele, vaid *bitcoin*'e endid. Seda arvesse võttes ei ole üldse vaja selgitada, kas kõnealune maksuvabastus – nagu väitis Eesti Vabariik – hõlmab nagunii ainult õigusi, mis puudutavad *seaduslikke* maksevahendeid.

52. Teiseks on selliste tehingute vabastamiseks käibemaksust, mis puudutavad valuutat ennast, olemas erinorm, nimelt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt e, mille kohaldatavust kontrolliti eelmises jaotises. Kui Euroopa Kohus peaks aga sedastama, et tehingute suhtes, mis on otseselt seotud virtuaalse valuutaga nagu *bitcoin*'id, ei ole viidatud erinorm kohaldatav, kuna käibemaksust on vabastatud üksnes *seaduslike* maksevahendite vahetamine, siis eirataks seadusandja sellist otsust, kui selle asemel tõlgendatakse laialt muud maksuvabastust. Tehingud, mis on otseselt seotud valuutadega, on maksust vabastatud vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e erinormile, eeldusel et selle sätte tingimused on täidetud, või ei ole need tehingud üldse käibemaksust vabastatud. Vastasel juhul oleks selles maksuvabastuses kehtestatud tingimused kokkuvõttes tähtsusetud.

53. Seega ei ole käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohane maksuvabastus käesolevas asjas üldse kohaldatav.

VI. **Ettepanek**

54. Eeltoodust lähtudes teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Puhtakujulise maksevahendi vahetamine seadusliku maksevahendi vastu ja vastupidi, mille eest võetakse tasu, mille teenusepakkuja lisab vahetuskursi kindlaksmääramisel, on teenuse osutamine tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

2. Sellised tehingud on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti e kohaselt käibemaksust vabastatud.

23 — Vt selle kohta kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 37).

24 — Vt minu ettepanek kohtuasjas Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, punkt 41).