Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2015 m. liepos 16 d.[1]

Byla C-264/14

Skatteverket
prieš
David Hedqvist

(Högsta förvaltningsdomstol (Švedija) pateiktas prašymaspriimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pridėtinės vertės mokestis — Virtualiosios valiutos — bitkoinų keitimas į tradicinę valiutą — Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktas — Už atlygį teikiamų paslaugų apmokestinimas — Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies d punktas — Sandorių dėl apyvartinių dokumentų neapmokestinimas — Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies e punktas — Sandorių dėl valiutos neapmokestinimas — Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies f punktas — Sandorių dėl vertybinių popierių neapmokestinimas“

I – **Įžanga**

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas pirmą kartą svarstys, kaip virtualiosios valiutos – bitkoinų keitimą į tradicines valiutas vertinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) aspektu. Tam pirmiausia reikia labiau patikslinti finansinių sandorių neapmokestinimo taikymo sritį.

II – **Teisinis pagrindas**

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad PVM apmokestinamas:

„c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

3. Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalį valstybės narės kai kurių sandorių PVM neapmokestina, tai yra:

„<…>

d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

1 — Originalo kalba: vokiečių.

e) sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas;

f) sandoriai, įskaitant derybas, dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teisę į prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius, išskyrus sandorius dėl šių dokumentų valdymo ar saugojimo;

<…>“

4. Tokie neapmokestinimo atvejai buvo numatyti iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas[2] 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3–5 papunkčiuose. Tiek, kiek Teisingumo Teismas pastarąją normą yra išaiškinęs, atitinkamomis išvadomis galima remtis ir šioje byloje.

5. Švedijos teisėje taikomos nurodytas Sąjungos teisės nuostatas atitinkančios normos.

III – **Pagrindinė byla**

6. D. Hedqvist planuoja internetu už Švedijos kronas pirkti ir parduoti virtualiąją valiutą – bitkoinus (toliau – bitkoinai). Atitinkama bitkoinų kaina būtų apskaičiuojama pagal tam tikroje internetinėje keitykloje nustatytą keitimo kainą, priskaičiuojant ar išskaičiuojant tam tikrą procentinę dalį, kuri būtų atlygis už keitimą.

7. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, bitkoinus kaip atsiskaitymo priemonę naudoja nemažai fizinių asmenų ir interneto prekybininkų. Bitkoinai kaip duomenys išsaugomi naudotojo arba tokią paslaugą teikiančio trečiojo asmens kompiuteryje ir perduodami tik elektroniniu būdu. Jie nėra išleidžiami konkretaus leidėjo, o sukuriami internete naudojant tam tikrą algoritmą, kurio programuotojas kol kas nėra žinomas. Bitkoinai jokioje valstybėje nėra teisėta atsiskaitymo priemonė.

8. Prieš pradėdamas šią veiklą, D. Hedqvist paprašė Švedijos mokesčių teisės komisijos (*Skatterättsnämnd*) pateikti preliminarią nuomonę dėl to, ar už tokį bitkoinų pirkimą ir pardavimą jis turės mokėti PVM. *Skatterättsnämnd* nuomone, bitkoinų pirkimas ir pardavimas laikytinas už atlygį teikiama paslauga, tačiau turėtų būti neapmokestinamas, nes bitkoinai yra atsiskaitymo priemonė, naudojama kaip teisėta atsiskaitymo priemonė. Švedijos finansų priežiūros inspekcija šią preliminarią nuomonę apskundė.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

9. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Högsta förvaltningsdomstol* mano, kad ginčo išsprendimui lemiamą reikšmę turi Sąjungos teisės aktai, kuriais reglamentuojamas PVM, todėl 2014 m. birželio 2 d. pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad sandoriai, kuriais remiantis virtuali valiuta keičiama į tradicinę ir atvirkščiai, vykdomi už atlygį, kurį šios paslaugos teikėjas įskaičiuoja nustatydamas keitimo kursą, yra paslaugos teikimas už atlygį?

2 — OL L 145, 1977 6 13, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar 135 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad nurodyti keitimo sandoriai atleidžiami nuo mokesčio?

10. Per procesą Teisingumo Teisme pastabas raštu šiais klausimais pateikė Švedijos mokesčių institucija (*Skatteverket*), D. Hedqvist, Vokietijos Federacinė Respublika, Estijos Respublika ir Europos Komisija. Per 2015 m. birželio 17 d. teismo posėdį nuomonę išsakė D. Hedqvist, Švedijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika ir Komisija.

V – **Teisinis vertinimas**

11. Šioje byloje svarbūs du klausimai: pirma, ar keitimo sandoriai yra apmokestinami, t. y. ar ši veikla atitinka vieno iš PVM direktyvoje nurodytų apmokestinimo momentų sąlygas (apie tai išsamiau – A skirsnyje), antra, jei keitimo sandoriai yra apmokestinami, ar už juos privaloma mokėti mokestį, t. y. ar jie nėra atleisti nuo mokesčio (apie tai išsamiau – B skirsnyje).

A – *Bitkoinų keitimas kaip paslauga už atlygį*

12. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju klausimu nori žinoti, ar tokia veikla, kokią planuoja D. Hedqvist, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą laikytina paslaugų teikimu už atlygį, taigi – iš esmės ar ji apmokestinama PVM.

13. Teisingumo Teismas panašiu klausimu byloje *First National Bank of Chicago* nusprendė, kad valiutos keitimas, kai bankas nustato skirtingą atitinkamų valiutų pirkimo ir pardavimo kursą, yra paslauga už atlygį [3]. Minėtu atveju apmokestinamą banko paslaugą sudarė tik keitimo veikla, bet ne pačios valiutos perdavimas. Teisingumo Teismas šio perdavimo nelaikė nei daiktų tiekimu, nei paslaugos teikimu, nes valiuta yra teisėta atsiskaitymo priemonė [4]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad atlygis už apmokestinamą keitimo paslaugą iš esmės yra atitinkamų valiutų pirkimo ir pardavimo kainos skirtumas.

14. Sprendimas grindžiamas tuo, kad, kaip pripažinta, teisėtų atsiskaitymo priemonių perdavimas savaime nėra apmokestinimo PVM momentas [5]. Iš esmės [6] toks perdavimas gali būti tik užmokestis už apmokestintą paslaugą. Taip yra todėl, kad PVM yra galutinio prekių vartojimo mokestis [7]. Dabartinės teisėtos atsiskaitymo priemonės, priešingai negu, pavyzdžiui, auksas arba cigaretės, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai yra ar buvo naudojami ir kaip atsiskaitymo priemonės, neturi kitos praktinės panaudojimo galimybės kaip tik atsiskaitymo priemonės. Jų funkcija vykdant sandorius yra tik nacionalinės ekonomikos prekių mainų palengvinimas, bet jos pačios kaip prekės nėra naudojamos ar vartojamos.

15. Kas taikytina *teisėtoms* atsiskaitymo priemonėms, turėtų būti taikoma ir kitoms atsiskaitymo priemonėms, kurių funkcija ir yra tik mokėjimas. Nors tokios *vien mokėjimui skirtos* atsiskaitymo priemonės neturėtų būti užtikrinamos teisės aktais ir pagal juos prižiūrimos, PVM aspektu jų funkcija – tokia pat kaip teisėtų atsiskaitymo priemonių, todėl pagal mokesčių neutralumo principą, kuris šiuo atveju reiškia vienodo požiūrio principą [8], iš esmės vertintinos vienodai.

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

4 — Žr. Sprendimą *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354, 25 punktas).

5 — Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Mirror Group* (C-409/98, EU:C:2001:524, 26 punktas).

6 — Teisėtų atsiskaitymo priemonių, kurios pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą yra kolekcionuojami daiktai, perdavimas gali būti vertinamas kitaip.

7 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir Sprendimą *Dresser Rand* (C-606/12 ir C-607/12, EU:C:2014:125, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktas), Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 44 punktas) ir Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 punktas).

16. Teisingumo Teismo praktikai tai neprieštarauja. Pagal ją teisėtos atsiskaitymo priemonės ir kitos vien mokėjimui skirtos atsiskaitymo priemonės, kaip antai nominaliosios vertės kuponai [9] arba „taškų teisių“ įgijimas, kai vėliau šiais taškais galima pasinaudoti viešbutyje ar kitame laikiname būste [10], iš esmės [11] vertinamos vienodai ir pastaraisiais atvejais atsiskaitymo priemonių perdavimas taip pat nelaikomas apmokestinamąja operacija.

17. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatuotais faktais, bitkoinai taip pat yra vien mokėjimui skirta atsiskaitymo priemonė. Jų turėjimas neturi jokios kitos paskirties, išskyrus kažkuriuo momentu juos vėl panaudoti kaip atsiskaitymo priemonę. Todėl apmokestinimo PVM momento tikslais jie vertintini taip pat kaip teisėta atsiskaitymo priemonė.

18. Taigi darytina išvada, kad sprendimas *First National Bank of Chicago* taikytinas ir bitkoinams. Tiesa, jų perdavimas savaime neįvykdo apmokestinimo momento sąlygų. Tačiau, kadangi D. Hedqvist planuoja bitkoinus pirkti ir parduoti už Švedijos kronas tokia kaina, kurią apskaičiuos pridėdamas antkainį prie keitimo kainos, nustatytos tam tikroje internetinėje keitykloje, jo veiklą sudaro paslaugų teikimas už atlygį pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuris atliekamas keitimo forma.

B – *Bitkoinų keitimo sandorių neapmokestinimas*

19. Antrasis klausimas – ar bitkoinų ir Švedijos kronų keitimo paslaugai taikomas vienas iš PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje išvardytų neapmokestinimo atvejų. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pagrįstai paminėti šios teisės normos d, e ir f punktai, nes šiuo atveju gali būti taikomi juose nurodyti apmokestinimo momentai. Šiuos apmokestinimo momentus išnagrinėsiu atvirkštine tvarka.

1. Sandoriai dėl vertybinių popierių (f punktas)

20. Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą neapmokestinami sandoriai „dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse <...>, obligacijų ir kitų vertybinių popierių“.

21. Bitkoinų keitimas į Švedijos kronas pagal šią teisės normą galėtų būti neapmokestinamas, tik jei bent viena iš šių valiutų būtų „kiti vertybiniai popieriai“, kaip suprantama pagal šią normą.

22. Tačiau, kaip galiausiai pripažino Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktas apima tik teisę turėti juridinių asmenų kapitalo dalių, piniginius reikalavimus tam tikram skolininkui ir su šiomis teisėmis susijusias teises [12]. Nei Švedijos kronos, nei bitkoinai nepatenka nė į vieną iš šių trijų kategorijų.

23. Todėl atleidimas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą netaikomas.

2. Sandoriai dėl atsiskaitymo priemonių (e punktas)

24. Toliau reikia atsakyti į klausimą, ar taikomas atleidimas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą. Pagal šią teisės normą neapmokestinami sandoriai „dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė“.

9 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Žr. Sprendimą *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, visų pirma 21 ir 32 punktai).

11 — Sprendimą *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450) galima suprasti kitaip.

12 — Žr. Sprendimą *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 27 ir 31 punktai).

25. Pirminė šio neapmokestinimo sąlyga – sąsaja su atsiskaitymo priemonėmis, nesvarbu, grynųjų pinigų ar kitos formos. Be to, kaip matyti iš PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto teksto anglų kalba „currency, bank notes and coins“, į šios nuostatos taikymo sritį iš esmės patenka bet kokia valiuta, o ne tik užsienio valiuta, kaip suprantama, pavyzdžiui, iš teksto vokiečių kalba, kuriame vartojamas terminas „Devisen“.

26. Tačiau nėra paprasta atsakyti į klausimą, kokie sandoriai turėtų būti neapmokestinami, nes pagal šią normą tai galėtų būti visi sandoriai „dėl“ atsiskaitymo priemonių. Formuluotė gali būti aiškinama plačiai, nes galiausiai bet kuris sandoris, už kurį sumokėta pinigais, yra susijęs su atsiskaitymo priemonėmis. Tai pasakytina ir tokiu atveju, jeigu būtų norėta reikalauti, kad, kaip numatyta Teisingumo Teismo praktikoje dėl sandorių dėl vertybinių popierių neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą [13], tokiais sandoriais būtų galima sukurti, pakeisti ar panaikinti su atsiskaitymo priemonėmis susijusias šalių teises ir pareigas.

27. Pirmiausia yra aišku, kad atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas, jei atsiskaitymo priemones naudoja tik viena sandorio šalis, o kita šalis perduoda daiktus ar teikia paslaugas. Tokiu atveju atsiskaitymo priemonių perdavimas yra užmokestis už daiktų tiekimą arba paslaugos teikimą. Jei būtų neapmokestinamas toks vienašalis atsiskaitymo priemonių perdavimas, PVM turėtų būti neapmokestinami visi sandoriai, išskyrus mainus.

28. Tačiau atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tuomet, kai, kaip yra šiuo atveju, viena atsiskaitymo priemonė keičiama į kitą ir už tai imamas atlygis. Kaip paaiškinta [14], apmokestintas sandoris tokiu atveju yra keitimo paslauga. Ši paslauga teikiama „dėl“ atsiskaitymo priemonių, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą, konkrečiai – dėl jų keitimo, kuriuo taip pat pagrindžiamos su atsiskaitymo priemonėmis susijusios šalių teisės ir pareigos.

29. Tačiau šiuo atveju, kalbant apie Švedijos kronų, kurios yra teisėta atsiskaitymo priemonė Švedijos Karalystėje, ir bitkoinų, kurie nėra teisėta atsiskaitymo priemonė jokioje valstybėje, keitimą, kyla toks klausimas: ar abi keičiamos atsiskaitymo priemonės turi būti *teisėtos* atsiskaitymo priemonės?

30. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotėje į šį klausimą aiškiai neatsakyta.

31. Ypač šios teisės normos tekstą vokiečių kalba galima suprasti taip, kad abi keičiamos atsiskaitymo priemonės turi būti teisėtos atsiskaitymo priemonės („Devisen <…>, die gesetzliches Zahlungsmittel sind“).

32. Tekste anglų kalba vienaskaitos forma nurodoma tik „currency“. Todėl pagal formuluotę anglų kalba pakaktų, kad teisėtą atsiskaitymo priemonę, kaip antai šiuo atveju Švedijos kronas, naudotų tik viena sandorio šalis.

33. Dar neapibrėžčiau suformuluotas tekstas suomių kalba, pagal kurį netgi nereikalaujama, kad valiuta būtų teisėta atsiskaitymo priemonė, to reikalaujama tik dėl banknotų ir monetų [15]. Pagal šią formuluotę atleidimas nuo mokesčio galėtų apimti visas valiutas negrynųjų pinigų forma – taip pat ir virtualiąsias, kaip antai bitkoinus.

13 — Žr., be kita ko, Sprendimą *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 33 punktas) ir Sprendimą *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 37 punktas).

14 — Žr. sprendimo 18 punktą.

15 — Tekste suomių kalba nurodyta „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, o tai reiškia: „valiuta ir kaip teisėtos atsiskaitymo priemonės naudojami banknotai ir monetos“.

34. Skaitant šios teisės normos tekstą italų kalba netgi kyla klausimas, ar keičiamos naudojamos atsiskaitymo priemonės apskritai turi būti įteisintos įstatyme. Jame sakoma, kad neapmokestinami sandoriai, susiję su atsiskaitymo priemonėmis „con valore liberatorio“. Taigi pagal formuluotę italų kalba lemiamas yra atsiskaitymo priemonės poveikis, t. y. skolos padengimas. Joje nevartojama sąvoka „corso legale“, kuri italų kalba reiškia teisėtą atsiskaitymo priemonę, kaip, be kita ko, matyti iš Reglamento Nr. 974/98 10 straipsnio antro sakinio [16], ir kuri taip pat vartojama PVM direktyvos 344 straipsnio 1 dalies 2 punkte. Bitkoinai taip pat gali turėti skolos padengimo poveikį, jei atitinkamos šalys taip susitars.

35. Kadangi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto formuluotė įvairiomis kalbomis skiriasi, atsakyti į klausimą, kokioms atsiskaitymo priemonėms taikytinas pagal šią teisės normą numatytas neapmokestinimas, galima tik išsiaiškinus neapmokestinimo tikslą [17]. Šiuo atveju tereikia patikrinti, ar neapmokestinimo tikslas apima teisėtos atsiskaitymo priemonės keitimą į vien mokėjimui skirtą atsiskaitymo priemonę, kuri nėra teisėta atsiskaitymo priemonė.

36. Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, nuo mokesčio turėtų būti atleidžiami, kaip šiuo metu nustatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose, „finansiniai sandoriai“ [18]. Finansinio sandorio pobūdis bet kokiu atveju būdingas ir vien mokėjimui skirtų atsiskaitymo priemonių keitimui, kai, kaip yra šiuo atveju, tik viena atsiskaitymo priemonė yra teisėta. Tokia išvada darytina jau vien dėl to, kad, kaip paaiškinta [19], tokių vien mokėjimui skirtų atsiskaitymo priemonių perdavimo funkcija PVM aspektu ir yra tik mokėjimas.

37. Tačiau Teisingumo Teismas dar nėra išsakęs nuomonės dėl konkretaus neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą, kurį siekiama čia išaiškinti, tikslo.

38. Neapmokestinus PVM, visada sumažėja paslaugos teikimo išlaidos. Šiuo atveju tai susiję su vien mokėjimui skirtų atsiskaitymo priemonių keitimo paslaugomis. Mano įsitikinimu, šiuo atveju sandorių dėl atsiskaitymo priemonių neapmokestinimo prasmė ir tikslas – neužkirsti kelio galimybei konvertuoti vien mokėjimui skirtas atsiskaitymo priemones renkant PVM. Tai svarbu ir vidaus rinkai. Jei tarpvalstybinės paslaugos pirkėjui reikia keisti valiutą ir nuo keitimo paslaugos mokamas PVM, paslaugos pirkimas iš kitos valstybės dar labiau pabrangsta, nei yra tuo atveju, jei būtų perkama savo šalyje.

39. Tačiau neapmokestinimas taikomas ne tik Sąjungoje galiojančioms valiutoms. Jis apima viso pasaulio valiutas. Taigi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto tikslu laikytinas kuo mažiau apmokestinto bet kokios valiutos konvertavimo galimybės užtikrinimas, siekiant sklandžiai vykdyti atsiskaitymo operacijas.

40. Šiam tikslui neprieštarauja ir teisėtų atsiskaitymo priemonių keitimo į įstatyme neįteisintas, tačiau vien mokėjimui skirtas atsiskaitymo priemones, kaip šiuo atveju bitkoinai, neapmokestinimas. Kadangi egzistuoja atsiskaitymo priemonės, kurios atsiskaitymo operacijose naudojamos todėl, kad atlieka tokią pačią mokėjimo funkciją kaip teisėtos atsiskaitymo priemonės, apmokestinus PVM šių atsiskaitymo priemonių keitimą papildomai pabrangtų ir atsiskaitymo operacijos.

16 — 1998 m. gegužės 3 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 974/98 dėl euro įvedimo (OL L 139, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 111), paskutinį kartą iš dalies pakeistas 2014 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentu (ES) Nr. 827/2014.

17 — Žr. tik Sprendimą *T.* (C-373/13, EU:C:2015:413, 62 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 — Žr. Sprendimą *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

19 — Žr. sprendimo 14–16 punktus.

41. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas taip pat aiškintinas pagal pirminę teisę [20], o pirmiausia pagal Pagrindinių teisių chartijos 20 straipsnyje įtvirtintą bendrąjį vienodo požiūrio principą. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas dažnai remiasi mokesčių neutralumo principu ir reikalauja, kad, siekiant PVM neutralumo konkurencijos požiūriu, vienodi sandoriai būtų apmokestinami vienodai [21].

42. Esant tokioms aplinkybėms, šiuo atveju turėtų būti esminis skirtumas tarp teisėtų atsiskaitymo priemonių keitimo į taip pat teisėtas atsiskaitymo priemones ir teisėtų atsiskaitymo priemonių keitimo į kitas vien mokėjimui skirtas atsiskaitymo priemones, kaip šiuo atveju bitkoinai, kad būtų galima pateisinti skirtingą požiūrį į šiuos sandorius. Taip yra todėl, kad abiejų rūšių atsiskaitymo priemonės atlieka tokią pačią mokėjimo funkciją, jei vykdant atsiskaitymo operacijas jos pripažįstamos kaip atsiskaitymo priemonė.

43. PVM aspektu tokio esminio skirtumo neįžvelgiu.

44. Visų pirma Vokietijos Federacinės Respublikos nurodytais aspektais, kad bitkoinų vertė nepakankamai stabili ir jie neapsaugoti nuo klastojimo, skirtingo požiūrio pateisinti negalima. Neatsižvelgiant į tai, ar tokių pavojų, priklausomai nuo valiutos, tokiu pat mastu nekyla ir dėl teisėtų atsiskaitymo priemonių, tokie svarstymai svarbūs tik kalbant apie valstybės vykdomą finansų rinkų priežiūrą. Tačiau PVM teisės aktai šiuo atžvilgiu savarankiški. Pagal Teisingumo Teismo praktiką net ir tada, kai tam tikras elgesys pagal priežiūros teisę yra draudžiamas, tai neturi įtakos jo vertinimui PVM aspektu [22]. Taigi, ar bitkoinai yra „gera“, ar „bloga“ valiuta, šioje byloje jokios reikšmės neturi.

45. Taigi darytina išvada, kad pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą atleidimas nuo mokesčio taikomas ir tuomet, kai, kaip šiuo atveju, valiuta, kuri yra teisėta atsiskaitymo priemonė, keičiama į kitą valiutą, kuri nėra teisėta atsiskaitymo priemonė, tačiau atsiskaitymo operacijose naudojama kaip vien mokėjimui skirta atsiskaitymo priemonė.

3. Sandoriai dėl apyvartinių dokumentų (d punktas)

46. Galbūt Teisingumo Teismas pripažins, kad, priešingai, negu manau, atleidimas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą šiuo atveju atsiskaitymo priemonėms netaikomas, nes bitkoinai nėra teisėta atsiskaitymo priemonė. Tuomet reikėtų papildomai patikrinti, ar šiuo atveju nebūtų galima taikyti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkto, pagal kurį neapmokestinami sandoriai dėl apyvartinių dokumentų.

47. Tiek, kiek ši teisės norma reglamentuoja sandorius „dėl <...> mokėjimų, pervedimų“, pagal ją šiuo atveju nagrinėjamos keitimo paslaugos nebūtų atleistos nuo mokesčio. Taip būtų todėl, kad mokėjimas grynaisiais pinigais ar kita forma tam tikram trečiajam asmeniui – gavėjui nėra nagrinėjamos paslaugos dalykas.

48. Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą neapmokestinami ir sandoriai „dėl <...> skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų“. Todėl šiuo atveju kyla klausimas, ar bitkoinai priskirtini prie „kitų apyvartinių dokumentų“, kaip jie suprantami atleidimo nuo mokesčio aspektu.

20 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Sturgeon ir kt.* (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 punktas), Sprendimą *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 punktas) ir Sprendimą *Komisija / Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 punktas).

21 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-109/02, EU:C:2003:586, 20 punktas), Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* ir *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 46 punktas) ir Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 32 punktas).

49. Iš Teisingumo Teismo sprendimo *Granton Advertising* galima suprasti, kad neapmokestinimas apima įvairias pinigų perdavimo formas [23]. Savo išvadoje dėl minėto sprendimo taip pat išreiškiau nuomonę, jog neapmokestinimo tikslas – teises, kurios apyvartoje vertinamos panašiai kaip pinigai, PVM aspektu vertinti kaip patį pinigų perdavimą, todėl neapmokestinti [24].

50. Vis dėlto atleidimas nuo mokesčio pagal minėtą teisės normą šiuo atveju netaikytinas dėl dviejų priežasčių.

51. Pirma, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte reglamentuojamos tik išvestinės valiutų finansinės priemonės, pavyzdžiui, skolos, čekiai ir kiti „dokumentai“, bet ne pačios valiutos. Šiuo atveju keičiamos ne teisės į bitkoinus, o patys bitkoinai. Taigi net nereikia aiškintis, ar toks neapmokestinimas bet kokiu atveju apima tik su teisėtomis atsiskaitymo priemonėmis susijusias teises, kaip teigė Estijos Respublika.

52. Antra, sandorių dėl pačios valiutos atleidimui nuo mokesčio numatyta specialesnio pobūdžio teisės norma, būtent atleidimas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą, kurios taikymo galimybė aptarta ankstesniame skirsnyje. Tačiau jei Teisingumo Teismas konstatuotų, jog sandoriai, tiesiogiai susiję su virtualiąja valiuta, tokia kaip bitkoinai, nepatenka į šios specialesnio pobūdžio teisės normos taikymo sritį, nes turi būti neapmokestinamas tik *teisėtų* atsiskaitymo priemonių keitimas, būtų nepaisoma teisės aktų leidėjo sprendimo, jei vietoj to kitas atleidimas nuo mokesčio būtų aiškinamas plačiai. Tiesiogiai su valiutomis susiję sandoriai arba neapmokestinami pagal specialesnio pobūdžio tam skirtą teisės normą, t. y. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą, jei įvykdytos jų sąlygos, arba neatleidžiami nuo mokesčio. Kitaip šioje teisės normoje nustatytos neapmokestinimo sąlygos galiausiai neturėtų reikšmės.

53. Taigi šiuo atveju atleidimas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą jokiu būdu netaikomas.

VI – **Išvada**

54. Todėl siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Högsta förvaltningsdomstol* pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Vien mokėjimui skirtos atsiskaitymo priemonės keitimas į teisėtą atsiskaitymo priemonę ir atvirkščiai, vykdomas už atlygį, kurį šios paslaugos teikėjas įskaičiuoja nustatydamas keitimo kursą, yra paslaugos teikimas už atlygį pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

2. Tokie sandoriai pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą yra neapmokestinami.

23 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37 punktas).

24 — Žr. mano išvadą byloje *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2013:700, 41 punktas).