Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 16. júla 2015 [1]

Vec C-264/14

Skatteverket
proti
Davidovi Hedqvistovi

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstol (Švédsko)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Výmena virtuálnej meny ‚bitcoin' za tradičnú menu — Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES — Zdanenie služieb za protihodnotu — Článok 135 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112/ES — Oslobodenie transakcií s obchodovateľnými nástrojmi od dane — Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112/ES — Oslobodenie transakcií s devízami od dane — Článok 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112/ES — Oslobodenie transakcií s cennými papiermi od dane"

I – **Úvod**

1. V prejednávanej veci sa bude Súdny dvor po prvýkrát zaoberať otázkou, ako treba z hľadiska dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") posudzovať výmenu virtuálnej meny „bitcoin" za tradičné meny. V tejto súvislosti treba ďalej objasniť najmä rozsah pôsobnosti oslobodenia finančných služieb od dane.

II – **Právny rámec**

2. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH") DPH podlieha

„c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;"

3. Podľa článku 135 ods. 1 smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane nasledujúce transakcie:

„…

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov;

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

e) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo s výnimkou zberateľských mincí a bankoviek, t. j. zlatých, strieborných alebo iných kovových mincí, ako aj bankoviek, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo alebo ktoré sú predmetom numizmatického záujmu;

f) transakcie vrátane dojednávania s výnimkou správy a úschovy týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou cenných papierov zakladajúcich právny nárok na tovar a práv alebo cenných papierov uvedených v článku 15 ods. 2;

…“

4. Týmto oslobodeniam zodpovedá v šiestej smernici Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia[2], ktorá platila do 31. decembra 2006, článok 13 B písm. d) body 3 až 5. V rozsahu, v akom Súdny dvor vyložil naposledy uvedené ustanovenie, možno tieto zistenia použiť aj v prejednávanej veci.

5. Švédske právo obsahuje právne predpisy zodpovedajúce uvedeným ustanoveniam práva Únie.

III – **Spor vo veci samej**

6. Pán Hedqvist plánuje prostredníctvom internetu prevádzkovať nákup a predaj virtuálnej meny „bitcoin“ (ďalej len „bitcoiny“) za švédske koruny. Cena bitcoinov má byť založená na výmennom kurze konkrétneho výmenného portálu s pripočítaním, resp. odpočítaním určitej percentuálnej prirážky ako protihodnoty za výmenu.

7. Podľa zistení vnútroštátneho súdu mnoho jednotlivcov a internetových predajcov akceptuje bitcoiny ako platobný prostriedok. Bitcoiny sú uložené ako dáta v počítači užívateľa alebo tretieho poskytovateľa služby a prenášajú sa iba elektronicky. Nie sú vydávané konkrétnym emitentom, ale vytvárajú sa na internete prostredníctvom algoritmu, ktorý naprogramovala doposiaľ neznáma osoba. Bitcoiny nie sú v žiadnom štáte určené ako zákonné platobné prostriedky.

8. Pán Hedqvist pred začatím svojej činnosti požiadal o predbežné stanovisko Skatterättsnämnd (Komisia pre daňové právo), aby sa dozvedel, či je povinný platiť daň z pridanej hodnoty zo spomínanej kúpy a predaja bitcoinov. V predbežnom stanovisku bola kúpa a predaj bitcoinov vyhodnotená ako služba za protihodnotu, ktorá je však oslobodená od dane, pretože v prípade bitcoinov ide o platobný prostriedok, ktorý sa používa takým spôsobom ako zákonné platobné prostriedky. Proti tomuto predbežnému stanovisku však švédska finančná správa podala žalobu.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

9. Högsta förvaltningsdomstol (Najvyšší správny súd), ktorému bola vec medzitým predložená, považuje právnu úpravu Únie o DPH za rozhodujúcu pre rozhodnutie sporu, a preto 2. júna 2014 predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa článok 2 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že transakcie v takej podobe, ktorá sa považuje za výmenu virtuálnej meny za tradičnú menu a naopak, uskutočňované za protihodnotu pripočítavanú poskytovateľom do výmenného kurzu v momente jeho stanovenia, predstavujú poskytovanie služby za protihodnotu?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku má sa článok 135 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že také výmenné transakcie, ako boli opísané, sú oslobodené od dane?

10. K týmto otázkam podali v konaní pred Súdnym dvorom svoje písomné pripomienky Skatteverket (švédska daňová správa), pán Hedqvist, Spolková republika Nemecko, Estónska republika a Európska komisia. Na pojednávaní 17. júna 2015 sa vyjadrili pán Hedqvist, Švédske kráľovstvo, Spolková republika Nemecko a Komisia.

V – **Právne posúdenie**

11. Prejednávaná vec sa týka dvoch rozdielnych otázok. Po prvé ide o zdaniteľnosť výmenných transakcií, teda o otázku, či táto činnosť predstavuje naplnenie niektorej zo zdaniteľných udalostí smernice o DPH (o tom pozri časť A). Po druhé treba pre prípad zdaniteľnosti výmenných transakcií objasniť, či aj podliehajú dani, teda že nie sú oslobodené od dane (o tom pozri časť B).

A – *Výmena bitcoinov ako služba za protihodnotu*

12. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou pýta, či taká činnosť, akú plánuje pán Hedqvist, môže byť považovaná za poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a tak v zásade podlieha DPH.

13. Súdny dvor už v podobnej otázke vo veci First National Bank of Chicago rozhodol, že výmena devíz, pri ktorej banka stanoví odlišné kurzy pre kúpu a predaj daných devíz, predstavuje službu za protihodnotu.[3] Zdanená služba banky pritom spočívala iba v činnosti výmeny, nie však v samotnom prevode devíz. Súdny dvor totiž v tomto prevode nevidel ani dodanie tovaru, ani službu, pretože v prípade devíz išlo o zákonné platobné prostriedky.[4] Ako protihodnotu za zdaniteľnú službu výmeny Súdny dvor v podstate uznal rozdiel medzi sumou kúpnej a predajnej ceny daných devíz.

14. Rozsudok vychádza z toho, že prevod zákonných platobných prostriedkov ako taký nepochybne nepredstavuje žiadnu zdaniteľnú udalosť na účely DPH.[5] Naopak, v zásade môže byť[6] iba protihodnotou zdanenej služby. DPH je totiž daňou z konečnej spotreby tovaru.[7] Súčasné zákonné platobné prostriedky však v zásade neponúkajú – na rozdiel napríklad od zlata alebo cigariet, ktoré

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

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

5 — Pozri v tomto zmysle aj rozsudok Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, bod 26).

6 — Pri prevode zákonných platobných prostriedkov, ktoré sú zberateľskými mincami v zmysle článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, to môže byť inak.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21 a tam citovanú judikatúru), ako aj Dresser Rand (C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 28 a tam citovanú judikatúru).

tiež sú alebo boli používané priamo alebo nepriamo ako platobné prostriedky – žiadnu inú praktickú možnosť využitia než ako platobného prostriedku. Ich funkcia sa pri obrate obmedzuje na uľahčenie výmeny tovarov v národnom hospodárstve; ako také sa však nespotrebovávajú ani nepoužívajú ako tovar.

15. To, čo platí pre *zákonné* platobné prostriedky, malo by platiť aj pre iné platobné prostriedky, ktorých funkcia sa tým vyčerpáva. Aj keby takéto *čisté* platobné prostriedky neboli zákonom zabezpečené a kontrolované, z hľadiska DPH plnia rovnakú funkciu ako zákonné platobné prostriedky, a preto s nimi treba podľa zásady daňovej neutrality prejavujúcej sa ako zásada rovnosti zaobchádzania [8] v zásade zaobchádzať rovnako.

16. Toto je v súlade s judikatúrou. Judikatúra zaobchádza so zákonnými a inými čistými platobnými prostriedkami – akými sú poukážky, ktoré znejú na menovitú hodnotu, [9] alebo na nadobudnutie „práv na body“ k neskoršiemu použitiu pre prípad využitia služieb hotelov alebo nehnuteľností [10] – prevažne [11] rovnako, keďže ani v naposledy uvedených prípadoch nevidí v prevode platobných prostriedkov žiadnu zdaniteľnú transakciu.

17. Podľa zistení vnútroštátneho súdu aj bitcoiny predstavujú čistý platobný prostriedok. Ich vlastnenie nemá žiaden iný význam než ten, aby sa v určitom momente opäť použili ako platobný prostriedok. Na účely zdaniteľnej udalosti zakladajúcej povinnosť platiť DPH s nimi teda treba zaobchádzať rovnako ako so zákonnými platobnými prostriedkami.

18. Z toho vyplýva, že judikatúra vo veci First National Bank of Chicago sa použije aj na bitcoiny. Je pravda, že ich prevod ako taký nepredstavuje naplnenie zdaniteľnej udalosti. Keďže ale pán Hedqvist plánuje kúpu a predaj bitcoinov za švédske koruny za cenu, ku ktorej je v porovnaní s výmenným kurzom na určitom výmennom portáli pripočítaná prirážka, jeho činnosť zahŕňa poskytovanie služieb za protihodnotu podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vo forme výmeny.

B – *Oslobodenie výmeny bitcoinov od dane*

19. Po druhé treba objasniť, či služba výmeny bitcoinov a švédskych korún spadá pod niektoré z oslobodení od dane podľa článku 135 ods. 1 smernice o DPH. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú ako oslobodenia od dane, ktoré v prejednávanej veci prichádzajú do úvahy, správne uvedené písmená d), e) a f) tohto ustanovenia. Tieto skutkové podstaty budem skúmať v opačnom poradí.

1. Transakcie s cennými papiermi [písmeno f)]

20. Článok 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodzuje od dane transakcie týkajúce sa „akcií, podielov v spoločnostiach…, dlhopisov a iných cenných papierov“.

21. Toto oslobodenie by sa mohlo vzťahovať na výmenu bitcoinov za švédske koruny len vtedy, ak by aspoň v prípade jedného z dvoch platobných prostriedkov išlo o „iné cenné papiere“ v zmysle tohto ustanovenia.

8 — Pozri okrem iného rozsudky Komisia/Francúzsko (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22), NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 44) a Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

9 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Pozri rozsudok Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, najmä body 21 a 32).

11 — Rozsudok Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) možno chápať inak.

22. Ako však Súdny dvor nedávno konštatoval, článok 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH zahŕňa len vlastnícke právo v právnických osobách, peňažné pohľadávky voči určitému dlžníkovi, ako aj práva súvisiace s týmito právami.[12] Švédske koruny, ani bitcoiny nezodpovedajú ani jednej z týchto troch kategórií.

23. Oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH preto v prejednávanom prípade nie je uplatniteľné.

2. Transakcie s platobnými prostriedkami [písmeno e)]

24. Ďalej vzniká otázka, či je uplatniteľné oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia oslobodené od dane sú transakcie „týkajúce sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo“.

25. Predpokladom oslobodenia od dane je predovšetkým existencia vzťahu k platobným prostriedkom, či už v hotovostnej alebo bezhotovostnej forme. Ako to vyplýva aj z anglického znenia článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ktoré hovorí o „currency, bank notes and coins“, pôsobnosť tohto ustanovenia je v zásade otvorená voči akejkoľvek mene a nielen – ako to naznačuje napríklad nemecké znenie použitím pojmu „Devisen“ – voči zahraničným menám.

26. Nie je však jednoduché odpovedať na otázku, na aké transakcie sa bude vzťahovať oslobodenie od dane, ak to majú byť všetky transakcie „týkajúce sa“ platobných prostriedkov. Uvedené znenie je veľmi široké, keďže v konečnom dôsledku sa každá transakcia zaplatená peniazmi týka aj platobného prostriedku. Platí to aj vtedy, ak by existovala požiadavka – ako to zodpovedá judikatúre v rámci oslobodenia od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH pre transakcie, ktoré sa týkajú cenných papierov[13] –, že transakcia musí spôsobiť vznik, zmenu alebo zánik práv a povinností strán vo vzťahu k platobným prostriedkom.

27. V prvom rade je jasné, že oslobodenie od dane nemôže byť uplatniteľné, pokiaľ sa len na jednu zo zúčastnených strán transakcie prevádzajú platobné prostriedky, zatiaľ čo na druhú stranu sa prevádzajú tovary alebo poskytujú služby. V tomto prípade totiž prevod platobných prostriedkov predstavuje protihodnotu za dodanie tovaru alebo služieb. Ak by sa oslobodenie od dane uplatnilo aj na takýto jednostranný prevod platobných prostriedkov, všetky transakcie – s výnimkou výmenných transakcií – by boli oslobodené od DPH.

28. Oslobodenie od dane však možno uplatniť vtedy, ak je platobný prostriedok zamenený za iný a požaduje sa za to protihodnota, ako je to v prejednávanom prípade. Zdanená transakcia potom – ako bolo vysvetlené[14] – predstavuje službu spočívajúcu vo výmene. Táto služba sa v zmysle článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH „týka“ platobných prostriedkov, konkrétne ich výmeny, ktorá tiež zakladá práva a povinnosti strán vo vzťahu k platobným prostriedkom.

29. Vzhľadom na prejednávaný prípad výmeny švédskych korún, ktoré sú zákonným platobným prostriedkom vo Švédskom kráľovstve, a bitcoinov, ktoré nie sú zákonným platobným prostriedkom v žiadnom štáte, vzniká táto otázka: Musia byť oba platobné prostriedky, ktoré sú predmetom výmeny, *zákonnými* platobnými prostriedkami?

30. Znenie článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH nedáva na túto otázku jednoznačnú odpoveď.

12 — Pozri rozsudok Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 27 a 31).

13 — Pozri okrem iného rozsudky CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, bod 33) a Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 37).

14 — Pozri bod 18 vyššie.

31. Je pravda, že najmä nemecké znenie ustanovenia možno chápať tak, že oba platobné prostriedky, ktoré sú predmetom výmeny, musia byť zákonnými platobnými prostriedkami („Devisen…, die gesetzliches Zahlungsmittel sind“).

32. V anglickom znení sa však hovorí už iba o „currency“ v jednotnom čísle. Podľa anglického znenia by tak stačila výmena, v rámci ktorej ide len na jednej strane o zákonný platobný prostriedok, akým je v prejednávanom prípade švédska koruna.

33. Ešte širšie je formulované fínske znenie, ktoré v prípade devíz vôbec nepožaduje, aby boli zákonnými platobnými prostriedkami, ale iba v prípade bankoviek a mincí.[15] V bezhotovostnej forme by sa tak oslobodenie od dane mohlo vzťahovať na všetky meny – aj na virtuálne, akou sú bitcoiny.

34. Talianske znenie okrem toho dokonca spochybňuje, či platobné prostriedky, ktoré sú predmetom transakcie, musia vôbec mať zákonný status. Podľa tohto jazykového znenia sú transakcie, ktoré sa týkajú platobných prostriedkov „con valore liberatorio“, oslobodené od dane. Podľa tohto jazykového znenia je tak rozhodujúci účinok platobného prostriedku, ktorý má za následok oslobodenie od dane. Naproti tomu nie je použitý výraz „corso legale“, ktorý v taliančine označuje zákonný platobný prostriedok, ako to vyplýva okrem iného z článku 10 ods. 2 nariadenia č. 974/98[16], a ktorý je použitý aj v článku 344 ods. 1 bode 2 smernice o DPH. Aj bitcoiny však môžu mať účinok oslobodzujúci od dane, ak sa na tom dotknuté zmluvné strany dohodli.

35. Z dôvodu rozdielnych jazykových znení možno otázku, ktorých platobných prostriedkov sa oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH týka, objasniť len pomocou účelu oslobodenia od dane.[17] V prejednávanom prípade pritom treba preskúmať iba to, či výmena zákonného platobného prostriedku za čistý, ale nie zákonný platobný prostriedok, spĺňa účel oslobodenia od dane.

36. Ako Súdny dvor opakovane konštatoval, oslobodenia od dane, ktoré sú v súčasnosti obsiahnuté v článku 135 ods. 1 písm. b) až g) smernice o DPH, majú oslobodzovať „finančné plnenia“.[18] Charakter finančného plnenia v každom prípade vykazuje aj výmena čistých platobných prostriedkov, predmetom ktorej je – ako je to v prejednávanom prípade – iba jeden zákonný platobný prostriedok. Ako bolo uvedené,[19] vyplýva to už len zo skutočnosti, že prevod platobných prostriedkov má v rámci DPH iba platobnú funkciu.

37. Súdny dvor sa však doposiaľ ešte nevyjadril k osobitnému účelu oslobodenia od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ktorý treba v prejednávanom prípade vyložiť.

38. Následkom oslobodenia od DPH je vždy zníženie nákladov na poskytnutie služby. V prejednávanom prípade sa to týka zmenárenských služieb vo vzťahu k čistým platobným prostriedkom. Zmysel a účel oslobodenia transakcií s platobnými prostriedkami je podľa môjho presvedčenia to, aby sa uložením DPH nebránilo konvertibilite čistých platobných prostriedkov. Toto má význam aj vzhľadom na vnútorný trh. Pokiaľ totiž cezhraničné plnenia vyžadujú od objednávateľa výmenu meny, uložením DPH na zmenárenskú službu by cezhraničné plnenie v porovnaní s tuzemským ešte dodatočne zdraželo.

15 — Fínske znenie hovorí o „valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita“, čo znamená niečo ako „devízy, ako aj bankovky a mince používané ako zákonné platidlo“.

16 — Nariadenie Rady (ES) z 3. mája 1998 o zavedení eura (Ú. v. ES L 139, s. 1; Mim. vyd. 10/001, s. 111), naposledy zmenené a doplnené nariadením Rady (EÚ) č. 827/2014 z 23. júla 2014.

17 — Pozri iba rozsudok T. (C-373/13, EU:C:2015:413, bod 62 a tam citovanú judikatúru).

18 — Pozri rozsudok Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29 a tam citovanú judikatúru).

19 — Pozri body 14 až 16 vyššie.

39. Oslobodenie od dane však nie je obmedzené na meny platné v rámci Únie. Oslobodenie od dane sa vzťahuje na všetky meny sveta. Treba preto konštatovať, že cieľom článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH je v záujme hladkého platobného styku čo najmenej zaťažiť konvertibilitu všetkých mien.

40. Tomuto cieľu zodpovedá aj daňové oslobodenie výmeny zákonných platobných prostriedkov za také, ktoré nemajú zákonný status, ale predsa sú – ako bitcoiny v prejednávanom prípade – čistými platobnými prostriedkami. Pokiaľ totiž existujú platobné prostriedky, ktoré sa podieľajú na platobnom styku, pretože v obehu plnia rovnakú platobnú funkciu ako zákonné platobné prostriedky, uloženie DPH na výmenu týchto platobných prostriedkov by dodatočne zaťažilo platobný styk.

41. Článok 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH musí byť mimochodom vykladaný v súlade s primárnym právom [20] a najmä so všeobecnou zásadou rovnosti zaobchádzania podľa článku 20 Charty základných práv. V tomto ohľade Súdny dvor často odkazuje na zásadu daňovej neutrality a vyžaduje, aby boli rovnaké transakcie na účely dosiahnutia neutrality DPH vo vzťahu k hospodárskej súťaži zdaňované rovnako. [21]

42. Za týchto okolností by musel v prejednávanom prípade existovať zásadný rozdiel medzi výmenou zákonných platobných prostriedkov za taktiež zákonné platobné prostriedky a medzi výmenou zákonných platobných prostriedkov za iné čisté platobné prostriedky – akými sú v prejednávanom prípade bitcoiny –, aby bolo možné odôvodniť rozdielne zaobchádzanie. Obe formy platobných prostriedkov totiž spĺňajú tie isté platobné funkcie, pokiaľ sú v platobnom styku akceptované ako platobné prostriedky.

43. Nevidím však, že by išlo o takýto zásadný rozdiel vo vzťahu k DPH.

44. Hľadisko nedostatočnej stability hodnoty bitcoinov a ich malá odolnosť voči podvodom, ktoré uviedla najmä Spolková republika Nemecko, nemôžu odôvodniť rozdielne zaobchádzanie. Nezávisle od toho, či riziká tohto druhu nevznikajú vždy podľa danej meny v rovnakej miere aj pri zákonných platobných prostriedkoch, takéto úvahy sú namieste iba v rámci štátneho dohľadu nad finančnými trhmi. Právna úprava DPH však na tom nezávisí. Z judikatúry totiž vyplýva, že aj keď je určité správanie podľa právnej úpravy dohľadu zakázané, nemá to vplyv na jeho posúdenie z hľadiska DPH. [22] Otázka, či bitcoiny predstavujú „dobrú“ alebo „zlú“ menu, teda nemá v prejednávanom prípade nijaký význam.

45. V konečnom dôsledku sa tak oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH uplatní aj vtedy, ak je – ako v prejednávanom prípade – určitá mena, ktorá je zákonným platobným prostriedkom vymenená za inú menu, ktorá síce nie je zákonným platobným prostriedkom, ale ako čistý platobný prostriedok sa zúčastňuje platobného styku.

3. Transakcie s obchodovateľnými nástrojmi [písm. d)]

46. Súdny dvor možno odlišne od môjho názoru určí, že oslobodenie platobných prostriedkov od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH nie je v prejednávanom prípade uplatniteľné, pretože bitcoiny nie sú zákonným platobným prostriedkom. V tom prípade by bolo potrebné dodatočne preskúmať, či v prejednávanom prípade nemožno uplatniť oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

20 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Sturgeon a i. (C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43) a Komisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40).

21 — Pozri okrem iného rozsudky Komisia/Nemecko (C-109/02, EU:C:2003:586, bod 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 46) a Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17).

22 — Rozsudok GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, bod 32).

47. V rozsahu, v akom sa toto ustanovenie týka „platieb [a] prevodov platieb“, prejednávané zmenárenské služby by podľa neho neboli oslobodené. Predmetom prejednávanej služby totiž nie je uskutočnenie hotovostných a bezhotovostných platieb v prospech určitého tretieho príjemcu.

48. Podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sú však oslobodené od dane aj transakcie týkajúce sa „dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov“. V prejednávanom prípade tak vzniká otázka, či bitcoiny predstavujú „iné obchodovateľné nástroje“ v zmysle tohto oslobodenia od dane.

49. Súdny dvor v rozsudku Granton Advertising uznal, že oslobodenie od dane zahŕňa rôzne formy prevodu peňazí.[23] Aj ja som vo svojich vtedajších návrhoch videla zmysel oslobodenia od dane v tom, aby sa s právami, ktoré sa v obchode považujú za podobné peniazom, zaobchádzalo z hľadiska DPH rovnako ako s vynaložením peňazí a aby boli preto oslobodené od dane.[24]

50. Uplatnenie tohto oslobodenia od dane v prejednávanom prípade však treba predsa len odmietnuť, a to z dvoch dôvodov.

51. Po prvé článok 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH sa týka iba derivátov mien – akými sú dlhy, šeky, ako aj iné „papiere“ –, nie však samotnej meny. V prejednávanom prípade však nejde o výmenu práv na bitcoiny, ale samotných bitcoinov. Za týchto okolností vôbec netreba objasniť, či sa toto oslobodenie od dane – ako to uviedla Estónska republika –vzťahuje iba na práva, ktoré sa týkajú *zákonných* platobných prostriedkov.

52. Po druhé pre oslobodenie transakcií týkajúcich sa samotnej meny od dane existuje osobitné ustanovenie, a to oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ktorého uplatniteľnosť bola preskúmaná v predchádzajúcej časti. Ak by však Súdny dvor konštatoval, že transakcie týkajúce sa priamo určitej virtuálnej meny, ako sú bitcoiny, nespadajú pod toto osobitné ustanovenie, pretože oslobodená má byť iba výmena *zákonných* platobných prostriedkov, takéto rozhodnutie normotvorcu by sa nerešpektovalo, ak by bolo namiesto toho široko vykladané iné oslobodenie od dane. Transakcie, ktoré sa týkajú priamo určitej meny, sú buď oslobodené podľa osobitného ustanovenia článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, určeného na tieto účely, ak sú splnené jeho podmienky, alebo oslobodené nie sú. V opačnom prípade by boli podmienky stanovené v rámci tohto oslobodenia od dane v konečnom dôsledku irelevantné.

53. Oslobodenie od dane podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH tak v prejednávanom prípade nie je vôbec uplatniteľné.

VI – **Návrh**

54. Na základe uvedeného Súdnemu dvoru navrhujem, aby na prejudiciálne otázky, ktoré položil Högsta förvaltningsdomstol, odpovedal takto:

1. Výmena čistého platobného prostriedku za zákonný platobný prostriedok a opačná výmena uskutočňovaná vždy za protihodnotu pripočítavanú poskytovateľom plnenia do výmenného kurzu pri jeho stanovení je službou za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

2. Takéto transakcie sú podľa článku 135 ods. 1 písm. e) smernice o DPH oslobodené od dane.

23 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 37).

24 — Pozri moje návrhy vo veci Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, bod 41).