

WWW.

# Danove Zakony 365.cz

DonauMedia

# DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora  
Evropské unie, Ústavního soudu,  
Nejvyššího správního soudu a dalších  
soudů ovlivňující daňovou praxi

V ceně:



## Díl V.



9788081831058

### SPV

SPOLEČNOSTI  
PRO VÁS

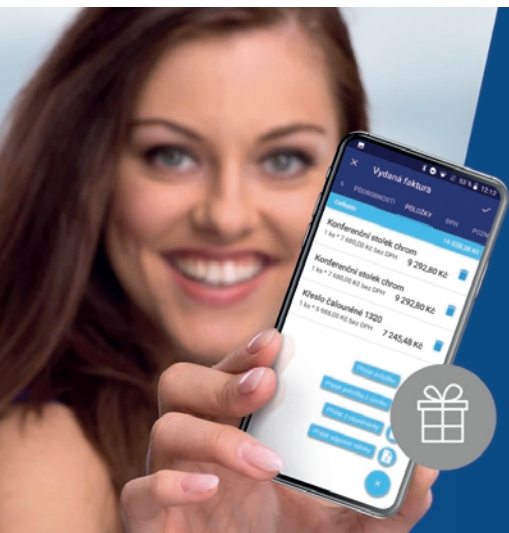
PRODEJ  
A ZAKLÁDÁNÍ  
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Načtete QR kód a odešlete SMS na +420 739 866 871

Podrobnosti na [www.DanoveZakony365.cz](http://www.DanoveZakony365.cz)



STORMWARE

# POHODA

*Ekonomický software*



Aplikace pro  
mobilní fakturaci  
zdarma

[www.pohoda.cz](http://www.pohoda.cz)

# Daňová judikatura (V. díl)

V pátém dílu jsou soustředěny především aktuální judikáty Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR a krajských soudů, které zásadním způsobem ovlivnily praxi daňových poplatníků, tuzemské daňové správy nebo přímo vyvolaly výklad a změnu daňové legislativy.

Transakce s kryptoměnami a daň z přidané hodnoty Strana <b>3</b>	Podvod při odesílání výrobků podléhajících spotřební dani Strana <b>7</b>
Neoprávněnost požadavku ověřovat dodržování pravidel u subjektů v řetězci Strana <b>12</b>	Objektivní důkazy o dodání plnění osobami povinnými k dani Strana <b>18</b>
Svoboda usazování a posouzení daňové neutrality převodu aktiv Strana <b>25</b>	Postoupení pohledávky pojistiteli a snížení základu daně Strana <b>32</b>
Je-li plnění součástí kruhového řetězce, není to důvodem k odepření nároku na odpočet Strana <b>36</b>	Ovládací subjekt seskupení jako jediná osoba povinná k dani Strana <b>42</b>
Zákaz zdanění činností povinné osoby při výkonu pravomocí orgánu veřejné moci Strana <b>48</b>	Důsledky absence poznámky „daň platí zákazník“ na faktuře Strana <b>53</b>
Zproštění oznamovací povinnosti Strana <b>58</b>	Doručení zajišťovacích příkazů při ústním jednání Strana <b>65</b>
Právo na vypořádání námitek v řízení před Nejvyšším správním soudem Strana <b>67</b>	Počítání lhůty při doručování do datové schránky Strana <b>70</b>
Exekuční příkaz a lhůta pro stanovení daně Strana <b>78</b>	Soudní přezkum zákonnosti exekučního příkazu a zajišťovacího příkazu Strana <b>82</b>
(Ne)uskutečnění deklarovaných plnění ve vztahu k účasti na podvodném řetězci Strana <b>86</b>	Posouzení právního titulu přechodu vlastnictví v řetězovém obchodu Strana <b>91</b>
Vznik nároku na peněžní plnění není prokazatelným příjmem ve zdaňovacím období Strana <b>96</b>	Způsob kontroly a hodnocení projektu výzkumu a vývoje Strana <b>98</b>
Vyloučení souběhu nároků na úrok z neoprávněného jednání správce daně Strana <b>104</b>	Převod přeplatku na osobním daňovém účtu na úhradu zahraničního nedoplatku Strana <b>108</b>
Průkaznost přijetí reklamních služeb v systému Google AdWords Strana <b>112</b>	Povaha jednotného plnění a zahrnutí úplaty do základu daně Strana <b>114</b>
Identifikace plátce daně po rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie Strana <b>120</b>	Ověřování postavení skutečného dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty Strana <b>127</b>
Odmítnutí výsledku svědka může představovat zmaření snahy unést důkazní břemeno Strana <b>132</b>	Úpovědnost: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody. Klíčová slova a právní věty vycházející z jednotlivých rozsudků a rozhodnutí formulovala a doplnila redakce a jejich znění není závazné.

DAŇOVÁ JUDIKATURA (V. díl). 1. vydání. E-book v pdf.

www.DanoveZakony365.cz

© 2023 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava.

Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-105-8

V této publikaci byly použity materiály Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, Ministerstva financí ČR, Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR, dalších českých soudů, Soudního dvora Evropské unie a zdroje ze Sbírky zákonů.

# Transakce s kryptoměny a daň z přidané hodnoty

**SOUDNÍ DVŮR EU**  
**C-264/14**  
**22. ŘÍJNA 2015**

**KLÍČOVÁ SLOVA: SMĚNA KRYPTOMĚN, DEFINICE POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB ZA PROTIPLNĚNÍ, PŮSOBNOST SMĚRNICE O DPH**  
**PRÁVNÍ VĚTA**

Článek 2 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu. Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES pak v tomto případě musí být vykládán v tom smyslu, že toto plnění je osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

## Skatteverket v. David Hedqvist

*Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 22. října 2015  
 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)*

*Řízení o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 2 odst. 1 písm. c) a 135 odst. 1 písm. d) až f) — Služby za úplatu — Směna virtuální měny „bitcoin“ za tradiční měny — Osvobození od daně*

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát) [...] vydává tento

### Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 a čl. 135 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a D. Hedqvistem, jehož předmětem je předběžné stanovisko vydané komisí pro daňové právo (Skatterättsnämnden) o tom, zda dani z přidané hodnoty podléhají směnné operaci tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ nebo naopak, které D. Hedqvist hodlá provádět prostřednictvím jedné společnosti.

### Právní rámec

#### Unijní právo

3 Článek 2 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníků.“

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:

„Poskytnutím služeb“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

6 Článek 135 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince nebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

f) činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správy, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2;

[...]

### Švédské právo

7 Ustanovení § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z přidané

**POHODA**  
 Ekonomický software

Ideální  
 pro komplexní  
 zpracování účetnictví  
 a daňové evidence

[www.pohoda.cz](http://www.pohoda.cz)

**mPOHODA**  
 mobilní fakturace a prodej

Aplikace, se kterou  
 vystavíte doklady z mobilu  
 a snadno je pošlete své účetní

[www.mpohoda.cz](http://www.mpohoda.cz)

WWW



hodnoty [mervärdeesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“] stanoví, že státu musí být odvedena daň z přidané hodnoty ze zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněného v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

8 Kapitola 3 tohoto zákona obsahuje ustanovení § 23 odst. 1, podle něhož je od daně z přidané hodnoty osvobozeno dodání bankovek a mincí, které představují zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu.

9 Ustanovení § 9 téže kapitoly 3 stanoví osvobození od daně pro poskytování bankovních a finančních služeb, jakož i pro operace obchodování s cennými papíry a podobné činnosti. Bankovní a finanční služby nezahrnují notářskou činnost, služby vymáhání pohledávek a administrativní služby v souvislosti s faktoringem nebo pronájmem skladových prostor.

### Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

10 David Hedqvist zamýšlí poskytovat prostřednictvím obchodní společnosti služby spočívající ve směně tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ a naopak.

11 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že virtuální měna „bitcoin“ je užívána zejména pro platby mezi jednotlivci na internetu, jakož i v některých internetových obchodech, které tuto měnu přijímají. Tato virtuální měna nemá jediného emitenta, nýbrž je vytvářena přímo v síti pomocí speciálního algoritmu. Systém virtuální měny „bitcoin“ umožňuje anonymní držbu a převod částek „bitcoin“ v rámci sítě uživatelům, kteří mají „bitcoin“ adresu. „Bitcoin“ adresu je možné přirovnat k bankovnímu účtu.

12 Předkládající soud s odvoláním na zprávu Evropské centrální banky z roku 2012 o virtuálních měnách uvádí, že virtuální měnu lze definovat jako druh neregulovaných digitálních peněz, které jsou emitovány a kontrolovány svými tvůrci a přijímány členy určitého virtuálního společenství. Virtuální měna „bitcoin“ patří mezi virtuální měny s tzv. „obousměrným tokem“, které mohou uživatelé nakupovat a prodávat na bázi směnného kurzu. Takovéto virtuální měny jsou, pokud jde o jejich používání v reálném světě, analogické s ostatními směnitelnými měnami. Umožňují nákup jak skutečného, tak i virtuálního zboží a služeb. Virtuální měny se liší od elektronických peněz, které jsou definovány ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/110/ES ze dne 16. září 2009 o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezřetnostním dohledu nad touto činností, o změně směrnice 2005/60/ES a 2006/48/ES a o zrušení směrnice 2000/46/ES (Úř. věst. L 267, s. 7), v tom, že na rozdíl od těchto peněz se v případě virtuálních měn kapitál nevyjadřuje v tradičních účetních jednotkách, například v eurech, nýbrž ve virtuální účetní jednotce jako je „bitcoin“.

13 Předkládající soud uvádí, že operace, které D. Hedqvist hodlá provádět, se mají uskutečňovat elektronickou formou prostřednictvím internetové stránky společnosti. Tato společnost by nakupovala jednotky virtuální měny „bitcoin“ přímo u jednotlivců a podniků, nebo na mezinárodní směnné burze. Tyto jednotky by byly uvedeny společností následně dále prodávány na takovéto směnné burze nebo by byly uloženy. Společnost D. Hedqvista by takovéto jednotky rovněž prodávala jednotlivcům nebo podnikům, kteří by si je objednali na jeho internetové stránce. Pokud by zákazník akceptoval cenou uvedenou ve švédských korunách nabízenou společností D. Hedqvista a pokud by došlo k obdržení platby, prodané jednotky virtuální měny „bitcoin“ by byly automaticky zaslány na zadanou „bitcoin“ adresu. Jednotky virtuální měny „bitcoin“ prodávané touto společností by byly buď ty, které nakoupila na směnné burze přímo poté, co zákazník podal objednávku, nebo ty, které již měla na skladě. Cena nabízená uvedenou společností zákazníkům by se určovala na základě platné ceny na konkrétní směnné burze zvýšené o určitou procentní sazbu. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou by představoval zisk společnosti D. Hedqvista. Tato společnost by si neúčtovala další poplatky.

14 Činnosti, které D. Hedqvist zamýšlí provádět, se tedy omezují na nákup a prodej virtuálních měnových jednotek „bitcoin“ směnou za tradiční měny, jako je švédská koruna, nebo naopak. Z před-

kládacího rozhodnutí nevyplývá, že by se tyto činnosti týkaly plateb v „bitcoinu“.

15 Před zahájením provádění takovýchto činností D. Hedqvist požádal komisi pro daňové právo o předběžné stanovisko, aby zjistil, zda z nákupu a prodeje jednotek virtuální měny „bitcoin“ musí být odváděna daň z přidané hodnoty.

16 Ve stanovisku ze dne 14. října 2013 měla tato komise na základě rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) za to, že D. Hedqvist bude nabízet směnárenskou službu za úplat. Rozhodla však, že se na tuto směnárenskou službu vztahuje osvobození od daně stanovené v § 9 kapitoly 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

17 Podle komise pro daňové právo je virtuální měna „bitcoin“ platebním prostředkem, který je používán obdobným způsobem jako zákonné platební prostředky. Kromě toho, výraz „zákonné platidlo“ uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty byl použit za účelem omezení rozsahu působnosti osvobození od daně, pokud jde o bankovky a mince. Z toho vyplývá, že tento výraz je nutno chápat v tom smyslu, že se vztahuje jen na bankovky a mince, a nikoli na devizy. Tento výklad je rovněž v souladu s cílem sledovaným osvobozeními od daně, která jsou stanovena v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) směrnice o dani z přidané hodnoty, a to s cílem zabránit obtížím spojeným s výběrem daně z přidané hodnoty z finančních služeb.

18 Skatteverket podal proti rozhodnutí komise pro daňové právo žalobu k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud), v níž tvrdí, že na službu, které se žádost D. Hedqvista týká, se osvobození od daně stanovené v kapitole 3 § 9 zákona o dani z přidané hodnoty nevztahuje.

19 David Hedqvist tvrdí, že žaloba podaná Skatteverket musí být zamítnuta, a že předběžné stanovisko komise pro daňové právo musí být potvrzeno.

20 Předkládající soud zastává názor, že z rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) je možné vyvodit, že směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, prováděná oproti zaplacení určité částky odpovídající marži mezi nákupní cenou zaplacenou poskytovatelem a jím požadovanou prodejní cenou představuje poskytování služeb za úplatu. V takovémto případě vzniká otázka, zda se na tuto plnění vztahuje některé z osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty pro finanční služby, zejména osvobození uvedená v bodech d) až f) tohoto ustanovení.

21 Vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) má pochybnosti o tom, zda se některé z těchto osvobození od daně na takováto plnění vztahuje, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že operace ve formě popsané jako směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, které jsou prováděny za úplatu započítávanou poskytovatelem při stanovování směnných kurzů, představují poskytování služeb za úplatu?

2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, musí být čl. 135 odst. 1 [této směrnice] vykládán v tom smyslu, že výše uvedené směnné operace jsou osvobozeny od daně?“

### K předběžným otázkám

#### K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

23 Článek 2 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty uvádí, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

24 Zprv je třeba konstatovat, že virtuální měna s obousměrným tokem „bitcoin“, která bude v rámci směnných operací směně-

na za tradiční měny, nemůže být považována za „hmotný majetek“ ve smyslu článku 14 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť, jak uvedla generální advokátka v bodě 17 svého stanoviska, tato virtuální měna nemá jiný účel než účel platidla.

**25** Totéž platí o tradičních měnách, pokud se jedná o měny, které jsou zákonným platidlem (v tomto smyslu viz rozsudek First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 25).

**26** Plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně různých platidel, proto nespádají pod pojem „dodání zboží“ stanovený v uvedeném článku 14 směrnice. Za těchto podmínek tato plnění představují poskytnutí služby ve smyslu článku 24 směrnice o dani z přidané hodnoty.

**27** Zadruhé, pokud jde o úplatnou povahu poskytnutí služby, je třeba připomenout, že poskytnutí služby se uskutečňuje „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty, a podléhá proto dani z přidané hodnoty, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a protihodnotou, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudky Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 51 a citovaná judikatura, a Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37). Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (rozsudek Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29 a citovaná judikatura).

**28** Ze skutečnosti uvedených ve spise, který byl předložen Soudnímu dvoru, vyplývá, že ve věci v původním řízení by mezi společností D. Hedqvista a jejími smluvními partnery existoval synallagmatický právní vztah, v jehož rámci se zúčastněné strany vzájemně zavazují převést částky v určité měně a přijmout za ně protihodnotu ve virtuální měně s obousměrným tokem nebo naopak. Rovněž se uvádí, že tato společnost by byla odměňována za poskytování služeb protihodnotou, která odpovídá marži, kterou by zahrnovala do výpočtu směnného kurzu, za který by byla ochotna prodávat a nakupovat dotyčné měny.

**29** Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely určení úplatné povahy poskytnutí služby není relevantní skutečnost, že taková odměna nemá formu zaplacení určité provize nebo zvláštních poplatků (rozsudek First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 33).

**30** Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba vycházet z toho, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, představují poskytnutí služby uskutečňované za poskytnutí protiplnění, které vykazuje přímou souvislost s poskytnutou službou, to znamená poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**31** Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

### **Ke druhé otázce**

**32** Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že od daně z přidané hodnoty je osvobozeno takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

**33** Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu dan z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky Skandinavska Enskilda Banken, C-540/09,

EU:C:2011:137, bod 19 jakož i citovaná judikatura, a DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 19).

**34** Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (rozsudky Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 21, a DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 20).

**35** Výklad uvedených výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními stanovenými v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému daně z přidané hodnoty. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k definici osvobození uvedených v čl. 135 odst. 1 měly být vykládány způsobem, jenž by je zbavil jejich účinků (viz zejména rozsudky Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 21, a J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 20).

**36** V této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné daně z přidané hodnoty (viz zejména rozsudek Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24, jakož i usnesení Tiercé Ladbroke, C-231/07 a C-232/07, EU:C:2008:275, bod 24).

**37** Kromě toho plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle těchto ustanovení představují svojí povahou finanční operace, ačkoli nemusí být nutně poskytována bankami nebo finančními institucemi (viz rozsudky Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura, a Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29).

**38** Pokud jde zprv o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

**39** Plnění osvobozená od daně na základě uvedeného ustanovení jsou tedy vymezena v závislosti na povaze poskytovaných služeb. K tomu, aby byly dotyčné služby kvalifikovány jako plnění osvobozená od daně, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek, jejímž účelem je plnění specifických a podstatných funkcí služby popsané v témže ustanovení (viz rozsudek Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).

**40** Ze znění čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty ve spojení s rozsudkem Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38) vyplývá, že plnění, na která se toto ustanovení vztahuje, se týkají služeb nebo nástrojů, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz.

**41** Kromě toho, jak v bodech 51 a 52 svého stanoviska uvedla generální advokátka, uvedené ustanovení se nevztahuje na plnění, která se týkají samotné měny, neboť tato plnění jsou předmětem zvláštního ustanovení, kterým je čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**42** Vzhledem k tomu, že virtuální měna „bitcoin“ je smluvním platidlem, nemůže být na jedné straně považována za běžný účet ani za vkladový účet, platbu nebo převod. Na straně druhé, na rozdíl od pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty, představuje přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty, kteří ji akceptují.

**43** Plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, proto nespádají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v tomto ustanovení.

**44** Pokud jde zadruhé o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty, toto ustanovení stanoví, že členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“.

**45** V této souvislosti je třeba připomenout, že pojmy použité v

uvedeném ustanovení musí být vykládány a používány jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie (v tomto smyslu viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 16, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

**46** Jak uvedla generální advokátka v bodech 31 až 34 svého stanoviska, různá jazyková znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty neumožňují jednoznačně určit, zda se toto ustanovení vztahuje pouze na činnosti týkající se tradičních měn, nebo zda se naopak vztahuje i na činnosti zahrnující jinou měnu.

**47** V případě jazykových rozdílů nelze dosah dotyčného výrazu posuzovat pouze na základě doslovného výkladu. Tento výraz je třeba vykládat ve světle kontextu, v němž se nachází, účelu a systematiky směrnice o dani z přidané hodnoty (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 20, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

**48** Jak bylo uvedeno v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné daně z přidané hodnoty, které vznikají v rámci zdanění finančních operací.

**49** Přitom je třeba uvést, že činnosti týkající se netradičních měn, to znamená jiných měn, než jsou peníze, které jsou zákonným platidlem v jedné nebo ve vícero zemích, pokud tyto měny byly účastníky transakce akceptovány jako alternativní platidlo k zákonným platidlům a nemají jiný účel než účel platidla, představují finanční operace.

**50** Kromě toho, jak na jednání v podstatě uvedl D. Hedqvist, v případě takových činností, jako je zejména směnárenská činnost, mohou být obtíže spojené s určením daňového základu a zejména částky odpočitatelné DPH totožné, ať už se jedná o směnu tradičních měn běžně osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty, nebo o směnu takovýchto měn za virtuální měny s obousměrným tokem, které aniž by byly zákonným platidlem, představují platidlo akceptované účastníky transakce a naopak.

**51** Z kontextu a z účelu uvedeného čl. 135 odst. 1 písm. e) tedy vyplývá, že výklad tohoto ustanovení, podle něhož se toto ustanovení vztahuje na činnosti týkající se jen tradičních měn, by ho zbažil části jeho účinku.

**52** Ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.

**53** Je tedy třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty se vztahuje i na takové poskytování

služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

**54** Pokud jde konečně o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty, stačí připomenout, že toto ustanovení se vztahuje na činnosti týkající se „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích [a] dluhopisů“, to znamená cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, jakož i „jiných cenných papírů“, které je třeba pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v uvedeném ustanovení (rozsudek *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 27).

**55** Je přitom nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nepředstavuje ani cenný papír přiznávající vlastnické právo v právnických osobách, ani cenný papír srovnatelné povahy.

**56** Činnosti, o které se jedná ve věci v původním řízení, proto nespádají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**57** Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na druhou otázku odpovědět, že:

- článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty ve smyslu tohoto ustanovení;

- článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

### **K nákladům řízení**

**58** Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.