

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-264 din 2014 David Hedqvist. Regimul TVA aplicabil la schimbul de monedă bancară în criptomonedă.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

22 octombrie 2015

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 135 alineatul (1) literele (d)-(f) – Servicii cu titlu oneros – Operațiuni de schimb de monedă virtuală «bitcoin» cu monede tradiționale – Scutire”

În cauza C-264/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 27 mai 2014, primită de Curte la 2 iunie 2014, în procedura

Skatteverket

împotriva

David Hedqvist,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii D. Šváby, A. Rosas (raportor), E. Juhász și C. Vajda, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 iunie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de M. Loeb, în calitate de consilier juridic;
- pentru domnul Hedqvist, de A. Erasmie, avocat, și de F. Berndt, jur. kand.;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk și de E. Karlsson, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul estonian, de K. Kraavi-Käerdi, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Owsiany-Hornung, precum și de K. Simonsson și de J. Enegren, în calitate de agenți,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 iulie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) și a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de o parte, și domnul Hedqvist, pe de altă parte, în legătură cu un aviz prealabil dat de Skatterättsnämnden (Comisia de Drept Fiscal suedeză) cu privire la supunerea la taxa pe valoarea adăugată a operațiunilor de schimb de monede tradiționale cu monedă virtuală „bitcoin” sau invers, pe care domnul Hedqvist intenționează să le efectueze prin intermediul unei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 din Directiva TVA:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Articolul 135 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(d) operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

(e) operațiuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal sau bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic;

(f) operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare, dar exceptând documentele reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor și drepturile sau valorile mobiliare prevăzute la articolul 15 alineatul (2);

[...]"

Dreptul suedez

7 În capitolul 1 din Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată [mervärdesskattelagen (1994:200), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”], articolul 1 prevede că TVA-ul este datorat statului pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate pe teritoriul național și supuse impozitului de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

8 Capitolul 3 din această lege cuprinde un articol 23 alineatul 1 în temeiul căruia sunt scutite de TVA livrările de bancnote și de monede care constituie mijloace legale de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, de argint sau din alt metal, precum și bancnote, care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau care prezintă interes numismatic.

9 În cadrul aceluiași capitol 3, articolul 9 prevede scutirea prestărilor de servicii bancare și financiare, precum și operațiunile de schimb de valori mobiliare și operațiunile similare. Serviciile bancare și financiare nu includ activitățile notariale, serviciile de recuperare a creanțelor și serviciile administrative privind factoringul sau închirierea de spații de depozitare.

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

10 Domnul Hedqvist intenționează să furnizeze, prin intermediul unei societăți, servicii care constau în schimbul de monede tradiționale cu moneda virtuală „bitcoin” și invers.

11 Din decizia de trimitere reiese că moneda virtuală „bitcoin” este utilizată în principal pentru plățile dintre particulari pe internet, precum și în anumite magazine online care acceptă această monedă. Moneda virtuală menționată nu are un emitent unic, ci este creată direct în cadrul unei rețele, prin intermediul unui algoritm special. Sistemul monedei virtuale „bitcoin” permite deținerea și transferul anonim de sume exprimate în „bitcoin” în cadrul rețelei de către utilizatorii titulari ai unei adrese „bitcoin”. O adresă „bitcoin” ar putea fi comparată cu un număr de cont bancar.

12 Referindu-se la un raport din anul 2012 al Băncii Centrale Europene privind monedele virtuale, instanța de trimitere arată că o monedă virtuală poate fi definită ca un tip de monedă digitală nereglementată, emisă și controlată de dezvoltatori și acceptată de membrii unei comunități virtuale specifice. Moneda virtuală „bitcoin” face parte dintre monede virtuale așa-numite „cu flux bidirecțional”, pe care utilizatorii le pot cumpăra și vinde în funcție de cursul de schimb. Astfel de monede virtuale sunt similare celorlalte monede convertibile în ceea ce privește utilizarea lor în lumea reală. Ele permit cumpărarea de bunuri și de servicii atât reale, cât și virtuale. Monedele virtuale se disting de moneda electronică, astfel cum este definită în Directiva 2009/110/CE a Parlamentului

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

European și a Consiliului din 16 septembrie 2009 privind accesul la activitate, desfășurarea și supravegherea prudencială a activității instituțiilor emitente de monedă electronică, de modificare a Directivelor 2005/60/CE și 2006/48/CE și de abrogare a Directivei 2000/46/CE (JO L 267, p. 7), în măsura în care, spre deosebire de această monedă, în cazul monedelor virtuale, fondurile nu sunt exprimate într-o unitate de cont tradițională, de exemplu în euro, ci într-o unitate de cont virtuală, precum „bitcoin”.

13 Instanța de trimitere arată că operațiunile pe care domnul Hedqvist le are în vedere ar avea loc sub formă electronică, prin intermediul site-ului internet al societății sale. Această societate ar cumpăra unități ale monedei virtuale „bitcoin” direct de la particulari și de la întreprinderi sau de la o bursă de schimb internațională. Aceste unități ar fi apoi revândute de societatea respectivă prin intermediul unei astfel de burse de schimb sau ar fi stocate. Societatea domnului Hedqvist ar vinde astfel de unități și particularilor sau întreprinderilor care ar efectua o comandă pe site-ul său internet. În ipoteza în care clientul ar accepta prețul în coroane suedeze propus de societatea domnului Hedqvist și plata ar fi încasată, unitățile monedei virtuale „bitcoin” vândute ar fi trimise automat la adresa „bitcoin” menționată. Potrivit instanței de trimitere, unitățile monedei virtuale „bitcoin” vândute de această societate sunt fie cele pe care societatea le-a cumpărat direct la bursa de schimb după ce clientul a efectuat comanda, fie cele pe care societatea le deține deja în stoc. Prețul propus clienților de societatea respectivă ar fi determinat în funcție de prețul în vigoare la o anumită bursă de schimb, la care s-ar adăuga un anumit procent. Diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare ar constitui profitul societății domnului Hedqvist. Această societate nu ar factura alte cheltuieli.

14 Operațiunile pe care domnul Hedqvist intenționează să le efectueze s-ar limita, așadar, la cumpărarea și vânzarea de unități ale monedei virtuale „bitcoin” în schimbul monedelor tradiționale, cum ar fi coroana suedeză, sau invers. Din decizia de trimitere nu rezultă că acestea ar privi plăți în „bitcoin”.

15 Înainte de a începe efectuarea unor astfel de operațiuni, domnul Hedqvist a solicitat Comisiei de Drept Fiscal un aviz prealabil pentru a ști dacă la cumpărarea și vânzarea de unități ale monedei virtuale „bitcoin” ar trebui plătit TVA.

16 Într-un aviz din 14 octombrie 2013, această comisie a considerat, în temeiul Hotărârii First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) că domnul Hedqvist va presta un serviciu de schimb efectuat cu titlu oneros. Comisia a apreciat însă că acestui serviciu de schimb i se aplică scutirea prevăzută la articolul 9 din capitolul 3 din Legea privind TVA-ul.

17 Potrivit Comisiei de Drept Fiscal, moneda virtuală „bitcoin” este un mijloc de plată utilizat în mod analog cu mijloacele de plată legale. De altfel, expresia „mijloc legal de plată” inclusă în articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA ar fi utilizată pentru a restrânge sfera scutirii privind bancnotele și monedele. Ar rezulta că această expresie ar trebui înțeleasă în sensul că nu privește decât bancnotele și monedele, iar nu valutele. Această interpretare ar fi conformă și cu obiectivul urmărit prin scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) din Directiva TVA, și anume de a evita dificultățile legate de aplicarea TVA-ului în cazul serviciilor financiare.

18 Skatteverket a formulat o acțiune împotriva deciziei Comisiei de drept fiscal la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă), arătând ca serviciului la care se referă cererea domnului Hedqvist nu i se aplică scutirea fiscală prevăzută la articolul 9 din capitolul 3 din Legea privind TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 În opinia domnului Hedqvist, acțiunea formulată de Skatteverket trebuie respinsă, iar avizul prealabil al Comisiei de Drept Fiscal trebuie să fie confirmat.

20 Instanța de trimitere consideră că s-ar putea deduce din Hotărârea First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) că operațiunile de schimb al unei monede virtuale cu o monedă tradițională și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei dintre prețul de cumpărare plătit de operator și prețul de vânzare practicat de acesta, constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros. Într-o asemenea ipoteză, s-ar pune întrebarea dacă acestor operațiuni li se aplică vreuna dintre scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, pentru serviciile financiare, mai precis cele prevăzute la punctele (d)-(f) din această dispoziție.

21 Având îndoieli cu privire la problema dacă una dintre aceste scutiri se aplică unor astfel de operațiuni, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că operațiunile care îmbracă forma a ceea ce s-a descris ca reprezentând schimb de monedă virtuală cu monedă tradițională și invers, efectuat pe baza unei contraprestații cuprinse de furnizor în calculul cursului de schimb, constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 135 alineatul (1) din [această directivă] trebuie interpretat în sensul că operațiunile de schimb descrise anterior sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reprezintă prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.

23 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că sunt supuse TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

24 Trebuie constatat, în primul rând, că moneda virtuală cu flux bidirecțional „bitcoin”, care va fi schimbată în monedă tradițională în cadrul operațiunilor de schimb, nu poate fi calificată ca „bun corporal” în sensul articolului 14 din Directiva TVA, dat fiind că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 17 din concluzii, această monedă virtuală nu are alte finalități decât aceea de mijloc de plată.

25 Aceeași este situația și în privința monedelor tradiționale, din moment ce este vorba despre monede care sunt mijloace de plată legale (a se vedea în acest sens Hotărârea First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punctul 25).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

26 În consecință, operațiunile în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de diferite mijloace de plată, nu intră în sfera noțiunii „livrare de bunuri”, prevăzută la respectivul articol 14 din directivă. În aceste condiții, operațiunile amintite constituie prestări de servicii, în sensul articolului 24 din Directiva TVA.

27 În ceea ce privește, în al doilea rând, caracterul oneros al unei prestări de servicii, trebuie amintit că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și, așadar, nu este supusă TVA-ului decât dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită de persoana impozabilă (Hotărârea Loyalty Management UK și Baxi Group, C-53/09 și C-55/09, EU:C:2010:590, punctul 51, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37). Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 29 și jurisprudența citată).

28 În cauza principală, reiese din elementele dosarului prezentat Curții că între domnul Hedqvist și cocontractanții săi ar exista un raport juridic sinalagmatic în cadrul căruia părțile la operațiune s-ar angaja reciproc să cedeze sume într-o anumită monedă și să primească contravaloarea acestora într-o monedă virtuală cu flux bidirecțional sau invers. Se precizează de asemenea că această societate ar fi remunerată pentru prestarea sa de servicii printr-o contraprestație care corespunde marjei pe care ar integra-o în calcularea cursurilor de schimb la care ar fi dispusă să vândă și să cumpere monezile în cauză.

29 Curtea a statuat deja că este lipsit de relevanță, pentru stabilirea caracterului oneros al unei prestări de servicii, faptul că o astfel de remunerație nu ia forma plății unui comision sau a plății unor cheltuieli specifice (Hotărârea First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punctul 33).

30 Este necesar să se considere, având în vedere considerațiile precedente, că operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal constituie prestări de servicii efectuate în schimbul remiterii unei contraprestații care prezintă o legătură directă cu serviciul prestat, cu alte cuvinte prestări de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

31 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reprezintă prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.

Cu privire la a doua întrebare

32 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) literele (d)-(f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că sunt scutite de TVA prestările de servicii, precum cele în discuție în litigiul principal care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, punctul 19, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, punctul 19).

34 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (Hotărârea Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 21, și Hotărârea DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, punctul 20).

35 Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (a se vedea în special Hotărârea Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punctul 25, Hotărârea DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, punctul 21, și Hotărârea J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 20).

36 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (d)-(f) urmăresc în special să reducă dificultățile legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil (a se vedea în special Hotărârea Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 24, precum și Ordonanța Tiercé Ladbroke, C-231/07 și C-232/07, EU:C:2008:275, punctul 24).

37 În plus, operațiunile scutite de TVA în temeiul acestor dispoziții sunt, prin natura lor, operațiuni financiare, deși ele nu trebuie în mod necesar să fie efectuate de bănci sau de instituții financiare (a se vedea Hotărârea Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, punctul 29).

38 În ceea ce privește, în primul rând, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, trebuie amintit că, potrivit termenilor acestei dispoziții, statele membre scutesc operațiunile privind printre altele „conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile”.

39 Operațiunile scutite în temeiul dispoziției menționate sunt, așadar, definite în funcție de natura prestărilor de servicii furnizate. Pentru a fi calificate drept operațiuni scutite, serviciile în cauză trebuie să formeze un ansamblu distinct, apreciat în mod global, care are drept efect îndeplinirea funcțiilor specifice și esențiale ale unui serviciu descris în această dispoziție (a se vedea Hotărârea Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

40 Reiese din modul de redactare a articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, interpretat în lumina Hotărârii Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punctele 37 și 38), că operațiunile avute în vedere de această dispoziție privesc servicii sau instrumente al căror mod lor de funcționare implică un transfer de bani.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

41 În plus, astfel cum a prezentat avocatul general la punctele 51 și 52 din concluzii, dispoziția menționată nu vizează operațiunile care se referă în mod direct la monede, acestea făcând obiectul unei dispoziții specifice, și anume articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

42 Întrucât moneda virtuală „bitcoin” este un mijloc de plată contractual, aceasta nu poate, pe de o parte, să fie considerată un cont curent și nici un cont de depozit, o plată sau un virament. Pe de altă parte, spre deosebire de creanțe, de cecuri sau de alte instrumente negociabile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, ea constituie un mijloc de plată direct între operatorii care o acceptă.

43 Prin urmare, operațiuni precum cele din litigiul principal nu intră în sfera scutirilor prevăzute la această dispoziție.

44 În ceea ce privește, în al doilea rând, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, această dispoziție prevede că statele membre scutesc operațiunile care privesc printre altele „monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată”.

45 În această privință, trebuie amintit că noțiunile utilizate la dispoziția menționată trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 16, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Comisia/Spania, C-189/11, EU:C:2013:587, punctul 56).

46 După cum a precizat avocatul general la punctele 31-34 din concluzii, diferitele versiuni lingvistice ale articolului 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA nu permit să se stabilească fără ambiguitate dacă această dispoziție se aplică numai operațiunilor privind monedele tradiționale sau dacă, dimpotrivă, aceasta are în vedere și operațiunile care implică o altă monedă.

47 În prezența unor divergențe lingvistice, întinderea expresiei respective nu poate fi apreciată pe baza unei interpretări exclusiv textuale. Această expresie trebuie interpretată în lumina contextului în care se înscrie, a finalităților și a economiei Directivei TVA (a se vedea Hotărârea Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 20, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Comisia/Spania, C-189/11, EU:C:2013:587, punctul 56).

48 Astfel cum s-a amintit la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA urmăresc în special să reducă dificultățile legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil care apar în cadrul impozitării operațiunilor financiare.

49 Or, operațiunile privind monede netradiționale, cu alte cuvinte alte monede decât cele care sunt mijloace legale de plată într-unul sau mai multe state, în măsura în care aceste monede au fost acceptate de părțile la o tranzacție ca un mijloc de plată alternativ mijloacelor legale de plată și nu au o altă finalitate decât aceea de mijloc de plată, constituie operațiuni financiare.

50 În plus, după cum domnul Hedqvist a susținut în esență în ședință, în cazul particular al unor operațiuni precum operațiunile de schimb, dificultățile legate de stabilirea bazei de impozitare și a cuantumului TVA-ului deductibil pot fi identice, fie că este vorba despre schimbul de monede tradiționale, în mod normal scutit în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, fie că este vorba despre schimbul, pe de o parte, de astfel de monede cu, pe de altă parte, monede virtuale cu flux bidirecțional care, fără a fi mijloace legale de plată, constituie un mijloc de plată acceptat de părțile la o tranzacție și invers.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

51 Prin urmare, rezultă din contextul și din finalitatea respectivului articol 135 alineatul (1) litera (e) că o interpretare a acestei dispoziții în sensul că vizează operațiunile privind numai monedele tradiționale ar însemna lipsirea acesteia de o parte a efectelor sale.

52 În cauza principală, este cert că moneda virtuală „bitcoin” nu are alte finalități decât aceea de mijloc de plată și că ea este acceptată în acest scop de unii operatori.

53 În consecință, este necesar să se concluzioneze că articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA are în vedere și prestările de servicii, precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.

54 În ceea ce privește, în ultimul rând, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, este suficient să se amintească faptul că această dispoziție are în vedere printre altele operațiunile privind „acțiuni, titluri de participare [și] obligațiuni”, și anume titluri care conferă un drept de proprietate asupra unor persoane juridice, precum și „alte valori mobiliare” care trebuie considerate ca având o natură comparabilă cu cea a titlurilor menționate în mod specific în cuprinsul dispoziției menționate (Hotărârea Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, punctul 27).

55 Or, este cert că moneda virtuală „bitcoin” nu constituie nici un titlu care conferă un drept de proprietate asupra unor persoane juridice și nici un titlu cu o natură comparabilă.

56 În consecință, operațiunile în discuție în litigiul principal nu intră în sfera scutirilor prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

57 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că:

– articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestări de servicii, precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi, constituie operațiuni scutite de TVA, în sensul acestei dispoziții;

– articolul 135 alineatul (1) literele (d) și (f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că astfel de prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al acestor dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

reprezintă prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi.

2) **Articolul 135 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că prestări de servicii, precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi, constituie operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, în sensul acestei dispoziții.**

Articolul 135 alineatul (1) literele (d) și (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că astfel de prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al acestor dispoziții.

Semnături