Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 16ης Ιουλίου 2015 [1]

Υπόθεση C-264/14

Skatteverket
κατά
David Hedqvist
[αίτηση του Högsta förvaltningsdomstol (Σουηδία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Μετατροπή των εικονικών νομισμάτων "bitcoins" σε συμβατικό νόμισμα — Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Φορολόγηση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ επαχθούς αιτίας — Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγή των πράξεων οι οποίες αφορούν αξιόγραφα — Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγή των πράξεων οι οποίες αφορούν συνάλλαγμα — Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγή των πράξεων οι οποίες αφορούν τίτλους»

I – **Εισαγωγή**

1. Στην παρούσα υπόθεση το Δικαστήριο θα ασχοληθεί για πρώτη φορά με το ζήτημα της μεταχειρίσεως της μετατροπής των εικονικών νομισμάτων «bitcoins» σε συμβατικά νομίσματα, από απόψεως φόρου προστιθέμενης αξίας. Περαιτέρω αποσαφηνίσεως χρήζει εν προκειμένω το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών για χρηματοοικονομικές πράξεις.

II – **Το νομοθετικό πλαίσιο**

2. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), υπόκεινται στον ΦΠΑ

«γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

3. Εντούτοις, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

«[…]

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

δ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων,

ε) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, δηλαδή τα χρυσά, αργυρά ή από άλλο μέταλλο νομίσματα, καθώς και τα χαρτονομίσματα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κανονικά ως νόμιμα μέσα πληρωμής ή τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον,

στ) τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, με εξαίρεση τη φύλαξη και τη διαχείριση, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιριών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα και τα δικαιώματα ή τους τίτλους του άρθρου 15, παράγραφος 2,

[…]».

4. Αντίστοιχες απαλλαγές προβλέπονταν στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο δ′, σημεία 3 έως 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, η οποία ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2006[2]. Στον βαθμό που η τελευταία αυτή διάταξη έχει αποτελέσει αντικείμενο ερμηνείας από το Δικαστήριο, τα σχετικά πορίσματα δύνανται να χρησιμοποιηθούν και στην παρούσα υπόθεση.

5. Οι συναφείς διατάξεις του σουηδικού δικαίου είναι αντίστοιχες των προμνησθεισών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

III – **Η διαφορά της κύριας δίκης**

6. Ο D. Hedqvist προτίθεται να προσφέρει μέσω Διαδικτύου υπηρεσίες αγοραπωλησίας της εικονικής νομισματικής μονάδας «bitcoins» (στο εξής: bitcoins) έναντι σουηδικών κορόνων. Η εκάστοτε τιμή των bitcoins θα βασίζεται στην τιμή ανταλλαγής που δημοσιεύει συγκεκριμένος δικτυακός τόπος παροχής υπηρεσιών συναλλάγματος στην οποία προστίθεται ή από την οποία αφαιρείται ως αμοιβή ποσό που αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο ποσοστό επί του ποσού της ανταλλαγής.

7. Το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι πλήθος ιδιωτών και φορέων δραστηριοποιούμενων στο ηλεκτρονικό εμπόριο αποδέχεται τα bitcoins ως μέσο πληρωμής. Τα bitcoins αποθηκεύονται ως δεδομένα στον υπολογιστή ενός χρήστη ή ενός τρίτου παρόχου υπηρεσιών και μεταβιβάζονται μόνο ηλεκτρονικά. Δεν εκδίδονται από συγκεκριμένο εκδότη, αλλά δημιουργούνται στο Διαδίκτυο μέσω αλγόριθμου τον οποίο έχει αναπτύξει ένα άγνωστο μέχρι στιγμής πρόσωπο. Σε κανένα κράτος τα bitcoins δεν αναγνωρίζονται νομοθετικώς ως μέσο πληρωμής.

8. Πριν από την έναρξη της δραστηριότητάς του, ο D. Hedqvist ζήτησε από την Skatterättsnämnd (σουηδική αρχή αρμόδια για θέματα φορολογικού δικαίου) την έκδοση προσωρινής αποφάσεως που να δίνει απάντηση στο ζήτημα εάν οι εν λόγω αγοραπωλησίες bitcoins υπόκεινται σε ΦΠΑ. Κατά την προσωρινή απόφαση, η αγοραπωλησία bitcoins αποτελεί παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, η οποία όμως απαλλάσσεται από τον φόρο, καθόσον τα bitcoins αποτελούν μέσο πληρωμής το οποίο χρησιμοποιείται όπως και τα νόμιμα μέσα πληρωμής. Κατά της εν λόγω προσωρινής αποφάσεως άσκησε προσφυγή η σουηδική φορολογική αρχή.

2 — ΕΕ L 145, σ. 1.

IV – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

9. Το επιληφθέν στη συνέχεια Högsta förvaltningsdomstol, εκτιμώντας ότι κρίσιμη για την επίλυση της διαφοράς είναι η ενωσιακή νομοθεσία περί ΦΠΑ, υπέβαλε στις 2 Ιουνίου 2014 στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ:

1. Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι πράξεις αγοραπωλησίας συναλλάγματος υπό τη μορφή ανταλλαγής εικονικών νομισμάτων με παραδοσιακά νομίσματα και αντιστρόφως, η οποία πραγματοποιείται έναντι αντιπαροχής που χρεώνεται από τον πάροχο της υπηρεσίας κατά τον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, συνιστούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας;

2. Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι καταφατική, έχει το άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι οι προαναφερθείσες πράξεις αγοραπωλησίας συναλλάγματος απαλλάσσονται από τον φόρο;

10. Γραπτές παρατηρήσεις επί των ανωτέρω ερωτημάτων υπέβαλαν στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου η σουηδική φορολογική αρχή (Skatteverket), ο D. Hedqvist, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 17ης Ιουνίου 2015 εξέθεσαν τις απόψεις τους ο D. Hedqvist, το Βασίλειο της Σουηδίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Επιτροπή.

V – **Νομική εκτίμηση**

11. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά δύο διαφορετικά ζητήματα. Το πρώτο αφορά τη φορολόγηση πράξεων ανταλλαγής, ήτοι το αν η δραστηριότητα αυτή συνιστά γενεσιουργό αιτία του φόρου κατά τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. ανάλυση κατωτέρω υπό Α). Στην περίπτωση που οι πράξεις ανταλλαγής είναι φορολογητέες, το δεύτερο ζήτημα που πρέπει να διευκρινιστεί είναι αν οι πράξεις αυτές υπόκεινται στον φόρο, ήτοι αν δεν απαλλάσσονται από αυτόν (βλ. ανάλυση κατωτέρω υπό Β).

Α — *Η ανταλλαγή bitcoins ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας*

12. Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν μια δραστηριότητα όπως αυτή που σχεδιάζει να ασκήσει ο D. Hedqvist πρέπει να θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, και συνεπώς να υπόκειται καταρχήν στον ΦΠΑ.

13. Παρόμοιο ζήτημα τέθηκε στην υπόθεση First National Bank of Chicago, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η ανταλλαγή συναλλάγματος στο πλαίσιο της οποίας η τράπεζα ορίζει διαφορετικές τιμές για την αγορά και την πώληση του εκάστοτε συναλλάγματος συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας[3]. Στην περίπτωση εκείνη, φορολογούμενη υπηρεσία της τράπεζας ήταν μόνο η πράξη της ανταλλαγής, όχι όμως και η μεταβίβαση του συναλλάγματος αυτού καθαυτόν. Ειδικότερα, κατά το Δικαστήριο, η εν λόγω μεταβίβαση δεν αποτελούσε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών, εφόσον επρόκειτο για νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής[4]. Το Δικαστήριο έκρινε ότι αντάλλαγμα για τη φορολογητέα παροχή υπηρεσιών αποτελούσε ουσιαστικά η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως του εκάστοτε συναλλάγματος.

3 — Απόφαση First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354, σκέψεις 25 έως 35).

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

14. Η απόφαση στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μεταβίβαση νομίμων μέσων πληρωμής δεν μπορεί αυτή καθεαυτήν να αναγνωριστεί ως γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ [5]. Κατά κανόνα [6] μπορεί απλώς να αποτελεί αντιπαροχή έναντι φορολογούμενης παροχής. Πράγματι, ο ΦΠΑ είναι φόρος που επιβάλλεται επί της τελικής καταναλώσεως αγαθών [7]. Σε αντίθεση π.χ. με τον χρυσό ή τα τσιγάρα, τα οποία χρησιμοποιούνται ή έχουν χρησιμοποιηθεί άμεσα ή έμμεσα ως μέσα πληρωμής, τα υφιστάμενα νόμιμα μέσα πληρωμής δεν έχουν άλλη πρακτική χρησιμότητα, παρά μόνο αυτή του μέσου πληρωμής. Στο πλαίσιο μιας πράξεως, η λειτουργία τους περιορίζεται στη διευκόλυνση της ανταλλαγής αγαθών στο πλαίσιο της εκάστοτε εθνικής οικονομίας· εντούτοις δεν καταναλώνονται ούτε χρησιμοποιούνται καθαυτά ως αγαθά.

15. Ό,τι ισχύει για τα *νόμιμα* μέσα πληρωμής θα πρέπει να ισχύει και για τα λοιπά μέσα πληρωμής, των οποίων η λειτουργία εξαντλείται στην ιδιότητά τους αυτή. Καίτοι αυτού του είδους τα *αμιγή* μέσα πληρωμής δεν είναι διασφαλισμένα ούτε εποπτεύονται από τον νόμο, εντούτοις υπό το πρίσμα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ επιτελούν την ίδια λειτουργία με τα νόμιμα μέσα πληρωμής και συνεπώς θα πρέπει, με βάση την αρχή της ουδετερότητας του φόρου ως ειδικότερης εκφάνσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως [8], να τυγχάνουν καταρχήν της ίδιας μεταχειρίσεως.

16. Η ανωτέρω άποψη συνάδει με τη νομολογία. Η τελευταία αντιμετωπίζει τα αμιγή μέσα πληρωμής —για παράδειγμα τα κουπόνια με ονομαστική αξία [9] ή την απόκτηση «πόντων» για μελλοντική χρήση σε ξενοδοχεία ή σε συγκροτήματα κατοικιών [10]—, κατά κανόνα [11] με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζει τα νόμιμα μέσα πληρωμής, καθόσον δέχεται ότι και στις περιπτώσεις αυτές η μεταβίβαση των μέσων πληρωμής δεν συνιστά φορολογητέα πράξη.

17. Κατά τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, αμιγές μέσο πληρωμής είναι και τα bitcoins. Η κατοχή τους δεν μπορεί να έχει άλλο σκοπό από την καθ' οιονδήποτε χρόνο εκ νέου χρησιμοποίησή τους ως μέσο πληρωμής. Ως εκ τούτου, από απόψεως γενεσιουργού αιτίας του φόρου, πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως με τα νόμιμα μέσα πληρωμής.

18. Κατά συνέπεια, η νομολογία επί της υποθέσεως First National Bank of Chicago εφαρμόζεται και ως προς τα bitcoins. Ως εκ τούτου, η μεταβίβασή τους δεν συνιστά γενεσιουργό αιτία του φόρου. Λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι ο D. Hedqvist σχεδιάζει να αγοράζει και να πωλεί bitcoins έναντι σουηδικών κορόνων σε τιμή ίση με την τιμή ανταλλαγής ενός συγκεκριμένου διαδικτυακού ανταλλακτηρίου συναλλάγματος, πλέον μιας προσαυξήσεως, η δραστηριότητά του, ήτοι η ανταλλαγή, συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

5 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, σκέψη 26).

6 — Αυτό ενδέχεται να μην ισχύει για τη μεταβίβαση νόμιμων μέσων πληρωμής τα οποία είναι νομίσματα ή χαρτονομίσματα για συλλογές, κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

7 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και Dresser Rand (C-606/12 και C-607/12, EU:C:2014:125, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-481/98, EU:C:2001:237, σκέψη 22), NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 44) και Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 48).

9 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

10 — Βλ. απόφαση Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, ιδίως σκέψεις 21 και 32).

11 — Η απόφαση Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) μπορεί να ερμηνευθεί διαφορετικά.

Β — *Απαλλαγή της ανταλλαγής bitcoins από τον φόρο*

19. Κατά δεύτερο λόγο, πρέπει να αποσαφηνισθεί αν η παροχή υπηρεσίας συνιστάμενης στην ανταλλαγή bitcoins με σουηδικές κορόνες εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις απαλλαγής του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ορθώς κατονομάζονται ως ενδεχόμενες απαλλαγές από τον φόρο εκείνες που μνημονεύονται υπό τα στοιχεία δ′, ε′ και στ′ της διατάξεως αυτής. Παρακάτω θα προβώ στην εξέταση των δύο αυτών περιπτώσεων με αντίστροφη σειρά.

1. Πράξεις οι οποίες αφορούν τίτλους (στοιχείο στ′)

20. Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται πράξεις «οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιριών […], ομολογίες και λοιπούς τίτλους».

21. Η ανταλλαγή bitcoins έναντι σουηδικών κορόνων θα μπορούσε να εμπίπτει στην εν λόγω απαλλαγή μόνο αν ένα τουλάχιστον από τα δύο αυτά μέσα αποτελούσε «λοιπούς τίτλους» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

22. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε προσφάτως ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ καλύπτει μόνο δικαιώματα ιδιοκτησίας σε νομικά πρόσωπα, χρηματικές απαιτήσεις έναντι συγκεκριμένου οφειλέτη καθώς και δικαιώματα συναρτώμενα με τα δικαιώματα αυτά [12]. Ούτε οι σουηδικές κορόνες ούτε τα bitcoins εμπίπτουν σε κάποια από τις τρεις ανωτέρω κατηγορίες.

23. Κατά συνέπεια στην προκείμενη περίπτωση δεν εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2. Πράξεις οι οποίες αφορούν μέσα πληρωμής (στοιχείο ε′)

24. Στη συνέχεια τίθεται το ζήτημα αν τυγχάνει εφαρμογής η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, απαλλάσσονται πράξεις οι οποίες αφορούν «συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής».

25. Η απαλλαγή προϋποθέτει καταρχάς ότι υφίσταται σχέση με μέσα πληρωμής υπό μορφή μετρητών ή άλλη. Όπως εξάλλου προκύπτει από το αγγλικό κείμενο του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπου γίνεται λόγος για «currency, bank notes and coins», το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως καλύπτει καταρχήν οποιοδήποτε νόμισμα και όχι —όπως για παράδειγμα υπονοεί ο όρος «Devisen» (συνάλλαγμα) στο γερμανικό κείμενο— μόνο τα αλλοδαπά νομίσματα.

26. Δυσκολότερη ωστόσο είναι η απάντηση στο ζήτημα ποιες είναι οι πράξεις που καλύπτει η απαλλαγή, αν υποτεθεί ότι αυτή πράγματι καλύπτει όλες τις πράξεις που «αφορούν» μέσα πληρωμής. Η λεκτική διατύπωση είναι εξαιρετικά ευρεία, καθόσον κάθε πράξη η οποία πληρώνεται με χρήμα αφορά, σε τελική ανάλυση, κάποιο μέσο πληρωμής. Αυτό θα ίσχυε ακόμη και αν απαιτούνταν —κατ' αντιστοιχία προς τη νομολογία περί της απαλλαγής του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με πράξεις οι οποίες αφορούν τίτλους [13]— οι πράξεις να είναι ικανές να δημιουργήσουν, να τροποποιήσουν ή να εξαλείψουν δικαιώματα και υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών σε σχέση με μέσα πληρωμής.

12 — Βλ. απόφαση Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψεις 27 και 31).

13 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, σκέψη 33) και Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 37).

27. Καταρχάς είναι σαφές ότι η απαλλαγή δεν μπορεί να ισχύει στην περίπτωση που σε μία συναλλαγή η μία πλευρά μεταβιβάζει μέσα πληρωμής, ενώ η άλλη παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες. Στην περίπτωση αυτή, η μεταβίβαση των μέσων πληρωμής συνιστά την αντιπαροχή για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. Αν η απαλλαγή εφαρμοζόταν σε τέτοιες περιπτώσεις μονομερούς μεταβιβάσεως μέσων πληρωμής, θα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ όλες οι πράξεις εκτός των πράξεων ανταλλαγής.

28. Εντούτοις, η απαλλαγή από τον φόρο μπορεί να ισχύει σε περιπτώσεις όπως η προκείμενη, όπου λαμβάνει χώρα ανταλλαγή ενός μέσου πληρωμής με άλλο και για την πράξη αυτή οφείλεται αμοιβή. Φορολογούμενη πράξη θα είναι εν προκειμένω —όπως προαναφέρθηκε [14]— η παροχή της ανταλλαγής ως υπηρεσίας. Η εν λόγω παροχή υπηρεσίας «αφορά» μέσα πληρωμής κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, συγκεκριμένα την ανταλλαγή μέσων πληρωμής, η οποία και δημιουργεί δικαιώματα και υποχρεώσεις των συμβαλλομένων μερών σε σχέση με μέσα πληρωμής.

29. Ωστόσο, στην προκείμενη περίπτωση, που αφορά την ανταλλαγή σουηδικών κορόνων, οι οποίες αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στο Βασίλειο της Σουηδίας, έναντι bitcoins, τα οποία δεν αποτελούν σε καμία χώρα νόμιμο μέσο πληρωμής, ανακύπτει το εξής ζήτημα: Πρέπει αμφότερα τα μέσα πληρωμής που εμπλέκονται στην ανταλλαγή να έχουν την ιδιότητα του *νόμιμου* μέσου πληρωμής;

30. Το γράμμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν παρέχει σαφή απάντηση στο ζήτημα αυτό.

31. Ιδίως το γερμανικό κείμενο της διατάξεως θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αμφότερα τα μέσα πληρωμής που ανταλλάσσονται πρέπει να αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής («συνάλλαγμα […], που αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής»).

32. Αντιθέτως, στο αγγλικό κείμενο γίνεται λόγος μόνο για «currency» στον ενικό. Ως εκ τούτου, με βάση το αγγλικό κείμενο, θα αρκούσε, σε μια συναλλαγή, να συμμετέχει από τη μία μόνο πλευρά ένα νόμιμο μέσο πληρωμής, όπως στην προκείμενη περίπτωση η σουηδική κορόνα.

33. Ακόμη πιο ευρεία είναι η διατύπωση του φινλανδικού κειμένου η οποία, όσον αφορά το συνάλλαγμα, δεν απαιτεί να πρόκειται για νόμιμο μέσο πληρωμής, όπως πρέπει να είναι τα χαρτονομίσματα και τα κέρματα [15]. Επομένως, όλα τα νομίσματα που δεν χρησιμοποιούνται υπό τη μορφή μετρητών —άρα και τα εικονικά όπως τα bitcoins— θα μπορούσαν να καλύπτονται από την απαλλαγή.

34. Το ιταλικό κείμενο, μάλιστα, δημιουργεί αμφιβολίες ως προς το αν τα εμπλεκόμενα μέσα πληρωμής πρέπει να έχουν την ιδιότητα του «νομίμου». Κατά το κείμενο αυτό απαλλάσσονται από τον φόρο οι πράξεις οι οποίες αφορούν μέσα πληρωμής «con valore liberatorio». Ως εκ τούτου, κατά το ιταλικό κείμενο, κρίσιμο είναι το εξοφλητικό αποτέλεσμα του μέσου πληρωμής. Εξάλλου, δεν γίνεται χρήση του όρου «corso legale», όπως αποκαλείται στην ιταλική γλώσσα το νόμιμο μέσο πληρωμής, ο οποίος χρησιμοποιείται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 10, παράγραφος 2, του κανονισμού 974/98 [16], καθώς και στο άρθρο 344, παράγραφος 1, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, τα bitcoins μπορούν και αυτά να έχουν εξοφλητικό αποτέλεσμα, εφόσον τούτο έχει συμφωνηθεί από τους εκάστοτε αντισυμβαλλόμενους.

14 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 18.

15 — Το φινλανδικό κείμενο κάνει λόγο για «valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita», το οποίο σημαίνει κατά βάση «συνάλλαγμα και χρησιμοποιούμενα ως νόμιμα μέσα πληρωμής χαρτονομίσματα και κέρματα».

16 — Κανονισμός (ΕΚ) 974/98 του Συμβουλίου, της 3ης Μαΐου 1998, για την εισαγωγή του ευρώ (ΕΕ L 139, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 827/2014 του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014.

35. Λόγω των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών εκδοχών, το ζήτημα ποια μέσα πληρωμής καλύπτονται από την απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να απαντηθεί μόνο με βάση τον σκοπό της απαλλαγής [17]. Στο πλαίσιο αυτό αρκεί στην υπό κρίση περίπτωση να εξεταστεί αν ο σκοπός της απαλλαγής καλύπτει την ανταλλαγή ενός νόμιμου μέσου πληρωμής με ένα αμιγές, όχι όμως και νόμιμο μέσο πληρωμής.

36. Όπως επανειλημμένα έχει κρίνει το Δικαστήριο, οι απαλλαγές οι οποίες ήδη προβλέπονται από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν ως σκοπό την απαλλαγή «χρηματοοικονομικών πράξεων» από τον φόρο [18]. Σε κάθε περίπτωση, χαρακτήρα χρηματοοικονομικής πράξεως έχει και η ανταλλαγή αμιγών μέσων πληρωμής εκ των οποίων —όπως συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση— το ένα μόνο είναι νόμιμο μέσο πληρωμής. Τούτο συνάγεται και μόνο από το γεγονός ότι, όπως προελέχθη [19], η μεταβίβαση αμιγών μέσων πληρωμής επιτελεί —όσον αφορά τον ΦΠΑ— μόνο τη λειτουργία της πληρωμής.

37. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί μέχρι στιγμής σχετικά με τον ειδικό σκοπό της απαλλαγής του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία αποτελεί αντικείμενο ερμηνείας στην παρούσα υπόθεση.

38. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ έχει πάντα ως αποτέλεσμα τη μείωση του κόστους της παροχής. Στην προκείμενη περίπτωση, το αποτέλεσμα αυτό αφορά την παροχή υπηρεσιών ανταλλαγής αμιγών μέσων πληρωμής. Κατά την άποψή μου, σκοπός της απαλλαγής όσων πράξεων έχουν σχέση με μέσα πληρωμής είναι η αποφυγή της δημιουργίας εμποδίων στη μετατρεψιμότητα αμιγών μέσων πληρωμής διά της επιβολής ΦΠΑ. Αυτό έχει σημασία και για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Πράγματι, δεδομένου ότι μια διασυνοριακή παροχή απαιτεί τη μετατροπή νομισμάτων εκ μέρους του παραγγέλλοντος, η επιβολή ΦΠΑ επί της υπηρεσίας μετατροπής θα είχε ως συνέπεια την αύξηση του κόστους της διασυνοριακώς παρεχόμενης υπηρεσίας σε σύγκριση με την υπηρεσία που παρέχεται στο εσωτερικό.

39. Όμως η απαλλαγή από τον φόρο δεν αφορά αποκλειστικώς και μόνο τα νομίσματα που ισχύουν εντός της Ένωσης. Καλύπτει όλα τα νομίσματα που υπάρχουν παγκοσμίως. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι σκοπός του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι η όσο το δυνατόν πιο ανέξοδη μετατρεψιμότητα οποιουδήποτε νομίσματος προς το συμφέρον της απρόσκοπτης κινήσεως πληρωμών.

40. Με γνώμονα τον σκοπό αυτό, θα πρέπει να απαλλάσσεται και η μετατροπή νόμιμων μέσων πληρωμής σε μέσα πληρωμής που δεν έχουν την ιδιότητα του νομίμου, ωστόσο αποτελούν αμιγή μέσα πληρωμής, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των bitcoins. Τούτο διότι, στον βαθμό που υπάρχουν μέσα πληρωμής τα οποία συμμετέχουν στην κίνηση πληρωμών καθόσον εκπληρώνουν την ίδια λειτουργία με τα νόμιμα μέσα πληρωμής, η επιβολή ΦΠΑ επί της μετατροπής τους θα αποτελούσε πρόσθετη επιβάρυνση για την κίνηση των πληρωμών.

41. Εξάλλου, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται σε συμφωνία με το πρωτογενές δίκαιο [20] και ιδίως με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως που κατοχυρώνει το άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων. Συναφώς, το Δικαστήριο αναφέρεται συχνά στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και απαιτεί την ίδια φορολόγηση ίδιων πράξεων χάριν της διασφαλίσεως της ουδετερότητας του ΦΠΑ ως προς τον ανταγωνισμό [21].

17 — Βλ. απόφαση T. (C-373/13, EU:C:2015:413, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Βλ. απόφαση Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ. σημεία 14 έως 16 των παρουσών προτάσεων.

20 — Βλ., επίσης, αποφάσεις Sturgeon κ.λπ.. (C-402/07, EU:C:2009:716, σκέψη 48), Χατζή (C-149/10, EU:C:2010:534, σκέψη 43) και Επιτροπή κατά Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, σκέψη 40).

21 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-109/02, EU:C:2003:586, σκέψη 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, σκέψη 46), και Επιτροπή κατά Σουηδίας (C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 17).

42. Με βάση τα ανωτέρω, τυχόν διαφορετική μεταχείριση θα δικαιολογείτο στην προκείμενη περίπτωση μόνο αν υφίστατο κάποια σημαντική διαφορά μεταξύ της μετατροπής ενός νόμιμου μέσου πληρωμής σε άλλο νόμιμο μέσο πληρωμής και της μετατροπής ενός νόμιμου μέσου πληρωμής σε άλλο αμιγές μέσο πληρωμής, όπως εν προκειμένω σε bitcoins. Τούτο διότι και οι δύο μορφές μέσων πληρωμής εκπληρώνουν την ίδια λειτουργία καθόσον γίνονται δεκτά ως μέσα πληρωμής στις συναλλαγές.

43. Φρονώ ότι δεν υπάρχει καμία τέτοια σημαντική διαφορά όσον αφορά τον ΦΠΑ.

44. Ιδίως τα επιχειρήματα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι τα bitcoins δεν έχουν σταθερή αξία και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη διάπραξη απάτης δεν δικαιολογούν διαφορετική μεταχείριση. Πέραν του ότι τέτοιου είδους κίνδυνοι δεν αποκλείεται να ενυπάρχουν εξίσου, αναλόγως του νομίσματος, και σε νόμιμα μέσα πληρωμής, σε κάθε περίπτωση τέτοιου είδους επιφυλάξεις μπορούν να διατυπώνονται μόνο στο πλαίσιο της κρατικής εποπτείας των χρηματοπιστωτικών αγορών. Όμως το δίκαιο του ΦΠΑ είναι ανεξάρτητο από τον τομέα αυτόν. Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει ότι ακόμη και στην περίπτωση συμπεριφοράς απαγορευόμενης βάσει των διατάξεων περί κρατικής εποπτείας, η απαγόρευση αυτή δεν επηρεάζει την αντιμετώπιση της εν λόγω συμπεριφοράς από απόψεως ΦΠΑ [22] .. Κατά συνέπεια, για την παρούσα διαδικασία είναι αδιάφορο αν τα bitcoins είναι «καλό» ή «κακό» νόμισμα.

45. Επομένως η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, όπου ένα νόμισμα το οποίο αποτελεί νόμιμο μέσο πληρωμής μετατρέπεται σε άλλο νόμισμα, το οποίο δεν αποτελεί μεν νόμιμο μέσο πληρωμής, πλην όμως συμμετέχει στην κίνηση των πληρωμών ως αμιγές μέσο πληρωμής.

3. Πράξεις οι οποίες αφορούν αξιόγραφα (στοιχείο δ′)

46. Δεν αποκλείεται, πάντως, το Δικαστήριο να διαπιστώσει, παρά την αντίθετη δική μου άποψη, ότι η απαλλαγή που αφορά μέσα πληρωμής κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται στην προκείμενη περίπτωση διότι τα bitcoins δεν αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή πρέπει επιπλέον να εξεταστεί το ενδεχόμενο να εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47. Καθόσον η εν λόγω διάταξη αναφέρεται σε πράξεις οι οποίες αφορούν «πληρωμές, μεταφορές χρημάτων», οι υπό κρίση υπηρεσίες ανταλλαγής δεν καλύπτονται από την απαλλαγή. Ειδικότερα δεν αποτελεί αντικείμενο των υπό κρίση υπηρεσιών η διενέργεια πληρωμών με μετρητά ή με άλλο τρόπο προς συγκεκριμένους τρίτους δικαιούχους.

48. Εντούτοις, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, απαλλάσσονται και οι πράξεις οι οποίες αφορούν «απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα». Ως εκ τούτου ανακύπτει το ερώτημα αν τα bitcoins αποτελούν «λοιπά αξιόγραφα» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

49. Στην απόφαση Granton Advertising το Δικαστήριο υπονόησε ότι στην απαλλαγή από τον φόρο εμπίπτουν διάφορες μορφές μεταφοράς χρημάτων [23]. Στις προτάσεις μου στην εν λόγω υπόθεση είχα επίσης υποστηρίξει ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, σκοπός της απαλλαγής είναι να αντιμετωπίζονται τα δικαιώματα, τα οποία στις συναλλαγές μπορούν να εξομοιωθούν με χρήμα, ως χρηματική καταβολή και συνεπώς να απαλλάσσονται από τον φόρο [24].

22 — Βλ. απόφαση GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, σκέψη 32).

23 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 37).

24 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, σημείο 41).

50. Εντούτοις, στην προκείμενη περίπτωση η εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής δεν μπορεί να γίνει δεκτή για δύο λόγους.

51. Πρώτον, το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά μόνο τα παράγωγα νομισμάτων —όπως απαιτήσεις, επιταγές και λοιπούς «τίτλους»—, όχι όμως τα ίδια τα νομίσματα. Στην προκείμενη περίπτωση δεν μετατρέπονται όμως κάποια δικαιώματα επί bitcoins, αλλά τα ίδια τα bitcoins. Κατά συνέπεια, είναι περιττό να διερευνηθεί αν —όπως υποστήριξε η Δημοκρατία της Εσθονίας— στην εν λόγω απαλλαγή εμπίπτουν ούτως ή άλλως μόνο δικαιώματα τα οποία αφορούν *νόμιμα* μέσα πληρωμής.

52. Δεύτερον, για την απαλλαγή πράξεων οι οποίες αφορούν κάποιο νόμισμα υφίσταται ειδικότερη διάταξη, και συγκεκριμένα αυτή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η δυνατότητα εφαρμογής της οποίας εξετάστηκε στο προηγούμενο μέρος. Σε περίπτωση όμως που το Δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι πράξεις οι οποίες αφορούν άμεσα κάποιο εικονικό νόμισμα, όπως τα bitcoins, δεν εμπίπτουν στην εν λόγω ειδικότερη διάταξη με το σκεπτικό ότι η απαλλαγή καταλαμβάνει μόνο την μετατροπή *νόμιμων* μέσων πληρωμής, τότε η σχετική επιλογή του νομοθέτη θα καταστρατηγείτο αν αντ' αυτής εφαρμοζόταν, κατά διασταλτική ερμηνεία, μία άλλη απαλλαγή. Πράξη που αφορά άμεσα ορισμένο νόμισμα είτε απαλλάσσεται με βάση την εν προκειμένω εφαρμοστέα ειδικότερη διάταξη του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτής, είτε δεν απαλλάσσεται. Διαφορετικά οι όροι που θέτει η εν λόγω απαλλαγή θα καθίσταντο άνευ αντικειμένου.

53. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκείμενη περίπτωση.

VI – **Πρόταση**

54. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Högsta förvaltningsdomstol ως εξής:

1. Η ανταλλαγή αμιγούς μέσου πληρωμής με νόμιμο μέσο πληρωμής και αντιστρόφως, η οποία πραγματοποιείται έναντι αμοιβής που χρεώνεται από τον πάροχο της υπηρεσίας κατά τον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2. Ανάλογες πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.