



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 22ας Οκτωβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' έως στ' — Υπηρεσίες παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας — Συναλλαγές ανταλλαγής εικονικού νομίσματος "bitcoin" με συμβατικά νομίσματα — Απαλλαγή»

Στην υπόθεση C-264/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Σουηδία) με απόφαση της 27ης Μαΐου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιουνίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteverket

κατά

David Hedqvist

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, D. Šnáby, A. Rosas (εισηγητή), E. Juhász και C. Vajda, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Ιουνίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από τον M. Loeb, ως νομικό σύμβουλο,
- ο D. Hedqvist, εκπροσωπούμενος από τους A. Erasmie, advokat, και F. Berndt, jur. kand.,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Falk και τον E. Karlsson,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Kraavi-Käerdi,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και M. Owsiany-Hornung, καθώς και από τους K. Simonsson και J. Enegren,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουλίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, και 135, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) και του D. Hedqvist, με αντικείμενο προηγούμενη γνωμοδότηση της επιτροπής φορολογικού δικαίου (Skatterättsnämnden) σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των αγοραπωλησιών συμβατικών νομισμάτων και του εικονικού νομίσματος «bitcoin», τις οποίες ο D. Hedqvist σκοπεύει να διενεργεί μέσω εταιρίας.

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[...]

- 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

[...]»

- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

- 5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

- 6 Το άρθρο 135 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- 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 [εκ του νόμου] 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 [εκ του νόμου] 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 εταιρειών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα και τα δικαιώματα ή τους τίτλους του άρθρου 15, παράγραφος 2,

[...]»

Το σουηδικό δίκαιο

- 7 Το άρθρο 1 του κεφαλαίου 1 του νόμου (1994:200), περί φόρου προστιθέμενης αξίας [mervärdesskattelagen (1994:200), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ], ορίζει ότι οφείλεται ΦΠΑ στο Δημόσιο για φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας τις οποίες πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 8 Στο κεφάλαιο 3 του εν λόγω νόμου περιλαμβάνεται το άρθρο 23, παράγραφος 1, κατά το οποίο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παράδοση χαρτονομισμάτων ή νομισμάτων που αποτελούν εκ του νόμου μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα συλλεκτικά αντικείμενα, δηλαδή τα χρυσά, αργυρά ή από άλλο μέταλλο νομίσματα, καθώς και τα χαρτονομίσματα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται κανονικά ως εκ του νόμου μέσα πληρωμής ή τα οποία παρουσιάζουν συλλεκτικό ενδιαφέρον.
- 9 Το εν λόγω κεφάλαιο 3 περιλαμβάνει επίσης το άρθρο 9, κατά το οποίο απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, καθώς και οι συναλλαγές επί κινητών αξιών και οι συναφείς συναλλαγές. Οι τραπεζικές και χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες δεν περιλαμβάνουν τις συμβολαιογραφικές υπηρεσίες, τις υπηρεσίες είσπραξης απαιτήσεων και τις διοικητικές υπηρεσίες για την πρακτόρευση επιχειρηματικών απαιτήσεων ή τη μίσθωση χώρων φύλαξης.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Ο D. Hedqvist σκοπεύει να παρέχει, μέσω εταιρίας, υπηρεσίες αγοραπωλησίας συμβατικών νομισμάτων έναντι του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως.
- 11 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το εικονικό νόμισμα «bitcoin» χρησιμοποιείται ως επί το πλείστον για πληρωμές μεταξύ ιδιωτών στο Διαδίκτυο, καθώς και σε ορισμένα διαδικτυακά εμπορικά καταστήματα που δέχονται το συγκεκριμένο νόμισμα. Το εν λόγω εικονικό νόμισμα δεν έχει έναν αποκλειστικά εκδότη, αλλά δημιουργείται εντός ενός δικτύου μέσω ειδικού αλγορίθμου. Το σύστημα του εικονικού νομίσματος «bitcoin» επιτρέπει την κατοχή και μεταφορά, ανωνύμως, ποσών εκπεφρασμένων σε «bitcoin» εντός του δικτύου από χρήστες που διαθέτουν διευθύνσεις «bitcoin». Η διεύθυνση «bitcoin» μπορεί να συγκριθεί με τον αριθμό τραπεζικού λογαριασμού.
- 12 Επικαλούμενο έκθεση της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας του 2012, σχετικά με τα εικονικά νομίσματα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι ως εικονικό νόμισμα ορίζεται το μη υποκείμενο σε ρύθμιση ηλεκτρονικό χρήμα, το οποίο εκδίδεται και ελέγχεται από τους εκδότες του και γίνεται δεκτό

από τα μέλη μιας συγκεκριμένης εικονικής κοινότητας. Το εικονικό νόμισμα «bitcoin» συγκαταλέγεται στα λεγόμενα εικονικά νομίσματα «αμφίδρομης ροής», τα οποία οι χρήστες δύνανται να αγοράζουν και να πωλούν βάσει συναλλαγματικών ισοτιμιών. Τα εν λόγω εικονικά νομίσματα ομοιάζουν προς τα λοιπά ανταλλασσόμενα νομίσματα όσον αφορά τη χρήση τους στον πραγματικό κόσμο. Καθιστούν δυνατή την αγορά αγαθών και υπηρεσιών, τόσο πραγματικών όσο και εικονικών. Τα εικονικά νομίσματα διαφέρουν από το ηλεκτρονικό χρήμα, όπως αυτό ορίζεται με την οδηγία 2009/110/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Σεπτεμβρίου 2009, για την ανάληψη, άσκηση και προληπτική εποπτεία της δραστηριότητας ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος, την τροποποίηση των οδηγιών 2005/60/ΕΚ και 2006/48/ΕΚ και την κατάργηση της οδηγίας 2000/46/ΕΚ (ΕΕ L 267, σ. 7), κατά το μέτρο που, στη περίπτωση του εικονικού νομίσματος και σε αντίθεση με το ηλεκτρονικό χρήμα, τα χρηματικά ποσά δεν εκφράζονται σε κάποια συμβατική μονάδα, όπως, παραδείγματος χάριν, το ευρώ, αλλά σε μια εικονική μονάδα, όπως είναι το «bitcoin».

- 13 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι οι σκοπούμενες από τον D. Hedqvist συναλλαγές θα πραγματοποιούνταν σε ηλεκτρονική μορφή, μέσω του διαδικτυακού τόπου της εταιρίας του. Η εν λόγω εταιρία θα αγόραζε μονάδες του εικονικού νομίσματος «bitcoin» απευθείας από ιδιώτες και επιχειρήσεις ή σε κάποιο διεθνές χρηματιστήριο. Εν συνεχεία, η εν λόγω εταιρία είτε θα μεταπώλούσε τις προαναφερθείσες νομισματικές μονάδες μέσω ενός τέτοιου χρηματιστηρίου είτε θα τις διατηρούσε. Η εταιρία του D. Hedqvist θα πωλούσε επίσης τις εν λόγω νομισματικές μονάδες σε ιδιώτες ή επιχειρήσεις κατόπιν παραγγελίας τους στον διαδικτυακό του τόπο. Εφόσον ο πελάτης αποδεχόταν την προτεινόμενη από την εταιρία του D. Hedqvist τιμή σε σουηδικές κορόνες και κατόπιν εισπράξεως της πληρωμής, οι πωληθείσες μονάδες του εικονικού νομίσματος «bitcoin» θα αποστέλλονταν αυτομάτως στη δηλωθείσα διεύθυνση «bitcoin». Οι πωλούμενες μονάδες του εικονικού νομίσματος «bitcoin» θα προέρχονταν είτε από αγορές στις οποίες θα προέβαινε η εταιρία αυτή από το χρηματιστήριο μετά την παραγγελία του πελάτη είτε από το απόθεμα της εταιρίας. Η τιμή την οποία θα πρότεινε η εν λόγω εταιρία στους πελάτες της θα καθοριζόταν σε συνάρτηση με την ισχύουσα τιμή σε ειδικό χρηματιστήριο, προσαυξημένη κατά ορισμένο ποσοστό. Η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησεως θα αποτελούσε το κέρδος της εταιρίας του D. Hedqvist. Η εταιρία δεν θα χρέωνε άλλα έξοδα.
- 14 Επομένως, οι σκοπούμενες από τον D. Hedqvist συναλλαγές περιορίζονταν στην αγορά και πώληση μονάδων του εικονικού νομίσματος «bitcoin» έναντι συμβατικών νομισμάτων, όπως η σουηδική κορόνα, ή το αντίστροφο. Από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούσαν πληρωμές σε «bitcoin».
- 15 Πριν την έναρξη των συναλλαγών αυτών, ο D. Hedqvist ζήτησε από την επιτροπή φορολογικού δικαίου να γνωμοδοτήσει εκ των προτέρων εάν είναι υποχρεωτική η καταβολή ΦΠΑ κατά την αγορά και πώληση μονάδων του εικονικού νομίσματος «bitcoin».
- 16 Με γνωμοδότηση της 14ης Οκτωβρίου 2013, η εν λόγω επιτροπή εκτίμησε, βάσει της αποφάσεως του Δικαστηρίου First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354), ότι ο D. Hedqvist παρέχει συναλλαγματικές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας. Έκρινε, ωστόσο, ότι η εν λόγω συναλλαγματική υπηρεσία εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 9 του κεφαλαίου 3 του νόμου περί ΦΠΑ.
- 17 Κατά την επιτροπή φορολογικού δικαίου, το εικονικό νόμισμα «bitcoin» αποτελεί μέσο πληρωμής που χρησιμοποιείται όπως τα εκ του νόμου μέσα πληρωμής. Εξάλλου, η φράση «[εκ του νόμου] μέσα πληρωμής» στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ χρησιμοποιείται προς περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της σχετικής με τα χαρτονομίσματα και τα νομίσματα απαλλαγής. Επομένως, η φράση αυτή έχει την έννοια ότι αφορά μόνον χαρτονομίσματα και νομίσματα, και όχι το συνάλλαγμα. Η ερμηνεία αυτή συνάδει προς τον σκοπό των προβλεπόμενων από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγών, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή των δυσχερειών που συνεπάγεται η υπαγωγή των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών στον ΦΠΑ.

- 18 Η Skatteverket άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της επιτροπής φορολογικού δικαίου ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου), υποστηρίζοντας ότι η υπηρεσία που αποτελεί αντικείμενο της αιτήσεως του D. Hedqvist δεν εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπεται στο κεφάλαιο 3, άρθρο 9, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 19 Ο D. Hedqvist υποστηρίζει ότι η προσφυγή της Skatteverket είναι απορριπτέα και ότι πρέπει να επικυρωθεί η γνωμοδότηση της επιτροπής φορολογικού δικαίου.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο έχει την άποψη ότι από την απόφαση First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) συνάγεται ότι οι αγοραπωλησίες εικονικού νομίσματος έναντι συμβατικού νομίσματος, οι οποίες πραγματοποιούνται έναντι χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους μεταξύ της καταβληθείσας από τον επιχειρηματία τιμής αγοράς και της ορισθείσας από αυτόν τιμής πώλησεως, συνιστούν υπηρεσίες παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας. Σε μια τέτοια περίπτωση, τίθεται το ζήτημα εάν οι εν λόγω συναλλαγές εμπίπτουν σε κάποια από τις απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, και πιο συγκεκριμένα για εκείνες που παρατίθενται υπό τα στοιχεία δ' έως ζ' της διατάξεως αυτής.
- 21 Έχοντας αμφιβολίες όσον αφορά το αν οι απαλλαγές αυτές ισχύουν για τις επίμαχες συναλλαγές, το Högsta förvaltningsdomstolen αποφάσισε να αναστείλει την εκδίκαση της εκκρεμούς ενώπιόν του υποθέσεως και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «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 [εν λόγω] οδηγίας την έννοια ότι οι προαναφερθείσες πράξεις αγοραπωλησίας συναλλάγματος απαλλάσσονται από τον φόρο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποτελούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε αγοραπωλησίες συμβατικών νομισμάτων έναντι του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως, έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του.
- 23 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 24 Διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι το εικονικό νόμισμα αμφίδρομης ροής «bitcoin», το οποίο πρόκειται να αποτελέσει αντικείμενο αγοραπωλησιών έναντι συμβατικών νομισμάτων στο πλαίσιο ανταλλαγών συναλλάγματος, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενσώματο αγαθό κατά την έννοια του άρθρου 14 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 17 των προτάσεών της, έχει ως αποκλειστικό σκοπό να αποτελέσει μέσο πληρωμής.

- 25 Το ίδιο ισχύει και για τα συμβατικά νομίσματα, εφόσον πρόκειται για εκ του νόμου μέσα πληρωμής (βλ., συναφώς, απόφαση *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, σκέψη 25).
- 26 Κατά συνέπεια, οι επίμαχες στην κύρια δίκη συναλλαγές, οι οποίες συνίστανται στην ανταλλαγή μέσω πληρωμής, δεν αποτελούν «ανταλλαγή αγαθών» κατά την έννοια του άρθρου 14 της οδηγίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι εν λόγω συναλλαγές συνιστούν παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 27 Όσον αφορά, δεύτερον, τον εξ επαχθούς αιτίας χαρακτήρα μιας παροχής υπηρεσιών, υπενθυμίζεται ότι η παροχή υπηρεσίας γίνεται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνον εφόσον υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (αποφάσεις *Loyalty Management UK και Baxi Group*, C-53/09 και C-55/09, EU:C:2010:590, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37). Τέτοια άμεση σχέση προϋποθέτει την ύπαρξη, μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη, έννομης σχέσεως κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αντιπαροχή που λαμβάνει ο πάροχος αποτελεί πραγματικά το αντάλλαγμα για την παρεχόμενη στον λήπτη υπηρεσία (απόφαση *Le Rayon d'Or*, C-51/13, EU:C:2014:185, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Από τα στοιχεία της νομολογίας προκύπτει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης θα υπήρχε μεταξύ της εταιρίας του D. Hedqvist και των αντισυμβαλλομένων του αμφοτεροβαρής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας οι συμβαλλόμενοι δεσμεύονται αμοιβαίως να εκχωρήσουν χρηματικά ποσά εκπεφρασμένα σε ορισμένο νόμισμα, λαμβάνοντας ως αντάλλαγμα χρηματικό ποσό εκπεφρασμένο σε εικονικό νόμισμα αμφίδρομης ροής, ή το αντίστροφο. Αναφέρεται επίσης ότι η εταιρία αυτή θα ελάμβανε ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία ποσό που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους, το οποίο θα ενσωμάτωνε κατά τον υπολογισμό των τιμών αγοράς και πωλήσεως των οικείων νομισμάτων.
- 29 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι δεν έχει σημασία, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια υπηρεσία παρέχεται εξ επαχθούς αιτίας, το γεγονός ότι η αντιπαροχή αυτή δεν λαμβάνει τη μορφή καταβολής προμήθειας ή ιδιαίτερων εξόδων (απόφαση *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, σκέψη 33).
- 30 Βάσει των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη συνιστούν παροχή υπηρεσίας έναντι αντιπαροχής άμεσα σχετιζόμενης με την παρεχόμενη υπηρεσία, ήτοι παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 31 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποτελούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά τη διάταξη αυτή συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε αγοραπωλησίες συμβατικών νομισμάτων έναντι του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως, έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 32 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' έως στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε αγοραπωλησίες συμβατικών νομισμάτων έναντι του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως, έναντι

καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του.

- 33 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την αποτροπή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, σκέψη 19).
- 34 Αποτελεί επίσης πάγια νομολογία ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών αυτών πρέπει να ερμηνεύονται περιοριστικά, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, σκέψη 21, και *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, σκέψη 20).
- 35 Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους σκοπούς που επιδιώκονται με τις απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Επομένως, ο εν λόγω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να μην τις καθιστά αναποτελεσματικές (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 25, *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, σκέψη 21, και *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 20).
- 36 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι οι απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' έως στ', αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των δυσχερειών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Velv & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 24, καθώς και διάταξη *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 και C-232/07, EU:C:2008:275, σκέψη 24).
- 37 Κατά τα λοιπά, οι πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει των διατάξεων αυτών αποτελούν, εκ φύσεως, χρηματοπιστωτικές πράξεις, παρά το γεγονός ότι δεν διενεργούνται οπωσδήποτε από τράπεζες ή χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (βλ. αποφάσεις *Velv & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψεις 21 και 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 29).
- 38 Όσον αφορά, πρώτον, τις απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν πράξεις οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, «καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα».
- 39 Επομένως, οι πράξεις που απαλλάσσονται κατά τη διάταξη αυτή καθορίζονται με κριτήριο τη φύση των παρεχομένων υπηρεσιών. Για να χαρακτηρισθούν ως απαλλασσόμενες πράξεις, οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να αποτελούν ξεχωριστό σύνολο, εκτιμώμενο συνολικώς, το οποίο έχει σκοπό την πλήρωση των συγκεκριμένων και ουσιωδών λειτουργιών της περιγραφόμενης στην ίδια διάταξη υπηρεσίας (βλ. απόφαση *AXA UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, σκέψεις 26 και 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Από το γράμμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και υπό το φως της απόφασης *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψεις 37 και 38) προκύπτει ότι οι διαλαμβανόμενες στη διάταξη αυτή πράξεις αφορούν υπηρεσίες ή χρηματοπιστωτικά μέσα των οποίων η λειτουργία συνεπάγεται τη μεταφορά χρηματικών ποσών.

- 41 Εξάλλου, όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 51 και 52 των προτάσεών της, η διάταξη αυτή δεν αφορά πράξεις που αφορούν το νόμισμα αυτό καθαυτό, δεδομένου ότι οι πράξεις αυτές αποτελούν αντικείμενο ειδικής διατάξεως, ήτοι του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 42 Το εικονικό νόμισμα «bitcoin» αποτελεί συμβατικό μέσο πληρωμής και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί, αφενός, να θεωρείται τρεχούμενος λογαριασμός, κατάθεση, πληρωμή ή μεταφορά χρηματικού ποσού. Αφετέρου, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις, τις επιταγές και τα λοιπά αξιόγραφα για τα οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το εικονικό νόμισμα αποτελεί μέσο εξοφλήσεως για τις επιχειρήσεις που το δέχονται.
- 43 Επομένως, πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προβλεπόμενων από τη διάταξη αυτή απαλλαγών.
- 44 Όσον αφορά, δεύτερον, τις απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις πράξεις που αφορούν, μεταξύ άλλων, «συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα που αποτελούν [εκ του νόμου] μέσα πληρωμής».
- 45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται στη διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των διατυπώσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ένωσης (βλ., συναφώς, αποφάσεις *Velv & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Επιτροπή κατά Ισπανίας*, C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψη 56).
- 46 Όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 31 έως 34 των προτάσεών της, λόγω των διαφορών μεταξύ των επιμέρους γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί χωρίς αμφιβολία εάν η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στις πράξεις που αφορούν συμβατικά νομίσματα ή εάν, αντιθέτως, εφαρμόζεται και σε πράξεις που αφορούν άλλου τύπου νομίσματα.
- 47 Σε περίπτωση γλωσσικών διαφορών, δεν είναι δυνατή η εκτίμηση του περιεχομένου της εξεταζομένης εκφράσεως βάσει μιας αποκλειστικώς γραμματικής ερμηνείας. Η φράση αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται, λαμβανομένης υπόψη της οικονομίας της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις *Velv & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Επιτροπή κατά Ισπανίας*, C-189/11, EU:C:2013:587, σκέψη 56).
- 48 Όπως υπομνήστηκε στις σκέψεις 36 και 37 της παρούσας αποφάσεως, οι απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των δυσχερειών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ, δυσχερειών οι οποίες ανακύπτουν στο πλαίσιο της φορολογήσεως των χρηματοπιστωτικών πράξεων.
- 49 Πάντως, οι πράξεις που αφορούν μη συμβατικά νομίσματα, δηλαδή νομίσματα που δεν αποτελούν εκ του νόμου μέσα πληρωμής σε μία ή περισσότερες χώρες, είναι χρηματοπιστωτικές πράξεις, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω μη συμβατικά νομίσματα γίνονται δεκτά από τους συναλλασσόμενους ως εναλλακτικό, σε σχέση με τα συμβατικά νομίσματα, μέσο πληρωμής και χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως μέσα πληρωμής.
- 50 Επιπλέον, όπως κατ' ουσίαν υποστήριξε ο D. Hedqvist κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην ειδική περίπτωση των πράξεων ανταλλαγής συναλλάγματος, οι δυσχέρειες που σχετίζονται με τη βάση επιβολής του φόρου και του εκπεστέου ποσού του ΦΠΑ είναι πανομοιότυπες, είτε πρόκειται για πράξεις που αφορούν συμβατικά νομίσματα, οι οποίες κανονικά απαλλάσσονται βάσει του

άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ, είτε για ανταλλαγές μεταξύ τέτοιων νομισμάτων και εικονικών νομισμάτων αμφίδρομης ροής, τα οποία, ενώ δεν αποτελούν εκ του νόμου μέσα πληρωμής, γίνονται ωστόσο δεκτά από τους συμβαλλομένους ως μέσο πληρωμής.

- 51 Επομένως, από το πλαίσιο και τον σκοπό του εν λόγω άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', προκύπτει ότι η διάταξη αυτή θα καθίστατο εν μέρει αναποτελεσματική, εάν ερμηνευόταν κατά την έννοια ότι αφορά μόνον τα συμβατικά νομίσματα.
- 52 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι μόνος σκοπός του εικονικού νομίσματος «bitcoin» είναι να αποτελέσει μέσο πληρωμής και ότι ως τέτοιο γίνεται δεκτό από ορισμένες επιχειρήσεις.
- 53 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ καλύπτει και την παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε συναλλαγματικές ανταλλαγές συμβατικών νομισμάτων με μονάδες του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως, έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες.
- 54 Όσον αφορά, τέλος, τις απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αρκεί η υπόμνηση ότι αντικείμενο της εν λόγω διατάξεως είναι κυρίως οι πράξεις που αφορούν «μετοχές και μερίδια εταιρειών ή ενώσεων [και] ομολογίες», ήτοι τίτλους που παρέχουν δικαίωμα κυριότητας επί νομικών προσώπων, καθώς και «λοιπούς τίτλους, οι οποίοι πρέπει να θεωρούνται αντίστοιχης φύσεως με αυτούς που ρητώς απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη (απόφαση Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 27).
- 55 Δεν αμφισβητείται, ωστόσο, ότι το εικονικό νόμισμα «bitcoin» δεν αποτελεί ούτε τίτλο που παρέχει δικαίωμα κυριότητας επί νομικών προσώπων ούτε τίτλο παρόμοιας φύσεως.
- 56 Επομένως, οι επίμαχες στην κύρια δίκη απαλλαγές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 57 Βάσει των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:
- το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στις πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατά την εν λόγω διάταξη εμπίπτει η παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε ανταλλαγές συναλλάγματος μεταξύ συμβατικών νομισμάτων και μονάδων του εικονικού νομίσματος «bitcoin», έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του·
 - το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' και στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή τέτοιων υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) 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, έχει την έννοια ότι αποτελούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά τη διάταξη αυτή συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε αγοραπωλησίες συμβατικών νομισμάτων έναντι του εικονικού νομίσματος «bitcoin» και αντιστρόφως, έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του.
- 2) Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι στις πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατά την εν λόγω διάταξη εμπίπτει η παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε ανταλλαγές συναλλάγματος μεταξύ συμβατικών νομισμάτων και μονάδων του εικονικού νομίσματος «bitcoin», έναντι καταβολής χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ, αφενός, της τιμής στην οποία ο οικείος επιχειρηματίας αγόρασε το συνάλλαγμα και, αφετέρου, της τιμής στην οποία πώλησε το συνάλλαγμα αυτό στους πελάτες του.

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία δ' και στ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η παροχή τέτοιων υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών.

(υπογραφές)