Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

ippre?entati fis-16 ta’ Lulju 2015 (1)

Kaw?a C?264/14

Skatteverket

vs

David Hedqvist

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Högsta förvaltningsdomstol (l-Isvezja)]

“Dritt fiskali – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Kambju tal-valuta virtwali ‘bitcoin’ f’valuta tradizzjonali – Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva 2006/112/KE – Tassazzjoni ta’ provvisti ta’ servizzi mwettqa bi ?las – Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva 2006/112/KE – E?enzjoni fiskali applikabbli g?at-tran?azzjonijiet ta’ strumenti negozzjabbli – Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva 2006/112/KE – E?enzjoni fiskali applikabbli g?at-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw valuti – Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112/KE – E?enzjoni fiskali applikabbli g?at-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw titoli”

I – **Introduzzjoni**

1. F’din il-kaw?a, il-Qorti tal-?ustizzja ser te?amina g?all-ewwel darba l-kwistjoni tal-impo?izzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud fir-rigward ta’ tran?azzjonijiet tal-kambju tal-valuta virtwali “bitcoin” f’valuti tradizzjonali. G?aldaqstant, je?tie? li ting?ata kjarifika supplimentari dwar il-kamp ta’ applikazzjoni b’mod partikolari tal-e?enzjonijiet ta’ tran?azzjonijiet finanzjarji.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

2. Skont l-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”), huma su??etti g?all-VAT

“(?) il-provvista ta’ servizzi bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;”.

3. Skont l-Artikolu 135(1) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri g?andhom je?entaw mit-taxxa t-tran?azzjonijiet segwenti:

“[…]

d) transazzjonijet, inklu? negozjar, li jikkon?ernaw kontijiet ta’ depo?itu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ?ekkijiet u strumenti o?rajn negozzjabbli, imma esklu?a l-

kollezzjoni tad-debitu;

e) transazzjoniet, inklu? negozjar, li jikkon?erna [valuti], karti tal-flus u [m]uniti u?ati b?ala valuta legali, bl-e??ezzjoni ta' o??etti tal-kollezzjoni, ji?ifieri, deheb, fidda u muniti o?rajn tal-metall jew karti tal-flus li normalment m'humiex u?ati b?ala valuta legali jew muniti b'interess numismatiku;

f) transazzjonijet, inklu? negozjar i?da mhux l-immani??jar jew i?-?amma fi?-?gur, f'ishma, interessi f'kumpanniji jew asso?jazzjonijet, obbligazzjonijiet (debentures) u sigurtajiet o?rajn, i?da esklu?i dokumenti li jistabbilixxu titolu g?al merkanzija, u d-drittijiet jew sigurtajiet imsemmija fl-Artikolu 15(2);

[…]"

4. Fis-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (2), li kienet fis-se?? sal-31 ta' Di?embru 2006, dawn l-e?enzjonijiet jikkorrispondu g?all-Artikolu 13 B(d)(3) sa (5). Sa fejn il-Qorti tal-?ustizzja interpretat din l-a??ar dispo?izzjoni, dawn il-konstatazzjonijiet jistg?u wkoll japplikaw g?all-kaw?a pre?enti.

5. Id-dritt Svedi? jinkludi dispo?izzjonijiet li jikkorrispondu g?all-imsemmija dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni.

III – **Il-kaw?a prin?ipali**

6. D. Hedqvist g?andu l-intenzjoni li jbig? u jixtri l-valuta virtwali "bitcoin" (iktar 'il quddiem "bitcoins"), permezz tal-internet, inkambju g?al kroni Svedi?i. Il-prezz tal-bitcoins g?andu jkun ibba?at fuq ir-rata ta' kambju indikata fuq sit ta' kambju partikolari, b'per?entwal mi?jud jew imnaqqas b?ala korrispettiv g?all-kambju.

7. Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, numru ta' individwi u ta' operaturi fuq l-internet ja??ettaw il-bitcoins b?ala mezz ta' ?las. Il-bitcoins jin?a?nu b?ala data fuq il-kompjuter ta' utent jew fuq il-kompjuter ta' fornitur ta' servizz terz u ji?u ttrasferiti biss elettronikament. Huma ma g?andhomx emittent partikolari i?da jin?olqu fuq l-internet permezz ta' algoritmu pprogrammat minn persuna li sa issa g?adha ma ?ietx identifikata. Bitcoins ma jitqiesux b?ala valuta legali f'ebda pajji?.

8. Qabel ma jag?ti bidu g?all-attività tieg?u, D. Hedqvist talab li ting?ata opinjoni preliminari ming?and il-Kumitat Svedi? tad-Dritt Fiskali (iktar 'il quddiem l-iSkatterättsnämnd) sabiex ikun jaf jekk g?andux i?allas il-VAT fuq it-tran?azzjonijiet ta' bejg? u ta' xiri tal-imsemmija bitcoins. Fl-opinjoni preliminari, il-bejg? u x-xiri tal-bitcoins ?ew ikkunsidrati b?ala provvisti ta' servizzi li jitwettqu bi ?las i?da li madankollu huma e?enti mit-taxxa, peress li skont l-iSkatterättsnämnd, il-bitcoins jikkostitwixxu mezz ta' ?las li jintu?a b?ala mezz ta' ?las legali. L-amministrazzjoni fiskali Svedi?a appellat minn din l-opinjoni preliminari.

IV – **Il-kaw?a quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

9. Il-Högsta förvaltningsdomstol (Qorti Amministrattiva Suprema), li fil-frattemp ?iet adita bil-kaw?a, tikkunsidra li d-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT huwa determinanti g?all-e?itu tal-kaw?a u g?aldaqstant, fit-2 ta' ?unju 2014, g?amlet id-domandi segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja, abba?i tal-Artikolu 267 TFUE:

1. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT, g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-tran?azzjonijiet fil-forma li ?iet deskritta b?ala l-kambju ta' munita virtwali lejn munita tradizzjonali u vi?e versa,

imwettaq g?al korrispettiv li ji?died mill-fornitur meta ti?i kkalkulata r-rata tal-kambju, jikkostitwixxu provvisti ta’ servizzi mwettqa bi ?las?

2. Fil-ka? li r-risposta g?all-ewwel domanda tkun po?ittiva, l-Artikolu 135(1) g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-tran?azzjonijiet ta’ kambju kif deskritti iktar ?il fuq huma e?entati?

10. Fil-pro?eduri quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, saru osservazzjonijiet bil-miktub dwar dawn id-domandi mill-Awtorità Fiskali Svedi?a (l-iSkatteverket), minn D. Hedqvist, mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, mir-Repubblika tal-Estonja u mill-Kummissjoni Ewropea. Fis-seduta tas-17 ta’ ?unju 2015, saru osservazzjonijiet orali minn D. Hedqvist, mir-Renju tal-Isvezja, mir-Repubblika Federali tal-?ermanja u mill-Kummissjoni.

V – **L-anali?i ?uridika**

11. Din il-kaw?a tikkon?erna ?ew? kwistjonijiet differenti. L-ewwel nett, in-natura taxxabbli tat-tran?azzjonijiet tal-kambju, ji?ifieri l-kwistjoni dwar jekk din l-attività tikkostitwixxix fatt taxxabbli skont id-Direttiva tal-VAT (ara f’dan ir-rigward is-Sezzjoni A iktar ’il quddiem). It-tieni nett, fil-ka? li t-tran?azzjonijiet tal-kambju jkunu su??etti g?all-impo?izzjoni tat-taxxa, g?andu ji?i kkjarifikat jekk dawn humiex taxxabbli jew inkella humiex e?enti mit-taxxa (ara f’dan ir-rigward is-Sezzjoni B iktar ’il quddiem).

A – *Il-kambju ta’ bitcoins b?ala provvista ta’ servizzi mwettqa bi ?las*

12. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk attività b?al dik prevista minn D. Hedqvist g?andhiex titqies b?ala provvista ta’ servizzi mwettqa bi ?las fis-sens tal-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT, u konsegwentement li, b?ala prin?ipju, hija su??etta g?all-VAT.

13. F’kaw?a simili, First National Bank of Chicago, il-Qorti tal-?ustizzja di?à kkonstatat li l-kambju tal-valuti, fejn il-bank japplika rata differenti g?ax-xiri u g?all-bejg? tal-valuti differenti, jikkostitwixxi provvista ta’ servizzi mwettqa bi ?las (3). Madankollu, is-servizz taxxabbli pprovdut mill-bank kien jikkonsisti fl-attività ta’ kambju biss u mhux fit-trasferiment tal-valuti stess. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja qieset li dan it-trasferiment la kien jikkostitwixxi provvista ta’ beni u lanqas provvista ta’ servizzi, peress li l-valuti kienu mezz ta’ ?las legali (4). Il-Qorti tal-?ustizzja qieset li, b?ala prin?ipju, id-differenza bejn il-prezz tax-xiri u l-prezz tal-bejg? tal-valuti kienet tikkostitwixxi l-korrispettiv tas-servizz ta’ kambju taxxabbli.

14. Is-sentenza hija bba?ata fuq il-fatt li huwa ammess li t-trasferiment ta’ mezzi ta’ ?las legali ma jikkostitwixxix fih innifsu fatt taxxabbli fuq il-valur mi?jud (5). Pjuttost, dan it-trasferiment jista’ biss jikkostitwixxi, b?ala prin?ipju (6), il-korrispettiv tal-provvista taxxabbli. Fil-fatt, il-VAT hija taxxa fuq il-konsum finali tal-beni (7). Il-mezzi ta’ ?las legali li jintu?aw pre?entement, kuntrarjament, pere?empju g?ad-deheb jew g?as-sigaretti, li direttament jew indirettament jintu?aw jew intu?aw b?ala mezzi ta’ ?las legali, ma g?andhom ebda u?u ie?or prattiku g?ajr dak ta’ mezz ta’ ?las. Il-funzjoni tag?hom fi tran?azzjoni hija sempli?ement dik li ji?i ffa?ilitat il-kummer? ta’ beni f’ekonomija; madankollu, fihom infushom, dawn ma humiex ikkonsmati jew u?ati b?ala beni.

15. Dak li japplika g?all-mezzi ta’ ?las *legali* g?andu wkoll japplika g?all-mezzi ta’ ?las o?ra li ma g?andhom ebda funzjoni o?ra g?ajr dik li jservu b?ala tali. Anki jekk tali mezzi ta’ ?las *sempli?i* ma jkunux legalment iggarantiti u ssorveljati, dawn madankollu jissodisfaw, g?all-finijiet tal-VAT, l-istess funzjoni b?al dik ta’ mezzi ta’ ?las legali u g?alhekk g?andhom, b?ala tali, konformement mal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali fil-forma tal-prin?ipju ta’ ugwaljanza, ji?u ttrattati bl-istess mod (8).

16. Dan huwa konformi mal-?urisprudenza. Din tikkon?erna il-mezzi ta' ?las legali kif ukoll mezzi ta' ?las o?ra, b?all-vaw?ers b'valur nominali (9), jew l-akkwist ta' "punti" g?all-u?u sussegwenti f'lukanda jew f'residenzi (10) – essenzjalment (11) bl-istess mod, sa fejn il-?urisprudenza tirrikonoxxi li f'dawn il-ka?ijiet tal-a??ar it-trasferiment tal-mezzi ta' ?las ma jikkostitwixxix tran?azzjoni taxxabbli.

17. Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, il-bitcoins ukoll jikkostitwixxu mezz ta' ?las sempli?i. L-g?an wa?dieni tal-pussess tag?hom huwa li jer?g?u jintu?aw b?ala mezz ta' ?las fil-futur. G?aldaqstant, g?all-finijiet tal-fatt taxxabbli tal-VAT, huma g?andhom ji?i ttrattati b?all-mezzi ta' ?las legali.

18. Minn dan isegwi li l-?urisprudenza ta' First National Bank of Chicago g?andha tapplika wkoll g?all-bitcoins. It-trasferiment tag?hom ma jikkostitwixxix fih innifsu fatt taxxabbli. Madankollu, peress li D. Hedqvist g?andu l-intenzjoni jixtri u jbig? bitcoins inkambju g?al kroni Svedi?i bi prezz li jinkludi ?-?ieda fir-rata tal-kambju fuq sit ta' kambju partikolari, l-attività tieg?u tikkostitwixxi provvista ta' servizzi mwettqa bi ?las skont l-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT.

B – *L-e?enzjoni mit-taxxa tat-tran?azzjonijiet ta' kambju tal-bitcoins*

19. It-tieni nett, g?andha ti?i kkjarifikata l-kwistjoni dwar jekk il-provvista ta' servizzi ta' kambju tal-bitcoins u ta' kroni Svedi?i taqax ta?t wa?da mill-e?enzjonijiet fiskali previsti fl-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-qorti tar-rinviju ?ustament tirreferi g?all-e?enzjonijiet ta?t il-paragrafi (d), (e) u (f) ta' dan l-artikolu li jistg?u japplikaw fil-ka? ine?ami. Ser ne?amina dawn l-e?enzjonijiet f'ordni inversa.

1. Tran?azzjonijiet ta' titoli [Artikolu 135(1)(f)]

20. L-Artikolu 135(1)(f) je?enta mit-taxxa t-tran?azzjonijiet ta' "ishma, interessi f'kumpanniji […], obbligazzjonijiet […] u sigurtajiet o?rajn".

21. Il-kambju ta' bitcoins fi kroni Svedi?i jista' biss jaqa' ta?t din l-e?enzjoni jekk wa?da minn dawn il-valuti tkun tikkostitwixxi "sigurtajiet o?rajn" fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni.

22. Madankollu, kif ?ie kkonstatat re?entement mill-Qorti tal-?ustizzja, l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ikopri biss id-drittijiet ta' proprjetà ta' persuni ?uridi?i, pretensjonijiet finanzjarji kontra debitur spe?ifiku u drittijiet relatati (12). La l-kroni Svedi?i u lanqas il-bitcoins ma jaqg?u ta?t wa?da minn dawn it-tliet kategoriji.

23. G?aldaqstant, l-e?enzjoni pprovduta fl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tapplikax g?all-kaw?a pre?enti.

2. Tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw mezz ta' ?las [Artikolu 135(1)(e)]

24. Sussegwentement, tqum il-kwistjoni dwar jekk l-e?enzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT hijiex applikabbli. Skont din id-dispo?izzjoni, it-tran?azzjonijiet "li jikkon?erna[w] [valuti], karti tal-flus u [m]uniti u?ati b?ala valuta legali" huma e?entati mit-taxxa.

25. L-ewwel nett, il-kundizzjoni g?all-e?enzjoni hija l-e?istenza ta' rabta mal-mezzi ta' ?las, kemm jekk flus kontanti kif ukoll jekk le. Kif jidher, barra minn hekk, mill-ver?joni Ingli?a tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, li tirreferi g?al "currency, bank notes and coins", il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni jestendi g?all-valuti kollha b'mod ?enerali u mhux, kif timplika l-kelma "Devisen" fil-ver?joni ?ermani?a, g?all-valuti barranin biss.

26. Madankollu, ma huwiex fa?li li ting?ata risposta g?ad-domanda dwar liema tran?azzjonijiet huma koperti mill-e?enzjoni, fil-ka? li t-tran?azzjonijiet kollha “jikkon?ernaw” mezz ta’ ?las. Il-formulazzjoni g?andha portata wiesg?a g?aliex, fl-a??ar mill-a??ar, kull tran?azzjoni li tit?allas bil-flus tikkon?erna mezz ta’ ?las. Dan japplika wkoll jekk ikun me?tie?, skont il-?urisprudenza dwar l-e?enzjoni ta’ tran?azzjonijiet ta’ titoli stabbilita fl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (13), li t-tran?azzjoni g?andha tkun tista’ to?loq, tibdel jew ittemm id-drittijiet u l-obbligi tal-partijiet fir-rigward tal-mezz ta’ ?las.

27. Huwa qabelxejn ?ar li l-e?enzjoni fiskali ma tistax tapplika jekk, minn na?a, parti wa?da biss tat-tran?azzjoni tittrasferixxi l-mezz ta’ ?las u min-na?a l-o?ra, il-parti l-o?ra tikkunsinna l-beni jew tipprovdi s-servizzi. F’dan il-ka?, it-trasferiment tal-mezz ta’ ?las jikkostitwixxi korrispettiv g?all-kunsinna ta’ beni jew g?all-provvista ta’ servizzi. Li kieku l-e?enzjoni kienet tapplika g?al tali trasferimenti unilaterali ta’ mezzi ta’ ?las, it-tran?azzjonijiet kollha, minbarra tran?azzjonijiet ta’ tpartit, ikunu e?enti mill-VAT.

28. Madankollu, l-e?enzjoni tista’ tapplika jekk, b?al fil-ka? inkwistjoni, mezz ta’ ?las jinbidel f’mezz ta’ ?las ie?or u g?al din it-tran?azzjoni tintalab remunerazzjoni. G?aldaqstant, it-tran?azzjoni taxxabbli, kif ?ie indikat (14), hija s-servizz tal-kambju. Dan is-servizz “jikkon?erna” mezz ta’ ?las fis-sens tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, u spe?ifikament il-kambju tieg?u li jo?loq ukoll drittijiet u obbligi g?all-partijiet fir-rigward tal-mezz ta’ ?las.

29. Madankollu, fil-kaw?a pre?enti, fejn il-kroni Svedi?i, li huma valuta legali fir-Renju tal-Isvezja, huma skambjati f’bitcoins, li ma humiex valuta legali f’ebda pajji?, tqum il-kwistjoni: g?andhom i?-?ew? mezzi ta’ ?las ikunu mezzi ta’ ?las legali?

30. Il-kliem tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jipprovdix risposta ?ara g?al din id-domanda.

31. Il-ver?joni ?ermani?a, b’mod partikolari, tista’ ti?i interpretata fis-sens li te?i?i li ?-?ew? mezzi ta’ ?las ikunu mezzi ta’ ?las legali (“Devisen […], die gesetzliches Zahlungsmittel sind”) (valuti […] li huma mezzi ta’ ?las legali”).

32. Madankollu, il-ver?joni Ingli?a tirreferi biss g?al “currency” (valuta) fis-singular. G?aldaqstant, skont il-ver?joni Ingli?a, huwa suffi?jenti li jkun hemm kambju li jinvolvi mezz wie?ed ta’ ?las legali, f’dan il-ka?, il-krona Svedi?a.

33. Min-na?a tag?ha, il-ver?joni Finlandi?a hija mfassla b’mod iktar wiesa’ peress li ma te?i?ix li l-valuti jkunu mezzi ta’ ?las legali, ?lief g?all-karti tal-flus u g?all-muniti (15). Fid-diversi g?amliet o?ra g?ajr flus kontanti, il-valuti l-o?ra kollha, inklu? il-valuti virtwali b?all-bitcoins, jistg?u jaqg?u ta?t l-e?enzjoni.

34. Barra minn hekk, il-ver?joni Taljana sa?ansitra tqajjem il-kwistjoni dwar jekk il-mezz ta’ ?las inkwistjoni g?andux ikollu status legali. Skont il-kliem tag?ha, it-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw mezz ta’ ?las “con valore liberatorio” huma e?enti mill-VAT. Skont din il-ver?joni lingwistika, huwa l-effett liberatorju tal-mezz ta’ ?las li huwa determinanti. Min-na?a l-o?ra, din id-dispo?izzjoni ma tirreferix g?all-fra?i “corso legali”, li bit-Taljan tfisser mezzi ta’ ?las legali, kif jidher, *inter alia*, mill-Artikolu 10(2) tar-Regolament Nru 974/98 (16), u li tintu?a wkoll fl-Artikolu 344(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, il-bitcoins jistg?u wkoll ikollhom effett liberatorju mid-dejn jekk dan ikun ?ie miftiehem bejn il-partijiet.

35. Min?abba d-differenzi bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i, il-kwistjoni dwar liema mezzi ta’ ?las japplikaw g?all-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT tista’ biss ti?i

kkjarifikata fid-dawl tal-finalità tal-e?enzjoni (17). F’dan il-kuntest, g?andu ji?i e?aminat f’dan il-ka? jekk il-kambju ta’ mezz ta’ ?las legali f’mezz ta’ ?las sempli?i, li ma huwiex legali, jaqax ta?t l-e?enzjoni fiskali.

36. Kif ikkonstatat il-Qorti tal-?ustizzja diversi drabi, l-e?enzjonijiet fiskali previsti pre?entement fl-Artikolu 135(1)(b) sa (g) tad-Direttiva dwar il-VAT, ikopru t-“tran?azzjonijiet finanzjarji” (18). F’kull ka?, il-kambju ta’ mezzi ta’ ?las sempli?i li, b?al fil-kaw?a prin?ipali, jinvolvi mezz ta’ ?las legali wie?ed, g?andu l-karatteristi?i ta’ tran?azzjoni finanzjarja. Dan isegwi g?as-sempli?i fatt li, kif di?à ntwera (19), g?all-finijiet tal-VAT, it-trasferiment ta’ mezz ta’ ?las sempli?i jissodisfa funzjoni ta’ ?las biss.

37. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja g?adha ma dde?idietx dwar l-g?an spe?ifiku tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT li g?andha ti?i interpretata fil-ka? ine?ami.

38. E?enzjoni mill-VAT dejjem tirri?ulta fi tnaqqis tal-ispejje? tal-provvista. Fil-kaw?a pre?enti, din tikkon?erna s-servizzi ta’ kambju ta’ mezzi ta’ ?las sempli?i. Jiena konvinta li l-g?an tal-e?enzjoni tat-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw mezzi ta’ ?las huwa li ma ti?ix preklu?a l-konver?joni ta’ mezzi ta’ ?las sempli?i min?abba l-VAT. Dan huwa wkoll importanti fir-rigward tas-suq intern. Sa fejn servizzi transkonfinali je?i?u li l-konsumatur jiskambja l-valuta, l-impo?izzjoni tal-VAT fuq is-servizz tal-kambju ??id il-prezz ta’ provvisti transkonfinali meta mqabbla ma’ provvisti nazzjonali.

39. Madankollu, l-e?enzjoni ma hijiex limitata g?all-valuti validi fl-Unjoni. Huma l-valuti kollha fid-dinja li huma koperti mill-e?enzjoni. G?aldaqstant, isegwi li l-g?an tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa li ji?i ?gurat li, fl-interess tal-i?vol?iment tajjeb tat-tran?azzjonijiet, il-konver?joni tal-valuti tkun l-inqas taxxabbli possibbli.

40. L-e?enzjoni fiskali tal-kambju ta’ mezzi ta’ ?las legali f’mezzi ta’ ?las li ma g?andhomx status legali, i?da li madankollu jikkostitwixxu, b?al fil-ka? tal-bitcoins ine?ami, mezzi ta’ ?las sempli?i, hija wkoll konformi ma’ dan l-g?an. Fil-fatt, fejn hemm mezzi ta’ ?las li huma u?ati fi tran?azzjonijiet ta’ ?las peress li fin-negozju jissodisfaw l-istess funzjoni ta’ ?las b?al mezz ta’ ?las legali, l-impo?izzjoni tal-VAT fuq kambji ta’ dawn il-mezzi ta’ ?las tkun tikkostitwixxi spejje? addizzjonali fuq it-tran?azzjonijiet.

41. Barra minn hekk, l-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i interpretat konformement mad-dritt primarju (20) u b’mod partikolari mal-prin?ipju ?enerali ta’ ugwaljanza fit-trattament previst fl-Artikolu 20 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali. F’dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja ta’ sikwit tirreferi g?all-prin?ipju ta’ newtralità fiskali u te?i?i li tran?azzjonijiet identi?i ji?u intaxxati b’mod identiku g?all-finijiet tan-newtralità fiskali tal-VAT (21).

42. Fid-dawl ta’ dawn i?-?irkustanzi, g?andu jkun hemm, fil-kaw?a pre?enti, differenza sostanzjali bejn il-kambju ta’ mezzi ta’ ?las legali f’mezzi o?ra ta’ ?las legali u l-kambju ta’ mezzi ta’ ?las legali f’mezzi ta’ ?las sempli?i ie?or li ma humiex mezzi ta’ ?las legali, b?al fil-ka? tal-bitcoins ine?ami. Dan g?aliex i?-?ew? forom ta’ ?las jaqdu l-istess funzjoni ta’ ?las, sa fejn ji?u a??ettati b?ala tali fin-negozju.

43. Fir-rigward tal-VAT, ma narax tali differenza sostanzjali.

44. L-aspetti tal-instabbiltà tal-valur u l-vulnerabbiltà tal-frodi tal-bitcoins, li ?ew partikolarment irrilevati mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, ma jistg?ux ji??ustifikaw trattament differenti. Indipendentement minn jekk valuti li jintu?aw b?ala mezzi ta’ ?las legali humiex su??etti g?al dawn ir-riskji bl-istess grad, dawn il-kunsiderazzjonijiet huma rilevanti biss fil-kuntest tas-sorveljanza statali tas-swieq finanzjarji. Madankollu, il-VAT hija indipendenti minn dan. Mill-?urisprudenza jirri?ulta b’mod ?ar li anki jekk prassi hija pprojbita skont id-dritt tas-sorveljanza, l-evalwazzjoni

tag?ha g?all-finijiet tal-VAT ma hijiex affettwata (22). G?aldaqstant, il-kwistjoni dwar jekk il-bitcoins jikkostitwixxux valuta “tajba” jew “?a?ina” hija irrilevanti g?all-finijiet ta’ dawn il-pro?eduri.

45. Konsegwentement, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT tapplika wkoll jekk, b?al fil-ka? ine?ami, valuta li tintu?a b?ala mezz ta’ ?las legali ti?i skambjata f’valuta o?ra li, minkejja li ma tintu?ax b?ala mezz ta’ ?las legali, hija involuta fi tran?azzjonijiet ta’ ?las b?ala mezz ta’ ?las sempli?i.

3. Tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw strumenti negozjabbli [Artikolu 135(1)(d)]

46. Il-Qorti tal-?ustizzja tista’ possibbilment tidde?iedi, kuntrarjament g?all-fehma tieg?i, li l-e?enzjoni tal-mezz ta’ ?las konformement mal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex applikabbli fil-ka? inkwistjoni, peress li l-bitcoins ma humiex mezz ta’ ?las legali. G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat, barra minn hekk, jekk l-e?enzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT tistax tapplika f’dan il-ka?.

47. Sa fejn din id-dispo?izzjoni tikkon?erna “pagamenti” u “trasferimenti”, is-servizzi ta’ kambju f’dan il-ka? ma humiex e?enti mit-taxxa. Fil-fatt, is-su??ett tas-servizz inkwistjoni ma jikkon?ernax l-e?ekuzzjoni ta’ ?las bi flus kontanti jew b’mod ie?or lil ?ertu terz.

48. Konformement mal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw “debiti, ?ekkijiet u strumenti o?rajn negozzjabbli” huma madankollu e?enti mit-taxxa. G?aldaqstant, tqum il-kwistjoni dwar jekk, fil-ka? inkwistjoni, il-bitcoins jikkostitwixxux “strumenti o?rajn negozzjabbli” fis-sens ta’ din l-e?enzjoni.

49. Fis-sentenza Granton Advertising, il-Qorti tal-?ustizzja indikat li l-e?enzjoni kienet tikkon?erna forom differenti ta’ trasferiment ta’ flus (23). Fil-konklu?jonijiet tieg?i li taw lok g?al din il-kaw?a, jiena wkoll identifikajt l-g?an tal-e?enzjoni b?ala dak li, g?all-finijiet tal-VAT, id-drittijiet li jitqiesu li huma simili g?all-flus fil-kummer? ji?u ttrattati bl-istess mod b?at-tran?azzjonijiet tal-flus, u g?alhekk li ji?u e?entati mill-VAT (24).

50. Madankollu, fil-ka? inkwistjoni, l-applikazzjoni ta’ din l-e?enzjoni g?andha ti?i mi??uda g?al ?ew? ra?unijiet.

51. L-ewwel nett, l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkon?erna biss l-istrumenti dderivati mill-valuti, b?ad-dejn, i?-?ekkijiet u strumenti o?ra negozzjabbli, u mhux il-valuti nfushom. Fil-kaw?a pre?enti, il-kambju ma jikkon?ernax id-drittijiet tal-bitcoins i?da l-bitcoins infushom. Fid-dawl ta’ dan, ma huwiex me?tie?, kif sostniet ir-Repubblika tal-Estonja, li ji?i ddeterminat li din l-e?enzjoni tikkon?erna biss id-drittijiet ta’ mezzi ta’ ?las *legali.*

52. It-tieni nett, hemm dispo?izzjoni spe?jali li tikkon?erna l-e?enzjoni ta’ tran?azzjonijiet li jirrigwardaw il-valuti nfushom, ji?ifieri l-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, li l-applikabbiltà tag?ha ?iet e?aminata fis-sezzjoni pre?edenti. Fil-ka? li l-Qorti tal-?ustizzja tikkonstata li tran?azzjonijiet li jirrigwardaw direttament valuta virtwali b?all-bitcoins ma jaqg?ux ta?t din id-dispo?izzjoni spe?ifika, abba?i tal-fatt li huwa biss il-kambju ta’ mezzi ta’ ?las *legali* li g?andu ji?i e?entat, u jkun hemm inosservanza ta’ tali de?i?joni tal-le?i?latur jekk e?enzjoni fiskali o?ra ti?i interpreta b’mod wiesa’ minflok din id-dispo?izzjoni. It-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw direttament il-valuti huma e?enti mit-taxxa skont id-dispo?izzjoni spe?ifika tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-ka? li l-kundizzjonijiet previsti minn din id-de?i?joni jkunu ssodisfatti, jew inkella ma humiex e?enti mit-taxxa. Jekk ikun mod ie?or, il-kundizzjonijiet stabbiliti f’din l-e?enzjoni jkunu, fl-a??ar mill-a??ar, irrilevanti.

53. G?aldaqstant, l-e?enzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT ma

hijiex applikabbli fil-kaw?a pre?enti.

VI – **Konklu?joni**

54. Fid-dawl ta’ dak li ntqal, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi kif ?ej g?ad-domanda preliminari mag?mula mill-Högsta förvaltningsdomstol:

1. Il-kambju ta’ mezz ta’ ?las sempli?i ma’ mezz ta’ ?las legali jew vi?i versa, li jsir b’remunerazzjoni mi?juda mill-fornitur ta’ din it-tran?azzjoni meta ji?u stabbiliti r-rati ta’ kambju, tikkostitwixxi provvista ta’ servizzi mwettqa bi ?las fis-sens tal-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT.

2. Tali tran?azzjonijiet huma e?enti mill-VAT skont l-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT.

1 – Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 – ?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

3 – Sentenza First National Bank of Chicago (C?172/96, EU:C:1998:354, punti 25 sa 35).

4 – Sentenza First National Bank of Chicago (C?172/96, EU:C:1998:354, punt 25).

5 – Ara wkoll f’dan is-sens, is-sentenza Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, punt 26).

6 – Huwa possibbli li dan ikun differenti fil-ka? ta’ trasferiment ta’ mezzi ta’ ?las legali b?ala beni ta’ kollezzjoni fis-sens tal-Artikolu 135(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT.

7 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21 u l-?urisprudenza ??itata) kif ukoll Dresser Rand (C?606/12, EU:C:2014:125, punt 28 u l-?urisprudenza ??itata).

8 – Ara, *inter alia*, is-sentenzi Il?Kummissjoni vs Franza (C?481/98, EU:C:2001:237, punt 22), NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, punt 44) u Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punt 48).

9 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398).

10 – Sentenza Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, b’mod partikolari l-punti 21 u 32).

11 – Is-sentenza Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450) tista’ tinftiehem mod ie?or.

12 – Sentenza Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punti 27 u 31).

13 – Ara, *inter alia*, is-sentenzi CSC Financial Services (C?235/00, EU:C:2001:696, punt 33) u Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, punt 37).

14 – Ara iktar ’il fuq, punt 18.

15 – Il-ver?joni Finlandi?a tg?id “valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita”, li tfisser, bejn wie?ed u ie?or “il-valuti kif ukoll il-karti tal-bank u l-flus kontanti u?ati b?ala ?las legali”.

16 – Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 974/98, tat-3 ta’ Mejju 1998, dwar l-introduzzjoni tal-euro (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 10, Vol. 1, p. 111) emendat l-a??ar bir-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 827/2014, tat-23 ta’ Lulju 2014.

17 Ara, b’mod partikolari, is-sentenza T (C?373/13, EU:C: 2015:413, punt 62 u l-?urisprudenza ??itata).

18 Sentenza Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

19 Ara iktar ’il fuq, punti 14 sa 16.

20 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Sturgeon *et* (C?402/07, EU:C:2009:716, punt 48), Chatzi (C?149/10, EU:C:2010:534, punt 43) u Il?Kummissjoni vs Strack (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, punt 40).

21 – Ara, *inter alia*, is-sentenzi Il?Kummissjoni vs Il??ermanja (C?109/02, EU:C:2003:586, punt 20), JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391, punt 46) u Il?Kummissjoni vs L?Isvezja (C?480/10, EU:C:2013:263, punt 17).

22 – Sentenza GfBk (C?275/11, EU:C:2013:141, punt 32).

23 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punt 37).

24 Ara l-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2013:700, punt 41).