

LIPJES

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 27ης Μαΐου 2004*

Στην υπόθεση C-68/03

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, μεταξύ

Staatssecretaris van Financiën

και

D. Lipjes,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 28β 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Ρ. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Α. Rosas και Α. La Pergola, R. Silva de Lapuerta και Μ. Κ. Lenaerts δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την Η. G. Sevenster,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. I. Fernandes και Α. Seíça Neves,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Ε. Traversa και την D. W. V. Zijlstra,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιανουαρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Φεβρουαρίου 2003, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 28β 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën και του D. Lirjes σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), στον οποίο υποβλήθηκε ο δεύτερος για υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέσχε στη Γαλλία.

Η διαφορά της κύριας δίκης, το νομικό πλαίσιο και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 3 Ο D. Lirjes, κάτοικος Κάτω Χωρών, ασχολείται επαγγελματικώς με την αγορά και πώληση μεταχειρισμένων σκαφών αναψυχής και με τη διαμεσολάβηση στην αγορά και πώληση θαλαμηγών. Κατά τα έτη 1996 και 1997, διαμεσολάβησε δύο φορές στην αγορά θαλαμηγών που βρίσκονταν στη Γαλλία, κατά τα φαινόμενα και τις δύο φορές για λογαριασμό ιδιώτη αγοραστή που κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, ενώ ο πωλητής ήταν ιδιώτης που κατοικούσε στη Γαλλία. Ο D. Lirjes δεν δήλωσε τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις πράξεις αυτές διαμεσολαβήσεως ούτε στις Κάτω Χώρες ούτε στη Γαλλία.
- 4 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές επέβαλαν αναδρομικώς ΦΠΑ στην παροχή των υπηρεσιών του D. Lirjes. Το Gerechtshof te 's-Gravenhage (Κάτω Χώρες), το οποίο επιλήφθηκε της υποθέσεως, έκρινε ότι, δεδομένου του τόπου στον οποίον βρίσκονταν τα σκάφη κατά τον χρόνο της πώλησεως, οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως δεν είχαν παρασχεθεί στις Κάτω Χώρες και ότι ο D. Lirjes ορθώς δεν δήλωσε τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό.
- 5 Το Gerechtshof στηρίχθηκε στο άρθρο 6α, παράγραφος 3, στοιχείο c', του Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών), της 28ης Ιουνίου 1968 (Staatsblad 1968, 329), όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 1992 (Staatsblad 1992, 713). Η διάταξη αυτή αντιστοιχεί στο άρθρο

28β, Ε, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας που προβλέπει για τις ενδοκοινοτικές πράξεις τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 9 παράγραφος 1, ο τόπος παροχής υπηρεσιών από μεσάζοντες που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, όταν μεσολαβούν σε πράξεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 και στο άρθρο 9 παράγραφος 2 στοιχείο ε', είναι ο τόπος όπου εκτελούνται οι πράξεις αυτές.

Εντούτοις, όταν ο λήπτης της υπηρεσίας εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου εκτελούνται οι πράξεις αυτές, ο τόπος παροχής της υπηρεσίας από το μεσάζοντα θεωρείται ότι ευρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε στο λήπτη τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ υπό τον οποίο του παρασχέθηκε η υπηρεσία από το μεσάζοντα.»

- 6 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, παρέκκλιση από το οποίο προβλέπει η διάταξη αυτή, ορίζει, κατ' αρχήν, τον τόπο παροχής της υπηρεσίας ως τον τόπο στον οποίον ο παρέχων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.
- 7 Το *Gerechtshof* έκρινε ότι, εφόσον τα σκάφη βρίσκονταν στη Γαλλία, όπου και παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες της διαμεσολαβήσεως, δεν έπρεπε να εφαρμοστεί η γενική διάταξη, αλλά η προβλέπουσα παρέκκλιση για τις ενδοκοινοτικές πράξεις διάταξη, από την οποία προκύπτει ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν έχει δικαίωμα επιβολής ΦΠΑ επί των πράξεων αυτών.

- 8 Ο Staatssecretaris van Financiën άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Hoge Raad den Nederlanden. Με αυτήν υποστηρίζει ότι το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, καθώς και η αντίστοιχη εθνική διάταξη πρέπει να ερμηνευθούν στενά υπό την έννοια ότι ο όρος «πράξεις» αφορά την παροχή υπηρεσιών διαμεσολαβήσεως μόνον όταν η κύρια σύμβαση, ήτοι μια σύμβαση παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών, έχει συναφθεί από επαγγελματίες υποκείμενους στον ΦΠΑ, πράγμα που δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αφορά ιδιώτες.
- 9 Εκτιμώντας ότι η υπόθεση εγείρει ερωτήματα για τα οποία η μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει επαρκείς απαντήσεις, το Hoge Raad den Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά μόνον υπηρεσίες μεσαζόντων, όπου ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο υπό την έννοια της οδηγίας ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο κατά την έννοια του άρθρου 28α της οδηγίας;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, πρέπει το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, αν υπάρξει διαμεσολάβηση μεταξύ δύο ιδιωτών για την αγοραπωλησία ενσωμάτου αντικειμένου, ο τόπος της διαμεσολαβήσεως πρέπει να συνδεθεί με τον τόπο της εμπορικής πράξεως εάν η πράξη αυτή αποτελούσε παράδοση ή υπηρεσία παρεχόμενη από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 10 Κατά την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, την οποία υποστηρίζει εν μέρει η Πορτογαλική Κυβέρνηση, πρέπει να ερμηνευθεί στενά το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και να αποκλειστούν από το πεδίο εφαρμογής του οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως στην περίπτωση που η κύρια σύμβαση έχει συναφθεί μεταξύ ιδιωτών και, επομένως, δεν συνιστά φορολογητέα πράξη. Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι ο τόπος της παροχής της υπηρεσίας του μεσάζοντος πρέπει, κατ' αρχήν, να συνδέεται με τον τόπο της κύριας παροχής, πρόβλεψη η οποία έχει νόημα μόνον αν η κύρια παροχή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, ήτοι αν έχει πραγματοποιηθεί από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο. Εφόσον στην επίδικη υπόθεση αυτό δεν συμβαίνει, πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ήτοι να ληφθεί ως τόπος αναφοράς η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του D. Lipjes που βρισκόταν στις Κάτω Χώρες.
- 11 Πράγματι, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών φρονεί ότι ο τίτλος XVIα της έκτης οδηγίας, στον οποίον εντάσσεται το άρθρο 28β, αφορά στο σύνολο τους τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αγορές, καθώς και την κυκλοφορία, οι οποίες αποτελούν πράξεις υποκειμένων στον φόρο προσώπων ή μη υποκειμένων στον φόρο νομικών προσώπων. Προς τούτο, το άρθρο 28α της οδηγίας αυτής αναφέρεται συστηματικά σε παροχές υποκειμένων στον ΦΠΑ προσώπων ή μη υποκειμένων σε αυτόν νομικών προσώπων. Για λόγους συνέπειας, επομένως, το άρθρο 28β πρέπει να ερμηνευθεί υπό την ίδια έννοια.

- 12 Κατά την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, δεύτερη περίπτωση, το οποίο αφορά τους λήπτες που εξατομικεύονται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Το ίδιο μπορεί να ισχύει και για τα υποκείμενα στον ΦΠΑ πρόσωπα, καθώς και για τα μη υποκείμενα σε αυτόν νομικά πρόσωπα.
- 13 Εξάλλου, η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στην απαλλαγή της επιχειρήσεως προς την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες από την υποχρέωση να ασκεί το δικαίωμά της εκπτώσεως σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο υπόκειται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση των ιδιωτών προς τους οποίους παρέχονται υπηρεσίες και οι οποίοι δεν έχουν δικαίωμα σε έκπτωση, τέτοιος κανόνας δεν είναι αναγκαίος. Επίσης, η προτεινόμενη λύση ανταποκρίνεται κατά τον καλύτερο τρόπο στην οικονομική πραγματικότητα και την ορθολογική φορολόγηση.
- 14 Κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν πρέπει να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, παρά τον σαφέστατο τίτλο του, ο οποίος προβλέπει ρητή παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις για την κατηγορία των πράξεων της διαμεσολαβήσεως, χωρίς να διακρίνει αναλόγως των συμβαλλομένων μερών της κύριας συμβάσεως. Δεν υπάρχει κανένας λόγος παρεκκλίσεως από τον κανόνα αυτόν εφόσον η κύρια σύμβαση συνιστά μη υποκείμενη σε ΦΠΑ πράξη. Πράγματι, το σύστημα του ενδοκοινοτικού εμπορίου στο σύνολό του, όπως εκτίθεται στο κεφάλαιο XVIα της έκτης οδηγίας, δεν περιορίζεται μόνο στο εμπόριο μεταξύ επαγγελματιών.
- 15 Ο όρος «πράξεις» χρησιμοποιείται σε πολλά σημεία της έκτης οδηγίας τόσο για την παροχή υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στο φόρο όσο και για την παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως, για παράδειγμα, στο άρθρο 4, παράγραφοι 3 και 5. Στενή ερμηνεία του άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής θα είχε ως συνέπεια τη δημιουργία πολύπλοκων υποδιακρίσεων και θα αντέβαινε στις αρχές της απλότητας μεταχειρίσεως των υποκειμένων στον φόρο πράξεων και της ορθολογικής και ομοιογενούς φορολογήσεως.

- 16 Πρέπει, συναφώς, να γίνει δεκτό, κατ' αρχάς, ότι, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 28β, Ε, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 28β, Ε, προβλέπει ως προς το ενδοκοινοτικό εμπόριο παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1. Δεν τίθεται, επομένως, ζήτημα υπερισχύσεως του άρθρου 9, παράγραφος 1, και η κάθε περίπτωση θα πρέπει να ερευνάται χωριστά αν διέπεται από τη μια ή την άλλη διάταξη (βλ. για την παρόμοια σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψεις 20 και 21).
- 17 Επομένως, εφόσον στην επίδικη περίπτωση πρόκειται για πράξη αναγόμενη στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, έχει, κατ' αρχήν, εφαρμογή το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Πρέπει, συνεπώς, να εξετασθεί αν η εφαρμογή αυτή μπορεί να επηρεαστεί από το γεγονός ότι αντικείμενο της παρεχόμενης από τον μεσάζοντα υπηρεσίας ήταν μη υποκείμενη στον φόρο πράξη.
- 18 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα του, το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αφορά γενικώς τις υπηρεσίες που παρέχονται από τους μεσάζοντες «που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων», χωρίς να διακρίνει αν οι λήπτες των υπηρεσιών υπόκεινται ή όχι στον ΦΠΑ.
- 19 Επίσης, από τις διατάξεις του τίτλου XVIα της έκτης οδηγίας, στον οποίον εντάσσεται το άρθρο 28β, δεν προκύπτει ότι εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του οι παροχές προς ιδιώτη μη υποκείμενο στον ΦΠΑ. Εξάλλου, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, ο όρος «συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών», με τον οποίον επιγράφεται ο εν λόγω τίτλος, περιλαμβάνει τόσο τις παραδόσεις προς τους υποκειμένους στον φόρο όσο και αυτές προς μη υποκειμένους στον φόρο. Το γεγονός ότι ορισμένες διατάξεις του τίτλου αυτού, ομοίως προς το άρθρο 28α,

αναφέρονται στον φορολογητέο χαρακτήρα ορισμένων πράξεων δεν επηρεάζει το περιεχόμενο του άρθρου 28β που έχει ως μοναδικό σκοπό τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίον λαμβάνουν χώρα οι πράξεις καθεαυτές.

- 20 Όσον αφορά το επιχείρημα της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών σχετικά με το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, το οποίο αναφέρεται στους λήπτες που εξατομικεύονται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο έλαβε χώρα η πράξη, αρκεί η διαπίστωση ότι το εδάφιο αυτό, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», αναφέρεται σε μια κατηγορία πολύ ιδιαίτερων εξαιρέσεων που δεν μπορεί να επηρεάσει τον προβλεπόμενο από το προηγούμενο εδάφιο γενικότερο κανόνα.
- 21 Πράγματι, όπως αναφέρει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 36 έως 40 των προτάσεών του, για τον προσδιορισμό του τόπου ασκήσεως μιας δραστηριότητας διαμεσολαβήσεως είναι αδιάφορο αν η κύρια πράξη υπόκειται ή δεν υπόκειται στον ΦΠΑ.
- 22 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών ότι το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας αφορά κυρίως το δικαίωμα εκπτώσεως από τον ΦΠΑ που, όμως, δεν ενδιαφέρει τους ιδιώτες, αρκεί η διαπίστωση ότι από το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν προκύπτουν στοιχεία που να συνηγορούν υπέρ της θέσεως αυτής, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη αναφέρεται αποκλειστικά στον προσδιορισμό του τόπου παροχής της υπηρεσίας του μεσάζοντος και σε καμιά περίπτωση στο δικαίωμα εκπτώσεως των ιδιωτών ληπτών.

- 23 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν έχει την έννοια ότι αφορά αποκλειστικά τις υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέχονται σε πρόσωπα υποκείμενα στον ΦΠΑ ή σε νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα σε αυτόν.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 24 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν, σε περίπτωση κατά την οποία μία πράξη διαμεσολαβήσεως εμπίπτει στο άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, είναι αναγκαίο, προκειμένου να προσδιορισθεί ο τόπος στον οποίον έλαβε χώρα η κύρια πράξη ως προς την οποία παρασχέθηκε η διαμεσολάβηση, να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας ή οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 28β της οδηγίας αυτής.
- 25 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα της έκτης οδηγίας, ο τόπος μιας ενδοκοινοτικής αγοράς αγαθών προσδιορίζεται από το άρθρο 28β, Α και Β, της οδηγίας αυτής, που παρεκκλίνει, κατά συνέπεια, από τις γενικές διατάξεις του άρθρου 8 της ίδιας οδηγίας, από τις οποίες ρυθμίζεται η παράδοση αγαθών στο εσωτερικό κράτους μέλους. Τα στοιχεία της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν δικαιολογούν διαφορετική εκτίμηση.
- 26 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, εφόσον μία πράξη διαμεσολαβήσεως εμπίπτει στο άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, είναι αναγκαίο ο προσδιορισμός του τόπου στον οποίον έλαβε χώρα η

κύρια πράξη ως προς την οποία παρασχέθηκε η διαμεσολάβηση, να γίνεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 28β, Α και Β, της ίδιας οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 27 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και της Πορτογαλίας δεν αποδίδονται. 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.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2003 το Hoge Raad den Nederlanden, αποφάινεται:

- 1) Το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, 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, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388, δεν έχει την έννοια ότι αφορά αποκλειστικά τις υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως που παρέχονται σε πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο προστιθεμένης αξίας ή σε νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα σε αυτόν.

- 2) Εφόσον μία πράξη διαμεσολαβήσεως εμπίπτει στο άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει μετά την τροποποίησή της, είναι αναγκαίο ο προσδιορισμός του τόπου των πράξεων ως προς τις οποίες έγινε η διαμεσολάβηση, να γίνεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 28β, Α και Β, της ίδιας οδηγίας.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο, στις 27 Μαΐου 2004.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

R. Grass

P. Jann