

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
RUIZ-JARABO COLOMER
 της 13ης Ιανουαρίου 2004¹

1. Το Hoge Raad (ακυρωτικό δικαστήριο) των Κάτω Χωρών υποβάλλει στο Δικαστήριο δύο ερωτήματα περί της ερμηνείας του άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: έκτη οδηγία).

τον τόπο στον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι έλαβε χώρα η φορολογητέα πράξη.

2. Η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του ολλανδικού δικαστηρίου έχει ως αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου παροχής της υπηρεσίας διαμεσολαβήσεως εκ μέρους επαγγελματία για την αγορά δύο σκαφών αναψυχής ευρισκόμενων στη Γαλλία, για λογαριασμό δύο, αντιστοίχως, αγοραστών, κατοίκων των Κάτω Χωρών.

3. Το Hoge Raad ερωτά εάν η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται όταν, επί αγοράς αγαθών εντός της Κοινότητας, ο μεσάζων διαπραγματεύεται για λογαριασμό ιδιώτη μη υποκειμένου σε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ζητεί να μάθει

I — Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο

4. Η έκτη οδηγία ορίζει ότι στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών³ που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό μιας χώρας από οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρα 2, παράγραφος 1, και 4, παράγραφοι 1 και 2).

5. Τόπος της φορολογητέας πράξεως στην περίπτωση της παραδόσεως αγαθών θεωρείται ο τόπος παραδόσεως, εκτός εάν απαιτείται αποστολή ή μεταφορά, οπότε θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται το αγαθό κατά τον

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Έκτη οδηγία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Το άρθρο 28γ προστέθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

3 — Η «παροχή υπηρεσιών» αποτελεί επικουρική κατηγορία, η οποία περιλαμβάνει κάθε δραστηριότητα που δεν συνιστά παράδοση αγαθών (άρθρο 6 της έκτης οδηγίας).

χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη (άρθρο 8, παράγραφος 1)⁴.

6. Όσον αφορά τις υπηρεσίες, τόπος του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονόςτος θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή ο τόπος της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Ελλείψει δε τούτων, λαμβάνεται υπόψη ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του (άρθρο 9, παράγραφος 1).

7. Εντούτοις, για ορισμένες υπηρεσίες⁵ παρεχόμενες σε πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της χώρας —κοινοτικής ή μη— του παρέχοντος αυτές, ο κανόνας αλλάζει και ο τόπος όπου πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη προσδιορίζεται βάσει του λήπτη των υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις αυτές, είναι είτε ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμης εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές είτε ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του (άρθρο 9, παράγραφος 2,

στοιχείο ε'). Το ίδιο ισχύει για τα διαμεσολαβούντα πρόσωπα στις ίδιες υπηρεσίες (άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', προτελευταία περίπτωση)⁶.

8. Η οδηγία 91/680 προσέθεσε στην έκτη οδηγία νέο τίτλο XVIa, επιγραφόμενο «Μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών», αντικείμενο του οποίου είναι η διευκόλυνση, μετά την κατάργηση των φορολογικών ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα από 1ης Ιανουαρίου 1993, της μεταβάσεως στην οριστική ένταξη του φόρου του εσωτερικού εμπορίου στο κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας⁷.

9. Σύμφωνα με το προσωρινό αυτό καθεστώς, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι εξ επαχθούς αιτίας «ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών» που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, ενεργούν υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο).

10. Η ως άνω φορολογητέα πράξη ορίζεται ως η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό

4 — Σε ιδιαίτερο καθεστώς υπάγονται, επίσης, τα αγαθά που χρήζουν εγκαταστάσεως ή συναρμολογήσεως, με την προϋπόθεση ότι ο τόπος παραδόσεως είναι ο τόπος πραγματοποίησεως των εργασιών αυτών (άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', in fine).

5 — Την εκχώρηση και παραχώρηση δικαιωμάτων βιομηχανικής και πνευματικής ιδιοκτησίας, την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, την παροχή υπηρεσιών από ελεύθερους επαγγελματίες, όπως μηχανικούς, δικηγόρους και λογιστές, καθώς και την επεξεργασία δεδομένων και την παροχή πληροφοριών, τις τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές και ασφαλιστικές εργασίες, τη διάθεση προσωπικού και, τέλος, τις υποχρεώσεις ολικής ή μερικής παραλείψεως ασκήσεως μιας από τις ως άνω επαγγελματικές δραστηριότητες ή δικαιώματα.

6 — Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στην έννομη τάξη των Κάτω Χωρών με το άρθρο 6 του Wet op de Omzetbelasting 1968 —νόμο περί φόρου προστιθεμένης αξίας— (στο εξής: Wet OB 1968).

7 — Ο σκοπός αυτός προκύπτει από την τρίτη, όγδοη και ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680.

τους, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού (άρθρο 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο).

11. Για τη φορολόγηση των προηγούμενων πράξεων, καθώς και των παραδόσεων αγαθών, λαμβάνεται υπόψη ο τόπος προορισμού (άρθρο 28α, Α και Β).

12. Το άρθρο 28β, Γ, αλλάζει το κριτήριο σύμφωνα με τις υπηρεσίες στην ενδοκοινοτική κυκλοφορία των αγαθών που θεωρείται ότι έχουν παραχθεί στον τόπο αποστολής. Ο ίδιος κανόνας επαναλαμβάνεται στο μέρος Ε της διατάξεως για τη διαμεσολάβηση στη μεταφορά αυτήν. Όταν πρόκειται για διαμεσολάβηση τρίτου σε παροχή παρεπόμενη της μεταφοράς, ως τόπος της διαμεσολάβησης θεωρείται αυτός της παρεπόμενης δραστηριότητας. Εντούτοις, και στις δύο περιπτώσεις, αν ο λήπτης της υπηρεσίας που παρέχεται από τον μεσάζοντα εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο εκτελείται υλικά η παρεπόμενη παροχή και ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, τόπος του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονόςτος θεωρείται το τελευταίο αυτό κράτος μέλος (παράγραφοι 1 και 2).

13. Η παράγραφος 3 του ως άνω άρθρου ορίζει 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 τον 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 μεσάζοντα⁸».

II — Τα πραγματικά περιστατικά, η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

14. Ο D. Lipjes, κάτοικος Κάτω Χωρών, ασχολείται επαγγελματικά με τη διαμεσολάβηση σε αγοραπωλησίες σκαφών αναψυχής, υπό την επωνυμία «Dutch Yachting Services».

⁸ — Το άρθρο 28β, μέρος Ε, της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στο ολλανδικό δίκαιο με το άρθρο 6α του Wet OB 1968, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 1992 (Staatsblad 1992, σ. 713).

15. Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Μαΐου 1996 και 31ης Δεκεμβρίου 1997, διαμεσολάβησε για την αγορά δύο σκαφών αναψυχής⁹ ευρισκόμενων στη Γαλλία (Δουνκέρκη και Αιάκιο), για λογαριασμό δύο, αντίστοιχα, ιδιωτών αγοραστών που κατοικούσαν στις Κάτω Χώρες. Και στις δύο περιπτώσεις ο πωλητής ήταν ιδιώτης και κάτοικος Γαλλίας και ο D. Lipjes δεν δήλωσε ούτε πλήρωσε ΦΠΑ σε κανένα από τα ως άνω κράτη μέλη για την προμήθεια που έλαβε από τους πελάτες του.

16. Η ολλανδική οικονομική εφορία (Belasting/Ondernemingen Goes) κοινοποίησε στον D. Lipjes συμπληρωματική πράξη επιβολής φόρου για την προμήθεια που είχε εισπράξει, επειδή, όπως έκρινε, οι υπηρεσίες του είχαν παρασχεθεί στο έδαφος των Κάτω Χωρών.

17. Ο φορολογούμενος άσκησε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε, και στη συνέχεια προσέβαλε την πράξη επιβολής φόρου ενώπιον του Gerechtshof te 's-Gravenhage (δευτεροβάθμιου δικαστηρίου της Χάγης), ισχυριζόμενος ότι οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεώς του είχαν παρασχεθεί στη Γαλλία, άποψη που δέχθηκε το εν λόγω δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τον τόπο στον οποίο βρισκόνταν τα σκάφη κατά τον χρόνο της πωλήσεως.

18. Ο Staatssecretaris van Financiën (Υπουργός Οικονομικών) άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως, ισχυριζόμενος ότι το άρθρο 28β, Ε, πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας αφορά μόνον τις παροχές υπηρεσιών από μεσάζοντες για λογαριασμό προσώπου υποκειμένου στον φόρο, όπως ορίζει το άρθρο 4 της οδηγίας. Κατά συνέπεια, για τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο άσκησε τη δραστηριότητά του ο D. Lipjes, πρέπει να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, και να θεωρηθεί ότι την άσκησε στις Κάτω Χώρες.

19. Το Hoge Raad επισημαίνει ότι η εν λόγω διάταξη δεν διακρίνει αναλόγως της συναλλαγής (πλην των ρητώς αναφερομένων εξαιρέσεων) ή του προσώπου που την πραγματοποιεί, με αποτέλεσμα σε κάθε υπηρεσία παρεχόμενη από μεσάζοντα (πλην των ρητώς αναφερόμενων στο άρθρο) να εφαρμόζεται ο κανόνας της παροχής της στον τόπο της κύριας δραστηριότητας, ανεξαρτήτως της ιδιότητας με την οποία ενεργεί ο λήπτης της υπηρεσίας. Προσθέτει, εντούτοις, ότι η προηγούμενη ερμηνεία μπορεί να αμφισβητηθεί, αν ληφθεί υπόψη η μεθοδολογία του τίτλου XVΙα της έκτης οδηγίας και του ως άνω άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3.

20. Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η κοινοτική νομολογία δεν παρέχει επαρκή στοιχεία για την άρση της αμφιβολίας και για τον λόγο αυτόν αποφάσισε την αναστολή της διαδικασίας και την υποβολή,

9 — Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέχει το Hoge Raad, δεν επρόκειτο για «καινούργια μεταφορικά μέσα», όπως ορίζονται στο άρθρο 28α, παράγραφος 2, τα οποία φορολογούνται κατά το στοιχείο β' της προηγούμενης παραγράφου της ίδιας διατάξεως.

κατ' άρθρο 234 ΕΚ, στο Δικαστήριο των ακόλουθων ερωτημάτων:

1) Πρέπει το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά μόνο υπηρεσίες μεσαζόντων, όπου ο λήπτης της υπηρεσίας είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο κατά 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 διαμεσολάβησης πρέπει να συνδεθεί με τον τόπο της εμπορικής πράξεως ως εάν η πράξη αυτή να αποτελούσε παράδοση ή υπηρεσία παρεχόμενη από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας;

III — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

21. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν εντός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 20 του Οργανισμού του Δικαστηρίου η Επιτροπή, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Πορτογαλική Κυβέρνηση.

22. Επειδή κανένας από τους ενδιαφερομένους δεν ζήτησε να αναπτύξει τις παρατηρήσεις του προφορικά, το Δικαστήριο αποφάσισε να μην διεξαχθεί προφορική διαδικασία, κατ' άρθρο 104, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV — Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων

A — Ο τόπος της φορολογητέας πράξεως στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης

23. Η παροχή των υπηρεσιών διαμεσολάβησης τοποθετείται, γενικώς, στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος ή, ενδεχομένως, της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχει τις υπηρεσίες αυτές¹⁰. Ελλείψει και των δύο κριτηρίων, λαμβάνεται υπόψη, όπως προανέφερα, η κατοικία ή η συνήθης διαμονή. Ο κανόνας αυτός εκφράζει την αρχή της «φορολογήσεως στην πηγή» και καθιστά δυνατή τόσο τη σύνδεση της γενεσιουργού της φορολογικής υποχρεώσεως πράξεως με συγκεκριμένο τόπο όσο και τον προσδιορισμό της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας¹¹.

10 — Η απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251) έκρινε ότι το σημείο αναφοράς κατά προτεραιότητα είναι το κέντρο της οικονομικής δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος (σκέψη 17). Ομοίως έκριναν οι αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease (Συλλογή 1997, σ. I-4383, σκέψη 15) και της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan (Συλλογή 1998, σ. I-2553, σκέψη 24).

11 — L.M. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, εκδ. Cedecs S.L., 1η έκδοση, Βαρκελώνη 1997, σ. 132.

24. Το σημείο αναφοράς μετατίθεται από την εγκατάσταση του παρέχοντος την υπηρεσία στην εγκατάσταση του λήπτη, όταν πρόκειται για διαμεσολάβηση στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', που πραγματοποιούνται για λογαριασμό προσώπων εγκατεστημένων σε άλλη χώρα.

25. Από τον γενικό κανόνα προβλέπεται εξαίρεση για τη διαμεσολάβηση τρίτου στην ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών ή στις παρεπόμενες αυτής παροχές, περιπτώσεις στις οποίες θεωρείται ότι η φορολογητέα πράξη λαμβάνει χώρα στον τόπο της κύριας δραστηριότητας, ήτοι στον τόπο αναχωρήσεως ή στον τόπο εκτελέσεως της παρεπόμενης δραστηριότητας, αντιστοίχως. Εντούτοις, αν η διαμεσολάβηση γίνεται για λογαριασμό λήπτη που εξαιρείται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ο οποίος χορηγήθηκε από άλλο κράτος μέλος, ως σημείο αναφοράς για τον προσδιορισμό του τόπου της φορολογητέας πράξεως θεωρείται το έδαφος του κράτους μέλους αυτού.

26. Τέλος, ο προσδιορισμός του τόπου της φορολογητέας πράξεως για άλλα είδη διαμεσολάβησης στην ανταλλαγή αγαθών μεταξύ κρατών μελών ακολουθεί το ίδιο ακριβώς κριτήριο, ήτοι το είδος της εμπορικής πράξεως χάριν της οποίας γίνεται η διαμεσολάβηση, με την ήδη μνημονευθείσα εξαίρεση τη σχετική με τη φορολογική υπαγωγή του αντιπροσωπευμένου σε άλλο κράτος μέλος.

27. Εν περιλήψει, οι υπηρεσίες ενός μεσάζοντος φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο:

- 1) βρίσκεται η έδρα του (γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1)¹²,
- 2) είναι εγκατεστημένος ο λήπτης (άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τελευταία περίπτωση),
- 3) λαμβάνει χώρα η πράξη χάριν της οποίας γίνεται η διαμεσολάβηση (άρθρο 28β, Ε, παράγραφοι 1, 2 και 3, πρώτο εδάφιο), ή
- 4) ο λήπτης έχει αριθμό φορολογικού μητρώου που χρησιμοποιείται για την εκτέλεση της συγκεκριμένης πράξεως (άρθρο 28β, Ε, παράγραφοι 1, 2 και 3, δεύτερο εδάφιο).

12 — Οφείλεται, προφανώς σε σύγχυση εκ μέρους της Επιτροπής ο ισχυρισμός της ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεν εφαρμόζεται στις δραστηριότητες της διαμεσολάβησης. Απεναντίας, αυτό αποτελεί, όπως μόλις ανέφερα, το κύριο κριτήριο. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', προτελευταία περίπτωση, αφορά αποκλειστικά τη δραστηριότητα του μεσάζοντος για λογαριασμό προσώπων εγκατεστημένων σε άλλη χώρα σε σχέση με ορισμένες υπηρεσίες. Το δε άρθρο 28β, Ε, αφορά τη διαμεσολάβηση στην ενδοκοινοτική απόκτηση και μεταφορά αγαθών. Οι λοιπές δραστηριότητες διαμεσολάβησης εξακολουθούν να υπάγονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1.

28. Η υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αφορά διαμεσολάβηση, για λογαριασμό δύο ιδιωτών, κατοίκων Κάτω Χωρών, με αντικείμενο την αγορά δύο, αντίστοιχα, σκαφών αναψυχής από τη Γαλλία, μπορεί να υπαχθεί μόνο στην πρώτη ή στην τρίτη περίπτωση.

B — Το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 28β της έκτης οδηγίας

29. Η ορθή επιλογή μεταξύ των δύο λύσεων προϋποθέτει την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 28β· υπάρχουν σχετικά τρεις δυνατές λύσεις, οι οποίες συμπίπτουν με τις απόψεις που υποστήριξαν, αντίστοιχως, οι μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Σύμφωνα με την πρώτη, η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει όλα τα είδη διαμεσολαβήσεως, πέραν των ρητώς αναφερομένων σε αυτήν, ανεξαρτήτως της ιδιότητας με την οποία ενεργεί ο λήπτης ή την οποία προβάλλει ο πωλητής της κύριας δραστηριότητας· αυτή είναι η θέση της Επιτροπής. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών θεωρεί απαραίτητο για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου, η διαμεσολάβηση να γίνεται για λογαριασμό προσώπου υποκειμένου στον φόρο ή νομικού προσώπου μη υποκειμένου σε αυτόν. Τέλος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει μια ενδιάμεση άποψη, σύμφωνα με την οποία ο εν λόγω κανόνας αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε ιδιώτες, υπό την προϋπόθεση ότι η διακίνηση αγαθών εντός της Κοινότητας γίνεται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο.

30. Η ορθή απάντηση είναι, κατά την άποψή μου, η πρώτη.

31. Η τελολογική ερμηνεία των άρθρων της οδηγίας 91/680 συνηγορεί υπέρ αυτής της απόψεως.

32. Ο επίδικος στην παρούσα υπόθεση κανόνας επιχειρεί να αντιμετωπίσει την πρόκληση της καταργήσεως των φορολογικών ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα από 1ης Ιανουαρίου 1993, αλλά, δεδομένου ότι στις 31 Δεκεμβρίου 1992 δεν πληρούνταν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της αρχής της φορολογήσεως στην πηγή¹³, όρισε μεταβατική περίοδο, κατά την οποία διατηρήθηκε ο κανόνας της φορολογήσεως στα κράτη μέλη προορισμού¹⁴. Προς διευκόλυνση της καταργήσεως των τελωνειακών συνόρων, κατήργησε όλες τις συνοριακές διατυπώσεις και, ορίζοντας νέα φορολογητέα πράξη («ενδοκοινοτική απόκτηση αγα-

13 — Η αρχή αυτή είναι απαραίτητη για την ουδετερότητα της καταργήσεως της φορολογήσεως κατά την εισαγωγή και της επιστροφής του φόρου κατά την εξαγωγή, χωρίς να θίγεται η απόδοση φορολογικού εσόδου στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση. Αυτό προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680 («[...] η φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης στο κράτος μέλος καταγωγής των παραδιδόμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς να θίγεται, όσον αφορά το κοινοτικό εμπόριο μεταξύ των υποκειμένων στο φόρο, η αρχή της απόδοσης του φορολογικού εσόδου, που αντιστοιχεί στην επιβολή του φόρου στο επίπεδο της τελικής κατανάλωσης, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελική αυτή κατανάλωση»), σε συνδυασμό με το άρθρο 4 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), το οποίο αναφέρεται στον «σκοπό της καταργήσεως των φορολογιών κατά την εισαγωγή και της μη φορολόγησης ή της επιστροφής των φόρων κατά την εξαγωγή στις μεταξύ Κρατών μελών συναλλαγές, εγγυωμένες της ουδετερότητας αυτών των φόρων, ως προς την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών».

14 — Η ένατη, δέκατη και ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 91/680 δικαιολογούν τη μεταβατική αυτή περίοδο και τη σκοπιμότητα της φορολόγησής, κατά τη διάρκεια της ισχύος της, ορισμένων δραστηριοτήτων στα κράτη μέλη προορισμού.

θών»), καθόρισε τον τόπο όλων των φορολογικών υποχρεώσεων ως εάν επρόκειτο για δραστηριότητες εντός των κρατών μελών.

33. Με άλλα λόγια, η ισχύς, κατά τη μεταβατική περίοδο, της ως άνω φορολογητέας πράξεως αποτέλεσε παρέκκλιση, σε σχέση με τη διακίνηση των αγαθών μεταξύ των κρατών μελών, από την αρχή της φορολογήσεως στον τόπο αναχωρήσεως¹⁵. Για να γίνει αντιληπτή η έκταση της προσωρινής αυτής εξαιρέσεως πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος προοριζόμενος να βαρύνει την κατανάλωση, ως έμμεση έκφραση της οικονομικής δυνατότητας των προσώπων, σκοπός ο οποίος επιτυγχάνεται με τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων των επιχειρηματιών ή των επαγγελματιών οι οποίοι, με τη μέθοδο της μετακυλίσεως, μεταθέτουν το βάρος στον τελικό καταναλωτή. Κατ' αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται μία «ουδέτερη» για τους φορολογουμένους φορολόγηση: βαρύνεται μόνον ο τελευταίος κρίκος της διαδικασίας, ο αποκτών το προϊόν ή λήπτης της υπηρεσίας. Για τους λόγους αυτούς, η έκτη οδηγία ορίζει το γενεσιουργό της φορολογικής υποχρεώσεως γεγονός ανεξαρτήτως της ιδιότητας του προσώπου προς το οποίο πωλούνται τα αγαθά ή παρέχονται οι υπηρεσίες.

34. Ωστόσο, για να γεννηθεί υποχρέωση φορολογήσεως σε περίπτωση αγοράς αγαθών εντός της Κοινότητας, είναι αναγκαίο ο αγοραστής να είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο, ακόμη και αν δεν υπόκειται στον φόρο (άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α'). Ο κανόνας αυτός δικαιολογείται από το γεγονός ότι,

όταν η φορολόγηση γίνεται στη χώρα αφίξεως, η ουδετερότητα εξασφαλίζεται μόνον αν ο υπόχρεος στον φόρο μπορεί να τον μετακυλίσει ή να προβεί σε έκπτωση αυτού, διότι πρόκειται για υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που χρησιμοποιεί τα αγαθά για τις ανάγκες πράγματι φορολογούμενων δραστηριοτήτων, και όχι για τελικό καταναλωτή. Για τον λόγο αυτόν, το άρθρο 28β, Α και Β, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τόπος της φορολογητέας πράξεως είναι το κράτος μέλος αφίξεως στο οποίο καταλήγουν τα μεταφερόμενα αγαθά ή το κράτος μέλος αποστολής των αγαθών με παραλήπτη τον αγοραστή ή το κράτος μέλος που χορήγησε στον αγοραστή αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ενεργεί, στο οποίο ο αγοραστής μπορεί να εκπέσει τον καταβληθέντα φόρο¹⁶.

35. Μία άλλη αρχή που διέπει το μεταβατικό καθεστώς που προβλέπει η οδηγία 91/680 είναι αυτή του σεβασμού της κυριαρχίας, από φορολογικής απόψεως, των κρατών μελών. Κάθε κοινοτικός εταίρος καθορίζει μεν με απόλυτη ανεξαρτησία τις φορολογούμενες πράξεις, αλλά οι σχετικές φορολογικές εξουσίες του πρέπει να συντονίζονται έτσι ώστε, σε σχέση με τους κανόνες δικαίου που διέπουν μια συντελούμενη εντός της Κοινότητας πράξη, η μία εξουσία να σταματά εκεί όπου αρχίζει η άλλη. Οι υποχρεώσεις αυτές εξηγούν γιατί, στην περίπτωση που η αγορά αγαθών φορολογείται στη χώρα στην οποία τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του αγοραστή, η αντίστοιχη παράδοση των αγαθών αυτών που πραγμα-

16 — Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680, ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', εφόσον χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεων του.

15 — Βλ. L.M. Pérez Herrero, ό.π., σ. 48.

τοποιείται στο κράτος μέλος προελεύσεως απαλλάσσεται από τον φόρο (άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α'), προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση¹⁷.

36. Εντούτοις, αυτές οι επεξηγηματικές του γράμματος του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σκέψεις δεν ισχύουν προκειμένου περί παρεπόμενων συνεπακόλουθων πράξεων ενδοκοινοτικού εμπορίου, ούτε, επίσης, επί των πράξεων της διαμεσολαβήσεως. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν υφίσταται αλληλοδιαδοχή των πράξεων που υπόκεινται, καταρχήν στο σύνολό τους, σε ΦΠΑ, έχουν συντελεσθεί σε διάφορα κράτη της Κοινότητας, και πρέπει να συντονιστούν μεταξύ τους προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου και ο σεβασμός της φορολογικής κυριαρχίας κάθε κράτους μέλους, αλλά πρόκειται για παροχή εκ μέρους επαγγελματία, η οποία άρχεται και ολοκληρώνεται αυτοτελώς. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος αυτού, η διαμεσολάβηση τρίτου στην αγορά και τη διακίνηση των αγαθών στο εσωτερικό της Ενώσεως θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί, όσον αφορά τον ΦΠΑ, στο τόπο στον οποίο διεξάγεται η κυρίως διαπραγμάτευση: αν η διαμεσολάβηση αφορά τη μεταφορά, στον τόπο αναχωρήσεως (παράγραφος 1 του μέρους Ε του άρθρου 28β), αν η διαμεσολάβηση αφορά παρεπόμενη πράξη, στον τόπο όπου συντελείται αυτή (παράγραφος 2) και, αν η διαμεσολάβηση αφορά άλλου είδους συναλλαγή, στον

τόπο πραγματοποιήσεώς της (παράγραφος 3).

37. Για τον ίδιο λόγο, δεν έχει σημασία αν η κύρια πράξη υπόκειται σε φορολόγηση ή αν πρόκειται για μεταβίβαση αγαθού μεταξύ ιδιωτών. Η διαμεσολάβηση έχει αυτοτελή υπόσταση και φορολογείται ανεξαρτήτως της πράξεως την οποία εξυπηρετεί και η οποία την δεσμεύει αποκλειστικά, σε ορισμένες περιπτώσεις, όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου της φορολογητέας πράξεως. Συνεπώς, ο όρος «πράξεις» που χρησιμοποιεί η διάταξη δεν αναφέρεται μόνο στις υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις, αλλά και σε κάθε πράξη στην οποία υποκείμενος στον φόρο μεσολαβεί για λογαριασμό άλλου προσώπου, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1 και 2 της ίδιας διατάξεως και στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Η Επιτροπή τονίζει στις γραπτές παρατηρήσεις της ότι η γραμματική ερμηνεία δεν θα είχε καμιά χρησιμότητα, δεδομένου ότι η έκτη οδηγία χρησιμοποιεί τον συγκεκριμένο όρο αδιακρίτως, τόσο για τις εμπορικές πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της όσο και για αυτές που δεν φορολογούνται.

38. Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 91/680, αποτελεί εδραία απόδειξη του ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν απαιτεί από τον λήπτη των υπηρεσιών διαμεσολαβήσεως την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ή του νομικού προσώπου που δεν υπόκειται στον φόρο. Αναφερόμενο στους υποκείμενους στον φόρο, το άρθρο αυτό διακρίνει τις αγορές εντός της Κοινότητας με μεταφορά από μια χώρα σε άλλη, στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 28α, από τις υπηρεσίες που παρέχονται επ' ευκαιρία των πράξεων αυτών και που περιλαμβάνονται στο άρθρο 28β, Γ, Δ και Ε. Όσον αφορά τις πρώτες, χαρακτη-

17 — Αν η συναλλαγή φορολογούνταν και στο κράτος μέλος αναχώρησης, ο αγοραστής θα κατέβαλλε δύο φορές τον ίδιο φόρο: μία φορά λόγω της μετακινήσεως του φόρου από τον πωλητή και άλλη μία λόγω της ενδοκοινοτικής απόκτησεως στο κράτος μέλος προορισμού.

ρίζει υπόχρεο στον φόρο «το πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» (παράγραφος 1, στοιχείο δ'), και, επομένως, τον αγοραστή που είναι υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο. Αντιθέτως, όσον αφορά τις δεύτερες, θεωρεί υποκείμενο στον φόρο τον «λήπτη» των υπηρεσιών, χωρίς να εξειδικεύει, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', το οποίο δεν αμφισβητείται από κανέναν ότι περιλαμβάνει τις παροχές υπηρεσιών προς ιδιώτες.

φορετικό από εκείνο στο οποίο συντελέστηκε η κύρια πράξη, τεκμαίρεται ότι τόπος της φορολογητέας πράξεως είναι το έδαφος του πρώτου κράτους, αυτό δεν σημαίνει ότι το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας θεωρεί λήπτες αποκλειστικά τους υποκειμένους στον εν λόγω φόρο, αλλά ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, θεωρείται ότι η παροχή πραγματοποιήθηκε στον εν λόγω τόπο. Στην περίπτωση που ο λήπτης της παροχής είναι τελικός καταναλωτής και, συνεπώς, δεν υπόκειται σε κανένα φορολογικό καθεστώς όσον αφορά τον φόρο αυτόν, δεν χωρεί εφαρμογή της δεύτερης νομικής λύσεως και τόπος της φορολογητέας πράξεως είναι ο τόπος στον οποίο συντελέστηκε η πράξη χάριν της οποίας μεσολάβησε ο μεσάζων.

39. Βάσει των μέχρι τώρα εκτεθέντων, μπορεί να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας αναφέρεται στις υπηρεσίες που παρέχονται από μεσάζοντες, ανεξαρτήτως του προσώπου στο οποίο παρέχονται. Παραφράζοντας τα όσα υποστήριξε η Κυβέρνηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας (σημείο 16 των γραπτών παρατηρήσεών της), θα μπορούσε να λεχθεί ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με την οποία ενεργεί ο τρίτος, δεν ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, με την πρόσθετη υπογράμμιση ότι, για τους παραπάνω λόγους, ούτε η ιδιότητα του πωλητή στην κυρίως πράξη ασκεί επιρροή.

40. Τα επιχειρήματα της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών δεν αναιρούν τις προηγούμενες διαπιστώσεις. Κατ' αρχάς, παρότι στην περίπτωση που η διαμεσολάβηση πραγματοποιείται υπέρ λήπτη που ενεργεί με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο οποίος χορηγήθηκε από κράτος μέλος δια-

41. Με το τελευταίο επιχείρημα προς στήριξη της θέσεώς της, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι η διάταξη της οποίας την ερμηνεία ζητεί το Hoge Raad επιχειρεί με το δεύτερο εδάφιο της να απαλλάξει τον λήπτη των υπηρεσιών από την υποχρέωση να ασκεί το δικαίωμά του εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ σε χώρα διαφορετική από αυτήν στην οποία πράγματι φορολογείται η πράξη, εφόσον η διαμεσολάβηση γίνεται στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου με τον οποίον ενεργεί. Κατά την εν λόγω Κυβέρνηση, από τον κανόνα εξαιρούνται οι ιδιώτες που δεν μπορούν εκπέσουν από τον φόρο στον οποίο υποβλήθηκαν. Η εκτίμηση, όμως, αυτή αγνοεί το γεγονός ότι το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περιέχει ειδική πρόβλεψη για ορισμένους λήπτες της

παροχής που υπόκεινται στον φόρο, το οποίο, όμως, δεν αποκλείει την εφαρμογή του πρώτου μέρους της διατάξεως στον αντιπροσωπευόμενο που είναι «τελικός καταναλωτής» της διαμεσολάβησης.

Γ —Ο τόπος της φορολογητέας πράξεως στις υπηρεσίες διαμεσολάβησης του άρθρου 28β, Ε, παράγραφος 3

42. Συνεπώς, το άρθρο 28β, Ε, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται στη διαμεσολάβηση υπέρ ιδιώτη. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η διαμεσολάβηση θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα στον ίδιο τόπο με την κύρια πράξη. Σύμφωνα με την οικονομία του κανόνα αυτού, η παράγραφος 3 μπορεί να αναφέρεται μόνο στη διαμεσολάβηση για ενδοκοινοτικές αγορές και για τις παραδόσεις αγαθών στις οποίες αναφέρονται οι παράγραφοι 1, 3 και 5 του άρθρου 28α, ο τόπος των οποίων καθορίζεται από τα μέρη Α και Β του άρθρου 28β.

43. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τόπος της φορολογητέας πράξεως είναι το σημείο στο οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον

χρόνο αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς τους προς τον αγοραστή¹⁸.

44. Ο ειδικός κανόνας του μέρους Ε του άρθρου 28β της έκτης οδηγίας παραπέμπει στα κριτήρια των μερών Α και Β και όχι στον γενικό κανόνα για τις παραδόσεις αγαθών που περιλαμβάνεται στο άρθρο 8, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του δεύτερου ερωτήματος του Hoge Raad¹⁹.

45. Κατ' αυτόν τον τρόπο αποφεύγονται οι δυσλειτουργίες που προέβλεπαν οι μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ενώ διασφαλίζεται η εύλογη και ομοιογενής φορολόγηση την οποία επικαλούνται εξάλλου, επιτυχάνεται ο σκοπός της οργάνωσης μιας κατάλληλης κατανομής των πεδίων εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί ΦΠΑ και της αποφυγής των συγκρούσεων αρμοδιότητας, καθώς και της διπλής φορολογίας, η οποία, σύμφωνα με την κοινοτική νομολογία²⁰, αποτελεί την ουσία των κανόνων της έκτης οδηγίας που καθορίζουν τον τόπο της φορολογητέας πράξεως.

18 — Πρέπει να ληφθεί υπόψη, στην περίπτωση των αποκτήσεων, το ενδεχόμενο ο αγοραστής να ενεργεί με αριθμό φορολογικού μητρώου χορηγηθέντος από κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό της υποδοχής.

19 — Κατά την άποψή μου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τόπος της φορολογητέας πράξεως της παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης ήταν οι Κάτω Χώρες, υπό την προϋπόθεση ότι τα σκάφη αναψυχής τέθηκαν στη διάθεση των αγοραστών στο κράτος μέλος αυτό, στοιχείο που δεν προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής.

20 — Βλ. τις αποφάσεις της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, *Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciale IVA* (Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψεις 14 και 15), της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, *Dudda* (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20), της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, *Pouwels en Scheres* (Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψη 10), της 25ης Ιανουαρίου 2001, C-429/97, *Επιτροπή κατά Γαλλίας* (Συλλογή 2001, σ. 651, σκέψη 41), της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00, *SPI* (Συλλογή 2001, σ. I-2361, σκέψη 15) και της 5ης Ιουνίου 2003, C-430/01, *Design Concept* (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 22).

V — Πρόταση

46. Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad ως εξής:

- «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, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που οι υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως στις οποίες αναφέρεται παρέχονται σε ιδιώτη, ανεξαρτήτως της ιδιότητας με την οποία ενεργεί ο εκχωρών στο πλαίσιο της κυρίως εννόμου πράξεως.
- 2) Στην περίπτωση αυτή, ο τόπος της διαμεσολαβήσεως πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζονται στα μέρη Α και Β του άρθρου 28β της έκτης οδηγίας.»