



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 10ης Απριλίου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Δικαστικός επιμελητής – Αναγκαστική εκτέλεση – Αμοιβές καθοριζόμενες από τον νόμο – Διοικητική πρακτική των αρμόδιων εθνικών αρχών να θεωρούν ότι στο ποσό των αμοιβών αυτών περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ – Αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-214/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Sąd Rejonowy w Sopocie w Sopocie Wydział I Cywilny (περιφερειακό δικαστήριο του Sopot, τμήμα αστικών διαφορών I, Πολωνία) με απόφαση της 8ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης που κίνησε ο

**H. W.**

παρισταμένων των:

**PSM «K»**,

**Aleksandra Treder**, ενεργώντας υπό την ιδιότητα δικαστικής επιμελήτριας διορισμένης στο Sąd Rejonowy w Sopocie (περιφερειακό δικαστήριο του Sopot),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή) και L. S. Rossi, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η A. Treder, εκπροσωπούμενη από τον M. S. Tokarz, radca prawny, και τον J. Martini, doradca podatkowy,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal, καθώς και από τις A. Armenia και B. Sasinowska,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', του άρθρου 73, καθώς και του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013 (ΕΕ 2013, L 201, σ. 4) (στο εξής: οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας που κίνησε ο Η. W. με αντικείμενο την απόφαση της Aleksandra Tredet, δικαστικής επιμελήτριας στην οποία είχε ανατεθεί η διενέργεια αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος του, να προσθέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο ποσό των σχετικών εξόδων εκτελέσεως.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Το σύστημα ΦΠΑ επιτυγχάνει τη μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής καθώς επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών. Είναι συνεπώς προς το συμφέρον της εσωτερικής αγοράς και των κρατών μελών να υιοθετηθεί ένα κοινό σύστημα, η εφαρμογή του οποίου να επεκτείνεται και στο λιανικό εμπόριο.»

- 4 Το άρθρο 1 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα [ΦΠΑ].

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάληψης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

- 5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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».

6 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

7 Το άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

[...]

8 Το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

9 Το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ.»

10 Κατά το άρθρο 193 της ίδιας οδηγίας, «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [...]».

## **Το πολωνικό δίκαιο**

### *Το Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Πολωνίας*

- 11 Το Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Πολωνίας της 2ας Απριλίου 1997 (Dz. U. του 1997, αριθ. 78, θέση 483), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, ορίζει, στο άρθρο 217, τα εξής:

«Νόμος ορίζει τους κανόνες για την επιβολή των φόρων και των λοιπών δημοσίων βαρών, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, το αντικείμενο της φορολογίας και τους φορολογικούς συντελεστές, τις αρχές που διέπουν τη χορήγηση μειώσεων και αποσβέσεων, καθώς και τις κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι απαλλάσσονται από τον φόρο.»

### *Ο νόμος περί ΦΠΑ*

- 12 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1, 2 και 6, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (Dz. U. του 2017, θέση 1221) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. Ως υποκείμενοι στον φόρο θεωρούνται τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες της παραγράφου 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

2. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εκμετάλλευσης των φυσικών πόρων, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]

6. Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιοι οργανισμοί και οι υπηρεσίες των οργανισμών αυτών κατά την εκπλήρωση αποστολής που τους έχει ανατεθεί δυνάμει ειδικών νομοθετικών διατάξεων και για την υλοποίηση της οποίας έχουν συσταθεί, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που ασκούνται βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.»

- 13 Το άρθρο 19a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5, καθώς και 7 έως 11, του άρθρου 14, παράγραφος 6, του άρθρου 20, καθώς και του άρθρου 21, παράγραφος 1, η φορολογική οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.»

- 14 Το άρθρο 29a, παράγραφος 1, και παράγραφος 6, σημείο 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 5, των άρθρων 30a έως 30c, του άρθρου 32, του άρθρου 119 και του άρθρου 120, παράγραφοι 4 και 5, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει, στο πλαίσιο της πώλησης, ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκ μέρους του αποκτώντος, του λήπτη ή τρίτου προσώπου, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, των επιδοτήσεων και άλλων συμπληρωματικών καταβολών

της ίδιας φύσης που εισπράττει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, οι οποίες έχουν άμεσο αντίκτυπο στην τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

6. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται:

1) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και λοιποί φόροι της ίδιας φύσης, με εξαίρεση τον ΦΠΑ [...].»

*Ο νόμος περί δικαστικών επιμελητών και περί εκτέλεσως*

15 Οι δικαστικοί επιμελητές υπόκεινται στις διατάξεις του *ustawa o komornikach sądowych i egzekucji* (νόμου περί δικαστικών επιμελητών και περί εκτέλεσως), της 29ης Αυγούστου 1997, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (Dz. U. του 2017, θέση 1277) (στο εξής: νόμος περί δικαστικών επιμελητών).

16 Το άρθρο 28 του νόμου περί δικαστικών επιμελητών προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο δικαστικός επιμελητής υπόκειται στις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, περί κοινωνικής ασφάλισης και περί καθολικής υγειονομικής ασφάλισης για τα πρόσωπα που ασκούν μη γεωργική οικονομική δραστηριότητα.»

17 Το άρθρο 34 του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Τα έξοδα δικαστικού επιμελητή περιλαμβάνουν:

- 1) τα έξοδα προσωπικού και εξοπλισμού που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας εκτέλεσης·
- 2) τα έξοδα για την ασφαλή φύλαξη των κατασχεθέντων περιουσιακών στοιχείων και για την αναγκαία ατομική προστασία, καθώς και τα έξοδα για την ασφάλιση του γραφείου και για την ασφάλιση αστικής ευθύνης του δικαστικού επιμελητή·
- 3) τα έξοδα μετακίνησης στον τόπο εγκατάστασης του δικαστικού επιμελητή, τα έξοδα χαρτοσήμανσης, τις προκαταβαλλόμενες δαπάνες, τα έξοδα μεταφοράς κινητών πραγμάτων μικρού μεγέθους που δεν απαιτούν εξειδικευμένη μεταφορά·
- 4) τις υποχρεωτικές εισφορές που καταβάλλονται στον σύλλογο δικαστικών επιμελητών σύμφωνα με τον νόμο·
- 5) τα λοιπά έξοδα που απαιτούνται για τη διενέργεια των πράξεων εκτέλεσης και των πράξεων που προβλέπονται από τον νόμο, τα οποία δεν εμπίπτουν στο άρθρο 39.»

18 Το άρθρο 35 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Η αμοιβή του δικαστικού επιμελητή καλύπτει τα έξοδα που διαλαμβάνονται στο άρθρο 34.»

19 Το άρθρο 43 του ίδιου νόμου προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο δικαστικός επιμελητής εισπράττει αμοιβή για τις πράξεις εκτέλεσης που ενεργεί και για άλλες πράξεις που απαριθμούνται στον νόμο.»

20 Το άρθρο 49 του νόμου περί δικαστικών επιμελητών ορίζει τα εξής:

«1. Για την εκτέλεση των χρηματικών απαιτήσεων, ο οφειλέτης καταβάλλει στον δικαστικό επιμελητή αμοιβή αναλογούσα στο 15 % της αξίας της εισπραττόμενης απαίτησης, αλλά σε καμία περίπτωση χαμηλότερη του ενός δεκάτου του μέσου μηνιαίου μισθού ούτε ανώτερη από το τριακονταπλάσιό του [...]

1a. Στις περιπτώσεις που μνημονεύονται στην παράγραφο 1, η αμοιβή που εισπράττει ο δικαστικός επιμελητής από τον οφειλέτη είναι ανάλογη προς το ποσό της εισπραττόμενης απαίτησης.

[...]

7. Ο οφειλέτης μπορεί να ζητήσει μείωση της αμοιβής που μνημονεύεται στις παραγράφους 1 και 2. [...]

10. Κατόπιν εξέτασης του αιτήματος που μνημονεύεται στην παράγραφο 7, το δικαστήριο μπορεί να μειώσει το ποσό της αμοιβής που μνημονεύεται στις παραγράφους 1 και 2, λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, τον φόρτο εργασίας του δικαστικού επιμελητή ή την περιουσιακή κατάσταση του αιτούντος και το ύψος των εισοδημάτων του.»

21 Το άρθρο 51 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Η σταθερή τελική αμοιβή ανέρχεται στο 20 % του μέσου μηνιαίου μισθού όσον αφορά:

- 1) την παράδοση ακινήτου και την αφαίρεση των κινητών πραγμάτων που βρίσκονται σε αυτό· σε περίπτωση εμπορικών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων, η αμοιβή εισπράττεται για κάθε χώρο που συναποτελεί την επιχείρηση·
- 2) τον διορισμό διαχειριστή ακινήτου ή επιχείρησης, καθώς και τον διορισμό φύλακα του ακινήτου·
- 3) την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων και την αποβολή προσώπων από ακίνητο, στο πλαίσιο της οποίας για κάθε χώρο χρεώνεται χωριστή αμοιβή·
- 4) τη διενέργεια της κατάσχεσης περιουσιακών στοιχείων.

2. Κατά την ελευθέρωση των κατοικιών, δεν χρεώνεται χωριστή αμοιβή για τα ακόλουθα σημεία: είσοδοι, εσοχές, διάδρομοι, εξώστες, λουτρά, κελάρια, σκεπαστοί εξώστες και εξομοιούμενοι προς αυτά χώροι.

3. Κατά την εκκένωση εκτάσεων και επιφανειών μη οικιστικής χρήσης, ιδίως χώρων στάθμευσης, σταυλικών εγκαταστάσεων ιπποειδών και βοοειδών ή αποθηκευτικών χώρων, για κάθε επιφάνεια μπορεί να χρεωθεί χωριστή αμοιβή, κατά το πρότυπο των επιμέρους χώρων.»

22 Το άρθρο 54 του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Η παράδοση στον δανειστή, σε περιπτώσεις πλην εκείνων που μνημονεύονται στο άρθρο 51, υπόκειται στην καταβολή σταθερής τελικής αμοιβής αναλογούσας στο 15 % του μέσου μηνιαίου μισθού, η οποία προσαυξάνεται κατά 100 % για κάθε διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης η οποία οφείλεται σε νέα προσβολή των περιουσιακών δικαιωμάτων.»

23 Το άρθρο 63, παράγραφος 4, του ίδιου νόμου προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το εισόδημα του δικαστικού επιμελητή [...] αποτελείται από τις αμοιβές που εισπράττει σε μηνιαία βάση και από την επιστροφή των άμεσων δαπανών για μετακινήσεις [...] από τις οποίες αφαιρούνται τα έξοδα δικαστικού επιμελητή και τα ποσά που μνημονεύονται στο παρόν άρθρο.»

*Ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων*

24 O ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων), της 26ης Ιουλίου 1991, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (Dz. U. του 2018, θέση 200), προβλέπει, στο άρθρο 14, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, τα εξής:

«Όσον αφορά τους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι πωλούν αγαθά και υπηρεσίες που υπόκεινται στον ΦΠΑ, ως εισοδήματα από τις πωλήσεις αυτές θεωρούνται τα έσοδα μειωμένα κατά τον οφειλόμενο ΦΠΑ.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

25 Η PSM «Κ», δανείστρια του H. W., ανέθεσε στην A. Treder, δικαστική επιμελήτρια διορισμένη στο Sąd Rejonowy w Sopocie (περιφερειακό δικαστήριο του Sopot, Πολωνία), το καθήκον να ενεργήσει αναγκαστική εκτέλεση σε βάρος του οφειλέτη. Με πράξη της 4ης Οκτωβρίου 2016, η A. Treder περάτωσε τη διαδικασία αυτή και καθόρισε το ύψος της αμοιβής που αφορούσε την εν λόγω διαδικασία κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί δικαστικών επιμελητών, προσαυξάνοντάς την κατά το ποσό του ΦΠΑ.

26 Ο αυτεπαγγέλτως διορισθείς εκπρόσωπος του οφειλέτη, ο οποίος δεν είχε εμφανιστεί, προσέβαλε την ως άνω πράξη ενώπιον του Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (περιφερειακού δικαστηρίου του Sopot, τμήμα αστικών διαφορών I), υποστηρίζοντας ότι η ενέργεια της δικαστικής επιμελήτριας να προσαυξήσει την αμοιβή της κατά το ποσό του ΦΠΑ συνιστούσε σφάλμα, διότι στην αμοιβή αυτή, η οποία καθορίστηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί δικαστικών επιμελητών, περιλαμβάνονταν ήδη ο ΦΠΑ.

27 Με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, το ως άνω δικαστήριο, κατόπιν κοινού αιτήματος των διαδίκων, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία έως ότου το Sąd Najwyższy (Ανώτατο Δικαστήριο, Πολωνία) αποφανθεί επί του ζητήματος αν το ύψος της αμοιβής που καθορίζει δικαστικός επιμελητής κατ' εφαρμογήν της προμνησθείσας διατάξεως πρέπει να προσαυξάνεται κατά το ποσό του ΦΠΑ ή αν ο φόρος αυτός περιλαμβάνεται ήδη στο ποσό της αμοιβής του.

28 Στις 27 Ιουλίου 2017, το Sąd Najwyższy (Ανώτατο Δικαστήριο) έκρινε ότι η δικαστική επιμελήτρια δεν μπορούσε να προσαυξήσει κατά το ποσό του ΦΠΑ την αμοιβή που έλαβε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί δικαστικών επιμελητών. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η μη αναφορά, στον νόμο περί δικαστικών επιμελητών, της δυνατότητας προσαυξήσεως της εν λόγω αμοιβής κατά το ποσό του ΦΠΑ επιβάλλει να γίνει δεκτό ότι η αμοιβή αυτή, δυνάμει της παραγράφου 1 του άρθρου 29a του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την παράγραφο 6, σημείο 1, του ίδιου άρθρου, αποτελεί ακαθάριστο έσοδο στο οποίο περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ.

29 Κατόπιν επαναλήψεως της δίκης ενώπιον του Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (περιφερειακού δικαστηρίου του Sopot, τμήμα αστικών διαφορών I), η ενδιαφερόμενη δικαστική επιμελήτρια ζήτησε από το δικαστήριο αυτό να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να διευκρινιστεί αν η άποψη κατά την οποία στην αμοιβή που καθορίζει ο

δικαστικός επιμελητής κατ' εφαρμογήν του άρθρου 49, παράγραφος 1, του νόμου περί δικαστικών επιμελητών περιλαμβάνεται το ποσό του οφειλομένου ΦΠΑ είναι σύμφωνη προς τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112.

- 30 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι οι αμοιβές τις οποίες δικαιούται ο δικαστικός επιμελητής για τη διενέργεια πράξεων στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως καθορίζονται από τον νόμο. Πριν από τις 9 Ιουνίου 2015, γινόταν δεκτό ότι ο δικαστικός επιμελητής ενέπιπτε στην απαλλαγή που προβλέπεται με το άρθρο 15, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ και ότι, επομένως, δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές. Βάσει ερμηνευτικού εγγράφου του Υπουργού Οικονομικών που εκδόθηκε την ημερομηνία εκείνη, ο δικαστικός επιμελητής θεωρήθηκε ότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διατάξεως και ότι, για τον λόγο αυτό, υπόκειται στον ΦΠΑ σε σχέση με τις εν λόγω πράξεις. Επιπλέον, σημειωνόταν ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ περιλαμβάνεται στο ποσό των εισπραττόμενων αμοιβών. Αντιθέτως, η μεταβολή αυτή δεν είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του εθνικού νόμου που καθορίζει τα όρια του ποσού των εισπραττόμενων αμοιβών. Ως εκ τούτου, οι αμοιβές του δικαστικού επιμελητή υπέστησαν πραγματική μείωση ισόποση προς τον εκάστοτε οφειλόμενο ΦΠΑ.
- 31 Η ως άνω ερμηνεία του Υπουργού Οικονομικών επιβεβαιώθηκε στις 6 Μαρτίου 2017 από το Sąd Najwyższy (Ανώτατο Δικαστήριο). Το δικαστήριο αυτό δέχθηκε ότι ο δικαστικός επιμελητής υπόκειται στην παράγραφο 1 του άρθρου 15 του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου, για τον λόγο ότι ασκεί τη δραστηριότητά του όχι ως φορέας δημοσίου δικαίου, αλλά ως ανεξάρτητος φορέας στο πλαίσιο ελευθέρου επαγγέλματος, με συνέπεια να μην μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται με το άρθρο 15, παράγραφος 6, του εν λόγω νόμου και με το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο συντάσσεται με την ερμηνεία κατά την οποία ο δικαστικός επιμελητής υπόκειται σε ΦΠΑ για τις πράξεις αναγκαστικής εκτελέσεως που ενεργεί. Επιπλέον, εκτιμά ότι είναι ορθή η θέση του Sąd Najwyższy (Ανωτάτου Δικαστηρίου), κατά την οποία ο δικαστικός επιμελητής δεν δύναται να προσauξήσει τις αμοιβές που εισπράττει κατά το ποσό του ΦΠΑ.
- 33 Εντούτοις, στον βαθμό που δεν έχει επέλθει καμία νομοθετική τροποποίηση προβλέπουσα αύξηση των εισπραττόμενων αμοιβών προκειμένου να καλυφθούν τα έξοδα που συνεπάγεται για τους δικαστικούς επιμελητές η υπαγωγή τους στον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης, και, ειδικότερα, προς τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, η εκτιθέμενη στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως άποψη του Sąd Najwyższy (Ανωτάτου Δικαστηρίου) κατά την οποία θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές των δικαστικών επιμελητών αποτελούν ακαθάριστα έσοδα στα οποία περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ.
- 34 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, αν η άποψη ότι στις εισπραττόμενες από τους δικαστικούς επιμελητές αμοιβές περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ συνεπάγεται παράβαση του κανόνα κατά τον οποίο ο φόρος αυτός πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και, αφετέρου, κατ' ουσίαν, αν η αρχή της αναλογικότητας, όπως ερμηνεύθηκε με το σημείο 2 του διατακτικού της αποφάσεως της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), δεν επιτρέπει να περιλαμβάνεται ήδη ο ΦΠΑ στο ποσό των εν λόγω αμοιβών.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (περιφερειακό δικαστήριο του Sorot, τμήμα αστικών διαφορών I) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί, με γνώμονα το σύστημα [ΦΠΑ], όπως προβλέπεται με την οδηγία [2006/112], και ειδικότερα με γνώμονα τα άρθρα 1, 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', και 73, σε συνδυασμό με το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, καθώς και τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί ουδετερότητας του ΦΠΑ, να θεωρηθεί νόμιμη η ενσωμάτωση του ποσού του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ήτοι του ΦΠΑ) στις αμοιβές που εισπράττουν οι



δικαστικοί επιμελητές, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 29α, παράγραφος 1, και του άρθρου 29α, παράγραφος 6, σημείο 1, του [νόμου περί ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 49, παράγραφος 1, το άρθρο 35 και το άρθρο 63, παράγραφος 4, του [νόμου περί δικαστικών επιμελητών];

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό,

- 2) Είναι νόμιμη υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, ως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, η άποψη ότι ο δικαστικός επιμελητής, ως υποκείμενος στον ΦΠΑ για τις πράξεις εκτελέσεως που ενεργεί, διαθέτει όντως όλα τα νομικά μέσα προκειμένου να συμμορφωθεί δεόντως προς φορολογική υποχρέωση βάσει της οποίας στις αμοιβές που εισπράττει δυνάμει του [νόμου περί δικαστικών επιμελητών] περιλαμβάνεται το ποσό του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ήτοι του ΦΠΑ);»

### Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 36 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διοικητική πρακτική των αρμόδιων εθνικών αρχών, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία ο ΦΠΑ για υπηρεσίες παρεχόμενες από δικαστικό επιμελητή στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στις αμοιβές που αυτός εισπράττει.
- 37 Επισημαίνεται προκαταρκτικώς, πρώτον, ότι η οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήγγησε την έκτη οδηγία 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), χωρίς να επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές σε σχέση με την τελευταία. Δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2006/112 έχουν περιεχόμενο κατ' ουσίαν πανομοιότυπο προς εκείνο των κρίσιμων διατάξεων της έκτης οδηγίας 77/388, η νομολογία του Δικαστηρίου επί της τελευταίας αυτής οδηγίας ισχύει και για την οδηγία 2006/112.
- 38 Δεύτερον, τα υποβληθέντα ερωτήματα στηρίζονται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, αφενός, στην προκείμενη ότι οι δικαστικοί επιμελητές, όπως είναι η ενδιαφερόμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης δικαστική επιμελήτρια, ασκούν οικονομική δραστηριότητα μη εμπίπτουσα στο καθεστώς μη υπαγωγής στον φόρο, το οποίο προβλέπει το άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112 για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, και, αφετέρου, στην προκείμενη ότι το εθνικό δίκαιο δεν επιτρέπει την προσαύξηση της αμοιβής την οποία εισπράττει δικαστικός επιμελητής για τη διενέργεια πράξεως αναγκαστικής εκτελέσεως κατά το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ.
- 39 Διευκρινίζεται ότι η απάντηση του Δικαστηρίου στα υποβληθέντα ερωτήματα βασίζεται στην παραδοχή ότι οι ανωτέρω εκτεθείσες προκείμενες είναι ορθές.
- 40 Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, συμφώνως προς το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, το κοινό σύστημα ΦΠΑ έχει ως βασική αρχή του ότι στα αγαθά και στις υπηρεσίες επιβάλλεται, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, γενικός φόρος καταναλώσεως επακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ασχέτως του αριθμού των εμπορικών πράξεων που έχουν μεσολαβήσει κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής η οποία προηγείται του σταδίου επιβολής του φόρου.
- 41 Συναφώς, από το άρθρο 2, παράγραφος 1, και το άρθρο 9 της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι το ως άνω κοινό σύστημα βασίζεται στη γενική αρχή ότι κάθε δραστηριότητα οικονομικής φύσεως υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2017, National Roads Authority,

C-344/15, EU:C:2017:28, σκέψη 36). Επομένως, στον ΦΠΑ υπόκειται κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-197/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:202, σκέψη 30).

- 42 Δεύτερον, όσον αφορά τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι όλες οι απαλλαγές πρέπει να είναι ρητές και ακριβείς (πρβλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 19). Επιπλέον, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό ορισμένης απαλλαγής πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudaḡor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Από τα ανωτέρω έπεται ότι, όταν μια παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει στις απαλλαγές που προβλέπονται με την οδηγία 2006/112, η παροχή αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.
- 44 Τρίτον, συμφώνως προς το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112, υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παροχή υπηρεσιών.
- 45 Συνεπώς, όταν ένας δικαστικός επιμελητής πραγματοποιεί παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο μέτρο κατά το οποίο η παροχή αυτή δεν εμπίπτει στις προβλεπόμενες με την ως άνω οδηγία απαλλαγές, είναι υπόχρεος σε καταβολή του ΦΠΑ για την πράξη αυτή.
- 46 Όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του οφειλόμενου εν προκειμένω ΦΠΑ, από το άρθρο 73 και το άρθρο 78, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η βάση επιβολής του φόρου για μια παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει, πέραν του ΦΠΑ αυτού καθαυτόν, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο παρέχων την επίμαχη υπηρεσία από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.
- 47 Αντιθέτως, η οδηγία αυτή δεν περιλαμβάνει κανέναν ρητό κανόνα ως προς το ζήτημα του αν οι αμοιβές του δικαστικού επιμελητή πρέπει ή όχι να περιλαμβάνουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εναπόκειται στα κράτη μέλη να ρυθμίσουν το ζήτημα αυτό.
- 48 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, κατά το εθνικό δίκαιο, κανένα ποσό ΦΠΑ δεν μπορεί να προστεθεί στο ποσό των αμοιβών που εισπράττει ο δικαστικός επιμελητής. Δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, περιλαμβάνει, πέραν του ΦΠΑ αυτού καθαυτόν, οτιδήποτε αποτελεί την λαμβανόμενη αντιπαροχή, πρέπει να θεωρηθεί ότι το ποσό των επίμαχων αμοιβών περιλαμβάνει ήδη τον φόρο αυτό.
- 49 Η ανωτέρω ερμηνεία συνάδει επίσης με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πράγματι, μέσω της ερμηνείας αυτής καθίσταται δυνατό οι υποκείμενοι στον φόρο να συμβάλλουν στην καταβολή του ΦΠΑ, κατά την ίδια αναλογία, επί του συνολικού ποσού που εισπράττεται στο πλαίσιο των φορολογητέων πράξεων.
- 50 Επιπλέον, η ως άνω ερμηνεία είναι σύμφωνη με την αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ είναι φόρος ο οποίος πρέπει να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Πράγματι, στο μέτρο που, δυνάμει του εθνικού δικαίου, δεν είναι δυνατή η προσαύξηση του ποσού των εισπραττόμενων αμοιβών με συμπληρωματική επιβάρυνση αντιστοιχούσα στον ΦΠΑ, η άποψη ότι το εν λόγω ποσό περιλαμβάνει ήδη τον φόρο αυτό συνεπάγεται ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο πρέπει να εισπράττουν οι φορολογικές αρχές, δεν θα υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα από τον τελικό καταναλωτή αντιπαροχή επί της

οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ, που βαρύνει τελικώς τον καταναλωτή αυτόν (πρβλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19, καθώς και της 7ης Νοεμβρίου 2013, *Tulică και Plavoşin*, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 34 και 35).

- 51 Η ίδια ερμηνεία συνάδει επίσης με την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που συνίσταται στην αναγκαιότητα να διασφαλιστεί η είσπραξη του εν λόγω φόρου και δεδομένου ότι ο τρόπος αυτός προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου είναι συμβατός με τη βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η οποία εκτέθηκε στις σκέψεις 40 και 41 της παρούσας αποφάσεως, ήτοι την υπαγωγή όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων στον ΦΠΑ.
- 52 Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν ανατρέπεται από την ερμηνεία της αρχής της αναλογικότητας, η οποία περιλαμβάνεται στο σημείο 2 του διατακτικού της αποφάσεως της 26ης Μαρτίου 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), και αποτελεί έρεισμα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, με το ως άνω σημείο 2, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου δυνάμει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του για το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, στην περίπτωση κατά την οποία δεν εκπληρώνει την υποχρέωσή του προς είσπραξη και απόδοση του φόρου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι ο δικαστικός επιμελητής αυτός διαθέτει όντως όλα τα νομικά μέσα για να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωσή του. Η απάντηση αυτή πρέπει να εκτιμηθεί με γνώμονα το πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), το οποίο διαφέρει από το πραγματικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως. Πράγματι, η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, σε αντίθεση με την παρούσα υπόθεση της κύριας δίκης, αφορούσε την περίπτωση δικαστικού επιμελητή ο οποίος δεν ήταν ο ίδιος υποκείμενος στον ΦΠΑ, αλλά ενεργούσε ως υπόχρεος σε καταβολή του φόρου αυτού για λογαριασμό άλλου υποκειμένου στον φόρο, και ο οποίος δεν ήταν σε θέση, έως την παροχή σχετικής έγκρισης από το αρμόδιο εθνικό δικαστήριο, να έχει στη διάθεσή του το ποσό που είχε προκύψει από εκποίηση στο πλαίσιο της επίμαχης διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως και να αποδώσει τον οφειλόμενο για την πράξη αυτή ΦΠΑ εντός των προθεσμιών που προέβλεπε το εθνικό δίκαιο. Επιπλέον, στην παρούσα υπόθεση της κύριας δίκης, από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η δικαστική επιμελήτρια στερούνταν νομικών μέσων που θα της παρείχαν τη δυνατότητα, ως υποκείμενης στον ΦΠΑ, να εκπληρώσει τη φορολογική της υποχρέωση.
- 53 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διοικητική πρακτική των αρμόδιων εθνικών αρχών, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία ο ΦΠΑ για υπηρεσίες παρεχόμενες από δικαστικό επιμελητή στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στις αμοιβές που αυτός εισπράττει.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

**Οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διοικητική πρακτική των αρμόδιων εθνικών αρχών, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία ο ΦΠΑ για υπηρεσίες παρεχόμενες από δικαστικό επιμελητή στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσεως θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στις αμοιβές που αυτός εισπράττει.**

(υπογραφές)