ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 12ης Φεβρουαρίου 2015 *

«Προδικαστική παραπομπή — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Έκπτωση του φόρου εισροών — Πράξεις συνιστώσες καταχρηστική πρακτική — Εθνικό φορολογικό δίκαιο — Ειδική εθνική διαδικασία σε περίπτωση κατά την οποία πιθανολογείται η ύπαρξη καταχρηστικών πρακτικών σε φορολογικές υποθέσεις — Αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας»

Στην υπόθεση C-662/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Δεκεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

**Surgicare – Unidades de Saúde SA**

κατά

**Fazenda Pública,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Surgicare – Unidades de Saúde SA, εκπροσωπούμενη από τον R. Barreira, advogado,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Laires καθώς και από την M. Rebelo,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον P. Guerra e Andrade και την L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ της Surgicare – Unidades de Saúde SA (στο εξής: Surgicare) και της Fazenda Pública (φορολογικής αρχής) ως προς την άρνηση της φορολογικής αρχής να επιστρέψει τον προκαταβληθέντα από τη Surgicare φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), επειδή η Surgicare καταχράστηκε το δικαίωμά της προς έκπτωση.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

3 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

4 Κατά το άρθρο 342 της οδηγίας αυτής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν μέτρα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, προκειμένου οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές που υπάγονται σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο τμήμα 2 να μην επωφελούνται από αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ούτε να υφίστανται αδικαιολόγητες ζημίες.»

*Το πορτογαλικό δίκαιο*

5 Ο γενικός φορολογικός νόμος (Lei Geral Tributária), εκδοθείς με το νομοθετικό διάταγμα υπ' αριθ. 398/98, της 17ης Δεκεμβρίου 1998, θεσπίζει τις θεμελιώδεις αρχές του φορολογικού συστήματος, τις εγγυήσεις των φορολογουμένων και τις εξουσίες της φορολογικής αρχής. Το άρθρο του 38, με τίτλο «Μη παραγωγή αποτελεσμάτων των δικαιοπραξιών», ορίζει:

«1. Η μη παραγωγή αποτελεσμάτων των δικαιοπραξιών δεν εμποδίζει τη φορολόγηση κατά τον χρόνο που πρέπει νομίμως να επέλθει, καθόσον οι εν λόγω δικαιοπραξίες παρήγαγαν ήδη τα επιδιωκόμενα από τους ενδιαφερόμενους οικονομικά αποτελέσματα.

2. Δεν παράγουν αποτελέσματα, από φορολογικής απόψεως, οι πράξεις ή δικαιοπραξίες που αποσκοπούν, ουσιαστικώς ή κυρίως, με τεχνητά ή απατηλά μέσα και κατά κατάχρηση των διαθέσιμων ενδίκων μέσων, στη μείωση, την εξάλειψη ή την επ' αόριστον αναβολή των φόρων που οφείλονται για κάθε είδους δικαιοπραξία με τον ίδιο οικονομικό σκοπό, ή την κτήση φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία δεν θα χορηγούνταν, εν όλω ή εν μέρει, χωρίς τη χρήση των μέσων αυτών. Συνεπώς, η φορολόγηση επιβάλλεται σύμφωνα με τους κανόνες που εφαρμόζονται ελλείψει των εν λόγω πράξεων ή δικαιοπραξιών, και οι ενδιαφερόμενοι δεν απολαύουν των οικείων φορολογικών πλεονεκτημάτων.»

6 Ο κώδικας φορολογικής δικονομίας (Código de Procedimento e de Processo Tributário, στο εξής: CPPT) εκδόθηκε με το νομοθετικό διάταγμα υπ' αριθ. 433/99, της 26ης Οκτωβρίου 1999, και άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2000. Το άρθρο του 63, με τίτλο «Εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών», ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«1. Η βεβαίωση των φόρων βάσει οποιασδήποτε διατάξεως για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών που προβλέπεται από τους φορολογικούς κώδικες ή τους λοιπούς φορολογικούς νόμους προϋποθέτει την κίνηση προς τον σκοπό αυτόν ειδικής διαδικασίας.

2. Ως διατάξεις για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών, για τους σκοπούς του παρόντος κώδικα, νοούνται όλες οι νομικές διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες δεν παράγουν αποτελέσματα έναντι της φορολογικής αρχής οι δικαιοπραξίες ή άλλες πράξεις οι οποίες συνήφθησαν ή διενεργήθηκαν κατά πρόδηλη καταστρατήγηση τύπου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αποφυγή ή τη μείωση των φόρων που θα οφείλονταν άλλως.

3. Η διαδικασία που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί να κινηθεί εντός προθεσμίας τριών ετών από τη διενέργεια της πράξεως ή από τη σύναψη της δικαιοπραξίας που αποτελεί το αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών.

4. Η εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών προϋποθέτει την προηγούμενη ακρόαση του φορολογουμένου, όπως προβλέπεται από τον νόμο.

5. Το δικαίωμα ακροάσεως ασκείται εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη σχετική νομότυπη επίδοση στον φορολογούμενο με συστημένη επιστολή.

6. Ο φορολογούμενος δύναται, εντός της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου, να προσκομίσει τις αποδείξεις που θεωρεί ότι ασκούν επιρροή στην υπόθεση.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών πρέπει οπωσδήποτε να έχει προηγηθεί, μετά την τήρηση των προβλεπόμενων από τις προηγούμενες παραγράφους, έγκριση του ιεραρχικώς προϊσταμένου της υπηρεσίας ή του υπαλλήλου στον οποίον έχει ανατεθεί η σχετική αρμοδιότητα.

8. Οι διατάξεις για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις στις οποίες ο φορολογούμενος έχει ζητήσει από τη φορολογική αρχή δεσμευτική πληροφορία σχετική με τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται η εν λόγω εφαρμογή και η φορολογική αρχή δεν έχει αποφανθεί εντός εξάμηνης προθεσμίας.

9. Αν ο νόμος δεν ορίζει άλλως, η αιτιολόγηση της αποφάσεως που αναφέρεται στην παράγραφο 7 περιέχει:

a) περιγραφή της συναφθείσας δικαιοπραξίας ή διενεργηθείσας πράξεως και της πραγματικής της οικονομικής φύσεως·

b) αναφορά στα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η σύναψη της δικαιοπραξίας ή η διενέργεια της πράξεως είχαν ως βασικό ή κύριο σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα επιβαλλόταν για μια δικαιοπραξία ή πράξη με τον ίδιο οικονομικό σκοπό·

c) την περιγραφή δικαιοπραξιών ή πράξεων με αντίστοιχο οικονομικό σκοπό με αυτόν των δικαιοπραξιών που όντως συνήφθησαν ή των πράξεων που όντως διενεργήθηκαν και των κανόνων που εφαρμόζονται σε αυτές.

10. Κατά της εγκρίσεως που αναφέρεται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου χωρεί αυτοτελής διοικητική προσφυγή».

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

7 Η Surgicare είναι εταιρία πορτογαλικού δικαίου της οποίας οι δραστηριότητες συνίστανται, αφενός, στην κατασκευή, την εκμετάλλευση και τη διαχείριση νοσηλευτικών ιδρυμάτων τα οποία ανήκουν στην ίδια ή σε τρίτους που είναι οντότητες δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, και, αφετέρου, στην παροχή γενικών ιατρικών και χειρουργικών υπηρεσιών, κατ' οίκον και εξωνοσοκομειακής περιθάλψεως, καθώς και διαγνωστικές και θεραπευτικές δραστηριότητες και συναφείς ή συμπληρωματικές δραστηριότητες.

8 Κατά τη διάρκεια των ετών 2003 έως 2007, η Surgicare ανήγειρε, σε οικόπεδο της κυριότητάς της, νοσοκομειακό ίδρυμα και το εξόπλισε ιατρικώς. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής και του εξοπλισμού του νοσοκομειακού ιδρύματος, η Surgicare δεν πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις, ούτως ώστε σώρευσε πιστώσεις ΦΠΑ.

9 Μετά την κατασκευή του νοσοκομειακού ιδρύματος, η Surgicare παραχώρησε, από 1ης Ιουλίου 2007, την εκμετάλλευσή του στην Clínica Parque dos Poetas SA, εταιρία έχουσα τους ίδιους μετόχους και ανήκουσα στον ίδιο όμιλο εταιριών με τη Surgicare, ήτοι τον όμιλο Espírito Santo Saúde.

10 Κατόπιν της παραχωρήσεως αυτής, την οποία θεώρησε ως υποκείμενη σε ΦΠΑ πράξη, η Surgicare εξέπεσε από τον φόρο που οφείλεται στο Δημόσιο, λόγω των μισθωμάτων τα οποία εισέπραξε από τον εκδοχέα, τον σχετικό με την κτήση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που αφορούν την κατασκευή και τον εξοπλισμό του νοσοκομειακού ιδρύματος ΦΠΑ. Εφάρμοσε, ως υποκείμενη στον φόρο που διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις φορολογούμενες και πράξεις απαλλασσόμενες, τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής όλων των κτηθέντων αγαθών και υπηρεσιών στην οικεία δραστηριότητα.

11 Η Fazenda Pública προέβη σε φορολογικό έλεγχο των δραστηριοτήτων της Surgicare για τα έτη 2005 έως 2007 και έκρινε ότι η εν λόγω εταιρία έκανε καταχρηστική χρήση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ. Κατά τη φορολογική αυτή αρχή, η παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως σε εταιρία ιδρυθείσα προς τούτο από τον ίδιο όμιλο εταιριών είχε ως μοναδικό σκοπό να δώσει a posteriori στη Surgicare τη δυνατότητα να δικαιολογήσει την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ κατά την κατασκευή και εξοπλισμό του κτιρίου, ενώ δεν θα μπορούσε να έχει το δικαίωμα αυτό αν είχε εκμεταλλευτεί η ίδια το εν λόγω νοσοκομειακό ίδρυμα εφόσον η δραστηριότητα αυτή απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Συνεπώς, η Fazenda Pública της κοινοποίησε, κατά τη διάρκεια του 2010, πράξη βεβαιώσεως του ΦΠΑ τον οποίο καταχρηστικώς εξέπεσε η Surgicare κατά τη διάρκεια των οικονομικών ετών 2005 έως 2007, με τόκους υπερημερίας, ήτοι συνολικό ποσό 1 762 111,04 ευρώ.

12 Η Surgicare αμφισβήτησε την εν λόγω βεβαίωση φόρου ενώπιον του Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικού δικαστηρίου της Λισσαβώνας) κρίνοντας ότι η πράξη αυτή δεν είναι σύννομη διότι, αφενός, η Fazenda Pública δεν εφάρμοσε την υποχρεωτική ειδική διαδικασία του άρθρου 63 του CPPT και, αφετέρου, διότι οι επίμαχες πρακτικές δεν ήσαν καταχρηστικές.

13 Με απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη. Η Surgicare άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

14 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η Fazenda Pública, όταν πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, πρέπει να κινεί τη διαδικασία του άρθρου 63 του CPPT. Εντούτοις, διερωτάται αν η διαδικασία αυτή είναι ακολουθητέα δεδομένου ότι το σύστημα του ΦΠΑ απορρέει από το δίκαιο της Ένωσης.

15 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής με σκοπό την επιστροφή του ΦΠΑ και λαμβανομένου υπόψη ότι το πορτογαλικό δίκαιο προβλέπει την εφαρμογή προηγούμενης υποχρεωτικής διαδικασίας για τις καταχρηστικές πρακτικές σε φορολογικές υποθέσεις, πρέπει να θεωρηθεί ότι η εν λόγω διαδικασία δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε σχέση με τον ΦΠΑ, δεδομένης της κοινοτικής προελεύσεως του φόρου αυτού;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

*Επί του παραδεκτού*

16 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κυρίως, ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι προδήλως απαράδεκτη επειδή το αιτούν δικαστήριο, πρώτον, δεν αναφέρει τις διατάξεις ή τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητείται η ερμηνεία, δεύτερον, δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους εκφράζει αμφιβολίες ως προς το συμβατό του επίμαχου στην κύρια δίκη εθνικού κανόνα δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης και, τρίτον, υποβάλλει δύο διαφορετικές εκδοχές του άρθρου 63 του CPPT, ενώ καμία από αυτές δεν είναι λυσιτελής για την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης. Εξάλλου, το άρθρο 63 του CPPT είναι αμιγώς εσωτερική διάταξη η οποία δεν αφορά ούτε την απλή επανάληψη ούτε τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη οιουδήποτε κανόνα του δικαίου της Ένωσης, οπότε το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί, στο πλαίσιο διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής, περί των ορίων, του περιεχομένου και της εκτάσεως της εν λόγω διατάξεως του εθνικού δικαίου.

17 Πρώτον, όσον αφορά τον μη προσδιορισμό των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητείται η ερμηνεία, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, οσάκις ένα προδικαστικό ερώτημα απλώς παραπέμπει στο δίκαιο της Ένωσης, χωρίς να προσδιορίζει τις διατάξεις στις οποίες αναφέρεται, εναπόκειται στο Δικαστήριο να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που παρέχονται από το αιτούν δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως παραπομπής τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς (βλ., συναφώς, αποφάσεις Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, σκέψεις 6 και 7, καθώς και Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, σκέψη 26).

18 Από την απόφαση παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι το ερώτημα αυτό αποσκοπεί στο να καθοριστεί αν το δίκαιο της Ένωσης σε θέματα ΦΠΑ, και, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του δικαίου αυτού οι οποίες άπτονται της καταπολεμήσεως της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, αντιτίθενται στη θέσπιση, στο εσωτερικό δίκαιο, διοικητικής διαδικασίας την οποία οφείλει να εφαρμόζει η φορολογική αρχή όταν πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής σε φορολογικές υποθέσεις.

19 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζουν και προάγουν οι οδηγίες της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις Gemeente Leusden και Holin Groep, C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 76· Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71· R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 36· Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 50, και Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 35).

20 Επομένως, κατά το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα μέτρα που κρίνουν αναγκαία για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Όσον αφορά, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν,

δυνάμει του άρθρου 342 της ίδιας οδηγίας, να προβλέπουν τους μηχανισμούς ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο να μην αποκομίζουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ή να μην υφίστανται αδικαιολόγητες ζημίες.

21 Δεύτερον, όσον αφορά το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρίνισε τους λόγους για τους οποίους εκφράζει αμφιβολίες ως προς το συμβατό του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε στο Δικαστήριο τα επιχειρήματα των διαδίκων από τα οποία προκύπτουν οι εν λόγω αμφιβολίες. Όσον αφορά την ανάγκη, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η εν λόγω εθνική διαδικασία είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, παρέλκει η εξέταση του αν μπορεί να διαπιστωθεί καταχρηστική πρακτική υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης.

22 Τρίτον, όσον αφορά την προβαλλόμενη ως ανακριβή έκθεση της εθνικής νομοθεσίας στην απόφαση παραπομπής, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο οφείλει να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό εξειδικεύεται από την απόφαση περί παραπομπής. Συγκεκριμένα, ο καθορισμός της εφαρμοστέας ratione temporis εθνικής νομοθεσίας αποτελεί ζήτημα ερμηνείας του εθνικού δικαίου, το οποίο δεν εμπίπτει, κατά συνέπεια, στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, όταν εξετάζει μια υπόθεση στο πλαίσιο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως (βλ. απόφαση Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψεις 29 και 41). Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση βάσει της εκδοχής του άρθρου 63 του CPPT η οποία, κατά το αιτούν δικαστήριο, ήταν εφαρμοστέα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

23 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

*Επί της ουσίας*

24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται στην προηγούμενη υποχρεωτική εφαρμογή εθνικής διοικητικής διαδικασίας, όπως αυτή του άρθρου 63 του CPPT, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική αρχή πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής.

25 Μολονότι η οδηγία 2006/112 εξουσιοδοτεί τα κράτη μέλη, κατά την υπομνησθείσα στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, να λαμβάνουν τα μέτρα που κρίνουν αναγκαία για την ορθή είσπραξη του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, δεν προβλέπει καμία διάταξη διευκρινίζουσα συγκεκριμένα το περιεχόμενο των μέτρων που πρέπει να ληφθούν συναφώς από τα κράτη μέλη.

26 Ελλείψει νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα αυτό, η καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ εμπίπτει στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών δυνάμει της αρχής της δικονομικής ανεξαρτησίας τους. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους, μεταξύ άλλων, να ορίσει τις αρμόδιες αρχές για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες που αποσκοπούν στην κατοχύρωση των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, υπό την προϋπόθεση ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., συναφώς, αποφάσεις Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, σκέψη 34· Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 24· Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 17, και ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 35).

27 Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει το συμβατό των εθνικών μέτρων με τις εν λόγω αρχές λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης (βλ., συναφώς, απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ., C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 30). Πάντως, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί να του παράσχει κάθε χρήσιμο συναφώς στοιχείο (βλ., μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, σκέψη 30).

28 Πρώτον, ως προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι κάθε περίπτωση στην οποία τίθεται το ζήτημα αν εθνική δικονομική διάταξη καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εκ μέρους των ιδιωτών άσκηση των δικαιωμάτων που αντλούν από την έννομη τάξη της Ένωσης πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένης υπόψη της θέσεως της διατάξεως αυτής στην όλη διαδικασία, της εξελίξεως της διαδικασίας και των ιδιαιτεροτήτων της, ενώπιον των διαφόρων εθνικών αρχών. Υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αρχές που αποτελούν τη βάση του εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος, όπως η προστασία των δικαιωμάτων άμυνας, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η εύρυθμη διεξαγωγή της διαδικασίας (βλ. αποφάσεις Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, σκέψη 14, και Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, σκέψη 27).

29 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι η ειδική διαδικασία του άρθρου 63 του CPPT, η οποία υπόκειται σε τριετή παραγραφή, χαρακτηρίζεται από την προηγουμένη ακρόαση του ενδιαφερομένου εντός προθεσμίας 30 ημερών, την προσκόμιση εκ μέρους του ενδιαφερομένου των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία θεωρεί κρίσιμα για την υπόθεση και την έγκριση του ιεραρχικώς προϊσταμένου της υπηρεσίας ή του υπαλλήλου στον οποίο έχει ανατεθεί η αρμοδιότητα για την εφαρμογή των διατάξεων για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η εκδοθησόμενη απόφαση πρέπει να είναι αιτιολογημένη. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι η εν λόγω εθνική διαδικασία είναι ευνοϊκή για το πρόσωπο το οποίο πιθανολογείται ότι διέπραξε κατάχρηση δικαιώματος, καθόσον η διαδικασία αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της τηρήσεως ορισμένων θεμελιωδών δικαιωμάτων, μεταξύ άλλων του δικαιώματος ακροάσεως.

30 Δεύτερον, ως προς την αρχή της ισοδυναμίας, υπενθυμίζεται ότι η τήρηση της αρχής αυτής προϋποθέτει ότι ο επίμαχος εθνικός κανόνας εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στις ένδικες προσφυγές που στηρίζονται σε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης όσο και σ' εκείνες που στηρίζονται σε μη τήρηση του εσωτερικού δικαίου, εφόσον έχουν παρόμοιο αντικείμενο και παρόμοια αιτία (βλ. απόφαση Littlewoods Retail κ.λπ., EU:C:2012:478, σκέψη 31).

31 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, δεν αποκλείεται η τήρηση της αρχής της ισοδυναμίας να απαιτεί την εφαρμογή της ειδικής διαδικασίας όταν πιθανολογείται ότι υποκείμενος στον φόρο διαπράττει απάτη στον τομέα του ΦΠΑ.

32 Εν πάση περιπτώσει, λαμβανομένων υπόψη των υποβληθέντων από το εθνικό δικαστήριο στο Δικαστήριο στοιχείων, δεν προκύπτει ότι η εφαρμογή της εθνικής διαδικασίας του άρθρου 63 του CPPT αντιβαίνει, καθεαυτή, στον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των τυχόν καταχρήσεων, τον οποίο αναγνωρίζει η νομολογία για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως.

33 Περαιτέρω, μολονότι ο εθνικός νομοθέτης πρέπει να διασφαλίζει την αποτελεσματική επιδίωξη του σκοπού αυτού, πρέπει εντούτοις, συναφώς, να τηρεί τις επιταγές της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην προηγούμενη υποχρεωτική εφαρμογή εθνικής διοικητικής διαδικασίας, όπως αυτή του άρθρου 63 του CPPT, στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

**Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην προηγούμενη υποχρεωτική εφαρμογή εθνικής διοικητικής διαδικασίας, όπως αυτή του άρθρου 63 του κώδικα φορολογικής δικονομίας (Código de Procedimento e de Processo Tributário), στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή πιθανολογεί την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής.**

(υπογραφές)