



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 2ας Μαΐου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης – Άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ – Άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Σύμβαση ΡΙΦ – Κυρώσεις – Αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας – Παράλειψη καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του ΦΠΑ που προκύπτει από την ετήσια δήλωση – Εθνική ρύθμιση προβλέπουσα στερητική της ελευθερίας ποινή μόνον όταν το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερβαίνει ορισμένο όριο αξιοποίνου – Εθνική ρύθμιση προβλέπουσα κατώτερο όριο αξιοποίνου για την παράλειψη καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος»

Στην υπόθεση C-574/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunale di Varese (πρωτοδικείο Varese, Ιταλία) με απόφαση της 30ής Οκτωβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Νοεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας κατά

Mauro Scialdone,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο, Α. Tizzano, Αντιπρόεδρο, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (εισηγητή), Α. Rosas, C. G. Fernlund και C. Vajda, προέδρους τμήματος, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Βηλαρά και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 21ης Μαρτίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. Galluzzo και τον E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και J. Möller,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και B. Koorman καθώς και από τον L. Noort,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και P. Rossi καθώς και από την C. Cattabriga,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουλίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, του άρθρου 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), και της Συμβάσεως η οποία καταρτί[σθηκε] βάσει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που υπεγράφη στις Βρυξέλλες στις 26 Ιουλίου 1995 (ΕΕ 1995, C 316, σ. 49, στο εξής: Σύμβαση ΡΙΦ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας κινηθείσας κατά του Mauro Scialdone λόγω του ότι παρέλειψε, υπό την ιδιότητά του ως μοναδικός διαχειριστής της Siderlaghi Srl, να καταβάλει, εντός της νόμιμης προθεσμίας, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προκύπτει από την ετήσια δήλωση της εταιρίας αυτής για το φορολογικό έτος 2012.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η Σύμβαση ΡΙΦ

- 3 Το άρθρο 1 της Συμβάσεως ΡΙΦ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γενικότητες», στην παράγραφο 1 ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων [της Ένωσης] συνιστά:

[...]

β) όσον αφορά τα έσοδα, κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη σχετικά με:

- τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού [της Ένωσης] ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από [την Ένωση] ή για λογαριασμό [της],
- την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,
- την μη κατά προορισμόν χρήση ενός νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα.»

- 4 Το άρθρο 2 της Συμβάσεως αυτής, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κυρώσεις», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε οι αναφερόμενες στο άρθρο 1 συμπεριφορές, καθώς και η συνέργεια, η ηθική αυτουργία και η απόπειρα που συνδέονται με αυτές να επισύρουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις, που να περιλαμβάνουν, τουλάχιστον στις περιπτώσεις βαρείας απάτης, στερητικές της ελευθερίας ποινές για τις οποίες χωρεί ενδεχομένως έκδοση. Ως βαρεία θεωρείται κάθε απάτη που αφορά ένα συγκεκριμένο ελάχιστο ποσό, οριζόμενο από τα κράτη μέλη και μη δυνάμενο να υπερβεί τα 50 000 [ευρώ].»

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ καθορίζει τις πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

- 6 Το άρθρο 206 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.»

- 7 Κατά το άρθρο 250, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

- 8 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.

[...].»

Το ιταλικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 471, σχετικά με τη μεταρρύθμιση των μη ποινικών κυρώσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας, του φόρου προστιθέμενης αξίας και της εισπράξεως φόρων, σύμφωνα με το

άρθρο 3, παράγραφος 133, στοιχείο q, του νόμου 662, της 23ης Δεκεμβρίου 1996), της 18ης Δεκεμβρίου 1997 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 5, της 8ης Ιανουαρίου 1998, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 471/97), έχει ως εξής:

«Σε όποιον δεν καταβάλλει, εν όλω ή εν μέρει, εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών, προκαταβολές, περιοδικές καταβολές, εξισωτικά ποσά ή υπόλοιπα φόρου που απορρέουν από τη δήλωση, αφαιρουμένου, στις περιπτώσεις αυτές, του ποσού των περιοδικών καταβολών και των προκαταβολών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί, μπορεί να επιβληθεί διοικητική κύρωση ανερχόμενη στο 30 % κάθε οφειλομένου ποσού, ακόμη και εάν, κατόπιν διορθώσεως διαπιστωθέντων σφαλμάτων εκ παραδρομής ή σφαλμάτων υπολογισμού κατά τον έλεγχο της ετήσιας δηλώσεως, προκύπτει ότι ο φόρος είναι μεγαλύτερος ή ότι το εκπεστέο υπερβάλλον ποσό είναι μικρότερο. [...]»

- 10 Το άρθρο 10 bis του decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (νομοθετικού διατάγματος αριθ.74, περί νέων κανόνων που διέπουν τα αδικήματα σε θέματα φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 205, της 25ης Ιουνίου 1999), της 10ης Μαρτίου 2000 (GURI αριθ.76, της 31ης Μαρτίου 2000, σ. 4, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 74/2000), το οποίο φέρει τον τίτλο «Μη καταβολή οφειλόμενων ή βεβαιωμένων παρακρατήσεων», όπως ίσχυε από τον χρόνο επελεύσεως των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης έως και την 21η Οκτωβρίου 2015, όριζε τα εξής:

«Τιμωρείται με φυλάκιση έξι μηνών έως δύο ετών όποιος δεν καταβάλλει, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την υποβολή της ετήσιας δηλώσεως φορολογικού υποκαταστάτου, τα παρακρατηθέντα ποσά που προκύπτουν από τη βεβαίωση που χορηγήθηκε στους υποκειμένους στον φόρο τους οποίους αυτός υποκαθιστά, για ποσό άνω των πενήντα χιλιάδων ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο.»

- 11 Το ίδιο διάστημα, το άρθρο 10 ter του νομοθετικού αυτού διατάγματος, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μη καταβολή ΦΠΑ», όριζε τα εξής:

«Η διάταξη του άρθρου 10 bis έχει ομοίως εφαρμογή, εντός των ορίων τα οποία προβλέπει το άρθρο αυτό, σε όποιον δεν καταβάλλει τον αναλογούντα βάσει της ετήσιας δηλώσεως [ΦΠΑ], εντός της προθεσμίας προκαταβολής η οποία αφορά την επόμενη φορολογική περίοδο.»

- 12 Το άρθρο 13 του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος, το οποίο έφερε τον τίτλο «Ελαφρυντική περίπτωση. Καταβολή της οφειλής», προέβλεπε, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Οι ποινές που προβλέπονται για τα οριζόμενα στο παρόν διάταγμα πλημμελήματα μειώνονται έως το ένα τρίτο [...] αν, πριν από την έναρξη της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της πρωτοβάθμιας δίκης, έχουν εξοφληθεί οι φορολογικές οφειλές, τις οποίες αφορούν τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν τα πλημμελήματα αυτά [...]»

- 13 Το νομοθετικό διάταγμα 74/2000 τροποποιήθηκε με το decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (νομοθετικό διάταγμα αριθ.158, περί αναθεωρήσεως του συστήματος κυρώσεων για την εφαρμογή του άρθρου 8, παράγραφος 1, του νόμου 23, της 11ης Μαρτίου 2014), της 24ης Σεπτεμβρίου 2015 (τακτικό συμπλήρωμα της GURI αριθ. 233, της 7ης Οκτωβρίου 2015, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 158/2015), από την 22α Οκτωβρίου 2015.

- 14 Έκτοτε, το άρθρο 10 bis του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, ορίζει τα εξής:

«Τιμωρείται με φυλάκιση έξι μηνών έως δύο ετών όποιος δεν καταβάλλει, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την υποβολή της ετήσιας δηλώσεως φορολογικού υποκαταστάτου, τα παρακρατηθέντα ποσά που προκύπτουν από τη δήλωση αυτή ή από τη βεβαίωση που χορηγήθηκε στους υποκειμένους στον φόρο τους οποίους αυτός υποκαθιστά, τα οποία υπερβαίνουν τις εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο.»

- 15 Το άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, προβλέπει τα εξής:

«Τιμωρείται με φυλάκιση έξι μηνών έως δύο ετών όποιος δεν καταβάλλει, εντός της προθεσμίας προκαταβολής η οποία αφορά την επόμενη φορολογική περίοδο, τον αναλογούντα βάσει της ετησίας δηλώσεως [ΦΠΑ], ποσού άνω των διακοσίων πενήντα χιλιάδων ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο.»

- 16 Το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, το οποίο φέρει τον τίτλο «Λόγος άρσεως του αξιοποιήσιμου. Καταβολή της οφειλής», όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, είναι διατυπωμένο ως εξής:

«1. Τα αδικήματα των άρθρων 10 bis, 10 ter [...] δεν είναι αξιόποινα αν, πριν από την έναρξη της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της πρωτοβάθμιας δίκης, οι φορολογικές οφειλές καθώς και τα διοικητικά πρόστιμα και οι τόκοι αποσβέστηκαν λόγω ολοσχερούς εξοφλήσεως των οφειλόμενων ποσών, μεταξύ άλλων κατόπιν ειδικών διαδικασιών συμβιβασμού και συμφωνίας βάσει του τρόπου αποτιμήσεως που προβλέπουν οι φορολογικοί κανόνες, ή σε περίπτωση εθελοντικής ρυθμίσεως.

[...]

3. Αν, πριν από την έναρξη της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της πρωτοβάθμιας δίκης, η φορολογική οφειλή βρίσκεται σε διαδικασία εξοφλήσεως μέσω πληρωμής με δόσεις, μεταξύ άλλων δυνάμει του άρθρου 13 bis, χορηγείται προθεσμία τριών μηνών για την καταβολή της υπόλοιπης οφειλής. Στην περίπτωση αυτή, η παραγραφή αναστέλλεται. Με την επιφύλαξη της αναστολής της παραγραφής, το δικαστήριο δύναται, αν το κρίνει αναγκαίο, να παρατείνει την προθεσμία αυτή μόνο μία φορά για τρεις μήνες το πολύ.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Η Agenzia delle Entrate (εφορία, Ιταλία) διενήργησε φορολογικό έλεγχο στη Siderlaghi. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η εταιρία αυτή είχε παραλείψει να καταβάλει, εντός της νόμιμης προθεσμίας, τον αναλογούντα βάσει της ετήσιας δηλώσεως της για το φορολογικό έτος 2012 ΦΠΑ, ο οποίος ανερχόταν σε ποσό 175 272 ευρώ. Η φορολογική αρχή γνωστοποίησε την παρατυπία αυτή στη Siderlaghi και την κάλεσε να τακτοποιήσει την κατάστασή της με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, των τόκων υπερημερίας και, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 471/97, προστίμου ίσου με το 30 % της φορολογικής της οφειλής. Δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρία ανέλαβε τη δέσμευση να εξοφλήσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ σε δόσεις εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση αυτή, έτυχε μείωσης του προβλεπόμενου προστίμου κατά τα δύο τρίτα.
- 18 Επιπλέον, στις 29 Μαΐου 2015, η Procura della Repubblica (εισαγγελική αρχή, Ιταλία) ζήτησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Tribunale di Varese (πρωτοδικείου Varese, Ιταλία), την καταδίκη του M. Scialdone σε πρόστιμο ύψους 22 500 ευρώ. Το αίτημα αυτό στηριζόταν στο γεγονός ότι η επίμαχη παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ στοιχειοθετούσε το αδίκημα που προβλεπόταν στα άρθρα 10 bis και 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 και τιμωρούνταν βάσει των άρθρων αυτών,

καθόσον, μεταξύ άλλων, το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερέβαινε το όριο αξιοποίνου των 50 000 ευρώ άνω του οποίου μια τέτοια παράλειψη τιμωρούνταν με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές ποινική κύρωση και στο ότι το αδίκημα αυτό ήταν καταλογιστέο στον M. Scialdone, υπό την ιδιότητά του ως μοναδικού διαχειριστή της Siderlaghi.

- 19 Στις 22 Οκτωβρίου 2015 τέθηκε σε ισχύ το νομοθετικό διάταγμα 158/2015. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι τροποποιήσεις που επέφερε το κείμενο αυτό στο νομοθετικό διάταγμα 74/2000 ισχύουν αναδρομικώς για τις προσαπτόμενες στον M. Scialdone πράξεις, ως ευνοϊκότερες διατάξεις. Συνεπώς, οι εν λόγω πράξεις δεν συνιστούν πλέον ποινικό αδίκημα, καθόσον το άρθρο 10 ter του τελευταίου αυτού νομοθετικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, προβλέπει πλέον όριο αξιοποίνου 250 000 ευρώ για την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ και η φορολογική οφειλή της Siderlaghi ανέρχεται σε ποσό χαμηλότερο του νέου αυτού ορίου. Εξάλλου, θα μπορούσε να ισχύσει ως προς τον M. Scialdone ο λόγος άρσεως του αξιοποίνου που προβλέπεται πλέον στο άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, δεδομένου ότι η Siderlaghi και η φορολογική αρχή συμφώνησαν πληρωμή του οφειλόμενου ΦΠΑ, του επιβληθέντος προστίμου και των τόκων υπερημερίας σε δόσεις.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται όμως σχετικά με τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης των τροποποιήσεων που επήλθαν στην ιταλική νομοθεσία με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, δεδομένου ότι, εάν οι τροποποιήσεις αυτές αποδειχθούν ασύμβατες προς το δίκαιο αυτό, θα κρίνει ότι υποχρεούται να μην τις εφαρμόσει, αλλά να εφαρμόσει το νομοθετικό διάταγμα 74/2000 ως είχε αρχικώς, με αποτέλεσμα ότι ο M. Scialdone θα εξακολουθεί να υπόκειται σε ποινική κύρωση.
- 21 Συναφώς, αφενός, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, βάσει των άρθρων 10 bis και 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, στην αρχική του μορφή, το ίδιο όριο αξιοποίνου των 50 000 ευρώ εφαρμοζόταν αδιακρίτως στην παράλειψη καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος και στην παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ. Αντιθέτως, μετά την τροποποίηση του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, το όριο αυτό ανέρχεται σε 150 000 ευρώ για την παράλειψη καταβολής των εν λόγω παρακρατηθέντων ποσών, σύμφωνα με το νέο άρθρο 10 bis, και σε 250 000 ευρώ όσον αφορά την παράλειψη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ, σύμφωνα με το νέο άρθρο 10 ter. Ωστόσο, το εν λόγω δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες περί του αν μια τέτοια διαφορά είναι συμβατή με τις απαιτήσεις που απορρέουν από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ καθώς και από την οδηγία περί ΦΠΑ, καθόσον συνεπάγεται, κατά την άποψή του, καλύτερη προστασία των εθνικών οικονομικών συμφερόντων σε σύγκριση με αυτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 22 Αφετέρου, το εν λόγω δικαστήριο συνάγει από τις διατάξεις αυτές και από τη Σύμβαση PIF ότι τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να υποχρεωθούν να τιμωρούν τις παραλείψεις καταβολής του ΦΠΑ, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, με στερητικές της ελευθερίας ποινές εφόσον το μη καταβληθέν ποσό υπερβαίνει το ποσό των 50 000 ευρώ. Αν τούτο ισχύει, το άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, δεν θα είναι σύμφωνο με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο μέτρο που η προβλεπόμενη στο άρθρο αυτό κύρωση ισχύει μόνο για τις παραλείψεις που αφορούν ποσό μεγαλύτερο ή ίσο των 250 000 ευρώ. Για παρόμοιους λόγους, το ίδιο δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες περί του αν ένας λόγος άρσεως του αξιοποίνου όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, τροποποιηθέντος με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης.
- 23 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunale di Varese (πρωτοδικείο Varese) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα οι συνδυασμένες διατάξεις [του άρθρου] 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, [του άρθρου] 325 ΣΛΕΕ και της οδηγίας [περί ΦΠΑ], οι οποίες προβλέπουν υποχρέωση των κρατών μελών για εξομοίωση των πολιτικών επιβολής κυρώσεων, να ερμηνευθεί

υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στη θέσπιση εθνικής διατάξεως ορίζουσας ότι ποινική ευθύνη για τη μη καταβολή ΦΠΑ υπάρχει σε περίπτωση υπερβάσεως χρηματικού κατώτατου ορίου υψηλότερου από εκείνο που προβλέπεται για τη μη καταβολή του άμεσου φόρου εισοδήματος;

- 2) Πρέπει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα οι συνδυασμένες διατάξεις [του άρθρου] 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, [του άρθρου] 325 ΣΛΕΕ και της οδηγίας [περί ΦΠΑ], οι οποίες επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στη θέσπιση εθνικής διατάξεως αποκλείουσας την ποινική ευθύνη του κατηγορουμένου (διαχειριστή, νομίμου εκπροσώπου, εντεταλμένου για φορολογικά ζητήματα ή προσώπου έχοντος συμμετοχή στην παράβαση), όταν η έχουσα νομική προσωπικότητα επιχείρηση, με την οποία ο κατηγορούμενος συνδέεται, προέβη σε εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου και των οφειλόμενων λόγω ΦΠΑ διοικητικών κυρώσεων, ενώ έχει ήδη λάβει χώρα ο φορολογικός έλεγχος, έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, ο κατηγορούμενος έχει παραπεμφθεί σε δίκη, έχει διαπιστωθεί ότι ο κατηγορούμενος πληροφορήθηκε δεόντως την κατ' αυτού κατηγορία, αλλά ακόμη δεν έχει αρχίσει η επ' ακροατηρίου διαδικασία, σε ένα σύστημα που δεν επιβάλλει στον πιο πάνω διαχειριστή, νόμιμο εκπρόσωπο, ή στους εντεταλμένους από αυτούς και στα πρόσωπα που είχαν συμμετοχή στην παράβαση, καμία άλλη κύρωση, ούτε καν διοικητική;
- 3) Πρέπει η έννοια της απάτης κατά το άρθρο 1 της Συμβάσεως ΡΙΦ να ερμηνευθεί ως περιλαμβάνουσα τη μη καταβολή, τη μερική καταβολή και την εκπρόθεσμη καταβολή του [ΦΠΑ] και, επομένως, πρέπει το άρθρο 2 της [Συμβάσεως αυτής] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει στο κράτος μέλος να τιμωρεί με στερητικές της ελευθερίας ποινές τη μη καταβολή, τη μερική καταβολή και την εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ, για ποσά άνω των 50 000 ευρώ[;] Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, πρέπει η διάταξη του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, η οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη να προβλέπουν αποτρεπτικές, αναλογικές και αποτελεσματικές κυρώσεις, ακόμη και ποινικές, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση απαλλάσσουσα από την ποινική και διοικητική ευθύνη τους διαχειριστές και τους νομίμους εκπροσώπους νομικών προσώπων ή τους εντεταλμένους από αυτούς ή τα πρόσωπα που είχαν συμμετοχή στην παράβαση, για τη μη καταβολή, τη μερική καταβολή ή την εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ σχετικά με ποσά [τριπλάσια] ή [πενταπλάσια] των κατώτατων ορίων, ύψους 50 000 ευρώ, που προβλέπονται σε περίπτωση απάτης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

- 24 Με το πρώτο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, η οδηγία περί ΦΠΑ καθώς και η Σύμβαση ΡΙΦ, αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία, αφενός, προβλέπει ότι η παράλειψη καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του ΦΠΑ που προκύπτει από την ετήσια δήλωση για ένα δεδομένο φορολογικό έτος συνιστά ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με στερητική της ελευθερίας ποινή μόνον όταν το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερβαίνει το όριο αξιοποίνου των 250 000 ευρώ και, αφετέρου, προβλέπει όριο αξιοποίνου 150 000 ευρώ για το αδίκημα της παραλείψεως καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος.
- 25 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν εναρμονίζει τις εφαρμοστέες σε θέματα ΦΠΑ κυρώσεις. Ο τομέας αυτός υπάγεται, κατ' αρχήν, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

- 26 Τούτων δοθέντων, κατ' αρχάς, από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ στο έδαφός τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Περαιτέρω, το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτελεσματικά και αποτρεπτικά μέτρα, την απάτη και οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα που θίγει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης. Εν προκειμένω, τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από τον ΦΠΑ (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Τέλος, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι διατηρούν το δικαίωμα επιλογής των κυρώσεων, τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ώστε για παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων των εναρμονισμένων κανόνων που προκύπτουν από την οδηγία περί ΦΠΑ, να επιβάλλονται κυρώσεις, υπό ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις ανάλογες εκείνων που επιβάλλονται για παρόμοιας φύσεως και σημασίας παραβιάσεις της εθνικής νομοθεσίας, οι οποίες κυρώσεις έχουν, εν πάση περιπτώσει, αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό χαρακτήρα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας, 68/88, EU:C:1989:339, σκέψη 24, της 8ης Ιουλίου 1999, *Nunes και de Matos*, C-186/98, EU:C:1999:376, σκέψη 10, καθώς και της 3ης Μαΐου 2005, *Berlusconi κ.λπ.*, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, EU:C:2005:270, σκέψη 65).
- 29 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι, αν και οι κυρώσεις που θεσπίζουν τα κράτη μέλη για την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ εμπίπτουν στο πεδίο της δικονομικής και θεσμικής τους αυτονομίας, η αυτονομία αυτή ωστόσο περιορίζεται, όχι μόνον από την αρχή της αναλογικότητας, της οποίας η εφαρμογή δεν είναι κρίσιμη εν προκειμένω, αλλά και, αφενός μεν, από την αρχή της ισοδυναμίας, η οποία συνεπάγεται ότι οι κυρώσεις αυτές είναι ανάλογες προς εκείνες που επιβάλλονται για τις παρόμοιας φύσεως και σημασίας παραβιάσεις του εθνικού δικαίου οι οποίες θίγουν τα εθνικά οικονομικά συμφέροντα, αφετέρου δε, από την αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία επιβάλλει να είναι οι εν λόγω κυρώσεις αποτελεσματικές και αποτρεπτικές.
- 30 Ως εκ τούτου, η απάντηση στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί υπό το πρίσμα των δύο αυτών τελευταίων αρχών, αφού εξετασθεί, κατ' αρχάς, η αρχή της αποτελεσματικότητας, στη συνέχεια δε, η αρχή της ισοδυναμίας.

Επί της αρχής της αποτελεσματικότητας

- 31 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, στην ιταλική νομοθεσία προβλέπονται δύο είδη κυρώσεων για την καταπολέμηση της παραλείψεως καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του ΦΠΑ που προκύπτει από την ετήσια δήλωση για ένα δεδομένο φορολογικό έτος. Αφενός, ο μη αποδίδων υποκείμενος στον φόρο υπόκειται, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 471/97, σε πρόστιμα των οποίων το ύψος ανέρχεται, κατά κανόνα, στο 30 % του οφειλόμενου φόρου, καθώς και σε τόκους υπερημερίας. Αφετέρου, το άρθρο 10 *ter* του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, προβλέπει ότι, όταν το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ υπερβαίνει το όριο αξιοποίνου των 250 000 ευρώ, μπορεί να επιβληθεί στα φυσικά πρόσωπα ποινή φυλακίσεως έξι μηνών έως δύο ετών.
- 32 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το δίκαιο της Ένωσης θα μπορούσε, ωστόσο, να απαιτεί την επιβολή στερητικών της ελευθερίας ποινών σε όσους υποπίπτουν σε τέτοιες παραλείψεις καταβολής του ΦΠΑ όταν το μη καταβληθέν ποσό είναι μεγαλύτερο ή ίσο με 50 000 ευρώ.

- 33 Συναφώς, από τις σκέψεις 25 έως 29 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, παρά την έλλειψη, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, εναρμονίσεως των εφαρμοστέων σε θέματα ΦΠΑ κυρώσεων, η αρχή της αποτελεσματικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη τη θέσπιση αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων για την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων στον εν λόγω τομέα και για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, χωρίς όμως να επιτάσσει, κατ' αρχήν, να έχουν κάποια συγκεκριμένη φύση οι κυρώσεις αυτές.
- 34 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι, προκειμένου να διασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου των προερχόμενων από τον ΦΠΑ εσόδων και, κατ' επέκταση, την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα κράτη μέλη διαθέτουν ελευθερία επιλογής των κυρώσεων που επιβάλλουν, οι οποίες είναι δυνατόν να προσλαμβάνουν τη μορφή διοικητικών κυρώσεων, ποινικών κυρώσεων ή ενός συνδυασμού των δύο (αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 34, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 33, καθώς και της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 20).
- 35 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι ενδέχεται να είναι αναγκαίες οι ποινικές κυρώσεις για την καταπολέμηση κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποτρεπτικό ορισμένων περιπτώσεων σοβαρής απάτης ως προς τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, στον τομέα αυτόν, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να θεσπίζουν αποτελεσματικές και αποτρεπτικές ποινικές κυρώσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψεις 34 και 35).
- 36 Η ελευθερία επιλογής των κρατών μελών περιορίζεται, επιπλέον, από τη Σύμβαση PIF. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της Συμβάσεως αυτής, τα ίδια αυτά κράτη οφείλουν να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να διασφαλίζουν ότι οι απάτες σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, όπως ορίζονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω Συμβάσεως, συμπεριλαμβανομένης της απάτης ως προς τον ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ., C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 41), τιμωρούνται με ποινικές κυρώσεις που περιλαμβάνουν, τουλάχιστον στις περιπτώσεις σοβαρής απάτης, δηλαδή αυτές που αφορούν ένα ελάχιστο ποσό το οποίο καθορίζεται από τα κράτη μέλη και δεν μπορεί να υπερβεί τα 50 000 ευρώ, στερητικές της ελευθερίας ποινές για τις οποίες χωρεί ενδεχομένως έκδοση.
- 37 Ωστόσο, τονίζεται ότι η παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο, αφού έχει υποβάλει, όπως προβλέπει το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πλήρη και ορθή δήλωση ΦΠΑ για το επίμαχο φορολογικό έτος, δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ που προκύπτει από τη δήλωση αυτή στο Δημόσιο Ταμείο εντός της νόμιμης προθεσμίας, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις που απορρέουν από το άρθρο 206 της οδηγίας αυτής.
- 38 Όμως, όπως υποστηρίζει το σύνολο των μετεχόντων στη διαδικασία που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο έχει εκπληρώσει προσηκόντως τις υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ, μια τέτοια παράλειψη καταβολής του φόρου αυτού δεν συνιστά «απάτη», κατά την έννοια του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, τούτο δε ανεξαρτήτως του εκ προθέσεως ή μη χαρακτήρα της παραλείψεως αυτής.
- 39 Ομοίως, η παράλειψη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ δεν συνιστά «απάτη», κατά την έννοια της Συμβάσεως PIF. Πράγματι, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συμβάσεως αυτής, για τους σκοπούς της, η «απάτη» ως προς τα έσοδα της Ένωσης περιλαμβάνει την «αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης» ή τη «χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων». Όμως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, δεν πρόκειται εν προκειμένω για τέτοιες παραβάσεις των υποχρεώσεων υποβολής δηλώσεως. Εξάλλου, αν η διάταξη αυτή περιλαμβάνει επίσης τη «μη κατά προορισμόν χρήση ενός νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος», πρέπει να επισημανθεί, όπως επισημάνε και η Γερμανική

Κυβέρνηση, ότι το γεγονός της μη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της νόμιμης προθεσμίας δεν παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο ένα τέτοιο πλεονέκτημα, δεδομένου ότι ο φόρος συνεχίζει να οφείλεται και, με τη μη καταβολή του, ο υποκείμενος διαπράττει παρανομία.

- 40 Συνάγεται ότι ούτε η ερμηνεία του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την οποία υιοθετεί το Δικαστήριο σχετικά με τις περιπτώσεις απάτης ως προς τον ΦΠΑ ούτε η Σύμβαση PIF έχουν εφαρμογή στην περίπτωση παραλείψεως καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ. Επομένως, το ποσό των 50 000 ευρώ που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της Συμβάσεως αυτής δεν ασκεί επιρροή σε μια τέτοια περίπτωση.
- 41 Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι τέτοιες παραλείψεις καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ δεν έχουν τον ίδιο βαθμό σοβαρότητας με τις απάτες ως προς τον φόρο αυτό.
- 42 Πράγματι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει εκπληρώσει προσηκόντως τις υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεως, η διοίκηση αυτή διαθέτει ήδη τα αναγκαία δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του ΦΠΑ που έχει καταστεί απαιτητός και της τυχόν παραλείψεως καταβολής του.
- 43 Κατά συνέπεια, μολονότι οι ποινικές κυρώσεις ενδέχεται να είναι αναγκαίες για την καταπολέμηση κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποτρεπτικό ορισμένων περιπτώσεων σοβαρής απάτης ως προς τον ΦΠΑ, όπως υπενθυμίζεται στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, τέτοιες κυρώσεις δεν είναι, εξίσου, αναγκαίες για την καταπολέμηση των παραλείψεων καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ.
- 44 Πάντως, γεγονός παραμένει ότι οι παραλείψεις αυτές, ιδίως όταν προκύπτουν από συμπεριφορά του υποκείμενου στον φόρο που συνίσταται στη χρησιμοποίηση, για τις δικές του ανάγκες, της χρηματικής ρευστότητας που αντιστοιχεί στον φόρο που έχει καταστεί απαιτητός, εις βάρος του Δημόσιου Ταμείου, συνιστούν «παράνομες δραστηριότητες» ικανές να προκαλέσουν ζημία στα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, για τις οποίες απαιτείται, κατά συνέπεια, η επιβολή αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων.
- 45 Το ως άνω συμπέρασμα επ' ουδενί αναιρείται από το επιχείρημα της Γερμανικής και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως σύμφωνα με το οποίο η φράση «οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα», που απαντά στο άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, παραπέμπει αποκλειστικά σε συμπεριφορές ίδιας φύσεως και ίδιας βαρύτητας με την απάτη. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 68 και 69 των προτάσεών του, οι όροι «παράνομη δραστηριότητα» αναφέρονται συνήθως στις αντίθετες προς τον νόμο συμπεριφορές και η χρήση της αντωνυμίας «οποιαδήποτε» καταδεικνύει ότι περιλαμβάνεται επομένως το σύνολο αυτών, αδιακρίτως. Άλλωστε, λαμβανομένης υπόψη της σπουδαιότητας που πρέπει να αναγνωρίζεται στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, η οποία συνιστά έναν από τους σκοπούς της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1999, Επιτροπή κατά Συμβουλίου, C-209/97, EU:C:1999:559, σκέψη 29), η έννοια της «παράνομης δραστηριότητας» δεν μπορεί να ερμηνεύεται συσταλτικώς.
- 46 Εξάλλου, σύμφωνα με την υπομνησθείσα στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως πάγια νομολογία, κάθε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ, υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις.
- 47 Εν προκειμένω, όπως υποστήριξε το σύνολο των μετεχόντων στη διαδικασία που κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, κυρώσεις όπως αυτές που προβλέπονται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 471/97 μπορούν να θεωρηθούν, λαμβανομένης υπόψη της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη στον τομέα αυτό, επαρκώς αποτελεσματικές και αποτρεπτικές.

- 48 Πράγματι, υπενθυμίζεται ότι οι κυρώσεις αυτές λαμβάνουν τη μορφή προστίμων το ύψος των οποίων ανέρχεται, κατά κανόνα, στο 30 % του οφειλόμενου φόρου, ωστόσο ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να τύχει μείωσης του ύψους του προστίμου αυτού αναλόγως του χρονικού πλαισίου εντός του οποίου τακτοποιεί την κατάσταση του. Επιπλέον, η φορολογική αρχή επιβάλλει τόκους υπερημερίας.
- 49 Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τον αυξημένο βαθμό αυστηρότητάς τους (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 33), τέτοια πρόστιμα είναι ικανά να αποτρέψουν τους υποκείμενους στον φόρο από οποιαδήποτε προσπάθεια καθυστέρησης ή παραλείψεως καταβολής του ΦΠΑ και έχουν, επομένως, αποτρεπτικό χαρακτήρα. Εξάλλου, τα πρόστιμα αυτά, σε συνδυασμό με τον μηχανισμό μείωσης και τους τόκους υπερημερίας, ενθαρρύνουν τους υπερήμερους υποκείμενους στον φόρο να προβούν το ταχύτερο δυνατό σε διακανονισμό του οφειλόμενου φόρου και μπορούν, επομένως, να θεωρηθούν, κατά κανόνα, αποτελεσματικά (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Rodopi-M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 40).
- 50 Τέλος, το γεγονός ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ο υποκείμενος στον φόρο είναι νομικό πρόσωπο, οι ίδιες αυτές κυρώσεις επιβάλλονται στο πρόσωπο αυτό και όχι στους διευθύνοντές του δεν αναιρεί την ερμηνεία που παρατίθεται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως.
- 51 Πράγματι, ο καθορισμός των αποδεκτών τέτοιων κυρώσεων υπάγεται, και στην περίπτωση αυτή, στο πεδίο της δικονομικής και θεσμικής αυτονομίας των κρατών μελών. Αυτά τα τελευταία είναι επομένως ελεύθερα να προβλέψουν ότι οι εν λόγω κυρώσεις θα επιβάλλονται στον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή, όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο, στους διευθύνοντές του, ή ακόμη και στις δύο αυτές κατηγορίες προσώπων, με την επιφύλαξη ότι δεν θίγεται η αποτελεσματικότητα της καταπολεμήσεως της επίμαχης παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, όσον αφορά την παράλειψη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ, τέτοιες κυρώσεις όπως αυτές που περιγράφονται στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως δεν χάνουν την αποτελεσματικότητά τους ή τον αποτρεπτικό τους χαρακτήρα όταν επιβάλλονται μόνο στο υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, λαμβανομένων υπόψη των επιπτώσεων που μπορεί να επιφέρουν στην περιουσία του και, συνεπώς, στην οικονομική δραστηριότητα που ασκεί.
- 52 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, πρέπει να θεωρηθεί ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι η παράλειψη καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του ΦΠΑ που προκύπτει από την ετήσια δήλωση για ένα δεδομένο φορολογικό έτος συνιστά ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με στερητική της ελευθερίας ποινή μόνον όταν το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερβαίνει το όριο αξιοποίνου των 250 000 ευρώ.

Επί της αρχής της ισοδυναμίας

- 53 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 25 έως 29 της παρούσας αποφάσεως, η ελευθερία επιλογής που διαθέτουν τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τη θεσμική και δικονομική τους αυτονομία, προκειμένου να επιβάλλουν κυρώσεις για τις παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης περιορίζεται από την υποχρέωση αυτών των τελευταίων να εξασφαλίζουν ότι οι κυρώσεις αυτές πληρούν ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις ανάλογες με εκείνες που ισχύουν για τις παρόμοιες φύσεως και σημασίας παραβιάσεις του εθνικού δικαίου.
- 54 Εν προκειμένω, η ιταλική ρύθμιση προβλέπει ότι η παράλειψη καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος συνιστά, όπως και η παράλειψη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ, ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως έξι μηνών έως δύο ετών εφόσον το μη καταβληθέν ποσό υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο αξιοποίνου. Ωστόσο, μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 10 *ter* του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό

διάταγμα 158/2015, το όριο αυτό ανέρχεται σε 250 000 ευρώ για την παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ, ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 10 bis του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, σε περίπτωση παραλείψεως καταβολής των εν λόγω παρακρατηθέντων ποσών το όριο είναι μόνο 150 000 ευρώ.

- 55 Προκειμένου να εξακριβωθεί αν μια ποσοτική διαφορά όπως η υφιστάμενη μεταξύ των ορίων που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 10 bis και στο άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, συνάδει προς την αρχή της ισοδυναμίας, πρέπει, σύμφωνα με τους υπομνησθέντες στη σκέψη 53 της παρούσας αποφάσεως συλλογισμούς, να καθοριστεί εάν η παράλειψη καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος μπορεί να θεωρηθεί ως παραβίαση του εθνικού δικαίου παρόμοιας φύσεως και σημασίας με την παράλειψη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ.
- 56 Στο πλαίσιο αυτό, τονίζεται ότι, βεβαίως, η παράλειψη καταβολής του ΦΠΑ και η παράλειψη καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος χαρακτηρίζονται, αδιακρίτως, από τη μη τήρηση της υποχρέωσης καταβολής του δηλωθέντος φόρου εντός της νόμιμης προθεσμίας. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι, με την ποινικοποίηση των συμπεριφορών αυτών, ο Ιταλός νομοθέτης επιδίωκε τον ίδιο σκοπό, δηλαδή να εξασφαλισθεί ότι το Δημόσιο Ταμείο εισπράττει τον φόρο εγκαίρως και, επομένως, ότι διατηρούνται ακέραια τα δημοσιονομικά έσοδα.
- 57 Εντούτοις, όπως υποστηρίζει, εν προκειμένω, η Ιταλική Κυβέρνηση, τα αδικήματα που προβλέπονται και τιμωρούνται, αντιστοίχως, με το άρθρο 10 bis και με το άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, διαφέρουν τόσο στα συστατικά τους στοιχεία όσο και στη δυσκολία αποκαλύψεώς τους.
- 58 Πράγματι, ενώ το δεύτερο αδίκημα αφορά τις συμπεριφορές των υποκειμένων στον ΦΠΑ, το πρώτο αδίκημα δεν σχετίζεται με τις συμπεριφορές των υποχρέων προς καταβολή του φόρου εισοδήματος, αλλά με αυτές των φορολογικών υποκαταστάτων που οφείλουν να αποδώσουν τα σχετικά παρακρατηθέντα στην πηγή ποσά. Εξάλλου, από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι, στο ιταλικό φορολογικό δίκαιο, ένας τέτοιος φορολογικός υποκατάστατος, όταν προβαίνει στις παρακρατήσεις αυτές επί των εισοδημάτων των οφειλετών, τους παρέχει ένα έγγραφο, ονομαζόμενο «βεβαίωση», που τους επιτρέπει να δικαιολογούν στη φορολογική αρχή ότι οι εν λόγω παρακρατήσεις έχουν πραγματοποιηθεί και, επομένως, ότι έχουν καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο, τούτο δε ακόμη και αν, στη συνέχεια, ο φορολογικός υποκατάστατος δεν καταβάλει τις παρακρατήσεις αυτές στο Δημόσιο Ταμείο. Υπό τις συνθήκες αυτές, λόγω της χορηγήσεως της βεβαίωσης αυτής, ενδέχεται να καταστεί δυσκολότερος ο εντοπισμός της παραλείψεως του φορολογικού υποκαταστάτου να επιστρέψει στην φορολογική αρχή τα παρακρατηθέντα στην πηγή ποσά από τον εντοπισμό της παραλείψεως καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ.
- 59 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, τα δύο αυτά αδικήματα δεν μπορούν να θεωρηθούν παρόμοιας φύσεως και σημασίας, κατά την υπομνησθείσα στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως νομολογία. Επομένως, όταν δύο κατηγορίες αδικημάτων διαφέρουν σε πολλά σημεία τα οποία αφορούν τόσο την αντικειμενική τους υπόσταση όσο και τις δυσχέρειες που παρουσιάζει η διαπίστωσή τους, οι διαφορές αυτές συνεπάγονται, μεταξύ άλλων, ότι το οικείο κράτος μέλος δεν υποχρεούται να θεσπίζει το ίδιο ακριβώς σύστημα και για τις δύο αυτές κατηγορίες (απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, σκέψη 22).
- 60 Ως εκ τούτου, η αρχή της ισοδυναμίας δεν αντιτίθεται σε μια ποσοτική διαφορά όπως η υφιστάμενη μεταξύ των ορίων που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 10 bis και στο άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015.

- 61 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προηγούμενων σκέψεων, στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η παράλειψη καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του ΦΠΑ που προκύπτει από την ετήσια δήλωση για ένα δεδομένο φορολογικό έτος συνιστά ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με στερητική της ελευθερίας ποινή μόνον όταν το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερβαίνει το όριο αξιοποιήσιμου των 250 000 ευρώ, ενώ για το αδίκημα της παραλείψεως καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος προβλέπεται όριο αξιοποιήσιμου 150 000 ευρώ.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 62 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 63 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 (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η παράλειψη καταβολής, εντός της νόμιμης προθεσμίας, του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προκύπτει από την ετήσια δήλωση για ένα δεδομένο φορολογικό έτος συνιστά ποινικό αδίκημα που τιμωρείται με στερητική της ελευθερίας ποινή μόνον όταν το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ υπερβαίνει το όριο αξιοποιήσιμου των 250 000 ευρώ, ενώ για το αδίκημα της παραλείψεως καταβολής των παρακρατηθέντων στην πηγή ποσών του φόρου εισοδήματος προβλέπεται όριο αξιοποιήσιμου 150 000 ευρώ.

(υπογραφές)