Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 13ης Ιουλίου 2017 [1]

Υπόθεση C-574/15

Mauro Scialdone

[αίτηση του Tribunale di Varese (πρωτοδικείο Varese, Ιταλία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ – Αρχή της καλόπιστης συνεργασίας – Άρθρο 325 ΣΛΕΕ – Προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης – Σύμβαση σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Σύμβαση PIF) – Εθνική ρύθμιση ορίζουσα ποινικές κυρώσεις λόγω μη αποδόσεως παρακρατηθέντος φόρου και ΦΠΑ εντός της νόμιμης προθεσμίας – Εφαρμογή υψηλότερου χρηματικού κατώτατου ορίου σε παραβάσεις που αφορούν ΦΠΑ – Εθνική ρύθμιση ορίζουσα άρση του αξιοποίνου σε περίπτωση καταβολής του ΦΠΑ – Υποχρέωση των κρατών μελών να θεσπίζουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις – Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη – Αρχή της νομιμότητας – Αναδρομική ισχύς του ηπιότερου ποινικού νόμου – Ασφάλεια δικαίου»

Περιεχόμενα

I. Εισαγωγή 3

II. Νομικό πλαίσιο 3

A. Το δίκαιο της Ένωσης 3

1. Ο Χάρτης 3

2. Άρθρο 325 ΣΛΕΕ 4

3. Η Σύμβαση PIF 4

4. Η οδηγία ΦΠΑ 5

5. Κανονισμός 2988/95 5

B. Το ιταλικό δίκαιο 5

1 Γλώσσα πρωτοτύπου: η αγγλική.

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα 7

IV. Ανάλυση 9

A. Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση 9

1. Η Σύμβαση PIF 9

α) Η Σύμβαση PIF και ο ΦΠΑ 9

β) Η έννοια της απάτης στο πλαίσιο της Συμβάσεως PIF 12

2. Άρθρο 325 ΣΛΕΕ 13

α) Επί του κατά πόσον επηρεάζονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης 14

β) Δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ 15

γ) Άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ 17

3. Η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας 18

4. Επιμέρους συμπέρασμα 19

B. Απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα 19

1. Το πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος: η Σύμβαση PIF 20

2. Επί του πρώτου ερωτήματος: διαφοροποιημένα κατώτατα όρια και υποχρέωση θεσπίσεως ισοδύναμων κυρώσεων 20

α) Ποιο είναι το «ανάλογο» εθνικό καθεστώς; 20

β) Δικαιολογημένη διαφοροποίηση; 23

3. Δεύτερο ερώτημα και δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος: άρση του αξιοποίνου και αποτελεσματικές και αποτρεπτικές κυρώσεις 24

α) Ο νέος λόγος άρσεως του αξιοποίνου 24

β) Λυσιτέλεια του κατώτατου ορίου των 50 000 ευρώ που ορίζεται στη Σύμβαση PIF 27

γ) Επιμέρους συμπέρασμα 27

Γ. Συνέπειες τυχόν ασυμβατότητας μεταξύ της εθνικής νομοθεσίας και του δικαίου της Ένωσης 28

1. Ο πυρήνας της αρχής της νομιμότητας: η απαγόρευση της αναδρομικότητας 29

2. Η ευρύτερη ερμηνεία της αρχής της νομιμότητας: lex mitior και ασφάλεια δικαίου σε ποινικές υποθέσεις 30

3. Οι συνέπειες της αρχής της lex mitior και της ασφάλειας δικαίου στην προκειμένη περίπτωση 33

V. Πρόταση 36

I. Εισαγωγή

1. Στην Ιταλία, η μη καταβολή ορθώς δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας επισύρει ποινικές κυρώσεις. Σε αυτή τη βάση, ασκήθηκε ποινική δίωξη κατά του Mauro Scialdone, ως μοναδικού διαχειριστή εταιρίας που δεν προέβη σε εμπρόθεσμη καταβολή.

2. Ενώ βρισκόταν σε εξέλιξη η ποινική διαδικασία κατά του M. Scialdone, ο εφαρμοστέος εθνικός νόμος τροποποιήθηκε. Πρώτον, με την τροποποίηση αυξήθηκε σημαντικά το όριο πάνω από το οποίο η μη καταβολή ΦΠΑ θεωρείται αξιόποινη πράξη. Επίσης, ορίστηκαν διαφορετικά όρια ως προς τον ΦΠΑ και ως προς την παρακράτηση φόρου στην πηγή. Δεύτερον, προστέθηκε ένας νέος λόγος άρσεως του αξιοποίνου, σε περίπτωση που η φορολογική οφειλή, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών κυρώσεων και των τόκων, εξοφληθεί στο ακέραιο πριν την έναρξη της πρωτόδικης διαδικασίας.

3. Μετά τη θέση σε ισχύ της νέας τροποποιήσεως, η συμπεριφορά του M. Scialdone δεν ήταν πλέον αξιόποινη, βάσει της αρχής της αναδρομικής ισχύος του ηπιότερου ποινικού νόμου. Το ποσό του ΦΠΑ που δεν κατέβαλε εμπροθέσμως είναι χαμηλότερο από το νέο κατώτατο όριο. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η τροποποίηση συμβιβάζεται με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, την οδηγία ΦΠΑ [2], καθώς και με τη Σύμβαση για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [3]. Το νέο καθεστώς κυρώσεων για την μη καταβολή ΦΠΑ πληροί την υποχρέωση θεσπίσεως κυρώσεων για παραβάσεις του δικαίου της Ένωσης ανάλογων με εκείνες που επιβάλλονται για παρόμοιες παραβάσεις βάσει του εθνικού δικαίου; Το εν λόγω καθεστώς συνάδει με την υποχρέωση των κρατών μελών να επιβάλλουν αποτρεπτικές και αποτελεσματικές κυρώσεις; Αυτά είναι τα βασικά ερωτήματα που καλείται να απαντήσει το Δικαστήριο εν προκειμένω.

4. Επιπρόσθετα, το αιτούν δικαστήριο πρότεινε ότι, αν η επίμαχη τροποποίηση κηρυχθεί ασυμβίβαστη με το δίκαιο της Ένωσης, θα πρέπει να ακυρωθεί. Αποτέλεσμα τούτου θα είναι η συνέχιση της ποινικής διώξεως του M. Scialdone. Επομένως, η παρούσα υπόθεση εγείρει θεμελιώδη ζητήματα που αφορούν τις αρχές της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου και ειδικότερα την αρχή της αναδρομικής ισχύος του ηπιότερου ποινικού νόμου που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

II. Νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Ο Χάρτης

5. Το άρθρο 49 του Χάρτη κατοχυρώνει τις αρχές της νομιμότητας και της αναλογικότητας αξιόποινων πράξεων και ποινών. Η πρώτη παράγραφος έχει ως εξής: «κανείς δεν μπορεί να καταδικασθεί για πράξη ή παράλειψη, η οποία δεν αποτελούσε, κατά τη στιγμή της τέλεσής της, αδίκημα κατά το εθνικό ή το διεθνές δίκαιο. Ούτε επιβάλλεται βαρύτερη ποινή από εκείνη η οποία ίσχυε κατά τη στιγμή της τέλεσης του αδικήματος. Εάν, μετά την τέλεση του αδικήματος, προβλεφθεί με νόμο ελαφρύτερη ποινή, επιβάλλεται αυτή η ποινή».

2 Οδηγία 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 ΦΠΑ).

3 Σύμβαση που καταρτίστηκε βάσει του άρθρου K.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1995, C 316 σ. 49) (στο εξής: Σύμβαση PIF).

2. Άρθρο 325 ΣΛΕΕ

6. Κατά το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, «[η] Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης».

7. Το άρθρο 352, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων».

3. Η Σύμβαση PIF

8. Το άρθρο 1 της Συμβάσεως PIF ορίζει τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 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 των Κοινοτήτων ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Κοινότητες ή για λογαριασμό τους,

– την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,

– την μη κατά προορισμόν χρήση [ε]ν[ό]ς νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα.

2. Με την επιφύλαξη του άρθρου 2 παράγραφος 2, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία και κατάλληλα μέτρα για τη μεταφορά των διατάξεων της παραγράφου 1 στο εσωτερικό ποινικό του δίκαιο κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αναφερόμενες σ' αυτές συμπεριφορές να χαρακτηρίζονται εγκλήματα.

[…]

4. Ο εκ προθέσεως χαρακτήρας πράξεως ή παραλείψεως, στον οποίο αναφέρονται οι παράγραφοι 1 και 3, μπορεί να προκύπτει από αντικειμενικές πραγματικές περιστάσεις».

9. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της Συμβάσεως PIF, «[κ]άθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε οι αναφερόμενες στο άρθρο 1 παράγραφος 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]».

4. Η οδηγία ΦΠΑ

10. Κατά το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ, «[κ]άθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά τον 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 […]».

11. Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής: «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 […]».

12. Δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, «[τ]α 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».

5. Κανονισμός 2988/95

13. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) 2988/95 σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων[4]: «παρατυπία συνιστά κάθε παράβαση διάταξης του κοινοτικού δικαίου που προκύπτει από πράξη ή παράλειψη ενός οικονομικού φορέα, με πραγματικό ή ενδεχόμενο αποτέλεσμα να ζημειωθεί ο γενικός προϋπολογισμός των Κοινοτήτων ή προϋπολογισμός διαχειριζόμενος από τις Κοινότητες, είτε με τη μείωση ή ματαίωση εσόδων που προέρχονται από ίδιους πόρους που εισπράττονται απευθείας για λογαριασμό της Κοινότητας, είτε με αδικαιολόγητη δαπάνη».

Β. Το ιταλικό δίκαιο

14. Τα άρθρα 10bis και 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000[5], κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως και έως την 21η Οκτωβρίου 2015, προέβλεπαν τα εξής:

«Άρθρο 10bis

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.

4 Κανονισμός (ΕΚ, Ευρατόμ) 2988/95 του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1995 (ΕΕ 1995, L 312, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός 2988/95).

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, 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 (Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 74, της 10ης Μαρτίου 2000, περί νέων κανόνων που διέπουν τα αδικήματα σε θέματα φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 205, της 25ης Ιουνίου 1999) (*GURI* αριθ. 76, της 31ης Μαρτίου 2000, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 74/2000).

Άρθρο 10ter

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 φόρο προστιθέμενης αξίας, εντός της προθεσμίας προκαταβολής η οποία αφορά την επόμενη φορολογική περίοδο.»

15. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 προέβλεπε επιεικέστερη ποινική μεταχείριση λόγω ελαφρυντικής περιστάσεως, η οποία επέφερε μείωση της ποινής έως το ένα τρίτο και αποκλεισμό των παρεπόμενων ποινών, εάν οι φορολογικές οφειλές, περιλαμβανομένων των διοικητικών προστίμων, αποσβέσθηκαν λόγω ολοσχερούς εξοφλήσεως των οφειλόμενων ποσών πριν από την έναρξη της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της πρωτοβάθμιας δίκης.

16. Ως αποτέλεσμα των τροποποιήσεων που εισήχθησαν αντιστοίχως στα άρθρα 7 και 8 του νομοθετικού διατάγματος 158/2015[6], τα άρθρα 10bis και 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 έχουν ως εξής (από τις 22 Οκτωβρίου 2015):

«Άρθρο 10bis

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».

Άρθρο 10ter

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 φόρο προστιθέμενης αξίας, ποσού άνω των διακοσίων πενήντα χιλιάδων ευρώ για κάθε φορολογική περίοδο».

17. Με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 τροποποιήθηκε επίσης το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74/2000, με την προσθήκη ενός νέου λόγου άρσεως του αξιοποίνου. Η νέα διατύπωση έχει ως εξής: «Τα αδικήματα των άρθρων 10 bis, 10ter και 10 quater, παράγραφος 1, δεν είναι αξιόποινα αν, πριν από την έναρξη της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της πρωτοβάθμιας δίκης, οι φορολογικές οφειλές καθώς και τα διοικητικά πρόστιμα και οι τόκοι αποσβέσθηκαν λόγω ολοσχερούς εξοφλήσεως των οφειλόμενων ποσών […]».

18. Τέλος, χωριστή διάταξη διέπει τις διοικητικές φορολογικές κυρώσεις. Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 471/1997[7]: «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

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 158, της 24ης Σεπτεμβρίου 2015, περί αναθεωρήσεως του συστήματος κυρώσεων για την εφαρμογή του άρθρου 8, παράγραφος 1, του νόμου 23, της 11ης Μαρτίου 2014, *GURI* αριθ. 233, της 7ης Οκτωβρίου 2015 – τακτικό συμπλήρωμα αριθ. 55) (στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 158/2015).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, 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 (Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 471, της 18ης Δεκεμβρίου 1997, 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 113, στοιχείο q, του νόμου 662, της 23ης Δεκεμβρίου 1996) (*GURI* τεύχος 5, της 8ης Ιανουαρίου 1998 – τακτικό παράρτημα 4).

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 […]».

III. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

19. Η Agenzia delle Entrate [εφορία] διενήργησε έλεγχο της εταιρίας Siderlaghi Srl. Η εταιρία είχε δηλώσει προσηκόντως τον ΦΠΑ που της αναλογούσε για το οικονομικό έτος 2012. Το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ ανήρχετο σε 175 272 ευρώ. Βάσει του εθνικού δικαίου, το εν λόγω ποσό έπρεπε να καταβληθεί στη λήξη της οριζόμενης για την καταβολή προθεσμίας, κατά την επόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι στις 27 Δεκεμβρίου 2013. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η Siderlaghi Srl δεν είχε καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ εντός της προθεσμίας.

20. Η οφειλή βεβαιώθηκε στην Siderlaghi Srl από την Agenzia delle Entrate και η εταιρία επέλεξε να καταβάλει τον φόρο σε δόσεις. Βάσει του εθνικού δικαίου, τούτο σήμαινε ότι το ποσό των εφαρμοστέων διοικητικών κυρώσεων μπορούσε να μειωθεί κατά τα δύο τρίτα.

21. Δεδομένου ότι ο M. Scialdone είναι ο μοναδικός διαχειριστής της Siderlaghi Srl, ο εισαγγελέας κίνησε ποινική διαδικασία εναντίον του ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας λόγω μη καταβολής ΦΠΑ εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Η εισαγγελία άσκησε δίωξη κατά του M. Scialdone για το ποινικό αδίκημα του άρθρου 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 και πρότεινε στο Tribunale di Varese (πρωτοδικείο Varese, Ιταλία, αιτούν δικαστήριο) να του επιβάλει χρηματική ποινή ύψους 22 500 ευρώ.

22. Αφού είχε κινηθεί η ποινική διαδικασία κατά του M. Scialdone, το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 τροποποίησε τα άρθρα 10bis και 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 και πρόσθεσε έναν λόγο άρσεως του αξιοποίνου, με το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000.

23. Αποτέλεσμα των τροπολογιών αυτών είναι, πρώτον, η αύξηση των κατώτατων ορίων πέραν των οποίων η μη καταβολή του φόρου συνιστά ποινικό αδίκημα. Το αρχικό κατώτατο όριο που είχε οριστεί σε 50 000 ευρώ για παραβάσεις μη αποδόσεως φόρου παρακρατηθέντος στην πηγή και ΦΠΑ (σημειωτέον ότι ίσχυε κοινό κατώτατο όριο και για τους δύο τύπους φόρου) αυξήθηκε σε 150 000 ευρώ για τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο και σε 250 000 ευρώ για τον ΦΠΑ. Δεύτερον, το αξιόποινο του αδικήματος αίρεται, αν η φορολογική οφειλή, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών κυρώσεων και των τόκων, εξοφληθεί πριν από την έναρξη της πρωτόδικης διαδικασίας.

24. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, εν προκειμένω, ο κατηγορούμενος κατηγορείται για μη καταβολή ΦΠΑ ύψους 175 272 ευρώ. Συνέπεια των τροποποιήσεων που εισήγαγε το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 είναι ότι η συμπεριφορά του παύει να έχει ποινικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι το ποσό αυτό υπολείπεται του νέου κατώτατου ορίου των 250 000 ευρώ. Ως ευνοϊκότερη για τον δράστη, εφαρμοστέα είναι η πιο πρόσφατη διάταξη. Εάν, ωστόσο, η νέα ρύθμιση κηρυχθεί ασύμβατη με το δίκαιο της Ένωσης, θα πρέπει να μείνει ανεφάρμοστη, και άρα η συμπεριφορά του κατηγορουμένου θα μπορούσε και πάλι να επισύρει την ποινική του καταδίκη.

25. Όσον αφορά τον νέο λόγο άρσεως του αξιοποίνου, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, λόγω του γεγονότος ότι η Siderlaghi Srl επέλεξε την καταβολή του χρέους σε δόσεις, είναι πιθανό η εξόφληση να επέλθει πριν από την έναρξη της δίκης. Σε αυτή την περίπτωση, το αίτημα του εισαγγελέα για την έκδοση καταδικαστικής διατάξεως θα πρέπει να απορριφθεί. Εάν, ωστόσο, ο νέος αυτός λόγος άρσεως του αξιοποίνου κριθεί ασύμβατος με το δίκαιο της Ένωσης, το εθνικό δικαστήριο θα μπορεί να αποφανθεί επί της ποινικής ευθύνης του κατηγορουμένου.

26. Επιπροσθέτως, αν το ενωσιακό δίκαιο ερμηνευθεί κατά τον τρόπο που πρότεινε το αιτούν δικαστήριο, τα κράτη μέλη θα είναι υποχρεωμένα να τιμωρούν τη μη καταβολή ΦΠΑ ύψους 50 000 ευρώ και άνω με φυλάκιση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τούτο θα σήμαινε ότι η παράβαση στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να θεωρηθεί ιδιαιτέρως σοβαρή. Ως εκ τούτου, η αιτούμενη από τον εισαγγελέα ποινή θα μπορούσε να απορριφθεί από τον εθνικό δικαστή, δεδομένου ότι η προτεινόμενη κύρωση, η οποία είναι δεσμευτική για τον εθνικό δικαστή, αποκλείει τη φυλάκιση. Ο αποκλεισμός αυτός, κατά το αιτούν δικαστήριο, περιορίζει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της κυρώσεως.

27. Υπό αυτό το πραγματικό και νομικό πλαίσιο, το Tribunale di Varese (πρωτοδικείο Varese) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325 ΣΛΕΕ και της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, 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, 325 ΣΛΕΕ και της οδηγίας 2006/112, 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 PIF να ερμηνευθεί ως περιλαμβάνουσα τη μη καταβολή, τη μερική καταβολή και την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας και, επομένως, πρέπει το άρθρο 2 της ανωτέρω Συμβάσεως 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;»

28. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Γερμανική, η Ιταλική, η Ολλανδική και η Αυστριακή Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Όλα τα ως άνω ενδιαφερόμενα μέρη, πλην της Αυστριακής Κυβερνήσεως, αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 21ης Μαρτίου 2017.

IV. Ανάλυση

29. Με τα τρία ερωτήματα που θέτει το αιτούν δικαστήριο, ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον οι τροποποιήσεις που επέφερε το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 σχετικά με τη μη καταβολή δηλωθέντος ΦΠΑ είναι σύμφωνες με το ενωσιακό δίκαιο. Το αιτούν δικαστήριο έθεσε τα ερωτήματά του όσον αφορά το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, τη Σύμβαση PIF και την οδηγία ΦΠΑ.

30. Το νομοθετικό πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως είναι πράγματι κάπως περίπλοκο. Για αυτόν τον λόγο, πρώτα θα αναλύσω ποιες συγκεκριμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, από αυτές που επικαλείται το αιτούν δικαστήριο, έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση (ενότητα Α), και στη συνέχεια θα διατυπώσω τις προτάσεις μου για τις απαντήσεις στα τρία ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου (ενότητα Β). Εν κατακλείδι, θα εξετάσω τις συνέπειες που θα μπορούσε (ή, μάλλον, που δεν θα έπρεπε) να έχει στην κύρια δίκη τυχόν διαπίστωση του ασυμβίβαστου της εθνικής ρυθμίσεως με το ενωσιακό δίκαιο (ενότητα Γ).

Α. Οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

1. Η Σύμβαση PIF

31. Όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου συμφωνούν ότι η Σύμβαση PIF δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω. Ωστόσο, τα σκεπτικά με τα οποία καταλήγουν σε αυτό το συμπέρασμα διαφέρουν μεταξύ τους.

32. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Σύμβαση PIF δεν ισχύει για τον ΦΠΑ. Τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις (καθώς και η Ολλανδική Κυβέρνηση, επικουρικώς) θεωρούν ότι το αδίκημα που αφορά τη μη καταβολή ΦΠΑ στην προκειμένη περίπτωση δεν καλύπτεται από την έννοια της «απάτης», στο πλαίσιο της Συμβάσεως PIF.

33. Συνεπώς, διατυπώνονται δύο διαφορετικοί ισχυρισμοί: ο πρώτος αμφισβητεί εν γένει τη δυνατότητα εφαρμογής της Συμβάσεως PIF στον ΦΠΑ καθ' εαυτόν· ο δεύτερος υποστηρίζει ότι, μολονότι ο ΦΠΑ ενδεχομένως καλύπτεται από τη σύμβαση PIF, η συγκεκριμένη επίδικη συμπεριφορά δεν καλύπτεται. Θα εξετάσω τους δύο αυτούς ισχυρισμούς διαδοχικά.

α) Η Σύμβαση PIF και ο ΦΠΑ

34. Στην απόφαση Taricco, το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια της «απάτης», όπως ορίζεται στο άρθρο 1 της Συμβάσεως PIF, «περιλαμβάνει τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται συμφώνως προς τους κανόνες της Ένωσης» [8].

35. Εν προκειμένω, η Ολλανδική Κυβέρνηση κάλεσε το Δικαστήριο να επανεξετάσει τη διαπίστωση αυτή. Κατά τη γνώμη της, ο ΦΠΑ δεν εμπίπτει στην έννοια των «εσόδων», για τους σκοπούς της Συμβάσεως PIF. Σύμφωνα με την Ολλανδική Κυβέρνηση, τα κράτη μέλη, ως συμβαλλόμενοι της Συμβάσεως PIF, παρείχαν αυθεντική ερμηνεία του περιεχομένου της έννοιας των «εσόδων», σύμφωνα

8 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 41).

με το άρθρο 31 της Συμβάσεως της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών[9], σε επεξηγηματική έκθεση[10]. Η εν λόγω έκθεση εξαιρεί ρητώς τον ΦΠΑ από την έννοια των «εσόδων» του άρθρου 1, παράγραφος 1, της Συμβάσεως ΡΙΕ[11]. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι το Δικαστήριο έχει ήδη λάβει υπόψη δηλώσεις και επεξηγηματικές εκθέσεις ως στοιχεία αυθεντικής ερμηνείας: το ίδιο θα έπρεπε να πράξει και στην προκειμένη περίπτωση.

36. Διαφωνώ με τη θέση ότι η επεξηγηματική έκθεση του Συμβουλίου του 1997 συνιστά οποιουδήποτε είδους «αυθεντική ερμηνεία» μιας συμβάσεως που υπογράφηκε μεταξύ των κρατών μελών δύο χρόνια νωρίτερα. Κατά τη γνώμη μου, οι ισχυρισμοί της Ολλανδικής Κυβέρνησης μπορεί να απορριφθούν χωρίς να υποχρεωθεί το Δικαστήριο να διατυπώσει καμία κρίση σχετικά με το περίπλοκο ζήτημα του ρόλου της Συμβάσεως της Βιέννης στην ερμηνεία των συμβάσεων μεταξύ των κρατών μελών[12].

37. Σε επίπεδο γενικής παραδοχής, συμφωνώ ασφαλώς με την Ολλανδική Κυβέρνηση ότι, στο πλαίσιο του νομικού συστήματος της Ένωσης, η βούληση ή η πρόθεση του νομοθέτη διαδραματίζει *κάποιον* ερμηνευτικό ρόλο[13]. Μια τέτοια νομοθετική βούληση μπορεί να εκφραστεί στην ίδια την πράξη, π.χ. στο προοίμιο ή σε χωριστό έγγραφο. Επί παραδείγματι, στο παρελθόν, προκειμένου να ερμηνεύσει το πρωτογενές δίκαιο, το Δικαστήριο έχει επικαλεστεί προπαρασκευαστικές εργασίες[14], δηλώσεις προσαρτημένες στις συνθήκες[15], ή ορισμένα επεξηγηματικά έγγραφα[16].

38. Εντούτοις, προκειμένου τέτοια έγγραφα ή δηλώσεις να θεωρηθεί ότι συνιστούν έκφραση της βουλήσεως του νομοθέτη, πρέπει να είναι συντρέχουν δύο στοιχεία: το οργανικό και το χρονικό. Από *οργανικής* απόψεως, τα έγγραφα αυτά πρέπει να έχουν υποβληθεί σε διαβούλευση ή να έχουν εγκριθεί από τα ίδια συμβαλλόμενα μέρη ή όργανα που κύρωσαν ή συμμετείχαν στην έκδοση της

9 Συνήφθη στις 23 Μαΐου 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, τόμος 1155, σ. 331. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι κάθε συνθήκη πρέπει να ερμηνεύεται καλή τη πίστει, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που δίνεται στους όρους της στο σύνολό τους, και υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού της. Επίσης, ομού με το σύνολο της συνθήκης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, μεταξύ άλλων, και κάθε συμφωνία μεταξύ των μερών που αφορά την εφαρμογή των διατάξεών της (άρθρο 31, παράγραφοι 1 και 3, στοιχείο α′, της Συμβάσεως της Βιέννης). Επίσης, επικαλείται το άρθρο 31, παράγραφος 4, της Συμβάσεως της Βιέννης, κατά το οποίο δύναται να δοθεί ειδική έννοια σε έναν όρο, εάν προκύπτει ότι αυτή ήταν η πρόθεση των συμβαλλομένων μερών.

10 Επεξηγηματική έκθεση της σύμβασης σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Κείμενο εγκριθέν από το Συμβούλιο στις 26 Μαΐου 1997) (ΕΕ 1997, C 191, σ. 1).

11 Σύμφωνα με την παράγραφο 1.1 της εν λόγω εκθέσεως, «[ω]ς έσοδα νοούνται τα προερχόμενα από τις δύο πρώτες κατηγορίες ιδίων πόρων που σκοπεί το άρθρο 2 παράγραφος 1 της απόφασης 94/728/ΕΚ του Συμβουλίου της 31ης Οκτωβρίου 1994 σχετικά με το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [...]. Δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα από την επιβολή του ενιαίου συντελεστή επί της φορολογικής βάσης του ΦΠΑ των κρατών μελών, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ δεν αποτελεί ίδιο πόρο που εισπράττεται απευθείας για λογαριασμό των Κοινοτήτων. Δεν περιλαμβάνουν, άλλωστε, ούτε τα έσοδα από την επιβολή του ενιαίου συντελεστή επί του ποσού των ΑΕΠ των κρατών μελών».

12 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, καίτοι η Σύμβαση της Βιέννης δεν δεσμεύει ούτε την Ευρωπαϊκή Ένωση, ούτε όλα τα κράτη μέλη, εντούτοις, αντανακλά τις αρχές του εθιμικού διεθνούς δικαίου, οι οποίες, αυτές καθ' εαυτές, δεσμεύουν τα όργανα της Ένωσης και αποτελούν μέρος της ενωσιακής έννομης τάξεως –βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, σκέψεις 42 και 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), ή, ως πιο πρόσφατη επιβεβαίωση της κρίσεως αυτής, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Συμβούλιο κατά Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, σκέψη 86). Για μια γενικότερη μελέτη, βλ., π.χ., Kuijper, P., J., «The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story», σε Cannizzaro, E. (επιμ.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, Oxford University Press, 2011, σ. 256 έως 278. Το Δικαστήριο, όμως, έχει επικαλεστεί τη Σύμβαση της Βιέννης ως επί το πλείστον σε σχέση με συνθήκες με τρίτα κράτη. Το Δικαστήριο έχει επίσης δηλώσει ότι οι κανόνες της Συμβάσεως της Βιέννης εφαρμόζονται επί συμφωνίας συναφθείσας μεταξύ κράτους και διεθνούς οργανισμού (απόφαση της 11ης Μαρτίου 2015, Oberto και O'Leary, C-464/13 και C-465/13, EU:C:2015:163, σκέψη 36). Εξ όσων γνωρίζω, επίκληση της Συμβάσεως της Βιέννης έχει γίνει μόνο μία φορά στο πλαίσιο συμβάσεως μεταξύ κρατών μελών, που συνήφθη βάσει του πρώην άρθρου 220 ΕΟΚ, στην απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, σκέψη 29), σε σχέση με την κατά τόπον εφαρμογή της Συμβάσεως της 27ης Σεπτεμβρίου 1968 για τη διεθνή δικαιοδοσία και την εκτέλεση αποφάσεων σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις (ΕΕ 1982, L 388, σ. 7, όπως τροποποιήθηκε με τις διαδοχικές συμβάσεις για τις προσχωρήσεις των νέων κρατών μελών).

13 Εντούτοις, στο πλαίσιο του συστήματος του ενωσιακού δικαίου, ο ρόλος αυτός απέχει αρκετά από οποιαδήποτε μορφή *δεσμευτικής* αυθεντικής ερμηνείας κατά την έννοια των άρθρων 31, παράγραφος 2, και 31, παράγραφος 3, στοιχεία α′ και β′, της Συμβάσεως της Βιέννης (ως προς αυτές τις διατάξεις βλ., για παράδειγμα, Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Martinus Nijhoff, Leiden*, 2009, σ. 429 έως 432).

14 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, σκέψη 135), και της 3ης Οκτωβρίου 2013, Inuit Tapiriit Kanatami κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-583/11 P, EU:C:2013:625, σκέψη 59).

15 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 2ας Μαρτίου 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, σκέψη 40).

16 Ειδικότερα, βλ. επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (ΕΕ 2007, C 303, σ. 17), που αρχικά καταρτίστηκαν υπό την εποπτεία του Προεδρείου της Συνελεύσεως που συνέταξε τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

τελικής πράξεως. Από *χρονικής* απόψεως, για να θεωρηθεί ότι αντικατοπτρίζουν γνήσια τη σκέψη του νομοθέτη (ή των νομοθετών) κατά τη διαδικασία λήψεως των αποφάσεων, τα εν λόγω έγγραφα πρέπει κανονικά να έχουν καταρτιστεί κατά την περίοδο της συντάξεως ή, το αργότερο, κατά την κύρωση της πράξεως.

39. Το πρόβλημα με τον ισχυρισμό της Ολλανδικής Κυβέρνησης είναι ότι δεν πληροί κανένα από αυτά τα δύο κριτήρια. Η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση επεξηγηματική έκθεση του 1997 δεν κυρώθηκε από τους ίδιους συμβαλλομένους, ήτοι από τα κράτη μέλη, αλλά εγκρίθηκε από το Συμβούλιο –το οποίο δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της Συμβάσεως[17]. Εξάλλου, η Σύμβαση υπογράφηκε το 1995. Η επεξηγηματική έκθεση του Συμβουλίου χρονολογείται από το 1997.

40. Ωστόσο, το γεγονός ότι δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι, εν προκειμένω, η επεξηγηματική έκθεση έχει αξία «αυθεντικής» ερμηνείας, δεν αποκλείει το να έχει κάποιον βαθμό *πειστικότητας*. Εξάλλου, η επεξηγηματική έκθεση εγκρίθηκε από το όργανο που ήταν αρμόδιο για την κατάρτιση του σχεδίου το οποίο υποβλήθηκε στα κράτη μέλη ως συμβαλλόμενα μέρη[18]. Υπό παρόμοιες περιστάσεις, το Δικαστήριο έχει επικαλεστεί επεξηγηματικές εκθέσεις σε διάφορες περιπτώσεις κατά το παρελθόν[19]. Συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη επεξηγηματικές εκθέσεις που εκπόνησε το Συμβούλιο σχετικά με συμβάσεις οι οποίες, όπως η Σύμβαση PIF, συνήφθησαν δυνάμει του άρθρου Κ.3 ΣΕΕ[20].

41. Σε κάθε περίπτωση, η ερμηνευτική αξία παρόμοιων επεξηγηματικών εκθέσεων είναι διαφορετική. Τέτοιες επεξηγηματικές εκθέσεις δεν συνιστούν *την* «αυθεντική» ερμηνεία, αλλά *ένα* από τα ερμηνευτικά επιχειρήματα που μπορούν να ληφθούν υπόψη και στη συνέχεια να σταθμιστούν από κοινού –και έναντι– άλλων επιχειρημάτων που αντλούνται από το γράμμα, τη ratio, το ευρύτερο πλαίσιο και τον σκοπό της ερμηνευόμενης διατάξεως. Ακόμη πιο σημαντικό είναι ότι η χρήση τέτοιων επιχειρημάτων βρίσκει σαφές όριο στο γράμμα της εκάστοτε υπό ερμηνεία νομικής διατάξεως. Άρα, δεν χωρεί επίκληση μιας τέτοιας έκθεσης για τη θεμελίωση ερμηνείας που αντίκειται στην γραμματική, συστηματική και τελεολογική ερμηνεία μιας διατάξεως.

42. Όπως εξήγησε ήδη με ενάργεια η γενική εισαγγελέας J. Kokott στις προτάσεις της επί της υποθέσεως Taricco[21], σε αυτό ακριβώς το αποτέλεσμα θα κατέληγε το Δικαστήριο εάν ασπαζόταν τον ισχυρισμό της Ολλανδικής Κυβέρνησης.

43. Πράγματι, από τη διατύπωση του ορισμού της απάτης, στο πλαίσιο της Συμβάσεως PIF δεν προκύπτει η εξαίρεση του ΦΠΑ από την έννοια των «εσόδων». Τουναντίον, η Σύμβαση PIF παρέχει, στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', ευρεία ερμηνεία της έννοιας των «εσόδων», κάνοντας γενική αναφορά σε «πόρ[ους] του γενικού προϋπολογισμού των Κοινοτήτων ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Κοινότητες ή για λογαριασμό τους». Ο ΦΠΑ αποτελεί τμήμα

17 Για την πληρότητα του νομικού λόγου, θα μπορούσε να προστεθεί ότι το ίδιο θα ίσχυε και για ισχυρισμό που υποθετικά θα μπορούσε να αντλήσει η Ολλανδική Κυβέρνηση από το άρθρο 31, παράγραφος 3, στοιχείο α', ή παράγραφος 4, της Συμβάσεως της Βιέννης (υποσημείωση 9 των παρουσών προτάσεων).

18 Η Σύμβαση PIF συνήφθη δυνάμει του άρθρου Κ.3, παράγραφος 2, στοιχείο γ', ΣΕΕ (στην απόδοση του Μάαστριχτ), σύμφωνα με το οποίο το Συμβούλιο μπορεί να καταρτίζει συμβάσεις και να συνιστά στα κράτη μέλη την αποδοχή τους, σύμφωνα με τους αντίστοιχους συνταγματικούς τους κανόνες.

19 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 26ης Μαΐου 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, σκέψη 8), της 17ης Ιουνίου 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, σκέψεις 16 και 17), της 11ης Ιουλίου 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, σκέψεις 41 επ.), και της 15ης Μαρτίου 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, σκέψη 40).

20 Το Δικαστήριο έχει επίσης επικαλεστεί επεξηγηματικές εκθέσεις συμβάσεων που συνήφθησαν βάσει της εν λόγω διατάξεως (ορισμένες από τις οποίες δεν τέθηκαν ποτέ σε ισχύ), οι οποίες αποτέλεσαν πηγή εμπνεύσεως για μεταγενέστερες πράξεις παράγωγου δικαίου. Βλ., π.χ. αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, σκέψη 53), της 1ης Δεκεμβρίου 2008, Leymann και Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, σκέψη 74), της 15ης Ιουλίου 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, σκέψεις 84 επ.), της 11ης Νοεμβρίου 2015, Tecom Mican και Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, σκέψεις 40 και 41), και της 25ης Ιανουαρίου 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, σκέψη 50).

21 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:293, σημεία 99 έως 102).

των ιδίων πόρων της Ένωσης, οι οποίοι συνιστούν τον πυρήνα της έννοιας των «εσόδων» [22]. Επιπλέον, η Σύμβαση PIF δεν θέτει καμία προϋπόθεση περί απευθείας εισπράξεως υπέρ των λογαριασμών της Ευρωπαϊκής Ένωσης [23]. Αυτή η ευρεία ερμηνεία υποστηρίζεται από τους σκοπούς που διατυπώνονται στο προοίμιο της Συμβάσεως PIF –«διαπιστώνοντας ότι οι απάτες σε βάρος των εσόδων και των δαπανών των Κοινοτήτων σε πολλές περιπτώσεις δεν περιορίζονται σε μία μόνη χώρα, συχνά δε διαπράττονται από οργανωμένα εγκληματικά δίκτυα», δηλώνοντας ότι «η προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επιβάλλει την ποινική δίωξη των απατών σε βάρος των συμφερόντων αυτών» και προσθέτοντας ότι είναι ανάγκη «να καταστεί αυτή η συμπεριφορά αξιόποινη, με την επιβολή αποτελεσματικών, αναλογικών και αποτρεπτικών ποινικών κυρώσεων». Εν γένει, τέτοιες δηλώσεις μπορεί να θεωρηθεί ότι σκοπούν και στο σύστημα ΦΠΑ. Τέλος, το γεγονός ότι η Σύμβαση PIF αναφέρεται σε «φορολογικά» αδικήματα αποτελεί άλλη μία ένδειξη ότι ο ΦΠΑ δεν εξαιρείται από την έννοια των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης [24].

44. Ως εκ τούτου, η Επεξηγηματική Έκθεση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να τροποποιήσει ουσιωδώς το πεδίο εφαρμογής διατάξεως, σε αντίθεση με το γράμμα της, με το σύστημα στο οποίο εντάσσεται και με τους σκοπούς που ορίζονται στη Σύμβαση PIF. Η εξαίρεση ενός στοιχείου του συστήματος των ιδίων πόρων της Ένωσης από το πεδίο εφαρμογής της Συμβάσεως PIF δυνάμει μιας τέτοιας εκθέσεως θα υπερέβαινε κατά πολύ την έννοια της απλής «επεξηγήσεως». Κατ' ουσίαν, θα συνιστούσε τροποποίηση του πεδίου εφαρμογής της Συμβάσεως PIF.

45. Σημειωτέον ότι μια τέτοια τροποποίηση ήταν βεβαίως εφικτή. Εάν ήταν πράγματι η βούληση των συμβαλλομένων μερών να εξαιρέσουν τον ΦΠΑ από το πεδίο εφαρμογής της Συμβάσεως PIF, δεν θα είχαν κανέναν λόγο να μην συμπεριλάβουν έναν τροποποιημένο ορισμό της έννοιας των «εσόδων» σε μεταγενέστερο πρωτόκολλο. Πράγματι, όποτε κρίθηκαν αναγκαίες τροποποιήσεις του πεδίου εφαρμογής της Συμβάσεως PIF, πραγματοποιήθηκαν με τη θέσπιση ειδικών πρωτοκόλλων σε δύο διαφορετικές περιπτώσεις [25].

46. Ως εκ τούτου, δεν διακρίνω κανέναν καλό λόγο για να αμφισβητηθεί το συμπέρασμα ότι ο ΦΠΑ εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμβάσεως PIF.

β) Η έννοια της απάτης στο πλαίσιο της Συμβάσεως PIF

47. Οι διάδικοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου συμφώνησαν ότι η μη καταβολή δεόντως δηλωθέντος ΦΠΑ δεν συνιστά απάτη κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συμβάσεως PIF. Η Ιταλική Κυβέρνηση, με τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της, διευκρίνισε περαιτέρω ότι τα αδικήματα της μη δηλώσεως ή της παροχής πλαστών στοιχείων, καθώς και άλλα αδικήματα απάτης τυποποιούνται σε άλλες διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 74/2000.

22 Απόφαση του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 1970, περί αντικαταστάσεως των χρηματικών συνεισφορών των Κρατών μελών από ιδίους πόρους των Κοινοτήτων [70/243/ECSC, EEC, Euratom. OJ, English Special Edition, 1970(I), σ. 224]. Για την ισχύουσα διάταξη, βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της αποφάσεως του Συμβουλίου 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ, της 26ης Μαΐου 2014, για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2014, L 168, σ. 105). Εκτιμάται ότι, για το 2015, τα έσοδα από «παραδοσιακούς ιδίους πόρους» ανέρχονται στο 12,8 % και από ΦΠΑ στο 12,4 % των συνολικών εσόδων από ιδίους πόρους. Βλ. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 41). Αυτή είναι η περίπτωση του άρθρου 2, του κανονισμού 2899/95, το οποίο κάνει λόγο περί «εσόδων που προέρχονται από ιδίους πόρους που εισπράττονται απ' ευθείας για λογαριασμό της Κοινότητας».

24 Άρθρο 5, παράγραφος 3, της Συμβάσεως PIF.

25 Πρωτόκολλο, που καταρτίστηκε δυνάμει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, της σύμβασης σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ 1996, C 313, σ. 2), και δεύτερο πρωτόκολλο, που καταρτίσθηκε δυνάμει του άρθρου Κ.3 της συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, της σύμβασης σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ 1997, C 221, σ. 12).

48. Συμφωνώ με την άποψη ότι το αδίκημα του άρθρου 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 (τόσο πριν όσο και μετά την τροποποίηση με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015) δεν μπορεί να υπαχθεί στην έννοια της απάτης της Συμβάσεως PIF.

49. Στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της Συμβάσεως PIF ορίζεται η έννοια της απάτης για τους σκοπούς της εν λόγω Συμβάσεως. Όσον αφορά τα έσοδα, προβλέπει τρεις τύπους εκ προθέσεως πράξεων ή παραλείψεων που έχουν ως αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων της Ένωσης: i) τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, ii) την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρεώσεως και iii) την μη κατά προορισμόν χρήση νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος.

50. Κανένα από τα απαριθμούμενα τρία είδη απάτης δεν αντιστοιχεί στη επίδικη στην παρούσα υπόθεση συμπεριφορά. Το άρθρο 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 αφορά τη μη καταβολή δεόντως δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας. Μολονότι η μη καταβολή μπορεί σαφώς να είναι εκ προθέσεως και να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών εσόδων, η συμπεριφορά αυτή δεν συνεπάγεται τη χρήση πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων ή την αποσιώπηση πληροφοριών. Εν προκειμένω, όλα δηλώθηκαν ορθά. Για κάποιον λόγο, ωστόσο, την ορθή δήλωση δεν την ακολούθησε εξίσου ορθή, ήτοι εμπρόθεσμη, καταβολή. Εξάλλου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η μη καταβολή δεόντως δηλωθέντος ΦΠΑ στοιχειοθετεί «μη κατά προορισμόν χρήση νόμιμα αποκτηθέντος πλεονεκτήματος». Εξ ορισμού, η μη καταβολή εντός της προθεσμίας που προβλέπει ο νόμος είναι παράνομη.

51. Για τους λόγους αυτούς, φρονώ ότι η έννοια της απάτης στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της Συμβάσεως PIF δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει αδικήματα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, ήτοι την μη καταβολή δεόντως δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος. Κατά συνέπεια, συμφωνώ ότι η Σύμβαση PIF δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

2. Άρθρο 325 ΣΛΕΕ

52. Το άρθρο 325 ΣΛΕΕ κατοχυρώνει τις υποχρεώσεις της Ένωσης και των κρατών μελών όσον αφορά την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Επίσης, ορίζει τις αρμοδιότητες της Ένωσης στον τομέα αυτόν.

53. Το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, θεσπίζει υποχρέωση της Ένωση και των κρατών μελών να καταπολεμούν *την απάτη* ή *οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα* κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία. Το άρθρο 352, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ ορίζει ότι τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της *απάτης* κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.

54. Μεταξύ των διαδίκων που υπέβαλαν παρατηρήσεις υπάρχει διαφωνία ως προς με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ στην παρούσα υπόθεση.

55. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η παράγραφος 1 και η παράγραφος 2 του άρθρου 325 ΣΛΕΕ δεν έχουν εφαρμογή. Τούτο ισχύει, πρώτον, επειδή δεν επηρεάζονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ έχει δηλωθεί προσηκόντως. Δεύτερον, το επίδικο στην προκειμένη περίπτωση αδίκημα δεν εμπίπτει ούτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, το οποίο καλύπτει μόνο την «απάτη». Τρίτον, το αδίκημα επίσης δεν καλύπτεται από το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται συστηματικά, υπό την έννοια ότι η «άλλη παράνομη δραστηριότητα» στην οποία αναφέρεται, αφορά μόνο απάτες παρεμφερούς βαρύτητας. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστήριξε παρόμοια θέση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

56. Κατά την ίδια συζήτηση, η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε ότι η παράγραφος 1 και η παράγραφος 2 του άρθρου 325 ΣΛΕΕ δεν έχουν εφαρμογή στο επίμαχο στην παρούσα υπόθεση αδίκημα. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η συμπεριφορά που καλύπτεται από το άρθρο 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 δεν μπορεί να θεωρηθεί απάτη κατά την έννοια της Συμβάσεως PIF.

57. Η Επιτροπή υποστηρίζει την αντίθετη άποψη. Ισχυρίζεται ότι το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνεύεται υπό ευρεία έννοια. Περιλαμβάνει την έννοια της «άλλης παράνομης δραστηριότητας» του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στην οποία δύνανται να εμπίπτουν αδικήματα ή παρατυπίες που δεν έχουν χαρακτήρα απάτης.

58. Κατά τη γνώμη μου, η ορθή ερμηνεία του άρθρου 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ μάλλον βρίσκεται κάπου ανάμεσα σε αυτές τις δύο θέσεις. Πρώτον, το επίδικο στην προκειμένη περίπτωση αδίκημα δύναται να επηρεάσει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης (ενότητα 1). Δεύτερον, το αδίκημα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 325, παράγραφος 1, αλλά όχι του άρθρου 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ (ενότητα 2). Τρίτον, η υποχρέωση θεσπίσεως μέτρων για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα οποία είναι ανάλογα με εκείνα που λαμβάνονται για την προστασία των εθνικών οικονομικών συμφερόντων απορρέει όχι μόνο από το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, αλλά και από τον συνδυασμό του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ (ενότητα 3).

α) Επί του κατά πόσον επηρεάζονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης

59. Το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι το πεδίο των «οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης» είναι ευρύ. Περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα του ενωσιακού προϋπολογισμού, καθώς και αυτά που αφορούν τον προϋπολογισμό άλλων οργάνων και οργανισμών που έχουν ιδρυθεί με τις Συνθήκες[26]. Τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται συμφώνως προς τους ενωσιακούς κανόνες, περιλαμβάνονται στους ιδίους πόρους της Ένωσης. Σε αυτή την βάση, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της εισπράξεως των εσόδων του ΦΠΑ, σε συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης, και τη διαθεσιμότητα στον προϋπολογισμό της Ένωσης των πόρων ΦΠΑ: «οποιοδήποτε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων»[27].

60. Έτσι, το Δικαστήριο δήλωσε ότι με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης κατά το άρθρο 325 ΣΛΕΕ δεν συνδέονται μόνο οι φορολογικές κυρώσεις και η ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή λόγω υποβολής πλαστών στοιχείων σχετικά με τον ΦΠΑ[28], αλλά γενικότερα η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ[29]. Επιπλέον, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι τα εθνικά μέτρα που αφορούν αδικήματα σχετικά με τον ΦΠΑ και αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου, όπως οι διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας περί μη πληρωμής του επίμαχου στην προκειμένη περίπτωση ΦΠΑ, συνιστούν εφαρμογή του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, για τους σκοπούς του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη[30].

26 Αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2003, Επιτροπή κατά ΕΚΤ (C-11/00, EU:C:2003:395, σκέψη 89), και Επιτροπή κατά ΕΤΕπ (C-15/00, EU:C:2003:396, σκέψη 120).

27 Βλ. αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-539/09, EU:C:2011:733, σκέψη 72), της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 38), της 7ης Απριλίου 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, σκέψη 22), και της 16ης Μαρτίου 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, σκέψη 19).

28 Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 27).

29 Συναφώς, βλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 39).

30 Βλ. απόφαση της 5ης Απριλίου 2017, Orsi και Baldetti (C-217/15 και C-350/15, EU:C:2017:264, σκέψη 16).

61. Το επίμαχο εν προκειμένω αδίκημα αφορά *μη καταβολή* του φόρου. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης δεν επηρεάζονται πραγματικά: η πληρωμή είναι μεν εκπρόθεσμη, αλλά επίκειται. Σε συνδυασμό με την υποχρέωση καταβολής τόκων επί του οφειλόμενου ποσού, όταν αυτό εξοφληθεί, τα έσοδα της Ένωσης δεν θα πρέπει να επηρεάζονται. Άρα, ένα τέτοιο αδίκημα δεν θα μπορούσε να καλύπτεται από το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

62. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το αδίκημα δεν τυποποιεί μόνο την *εκπρόθεσμη* καταβολή, αλλά, γενικότερα, τη *μη καταβολή*, για οποιαδήποτε αιτία. Συνεπώς, τα οφειλόμενα ποσά θα μπορούσαν πράγματι να καταβληθούν αργότερα, αλλά θα μπορούσαν και να μην καταβληθούν καθόλου. Σε κάθε περίπτωση, τα οφειλόμενα ποσά απλώς δεν καταβλήθηκαν ποτέ. Βάσει της κοινής λογικής, το να μην εισπράττει κανείς τα χρήματά του αναμφίβολα επηρεάζει τα οικονομικά του συμφέροντα, ιδίως δεδομένου ότι, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, το αδίκημα στοιχειοθετείται μόνο με την υπέρβαση ενός ορισμένου κατώτατου ορίου, το οποίο δεν είναι ούτε ασήμαντο, ούτε αμελητέο.

63. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η «εκπρόθεσμη καταβολή» ΦΠΑ δεν μπορεί να επηρεάσει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, εφόσον ο ΦΠΑ έχει δηλωθεί ορθά, δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

β) Δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ

64. Το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, εξαιτίας του σύνθετου νομοθετικού του ιστορικού[31], δεν είναι και η απλούστερη από τις διατάξεις της Συνθήκης.

65. Το βασικό στοιχείο, που συζητήθηκε εκτενώς στην παρούσα υπόθεση, είναι η διαφορά στη διατύπωση μεταξύ της πρώτης και της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 325 ΣΛΕΕ. Το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αναφέρεται τόσο σε «απάτη», όσο και σε «άλλη παράνομη δραστηριότητα». Όμως, το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ κάνει λόγο μόνο περί «απάτης».

66. Καμία από τις έννοιες αυτές δεν ορίζεται στις Συνθήκες. Η έννοια της *απάτης* θα πρέπει να ερμηνευθεί ως αυτόνομη έννοια του δικαίου της Ένωσης, υπό το πρίσμα του γενικού σκοπού του άρθρου 325 ΣΛΕΕ για την παροχή ενός συμπαγούς πλαισίου προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης[32]. Το περιεχόμενο αυτής της έννοιας δεν αντιστοιχεί κατ' ανάγκην με τον ορισμό της απάτης στα εθνικά ποινικά δίκαια[33]. Ο ορισμός της «απάτης» στη Σύμβαση PIF, στην οποία παρέπεμψε το Δικαστήριο στην απόφασή του στην υπόθεση Taricco[34], παρέχει χρήσιμη καθοδήγηση στον τομέα αυτό, δεδομένου ότι ήταν ο πρώτος σχετικός ορισμός στο δίκαιο της Ένωσης. Ωστόσο, το περιεχόμενο της έννοιας της απάτης στο άρθρο 325 ΣΛΕΕ δεν περιορίζεται

31 Το άρθρο 209Α ΣΕΚ (Μάαστριχτ) περιελάμβανε μόνο τις σημερινές παραγράφους 2 και 3. Με τη συνθήκη του Άμστερνταμ προστέθηκε η υπάρχουσα παράγραφος 1 στο τότε άρθρο 280 ΣΕΚ, καθώς και η παράγραφος 4, η οποία παρείχε νομική βάση για τη θέσπιση κοινοτικών μέτρων, ορίζοντας, ωστόσο, ότι «[τ]α μέτρα αυτά δεν αφορούν την εφαρμογή του εθνικού ποινικού δικαίου ούτε την απονομή δικαιοσύνης στα κράτη μέλη». Η Συνθήκη της Λισσαβώνας κατήργησε αυτόν τον περιορισμό. Για την εξέλιξη της διατυπώσεως της εν λόγω διατάξεως στις διαδοχικές εκδοχές της Συνθήκης πριν από τη Συνθήκη της Λισσαβώνας, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Επιτροπή κατά ΕΚΤ (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Βλ., επί παραδείγματι, για την ευρεία έννοια της «απάτης» του άρθρου 325 ΣΛΕΕ: Waldhoff, C., «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]» σε Calliess, C., και Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5η έκδ., C.H. Beck, Μόναχο, 2016, παράγραφος 4· Magiera «Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung», σε Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C.H. Beck, Μόναχο, 2016, παράγραφοι 15 επ.)· Satzger «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]», σε Streinz, *EUV/AEUV* (C. H. Beck, Μόναχο, 2012, παράγραφος 6)· Spitzer, H., και Stiegel, U., «AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]», σε Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, παράγραφοι 12 επ.

33 Βλ., επί παραδείγματι, για τις δυσκολίες στον ορισμό της «απάτης», «Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté», Delmas-Marty, M., σε *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Βρυξέλλες, Νοέμβριος 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Επίσης, για μια γενική επισκόπηση, βλ. *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, τελική έκθεση, 4 Μαΐου 2012.

34 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 41).

απαραίτητα σε εκείνο της Συμβάσεως PIF ή του παράγωγου δικαίου[35]. Η γενική έννοια της «απάτης» του άρθρου 325 ΣΛΕΕ μπορεί επίσης να συμπεριλάβει, στον ειδικό τομέα του ΦΠΑ, εκ προθέσεως πράξεις ή παραλείψεις που σκοπούν στην απόκτηση αθέμιτου οικονομικού ή φορολογικού πλεονεκτήματος εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης[36].

67. Σε κάθε περίπτωση, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η εκπρόθεσμη καταβολή ΦΠΑ δεν μπορεί, καθ' εαυτή, να εξομοιωθεί με φοροδιαφυγή ή απάτη[37].

68. Η έννοια της *οιασδήποτε άλλης παράνομης δραστηριότητας*, στην οποία αναφέρεται το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, είναι αναμφισβήτητα ευρύτερη από την έννοια της απάτης. Εκ πρώτης όψεως, μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε παράνομη, ήτοι μη σύννομη, συμπεριφορά που επηρεάζει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης.

69. Δεν βλέπω κανέναν λόγο για τον οποίο δεν θα έπρεπε να νοείται ως άλλη παράνομη δραστηριότητα η μη καταβολή εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας, η οποία, υπό αυτή την έννοια είναι σαφώς παράνομη. Όπως ήδη επεξηγήθηκε ανωτέρω, στα σημεία 59 έως 63 των ανά χείρας προτάσεων, άπαξ και έχουν παραβιαστεί κατώτατα όρια, όπως αυτά που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, η μη καταβολή μπορεί ασφαλώς να επηρεάσει τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

70. Όμως, η έννοια της «οιασδήποτε άλλης παράνομης δραστηριότητας» απουσιάζει από το άρθρο 352, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, το οποίο θεσπίζει μόνο την υποχρέωση των κρατών μελών να λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της *απάτης* κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων. Υπάρχουν δύο τρόποι να ερμηνευθεί αυτή η διαφορά στη διατύπωση.

71. Αφενός, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι –όπως και το άρθρο 325, παράγραφος 1– το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ καλύπτει τόσο την «απάτη» όσο και «άλλες παράνομες δραστηριότητες». Μια τέτοια επιχειρηματολογία ερμηνεύει το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως μια εισαγωγική φράση, με την οποία συστήνεται ένα πλαίσιο αναφοράς που διέπει ολόκληρη τη διάταξη του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, συμπεριλαμβανομένων όλων των παραγράφων της. Υπογραμμίζει το γεγονός ότι το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ θεσπίζει γενική υποχρέωση της Ένωσης και των κρατών μελών να καταπολεμούν την απάτη και οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα, λαμβάνοντας μέτρα «σύμφωνα με το παρόν άρθρο». Επίσης, επισημαίνει το σύνθετο νομοθετικό ιστορικό της διατάξεως[38], το οποίο καθιστά δυσχερή τη συναγωγή της βουλήσεως του νομοθέτη, δεδομένων των σύντομων διαδοχικών τροποποιήσεων της εν λόγω διατάξεως.

72. Αφετέρου, θα ήταν εξίσου εύλογο να επικαλεστεί κανείς τη σαφή διαφορά του γράμματος μεταξύ του άρθρου 325, παράγραφος 1, και του άρθρου 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και να υποστηρίξει ότι η παράγραφος 2 διέπει μόνο τα μέτρα που σκοπούν στην καταπολέμηση της απάτης *και όχι* άλλων παράνομων δραστηριοτήτων. Οι δύο αυτές διατάξεις προβλέπουν διαφορετικά πεδία εφαρμογής για τις υποχρεώσεις αποτελεσματικότητας και εξομοιώσεως, που αντιστοίχως θεσπίζουν. Εάν οι συντάκτες των Συνθηκών επιθυμούσαν οι δύο παράγραφοι να έχουν το ίδιο νόημα, προς τι η διαφορετική διατύπωση; Εάν βούλησή τους ήταν οι δύο έννοιες του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ να

35 Βλ., επί παραδείγματι, τον ορισμό που περιέχεται στην Πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, COM(2012) 363 τελικό. Αρχική νομική βάση της προτάσεως ήταν το άρθρο 325, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ. Η νομική βάση τροποποιήθηκε κατά τη διαπραγμάτευση της προτάσεως και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 83, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ (Θέση του Συμβουλίου σε πρώτη ανάγνωση, έγγραφο 6182/17 του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 2017).

36 Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 39), της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 71), και της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, σκέψη 39).

37 Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 σκέψη 74), και της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 42).

38 Υποσημείωση 31 των παρουσών προτάσεων.

ερμηνεύονται ως εισαγωγική φράση για το σύνολο του άρθρου, γιατί δεν εισήγαγαν μια τρίτη, κοινή έννοια που θα περιλάμβανε και τις δύο (έναν υπερκείμενο νομοθετικό όρο); Εξάλλου, υπάρχουν και πρόσθετα συστηματικά επιχειρήματα: το άρθρο 325, παράγραφος 3, και το άρθρο 325, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ διατηρεί σαφώς την ίδια διάκριση και αναφέρεται μόνο στην απάτη. Κατά συνέπεια, είναι δύσκολο να θεωρηθεί η παράλειψη του όρου «άλλη παράνομη δραστηριότητα» στο άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ ως απλό ολίσθημα της γραφίδας των συντακτών της Συνθήκης, εκτός, φυσικά, αν ήταν πολύ αφηρημένοι και η γραφίδα τους γλίστρησε τρεις φορές εντός του ιδίου άρθρου.

73. Σε γενικές γραμμές, θεωρώ ότι η δεύτερη ερμηνευτική προσέγγιση είναι πιο εύλογη. Παρόλα αυτά, για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, δεν είμαι πεπεισμένος ότι το Δικαστήριο θα όφειλε πράγματι να διατυπώσει οποιαδήποτε κρίση σχετικά το ζήτημα αυτό. Μολονότι συζητήθηκε εκτενώς, το ζήτημα του άρθρου 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, εν προκειμένω τίθεται μάλλον παραπλανητικά. Από κάθε πρακτική άποψη, το περιεχόμενο της υποχρεώσεως που απορρέει από το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αν εξεταστεί και ερμηνευθεί από κοινού με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, ισοδυναμεί με τη σχεδόν ταυτόσημη υποχρέωση λήψεως ανάλογων μέτρων προστασίας των εθνικών και των ενωσιακών οικονομικών συμφερόντων.

γ) Άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ

74. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω, εξακολουθεί να έχει εφαρμογή η καθολικής ισχύος αρχή της καλόπιστης συνεργασίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ. Η αρχή αυτή, σε συνδυασμό με τη γενική υποχρέωση που θεσπίζεται με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στοιχειοθετεί την υποχρέωση λήψεως μέτρων κατά παράνομων δραστηριοτήτων που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, υπό όρους ανάλογους με εκείνους που ισχύουν για παράνομες δραστηριότητες που πλήττουν τα εθνικά οικονομικά συμφέροντα.

75. Ο σημαντικός βαθμός αλληλεπικαλύψεως μεταξύ των υποχρεώσεων που απορρέουν από το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, έχει τις ρίζες του στη γενεαλογία της πρώτης διατάξεως. Κατά κάποιον τρόπο, το άρθρο 325, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, συνιστά κωδικοποίηση, σε έναν ειδικό τομέα, της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας [39].

76. Το γεγονός ότι οι υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ έχουν χαρακτήρα καθολικής ισχύος και διατρέχουν ολόκληρο το νομικό σύστημα της Ένωσης, έχει περαιτέρω συνέπειες. Η υποχρέωση λήψεως μέτρων για την καταπολέμηση παράνομων δραστηριοτήτων που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης υπό όρους ανάλογους με εκείνους που ισχύουν σε σχέση με τα εθνικά οικονομικά συμφέροντα, δεν λειτουργεί μόνο σε συνδυασμό με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει το άρθρο 325, παράγραφος 1, της ΣΛΕΕ, αλλά και σε συνδυασμό με τις πιο ειδικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία ΦΠΑ. Δεδομένου ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ είναι αναμφισβήτητα οι πιο λεπτομερείς σχετικά με την καταβολή και την είσπραξη του φόρου, με βάση τις εν λόγω διατάξεις μπορεί κανονικά να διεξαχθεί ανάλυση με καλύτερα ερευνητικά αποτελέσματα. Με αυτές θα ασχοληθώ στην επόμενη ενότητα των ανά χείρας προτάσεων.

39 Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας (68/88, EU:C:1989:339, σκέψεις 24 και 25). Επίσης, βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, Nunes και de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, σκέψη 13), όπου επιβεβαιώνεται ο σημαντικός βαθμός αλληλοεπικαλύψεως, με αναφορά στο άρθρο 5 και στο άρθρο 209 Α, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ.

77. Εντούτοις, πριν από αυτό, αξίζει να επισημανθεί μια τελική παρατήρηση: τα *μέτρα* που λαμβάνονται για την καταπολέμηση της απάτης και άλλων παράνομων δραστηριοτήτων, σύμφωνα με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ δεν είναι κατ' ανάγκη μέτρα ποινικού χαρακτήρα. Αυτό που απαιτείται είναι τα μέτρα να είναι αποτελεσματικά και αποτρεπτικά. Έτσι, βεβαίως, ένα τέτοιο μέτρο μπορεί να επάγεται, ως έσχατο μέσο, ποινικές κυρώσεις. Εντούτοις, πριν φθάσει κανείς σε αυτό το επίπεδο, μπορεί να επαρκεί ένα ευρύτερο φάσμα δράσεων, π.χ. διοικητικών, αστικών ή οργανωτικών μέτρων, για την αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης και άλλων παράνομων δραστηριοτήτων [40]. Ομοίως, τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 325 ΣΛΕΕ δεν περιορίζονται σε εκείνα που συνδέονται με εγκληματικές δραστηριότητες ή διοικητικές παρατυπίες, οι οποίες καλύπτονται ήδη από τομεακή νομοθεσία της Ένωσης [41].

3. Η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας

78. Το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζει την υποχρέωση κάθε υποκείμενου στον φόρο να καταβάλει τον ΦΠΑ κατά τον χρόνο υποβολής της δηλώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 250 της εν λόγω οδηγίας. Ωστόσο, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ αφήνει στα κράτη μέλη την ελευθερία να λαμβάνουν μέτρα για την εξασφάλιση της καταβολής –μπορούν να προβλέπουν άλλες υποχρεώσεις, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.

79. Ωστόσο, πέραν αυτών των διατάξεων, η οδηγία ΦΠΑ δεν ορίζει περαιτέρω ειδικούς κανόνες για την εξασφάλιση της δέουσας εισπράξεως του φόρου. Δεν προβλέπει συγκεκριμένα μέτρα ή, ενδεχομένως, κυρώσεις, που πρέπει να λαμβάνονται σε περίπτωση μη καταβολής εντός της προθεσμίας που ορίζουν τα κράτη μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ.

80. Συνεπώς, η επιλογή των κατάλληλων κυρώσεων παραμένει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών. Εντούτοις, η εξουσία αυτή δεν είναι απεριόριστη: ελλείψει ειδικής διατάξεως περί επιβολής κυρώσεων σε περίπτωση παραβάσεως, το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να λαμβάνουν αποτελεσματικά μέτρα κατά των συμπεριφορών που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης [42]. Τα μέτρα αυτά εφαρμόζονται υπό προϋποθέσεις, ουσιαστικές και διαδικαστικές, ανάλογες με τις ισχύουσες για τις παραβιάσεις του εθνικού δικαίου παρόμοιας φύσεως και σημασίας. Σε κάθε περίπτωση, οι κυρώσεις που επιβάλλονται από τα εν λόγω μέτρα πρέπει να προσδίδουν στην κύρωση αποτελεσματικό, ανάλογο και αποτρεπτικό χαρακτήρα [43].

81. Στον ειδικό τομέα του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υπέχουν υποχρέωση να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή [44]. Γενικότερα, και κατά πάγια νομολογία, από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 2, του άρθρου 250, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, και του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και

40 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, σκέψη 52), σε σχέση με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, όσον αφορά τα μέτρα για την είσπραξη τόκων στο πλαίσιο της ανακτήσεως οφέλους το οποίο αποκτήθηκε αδικαιολογήτως από τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

41 Συναφώς, βλ. απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, SGS Belgium κ.λπ. (C-367/09, EU:C:2010:648, σκέψεις 40 και 42).

42 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, SGS Belgium κ.λπ. (C-367/09, EU:C:2010:648, σκέψη 41).

43 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας (68/88, EU:C:1989:339, σκέψη 24), και της 3ης Μαΐου 2005, Berlusconi κ.λπ. (C-387/02, C-391/02 και C-403/02, EU:C:2005:270, σκέψη 65 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

44 Βλ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 36), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41).

διοικητικά μέτρα τα οποία είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους[45]. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξετάζουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους και λοιπά συναφή έγγραφα, καθώς και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο[46].

82. Εν ολίγοις, από τις ως άνω εκτιμήσεις προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι συνδυασμένες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ σαφώς υπερβαίνουν την πρόληψη της απάτης. Είναι γενικότερες και αφορούν την ορθή είσπραξη του φόρου, υπό την ευρεία έννοια. Ως εκ τούτου, καλύπτουν ρυθμίσεις που έχουν θεσπίσει τα κράτη μέλη για την επιβολή κυρώσεων για παραβίαση απλώς τυπικών υποχρεώσεων, όπως οι εσφαλμένες δηλώσεις, αλλά και η εκπρόθεσμη καταβολή, υπό την προϋπόθεση ότι δεν βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποτροπής της απάτης[47].

83. Θα μπορούσε και πάλι να επαναληφθεί ότι το γεγονός ότι τα εθνικά αυτά μέτρα καλύπτονται από τις ως άνω ρυθμίσεις της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, δεν προδικάζει, κατά τη γνώμη μου, τον χαρακτήρα των εθνικών μέτρων. Ομοίως με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ[48], ή μάλλον κατά μείζονα λόγο, η οδηγία ΦΠΑ δεν υποχρεώνει κατ' ανάγκην τα κράτη μέλη να επιβάλλουν κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα. Η επιλογή των μέσων είναι και πάλι ζήτημα που άπτεται της εξουσίας εκτιμήσεως των κρατών μελών. Το δίκαιο της Ένωσης ενδιαφέρεται για το πρακτικό αποτέλεσμα: αποτελεσματικά, αναλογικά και αποτρεπτικά μέτρα που διασφαλίζουν την ορθή είσπραξη και την αποφυγή της απάτης.

4. Επιμέρους συμπέρασμα

84. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και τα άρθρα 206 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ είναι οι εφαρμοστέες διατάξεις για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως.

Β. Απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα

85. Θα περάσω τώρα στην εξέταση των συγκεκριμένων ερωτημάτων που θέτει το αιτούν δικαστήριο, υπό το πρίσμα των ως άνω εφαρμοστέων διατάξεων του ενωσιακού δικαίου.

86. Το ακόλουθο επιχείρημα διαρθρώνεται ως εξής: κατά πρώτον, ασχολούμαι με το πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο σχετικά με τη Σύμβαση PIF (ενότητα 1). Κατά δεύτερον, στρέφομαι στο πρώτο ερώτημα σχετικά με την υποχρέωση επιβολής ισοδυνάμων κυρώσεων (ενότητα 2). Κατά τρίτον, εξετάζω από κοινού το δεύτερο ερώτημα και το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, το οποίο αφορά την υποχρέωση λήψεως αποτελεσματικών, αποτρεπτικών και αναλογικών κυρώσεων για παραβάσεις του δικαίου της Ένωσης (ενότητα 3).

45 Συναφώς, βλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EE:C:2016:206, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 37).

47 Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 σκέψη 69), της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψεις 38 επ.), και της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, σκέψη 46).

48 Σημείο 77 των παρουσών προτάσεων.

1. Το πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος: η Σύμβαση PIF

87. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η έννοια της απάτης στο άρθρο 1 της Συμβάσεως PIF περιλαμβάνει τη μη καταβολή ή την μερική ή εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ. Συνεπώς, ερωτά κατά πόσον το άρθρο 2 της εν λόγω Συμβάσεως επιβάλλει στο κράτος μέλος να τιμωρεί τη συμπεριφορά αυτή, οσάκις αφορά ποσά που υπερβαίνουν τα 50 000 ευρώ, με φυλάκιση.

88. Η απάντηση είναι όχι. Όπως εξήγησα ανωτέρω στα σημεία 48 έως 51 των ανά χείρας προτάσεων, η Σύμβαση PIF δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω. Κατά τη γνώμη μου, το επίδικο στην παρούσα υπόθεση αδίκημα δεν μπορεί να υπαχθεί στην έννοια της απάτης, του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω Συμβάσεως.

89. Επομένως, προτείνω στο πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος να δοθεί η εξής απάντηση: η έννοια της απάτης στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της Συμβάσεως PIF δεν καλύπτει αδικήματα, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, σχετικά με τη μη καταβολή ορθώς δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας.

2. Επί του πρώτου ερωτήματος: διαφοροποιημένα κατώτατα όρια και υποχρέωση θεσπίσεως ισοδύναμων κυρώσεων

90. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015), το οποίο ορίζει υψηλότερο κατώτατο όριο ποινικοποιήσεως για τη μη καταβολή ΦΠΑ (250 000 ευρώ), σε σχέση με το κατώτατο όριο ποινικοποιήσεως για τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο (150 000 ευρώ), είναι συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης.

91. Το ερώτημα αυτό κατ' ουσίαν αφορά την υποχρέωση θεσπίσεως ανάλογων ή ισοδύναμων κυρώσεων για παραβάσεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτών που προβλέπονται για παρόμοιες παραβάσεις του εθνικού δικαίου. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, η εν λόγω υποχρέωση απορρέει από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και με τις προαναφερθείσες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

92. Επικαλούμενο ειδικά την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, όπως διατυπώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να μεριμνούν ώστε, για τις παραβιάσεις του ενωσιακού δικαίου, να επιβάλλονται κυρώσεις υπό προϋποθέσεις, διαδικαστικές και ουσιαστικές, «ανάλογες με τις ισχύουσες για τις παραβιάσεις του εθνικού δικαίου παρόμοιας φύσης και σημασίας […]». Εξάλλου, οι εθνικές αρχές οφείλουν να ενεργούν, προκειμένου περί παραβιάσεων του ενωσιακού δικαίου, «με την ίδια επιμέλεια που καταβάλλουν κατά την εφαρμογή των αντιστοίχων εθνικών νομοθεσιών» [49].

α) Ποιο είναι το «ανάλογο» εθνικό καθεστώς;

93. Η δυσκολία εν προκειμένω είναι ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς, βάσει του οποίου πρέπει να εκτιμηθεί η πλήρωση της υποχρεώσεως θεσπίσεως ανάλογων κυρώσεων. Ποιες θα μπορούσαν να είναι οι παραβιάσεις του εθνικού *παρόμοιας* φύσεως και σημασίας; Ποιο άλλο εθνικό νομοθετικό πλαίσιο μπορεί να χρησιμεύσει ως σημείο αναφοράς στην παρούσα υπόθεση;

49 Βλ. αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας (68/88, EU:C:1989:339, σκέψεις 24 και 25), και της 8ης Ιουλίου 1999, Nunes και de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, σκέψεις 10 και 11).

94. Στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα διαφοροποιημένα κατώτατα όρια που θεσπίστηκαν με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 δεν αθετούν την υποχρέωση θεσπίσεως ανάλογων ή ισοδύναμων κυρώσεων. Ωστόσο, οι λόγοι βάσει των οποίων συνάγεται αυτό το συμπέρασμα διαφέρουν.

95. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα δύο αδικήματα δεν είναι καν συγκρίσιμα. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα διαφορετικά κατώτατα όρια που θεσπίζονται στα άρθρα 10bis και 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 είναι μεν συγκρίσιμα, αλλά η μεταξύ τους διαφορά μπορεί να δικαιολογηθεί. Η Αυστριακή Κυβέρνηση προβάλλει έναν πιο καινοφανή ισχυρισμό, υποστηρίζοντας ότι ο τομέας του ΦΠΑ δεν μπορεί εξ ορισμού να θέσει προβλήματα όσον αφορά την υποχρέωση επιβολής ισοδύναμων κυρώσεων. Ο ΦΠΑ συνιστά έσοδο, τόσο για τα κράτη μέλη, όσο και για την Ένωση. Ως εκ τούτου, τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, υπό τη μορφή εσόδων ΦΠΑ, προστατεύονται πάντοτε με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, όπως τα εθνικά οικονομικά συμφέροντα.

96. Εν προκειμένω, η εκτίμηση της αναλογικότητας των κυρώσεων κατ' ουσίαν συνίσταται στην εξακρίβωση του κατά πόσον το σύστημα ΦΠΑ μπορεί να συγκριθεί με την άμεση φορολογία για την εκτίμηση της υποχρεώσεως θεσπίσεως ανάλογων κυρώσεων.

97. Προς τούτο, δύο είναι οι πιθανές προσεγγίσεις.

98. Πρώτον, σύμφωνα με μια πιο *στενή* θεώρηση, αντίστοιχη με αυτή που υποστηρίζει η Αυστριακή Κυβέρνηση, το καθεστώς του ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι μόνο του ένα νησί ακέραιο και ξεχωριστό[50] [ΣτΜ: «No man is an Island, intire of itself; every man is a piece of the Continent, a part of the main», απόσπασμα από το έργο *Devotions upon Emergent Occasions* (Meditation XVII) του J. Donne (1572-1631), γνωστό ως μότο στο έργο του E. Hemingway *For Whom the Bell Tolls*. Μτφ.: «Κανένας άνθρωπος δεν είναι μόνος του ένα *Νησί* ακέραιο και ξεχωριστό· κάθε άνθρωπος είναι ένα κομμάτι της *Ηπείρου*, ένα κομμάτι της *ενδοχώρας*·» (*Για ποιον χτυπά η καμπάνα*, εκδ. Γράμματα, Αθήνα 1992, μετάφραση Ι. Αποστολόπουλος)]. Τα μοναδικά και ιδιόμορφα χαρακτηριστικά του και οι λειτουργίες του καθιστούν ανέφικτη τη σύγκριση με οποιοδήποτε άλλο φορολογικό σύστημα ή πηγή εσόδων. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ είναι εθνικός *και* ενωσιακός πόρος εσόδων, η υποχρέωση θεσπίσεως ανάλογων κυρώσεων πληρούται πάντοτε καθ' εαυτήν.

99. Κατανοώ γιατί θα μπορούσε να προταθεί μια τέτοια προσέγγιση, σε σχέση με πιο ειδικά και συγκεκριμένα ζητήματα, όπου ενδεχομένως υπάρχουν περισσότερες διαφορές παρά ομοιότητες στο σύστημα και την είσπραξη του ΦΠΑ. Ωστόσο, στο παρόν νομοθετικό πλαίσιο, μια τέτοια προσέγγιση θα ήταν προβληματική και παράλογη. Θα στερούσε κάθε περιεχόμενο από τη βασική προϋπόθεση της θεσπίσεως ανάλογων ή παρόμοιων μέτρων –την «υποχρέωση εξομοιώσεως». Η εξομοίωση (ισοδυναμία) δεν θα μπορούσε πλέον να εξεταστεί. Στην πράξη, το κριτήριο συγκρίσεως θα ήταν κυκλικό, δοκιμαζόμενο επί του εαυτού του και έναντι αυτού[51].

50 Για μια παρόμοια προσέγγιση, βλ., επίσης, Delmas-Marty, M., «Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation», όπ.π., σ. 97· Waldhoff, C., «AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]», σε Calliess, C., και Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (5η έκδ., C. H. Beck, Μόναχο, 2016, παράγραφος 10)· Spitzer, H., και Stiegel, U., «AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]», σε Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, παράγραφος 44.

51 Εκτός, βεβαίως, αν μια μέρα η εκτίμηση της εξομοιώσεως (ή της ισοδυναμίας) πάψει να διεξάγεται *εσωτερικά* (εντός ενός κράτους μέλους), αλλά *εξωτερικά* (συγκρίνοντας τις προσεγγίσεις μεταξύ των κρατών μελών). Από *πραγματιστική* σκοπιά, μια τέτοια αλλαγή του δικαίου ίσως μια μέρα να είναι όντως αναγκαία, εάν εναρμονίζονται όλο και περισσότερα εθνικά νομικά καθεστώτα και εξαφανιστούν, στην πράξη, τα κατάλληλα συγκρίσιμα στοιχεία. Από *συστηματική* σκοπιά, ένας τέτοιος τρόπος εκτιμήσεως της καταλληλότητας των διαδικασιών ή των ενδίκων βοηθημάτων θα μπορούσε ενδεχομένως να ενισχύσει καλύτερα την ιδέα της ομοιότητας που θα έπρεπε να ενσωματωθεί στην εθνική εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου, αντί ενός κριτηρίου που στην πράξη τονίζει περαιτέρω τυχόν αποκλίσεις.

100. Μια δεύτερη *ευρύτερη* προσέγγιση της συγκρισιμότητας τοποθετεί το πλαίσιο αναφοράς σε υψηλότερο επίπεδο αφαίρεσης, αναζητώντας παράλληλα την εγγύτερη δυνατή αναλογία με την αντίστοιχη παραβίαση του δικαίου της Ένωσης στο εθνικό νομικό σύστημα. Άπαξ και η οπτική γίνει πιο αφηρημένη και πανοραμική, καθίσταται επίσης σαφές ότι κανένας φόρος δεν είναι μόνος του ένα νησί ακέραιο και ξεχωριστό· κάθε φόρος είναι ένα κομμάτι της (φορολογητέας) ηπείρου, ένα κομμάτι της ενδοχώρας.

101. Κατά τη γνώμη μου, η «υποχρέωση εξομοιώσεως» επιβάλλει μια τέτοια ευρύτερη προσέγγιση της συγκρισιμότητας, προκειμένου να εντοπιστούν οι συναφείς παραβιάσεις του εθνικού δικαίου που είναι παρόμοιας φύσεως και σημασίας, ιδίως στον τομέα της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Σε αυτή την περίπτωση, το πλεονέκτημα είναι η επίτευξη μιας εκ φύσεως δομικής, συστηματικής συγκρίσεως. Τυχόν απαίτηση πλήρους ταυτίσεως θα καθιστούσε πολύ δύσκολη την εύρεση ισοδύναμων πηγών εσόδων ή δαπανών στα κράτη μέλη. Οι παραβάσεις που σχετίζονται με τον ΦΠΑ, λόγω της ιδιαιτερότητας του συστήματος εισπράξεως του φόρου, δεν θα μπορούσαν ποτέ να θεωρηθούν ανάλογες με τις παραβάσεις κανενός άλλου φόρου.

102. Αντιθέτως, σε μεμονωμένες περιπτώσεις που αφορούν την εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων ή της αρχής της ισοδυναμίας σε διακριτικούς διαδικαστικούς κανόνες ή ένδικα βοηθήματα, το σημείο ενδιαφέροντος είναι εξ ορισμού πολύ πιο συγκεκριμένο και στενό. Σε περίπτωση που ισχύει κάτι τέτοιο, οι συγκεκριμένες και ειδικές διαφορές μεταξύ έμμεσης και άμεσης φορολογίας, εάν εκτιμηθούν σε αυτό το επίπεδο αφαιρέσεως, μπορεί να καταστήσουν μεμονωμένες καταστάσεις μη συγκρίσιμες[52].

103. Εν πάση περιπτώσει, αυτή η ευρύτερη προσέγγιση υιοθετήθηκε ήδη από το Δικαστήριο στην απόφαση Taricco. Παρέχοντας ενδείξεις στο εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμήσει την ισοδυναμία των καθεστώτων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής ΦΠΑ, το Δικαστήριο παρέπεμψε στις προθεσμίες παραγραφής που ισχύουν για τους εισαγωγικούς δασμούς στα προϊόντα καπνού[53].

104. Εν προκειμένω, η εγγύτερη αναλογία προς το αδίκημα της μη καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 είναι το αδίκημα της μη καταβολής παρακρατηθέντα στην πηγή φόρου από τον φορολογικό υποκατάστατο, του άρθρου 10bis του ίδιου διατάγματος. Τα δύο αδικήματα έχουν ορισμένες ομοιότητες: γενικός σκοπός τους είναι η διασφάλιση της εισπράξεως. Αμφότερα καλύπτουν συμπεριφορές που συνδέονται με τη μη καταβολή εντός της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος. Από συστηματική σκοπιά, ο παραλληλισμός των δύο διατάξεων απορρέει από τον ίδιο τον ιταλό νομοθέτη, ο οποίος επέλεξε να ρυθμίσει αμφότερα τα αδικήματα στην ίδια νομοθετική πράξη, με στενά συνδεδεμένες παράλληλες διατάξεις.

105. Δεν βλέπω λοιπόν καμία ιδιαίτερη λογική δυσχέρεια στο να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 10bis είναι διάταξη «ανάλογη» με το άρθρο 10ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000. Τα αδικήματα είναι συγκρίσιμα. Στη συνέχεια, το επόμενο ζήτημα που ανακύπτει είναι το κατά πόσον μπορεί να δικαιολογηθεί η διαφοροποίηση ως προς τα κατώτατα όρια που περιλαμβάνονται σε αμφότερες τις διατάξεις.

52 Σε ένα τέτοιο ειδικό πλαίσιο αντιλαμβάνομαι ότι το Corte costituzionale διαπίστωσε έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των άρθρων 10bis και 10ter του επίμαχου στην παρούσα υπόθεση νομοθετικού διατάγματος. Βλ. απόφαση του Corte costituzionale (ιταλικό Συνταγματικό Δικαστήριο) της 12ης Μαΐου 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Γενικότερα, άμεση και έμμεση φορολογία κρίθηκαν μη συγκρίσιμες και από τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε διαφορετικό, ωστόσο, πλαίσιο (επίσης στον τομέα του ΦΠΑ, αλλά σε υπόθεση που αφορούσε το δικαίωμα του φορολογούμενου σε επιστροφή του φόρου και όχι την επιβολή κυρώσεων από τα κράτη μέλη). Βλ. απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 44 και 45).

53 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 48). Ομοίως, στην απόφασή του της 29ης Μαρτίου 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EE:C:2012:190, σκέψη 52), το Δικαστήριο έκρινε ότι, δυνάμει του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, ελλείψει ειδικής ρυθμίσεως της Ένωσης, «οσάκις το εθνικό τους δίκαιο προβλέπει την είσπραξη τόκων στο πλαίσιο της ανακτήσεως της ίδιας μορφής οφέλους το οποίο αποκτήθηκε αδικαιολογήτως από τον εθνικό προϋπολογισμό, να εισπράττουν, κατά τρόπο ανάλογο, τόκους κατά την ανάκτηση αδικαιολογήτως αποκτηθέντος από τον προϋπολογισμό της Ένωσης οφέλους […]».

β) Δικαιολογημένη διαφοροποίηση;

106. Η Ιταλική Κυβέρνηση επεδίωξε να εξηγήσει τους λόγους που ενέπνευσαν τον νομοθέτη να ορίσει διαφορετικά κατώτατα όρια για τις παραβάσεις της μη καταβολής ΦΠΑ και της μη καταβολής παρακρατηθέντος στην πηγή φόρου.

107. Πρώτον, προκαταρκτικώς, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν υπόκεινται στο καθεστώς των ποινικών αδικημάτων λόγω μη καταβολής άμεσων φόρων. Το αδίκημα στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 10bis δεν αφορά τον φορολογούμενο, αλλά το πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τον παρακρατηθέντα φόρο αντ' αυτού.

108. Δεύτερον, εκτός από τις γενικές διαρθρωτικές διαφορές που απορρέουν από τον άμεσο και έμμεσο χαρακτήρα της φορολογίας, η Ιταλική Κυβέρνηση προέβαλε συγκεκριμένους λόγους για τη διαφοροποίηση. Οι λόγοι αυτοί αφορούν τον υψηλότερο βαθμό βαρύτητας και τη μεγαλύτερη δυσχέρεια διαπιστώσεως και εισπράξεως.

109. Αφενός, όσον αφορά τη μη καταβολή παρακρατηθέντος φόρου, όπως προκύπτει από τα παραστατικά παρακρατήσεως που εκδόθηκαν στο όνομα του φορολογούμενου τον οποίο αφορά η παρακράτηση, η Ιταλική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι το άρθρο 10bis δεν καλύπτει μόνο τη μη καταβολή, αλλά και την έκδοση ανακριβούς παραστατικού. Επομένως, παρεμποδίζεται ο εντοπισμός της μη καταβολής και η είσπραξη του φόρου, δεδομένου ότι ο υποκατάστατος λαμβάνει παραστατικό που τον απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής προς τη διοίκηση.

110. Αφετέρου, όσον αφορά τη μη καταβολή παρακρατηθέντος φόρου, όπως προκύπτει από τη δήλωση του φορολογικού υποκατάστατου, η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο υψηλότερος βαθμός βαρύτητας απορρέει από τις επιπτώσεις που μπορεί να επάγεται η εν λόγω μη καταβολή για τους φορολογουμένους που υποκαθίστανται, οι οποίοι αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο να υποχρεωθούν να καταβάλουν δύο φορές τον οφειλόμενο φόρο.

111. Στο πλαίσιο αμφότερων των ως άνω λόγων, υποστηρίχθηκε ότι ο εθνικός νομοθέτης έκρινε ότι η δυσκολία διαπιστώσεως της παραβάσεως[54], καθώς και τα διαφορετικά προστατευόμενα συμφέροντα, δικαιολογούν τη διαφοροποίηση των επίμαχων κατώτατων ορίων.

112. Φυσικά, ορισμένοι από τους ισχυρισμούς που προέβαλε η Ιταλική Κυβέρνηση μπορεί να θεωρηθούν πιο πειστικοί από τους άλλους. Ομοίως, θα μπορούσε κανείς να αναρωτηθεί τι ακριβώς ήταν αυτό που άλλαξε το 2015 και οδήγησε στην αιφνίδια ανάγκη διαφοροποιήσεως των κατώτατων ορίων μεταξύ των αδικημάτων, που δεν υπήρχε πριν, όταν αμφότερες οι παραβάσεις ρυθμίζονταν με τους ίδιους όρους.

113. Ωστόσο, φρονώ ότι ζητήματα όπως το προκείμενο είναι ακριβώς το πεδίο στο οποίο τα κράτη μέλη έχουν δικαίωμα να κάνουν τις δικές τους νομοθετικές επιλογές. Κατά τη γνώμη μου, η Ιταλική Κυβέρνηση πρότεινε εύλογους λόγους για τους οποίους επέλεξε τη διαφοροποίηση. Επίσης, απέδειξε ότι είχε προηγηθεί σχετική διαδικασία διαβουλεύσεως σε εθνικό επίπεδο. Εάν οι έννοιες της διαδικαστικής ευχέρειας και της θεσμικής αυτονομίας έχουν οποιοδήποτε νόημα στον τομέα αυτό, ο ρόλος του Δικαστηρίου δεν θα πρέπει να είναι να αμφισβητεί τέτοιες εθνικές νομοθετικές επιλογές, οι οποίες μάλιστα ενσωματώνονται στον ευρύτερο και σύνθετο νομοθετικό ιστό της φορολογικής νομοθεσίας των κρατών μελών.

54 Για τη σημασία της δυσκολίας διαπιστώσεως παραβάσεως, βλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, σκέψεις 22 και 23).

114. Κατά συνέπεια, προτείνω ότι οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις που ορίζουν, για τον καθορισμό του αξιόποινου χαρακτήρα συμπεριφοράς που συνίσταται στη μη καταβολή φόρου εντός νόμιμης προθεσμίας, χρηματικό κατώτατο όριο υψηλότερο για τον ΦΠΑ έναντι του προβλεπόμενου για τον παρακρατηθέντα φόρο.

3. Δεύτερο ερώτημα και δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος: άρση του αξιοποίνου και αποτελεσματικές και αποτρεπτικές κυρώσεις

115. Το εθνικό δικαστήριο εξέφρασε περαιτέρω αμφιβολίες σχετικά με τον αντίκτυπο που μπορεί να έχουν στην αποτελεσματικότητα και την αποτρεπτική ισχύ των ποινικών κυρώσεων που προβλέπει το νομοθετικό διάταγμα 74/2000, οι δύο τροποποιήσεις που εισήγαγε το νομοθετικό διάταγμα 158/2015.

116. Κατ' αρχάς, με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθενται σε εθνική διάταξη που αίρει το αξιόποινο του εντεταλμένου για φορολογικά ζητήματα προσώπου, εφόσον η επιχείρηση που εκπροσωπεί καταβάλει το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ, μαζί με τους τόκους και τις διοικητικές κυρώσεις που οφείλονται σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής, πριν από την έναρξη της πρωτόδικης δίκης. Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι το ιταλικό σύστημα δεν επιβάλλει στα ως άνω πρόσωπα καμία άλλη κύρωση, ούτε καν διοικητικού χαρακτήρα.

117. Δεύτερον, με το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, η οποία απαλλάσσει από την ποινική και διοικητική ευθύνη τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για φορολογικά ζητήματα, για τη μη καταβολή, τη μερική καταβολή ή την εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ σχετικά με ποσά τριπλάσια ή πενταπλάσια του οριζόμενου στη Σύμβαση PIF κατώτατου ορίου των 50 000 ευρώ.

118. Αμφότερα τα ερωτήματα αφορούν την υποχρέωση των κρατών μελών να θεσπίζουν αποτελεσματικές και αποτρεπτικές κυρώσεις. Στην παρούσα ενότητα εξετάζω διαδοχικά και τα δύο ερωτήματα.

α) Ο νέος λόγος άρσεως του αξιοποίνου

119. Η Επιτροπή θεωρεί ότι το δεύτερο ερώτημα, που αφορά τον νέο λόγο άρσεως του αξιοποίνου που θεσπίστηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 (νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74/2000), πρέπει να κριθεί απαράδεκτο. Υποστηρίζει ότι, αφού στην προκειμένη περίπτωση δεν υπήρξε υπέρβαση του κατώτατου ορίου για το αδίκημα του ΦΠΑ (250 000 ευρώ) (το οφειλόμενο ποσό ήταν 175 272 ευρώ), ο λόγος άρσεως του αξιοποίνου δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

120. Συμφωνώ. Πράγματι, αν το Δικαστήριο αποφασίσει να υιοθετήσει τις προτεινόμενες απαντήσεις μου στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα. Ωστόσο, για να επικουρήσω πλήρως το Δικαστήριο, θα παραθέσω συνοπτικά μια απάντηση σε αυτό το συγκεκριμένο ερώτημα, για την περίπτωση που το Δικαστήριο καταλήξει σε διαφορετικό συμπέρασμα.

121. Γενικά [55], η υποχρέωση θεσπίσεως αποτελεσματικών, αποτρεπτικών και αναλογικών κυρώσεων για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης πηγάζει από δύο σημεία του δικαίου της Ένωσης. Η υποχρέωση καλόπιστης συνεργασίας του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ επάγεται την υποχρέωση αποτελεσματικής και αποτρεπτικής αντιμετωπίσεως των παραβιάσεων της υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 206 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ: τα κράτη μέλη έχουν γενική υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους [56]. Το ίδιο απορρέει και από το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το οποίο υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν την απάτη και τις άλλες παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα [57].

122. Κατά τη γνώμη μου, ο επίμαχος νέος λόγος άρσεως του αξιοποίνου δεν παραβιάζει την υποχρέωση επιβολής αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων.

123. Πρώτον, γενικά, η υποχρέωση θεσπίσεως αναλογικών, αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων στον τομέα του ΦΠΑ δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην την υποχρέωση επιβολής κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα [58]. Πράγματι, υπό ορισμένες περιστάσεις, η βαρύτητα των αδικημάτων μπορεί να απαιτεί ποινικοποίηση, ως τη μόνη λύση που εγγυάται την αποτελεσματικότητα και την αποτρεπτικότητα [59]. Εντούτοις, πέραν αυτών των ειδικών και σοβαρών καταστάσεων, οι εφαρμοστέες κυρώσεις μπορούν να λάβουν τη μορφή διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων ή συνδυασμού αυτών [60].

124. Στο πλαίσιο του ΦΠΑ, η μη καταβολή *ορθώς* δηλωθέντος φόρου εντός της νόμιμης προθεσμίας δεν μπορεί να θεωρηθεί τόσο σοβαρή, ώστε η υποχρέωση λήψεως αποτελεσματικών και αποτρεπτικών μέτρων να επιβάλλει απαρεγκλίτως τη θέσπιση ποινικών κυρώσεων [61]. Βεβαίως, τα κράτη μέλη, λαμβάνοντας δεόντως υπόψη την οικονομική και κοινωνική τους κατάσταση, μπορούν να θεσπίζουν τέτοιες κυρώσεις, σε περιπτώσεις που θεωρούν ότι είναι αρκετά σοβαρές, τηρώντας παράλληλα την αρχή της αναλογικότητας. Όμως, η ποινικοποίηση μιας τέτοιας συμπεριφοράς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιβάλλεται από το δίκαιο της Ένωσης.

125. Δεύτερον, ο αποτελεσματικός και αποτρεπτικός χαρακτήρας των μέτρων που θεσπίζει η ιταλική νομοθεσία για τη διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ πρέπει να εξεταστεί σε ευρύτερο, συστηματικό πλαίσιο. Πρέπει να ληφθεί δεόντως υπόψη η αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφόρων ποινικών και διοικητικών κυρώσεων που ισχύουν σε περίπτωση μη καταβολής ΦΠΑ εντός της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος [62].

55 Βλ. σημεία 52 έως 84 των παρουσών προτάσεων.

56 Αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 2008, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 37), της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 25), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 36).

57 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 37).

58 Βλ., επίσης, σημεία 77 και 83 των παρουσών προτάσεων.

59 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 39). Επίσης, βλ. προτάσεις γενικού εισαγγελέα Ruiz Jarabo Colomer στην υπόθεση Επιτροπή κατά Συμβουλίου (C-176/03, EU:C:2005:311, σημείο 43).

60 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 34), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 39).

61 Πρέπει να σημειωθεί ότι, από συγκριτική σκοπιά, δεν προβλέπουν όλα τα κράτη μέλη ποινικές κυρώσεις για συμπεριφορά που σχετίζεται με τη μη καταβολή ΦΠΑ εντός της νόμιμης προθεσμίας. Φαίνεται ότι υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στο ζήτημα αυτό.

62 Σημειωτέον ότι το συναφές ζήτημα που αφορά την αρχή ne bis in idem αποτελεί αντικείμενο της εκκρεμούς υποθέσεως Menci. Λαμβανομένης υπόψη της σημασίας των ζητημάτων που ήγειρε η απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου της 15ης Νοεμβρίου 2016, A και B κατά Νορβηγίας (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, τμήμα μείζονος συνθέσεως), όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 50 του Χάρτη, η υπόθεση ανατέθηκε στο τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου και διατάχθηκε επανάληψη της προφορικής διαδικασίας. Βλ. διάταξη του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 25ης Ιανουαρίου 2017, Menci (C-524/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:64).

126. Η Ιταλική Κυβέρνηση εξήγησε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 471/1997, οι υπόχρεοι του φόρου υπόκεινται, ούτως ή άλλως, σε σύστημα διοικητικών κυρώσεων που μπορεί να ανέρχονται έως το 30 % του ανεξόφλητου ποσού και των τόκων. Από το νομοθετικό ιστορικό της επίμαχης τροποποιήσεως προκύπτει ότι για τη μεταβολή του κατώτατου ορίου για τις κυρώσεις που συνδέονται με τη μη καταβολή ΦΠΑ, που θεσπίστηκε με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, είχε ληφθεί δεόντως υπόψη η ύπαρξη διοικητικών κυρώσεων που εξακολουθούν να ισχύουν για τις περιπτώσεις που υπολείπονται του κατώτατου ορίου για τις ποινικές κυρώσεις [63]. Στο ίδιο πνεύμα, ο νέος λόγος άρσεως του αξιοποίνου που συνδέεται με την καταβολή, συνιστά νομοθετική επιλογή που παρέχει τη δυνατότητα αποφυγής της ποινικής ευθύνης σε περίπτωση που ο υπόχρεος του φόρου εξοφλήσει τα χρέη του, συμπεριλαμβανομένου του οφειλόμενου φόρου, των τόκων και της καταβολής των διοικητικών κυρώσεων. Επίσης, εν προκειμένω, οι διοικητικές κυρώσεις για τους φορολογούμενους θεωρήθηκαν επαρκείς από τον νομοθέτη [64].

127. Με άλλα λόγια, ακόμη και αν ο υπεύθυνος διαχειριστής του υπόχρεου νομικού προσώπου αποφύγει την ποινική ευθύνη, αν τελικά το νομικό πρόσωπο προβεί σε καταβολή, το εν λόγω νομικό πρόσωπο, που είναι κυρίως υπεύθυνο, εξακολουθεί να υποχρεούται να καταβάλει τόκους και διοικητικές κυρώσεις λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.

128. Σε αυτό το στάδιο, ίσως είναι χρήσιμο να κάνουμε ένα βήμα πίσω και να προσπαθήσουμε να δούμε το δάσος και όχι μόνο το μεμονωμένο δέντρο. Ποιος είναι ο σκοπός της ποινικοποιήσεως της εκπρόθεσμης καταβολής των ποσών που οφείλονται στο δημόσιο ταμείο; Ίσως, σε αντίθεση με άλλα εγκλήματα, όπου η ζημία που έχει γίνει δεν μπορεί να αποκατασταθεί και πρωταρχικός σκοπός της κυρώσεως καθίσταται η τιμωρία και ο σωφρονισμός του δράστη, στα φορολογικά εγκλήματα, σκοπός είναι *και* να χρησιμοποιηθεί η απειλή της ποινικής κυρώσεως ώστε να πειθαναγκαστεί ο δράστης να προβεί σε καταβολή στη μεμονωμένη περίπτωση και, άρα, να ενισχυθεί εν γένει η συμμόρφωση στο μέλλον. Με άλλα λόγια, η ποινικοποίηση δεν αποτελεί αυτοσκοπό. Ένας άλλος σκοπός της κυρώσεως πιθανόν να είναι η διατήρηση της δημοσιονομικής ευρωστίας και ο πειθαναγκασμός προς συμμόρφωση. Αν γίνει δεκτή αυτή η λογική, το γεγονός ότι παρέχεται στον δράστη μια τελευταία ευκαιρία να συμμορφωθεί πριν από την έναρξη της δίκης δεν εμποδίζει στην πραγματικότητα την αποτελεσματικότητα της επιβολής του νόμου: μάλλον το αντίθετο ισχύει [65].

129. Στο πλαίσιο αυτό, ο λόγος άρσεως του αξιοποίνου που θεσπίζεται με το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000 ενισχύει τη συμμόρφωση και συνεπώς προάγει την αποτελεσματικότητα και την αποτρεπτικότητα του συστήματος επιβολής. Η αποτελεσματικότητα των κυρώσεων συνδέεται με το κίνητρο για καταβολή του φόρου. Η αποτρεπτικότητα διασφαλίζεται από την υποχρέωση καταβολής όχι μόνο του κεφαλαίου, αλλά και των δεδουλευμένων τόκων, καθώς και του αντίστοιχου ποσού των διοικητικών κυρώσεων.

130. Υπενθυμίζεται ότι, στο παρελθόν, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένα καθεστώς προοδευτικά βαρύτερων κυρώσεων είναι κατάλληλο για την προώθηση της συνέπειας των πληρωμών [66]. Επίσης, έχει διαπιστώσει ότι η καταβολή τόκων είναι κατάλληλη κύρωση σε περιπτώσεις παραβάσεων τυπικού χαρακτήρα [67].

63 Βλ. εξήγηση επί του άρθρου 8 (με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 10 ter του νομοθετικού διατάγματος 74/2000), στην αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει το Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio [σχέδιο νομοθετικού διατάγματος σχετικά με την αναθεώρηση του φορολογικού συστήματος], της 26ης Ιουνίου 2015.

64 Όπ.π., εξήγηση επί του άρθρου 11 (με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 74/2000).

65 Αυτός είναι ίσως και ο λόγος για τον οποίο ρυθμίσεις περί διακοπής της ποινικής διώξεως για μη καταβολή φόρων ή εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, σε περίπτωση που η οφειλή καταβληθεί εξ ολοκλήρου πριν από την έναρξη της δίκης, απαντούν, με ποικίλες διατυπώσεις, στα νομικά συστήματα διαφόρων κρατών μελών.

66 Απόφαση της 20ης Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 40).

67 Σε σχέση με παραβάσεις τυπικών υποχρεώσεων, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

131. Τέλος, πρέπει υπομνησθεί ότι, κατά την επιβολή αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων στο πλαίσιο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη πρέπει επίσης να πληρούν την αρχή της αναλογικότητας. Από τα προπαρασκευαστικά έγγραφα του νομοθετικού διατάγματος 158/2015 προκύπτει σαφώς ότι ο ιταλός νομοθέτης επέλεξε τη θέσπιση προοδευτικής κλιμακώσεως των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων. Απηχώντας εκτιμήσεις αναλογικότητας, επιφύλαξε τις ποινικές κυρώσεις για τις βαρύτερες περιπτώσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο επίμαχος, εν προκειμένω, λόγος άρσεως του αξιοποίνου μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως περαιτέρω ενσωμάτωση της αρχής της αναλογικότητας στο γενικό σύστημα επιβολής.

β) Λυσιτέλεια του κατώτατου ορίου των 50 000 ευρώ που ορίζεται στη Σύμβαση PIF

132. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, δεν θεωρώ ότι το κατώτατο όριο της Συμβάσεως PIF αποτελεί κατάλληλο σημείο αναφοράς για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των κυρώσεων εκτός του πλαισίου της συγκεκριμένης νομοθετικής πράξεως.

133. Πρώτα απ' όλα, όπως εξήγησα στα σημεία 48 έως 51 των ανά χείρας προτάσεων, το επίδικο αδίκημα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συμβάσεως PIF. Το κατώτατο όριο που ορίζεται στη Σύμβαση PIF αφορά μόνο το συγκεκριμένο αδίκημα απάτης.

134. Δεύτερον, και επικουρικώς, το κατώτατο όριο των 50 000 ευρώ που αναφέρεται στο άρθρο 2 της Συμβάσεως PIF ισχύει μόνο ως κριτήριο για τον καθορισμό του ελάχιστου ποσού πέραν του οποίου η απάτη πρέπει να θεωρείται τόσο βαρεία, ώστε να επισύρει *στερητικές της ελευθερίας ποινές για τις οποίες χωρεί ενδεχομένως έκδοση*. Ωστόσο, το κατώτατο όριο των 50 000 ευρώ δεν ισχύει καν ως γενικό κατώφλι για την ποινικοποίηση καθ' εαυτή.

135. Ως εκ τούτου, αναζητώντας μια ευρύτερη αναλογία, θεωρώ ότι δεν χωρεί καν επίκληση του κατώτατου ορίου που αναφέρεται στη Σύμβαση PIF. Δεν έχει καμία λυσιτέλεια σε μια περίπτωση όπως η παρούσα.

γ) Επιμέρους συμπέρασμα

136. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει επί του δεύτερου ερωτήματος και επί του δεύτερου σκέλους του τρίτου ερωτήματος ως εξής: η υποχρέωση θεσπίσεως αποτελεσματικών, αποτρεπτικών και αναλογικών κυρώσεων για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ, την οποία επιβάλλουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, η οποία θεσπίζει μεν σύστημα διοικητικών κυρώσεων, αλλά απαλλάσσει τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για φορολογικά ζητήματα:

– από την ποινική και διοικητική ευθύνη για τη μη καταβολή ορθώς δηλωθέντος ΦΠΑ, εντός της νόμιμης προθεσμίας, σχετικά με ποσά τριπλάσια ή πενταπλάσια του οριζόμενου στη Σύμβαση PIF κατώτατου ορίου των 50 000 ευρώ·

– από την ποινική ευθύνη, εφόσον η επιχείρηση, στο όνομα της οποίας ενεργούν, προβεί σε εκπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, μαζί με τους τόκους και τα ποσά των διοικητικών κυρώσεων, πριν από την έναρξη της πρωτόδικης δίκης.

Γ. Συνέπειες τυχόν ασυμβατότητας μεταξύ της εθνικής νομοθεσίας και του δικαίου της Ένωσης

137. Με τις ανά χείρας προτάσεις, πρότεινα στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου υπό την έννοια ότι οι σχετικές διατάξεις του ενωσιακού δικαίου *δεν* αντιτίθενται στις τροποποιήσεις που επέφερε το νομοθετικό διάταγμα 158/2015. Εάν το Δικαστήριο καταλήξει στο ίδιο συμπέρασμα, η εξέταση των πιθανών (διαχρονικών) συνεπειών της κηρύξεως ασυμβατότητας στην προκειμένη περίπτωση παρέλκει.

138. Αν το Δικαστήριο αποφασίσει διαφορετικά, θα πρέπει να εξεταστούν οι συνέπειες της ασυμβατότητας του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης. Ειδικότερα, θα πρέπει να διερευνηθούν οι πρακτικές συνέπειες που απορρέουν από την αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, ήτοι η απαίτηση μη εφαρμογής εθνικών διατάξεων αντίθετων προς το δίκαιο της Ένωσης. Τούτο θα πρέπει να γίνει υπό το πρίσμα του επίδικου σεναρίου, στο οποίο οι επίμαχες εθνικές διατάξεις συνιστούν *ηπιότερες* ποινικές διατάξεις, στο πλαίσιο εν εξελίξει ποινικής διαδικασίας.

139. Προκειμένου να επικουρήσω πλήρως το Δικαστήριο, θα διατυπώσω ορισμένες συμπερασματικές σκέψεις επί του ζητήματος αυτού, δεδομένου ότι τέθηκε ρητώς από το αιτούν δικαστήριο και συζητήθηκε από τους ενδιαφερομένους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

140. Το εθνικό δικαστήριο τάχθηκε υπέρ της απόψεως ότι, αν οι τροποποιήσεις που εισήγαγε το νομοθετικό διάταγμα 158/2015 θεωρηθούν ασύμβατες με το δίκαιο της Ένωσης, η συνακόλουθη μη εφαρμογή του ηπιότερου ποινικού νόμου δεν θα αντιβαίνει ούτε στην αρχή της νομιμότητας, ούτε στην αρχή της lex mitior που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη. Πρώτον, η μη εφαρμογή των εθνικών διατάξεων, όπως τροποποιήθηκαν με το νομοθετικό διάταγμα 158/2015, θα επέφερε την (εκ νέου) εφαρμογή της προηγούμενης εκδοχής των εν λόγω διατάξεων, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των νομικά κρίσιμων πραγματικών περιστατικών. Δεύτερον, αν κηρυχθούν ασύμβατες με το δίκαιο της Ένωσης, θα είναι ως εάν οι νέες διατάξεις δεν είχαν ποτέ ενσωματωθεί στην ιταλική έννομη τάξη. Δεδομένου ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως έχουν αποτέλεσμα ex tunc, η διάταξη που ερμηνεύεται από μια τέτοια απόφαση θα πρέπει να εφαρμοστεί κατά τον τρόπο που υποδεικνύει το Δικαστήριο και στις έννομες σχέσεις που προηγήθηκαν της αποφάσεως, αλλά δεν έχουν ακόμη λυθεί.

141. Η Επιτροπή και η Ιταλική Κυβέρνηση αντέκρουσαν τους ισχυρισμούς αυτούς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Θέση τους φαίνεται να είναι ότι οι ηπιότερες διατάξεις του εθνικού δικαίου δεν μπορεί να μείνουν ανεφάρμοστες στην προκειμένη περίπτωση, *ακόμη και αν* κριθούν ασύμβατες με το δίκαιο της Ένωσης.

142. Συμφωνώ με την Επιτροπή και την Ιταλική Κυβέρνηση. Κατά τη γνώμη μου, η αρχή της νομιμότητας αποκλείει τη δυνατότητα να μείνουν ανεφάρμοστες ηπιότερες ποινικές διατάξεις στο πλαίσιο εν εξελίξει ποινικής δίκης, έστω και αν διαπιστωθεί ότι οι εν λόγω ηπιότερες ρυθμίσεις είναι ασύμβατες με το δίκαιο της Ένωσης. Με άλλα λόγια, σε μια περίπτωση όπως η επίδικη, η υπεροχή των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου που επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να θεσπίζουν αποτελεσματικές, αποτρεπτικές και αναλογικές κυρώσεις πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο συνεπή προς άλλες ρυθμίσεις ίσης τυπικής ισχύος εντός της έννομης τάξεως της Ένωσης: την αρχή της lex mitior, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, σε συνδυασμό με την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και την ασφάλεια δικαίου, θεωρούμενες στο ειδικό πλαίσιο του ποινικού δικαίου.

143. Δεν αμφισβητείται ότι, δυνάμει της αρχής της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, οι διατάξεις της Συνθήκης και οι άμεσα ισχύουσες πράξεις του παράγωγου δικαίου έχουν ως αποτέλεσμα, με μόνη τη θέση τους σε ισχύ, να καθιστούν ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας[68].

68 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, σκέψη 17), και της 14ης Ιουνίου 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, σκέψη 73 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

144. Η υποχρέωση μη εφαρμογής συνιστά ίσως την πιο σκληρή εκδοχή αυτής της αρχής. Ωστόσο, οι πρακτικές συνέπειες της υπεροχής στην εκάστοτε περίπτωση πρέπει να σταθμίζονται και να συνδυάζονται με τη γενική αρχή της ασφάλειας δικαίου και, ειδικότερα, στον τομέα του ποινικού δικαίου, με την αρχή της νομιμότητας. Εξάλλου, οι υποχρεώσεις των κρατών μελών να διασφαλίζουν την αποτελεσματική είσπραξη των πόρων της Ένωσης δεν μπορεί να υπερακοντίζουν τα δικαιώματα του Χάρτη [69], στον οποίο επίσης κατοχυρώνονται οι θεμελιώδεις αρχές της νομιμότητας, της lex mitior και της ασφάλειας δικαίου.

145. Στην ανάλυση που ακολουθεί, διατυπώνω τη θέση ότι η αρχή της νομιμότητας, η οποία δεν πρέπει να γίνεται αντιληπτή μόνο με τρόπο μινιμαλιστικό (ενότητα 1), αλλά ευρύτερα, ως περικλείουσα τον κανόνα της lex mitior, σε συνδυασμό με την επιταγή της αυξημένης ασφάλειας δικαίου σε ποινικές υποθέσεις (ενότητα 2), συνεπάγεται ότι, εν προκειμένω, οι ηπιότερες διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 158/2015 δεν μπορεί να μείνουν ανεφάρμοστες (ενότητα 3). Το τελευταίο αυτό συμπέρασμα ισχύει ανεξάρτητα από το αν η ενδεχόμενη ασυμβατότητα με το ενωσιακό δίκαιο διαπιστωθεί ως προς το πρωτογενές δίκαιο (άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) ή ως προς την οδηγία ΦΠΑ.

1. Ο πυρήνας της αρχής της νομιμότητας: η απαγόρευση της αναδρομικότητας

146. Η αρχή της νομιμότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, επάγεται, πρωτίστως, την απαγόρευση της αναδρομικότητας. Προβλέπεται στα δύο πρώτα εδάφια της εν λόγω διατάξεως [70]. Αντιστοιχεί, κατά την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, στο άρθρο 7 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (στο εξής: ΕΣΔΑ).

147. Ο πυρήνας της αρχής της νομιμότητας, που αποτελεί την πιο ισχυρή και την πιο συγκεκριμένη έκφραση της αρχής της ασφάλειας δικαίου [71], μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει μόνο τα *ουσιαστικά* στοιχεία του ορισμού των αδικημάτων και των ποινών. Επιβάλλει ότι ο νόμος πρέπει να ορίζει με σαφήνεια τα αδικήματα και τις ποινές που ισχύουν κατά τον χρόνο τελέσεως της αξιόποινης πράξεως ή παραλείψεως. Η προϋπόθεση αυτή πληρούται όταν ο πολίτης μπορεί να γνωρίζει, με βάση το κείμενο της σχετικής διατάξεως και, εν ανάγκη, με τη βοήθεια της ερμηνείας που δίδεται στην εν λόγω διάταξη από τα δικαστήρια, ποιες πράξεις και παραλείψεις στοιχειοθετούν την ποινική ευθύνη του [72]. Εντούτοις, οι ως άνω απαιτήσεις δεν απαγορεύουν τη σταδιακή διασαφήνιση των κανόνων της ποινικής ευθύνης με νομολογιακή ερμηνεία, υπό την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα αυτής μπορούσε ευλόγως να προβλεφθεί [73].

69 Συναφώς, βλ. απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, σκέψη 23).

70 Και πριν από τη θέση του Χάρτη σε ισχύ, η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των ποινικών διατάξεων θεωρούταν επίσης ότι συγκαταλέγεται στις γενικές αρχές του δικαίου, την τήρηση των οποίων εξασφαλίζει το Δικαστήριο. Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, σκέψη 22), της 13ης Νοεμβρίου 1990, Fédesa κ.λπ. (C-331/88, EU:C:1990:391, σκέψη 42), της 7ης Ιανουαρίου 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, σκέψη 63), της 15ης Ιουλίου 2004, Gerekens και Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, σκέψη 35), και της 29ης Ιουνίου 2010, E και F (C-550/09, EU:C:2010:382, σκέψη 59).

71 Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουνίου 2008, Intertanko κ.λπ. (C-308/06, EU:C:2008:312, σκέψη 70), και της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 162).

72 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, σκέψη 50), της 31ης Μαρτίου 2011, Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, σκέψη 42), και της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 162).

73 Βλ. απόφαση της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 167 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

148. Κατά συνέπεια, αν το εθνικό δίκαιο, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο, δεν περιείχε ρητές διατάξεις περί ποινικής ευθύνης για μια συγκεκριμένη συμπεριφορά, «η αρχή της νομιμότητας των ποινών, όπως κατοχυρώνεται από το άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαγορεύει την επιβολή ποινής για τη συμπεριφορά αυτή, ακόμη και στην περίπτωση που ο εθνικός κανόνας αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης» [74].

149. Ως εκ τούτου, ο πυρήνας της αρχής της νομιμότητας, όπως αποτυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή νέων ποινικών κανόνων σχετικά με τον τυποποίηση αδικημάτων και ποινών που δεν ίσχυαν κατά τον χρόνο τελέσεως της αξιόποινης πράξεως. Δύο στοιχεία αξίζει να επισημανθούν σε αυτό το σημείο: ο περιορισμός περί *ουσιαστικών* στοιχείων της πράξεως και της ποινής, με επίκεντρο *μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή* –τον χρόνο τελέσεως της πράξεως ή της παραλείψεως.

2. Η ευρύτερη ερμηνεία της αρχής της νομιμότητας: lex mitior και ασφάλεια δικαίου σε ποινικές υποθέσεις

150. Ωστόσο, το περιεχόμενο των εγγυήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, δεν εξαντλείται εκεί. Κατά τη δική μου γνώμη, το γνήσιο περιεχόμενο των εγγυήσεων του άρθρου 49, παράγραφος 1, είναι ευρύτερο, ως προς αμφότερες τις διαστάσεις που μόλις περιέγραψα: τόσο την ουσιαστική, όσο και τη διαχρονική.

151. Χωρίς να προβούμε σε βαθύτερες αναλύσεις για το τι ακριβώς καλύπτεται *ουσιαστικώς*, θα μπορούσε ίσως να υπομνηστεί απλώς ότι, σύμφωνα με την ΕΣΔΑ, το ακριβές πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7, παράγραφος 1, δεν είναι επίσης σαφές. Ειδικότερα, η έννοια της «ποινής» και το περιεχόμενό της έχουν υποστεί κάποια νομολογιακή εξέλιξη. Πρόσφατα, στην απόφαση Del Río Prada, το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) υπενθύμισε ότι η διάκριση μεταξύ «ποινής» (του «ουσιαστικού» στοιχείου, το οποίο θα έπρεπε να καλύπτεται από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ) και μέτρου που αφορά την εκτέλεση ή την επιβολή ποινής (το οποίο προσιδιάζει μάλλον στα στοιχεία της «διαδικασίας») δεν είναι σαφής [75]. Το ΕΔΔΑ προέβη σε ευρύτερη εκτίμηση, βασιζόμενο, μεταξύ άλλων, στη φύση και τον σκοπό του μέτρου, στον χαρακτηρισμό του βάσει του εθνικού δικαίου, καθώς και στα αποτελέσματά του.

152. Πολλά μπορούν να ειπωθούν για μια τέτοια εκτίμηση, η οποία προσανατολίζεται στα αποτελέσματα ή στις συνέπειες και ασχολείται λιγότερο με τις λεπτομέρειες των μεμονωμένων εθνικών ταξινομήσεων, που φυσικά μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των κρατών μελών, και η οποία εξετάζει πιο συγκεκριμένα την πραγματική λειτουργία των ρυθμίσεων. Προ πάντων, όμως, μια τέτοια προσέγγιση ίσως συλλαμβάνει με τον καλύτερο τρόπο αυτό που θα έπρεπε να βρίσκεται στο επίκεντρο της αποτελεσματικής προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων: το άτομο και ο αντίκτυπος που η ρύθμιση έχει στην κατάστασή του, και όχι οι ταξινομικές ετικέτες που της αποδίδει το εκάστοτε εθνικό δίκαιο.

153. Για το λόγο αυτό, μολονότι το γράμμα του τρίτου εδαφίου του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη κάνει λόγο για «ελαφρύτερη ποινή», δεν νομίζω ότι η διάταξη αυτή θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι αναφέρεται αποκλειστικά και μόνο στην βαρύτητα της ποινής. Πρέπει να ερμηνευθεί ως περιλαμβάνουσα τουλάχιστον όλα τα συστατικά στοιχεία ενός εγκλήματος, για έναν απλό λόγο: αν, μετά την τέλεση του εγκλήματος, εκδοθεί νέος νόμος που τροποποιεί τον ορισμό του ποινικού

74 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 7ης Ιανουαρίου 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, σκέψη 63), και της 28ης Ιουνίου 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, σκέψη 55)

75 Βλ. αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 21ης Οκτωβρίου 2013, Del Río Prada κατά Ισπανίας [τμήμα μείζονος συνθέσεως], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, σκέψεις 85 επ., η οποία παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στην απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, Καυκαρής κατά Κύπρου [τμήμα μείζονος συνθέσεως] CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, σκέψη 142).

αδικήματος προς όφελος του κατηγορουμένου, τούτο θα σήμαινε ότι πλέον η πράξη του δεν θα ήταν καν αξιόποινη. Εάν δεν είναι πλέον αξιόποινη, δεν μπορεί να επιβληθεί και ποινή. Η *μη* ποινή είναι σίγουρα *ελαφρύτερη* ποινή. Υπό τέτοιες περιστάσεις, θα ήταν απλώς παράλογο να επιμείνει κανείς στο γεγονός ότι ο νέος νόμος, από τεχνική άποψη, δεν θεσπίζει άμεσα «ποινές».

154. Το σημαντικότερο στοιχείο για την επίδικη υπόθεση είναι ίσως το δεύτερο: η *διαχρονική* διάσταση αυτού που προστατεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Συναφώς, από το γράμμα του τρίτου εδαφίου του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω αρχή αφορά και τον χρόνο που *έπεται* της τελέσεως του ποινικού αδικήματος. Στο τρίτο εδάφιο προβλέπεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης ποινής: της lex mitior.

155. Ο κανόνας της lex mitior είχε ήδη αναγνωριστεί από το Δικαστήριο ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, η οποία απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών[76]. Μάλιστα, αυτή η νομολογία, μαζί με το άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, έχει αποδειχθεί ότι έχουν ασκήσει επιρροή στην εξέλιξη της νομολογίας του ΕΔΔΑ. Απ' ό,τι φαίνεται, το ΕΔΔΑ πήρε αποστάσεις από τη δική του νομολογία, κατά την οποία η αρχή της lex mitior δεν καλυπτόταν από το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, αναγνωρίζοντας την εν λόγω αρχή ως εγγενές στοιχείο αυτής της διατάξεως, και υπό την επίδραση της ευρύτερης προστασίας που παρέχεται από το δίκαιο της Ένωσης[77].

156. Στην πράξη, η αρχή της lex mitior αποτελεί εξαίρεση από την απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος του ποινικού νόμου. Επιτρέπει την αναδρομική ισχύ προς μείωση του αξιοποίνου (in bonam partem) και, άρα, ευλόγως, η αναδρομικότητα προς αύξηση του αξιοποίνου (in malam partem) απαγορεύεται.

157. Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του ΕΔΔΑ, η αρχή της αναδρομικότητας του ηπιότερου ποινικού νόμου επάγεται ότι «οσάκις υπάρχουν διαφορές μεταξύ του ποινικού νόμου που ισχύει κατά τον χρόνο τελέσεως του αδικήματος και των μεταγενέστερων ποινικών νόμων που εκδόθηκαν πριν από την έκδοση οριστικής αποφάσεως, το δικαστήριο υποχρεούται να εφαρμόσει τον νόμο, του οποίου οι διατάξεις είναι οι πλέον ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο»[78]. Κατά το ΕΔΔΑ, αυτή η υποχρέωση εφαρμογής, «μεταξύ περισσοτέρων ποινικών νόμων, εκείνου του οποίου οι διατάξεις είναι οι πλέον ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο, συνιστά διασαφήνιση των κανόνων περί διαχρονικής διαδοχής των ποινικών νόμων, η οποία συνάδει με ένα άλλο ουσιώδες στοιχείο του άρθρου 7, ήτοι την προβλεψιμότητα των ποινών». Όπως και η απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής, η αρχή της lex mitior ισχύει αναφορικά με διατάξεις που ορίζουν αδικήματα και ποινές[79].

158. Εντούτοις, το ακριβές περιεχόμενο του κανόνα της lex mitior απέχει πολύ από το να έχει αποσαφηνιστεί. Η αρχή αυτή έχει ως υπόβαθρο μια συγκεκριμένη ιδέα: συνεπάγεται «διαχρονική διαδοχή νόμων και βασίζεται στη διαπίστωση ότι ο νομοθέτης άλλαξε γνώμη είτε ως προς τον ποινικό χαρακτηρισμό των πράξεων είτε ως προς την ποινή η οποία πρέπει να επιβληθεί σε μια αξιόποινη πράξη»[80]. Αυτή η ιδιαιτερότητα οδήγησε σε ορισμένες προσεγγίσεις που δίνουν έμφαση στις διαφορετικές ratio, στις οποίες βασίζεται η απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής του

76 Βλ. αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2005, Berlusconi κ.λπ. (C-387/02, C-391/02 και C-403/02, EU:C:2005:270, σκέψη 68), της 8ης Μαρτίου 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, σκέψη 32), της 11ης Μαρτίου 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, σκέψη 59), και της 4ης Ιουνίου 2009, Mickelsson και Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, σκέψη 43).

77 Απόφαση του ΕΔΔΑ [τμήμα μείζονος συνθέσεως], της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Scoppola κατά Ιταλίας (αριθ. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, σκέψεις 105 έως 109).

78 Βλ. αποφάσεις του ΕΔΔΑ [τμήμα μείζονος συνθέσεως], της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Scoppola κατά Ιταλίας (αριθ. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, σκέψη 109), και της 18ης Μαρτίου 2014, Öcalan κατά Τουρκίας (αριθ. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, σκέψη 175). Επίσης, βλ. αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 12ης Ιανουαρίου 2016, Gouarré Patte κατά Ανδόρας (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, σκέψη 28), της 12ης Ιουλίου 2016, Ruban κατά Ουκρανίας (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, σκέψη 37) και της 24ης Ιανουαρίου 2017, Koprivnikar κατά Σλοβενίας (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, σκέψη 49).

79 Απόφαση του ΕΔΔΑ [τμήμα μείζονος συνθέσεως], της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Scoppola κατά Ιταλίας (αριθ. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, σκέψη 108).

80 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2016, Paoletti κ.λπ. (C-218/15, EU:C:2016:748, σκέψη 27).

ποινικού νόμου και η αρχή lex mitior. Η αρχή της lex mitior, σύμφωνα με αυτές τις απόψεις, δεν απορρέει από τις απαιτήσεις της προβλεψιμότητας ή της ασφάλειας δικαίου. Ερείδεται απλώς σε εκτιμήσεις επιείκειας, οι οποίες αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές της θέσεως του νομοθέτη όσον αφορά την επιλήψιμη συμπεριφορά [81].

159. Όποια και αν είναι η ακριβής αξία στην οποία βασίζεται ο κανόνας της lex mitior, η λειτουργία του δεν είναι δύσκολο να κατανοηθεί: αν δεν συντρέχει σαφώς περίπτωση νομοθεσίας που εξυπηρετεί ίδια συμφέροντα ή ακόμη και καταχρήσεως των νομοθετικών διαδικασιών [82], η lex mitior συνιστά, εξ ορισμού, μονόδρομο προς την επιείκεια. Αυτό σημαίνει ότι μετά την τέλεση της πράξεως, οι νέες ρυθμίσεις του ποινικού δικαίου μπορούν να εφαρμοστούν μόνο προς όφελος του κατηγορουμένου. Σε μάλλον απίθανα σενάρια, τούτο μπορεί να συμβεί *επανειλημμένα* προς όφελος του κατηγορουμένου. Μάλιστα, αυτό μπορεί επίσης να συνάδει με το γράμμα και με το πνεύμα του τρίτου εδαφίου του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη. Ωστόσο, κατά τη γνώμη μου, αυτό που δεν συμβιβάζεται με την εν λόγω διάταξη είναι η επιστροφή στην αυστηρότερη ρύθμιση, άπαξ και έχει εφαρμοστεί ορθώς η αρχή της lex mitior, ή η θέσπιση νέων, αυστηρότερων ποινικών ρυθμίσεων και η αναδρομική εφαρμογή τους. Σε αντίθετη περίπτωση, η αρχή της lex mitior θα μετατρεπόταν σε έναν ασταθή, αναστρέψιμο κανόνα, που θα επέτρεπε αλλεπάλληλες αλλαγές των ποινικών ρυθμίσεων μετά την τέλεση της πράξεως.

160. Ως εκ τούτου, οι αρχές της lex mitior και της ασφάλειας δικαίου δεν περιορίζονται στον χρόνο τελέσεως των πραγματικών περιστατικών. Εκτείνονται καθ' όλη τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας [83].

161. Πράγματι, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εφαρμογή της αρχής της lex mitior εμπίπτει καθ' εαυτήν στην ευρύτερη αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει, αφενός, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς και, αφετέρου, η εφαρμογή τους να είναι προβλέψιμη για τους πολίτες [84]. Τούτο σημαίνει ότι οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να έχουν γνώση της εκτάσεως των υποχρεώσεων που τους επιβάλλονται, καθώς και να γνωρίζουν χωρίς αμφισημία τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και να λαμβάνουν ως εκ τούτου τα μέτρα τους [85].

162. Συνεπώς, η αρχή της lex mitior αποτελεί τμήμα των βασικών νομικών κανόνων που ρυθμίζουν τη διαχρονική λειτουργία των μεταγενέστερων ποινικών διατάξεων. Έτσι, οι απαιτήσεις της προβλεψιμότητας και της ασφάλειας δικαίου περιλαμβάνουν και την εφαρμογή της εν λόγω αρχής, ως τμήματος του εθνικού και ενωσιακού νομικού συστήματος. Θα ήταν αντίθετο προς τις απαιτήσεις

81 Βλ., ιδίως, την εν μέρει αποκλίνουσα από την άποψη της πλειοψηφίας γνώμη του δικαστή Νικολάου, με την οποία συντάχθηκαν οι δικαστές Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger και Sajó στην υπόθεση Scoppola (υποσημείωση 77), καθώς και τη μειοψηφήσασα γνώμη του δικαστή Sajó στην απόφαση του ΕΔΔΑ της 24ης Ιανουαρίου 2017, Koprivnikar κατά Σλοβενίας (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Εντούτοις, μια ευρύτερη έννοια της αρχής υποστηρίχθηκε στη σύμφωνη γνώμη του δικαστή Pinto de Albuquerque, με την οποία συντάχθηκε ο δικαστής Vučinić, στην απόφαση του ΕΔΔΑ [τμήμα μείζονος συνθέσεως] της 18ης Ιουλίου 2013, Maktouf και Damjanović κατά Βοσνίας και Ερζεγοβίνης (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Έτσι, επί παραδείγματι, η χειραγώγηση της νομοθετικής διαδικασίας και η θέσπιση ιδιοτελών ρυθμίσεων υπέρ ορισμένων προσώπων δεν εμπίπτουν στην ορθή εφαρμογή της αρχής της lex mitior. Τα πρόσωπα αυτά δεν μπορεί να είναι καλόπιστα και, άρα, η εμπιστοσύνη τους να είναι δικαιολογημένη. Αντιθέτως, όσον αφορά τους «κανονικούς» αποδέκτες της νομοθεσίας, υπάρχει συσχέτιση μεταξύ της δυνατότητας εφαρμογής της αρχής της lex mitior, αφενός, και της ασφάλειας και προβλεψιμότητας του δικαίου, αφετέρου.

83 Σημειωτέον και πάλι ότι το ΕΔΔΑ έκρινε, κατά την εκτίμησή του σε σχέση με το άρθρο 7, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, ότι ως προς τη διατύπωση της ποινής κρίσιμος δεν είναι μόνο ο χρόνος τελέσεως των αδικημάτων αλλά, σε ορισμένες περιπτώσεις, και ο χρόνος εκδόσεως και κοινοποιήσεως της καταδικαστικής αποφάσεως. Απόφαση του ΕΔΔΑ της 21ης Οκτωβρίου 2013, Del Río Prada κατά Ισπανίας (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, σκέψεις 112 και 117), στην οποία επισημάνθηκε το γεγονός ότι οι αλλαγές της νομολογίας (που επέφεραν παράταση της στερήσεως της ελευθερίας) δεν μπορούσαν να είχαν προβλεφθεί από την προσφεύγουσα κατά τον χρόνο της καταδίκης της και κατά τον χρόνο κοινοποιήσεως της αποφάσεως περί συγχωνεύσεως των ποινών της και περί καθορισμού της μέγιστης διάρκειας.

84 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

85 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 161).

αυτές, που είναι ουσιώδεις για την αρχή της ασφάλειας δικαίου, αν επιεικέστερος ποινικός νόμος, αφού θεσπιστεί και καταστεί εφαρμοστέος, παραμένει ανεφάρμοστος, προκειμένου να καταστεί εκ νέου εφαρμοστέος αυστηρότερος ποινικός νόμος, έστω και αν ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο τελέσεως των πραγματικών περιστατικών.

163. Συνοψίζοντας, κατά τη γνώμη μου, η αρχή της lex mitior, που κατοχυρώνεται στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, απαγορεύει την επιστροφή σε προγενέστερες, αυστηρότερες ρυθμίσεις ως προς τα συστατικά στοιχεία ενός εγκλήματος και τις ποινές, αν από μεταγενέστερη νομίμως θεσπισθείσα εθνική νομοθεσία δημιουργήθηκε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στην προσωπική σφαίρα του κατηγορούμενου. Αυτή η εγγύηση μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά ή ένα ευρύτερο επίπεδο της αρχής της νομιμότητας ή ένα αυτοτελές δικαίωμα που απορρέει από τις απαιτήσεις της ασφάλειας δικαίου και της προβλεψιμότητας των ποινικών νόμων.

164. Η βασική υποκείμενη μέριμνα είναι σαφής: οι πολίτες πρέπει να μπορούν να βασίζονται σε νομίμως θεσπισθείσες ρυθμίσεις[86] και να προσαρμόζουν αναλόγως τη συμπεριφορά τους. Πράγματι, είναι απολύτως πιθανό, βασιζόμενος στις ηπιότερες ρυθμίσεις που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, ο ποινικώς διωκόμενος ή ο εκπρόσωπός του να έχουν λάβει ορισμένες δικονομικές αποφάσεις ή να έχουν τροποποιήσει το σχέδιο δράσεώς τους σε συνάρτηση με την περαιτέρω εξέλιξη της εν λόγω διώξεως.

165. Ασφαλώς, το δίκαιο της Ένωσης αποτελεί τμήμα των εθνικών νομικών συστημάτων και άρα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της συμμορφώσεως με αυτά. Θα μπορούσε επομένως να υποστηριχθεί ότι άγνοια του ευρωπαϊκού νόμου δεν συγχωρείται. Ένας πολίτης που δεν πληρώνει τους φόρους του δεν μπορεί να έχει «δικαίωμα στην ατιμωρησία» δυνάμει εθνικού νόμου ασύμβατου με το δίκαιο της Ένωσης.

166. Σε περιπτώσεις όπως η επίδικη, φρονώ ότι είναι πολύ δύσκολο να ασπαστεί κανείς αυτή τη θέση, σε διάφορα επίπεδα. Εστιάζοντας μόνο στο επίπεδο των πρακτικών συνεπειών, μπορεί πράγματι, ευλόγως να απαιτείται από τους πολίτες να αξιολογούν από μόνοι τους διαρκώς τους ισχύοντες εθνικούς νόμους ως προς τη συμμόρφωσή τους με το δίκαιο της Ένωσης και να αποφασίζουν επί αυτής της βάσεως για την ποινική τους ευθύνη; Ακόμη και αν υποτεθεί ότι κάτι τέτοιο θα μπορούσε πράγματι να απαιτείται σε περιπτώσεις που η εθνική νομοθεσία δηλώνει ότι κάτι «είναι Χ» και σαφής ρύθμιση του ενωσιακού δικαίου λέει ότι «είναι μη Χ», είναι δυνατόν να απαιτείται και σε σχέση με τη συμβατότητα των εθνικών ρυθμίσεων με κάπως «φειδωλές λεκτικά» διατάξεις του ενωσιακού δικαίου, όπως το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η ερμηνεία του οποίου απαιτεί την (μάλιστα επανειλημμένη) προσοχή του τμήματος μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου;

3. Οι συνέπειες της αρχής της lex mitior και της ασφάλειας δικαίου στην προκειμένη περίπτωση

167. Το Δικαστήριο είχε ήδη αντιμετωπίσει το ζήτημα αν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής έχει εφαρμογή στην περίπτωση που αυτή αντίκειται προς άλλους κανόνες του ενωσιακού δικαίου, στην υπόθεση Berlusconi[87]. Εντούτοις, δεδομένου ότι εκείνη η υπόθεση αφορούσε οδηγία, η απάντηση που δόθηκε στηρίχθηκε στο γεγονός ότι δεν χωρεί επίκληση διατάξεων οδηγίας για την επίταση ή τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης των ιδιωτών[88].

86 Σε αντίθεση με την υπόθεση ANAFE, η παρούσα υπόθεση δεν αφορά διοικητική εγκύκλιο, αλλά ποινικό νόμο. Βλ. απόφαση της 14ης Ιουνίου 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, σκέψεις 70 επ.), στην οποία το Δικαστήριο απέρριψε τη δυνατότητα επικλήσεως δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από τους κατόχους αδειών επανόδου που είχαν εκδοθεί από τη γαλλική διοίκηση κατά παράβαση του κώδικα Σένγκεν.

87 Βλ. απόφαση της 3ης Μαΐου 2005, Berlusconi κ.λπ. (C-387/02, C-391/02 και C-403/02, EU:C:2005:270, σκέψη 70).

88 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, σκέψη 20), της 8ης Οκτωβρίου 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 σκέψη 13), της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, σκέψη 37), της 12ης Δεκεμβρίου 1996, X (C-74/95 και C-129/95, EU:C:1996:491, σκέψη 24), της 7ης Ιανουαρίου 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, σκέψη 61), και της 3ης Μαΐου 2005, Berlusconi κ.λπ. (C-387/02, C-391/02 και C-403/02, EU:C:2005:270, σκέψη 74), ή της 22ας Νοεμβρίου 2005, Grøngaard και Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, σκέψη 30). Επίσης, όσον αφορά τις αποφάσεις-πλαίσια, βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, σκέψη 45), και της 8ης Νοεμβρίου 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, σκέψη 64).

168. Στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες ενωσιακές διατάξεις δεν είναι μόνο η οδηγία ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, αλλά και διατάξεις πρωτογενούς δικαίου, ήτοι το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οι οποίες «επιβάλλουν στα κράτη μέλη υποχρέωση προς επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος μη υποκείμενη σε οποιαδήποτε αίρεση όσον αφορά την εφαρμογή του θεσπιζόμενου από αυτές κανόνα» [89]. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι διατάξεις του άρθρου 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα, «στις σχέσεις τους με το εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, να καθιστούν αυτοδικαίως ανεφάρμοστη, απλώς και μόνο με τη θέση τους σε ισχύ, κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας» [90]. Εντούτοις, η κρίση αυτή αμέσως μετριάζεται: σε ένα τέτοιο σενάριο, το εθνικό δικαστήριο πρέπει επίσης να μεριμνήσει για τον σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων των ενδιαφερόμενων προσώπων [91].

169. Η επιταγή του σεβασμού των αρχών της νομιμότητας –συμπεριλαμβανομένου του κανόνα της lex mitior– και της ασφάλειας δικαίου, αποκλείει, κατά τη γνώμη μου, τη δυνατότητα μη εφαρμογής των ηπιότερων εθνικών ποινικών διατάξεων στην κύρια δίκη. Υπάρχουν δύο τρόποι με τους οποίους θα μπορούσε να συναχθεί αυτό το συμπέρασμα εν προκειμένω, αν είναι αναγκαίο.

170. Πρώτον, η τροποποίηση που μετέβαλε το κατώτατο όριο ποινικοποιήσεως για το αδίκημα της μη καταβολής δηλωθέντος ΦΠΑ (προσθέτοντας και τον νέο λόγο άρσεως του αξιοποίνου), κατά τη γνώμη μου, μετέβαλε τα συστατικά στοιχεία αξιόποινης πράξεως. Ο καθορισμός χρηματικού ορίου για την στοιχειοθέτηση ποινικής ευθύνης αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος. Συνεπώς, η τροποποίηση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στον ουσιαστικό «πυρήνα» της αρχής της νομιμότητας, σε συνδυασμό με την αρχή της lex mitior.

171. Δεύτερον, ακόμη και αν μια τέτοια μεταγενέστερη τροποποίηση θεωρηθεί ότι εκφεύγει των ορίων της αρχής της νομιμότητας υπό στενή έννοια, δεδομένου ότι, κατά κυριολεξία, ανατρέχει πέραν του χρόνου τελέσεως της αρχικής πράξεως, ασφαλώς θα εμπίπτει στην ευρύτερη ερμηνεία της εν λόγω αρχής. Αφού τέθηκε σε ισχύ, η νέα εθνική τροποποίηση ενεργοποίησε τον κανόνα της lex mitior, ο οποίος δημιούργησε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στην προσωπική σφαίρα του κατηγορουμένου, ότι η νέα, ηπιότερη διάταξη θα είναι εφαρμοστέα σε αυτόν.

172. Πρέπει να γίνουν δύο ακόμα καταληκτικές παρατηρήσεις.

173. Πρώτον, σε μια περίπτωση όπως η επίδικη, το αν η τυχόν ασυμβατότητα των εθνικών ρυθμίσεων με το ενωσιακό δίκαιο κηρυχθεί σε σχέση με το παράγωγο ή το πρωτογενές δίκαιο της Ένωσης, τελικά είναι αδιάφορο. Το σκεπτικό που περιγράφηκε ανωτέρω και τα όρια του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη είναι καθολικής ισχύος και εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την πηγή της υποχρεώσεως στο επίπεδο της ενωσιακής νομοθεσίας.

174. Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι «οι άμεσα εφαρμοστέοι κανόνες του δικαίου της Ένωσης, από τους οποίους πηγάζουν άμεσα δικαιώματα και υποχρεώσεις για όλους εκείνους τους οποίους αφορούν, είτε πρόκειται για κράτη μέλη είτε για ιδιώτες που εμπλέκονται σε έννομες σχέσεις ρυθμιζόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να παράγουν πλήρως τα αποτελέσματά τους κατά τρόπο ομοιόμορφο σε όλα τα κράτη μέλη, από την έναρξη της ισχύος τους και καθ' όλη τη διάρκειά της» [92].

89 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 51).

90 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 52).

91 Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 53).

92 Βλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

175. Εντούτοις, ταυτοχρόνως, έχει επίσης αναγνωριστεί ότι η μη δυνατότητα επικλήσεως ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης για την επίταση της ποινικής ευθύνης δεν μπορεί να περιορίζεται, καθ' εαυτή, στις οδηγίες. Παρόμοιες εκτιμήσεις έχουν προβληθεί σε σχέση με διατάξεις κανονισμού που παρέχει στα κράτη μέλη αρμοδιότητα να θεσπίζουν κυρώσεις για παραβάσεις των διατάξεών του, ακριβώς με σκοπό την τήρηση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της απαγορεύσεως της αναδρομικότητας, όπως κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ [93].

176. Κατά τη γνώμη μου, δεν μπορεί να θεωρηθεί αυτοδικαίως ότι διατάξεις της Συνθήκης, οι οποίες επιβάλλουν στα κράτη μέλη υποχρέωση προς επίτευξη συγκεκριμένου και άνευ όρων αποτελέσματος, όπως είναι το άρθρο 325, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, πληρούν αυτομάτως, σε κάθε περίπτωση, την απαίτηση της προβλεψιμότητας που επιβάλλεται από τις αρχές της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου στον συγκεκριμένο τομέα του ποινικού δικαίου [94].

177. Η αρχή της νομιμότητας δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως απαγορεύουσα τη σταδιακή διασαφήνιση των κανόνων της ποινικής ευθύνης. Μπορεί, ωστόσο, «να απαγορεύσει την αναδρομική εφαρμογή μιας νέας ερμηνείας ενός κανόνα που ορίζει μια παράβαση» [95]. Το βασικό στοιχείο είναι, πάλι, η προβλεψιμότητα του συγκεκριμένου κανόνα.

178. Γενικότερα, από συστηματική σκοπιά, δυσκολεύομαι να κατανοήσω γιατί θα έπρεπε ο καθοριστικός παράγοντας σε περιπτώσεις όπως η επίδικη να είναι η νομολογία σχετικά με το διαφοροποιημένο άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων της Συνθήκης, σε αντίθεση με τις οδηγίες, η οποία είναι καθ' εαυτήν καρπός της ιστορικώς προσαρμοζόμενης εξελίξεως της νομολογίας του Δικαστηρίου και όχι αποτέλεσμα επιλογής εμφορούμενης από αρχές, η οποία βασίζεται σε σαφώς διακριτές διαφορές στο γράμμα αυτών των πηγών δικαίου της Ένωσης. Θα έπρεπε θεωρητικές κατασκευές του παρελθόντος, που είναι δύσκολο να εξηγηθούν ακόμη και σε φιλομαθείς σπουδαστές του ενωσιακού δικαίου, να είναι πράγματι καθοριστικές για τη (μη) θεμελίωση ποινικής ευθύνης σε περιπτώσεις που είναι σε μεγάλο βαθμό αποσυνδεδεμένες από τα συγκεκριμένα ζητήματα άμεσου αποτελέσματος; Πόσο μάλλον σε μια περίπτωση όπως η επίδικη, όπου, από κάθε πρακτική άποψη, το περιεχόμενο των υποχρεώσεων και των δύο επιπέδων (Συνθήκη και οδηγία ΦΠΑ) είναι αρκετά παρόμοιο και η εκτίμησή τους διεξάγεται από κοινού.

179. Δεύτερον, το υποκείμενο ερώτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση είναι το ζήτημα των διαχρονικών αποτελεσμάτων των αποφάσεων του Δικαστηρίου [96]. Όπως υπενθύμισε το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξη περί παραπομπής, ο βασικός κανόνας που διέπει τη διαχρονική εφαρμογή των αποφάσεων του Δικαστηρίου, κατ' ουσίαν είναι η *παρεμπίπτουσα αναδρομικότητα*: το Δικαστήριο παρέχει ερμηνεία των διατάξεων του ενωσιακού δικαίου ex tunc, η οποία εφαρμόζεται άμεσα σε όλες τις εν εξελίξει (και ενίοτε ακόμη και στις περατωθείσες [97]) υποθέσεις, στις οποίες ισχύουν οι ίδιες

93 Βλ. απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, σκέψεις 62 και 63).

94 Ωστόσο, ενδέχεται να υπάρχουν διατάξεις της Συνθήκης που να προσδιορίζουν σαφώς «τις παραβάσεις καθώς και τη φύση και τη σπουδαιότητα των κυρώσεων», ώστε να πληρούνται οι απαιτήσεις του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη. Βλ. απόφαση της 29ης Μαρτίου 2011, ThyssenKrupp Nirosta κατά Επιτροπής (C-352/09 P, EU:C:2011:191, σκέψεις 82 επ.), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, το άρθρο 65, παράγραφοι 1 και 5, [της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα] προέβλεπε σαφή νομική βάση για την επιβληθείσα εν προκειμένω κύρωση, οπότε η αναιρεσείουσα δεν μπορούσε να αγνοεί τις συνέπειες της συμπεριφοράς της».

95 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2005, Dansk Rørindustri κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P έως C-208/02 P και C-213/02 P, EU:C:2005:408, σκέψη 217), ή της 10ης Ιουλίου 2014, Telefónica και Telefónica de España κατά Επιτροπής (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, σκέψη 147).

96 Εν γένει, σχετικά με τους χρονικούς περιορισμούς των προδικαστικών αποφάσεων, βλ. Düsterhaus, D., «Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure», Yearbook of European Law, τόμος 35, 2016, σ. 1 έως 38).

97 Συναφώς, βλ. απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, σκέψη 28), ή της 18ης Ιουλίου 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, σκέψη 63).

διατάξεις. Ωστόσο, υπάρχουν όρια σε μια τέτοια προσέγγιση, που εν τέλει καταλήγουν και πάλι στο ίδιο ζήτημα: την προβλεψιμότητα. Όσο περισσότερο το Δικαστήριο αναπτύσσει το δίκαιο πέραν του συγκεκριμένου γράμματος των ερμηνευόμενων διατάξεων, τόσο δυσκολότερο γίνεται να διατηρηθεί ο κανόνας της πλήρους ex tunc εφαρμογής των εν λόγω δικαστικών κρίσεων [98].

180. Τυχόν ασυμβατότητα των διατάξεων του εθνικού δικαίου προς το δίκαιο της Ένωσης δεν έχει ως αποτέλεσμα να καθίστανται οι εν λόγω διατάξεις ανυπόστατες [99]. Το γεγονός ότι εθνικές διατάξεις, οι οποίες κρίνονται εκ των υστέρων ασύμβατες με το ενωσιακό δίκαιο, μπορεί να παράγουν έννομα αποτελέσματα, τα οποία υπό ορισμένες περιστάσεις είναι ικανά να δημιουργήσουν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, αποδεικνύεται από το γεγονός ότι το Δικαστήριο, σε ορισμένες περιπτώσεις, έχει περιορίσει διαχρονικώς τα αποτελέσματα των αποφάσεών του, προκειμένου να προστατεύσει τις απαιτήσεις της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι «κατ' εξαίρεση και για επιτακτικούς λόγους ασφάλειας δικαίου» το Δικαστήριο (μόνο) μπορεί «να αποφασίσει ότι διάταξη του εθνικού δικαίου που έχει κριθεί αντίθετη προς κανόνα του δικαίου της Ένωσης μπορεί προσωρινώς να εξακολουθήσει να εφαρμόζεται» [100].

181. Σημειωτέον ότι το να υποστηριχθεί, από τη σκοπιά του δικαίου της Ένωσης, ότι η αρχή της lex mitior και η απαίτηση της ασφάλειας δικαίου σε ποινικές υποθέσεις δεν επιτρέπουν τη μη εφαρμογή των ηπιότερων κανόνων του εθνικού δικαίου, δεν θα απαιτούσε σημαντική επανεκτίμηση της πράγματι μάλλον περιοριστικής προσεγγίσεως των διαχρονικών αποτελεσμάτων των αποφάσεων του Δικαστηρίου. Θα αρκούσε απλώς μια περιορισμένη εξαίρεση για τις μεμονωμένες εν εξελίξει ποινικές υποθέσεις, αφήνοντας ανέπαφες τις γενικές κανονιστικές συνέπειες της ασυμβατότητας. Οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου θα μπορούσαν ασφαλώς να οδηγήσουν στη διεξαγωγή διαδικασίας επί παραβάσει, λόγω παραβάσεως των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτό [101], και, εν πάση περιπτώσει, θα οδηγούσαν στην υποχρέωση τροποποιήσεως της εθνικής έννομης τάξεως στο μέλλον.

V. Πρόταση

182. Λαμβανομένης υπόψη της προεκτεθείσας συλλογιστικής, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει επί των υποβληθέντων από το Tribunale di Varese ερωτημάτων, τις ακόλουθες απαντήσεις:

– Η έννοια της απάτης στο άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συμβάσεως σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων δεν καλύπτει αδικήματα, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, σχετικά με τη μη καταβολή ορθώς δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας.

– Οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και της οδηγίας για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δεν αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις που ορίζουν, για τον καθορισμό του αξιόποινου χαρακτήρα συμπεριφοράς που συνίσταται στη μη καταβολή φόρου εντός νόμιμης προθεσμίας, χρηματικό κατώτατο όριο υψηλότερο για τον ΦΠΑ έναντι του προβλεπόμενου για τον παρακρατηθέντα φόρο.

98 Θα μπορούσε να προστεθεί ότι το πρόβλημα σίγουρα δεν είναι νέο και ασφαλώς δεν περιορίζεται στην έννομη τάξη της Ένωσης. Για μια συγκριτική επισκόπηση, βλ., επί παραδείγματι, Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015 ή Popelier, P., κ.ά. (επιμέλεια), «The Effects of Judicial Decisions in Time», Intersentia, Κέιμπριτζ 2014.

99 Συναφώς, βλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, IN.CO.GE.'90 κ.λπ. (C-10/97 έως C-22/97, EU:C:1998:498, σκέψη 21), και της 19ης Νοεμβρίου 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, σκέψη 83).

100 Βλ. απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 33), η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67).

101 Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας (68/88, EU:C:1989:339, σκέψη 24), της 18ης Οκτωβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-354/99, EU:C:2001:550 σκέψεις 46 έως 48), και της 17ης Ιουλίου 2008, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 52).

– Η υποχρέωση θεσπίσεως αποτελεσματικών, αποτρεπτικών και αναλογικών κυρώσεων για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ, την οποία επιβάλλουν οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, και της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, η οποία θεσπίζει μεν σύστημα διοικητικών κυρώσεων, αλλά απαλλάσσει τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για φορολογικά ζητήματα:

  – από την ποινική και διοικητική ευθύνη για τη μη καταβολή ορθώς δηλωθέντος ΦΠΑ, εντός της νόμιμης προθεσμίας, σχετικά με ποσά τριπλάσια ή πενταπλάσια του οριζόμενου στη Σύμβαση PIF κατώτατου ορίου των 50 000 ευρώ·

  – από την ποινική ευθύνη, εφόσον η επιχείρηση, στο όνομα της οποίας ενεργούν, προβεί σε εκπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, μαζί με τους τόκους και τα ποσά των διοικητικών κυρώσεων, πριν από την έναρξη της πρωτόδικης δίκης.