Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 2026*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Υποχρεώσεις που κρίνονται αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και για την αποτροπή της απάτης – Εθνική ρύθμιση που προβλέπει σύστημα επιβολής τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών από ΦΠΑ – Είσπραξη τόκων υπερημερίας – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-544/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) με απόφαση της 9ης Αυγούστου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Αυγούστου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

«Nekilnojamojo turto valdymas» BUAB

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz (εισηγητή), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, και A. Kumin, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: Α. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «Nekilnojamojo turto valdymas» BUAB, εκπροσωπούμενη από τον P. Gruodis, advokatas,

– η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. Dieninis, την V. Kazlauskaitė-Švenčionienė και την E. Kurelaitytė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις P. Carlin και J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Νοεμβρίου 2025,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), υπό το πρίσμα των άρθρων 49 και 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Nekilnojamojo turto valdymas» BUAB, λιθουανικής εταιρίας (στο εξής: προσφεύγουσα της κύριας δίκης), και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνικής αρχής φορολογικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο την απόφαση της δεύτερης να απορρίψει την αίτηση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης περί απαλλαγής της από την καταβολή των τόκων υπερημερίας επί του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και του προστίμου που της επιβλήθηκαν λόγω φοροδιαφυγής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η Συνθήκη ΛΕΕ

3 Το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«1. Η [Ευρωπαϊκή] 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.

2. 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.»

Ο Χάρτης

4 Το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη προβλέπει τα εξής:

«Η αυστηρότητα της ποινής δεν πρέπει να είναι δυσανάλογη προς το αδίκημα.»

5 Κατά το άρθρο 50 του Χάρτη:

«Κανείς δεν διώκεται ούτε τιμωρείται ποινικά για αδίκημα για το οποίο έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικασθεί εντός της Ένωσης με [αμετάκλητη] απόφαση ποινικού δικαστηρίου σύμφωνα με το νόμο.»

Η οδηγία ΦΠΑ

6 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τις πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

7 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

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

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το λιθουανικό δίκαιο

Ο νόμος της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας

8 Το άρθρο 123 του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 5ης Μαρτίου 2002 (Žin., 2002, αριθ. 35-1271), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, φέρει τον τίτλο «Μη τήρηση των κανόνων περί καταβολής του ΦΠΑ» και ορίζει στην παράγραφο 1 ότι όσοι παραβαίνουν τις διατάξεις του εν λόγω νόμου υποχρεούνται στην καταβολή τόκων υπερημερίας, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπει ο Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (νόμος της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φορολογικής διοίκησης), της 13ης Απριλίου 2004 (Žin., 2004, αριθ. 63-2243), όπως τροποποιήθηκε, με ισχύ από 1ης Μαΐου 2023, με τον νόμο αριθ. XIV–1658 της 13ης Δεκεμβρίου 2022 (στο εξής: νόμος περί φορολογικής διοίκησης).

Ο νόμος περί φορολογικής διοίκησης

9 Το άρθρο 7 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Αρχή της ισότητας των φορολογουμένων» και ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, όλοι οι φορολογούμενοι είναι ίσοι όσον αφορά τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι νόμοι αυτοί.»

10 Το άρθρο 8 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Αρχή της νομιμότητας και της καθολικότητας του φόρου» και προβλέπει τα εξής:

«1. Κάθε φορολογούμενος οφείλει να καταβάλλει τους φόρους που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, σύμφωνα με τη διαδικασία υπολογισμού και καταβολής των φόρων που αυτή προβλέπει.

[…]

3. Στο πλαίσιο της δράσης της, η φορολογική διοίκηση τηρεί τα κριτήρια του εύλογου και του δίκαιου χαρακτήρα.»

11 Το άρθρο 95 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Μέσα διασφάλισης της είσπραξης των φορολογικών οφειλών» και ορίζει στην παράγραφο 1, σημείο 1, ότι μεταξύ των μέσων αυτών περιλαμβάνονται οι τόκοι υπερημερίας.

12 Το άρθρο 96 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Τόκοι υπερημερίας» και ορίζει τα εξής:

«1. Ο φορολογούμενος οφείλει τόκους υπερημερίας:

[…]

2) σε περίπτωση μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής μη δηλωθέντος ή μη υπολογισθέντος φόρου […] που διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου·

[…]».

13 Το άρθρο 97 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Έναρξη τόκων υπερημερίας» και ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Στην περίπτωση του άρθρου 96, παράγραφος 1, σημείο 2, του παρόντος νόμου, οι τόκοι υπερημερίας οφείλονται από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία ο φόρος έπρεπε, κατ' εφαρμογήν της ισχύουσας κατά τον χρόνο εκείνο φορολογικής νομοθεσίας, να καταβληθεί στο Δημόσιο Ταμείο, και έως την ημερομηνία καταρτίσεως της πράξεως με την οποία επικυρώνονται τα πορίσματα του ελέγχου, σε περίπτωση δε μη καταβολής του φόρου εντός της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 81, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου, […] η τοκοφορία συνεχίζεται από την επομένη της λήξης της προθεσμίας αυτής.»

14 Το άρθρο 98 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Χρονική περίοδος τοκοφορίας» και ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Οι τόκοι υπερημερίας που αρχίζουν να υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 97, παράγραφος 1 ή 2, οφείλονται για χρονικό διάστημα το οποίο δεν υπερβαίνει τις 180 ημέρες από την ημερομηνία κατά την οποία είναι δυνατή η αναγκαστική είσπραξη της ληξιπρόθεσμης φορολογικής οφειλής. Αν ο φορολογούμενος δεν καταβάλει φόρο ή τέλος μη δηλωτέο και υπολογιζόμενο από τον ίδιο (από τη φορολογική διοίκηση όταν αυτό προβλέπεται από τον νόμο που διέπει τον συγκεκριμένο φόρο ή το συγκεκριμένο τέλος), τόκοι υπερημερίας οφείλονται για χρονικό διάστημα το οποίο δεν υπερβαίνει τις 180 ημέρες από την προθεσμία καταβολής του φόρου ή του τέλους την οποία προβλέπει ο νόμος που διέπει τον συγκεκριμένο φόρο ή το συγκεκριμένο τέλος.»

15 Το άρθρο 99 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Επιτόκιο υπερημερίας» και ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Το επιτόκιο υπερημερίας, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι αρνητικό, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του καθορίζονται από τον Υπουργό Οικονομικών, λαμβανομένης υπόψη της απόδοσης στη δευτερογενή αγορά, κατά την τελευταία εργάσιμη ημέρα του προηγούμενου τριμήνου, του τίτλου του Δημοσίου με την πλησιέστερη διάρκεια στους δώδεκα μήνες. Το επιτόκιο υπερημερίας προκύπτει με προσαύξηση του προαναφερθέντος επιτοκίου κατά 7 ποσοστιαίες μονάδες.»

16 Το άρθρο 100 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Απαλλαγή από την καταβολή τόκων υπερημερίας» και ορίζει τα εξής:

«1. Επιτρέπεται η απαλλαγή του φορολογουμένου από την καταβολή, εν όλω ή εν μέρει, των δεδουλευμένων (υπολογισθέντων) αλλά μη καταβληθέντων (μη εισπραχθέντων) τόκων υπερημερίας εφόσον:

[…]

2) η νομική αυτή δυνατότητα προβλέπεται από ειδικό φορολογικό νόμο·

3) συντρέχει ένας από τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 141, παράγραφος 1, του παρόντος νόμου·

[…]».

17 Το άρθρο 141 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης φέρει τον τίτλο «Απαλλαγή από την καταβολή του προστίμου» και ορίζει τα εξής:

«1. Οι λόγοι απαλλαγής από την καταβολή των προστίμων που επιβάλλονται κατ' εφαρμογήν των άρθρων 139 και 140 του παρόντος νόμου είναι οι εξής:

1) εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι η διαπραχθείσα παράβαση δεν μπορεί να αποδοθεί σε υπαιτιότητά του·

2) εάν η παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες από τον έλεγχο του φορολογούμενου τις οποίες αυτός δεν είχε προβλέψει ούτε μπορούσε να προβλέψει. Τέτοιες περιστάσεις δεν συνιστούν οι πράξεις ή παραλείψεις του φορολογουμένου ή των υπαλλήλων του καθώς και η αφερεγγυότητα του φορολογουμένου·

3) εάν πρόκειται για μεμονωμένη πράξη του φορολογουμένου η οποία, μολονότι αντιβαίνει στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν προκαλεί ζημία στον προϋπολογισμό·

4) εάν ο φορολογούμενος παρέβη τη φορολογική νομοθεσία λόγω εσφαλμένης γενικής ερμηνείας του νόμου εκ μέρους της φορολογικής αρχής ή πληροφορίας σχετικά με την καταβολή του φόρου η οποία του παρασχέθηκε από τη φορολογική αρχή εγγράφως ή τηλεφωνικώς, εφόσον η συνομιλία καταγράφηκε σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζει η κεντρική φορολογική αρχή και εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί ότι το πρόσωπο που πραγματοποίησε την κλήση ήταν ο φορολογούμενος ή ο εκπρόσωπός του.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο ορθότητας του υπολογισμού, της δήλωσης και της καταβολής, από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, του οφειλόμενου από αυτήν ΦΠΑ για τη χρονική περίοδο μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 2012 και 31ης Δεκεμβρίου 2016. Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η φορολογική αρχή κατάρτισε έκθεση ελέγχου με την οποία διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είχε παραβεί το άρθρο 58, παράγραφος 1, και το άρθρο 64, παράγραφος 2, του νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον είχε εκπέσει ΦΠΑ αναγραφόμενο σε τιμολόγια τα οποία δεν ήταν νομικώς έγκυρα και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

19 Με απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2018, με την οποία επικυρώθηκε η έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή καθόρισε την πρόσθετη οφειλή ΦΠΑ στο ποσό των 6 517 901,36 ευρώ και τους οφειλόμενους από την προσφεύγουσα τόκους υπερημερίας επί του ΦΠΑ στο ποσό των 2 431 505,31 ευρώ. Επίσης, επέβαλε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης φορολογικό πρόστιμο ποσού 1 862 257 ευρώ.

20 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσέφυγε κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), η οποία με απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2018 επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής.

21 Με απόφαση της 30ής Μαΐου 2019, το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, Λιθουανία) απέρριψε την προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά της από 10 Δεκεμβρίου 2018 απόφασης της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας).

22 Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε έφεση ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας) ζητώντας την ακύρωση της από 10 Δεκεμβρίου 2018 απόφασης και της από 4 Σεπτεμβρίου 2018 απόφασης της φορολογικής αρχής.

23 Με απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2020, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) απέρριψε την έφεση και επικύρωσε την απόφαση του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους).

24 Στις 18 Ιανουαρίου 2021 η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής αίτηση απαλλαγής από την καταβολή των επιβληθέντων σε αυτήν τόκων υπερημερίας και φορολογικού προστίμου.

25 Με απόφαση της 16ης Μαρτίου 2021, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης για απαλλαγή της από την καταβολή τόκων υπερημερίας επί του ΦΠΑ των οποίων το ποσό ανερχόταν σε 2 835 125,75 ευρώ και από το φορολογικό πρόστιμο. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν πληρούσε καμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 141, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, ούτε είχε αποδείξει τη συνδρομή εξαιρετικών περιστάσεων που να δικαιολογούν την εφαρμογή των κριτηρίων του εύλογου και του δίκαιου χαρακτήρα κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου αυτού.

26 Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν είχε καταβάλει τις πρόσθετες οφειλές της από ΦΠΑ, το συνολικό ποσό των τόκων υπερημερίας που αφορά η απόφαση της φορολογικής αρχής της 4ης Σεπτεμβρίου 2018, οι οποίοι εξακολούθησαν να υπολογίζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και της δίκης επί της φορολογικής διαφοράς, καθορίστηκε σε 3 150 660,79 ευρώ, για το χρονικό διάστημα από 26 Ιανουαρίου 2013 έως 4 Απριλίου 2021, το δε φορολογικό πρόστιμο σε 1 838 812,44 ευρώ.

27 Στις 11 Απριλίου 2024 η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε νέα αίτηση απαλλαγής από την καταβολή των τόκων υπερημερίας και του φορολογικού προστίμου. Με την αίτηση αυτή, ζήτησε να απαλλαγεί από την καταβολή του «τμήματος με χαρακτήρα κύρωσης» των εν λόγω τόκων υπερημερίας, ήτοι του τμήματος κατά το οποίο αυτοί υπερέβαιναν το ποσό που αντισταθμίζει τη ζημία του Δημόσιου Ταμείου και το οποίο αντιστοιχεί στα δύο τρίτα του συνολικού ποσού τους. Κατά την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είναι προφανές ότι οι εν λόγω τόκοι υπερημερίας αποτελούν δυσανάλογη κύρωση σε περίπτωση όπως η δική της κατά την οποία έγινε αναδρομικός υπολογισμός των τόκων για ολόκληρο το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη έως τις 4 Απριλίου 2021, επομένως και για το χρονικό διάστημα της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και της δίκης επί της φορολογικής διαφοράς. Επομένως, οι τόκοι υπερημερίας συνιστούν, κατά την άποψή της, ποινική κύρωση όσον αφορά το τμήμα τους με χαρακτήρα κύρωσης, ήτοι όσον αφορά την προσαύξηση του επιτοκίου υπερημερίας κατά επτά ποσοστιαίες μονάδες.

28 Με απόφαση της 13ης Μαΐου 2024, η φορολογική αρχή απέρριψε τη νέα αυτή αίτηση επισημαίνοντας, κατ' ουσίαν, ότι οι τόκοι υπερημερίας καταλογίστηκαν σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου περί φορολογικής διοίκησης. Ειδικότερα, κατά τη φορολογική αρχή, ο νόμος περί φορολογικής διοίκησης δεν παρέχει καμία δυνατότητα απαλλαγής της προσφεύγουσας της κύριας δίκης από την καταβολή των τόκων υπερημερίας για άλλους λόγους πλην των προβλεπόμενων στο άρθρο του 100, παράγραφος 1. Ο τρόπος υπολογισμού του επιτοκίου υπερημερίας καθορίζεται από τον νόμο περί φορολογικής διοίκησης κατά τρόπο δεσμευτικό για τη διοίκηση, ενώ η φορολογική αρχή οφείλει να αποφασίσει σχετικά με τους τόκους υπερημερίας μόνον εντός των ορίων που καθορίζει ο εν λόγω νόμος. Επιπλέον, κατά την πάγια συναφή εθνική νομολογία, οι τόκοι υπερημερίας αποτελούν μέσο για τη διασφάλιση της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης καταβολής ενός φόρου ή ενός τέλους και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κύρωση ποινικού χαρακτήρα. Εξάλλου, εάν η φορολογική αρχή δεχόταν την αίτηση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης εφαρμόζοντας στην περίπτωσή της επιτόκιο διαφορετικό από το προβλεπόμενο στον νόμο περί φορολογικής διοίκησης, θα παραβίαζε την αρχή της ισότητας των φορολογουμένων ενώπιον του νόμου, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 7 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης.

29 Στις 4 Ιουνίου 2024 η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως της φορολογικής αρχής της 13ης Μαΐου 2024.

30 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι έπρεπε να κινηθεί ποινική δίωξη κατά της προσφεύγουσας της κύριας δίκης ως νομικού προσώπου. Εντούτοις, η ποινική διαδικασία εκκρεμεί και δεν έχει απαγγελθεί εις βάρος της καμία καταδικαστική απόφαση. Συνεπώς, σε αυτό το στάδιο, δεν έχει επιβληθεί στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης ποινή στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας.

31 Στηριζόμενο στην πάγια νομολογία του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας), το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι πρωταρχική λειτουργία των τόκων υπερημερίας είναι να διασφαλίσουν την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης καταβολής ενός φόρου ή τέλους και ότι οι εν λόγω τόκοι αποσκοπούν πρωτίστως στην κάλυψη των εξόδων του Δημοσίου και όχι στην επιβολή κύρωσης στον οφειλέτη. Ωστόσο, οι τόκοι υπερημερίας εμπεριέχουν και ένα στοιχείο κύρωσης, δεδομένου ότι το ύψος του επιτοκίου υπερημερίας υπολογίζεται με προσαύξηση του τμήματος του επιτοκίου το οποίο έχει χαρακτήρα αποζημίωσης και συνδέεται με το κόστος δανεισμού του Δημοσίου. Συγκεκριμένα προσαυξάνεται κατά επτά ποσοστιαίες μονάδες η απόδοση ενός τίτλου του Δημοσίου στη δευτερογενή αγορά.

32 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, μεταξύ άλλων, κατά πόσον τα άρθρα 96 έως 99 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης είναι σύμφωνα προς το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 49, παράγραφος 3, και του άρθρου 50 του Χάρτη, στον βαθμό που οι εν λόγω εθνικές διατάξεις δεν διασφαλίζουν τον συντονισμό των διοικητικών διαδικασιών επιβολής τόκων υπερημερίας και των διαδικασιών ποινικής δίωξης, κατά τρόπον ώστε η πρόσθετη επιβάρυνση που προκύπτει από τη σώρευση των διαδικασιών αυτών να περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο μέτρο και η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων να αντιστοιχεί στη σοβαρότητα της οικείας διαπιστωθείσας παραβάσεως. Ειδικότερα, οι εθνικές διατάξεις δεν οριοθετούν, σε σχέση με τις ποινικές κυρώσεις, την επιβολή του τμήματος των τόκων υπερημερίας που έχει χαρακτήρα κύρωσης, όταν τα πραγματικά περιστατικά για τα οποία επιβάλλονται οι εν λόγω τόκοι επισύρουν και ποινικές διώξεις.

33 Υπό τις περιστάσεις αυτές η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 50 του Χάρτη την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει, και στην περίπτωση φορολογικών παραβάσεων που αποτελούν επίσης αντικείμενο ποινικής δίωξης, την επιβολή τόκων υπερημερίας των οποίων τμήμα έχει χαρακτήρα κύρωσης, χωρίς να προβλέπει κανόνες που να διασφαλίζουν τον συντονισμό των εν λόγω διαδικασιών με σκοπό την ελαχιστοποίηση της πρόσθετης επιβάρυνσης που συνεπάγεται για τους φορολογουμένους η σώρευση των μέτρων αυτών ή που να εγγυώνται ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων θα περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο μέτρο σε σχέση με τη σοβαρότητα της οικείας παράβασης;

2) Έχουν το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη την έννοια ότι αντιτίθενται σε σύστημα επιβολής τόκων υπερημερίας φορολογικών οφειλών στο πλαίσιο του οποίου οι τόκοι υπερημερίας περιλαμβάνουν, ανεξαρτήτως της φύσης και της σοβαρότητας της παραβάσεως, ένα σταθερό τμήμα με χαρακτήρα κύρωσης και δεν προβλέπεται δυνατότητα μείωσης του ποσού του τμήματος αυτού των τόκων υπερημερίας, ήτοι εφαρμογής χαμηλότερου επιτοκίου υπερημερίας από το προβλεπόμενο στον νόμο ή μη καταλογισμού των τόκων υπερημερίας κατά το τμήμα τους που έχει χαρακτήρα κύρωσης;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

34 Η Λιθουανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη στο σύνολό της λόγω του ότι τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο δεν έχουν καμία σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

35 Η Λιθουανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η υποχρέωση καταβολής των τόκων υπερημερίας και του φορολογικού προστίμου που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης με την από 4 Σεπτεμβρίου 2018 απόφαση της φορολογικής αρχής επικυρώθηκε με την αμετάκλητη απόφαση του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας) που εκδόθηκε στις 9 Σεπτεμβρίου 2020. Επομένως, η φορολογική ευθύνη της προσφεύγουσας της κύριας δίκης έχει καταγνωσθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά της οποίας δεν μπορεί να ασκηθεί ένδικο μέσο. Ως εκ τούτου, το αντικείμενο της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου εκκρεμούς διαφοράς αφορά αποκλειστικώς και μόνον τις προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής από την καταβολή τόκων υπερημερίας σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία.

36 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του κανονιστικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν είναι αρμόδιο να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί αιτήσεως που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Στην προκειμένη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο έχει επιληφθεί προσφυγής την οποία άσκησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατά της από 13 Μαΐου 2024 αποφάσεως με την οποία η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτησή της για απαλλαγή από την καταβολή των επιβληθέντων σε αυτή τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ και φορολογικού προστίμου. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, εν συνόψει, κατά πόσον ο μηχανισμός επιβολής τόκων υπερημερίας τον οποίο προβλέπει ο νόμος περί φορολογικής διοίκησης συνάδει προς το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 49, παράγραφος 3, και του άρθρου 50 του Χάρτη.

38 Επισημαίνεται, αφενός, ότι ένας μηχανισμός καταβολής τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ, όπως αυτός που θεσπίζεται με τα άρθρα 95 έως 99 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, συνιστά εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ και, ειδικότερα, του άρθρου 273 αυτής, καθόσον αποσκοπεί στη διασφάλιση της είσπραξης των ποσών του ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκαν σύμφωνα με τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

39 Αφετέρου, από τα στοιχεία της δικογραφίας που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό και με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ακόμη ότι το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως. Συγκεκριμένα, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, στον βαθμό που αφορά, κατ' ουσίαν, την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας κατά τον υπολογισμό από τη φορολογική αρχή των τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ και υπό το πρίσμα του χρονικού διαστήματος για το οποίο αυτοί καταλογίστηκαν, φαίνεται να είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, και δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει στη διάθεσή του το σύνολο των πραγματικών και νομικών στοιχείων που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί, διαπιστώνεται ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

41 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αμφισβητεί το παραδεκτό του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, υποστηρίζοντας ότι, για να εφαρμοστεί η αρχή ne bis in idem, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη, πρέπει να υπάρχει προγενέστερη αμετάκλητη καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση για την ίδια αξιόποινη πράξη. Πλην όμως, εν προκειμένω, η ποινική διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας διώκεται η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εκκρεμεί και δεν έχει εκδοθεί καμία καταδικαστική απόφαση εις βάρος της. Συνεπώς, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν πληρούται η προϋπόθεση «bis» και, ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο δεν χρειάζεται να λάβει απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκειμένου να επιλύσει τη διαφορά της κύριας δίκης.

42 Όσον αφορά το άρθρο 50 του Χάρτη, υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι διαδικασίες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ και αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του εν λόγω φόρου και την αποφυγή της απάτης, όπως οι επίμαχες στο πλαίσιο της κύριας δίκης, συνιστούν εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ και, συνεπώς, του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη. Επομένως, οι διατάξεις του εθνικού δικαίου οι οποίες διέπουν τέτοιες διαδικασίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη (πρβλ. απόφαση της 5ης Απριλίου 2017, Orsi και Baldetti, C-217/15 και C-350/15, EU:C:2017:264, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Τούτου λεχθέντος, υπενθυμίζεται επίσης ότι, για να εφαρμοστεί η αρχή ne bis in idem, πρέπει να έχει προηγηθεί αμετάκλητη καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση για την ίδια αξιόποινη πράξη. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή ne bis in idem αποσκοπεί στο να αποτραπεί το ενδεχόμενο μια επιχείρηση να «καταδικαστεί εκ νέου ή να ασκηθεί εκ νέου δίωξη κατά αυτής», όπερ προϋποθέτει ότι η εν λόγω επιχείρηση έχει καταδικαστεί ή κρίθηκε ότι δεν είχε ευθύνη με προγενέστερη απόφαση η οποία δεν μπορεί πλέον να προσβληθεί. Συνεπώς, το άρθρο 50 του Χάρτη αφορά συγκεκριμένα την επανάληψη διαδικασίας η οποία κατέληξε σε

αμετάκλητη απόφαση, για την ίδια υλική πράξη (πρβλ. απόφαση της 3ης Απριλίου 2019, Powszechny Zakład Ubezpieczeń na Życie, C-617/17, EU:C:2019:283, σκέψεις 29 και 32, και διάταξη της 20ής Μαΐου 2021, ENR Grenelle Habitat κ.λπ., C-88/20, EU:C:2021:407, σκέψη 33).

44 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, αφενός, κατόπιν διοικητικής διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης η υποχρέωση καταβολής τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ και φορολογικό πρόστιμο. Αφετέρου, κατά της προσφεύγουσας της κύριας δίκης ασκήθηκε ποινική δίωξη για τα ίδια πραγματικά περιστατικά η οποία εκκρεμεί χωρίς να έχει εκδοθεί καμία καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση επί της κατηγορίας.

45 Επισημαίνεται συναφώς ότι το άρθρο 50 του Χάρτη απαγορεύει την επιβολή, βάσει των αυτών πραγματικών περιστατικών, πλειόνων κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα κατά το πέρας των διαφόρων διαδικασιών οι οποίες κινούνται προς τούτο (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 35). Το άρθρο 50 του Χάρτη δεν ρυθμίζει, όμως, την περίπτωση προσώπου εις βάρος του οποίου έχει κινηθεί, για την ίδια παράβαση φορολογικής υποχρέωσης, διοικητική και ποινική διαδικασία, εφόσον δεν έχει εκδοθεί καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση για τα ίδια πραγματικά περιστατικά στο πλαίσιο της δεύτερης διαδικασίας η οποία είναι διακριτή και αυτοτελής σε σχέση με την πρώτη, όπως εν προκειμένω. Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 50 του Χάρτη δεν έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης.

46 Στο ως άνω πλαίσιο, υπενθυμίζεται ότι, όταν διατάξεις του δικαίου της Ένωσης τις οποίες αφορά προδικαστικό ερώτημα δεν έχουν εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης και, επομένως, δεν ασκούν επιρροή για την επίλυσή της, πρέπει να γίνεται δεκτό ότι η ζητούμενη προδικαστική απόφαση δεν είναι αναγκαία για να μπορέσει το αιτούν δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του και ότι, ως εκ τούτου, τα προδικαστικό αυτό ερώτημα είναι απαράδεκτο από αυτή την άποψη (πρβλ. απόφαση της 3ης Απριλίου 2025, Swiftair, C-701/23, EU:C:2025:237, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Κατά συνέπεια, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο είναι απαράδεκτο.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

48 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει την καταβολή τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ και η οποία, ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας της παραβάσεως που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή, καθορίζει το ποσό των τόκων υπερημερίας χωρίς η εν λόγω αρχή να έχει τη δυνατότητα να μειώσει ένα τμήμα του ποσού αυτού και να εφαρμόσει επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση ή να μην καταλογίσει μέρος του εν λόγω ποσού.

49 Εν προκειμένω, οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης απορρέουν από το γεγονός ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση στην κύρια δίκη επιτρέπει την επιβολή, σωρευτικώς, τόσο τόκων υπερημερίας επί του ΦΠΑ, των οποίων τμήμα εμπεριέχει και ένα στοιχείο κύρωσης, όσο και φορολογικού προστίμου σε περίπτωση μη καταβολής ή μη εμπρόθεσμης καταβολής οφειλόμενου φόρου ή τέλους.

50 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, αφενός, αν οι τόκοι υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατόπιν διοικητικής διαδικασίας φορολογικού ελέγχου έχουν ποινικό χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, και, αφετέρου, αν μια τέτοια εθνική ρύθμιση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, όπως αυτή ερμηνεύεται στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί της εφαρμογής του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη

51 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 50 του Χάρτη, η οποία εφαρμόζεται και στο άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, τρία κριτήρια είναι κρίσιμα για την εκτίμηση του ποινικού χαρακτήρα μιας κυρώσεως, ήτοι ο νομικός χαρακτηρισμός της παραβάσεως κατά το εσωτερικό δίκαιο, η ίδια η φύση της παραβάσεως και ο βαθμός αυστηρότητας της κυρώσεως η οποία ενδέχεται να επιβληθεί στον παραβάτη (αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 22ας Μαρτίου 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Επιπλέον, κατά την ίδια νομολογία, ακόμη και για παραβάσεις που δεν χαρακτηρίζονται ως «ποινικές» από το εθνικό δίκαιο, ο ποινικός χαρακτήρας μπορεί να απορρέει από αυτήν καθ' εαυτήν τη φύση της επίμαχης παραβάσεως και από τον βαθμό αυστηρότητας των κυρώσεων που μπορεί να επισύρει [απόφαση της 22ας Ιουνίου 2021, Latvijas Republikas Saeima (Βαθμοί ποινής), C-439/19, EU:C:2021:504, σκέψη 88 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

53 Μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, υπό το πρίσμα των κριτηρίων αυτών, εάν η επιβολή τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ έχει ποινικό χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, εντούτοις το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, μπορεί να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην εκτίμησή του (πρβλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

54 Όσον αφορά το πρώτο κριτήριο το οποίο αφορά τον χαρακτηρισμό της παραβάσεως κατά το εσωτερικό δίκαιο, τόσο από το γράμμα του άρθρου 95, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης όσο και από τη συναφή εθνική νομολογία, και ειδικότερα από τη νομολογία του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας), προκύπτει ότι, κατά το λιθουανικό δίκαιο, η είσπραξη τόκων υπερημερίας επί φορολογικών οφειλών σε περίπτωση μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής οφειλόμενου φόρου ή τέλους δεν θεωρείται ως κύρωση ποινικού χαρακτήρα. Επιπλέον, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι οι τόκοι αυτοί επιβάλλονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Μολονότι το λιθουανικό δίκαιο προβλέπει επίσης φορολογικές παραβάσεις που επισύρουν ποινική δίωξη, οι σχετικές κυρώσεις επιβάλλονται στο πλαίσιο χωριστής και ανεξάρτητης διαδικασίας.

55 Το δεύτερο κριτήριο το οποίο αφορά αυτήν καθ' εαυτήν τη φύση της παραβάσεως απαιτεί να εξακριβωθεί εάν η επίμαχη κύρωση επιδιώκει, μεταξύ άλλων, κατασταλτικό σκοπό. Επομένως, μια κύρωση που επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό έχει ποινικό χαρακτήρα, μόνον δε το γεγονός ότι επιδιώκει και προληπτικό σκοπό δεν μπορεί να αναιρέσει τον χαρακτηρισμό της ως ποινικής κύρωσης. Πράγματι, εκ της φύσεώς τους, οι ποινικές κυρώσεις αποσκοπούν τόσο στην καταστολή όσο και στην πρόληψη παράνομων συμπεριφορών. Αντιθέτως, ένα μέτρο που περιορίζεται στην επανόρθωση της ζημίας την οποία προκάλεσε η οικεία παράβαση δεν έχει

ποινικό χαρακτήρα [πρβλ. αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 31, και της 22ας Ιουνίου 2021, Latvijas Republikas Saeima (Βαθμοί ποινής), C-439/19, EU:C:2021:504, σκέψη 89].

56 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής και από τις γραπτές παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατά τον νόμο περί φορολογικής διοίκησης, η είσπραξη τόκων υπερημερίας έχει, αφενός, προληπτικό χαρακτήρα, παρακινώντας τους φορολογουμένους να καταβάλουν τον ΦΠΑ εμπροθέσμως ή το ταχύτερο δυνατόν μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής, πράγμα που συμβάλλει επίσης στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ, και, αφετέρου, αντισταθμιστικό χαρακτήρα, καθόσον οι εν λόγω τόκοι αποσκοπούν στην αντιστάθμιση των οικονομικών απωλειών που υφίσταται το Δημόσιο λόγω της μη καταβολής ή της εκπρόθεσμης καταβολής φόρου ή τέλους.

57 Τονίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η είσπραξη τόκων υπερημερίας έχει, αφενός, προληπτικό χαρακτήρα, παρακινώντας τον φορολογούμενο να εκπληρώσει τη φορολογική του υποχρέωση το ταχύτερο δυνατόν μετά τη λήξη των τασσόμενων προθεσμιών και, αφετέρου, αντισταθμιστικό χαρακτήρα, καθόσον οι εν λόγω τόκοι αποσκοπούν στην αντιστάθμιση των οικονομικών απωλειών που υφίσταται το Δημόσιο λόγω της μη καταβολής ή της εκπρόθεσμης καταβολής φόρου ή τέλους (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψεις 89 έως 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου προκύπτει επίσης ότι «οι τόκοι υπερημερίας δεν αποσκοπούν κατ’ ουσίαν στην τιμωρία των φορολογουμένων με σκοπό να αποφευχθεί η υποτροπή, αλλά έχουν προεχόντως ως σκοπό τη χρηματική αποκατάσταση μιας ζημίας, ήτοι της οικονομικής ζημίας που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την καθυστέρηση καταβολής του φόρου» (απόφαση του ΕΔΔΑ της 6ης Οκτωβρίου 2009, Poniatowski κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2009:1006DEC002949408). Επομένως, κατά την εν λόγω νομολογία, δεν έχουν ποινική χροιά ούτε οι διαδικασίες αναδρομικής επιβολής φόρου ή έκδοσης διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου οι οποίες αποσκοπούν αποκλειστικώς στην είσπραξη του συνόλου του φόρου, όταν η έκδοση της διορθωτικής πράξης δεν συνοδεύεται από οποιαδήποτε προσαύξηση, ούτε οι διαδικασίες επιβολής τόκων υπερημερίας, τούτο δε ανεξαρτήτως του νομικού χαρακτηρισμού των τόκων κατά το εσωτερικό δίκαιο και του ύψους των διακυβευόμενων ποσών (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 17ης Μαΐου 2016, Société Oxigène Plus κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2016:0517DEC007695911 § 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Υπό το πρίσμα της ανωτέρω νομολογίας φαίνεται ότι η επιβολή τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κατασταλτικό μέτρο.

60 Ως προς το τρίτο κριτήριο το οποίο αφορά τον βαθμό αυστηρότητας της κυρώσεως, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν φαίνεται να προκύπτει ότι οι τόκοι υπερημερίας, όπως οι επιβληθέντες στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι τέτοιας βαρύτητας ώστε να πρέπει να τους προσδοθεί ποινικός χαρακτήρας. Ειδικότερα, όσον αφορά το ότι, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ένα τμήμα των τόκων υπερημερίας έχει χαρακτήρα «κύρωσης» λαμβανομένης υπόψη της προσαύξησης του βασικού επιτοκίου υπερημερίας κατά επτά ποσοστιαίες μονάδες, επισημαίνεται ότι οι ισχυρισμοί της στηρίζονται σε ερμηνεία της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας η οποία διαφέρει από εκείνη την οποία εκθέτει το αιτούν δικαστήριο. Πράγματι, από την απόφαση

περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι οι επίμαχοι στην κύρια δίκη τόκοι υπερημερίας είναι τιμωρητικού χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 35).

61 Εν πάση περιπτώσει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι τόκοι υπερημερίας αποσκοπούν στην άμβλυνση των συνεπειών που απορρέουν από τη μη τήρηση της προθεσμίας πληρωμής και στην αντιστάθμιση του οφέλους που αδικαιολογήτως αποκτά ο φορολογούμενος λόγω της καθυστέρησης της εξόφλησης φορολογικής οφειλής και όχι στην επιβολή κύρωσης για μια τέτοια καθυστέρηση (πρβλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2024, Network One Distribution, C-506/23, EU:C:2024:1003, σκέψη 32).

62 Από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου που εκτίθεται στη σκέψη 58 της παρούσας απόφασης προκύπτει επίσης ότι, ανεξαρτήτως του ύψους τους, μέτρα παρόμοια προς εκείνα που επιβλήθηκαν στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν έχουν θεωρηθεί αρκούντως σοβαρά ώστε να τους προσδίδεται ποινικός χαρακτήρας.

63 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, και υπό την επιφύλαξη του ελέγχου στον οποίο οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, δεν φαίνεται να πληρούται κανένα από τα τρία κριτήρια που εκτίθενται στη σκέψη 51 της παρούσας απόφασης βάσει των οποίων οι επίμαχοι στην κύρια δίκη τόκοι υπερημερίας θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως μέτρο ποινικού χαρακτήρα. Καθόσον όμως δεν έχουν ποινικό χαρακτήρα, οι εν λόγω τόκοι υπερημερίας δεν μπορούν να εκτιμηθούν υπό το πρίσμα του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη.

Επί της εφαρμογής της γενικής αρχής της αναλογικότητας

64 Μολονότι ένα μέτρο όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49, παράγραφος 3, του Χάρτη, το αιτούν δικαστήριο οφείλει ωστόσο να ελέγξει αν είναι σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας, το δε Δικαστήριο είναι αρμόδιο να του παράσχει χρήσιμα ερμηνευτικά στοιχεία ως προς το ζήτημα αυτό. Πράγματι, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, η οποία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλεται στα κράτη μέλη όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, ακόμη και ελλείψει εναρμόνισης της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των επιβαλλόμενων κυρώσεων [απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Άμεσο αποτέλεσμα), C-205/20, EU:C:2022:168, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

65 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία, ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας της παραβάσεως που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή, καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του επιτοκίου υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ, χωρίς η εν λόγω αρχή να έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση ή να μην καταλογίσει μέρος του ποσού των τόκων υπερημερίας ή να απαλλάξει τον φορολογούμενο από την καταβολή των τόκων υπερημερίας, εκτός αν συντρέχουν οι περιοριστικά προβλεπόμενες από την εν λόγω εθνική ρύθμιση περιπτώσεις.

66 Κατά πάγια νομολογία, για να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, ένα μέτρο πρέπει να είναι ικανό να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν του μέτρου που είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού, εξυπακουομένου ότι οι προκαλούμενες από το μέτρο αυτό δυσχέρειες δεν

πρέπει να είναι δυσανάλογες σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκει (πρβλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2022, Cilevičs κ.λπ., C-391/20, EU:C:2022:638, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

67 Ειδικότερα, τα διοικητικά ή κατασταλτικά μέτρα που επιτρέπει η εθνική νομοθεσία δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια του πρόσφορου και αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που θεμιτώς επιδιώκονται με τη νομοθεσία αυτή (απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli και Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

68 Εν προκειμένω, υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 2 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ και το άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα πρόσφορα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα ώστε να διασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμούν την απάτη (πρβλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 18).

69 Κατά πάγια νομολογία, οι διατάξεις του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, πέραν των ορίων που θέτουν, δεν ορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχουν σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτίμησης όσον αφορά τα μέσα τα οποία είναι κατάλληλα να διασφαλίζουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμούν την απάτη (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 69).

70 Επιπλέον, το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των δικών τους οικονομικών συμφερόντων (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2020, Úrad špeciálnej prokuratúry, C-603/19, EU:C:2020:774, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

71 Μολονότι διατηρούν ένα περιθώριο εκτίμησης όσον αφορά την επιλογή των κυρώσεων, τα κράτη μέλη οφείλουν να μεριμνούν ώστε για παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων των εναρμονισμένων κανόνων που προκύπτουν από την οδηγία ΦΠΑ, να επιβάλλονται κυρώσεις, υπό ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις ανάλογες εκείνων που επιβάλλονται για παρόμοιας φύσεως και σημασίας παραβιάσεις της εθνικής νομοθεσίας, οι οποίες κυρώσεις έχουν, εν πάση περιπτώσει, αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό χαρακτήρα (απόφαση της 2ας Μαΐου 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Εν προκειμένω, το μέτρο επιβολής τόκων υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 95 έως 99 του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, σύμφωνα με το οποίο η τοκοφορία αρχίζει από τη μη καταβολή ή από την εκπρόθεσμη καταβολή ενός φόρου ή ενός τέλους, συμβάλλει στην είσπραξη ποσών ΦΠΑ που δεν έχουν καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο εντός των επιτακτικών προθεσμιών που προβλέπουν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

73 Συνεπώς, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, καθόσον αποσκοπεί στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και/ή στην αποτροπή της απάτης, επιδιώκει θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το δίκαιο της Ένωσης. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η είσπραξη τόκων υπερημερίας συμβάλλει στην καταπολέμηση της μη καταβολής των δηλωθέντων ποσών ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, σύμφωνα με την υποχρέωση που υπέχουν τα κράτη μέλη, δυνάμει ιδίως του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμήσουν την απάτη (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψεις 88, 89 και 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

74 Μολονότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο να ερμηνεύει και να εφαρμόζει το εθνικό δίκαιο, να εκτιμήσει οριστικά αν το μέτρο επιβολής τόκων υπερημερίας, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη, είναι πρόσφορο, αναγκαίο και αναλογικό για την επίτευξη του επιδιωκόμενου θεμιτού σκοπού, το Δικαστήριο μπορεί εντούτοις να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην εκτίμησή του (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli και Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75 Όσον αφορά, κατά πρώτον, το ζήτημα αν ένα τέτοιο μέτρο είναι ικανό να διασφαλίσει, κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό, την υλοποίηση των επιδιωκόμενων θεμιτών σκοπών, επισημαίνεται ότι η είσπραξη τόκων υπερημερίας συμβάλλει στην καταπολέμηση της μη καταβολής των δηλωθέντων ποσών ΦΠΑ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Συνεπώς, ένα τέτοιο μέτρο συμβάλλει στην τήρηση της μνημονευόμενης στη σκέψη 68 της παρούσας απόφασης υποχρέωσης κάθε κράτους μέλους να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι ικανά να εξασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και να καταπολεμήσουν την απάτη (πρβλ. απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», C-1/21, EU:C:2022:788, σκέψη 71).

76 Επομένως, φαίνεται ότι η επιβολή τόκων υπερημερίας αποτελεί πρόσφορο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με την επίμαχη εθνική ρύθμιση στην κύρια δίκη.

77 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τον αναγκαίο χαρακτήρα του εν λόγω μέτρου, υπενθυμίζεται η σημασία της καταπολέμησης της απάτης, σύμφωνα με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, και η υποχρέωση των κρατών μελών να θεσπίζουν αποτελεσματικά μέτρα για την επίτευξη των σκοπών της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποτροπής της απάτης, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις.

78 Ως προς το ζήτημα αυτό, ο νόμος περί φορολογικής διοίκησης θέτει σε εφαρμογή τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία είναι δεσμευτική για τη Δημοκρατία της Λιθουανίας και αποβλέπει στη δυνατότητα επιβολής αποτελεσματικών μέτρων κατά της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ, με σκοπό να παρακινείται ο φορολογούμενος να εκπληρώσει εμπροθέσμως τις φορολογικές υποχρεώσεις του και να καλύπτεται το κόστος που συνεπάγεται για τη φορολογική αρχή η μη έγκαιρη εκπλήρωση εκ μέρους του φορολογουμένου των φορολογικών υποχρεώσεών του, αντισταθμιζόμενης κατ' αυτόν τον τρόπο της ζημίας που προκαλείται στο Δημόσιο Ταμείο από το γεγονός ότι δεν είχε στη διάθεσή του τα ποσά του οφειλόμενου φόρου.

79 Πρέπει να επισημανθεί ότι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 48 των προτάσεών του, η επιβολή τόκων υπερημερίας αποσκοπεί να παρακινήσει τους φορολογουμένους να εκπληρώσουν κατά προτεραιότητα τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, προκειμένου να μη διακινδυνεύσουν να αυξηθεί το ποσό της φορολογικής οφειλής τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα καθυστέρησης της καταβολής. Ελλείψει τέτοιου μέτρου, οι φορολογούμενοι δεν θα είχαν κανένα ιδιαίτερο κίνητρο για να εκπληρώσουν εμπροθέσμως τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και θα μπορούσαν να προτιμήσουν την πραγματοποίηση άλλων εμπορικών συναλλαγών. Εξάλλου, τυχόν μη επιβολή τόκων υπερημερίας θα είχε ως αποτέλεσμα να ευνοούνται τα πρόσωπα τα οποία δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών, αποκτώντας κατ' αυτόν τον τρόπο πρόσθετη ρευστότητα και οικονομικό πλεονέκτημα λόγω της απομείωσης, με την πάροδο του χρόνου, της πραγματικής αξίας του ποσού της φορολογικής οφειλής.

80 Κατά συνέπεια, λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, στον βαθμό που προβλέπει μέτρο επιβολής τόκων υπερημερίας, παρίσταται αναγκαία για την υλοποίηση του θεμιτού σκοπού που επιδιώκει.

81 Όσον αφορά, κατά τρίτον, τον υπό στενή έννοια αναλογικό χαρακτήρα του μέτρου, υπενθυμίζεται ιδίως ότι ο Λιθουανός νομοθέτης προέβλεψε την επιβολή τόκων υπερημερίας και καθόρισε το ποσό τους ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας της παραβάσεως που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή και ότι το ποσό των τόκων υπολογίζεται χωρίς η φορολογική αρχή να μπορεί να μειώσει ένα τμήμα του ποσού αυτού, εφαρμόζοντας επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση, ή να μην καταλογίσει μέρος του εν λόγω ποσού. Στο ως άνω πλαίσιο, πρέπει να εξεταστεί αν τα προξενούμενα μειονεκτήματα από την εθνική ρύθμιση είναι δυσανάλογα προς τους θεμιτούς σκοπούς που αυτή επιδιώκει, ήτοι την αποτελεσματικότητα της είσπραξης του ΦΠΑ και την καταπολέμηση της απάτης.

82 Πρώτον, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με τον υπολογισμό του επιτοκίου υπερημερίας έχουν εφαρμογή σε όλους τους φορολογουμένους σε περίπτωση που διαπιστώνεται, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, μη καταβολή ή μη εμπρόθεσμη καταβολή δηλωτέου και μη δηλωθέντος φόρου ή τέλους ή μη δηλωτέου και μη υπολογισθέντος φόρου ή τέλους. Αφενός, το επιτόκιο καθορίζεται εκ των προτέρων κατά τρόπο σαφή και διαφανή, σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια και βάσει μεθοδολογίας υπολογισμού η οποία περιγράφεται στον νόμο περί φορολογικής διοίκησης. Αφετέρου, η διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής όσον αφορά τον καθορισμό των τόκων υπερημερίας οριοθετείται από τον ίδιο ως άνω νόμο.

83 Λαμβανομένου ιδίως υπόψη του προληπτικού χαρακτήρα του μέτρου το οποίο έχει σκοπό να παρακινεί τον φορολογούμενο να εκπληρώσει εμπροθέσμως τις φορολογικές υποχρεώσεις του και να καλύπτει το κόστος που συνεπάγεται για τη φορολογική αρχή η μη έγκαιρη εκπλήρωση εκ μέρους του φορολογουμένου των φορολογικών υποχρεώσεών του, ο εκ των προτέρων καθορισμός ενός επιτοκίου για τον υπολογισμό των τόκων υπερημερίας δεν φαίνεται να είναι δυσανάλογος προς τους σκοπούς που επιδιώκει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, προκειμένου να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική υλοποίησή τους.

84 Ως προς το ζήτημα αυτό, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών του, το γεγονός ότι το ποσό των τόκων υπερημερίας είναι ανελαστικό και δεν υπάρχει καμία δυνατότητα προσαρμογής του δεν μπορεί, αφ' εαυτού, να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο έχει δυσανάλογο χαρακτήρα. Πράγματι, ο προσδιορισμός, από την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, των τόκων υπερημερίας και η αδυναμία της φορολογικής αρχής να

αποκλίνει από αυτόν, πλην ορισμένων ρητώς προβλεπόμενων στην εφαρμοστέα φορολογική νομοθεσία περιπτώσεων, προστατεύει τους φορολογουμένους από αυθαίρετες αποφάσεις της φορολογικής αρχής και διασφαλίζει συγχρόνως την ίση μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων.

85 Επιπλέον, ο κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιορισμός του ποσού των τόκων υπερημερίας παρέχει τόσο στους δανειστές όσο και στους οφειλέτες τη δυνατότητα να προβλέπουν με ακρίβεια το ποσό των μελλοντικών τους δικαιωμάτων ή, αντιστοίχως, οικονομικών υποχρεώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ασφάλεια δικαίου. Τυχόν μη οριοθέτηση της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής θα ενείχε τον κίνδυνο αδικαιολόγητης διαφορετικής μεταχείρισης των φορολογουμένων που βρίσκονται σε παρόμοια φορολογική κατάσταση.

86 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι, στον βαθμό που οι τόκοι υπερημερίας συνδέονται με την εκπλήρωση ή την απόσβεση της φορολογικής υποχρέωσης, οι ενέργειες του φορολογουμένου είναι αυτές που κατά κύριο λόγο θα καθορίσουν το συνολικό ποσό των τόκων υπερημερίας τους οποίους θα υποχρεωθεί να καταβάλει. Πράγματι, η επιβολή των τόκων υπερημερίας συνεπάγεται για τον φορολογούμενο που δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές του υποχρεώσεις εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών οικονομική επιβάρυνση ανάλογη του χρόνου καθυστέρησης στην καταβολή της για τον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι αυτοί. Επομένως, η χρήση των τόκων υπερημερίας ως μέσου διασφάλισης της εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων δεν συνιστά, κατ' αρχήν, λύση η οποία επιβαρύνει υπέρμετρα τους φορολογουμένους.

87 Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν κλονίζεται από το γεγονός ότι, όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, στην περίπτωσή της έγινε αναδρομικός υπολογισμός των τόκων για ολόκληρο το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική οφειλή κατέστη ληξιπρόθεσμη, επομένως και για το χρονικό διάστημα της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και της δίκης επί της φορολογικής διαφοράς. Πράγματι, εφόσον, κατόπιν της δίκης, η ύπαρξη της φορολογικής υποχρέωσης επιβεβαιώθηκε αμετάκλητα, η μη λήψη υπόψη της διάρκειας της δίκης στο χρονικό διάστημα για το οποίο υπολογίζονται οι τόκοι υπερημερίας θα παρείχε στον συγκεκριμένο φορολογούμενο ταμιακό πλεονέκτημα σε σύγκριση με τους λοιπούς φορολογουμένους που εξόφλησαν εμπροθέσμως τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

88 Επιπλέον, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας της κύριας δίκης ότι ζήτησε να απαλλαγεί από την καταβολή του τμήματος των τόκων κατά το οποίο αυτοί υπερέβαιναν το ποσό που αντισταθμίζει τη ζημία του Δημόσιου Ταμείου, επισημαίνεται ότι, μολονότι, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, το ποσό των αντισταθμιστικών τόκων υπερβαίνει την πραγματική ζημία που υπέστη το Δημόσιο Ταμείο, τούτο αποτελεί απλώς συνέπεια ενός συστήματος κατ' αποκοπήν αποζημίωσης, η οποία, ως εκ της φύσεώς της, αντικατοπτρίζει τη ζημία που – κατά την εκτίμηση του εθνικού νομοθέτη– ενδέχεται να υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο, και όχι εκείνη την οποία αυτός όντως υπέστη (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψη 36).

89 Τρίτον, κατά το άρθρο 100, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης, επιτρέπεται απαλλαγή από την καταβολή των δεδουλευμένων (υπολογισθέντων) αλλά μη καταβληθέντων (μη εισπραχθέντων) τόκων υπερημερίας ή από μέρος αυτών, μόνον εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη. Τέτοια απαλλαγή μπορεί, μεταξύ άλλων, να χορηγηθεί όταν συντρέχει ένας από τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 141, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικής διοίκησης. Μεταξύ των λόγων αυτών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι δεν συντρέχει υπαιτιότητά του για την παράβαση ή η παράβαση της φορολογικής

νομοθεσίας οφείλεται σε περιστάσεις εκτός του ελέγχου του, τις οποίες δεν είχε προβλέψει ούτε μπορούσε να προβλέψει, ή πρόκειται για μεμονωμένη πράξη η οποία, μολονότι αντιβαίνει στις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν προκαλεί ζημία στον προϋπολογισμό.

90 Τέταρτον, για την εκτίμηση της αναλογικότητας των μέτρων με κατασταλτικό σκοπό απαιτείται, βεβαίως, να λαμβάνονται υπόψη περιστάσεις όπως η φύση και η σοβαρότητα της παράβασης της φορολογικής υποχρέωσης την οποία διαπίστωσε η φορολογική αρχή ή άλλες περιστάσεις όπως το ειδικό πλαίσιο εντός του οποίου διαπράχθηκε η παράβαση και η ενδεχόμενη σχέση της με άλλες εν εξελίξει διαδικασίες. Εντούτοις, μέτρα όπως οι τόκοι υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ έχουν προληπτικό χαρακτήρα και, όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 79 της παρούσας απόφασης, αποσκοπούν να παρακινήσουν τους φορολογουμένους να εκπληρώσουν κατά προτεραιότητα τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, προκειμένου να μη διακινδυνεύσουν να αυξηθεί το ποσό της φορολογικής οφειλής τους ανάλογα με το χρονικό διάστημα καθυστέρησης της καταβολής.

91 Ως εκ τούτου, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του επιτοκίου υπερημερίας, αποκλείοντας συγχρόνως τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εφαρμόσει επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση ή να μην καταλογίσει τμήμα του ποσού των τόκων υπερημερίας, δεν φαίνεται να είναι υπερβολική σε σχέση με τον σκοπό που επιδιώκει μέσω της επιβολής των τόκων υπερημερίας. Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να απαλλάξει τον φορολογούμενο από την καταβολή των τόκων υπερημερίας, εκτός αν συντρέχουν οι περιοριστικά προβλεπόμενες από την εθνική ρύθμιση περιπτώσεις, ουδόλως μεταβάλλει τη διαπίστωση αυτή.

92 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία, ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας της παραβάσεως που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή, καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του επιτοκίου υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από ΦΠΑ, χωρίς η εν λόγω αρχή να έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση ή να μην καταλογίσει μέρος του ποσού των τόκων υπερημερίας ή να απαλλάξει τον φορολογούμενο από την καταβολή των τόκων υπερημερίας, εκτός αν συντρέχουν οι περιοριστικά προβλεπόμενες από την εν λόγω εθνική ρύθμιση περιπτώσεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας,

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία, ανεξαρτήτως της φύσεως και της σοβαρότητας της παραβάσεως που διαπιστώνεται από τη φορολογική αρχή, καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του επιτοκίου υπερημερίας επί ληξιπρόθεσμων οφειλών από φόρο προστιθέμενης αξίας, χωρίς η εν λόγω αρχή να έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνο που προβλέπει η συγκεκριμένη ρύθμιση ή να μην καταλογίσει μέρος του ποσού των τόκων υπερημερίας ή να απαλλάξει τον φορολογούμενο από την καταβολή των τόκων υπερημερίας, εκτός αν συντρέχουν οι περιοριστικά προβλεπόμενες από την εν λόγω εθνική ρύθμιση περιπτώσεις.

(υπογραφές)