

Υπόθεση C-570/20**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου****Ημερομηνία καταθέσεως:**

28 Οκτωβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Cour de cassation (Γαλλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Οκτωβρίου 2020

Αναιρεσεΐων:

BV

Αναιρεσίβλητη:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Αντικείμενο και στοιχεία της διαφοράς:

- 1 Ο BV ασκούσε το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή μέχρι τις 14 Ιουνίου 2011. Κατόπιν ελέγχων για τα έτη 2009, 2010 και 2011, η φορολογική διοίκηση υπέβαλε στις 10 Μαρτίου 2014 αίτηση άσκησης ποινικής δίωξης για λογιστικές παρατυπίες και φοροδιαφυγή σχετικά με τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, λόγω απόκρυψης εισπραχθέντων εσόδων όσον αφορά μη αποδοθέντα ΦΠΑ ύψους 82 507 ευρώ.
- 2 Με απόφαση της 23ης Ιουνίου 2017, το tribunal correctionnel d'Annecy (πλημμελειοδικείο Annecy) καταδίκασε τον BV σε δώδεκα μήνες φυλάκισης, μεταξύ άλλων, λόγω δόλιας απόκρυψης πράξεων κατά τον υπολογισμό και την ολική ή μερική καταβολή του ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2010 έως 14 Ιουνίου 2011.
- 3 Ενώπιον του cour d'appel de Chambéry (εφετείου Chambéry), ο BV ζήτησε την αθώωσή του λόγω του ότι η καταδίκη του προσκρούει στην αρχή ne bis in idem την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Υποστήριξε ότι, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά,

έχει ήδη υπαχθεί ατομικώς σε διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού φόρου βάσει της οποίας επιβλήθηκαν φορολογικά πρόστιμα ανερχόμενα σε ποσοστό 40 % των διαφυγόντων φόρων. Κατά τον BV, η αυστηρότητα των επιβαλλόμενων κυρώσεων ως όλου προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

- 4 Με απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2019, το cour d'appel de Chambéry (εφετείο Chambéry) απέρριψε την εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem με το σκεπτικό ότι
 - το άρθρο 1741 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) προβλέπει τη δυνατότητα σώρευσης ποινικών και φορολογικών κυρώσεων μετά την ολοκλήρωση τόσο της ποινικής όσο και της διοικητικής διαδικασίας οι οποίες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους και διαφέρουν ως προς το αντικείμενο και τον σκοπό τους·
 - ο κανόνας αυτός είναι σύμφωνος προς το άρθρο 50 του Χάρτη, δεδομένου ότι το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο) διευκρίνισε το περιεχόμενό του επισημαίνοντας τα εξής:
 - ο εν λόγω κανόνας έχει εφαρμογή μόνο στις πλέον σοβαρές περιπτώσεις δόλιας απόκρυψης ποσών που υπόκεινται σε φορολόγηση, ενώ η εν λόγω σοβαρότητα μπορεί να απορρέει από το ποσό των διαφυγόντων φόρων, από τη φύση των ενεργειών του κατηγορουμένου και από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτές τελέστηκαν·
 - το συνολικό ύψος των κυρώσεων που τυχόν επιβληθούν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ανώτατο όριο μιας από τις εν λόγω κυρώσεις, κατ' εφαρμογήν της αρχής της αναλογικότητας.
- 5 Το cour d'appel de Chambéry (εφετείο Chambéry) επικύρωσε το διατακτικό της απόφασης ως προς την ενοχή του BV και τον καταδίκασε σε ποινή φυλάκισης δεκαοκτώ μηνών.
- 6 Στις 15 Φεβρουαρίου 2019 ο BV άσκησε αναίρεση ενώπιον του Cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου).

2. Σχετικές διατάξεις:

A. *Το δίκαιο της Ένωσης*

Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 7 Το άρθρο 50, το οποίο τιτλοφορείται «Δικαίωμα του προσώπου να μη δικάζεται ή να μην τιμωρείται ποινικά δύο φορές για την ίδια αξιόποινη πράξη», έχει ως εξής:

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

- 8 Το άρθρο 52 διευκρινίζει το περιεχόμενο των διασφαλιζομένων δικαιωμάτων ως εξής:

«1. Κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον παρόντα Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από το νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.»

Η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

- 9 Το άρθρο 273 ορίζει τα εξής:

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

B. Το γαλλικό δίκαιο

Ο Code général des impôts (γενικός φορολογικός κώδικας)

- 10 Το άρθρο 1729 προβλέπει την επιβολή φορολογικών κυρώσεων, υπό μορφή προσαυξήσεων που κυμαίνονται από 40 έως 80 % του διαφυγόντος φόρου, σε περίπτωση εκούσιων ανακριβειών ή παραλείψεων τις οποίες ενέχει μια δήλωση.
- 11 Το άρθρο 1741, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της υπό κρίση διαφοράς κατόπιν τροποποίησής του με τον loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 (νόμο 2010-1658 της 29ης Δεκεμβρίου 2010) ορίζει το αδίκημα της φοροδιαφυγής το οποίο τιμωρείται, ανεξαρτήτως των εφαρμοστέων φορολογικών κυρώσεων, με χρηματική ποινή ύψους 37 500 ευρώ και ποινή φυλάκισης πέντε ετών.

Η νομολογία του Conseil constitutionnel (Συνταγματικού Δικαστηρίου)

- 12 Το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε σύμφωνη με τις αρχές της αναγκαιότητας και της αναλογικότητας των αξιόποινων πράξεων και

των ποινών τη σώρευση διώξεων και ποινικών και φορολογικών κυρώσεων σε περίπτωση απόκρυψης ποσών τα οποία φορολογούνται, όπως στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης.

- 13 Το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο) έκρινε ότι η ποινική και η φορολογική διαδικασία αλληλοσυμπληρώνονται:

«[...] οι διατάξεις του άρθρου 1729, όπως και οι επίμαχες διατάξεις του άρθρου 1741 διασφαλίζουν από κοινού την προστασία των δημοσιονομικών συμφερόντων του κράτους καθώς και τη φορολογική ισότητα, με την επιδίωξη κοινών σκοπών, τόσο αποτρεπτικού όσο και κατασταλτικού χαρακτήρα. Η είσπραξη της αναγκαίας δημόσιας συνεισφοράς και ο σκοπός καταπολέμησης της φοροδιαφυγής δικαιολογούν την κίνηση συμπληρωματικών μεταξύ τους διαδικασιών ως προς τις πλέον σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Συνεπώς, οι έλεγχοι κατόπιν των οποίων η φορολογική αρχή επιβάλλει χρηματικές κυρώσεις μπορούν να συνδυαστούν με ποινική δίωξη υπό προϋποθέσεις και βάσει διαδικασιών τις οποίες καθορίζει ο νόμος.»

- 14 Ωστόσο, το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο) διατύπωσε τρεις ερμηνευτικές επιφυλάξεις οι οποίες περιορίζουν τη σώρευση αυτή:

- ο φορολογούμενος που απαλλάχθηκε από τον φόρο με δικαστική απόφαση η οποία κατέστη τελεσίδικη για ουσιαστικό λόγο δεν μπορεί να καταδικαστεί από ποινικό δικαστήριο για φοροδιαφυγή (πρώτη επιφύλαξη)·
- το άρθρο 1741 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) το οποίο επιβάλλει ποινικές κυρώσεις για φοροδιαφυγή έχει εφαρμογή μόνο στις πλέον σοβαρές περιπτώσεις δόλιας απόκρυψης φορολογητέων ποσών ή μη υποβολής δήλωσης, ενώ η σοβαρότητα αυτή μπορεί να απορρέει από το ποσό των διαφυγόντων φόρων, από τη φύση των ενεργειών του κατηγορουμένου ή από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτές τελέσθηκαν (δεύτερη επιφύλαξη)·
- μολονότι το ενδεχόμενο κίνησης δύο διαδικασιών μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα σώρευση κυρώσεων, η αρχή της αναλογικότητας συνεπάγεται εντούτοις ότι, εν πάση περιπτώσει, το συνολικό ύψος των κυρώσεων που τυχόν επιβληθούν δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο μιας από τις εν λόγω κυρώσεις (τρίτη επιφύλαξη).

Νομολογία του Cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου)

- 15 Όσον αφορά τη δεύτερη επιφύλαξη σχετικά με τη σοβαρότητα των πραγματικών περιστατικών που μπορούν να δικαιολογήσουν την επιβολή ποινικών κυρώσεων πέραν των διοικητικών, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διευκρίνισε τις ειδικότερες λεπτομέρειες εφαρμογής της ως εξής:

«Όταν ο κατηγορούμενος για φοροδιαφυγή αποδεικνύει ότι του επιβλήθηκε ατομικώς φορολογική κύρωση για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, εναπόκειται στο ποινικό δικαστήριο, αφού προβεί σε χαρακτηρισμό των συστατικών

στοιχείων της εν λόγω αξιόποινης πράξης υπό το πρίσμα του άρθρου 1741 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) και πριν αποφανθεί επί των ποινών, να ελέγξει αν τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη ενέχουν βαθμό σοβαρότητας που να μπορεί να δικαιολογήσει τη συμπληρωματική επιβολή ποινικών κυρώσεων. Το δικαστήριο οφείλει να αιτιολογήσει την απόφασή του, ενώ η σοβαρότητα μπορεί να απορρέει από το ποσό των διαφυγόντων φόρων, από τη φύση των ενεργειών του κατηγορουμένου ή από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτές τελέσθηκαν, στις οποίες καταλέγονται μεταξύ άλλων εκείνες που συνιστούν επιβαρυντικές περιστάσεις. Ελλείψει τέτοιας σοβαρότητας, το δικαστήριο δεν μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να εκδώσει καταδικαστική απόφαση.»

- 16 Οι αποφάσεις του Cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) καθιστούν δυνατή τη συναγωγή πραγματικών στοιχείων τα οποία συνθέτουν τα κριτήρια που θέτει το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο), και, μεταξύ άλλων, την κατ' εξακολούθησιν μη υποβολή δηλώσεων επί μακρό χρονικό διάστημα παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις, την ιδιότητα του εκλεγέντος προσώπου ενός εκ των δύο κατηγορουμένων, τη χρησιμοποίηση μεσαζόντων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή, το ποσό των διαφυγόντων φόρων.
- 17 Όσον αφορά την τρίτη επιφύλαξη σχετικά με την αναλογικότητα της σώρευσης ποινικών και φορολογικών κυρώσεων, το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διευκρίνισε επίσης τις ειδικότερες λεπτομέρειες εφαρμογής της ως εξής:

«Όταν ο κατηγορούμενος αποδεικνύει ότι του έχει επιβληθεί ατομικώς φορολογική κύρωση για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, η οποία δεν επιδέχεται αμφισβήτηση, το ποινικό δικαστήριο υποχρεούται να διασφαλίσει την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας μόνο σε περίπτωση που εκδώσει απόφαση επιβάλλουσα ποινή ίδιας φύσεως».
- 18 Κατά το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο), από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας όταν τα δικαστήρια καταδικάζουν σε ποινή φυλάκισης με αναστολή κατηγορούμενο στον οποίο έχουν επιβληθεί φορολογικά πρόστιμα μη επιδεχόμενα αμφισβήτηση, εφόσον δεν του επιβάλλεται χρηματική ποινή (προαναφερθείσες αποφάσεις).
- 19 Ειδικότερα, η ερμηνευτική επιφύλαξη μπορεί να αφορά μόνον κυρώσεις ίδιας φύσεως, δεδομένου ότι η εφαρμογή της σημαίνει ότι ο δικαστής που αποφαινεται σε τελευταίο βαθμό πρέπει να μπορεί να προβεί σε σύγκριση των ανώτατων ποινικών και φορολογικών κυρώσεων που δύνανται να επιβληθούν προκειμένου να προσδιορίσει το υψηλότερο ποσό που συνιστά το ανώτατο όριο.

3. Θέση του αναιρεσείοντος:

- 20 Ο αναιρεσείων προσάπτει στο cour d'appel (εφετείο), αφενός, ότι παρέβη το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, καθόσον προέβη σε

εφαρμογή του άρθρου 1741 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) του οποίου οι διατάξεις, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο), δεν είναι σαφείς ούτε ακριβείς, και, αφετέρου, ότι δεν διασφάλισε ότι η επιβάρυνση που προέκυψε από το σύνολο των κυρώσεων που επιβλήθηκαν σε αυτόν δεν ήταν υπέρμετρη σε σχέση προς τις προσαπτόμενες παρατυπίες.

4. Εκτίμηση του Cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου):

- 21 Κατά το Δικαστήριο, δεδομένου ότι αποσκοπούν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, οι διοικητικές κυρώσεις που επιβάλλονται από τις εθνικές φορολογικές αρχές και οι ποινικές διαδικασίες που κινούνται για παραβάσεις σχετικά με τον ΦΠΑ συνιστούν εφαρμογή των άρθρων 2 και 273 της οδηγίας 2006/112 καθώς και του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη και, επομένως, πρέπει να σέβονται το δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 του Χάρτη (βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Επίσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι περιορισμός της αρχής ne bis in idem η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 50 μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη (βλ. απόφαση της 27ης Μαΐου 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 Με την απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ως εξής:

«1) Το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας μπορούν να ασκηθούν ποινικές διώξεις κατά προσώπου λόγω μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας εντός των νόμιμων προθεσμιών, μολονότι στο πρόσωπο αυτό έχει ήδη επιβληθεί, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, απρόσβλητη διοικητική κύρωση ποινικού χαρακτήρα κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 50, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή:

- επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει μια τέτοια σόρευση διώξεων και κυρώσεων, ήτοι την καταπολέμηση των παραβάσεων της νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας, δεδομένου ότι αυτές οι διώξεις και αυτές οι κυρώσεις πρέπει να επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς,
- περιέχει κανόνες διασφαλίζοντες έναν συντονισμό που περιορίζει στο απολύτως αναγκαίο την πρόσθετη επιβάρυνση που απορρέει, για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα, από τη σόρευση διαδικασιών, και

- προβλέπει κανόνες δυνάμενους να διασφαλίσουν ότι η σοβαρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο σε σχέση προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως.

2) Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διασφαλίσει, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, ότι η επιβάρυνση που απορρέει *in concreto* για το εμπλεκόμενο πρόσωπο από τη σώρευση διώξεων και κυρώσεων από την εφαρμογή της επίμαχης στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης εθνικής ρυθμίσεως και από τη σώρευση διώξεων και κυρώσεων που αυτή επιτρέπει δεν είναι υπέρμετρη σε σχέση προς τη σοβαρότητα της διαπραχθείσας παραβάσεως.»

- 24 Δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη ρύθμιση αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην καταπολέμηση των παραβάσεων σχετικά με τον ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλιστεί η είσπραξη του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ανταποκρίνεται σε σκοπό γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει τη σώρευση διώξεων και κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα, οι οποίες επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς.
- 25 Πρώτον, κατά το Δικαστήριο, ο περιορισμός της αρχής *ne bis in idem* επιτρέπεται να επιβάλλεται μόνον αν είναι αναγκαίος και πρέπει, προς τούτο, «να προβλέπει σαφείς και ακριβείς κανόνες που να παρέχουν στον πολίτη τη δυνατότητα να προβλέψει ποιες πράξεις και ποιες παραλείψεις δύνανται να αποτελέσουν το αντικείμενο μιας τέτοιας σωρεύσεως διώξεων και κυρώσεων» (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 49).
- 26 Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι η ιταλική ρύθμιση «προβλέπει, με σαφή και ακριβή τρόπο, υπό ποιες περιστάσεις η μη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο σωρεύσεως διώξεων και κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα». Επίσης, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η εν λόγω ρύθμιση καθορίζει τις «προϋποθέσεις υπό τις οποίες η μη καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός των νόμιμων προθεσμιών μπορεί να επισύρει την επιβολή διοικητικής κυρώσεως ποινικού χαρακτήρα [...] και, επίσης, εάν αφορά ετήσια φορολογική δήλωση για ποσό ΦΠΑ άνω των πενήντα χιλιάδων ευρώ, να επισύρει ποινή φυλακίσεως από έξι μήνες έως δύο έτη» (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 σκέψεις 50 και 51).
- 27 Ο αναιρεσείων υποστηρίζει ότι η γαλλική ρύθμιση δεν πληροί την προϋπόθεση περί σαφήνειας και προβλεψιμότητας της σώρευσης ποινικών και φορολογικών κυρώσεων.
- 28 Επισημαίνεται, αφενός, ότι τα εν λόγω άρθρα 1741 και 1729 του *code général des impôts* (γενικού φορολογικού κώδικα) ορίζουν με ακρίβεια τις πράξεις ή παραλείψεις που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διώξεων και ποινικών και φορολογικών κυρώσεων.
- 29 Αφετέρου, κατ' εφαρμογήν της ερμηνευτικής επιφύλαξης την οποία διατύπωσε το *Conseil constitutionnel* (Συνταγματικό Δικαστήριο), η δυνατότητα ποινικής

καταδίκης φορολογούμενου στον οποίο έχουν ήδη επιβληθεί φορολογικές κυρώσεις περιορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες εμπίπτουν στις πλέον σοβαρές περιπτώσεις δόλιας απόκρυψης εσόδων ή μη υποβολής δηλώσεων. Η σοβαρότητα αυτή μπορεί να απορρέει από το ποσό των διαφυγόντων φόρων, από τη φύση των ενεργειών του κατηγορουμένου ή από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτές τελέστηκαν.

- 30 Επιπλέον, η νομολογία του Cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) προσδιόρισε τα πραγματικά στοιχεία που καθιστούν δυνατό τον καθορισμό των ειδικότερων λεπτομερειών εφαρμογής των κριτηρίων αυτών. Το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) επισήμανε επίσης ότι οι επιβαρυντικές περιστάσεις που προβλέπει το άρθρο 1741 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) εμπίπτουν στο κριτήριο της σοβαρότητας.
- 31 Ωστόσο, η αναγκαία προϋπόθεση της σοβαρότητας των πραγματικών περιστατικών της φοροδιαφυγής δεν απορρέει μόνον από το ποσό των διαφυγόντων φόρων, αλλά μπορούν να ληφθούν υπόψη και άλλες περιστάσεις οι οποίες αφορούν τη φύση και το πλαίσιο των ενεργειών του εμπλεκόμενου προσώπου.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης είναι τόσο προφανής ώστε να μην υφίσταται περιθώριο εύλογης αμφιβολίας.
- 33 Δεύτερον, κατά το Δικαστήριο, «η σώρευση κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα πρέπει να συνοδεύεται από κανόνες που να εξασφαλίζουν ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλομένων κυρώσεων ανταποκρίνεται στη σοβαρότητα της παραβάσεως, δεδομένου ότι μια τέτοια απαίτηση απορρέει όχι μόνον από το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, αλλά και από την αρχή της αναλογικότητας των ποινών που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 3, του Χάρτη. Οι κανόνες αυτοί πρέπει να προβλέπουν την υποχρέωση των αρμόδιων αρχών, σε περίπτωση επιβολής δεύτερης κυρώσεως, να μεριμνούν ώστε η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλομένων κυρώσεων να μην υπερβαίνει τη σοβαρότητα της διαπιστωθείσας παραβάσεως» (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 55).
- 34 Αντιθέτως, με άλλη απόφαση εκδοθείσα την ίδια ημέρα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ιταλική ρύθμιση περί χειραγώγησης της αγοράς δεν διασφαλίζει ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων περιορίζεται εντός των απολύτως αναγκαίων ορίων σε σχέση προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως (απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Garlsson Real Estate κ.λπ., C-537/16, EU:C:2018:193). Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει απλώς ότι, οσάκις, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, έχει επιβληθεί χρηματική ποινή και διοικητικό πρόστιμο ποινικού χαρακτήρα, η είσπραξη της πρώτης περιορίζεται στο ποσό που υπερβαίνει το ύψος του δεύτερου και αφορά μόνον τη σώρευση χρηματικών ποινών και όχι τη σώρευση διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα και ποινής φυλακίσεως (σκέψη 60).

- 35 Ο αναιρεσείων προσάπτει στο cour d'appel (εφετείο) ότι αυτό δεν βεβαιώθηκε ότι η επιβάρυνση που προέκυψε από το σύνολο των κυρώσεων που του επιβλήθηκαν δεν ήταν υπέρμετρη σε σχέση προς την οικεία παράβαση, ήτοι δεν εξέτασε προηγουμένως το ζήτημα αν η γαλλική ρύθμιση πληροί την προϋπόθεση της αναλογικότητας της σώρευσης ποινικών και φορολογικών κυρώσεων in abstracto.
- 36 Επισημαίνεται ότι, αφενός, κατ' εφαρμογήν της ερμηνευτικής επιφύλαξης την οποία διατύπωσε το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο), η γαλλική ρύθμιση περιορίζει τις ποινικές διώξεις μόνο στις παραβάσεις ορισμένης σοβαρότητας, για τις οποίες ο εθνικός νομοθέτης προέβλεψε, μεταξύ άλλων, πλην της χρηματικής ποινής, ποινή φυλάκισης.
- 37 Αφετέρου, κατ' εφαρμογήν άλλης ερμηνευτικής επιφύλαξης την οποία διατύπωσε το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο), η δυνατότητα σώρευσης κυρώσεων περιορίζεται από την απαγόρευση υπέρβασης του ανώτατου ορίου μιας από τις επαπειλούμενες κυρώσεις. Ωστόσο, ο κανόνας αυτός αφορά μόνον τις κυρώσεις ίδιας φύσεως, δηλαδή τις χρηματικές κυρώσεις.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης είναι τόσο προφανής ώστε να μην υφίσταται περιθώριο εύλογης αμφιβολίας.

5. Τα προδικαστικά ερωτήματα:

- 39 Υποβάλλονται στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:
- 1) Πληρούν οι εθνικοί κανόνες, όπως αυτοί που προεκτέθηκαν, την απαίτηση περί σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περιστάσεων υπό τις οποίες η απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων κατά την υποβολή δηλώσεων σχετικά με τον οφειλόμενο ΦΠΑ μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο σώρευσης διώξεων και κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα;
 - 2) Πληρούν οι εθνικοί κανόνες, όπως αυτοί που προεκτέθηκαν, την απαίτηση περί αναγκαιότητας και αναλογικότητας της σώρευσης τέτοιων κυρώσεων;