ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 30ής Μαρτίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στη διαφορά της κύριας δίκης, ο Ν βάλλει κατά του προσδιορισμού και του τρόπου εισπράξεως του φόρου εισοδήματος που επιβάλλεται στα κέρδη από τη συμμετοχή βασικού μετόχου στην περίπτωση μεταφοράς κατοικίας σε άλλο κράτος μέλος. Το επιληφθέν της διαφοράς Gerechtshof te Arnhem (Κάτω Χώρες) έχει αμφιβολίες ως προς το συμβατό των σχετικών ολλανδικών ρυθμίσεων με τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ιθαγένεια της Ενώσεως και την ελευθερία εγκαταστάσεως και, κατά συνέπεια, υποβάλλει στο Δικαστήριο πέντε ερωτήματα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως [2].

2. Κατά το ολλανδικό δίκαιο, η αποδημία από τις Κάτω Χώρες εξομοιώνεται προς εκποίηση μεριδίων συμμετοχής. Επομένως, ο φόρος επί της υπεραξίας των μεριδίων συμμετοχής προσδιορίζεται κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας, η είσπραξή του όμως αναβάλλεται επί δέκα έτη ή έως την πραγματική εκποίηση. Η αρχική υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να συστήσει ασφάλεια κατά τη διάρκεια της αναβολής εισπράξεως καταργήθηκε μεταγενεστέρως.

3. Το Δικαστήριο είχε ασχοληθεί προηγουμένως στην υπόθεση De Lasteyrie du Saillant [3] με μια παρόμοια γαλλική ρύθμιση περί φορολογήσεως λόγω αποδημίας. Ανεξαρτήτως του ζητήματος αν οι τότε διαπιστώσεις του μπορούν να ισχύουν για την αποκλίνουσα ως προς τις λεπτομέρειες ολλανδική ρύθμιση, πρέπει εν προκειμένω να διευκρινισθεί αν ο Ν μπορεί όντως να επικαλεσθεί την ελευθερία εγκαταστάσεως. Βεβαίως, κατά την αποδημία του από τις Κάτω Χώρες ήταν ο μοναδικός κάτοχος εταιρικών μεριδίων τριών εδρευουσών στο Κουρακάο (Ολλανδικές Αντίλλες) εταιριών. Εκτός αυτού, πάντως, ο Ν δεν επιδόθηκε κατ' αρχάς, επί αρκετά έτη, σε καμία οικονομική δραστηριότητα στον νέο τόπο κατοικίας του στη Μεγάλη Βρετανία.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Σε μια παρόμοια υπόθεση, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, V-N 2005/47.11) θεώρησε ότι οι περί φορολογήσεως λόγω αποδημίας ρυθμίσεις συνιστούν παράβαση της εφαρμοστέας σ' εκείνη την υπόθεση βελγοολλανδικής συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας, σε συνδυασμό με τη Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών, και ακύρωσε γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο τις αντίστοιχες βεβαιώσεις φόρου, χωρίς να χρειαστεί να εξετάσει το κοινοτικό δίκαιο (βλ. συναφώς F. Kemmeren, «Pending Cases Filed by Dutch Courts I», στο: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Βιέννη, 2006, σ. 219, 230 επ.).

3 — Απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02 (Συλλογή 2004, σ. I-2409).

4. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο θέτει πρωτίστως το ζήτημα κατά πόσο τέτοιες ρυθμίσεις είναι αντίθετες προς τα δικαιώματα που έχει ο Ν. ως πολίτης της Ενώσεως. Εμμέσως, θέτει επίσης επί τάπητος τη σχέση των διατάξεων περί ιθαγένειας της Ενώσεως με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

5. Άλλα ζητήματα αναφέρονται στους όρους επιστροφής των ασφαλειών που έχουν συσταθεί, καθώς και στη δικαιολόγηση ενδεχομένων περιορισμών των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας, οι οποίοι απορρέουν από τη φορολόγηση λόγω αποδημίας.

II — Οι σχετικές εθνικές ρυθμίσεις

6. Κατά τον Wet inkomstenbelasting 1964 (νόμο περί φόρου εισοδήματος 1964, εφεξής: Wet IB), στο φορολογητέο εισόδημα ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη από τη συμμετοχή βασικού μετόχου. Το άρθρο 20a, παράγραφος 1, του Wet IB ορίζει λεπτομερέστερα ποια θεωρούνται κέρδη από τη συμμετοχή βασικού μετόχου, ήτοι, μεταξύ άλλων, οφέλη που προκύπτουν κατά την εκποίηση μετοχών (στοιχείο b). Κατά το άρθρο 20a, παράγραφος 3, του Wet IB, υφίσταται συμμετοχή βασικού μετόχου όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει άμεσα ή έμμεσα το 5 % του κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας. Κατά το άρθρο 20a, παράγραφος 6, στοιχείο i, του Wet IB, ως εκποίηση νοείται επίσης η λήξη της φορολογικής υποχρεώσεως ενός προσώπου ως κατοίκου ημεδαπής, επομένως η αποδημία.

7. Κατά το άρθρο 20c, σημείο 1, του Wet IB, τα εκ της εκποιήσεως οφέλη συνίστανται κατά κανόνα στην τιμή μεταβιβάσεως μειωμένη κατά την τιμή κτήσεως των μετοχών. Όταν η αποδημία επιφέρει την επιβολή φόρου, η αγοραία αξία των μετοχών κατά το χρονικό αυτό σημείο υποκαθιστά το προϊόν της πωλήσεως (άρθρο 20c, σημείο 4, του Wet IB). Στην περίπτωση ελεύσεως προς εγκατάσταση στην ημεδαπή, η τιμή κτήσεως των μετοχών υπολογίζεται κατ' αρχήν επί της αγοραίας αξίας των μετοχών κατά το χρονικό αυτό σημείο αντί της τιμής πωλήσεως (άρθρο 20c, σημείο 7, του Wet IB).

8. Το άρθρο 20c, σημείο 18, του Wet IB παρέχει εξουσιοδότηση, μεταξύ άλλων, για την έκδοση υπουργικής κανονιστικής αποφάσεως με την οποία ρυθμίζονται οι προϋποθέσεις μειώσεως του φόρου όταν ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος φορολογήθηκε κατά την αποδημία, επανακάμπτει στις Κάτω Χώρες εντός χρονικού διαστήματος που δεν υπερβαίνει τα δέκα έτη.

9. Κατά το άρθρο 25 του Invorderingswet 1990 (νόμου περί δημοσίων εισπράξεων 1990, εφεξής: IW), στην περίπτωση αποδημίας παρέχεται αναβολή πληρωμής του φόρου επί κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου επί δέκα έτη, οι σχετικές λεπτομέρειες της οποίας ρυθμίζονται με υπουργική κανονιστική απόφαση, υπό την προϋπόθεση

ότι έχει συσταθεί ασφάλεια. Κατά το άρθρο 28 του IW, για το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει παρασχεθεί αναβολή πληρωμής δεν χρεώνονται τόκοι εισπράξεως.

10. Το άρθρο 26, παράγραφος 2, του IW παρέχει εξουσιοδότηση για την έκδοση υπουργικής κανονιστικής αποφάσεως με την οποία ρυθμίζεται λεπτομερέστερα η διαγραφή οφειλής φόρου, συγκεκριμένα δε μέχρι ποσού ίσου προς τον οφειλόμενο εντός των Κάτω Χωρών φόρο επί μερισμάτων (στοιχείο a), μέχρι ποσού ίσου προς τον φόρο επί των κερδών που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (στοιχείο c) και, τέλος, μέχρι ποσού ίσου προς το ακόμη οφειλόμενο ποσό μετά από δέκα έτη (στοιχείο c). Χρήση της εξουσιοδοτήσεως έγινε με την έκδοση της εκτελεστικής αποφάσεως για την εφαρμογή του Invorderingswet 1990.

11. Κατόπιν της αποφάσεως De Lasteyrie du Saillant, ο υφυπουργός οικονομικών δήλωσε στις 13 Απριλίου 2004 ότι, στην περίπτωση της αναβολής πληρωμής του φόρου κατά την αποδημία σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, δεν απαιτείται πλέον η σύσταση ασφάλειας. Την 1η Ιανουαρίου 2005 άρχισαν να ισχύουν νέες νομοθετικές διατάξεις, με τις οποίες η νομική κατάσταση προσαρμόστηκε σε αντιστοιχία προς αυτές αναδρομικώς από τις 11 Μαρτίου 2004 [4].

12. Επί πλέον, το άρθρο 26, παράγραφος 5, του IW, σε συνδυασμό με την επίσης τροποποιηθείσα εκτελεστική ρύθμιση, προβλέπει έκτοτε διαγραφή φόρου όταν τα μερίδια συμμετοχής πωλούνται εντός δέκα ετών μετά την αποδημία και η αξία τους έχει μειωθεί εν τω μεταξύ για άλλο λόγο πλην διανομής στους μετόχους λανθανόντων αποθεματικών ή επιστροφής σ' αυτούς καταβολών και επενδύσεων. Ο φόρος για τον οποίο χορηγήθηκε αναβολή πληρωμής μειώνεται τότε κατά το ένα τέταρτο της διαφοράς μεταξύ της αξίας κατά την αποδημία και της νυν υφιστάμενης αξίας. Τέλος, διαγραφή παρέχεται, καθόσον άλλο κράτος φορολογεί το όφελος από την εκποίηση βάσει συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

III — Τα περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

13. Στις 22 Ιανουαρίου 1997 ο N μετέφερε την κατοικία του από τις Κάτω Χώρες στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου από το 2002 εκμεταλλεύεται ένα αγρόκτημα με φυτεία από μηλιές. Κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας ήταν μοναδικός εταίρος τριών εταιριών περιορισμένης ευθύνης ολλανδικού δικαίου (Besloten Vennootschappen), των οποίων η πραγματική διοίκηση βρίσκεται από τις 22 Ιανουαρίου 1997 στο Κουρακάο (Ολλανδικές Αντίλλες).

14. Ο N δήλωσε για το έτος 1997 φορολογητέο εισόδημα 15 664 697 NLG. Εκτός από εισόδημα από ιδιοκατοίκηση (765 NLG), το εισόδημα αυτό περιλαμβάνει κυρίως κέρδη

4 — Νόμος της 16ης Δεκεμβρίου 2004 (*Staatsblad* 2004, σ. 654) και υπουργική κανονιστική απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2004, αριθ. WDB2004/756M (*Nederlandse Staatscourant* 2004, σ. 249).

από συμμετοχή βασικού μετόχου (15 663 932 NLG). Με την εκδοθείσα στη συνέχεια βεβαίωση φόρου, ο φόρος προσδιορίσθηκε σε 3 918 275 NLG πλέον τόκων 228 429 NLG επί του φόρου.

15. Κατόπιν αιτήσεώς του, παρασχέθηκε στον Ν αναβολή πληρωμής αυτών των οφειλών έναντι συστάσεως ασφάλειας. Για τη σύσταση της ασφάλειας παρέσχε ως ενέχυρο μετοχές μιας από τις εταιρίες του. Όταν κατόπιν της αποφάσεως De Lasteyrie du Saillant ο Υφυπουργός Οικονομικών ανακοίνωσε ότι δεν μπορεί πλέον να απαιτείται η σύσταση ασφάλειας, η φορολογική αρχή έγραψε στον Ν, στις 7 Ιουνίου 2004, ότι η ενεχυρίαση μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αποσβεσθεί.

16. Ο Ν προσέβαλε τη βεβαίωση φόρου για το έτος 1997, προβάλλοντας ότι η φορολόγηση των κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου αντιβαίνει προς τα άρθρα 18 ΕΚ και 43 ΕΚ. Δεν εμποδίζεται μόνον η ελεύθερη κυκλοφορία του από την υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας για τη φορολογική απαίτηση. Η ίδια η σύνδεση της επιβολής φόρου με την αποδημία είναι εξ αρχής ανεπίτρεπτη. Περαιτέρω, ο Ν βάλλει κατά του προσδιορισμού των τόκων επί του φόρου, καθώς και κατά της ρυθμίσεως περί αποδόσεως των δικαστικών εξόδων σε διαδικασίες διοικητικών διαφορών που αφορούν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου.

17. Η καθής φορολογική αρχή υποστήριξε ουσιαστικώς την άποψη ότι ο Ν δεν μπορεί να επικαλεσθεί δικαιώματα αντλούμενα από τη Συνθήκη ΕΚ, διότι δεν υφίσταται διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα. Εν πάση περιπτώσει, από της ελευθερώσεως της ασφάλειας έχει εξαλειφθεί κάθε εμπόδιο. Εξάλλου, οι σχετικές ρυθμίσεις είναι συνεκτικές και δικαιολογημένες.

18. Με διάταξη της 27ης Οκτωβρίου 2004, το επιληφθέν της διαφοράς Gerechtshof te Arnhem υπέβαλε στο Δικαστήριο, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ, τα ακόλουθα ερωτήματα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«1) Μπορεί ο κάτοικος κράτους μέλους, ο οποίος εγκαταλείπει την κατοικία του σ' αυτό προκειμένου να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, να επικαλεσθεί στο πλαίσιο διαδικασίας κατά του κράτους αναχωρήσεως την εφαρμογή του άρθρου 18 ΕΚ για τον λόγο και μόνον ότι η βεβαίωση φόρου που συνδέεται με την αποδημία του συνιστά ή μπορεί να συνιστά εμπόδιο γι' αυτή την αποδημία;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: μπορεί ο κάτοικος κράτους μέλους, ο οποίος εγκαταλείπει αυτό για να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, να επικαλεσθεί, στο πλαίσιο διαδικασίας έναντι του κράτους αναχωρήσεως, την εφαρμογή του άρθρου 43 ΕΚ στην περίπτωση κατά την οποία δεν είναι προδήλως βέβαιο ή

πιθανό ότι μεταβαίνει σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια αυτού του άρθρου; Έχει σημασία για την απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα το ότι η δραστηριότητα αυτή θα ασκηθεί εντός ορατού χρονικού διαστήματος; Αν ναι, ποιας διάρκειας μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι αυτό το χρονικό διάστημα;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ή στο δεύτερο ερώτημα: εμποδίζουν τα άρθρα 18 ΕΚ ή 43 ΕΚ την επίμαχη ολλανδική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας βεβαιώνεται φόρος εισοδήματος/εισφορές στη λαϊκή ασφάλιση σε σχέση με πλασματική πραγματοποίηση κέρδους από συμμετοχή βασικού μετόχου αποκλειστικώς λόγω του ότι ο κάτοικος Κάτω Χωρών, που παύει να έχει την ιδιότητα του ημεδαπού υποκειμένου στον φόρο διότι μεταβάλλει τόπο κατοικίας μεταβαίνων σε άλλο κράτος μέλος, θεωρείται ότι εκποίησε τις μετοχές του που αποτελούν μέρος της συμμετοχής του ως βασικού μετόχου;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα λόγω του γεγονότος ότι για την παροχή αναβολής πληρωμής βεβαιωθέντος φόρου πρέπει να συνιστώνται ασφάλειες: μπορεί το υφιστάμενο εμπόδιο να αίρεται αναδρομικώς συνεπεία της ελευθερώσεως των παρασχεθεισών ασφαλειών; Έχει ακόμη σημασία για την απάντηση σ' αυτό το ερώτημα το αν η ελευθέρωση των ασφαλειών πραγματοποιείται βάσει νομοθετικής ρυθμίσεως ή ακολουθούμενης πρακτικής εμπίπτουσας ή όχι στη σφαίρα της εκτελεστικής δράσεως; Έχει ακόμη σημασία για το ερώτημα αυτό το αν προτείνεται συμψηφισμός για τη ζημία που ενδεχομένως προέκυψε συνεπεία της παροχής ασφαλειών;

5) Αν στο τρίτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, στο δε πρώτο σκέλος του τετάρτου ερωτήματος αρνητική απάντηση: μπορεί τότε να δικαιολογηθεί το υφιστάμενο εμπόδιο;

19. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει τα εξής: «Όσον αφορά το ζήτημα αν, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δικαιώνεται λόγω παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου, το ολλανδικό σύστημα περί αποδόσεως των δικαστικών εξόδων (σύστημα κατ' αποκοπήν) αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο, το Hof αναφέρεται στο σχετικό ερώτημα που υπέβαλε το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch στο Δικαστήριο, υπόθεση C-376/03.»

20. Μετά την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-376/03 (D.)[5], ο N, με έγγραφο της 12ης Ιουλίου 2005, αντίγραφο του οποίου διαβιβάσθηκε στο Δικαστήριο, επέστησε την προσοχή του αιτούντος δικαστηρίου στο ότι με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο άφησε ανα-

5 — Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005 (Συλλογή 2005, σ. I-5821).

πάντητο το ερώτημα που αφορά το αν επιτρέπεται η ρύθμιση περί των δικαστικών εξόδων. Δεδομένου ότι το ερώτημα αυτό δεν υποβλήθηκε ρητώς στο πλαίσιο της εν προκειμένω διαδικασίας, υφίσταται πράγματι κίνδυνος το Δικαστήριο να μη το εξετάσει και πάλι. Επομένως, ο Ν έθεσε το ζήτημα μήπως το Gerechtshof te Arnhem θα έπρεπε να συμπληρώσει την αίτησή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Μέχρι τούδε, πάντως, το αιτούν δικαστήριο δεν έχει κάνει χρήση αυτής της δυνατότητας.

21. Ο Ν, η Δανική, η Ολλανδική, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Δεν διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

IV — Νομική εκτίμηση

Α — *Προκαταρκτική παρατήρηση*

22. Εν γνώσει του το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' αρχάς το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 18 ΕΚ. Επιθυμεί κατ' αυτόν τον τρόπο να διευκρινισθεί η σχέση μεταξύ της γενικής ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως και των ειδικών θεμελιωδών ελευθεριών, ειδικότερα δε της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αυτό οφείλεται στον φόβο ότι οι ειδικές εγγυήσεις της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, δηλαδή η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η ελευθερία εγκαταστάσεως και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, θα έχαναν σχεδόν εξ ολοκλήρου τη σημασία τους αν η ιθαγένεια της Ενώσεως παρείχε στον ίδιο βαθμό προστασία και μπορούσε να εξετάζεται κατά προτεραιότητα.

23. Είναι προφανές ότι η Επιτροπή δεν συμμερίζεται αυτούς τους ενδοιασμούς. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, προτείνει να δοθεί απάντηση μόνο στο πρώτο ερώτημα και να αγνοηθεί το ζήτημα της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

24. Το Δικαστήριο έχει διαμορφώσει με τη νομολογία του μια σαφή θέση ως προς τη σχέση μεταξύ των εν προκειμένω εγγυήσεων. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 39, 43 και 49 της Συνθήκης ΕΚ αποτελούν ειδικότερη έκφραση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας, το οποίο θεσπίζεται γενικώς με το άρθρο 18 ΕΚ[6]. Επομένως, το Δικαστήριο εξετάζει κατ' αρχάς αυτές τις ειδικότερες εγγυήσεις και θεωρεί ότι συντρέχει λόγος να αναφερθεί στη γενική κυκλοφορία των πολιτών της Ενώσεως μόνον όταν δεν παρέχεται δυνατότητα εφαρμογής των ειδικότερων διατάξεων[7]. Το Δικαστήριο τηρεί αυτή τη σειρά κατά την εξέταση, ακόμη και όταν το ερώτημα αφορά σαφώς και πρωτίστως την ιθαγένεια της Ενώσεως[8].

6 — Αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκαναβή και Χρυσανθόπουλος (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 22), της 26ης Νοεμβρίου 2002, C-100/01, Oteiza Olazabal (Συλλογή 2002, σ. I-10981, σκέψη 26), της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-92/01, Στυλιανάκης (Συλλογή 2003, σ. I-1291, σκέψη 18), και της 16ης Δεκεμβρίου 2004, C-293/03, My (Συλλογή 2004, σ. I-12011, σκέψη 33).

7 — Βλ. τις παρατεθείσες στην υποσημείωση 6 αποφάσεις. Αντιθέτως, αν μια ειδική θεμελιώδης ελευθερία είναι μεν εφαρμοστέα, ο περιορισμός της όμως δικαιολογημένος, δεν χρειάζεται η αναγωγή στη γενική ελεύθερη κυκλοφορία, διότι η δικαιολόγηση υπόκειται εδώ στα ίδια κριτήρια.

8 — Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-258/04, Ιωαννίδης (Συλλογή 2005, σ. I-8275, σκέψεις 20 επ.).

25. Παράλληλα με γενικές δογματικές εκτιμήσεις, φαίνεται επίσης ενδεδειγμένη η κατά προτεραιότητα εξέταση των ειδικών θεμελιωδών ελευθεριών για τον λόγο ότι το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας τελεί υπό την επιφύλαξη των περιορισμών και όρων που προβλέπονται στη Συνθήκη ΕΚ και στις σχετικές εκτελεστικές διατάξεις. Επομένως, πρέπει κατ' αρχάς να εξετασθεί το δεύτερο ερώτημα. Μόνον αν η ελευθερία εγκαταστάσεως δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση, θα πρέπει να εξετασθεί το πρώτο ερώτημα για την ερμηνεία του άρθρου 18 ΕΚ.

26. Ανεξαρτήτως του ποια από τις διατάξεις έχει εφαρμογή, πρέπει προηγουμένως να υπενθυμισθεί ότι τα κράτη μέλη οφείλουν κατά τη θέσπιση διατάξεων στον τομέα των αμέσων φόρων να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο, μολονότι ο τομέας αυτός, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών [9].

Β — *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

27. Κατά το άρθρο 43, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 48, δεύτερο εδάφιο, από υπηκόους κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

28. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το Gerechtshof te Arnhem ερωτά αν είναι δυνατή η επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως όταν κατά τη μεταφορά της κατοικίας του ενδιαφερομένου δεν διαφαίνεται ακόμη ότι αυτός θα αναλάβει μη μισθωτή δραστηριότητα στο κράτος στο οποίο εγκαταστάθηκε. Περαιτέρω, θέτει το ζήτημα κατά πόσον πρέπει επίσης να θεωρηθεί ότι έχει σημασία η μεταγενέστερη ανάληψη οικονομικής δραστηριότητας. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο έχει προ οφθαλμών τη γεωργική εκμετάλλευση που ανέλαβε ο Ν στη Μεγάλη Βρετανία μόλις πέντε έτη περίπου μετά την αποδημία του από τις Κάτω Χώρες.

29. Ο Ν θεωρεί εντούτοις ότι η οικονομική του δραστηριότητα δεν συνίσταται μόνο σ' αυτό. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη του, η ιδιότητά του επίσης ως μοναδικού εταίρου τριών επιχειρήσεων υπάγεται στην έννοια της κατά το άρθρο 43 ΕΚ δραστηριότητας. Αυτός ο ισχυρισμός πρέπει πρώτα να εξετασθεί, ενώ η σημασία της μεταγενέστερης αναλήψεως της γεωργικής επιχειρήσεως μπορεί κατ' αρχάς να τεθεί κατά μέρος.

1. Η κατοχή μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεως ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 43 ΕΚ

30. Προς στήριξη του ισχυρισμού του, ότι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο

9 — Βλ., ως προς την ελευθερία εγκαταστάσεως, την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29), και την απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 44), και, ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ενώσεως, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp (Συλλογή 2005, σ. I-6421, σκέψη 19).

επιχειρήσεως αποτελεί οικονομική δραστηριότητα που έχει σημασία για την ελευθερία εγκαταστάσεως, ο Ν αναφέρεται στην απόφαση Baars [10], όπου το Δικαστήριο όρισε την ελευθερία εγκαταστάσεως ως ακολούθως:

«Συγκεκριμένα, από το άρθρο 52, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης [νυν άρθρο 43 ΕΚ] προκύπτει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών, σε ένα κράτος μέλος από υπήκοο άλλου κράτους μέλους. Έτσι, ασκεί το δικαίωμά του εγκαταστάσεως ο υπήκοος κράτους μέλους ο οποίος έχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της.»

31. Εντούτοις, από αυτό προκύπτει μόνον η ελευθερία συστάσεως ή αποκτήσεως μιας επιχειρήσεως εντός άλλου κράτους μέλους και διαχειρίσεως αυτής της επιχειρήσεως *στην έδρα της*. Το δικαίωμα αυτό θίγεται όταν στην ίδια την επιχείρηση —για παράδειγμα, στην περίπτωση μεταφοράς της έδρας της— επιβάλλονται περιορισμοί ή όταν δυσχεραίνεται η άσκηση των καθηκόντων διαχειρίσεως. Περαιτέρω, συγκαταλέγονται περιορισμοί που δυσχεραίνουν τον επενδυτή να αποκτήσει καθοριστικής σημασίας συμμετοχή σε επιχείρηση με έδρα σε άλλο κράτος μέλος και, επομένως, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα μέσω αυτής της επιχειρήσεως.

32. Όμως, στην υπό κρίση περίπτωση δεν πρόκειται για τέτοιου είδους εμπόδια. Δεν υφίσταται καμία σχέση μεταξύ του επίδικου μέτρου και της οικονομικής δραστηριότητας, στην οποία επιδίδεται ο Ν μέσω των επιχειρήσεών του στις Ολλανδικές Αντίλλες. Αντιθέτως ο φόρος καθορίζεται συνεπεία της μεταφοράς της (ιδιωτικής) κατοικίας του Ν Από τον παρατεθέντα ορισμό του Δικαστηρίου δεν μπορεί εντούτοις να συναχθεί ότι το γεγονός αυτό εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

33. Θα μπορούσε πάντως να θεωρηθεί ότι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεως αποτελεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, που αποσυνδέεται από την άσκηση δραστηριοτήτων υπό την ιδιότητα του επιχειρηματία. Ενδεχομένως ο Ν να επιδιδόταν σ' αυτές τις δραστηριότητες από την κατοικία του στο Ηνωμένο Βασίλειο.

34. Το κατά πόσον η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων συνιστά οικονομική δραστηριότητα έχει εξετασθεί από το Δικαστήριο στο πλαίσιο του δικαίου του ανταγωνισμού και σε σχέση με την εφαρμογή της έκτης οδηγίας για τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Το Δικαστήριο έκρινε προσφάτως με την απόφαση Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. [11] ότι η κατοχή απλώς μεριδίων συμμε-

10 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 22). Βλ. ακόμη τις αποφάσεις της 5ης Νοεμβρίου 2002, C-208/00, Überseering (Συλλογή 2002, σ. I-9919, σκέψη 77), και της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 37).

11 — Απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-222/04 (Συλλογή 2006, σ. I-289, σκέψη 111).

τοχής που συνδέονται με την άσκηση εταιρικών δικαιωμάτων και την είσπραξη μερισμάτων δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα που προσδίδει στον ίδιο τον εταίρο την ιδιότητα της επιχειρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 87, παράγραφος 1, ΕΚ. Διαφορετική θα είναι η απάντηση αν ο κάτοχος μεριδίων συμμετοχής αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση. Ομοίως, το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας [12].

35. Επομένως, κατ' ανάλογη εφαρμογή αυτών των κριτηρίων, θα μπορούσε να παρέχεται δυνατότητα εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως μόνον αν ο Ν από την κατοικία του στη Μεγάλη Βρετανία ασκεί επιρροή στη διαχείριση των επιχειρήσεων μέσω απλώς και μόνον της εταιρικής του θέσεως. Τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο και από τους μετέχοντες της διαδικασίας δεν παρέχουν συναφώς καμία πληροφορία. Πάντως, υπέρ της αρνητικής εκδοχής συνηγορεί το ότι η πραγματική διαχείριση των εταιριών, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις που περιέχονται στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ασκείται στις Ολλανδικές Αντίλλες και όχι στη Μεγάλη Βρετανία. Εξάλλου, δεν φαίνεται ο Ν να ασκεί οποιαδήποτε καθήκοντα στα διευθυντικά όργανα των εταιριών.

36. Ακόμη κι αν η κατοχή απλώς μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεως θεωρούνταν ως οικονομική δραστηριότητα, το γεγονός της αναχωρήσεως συνεπάγεται επίσης τη μεταφορά της ιδιωτικής κατοικίας. Επομένως, για την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως και αυτού της γενικής ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως (άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ), πρέπει να ερευνηθεί αν ο Ν μετέφερε την κατοικία του προκειμένου να ασκήσει οικονομικές δραστηριότητες στο Ηνωμένο Βασίλειο ή έκανε χρήση του δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας ανεξάρτητα από οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα [13]. Η ελευθερία εγκαταστάσεως, μολονότι πρέπει κατ' αρχήν να εξετασθεί κατά προτεραιότητα, θα υποχωρούσε εντούτοις αν η οικονομική δραστηριότητα υφίστατο μόνον ως αντανάκλαση της μεταβολής κατοικίας.

37. Ένα φυσικό πρόσωπο, το οποίο μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, συναποκομίζει κατ' αρχήν κινητά περιουσιακά αντικείμενα. Επομένως, ρυθμίσεις που περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν εμμέσως εμπόδιο στη μεταφορά αυτών των περιουσιακών αντικειμένων. Εντούτοις, τέτοιες καταστάσεις δεν μπορούν να ελέγχονται με γνώμονα πρωτίστως την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, διότι το κέντρο βάρους βρίσκεται στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων [14].

12 — Βλ. τις αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1991, C-60/90, Polysar Investments Netherlands (Συλλογή 1991, σ. I-3111, σκέψη 13), της 6ης Φεβρουαρίου 1997, C-80/95, Harnas & Helm (Συλλογή 1997, σ. I-745, σκέψεις 13 και 14), της 26ης Ιουνίου 2003, C-442/01, KapHag (Συλλογή 2003, σ. I-6851, σκέψη 38), και της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik (Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψεις 19 και 20). Στις προτάσεις του της 27ης Οκτωβρίου 2005 επί της υποθέσεως C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-289, σημείο 88), ο γενικός εισαγγελέας Jacobs, συντασσόμενος με τις παρατηρήσεις της Επιτροπής, επισήμανε την παραλληλία μεταξύ του δικαίου του ανταγωνισμού και του δικαίου του φόρου προστιθεμένης αξίας.

13 — Ως προς την αντίστοιχη οριοθέτηση μεταξύ της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης κυκλοφορίας υπηρεσιών ανάλογα με το που βρίσκεται το κέντρο βάρους στη συγκεκριμένη περίπτωση, βλ. αποφάσεις της 24ης Μαρτίου 1994, C-275/92, Schindler (Συλλογή 1994, σ. I-1039, σκέψη 22), της 14ης Οκτωβρίου 2004, C-36/02, Omega Spielhallen (Συλλογή 2004, σ. I-9609, σκέψη 26), και της 26ης Μαΐου 2005, C-20/03, Burmanjer (Συλλογή 2005, σ. I-4133, σκέψη 35).

14 — Έτσι, το Δικαστήριο κατέταξε ρυθμίσεις περί ταξινομήσεως αυτοκινήτων οχημάτων, που φέρνει μαζί του ο εργαζόμενος κατά τη μεταφορά της κατοικίας του, στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως και όχι σ' αυτό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Βλ., ως προς το άρθρο 39 ΕΚ, την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel και Weigel (Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 50 επ.), ως προς δε το άρθρο 18, την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors (Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 33 επ.).

38. Ορθώς, επίσης, το αιτούν δικαστήριο δεν θεώρησε ότι έπρεπε να εξετάσει τη ρύθμιση περί φορολογίας στην περίπτωση αποδημίας με γνώμονα την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Πράγματι, όπως προσφάτως έκρινε το Δικαστήριο, η μεταβολή απλώς του τόπου κατοικίας δεν συνεπάγεται καθεαυτή μεταφορά κεφαλαίων [15]. Εν πάση περιπτώσει, η ενδεχόμενη μεταφορά κεφαλαίων υποχωρεί προ της ασκήσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων.

39. Τα αντίστοιχα ισχύουν ως προς τη σχέση μεταξύ της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της γενικής ελεύθερης κυκλοφορίας. Αν ένα φυσικό πρόσωπο μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος και συναποκομίζει εκεί τα περιουσιακά του στοιχεία που συνίστανται σε εταιρικά μερίδια, τότε ασκεί πρωτίστως το απορρέον από το άρθρο 18 ΕΚ γενικό δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας. Ενδεχόμενη οικονομική δραστηριότητα, απορρέουσα από την κατοχή μεριδίων συμμετοχής, θεωρείται ότι υφίσταται μόνον εξ αντανακλάσεως.

40. Αντιθέτως, η οικονομική δραστηριότητα στην οποία επιδίδεται ο Ν μέσω των μεριδίων του συμμετοχής είναι επικεντρωμένη στον τόπο εγκαταστάσεως των επιχειρήσεών του. Η υποστηριζόμενη από τον Ν άποψη θα είχε ως συνέπεια τεχνητό πολλαπλασιασμό των τόπων εγκαταστάσεως, καθόσον παράλληλα με την έδρα της επιχειρήσεως θα θεωρούνταν ως επί πλέον τόποι εγκαταστάσεως οι ιδιωτικές κατοικίες των εταίρων. Επιπροσθέτως, ο Ν θα μπορούσε πράγματι να έχει επίσης κατοικίες σε περισσότερα κράτη μέλη. Αυτές θα συνιστούσαν τότε ομοίως επί πλέον εγκαταστάσεις επιχειρηματικής φύσεως παράλληλα με την έδρα της επιχειρήσεως στις Αντίλλες.

41. Οι αποφάσεις Daily Mail and General Trust [16], ICI [17], καθώς και X και Y [18], τις οποίες παραθέτει ο Ν., δεν αντιφάσκουν προς αυτές τις διαπιστώσεις. Πράγματι, στις περιπτώσεις αυτές δεν επρόκειτο για φυσικά πρόσωπα, αλλά για κεφαλαιουχικές εταιρίες. Δεδομένου ότι κατά κανόνα οι κεφαλαιουχικές εταιρίες έχουν αποκλειστικώς οικονομικούς σκοπούς, η περίπτωσή τους διαφέρει από την κατάσταση φυσικών προσώπων για τα οποία η κατοικία εξυπηρετεί κατ' αρχάς μόνον ιδιωτικούς σκοπούς. Διαφορετικά απ' ό,τι τα φυσικά πρόσωπα, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες δεν μπορούν επί πλέον να επικαλεσθούν την ιθαγένεια της Ενώσεως. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση μεταφοράς της έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, μοναδικό συνδετικό στοιχείο αποτελεί η οικονομική δραστηριότητα και επομένως η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

42. Ούτε οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση De Lasteyrie du Saillant αντι-

15 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden (Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 49). Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Léger της 30ής Ιουνίου 2005 σ' αυτή την υπόθεση (σημεία 57, 58 και 68). Πάντως, κατά το γράμμα της ονοματολογίας του παραρτήματος I, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5), και μεταφορές περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιούνται από ένα μόνο άτομο για ίδιο λογαριασμό (για παράδειγμα, μεταναστών) συνιστούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις κινήσεις κεφαλαίων. Βλ., ως προς την εν προκειμένω διαμάχη στην επιστήμη, Hohenwarter, D./ Plansky, P., «Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden», στο: *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005, 471, 420 επ.

16 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail and General Trust (Συλλογή 1988, σ. 5483).

17 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695).

18 — Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-200/98, X και Y (Συλλογή 1999, σ. I-8261).

βαίνουν προς το συναγόμενο εν προκειμένω συμπέρασμα. Πράγματι, την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο, χωρίς να διαθέτει συγκεκριμένα πραγματικά στοιχεία, στήριξε αποκλειστικώς στο γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο θεώρησε ότι στην ενώπιόν του υπό κρίση διαφορά είχε εφαρμογή η ελευθερία εγκαταστάσεως [19]. Επομένως, δεν εξετάσθηκε το πώς ο ενδιαφερόμενος ασκούσε τότε οικονομική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, δεν χρειάστηκε το Δικαστήριο να λάβει θέση ούτε επί του ζητήματος αν η αποδημία ενός φυσικού προσώπου, το οποίο πλην της κατοχής μεριδίων συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεως δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να κριθεί κατά προτεραιότητα βάσει της ελευθερίας εγκαταστάσεως ή βάσει της γενικής ελεύθερης κυκλοφορίας.

2. Επί της επικλήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως έναντι του κράτους αναχωρήσεως στην περίπτωση μεγαλύτερης χρονικής αποστάσεως μεταξύ της αναχωρήσεως και της αναλήψεως της οικονομικής δραστηριότητας

43. Το αιτούν δικαστήριο θέτει ουσιαστικώς το ζήτημα αν η επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως είναι δυνατή, όταν η ανάληψη οικονομικής δραστηριότητας στο κράτος υποδοχής δεν ήταν ορατή κατά την αναχώρηση και επακολούθησε πράγματι πολύ αργότερα.

19 — Απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 41). Συναφώς, βλ. επίσης τις παρατηρήσεις του γενικού εισαγγελέα Mischo στις προτάσεις του της 13ης Μαρτίου 2003 επί της υποθέσεως αυτής (σημεία 15 έως 20). Αφήνει τελικώς ανοικτό το ζήτημα ποια θεμελιώδης ελευθερία είναι εφαρμοστέα σ' αυτή την περίπτωση.

44. Το άρθρο 43 ΕΚ εμποδίζει κάθε εθνικό μέτρο το οποίο, ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους κοινοτικούς υπηκόους, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που διασφαλίζει η Συνθήκη [20].

45. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει δύο στόχους: Αφενός, εξασφαλίζει στους αλλοδαπούς εντός κράτους μέλους υποδοχής ίση μεταχείριση προς τους ημεδαπούς και απαγορεύει στο κράτος αυτό να περιορίζει την άσκηση μη μισθωτής δραστηριότητας των υπηκόων άλλων κρατών μελών ενώ, αφετέρου, απαγορεύει στο κράτος μέλος καταγωγής να εμποδίζει την εγκατάσταση των υπηκόων του σε άλλο κράτος μέλος [21].

46. Στην πρώτη ως άνω περίπτωση, το κράτος μέλος υποδοχής οφείλει να τηρήσει τις υποχρεώσεις του το αργότερο από τη στιγμή κατά την οποία ο υπήκοος άλλου κράτους μέλους αναλαμβάνει πράγματι εκεί μη μισθωτή δραστηριότητα. Είναι άνευ σημασίας το πόσο διάστημα παρέμεινε ο ενδιαφερόμενος στο κράτος μέλος υποδοχής μέχρι το χρονικό αυτό σημείο.

20 — Αποφάσεις της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 32), της 14ης Οκτωβρίου 2004, C-299/02, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 2004, σ. I-9761, σκέψη 15), και της 21ης Απριλίου 2005, C-140/03, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2005, σ. I-3177, σκέψη 27).

21 — Βλ., με αυτό το πνεύμα, τις αποφάσεις Daily Mail and General Trust (παρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 16), Baars (παρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 28) και De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 42).

47. Στη διαφορά της κύριας δίκης συντρέχει εντούτοις η δεύτερη περίπτωση. Σ' αυτή την αλληλουχία, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' αρχάς το ερώτημα αν η επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως είναι δυνατή μόνον όταν είναι βεβαία, ή έστω ορατή, η ανάληψη μη μισθωτής δραστηριότητας.

48. Πρέπει εξ αρχής να τονισθεί ότι το χρονικό σημείο της αποδημίας γενικώς προηγείται της ενάρξεως της εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος υποδοχής. Αν το άρθρο 43 ΕΚ δεν θεμελίωνε κατ' αρχήν κανένα δικαίωμα πριν από την έναρξη της εγκαταστάσεως, όπως προβάλλουν η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, θα αποκλειόταν σχεδόν εξ ολοκλήρου η επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως έναντι περιορισμών κατά την αποδημία. Αυτό, εντούτοις, θα αντέφασκε σαφώς προς την παρατεθείσα νομολογία [22].

49. Επί πλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 43 ΕΚ, όπως και το άρθρο 39 ΕΚ, έχει εφαρμογή κατά το αμέσως πριν από την ανάληψη μιας οικονομικής δραστηριότητας στάδιο. Οι διατάξεις αυτές εγγυώνται, μεταξύ άλλων, ότι ο υπήκοος κράτους μέλους μπορεί να εισέρχεται και να διαμένει σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να αναζητήσει μισθωτή ή μη μισθωτή δραστηριότητα [23].

50. Επομένως, η επίκληση της ελευθερίας εγκαταστάσεως έναντι του κράτους προελεύσεως κατά την αποδημία δεν μπορεί να εξαρτάται από την ύπαρξη εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος υποδοχής. Αντιθέτως, σ' αυτή την περίπτωση πρέπει κατ' αρχήν να λαμβάνονται υπόψη και μελλοντικές εξελίξεις.

51. Προκειμένου όμως το περίγραμμα του πεδίου εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως να μη καθίσταται υπερβολικά συγκεχυμένο, πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση προγνώσεων, να είναι δυνατή η βάσει αντικειμενικών κριτηρίων διάγνωση ενός συγκεκριμένου συνδέσμου του επίμαχου μέτρου προς την ανάληψη μη μισθωτής δραστηριότητας. Μια τέτοια αλληλεξάρτηση μπορεί να συνάγεται από το ότι η ίδια η εθνική ρύθμιση έχει χαρακτήρα επαγγελματικής ρυθμίσεως [24].

52. Αν αντιθέτως, όπως με τις εν προκειμένω ολλανδικές φορολογικές διατάξεις, πρόκειται για γενικούς κανόνες, που δεν έχουν ως αντικείμενο την πρόσβαση σε μη μισθωτή δραστηριότητα ή την άσκησή της, η σύνδεση με την ελευθερία εγκαταστάσεως πρέπει να θεμελιωθεί με άλλο τρόπο. Στην περίπτωση αυτή, όπως ορθώς εκθέτουν η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, αποφασιστικής σημασίας είναι το ότι κατά

22 — Βλ. ανωτέρω την υποσημείωση 21.

23 — Απόφαση της 8ης Απριλίου 1976, 48/75, Royer (Συλλογή τόμος 1976, σ. 203, σκέψεις 31 έως 33).

24 — Στην απόφαση Kraus (παρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψεις 18 επ.), το Δικαστήριο έλαβε απλώς υπόψη το γεγονός ότι η κατοχή αποκτηθέντος στην αλλοδαπή ακαδημαϊκού τίτλου αποτελεί πλεονέκτημα για την επαγγελματική εξέλιξη τόσο του μισθωτού όσο και του μη μισθωτού. Αυτό αρκούσε στο Δικαστήριο για την εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο ενδιαφερόμενος επικαλείται το δικαίωμά του ελεύθερης εγκαταστάσεως υφίστανται συγκεκριμένες ενδείξεις για την ανάληψη μη μισθωτής δραστηριότητας εντός άλλου κράτους μέλους. Το αμιγώς υποθετικό ενδεχόμενο ότι κάποτε αυτό θα συμβεί δεν αρκεί για τη δυνατότητα εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

53. Το ζήτημα των συγκεκριμένων ενδείξεων που είναι πρόσφορες για να αποδεικνύεται η επικείμενη ανάληψη μη μισθωτής δραστηριότητας και του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου πρέπει να αναμένεται αυτό δεν μπορεί να κρίνεται γενικώς, αλλά εξαρτάται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περιπτώσεως. Πάντως, από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει οπωσδήποτε ότι κατά την αποδημία του Ν το έτος 1997 δεν υφίστατο καμία τέτοια ένδειξη.

54. Οι επίμαχες ολλανδικές φορολογικές διατάξεις εμφανίζουν πάντως την ιδιομορφία ότι δεν επιβαρύνουν πρόσωπα όπως τον Ν. άπαξ μόνο με τον προσδιορισμό φόρου συνεπεία της αποδημίας. Αντιθέτως, παράγουν διαρκή αποτελέσματα επί δέκα έτη. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα, η φορολογική αξίωση, για την οποία έχει παρασχεθεί αναβολή πληρωμής, εξακολουθεί να υφίσταται σε λανθάνουσα κατάσταση και, μέχρι τη νέα ρύθμιση, έπρεπε γι' αυτή να συσταθεί ασφάλεια. Τέλος, ο φόρος καθίσταται απαιτητός αν τα μερίδια συμμετοχής στο κεφάλαιο επιχειρήσεως πωληθούν εντός δέκα ετών από της αποδημίας.

55. Τα εκτεθέντα αποτελέσματα της συνδεόμενης με την αποδημία φορολογήσεως δυσχέραιναν συνεχώς τον Ν στην ανάληψη της μη μισθωτής δραστηριότητας. Έτσι, παραδείγματος χάριν, δεν είχε κατ' αρχάς στη διάθεσή του ένα μέρος της περιουσίας του, διότι αυτό είχε παρασχεθεί ως ασφάλεια. Επομένως, ο Ν μπορούσε, όταν το 2002 ανέλαβε στο Ηνωμένο Βασίλειο μη μισθωτή δραστηριότητα, να επικαλεσθεί επίσης έναντι του κράτους προελεύσεώς του την ελευθερία εγκαταστάσεως.

56. Είναι αληθές ότι η ολλανδική φορολογική αρχή δεν μπορούσε ακόμη κατά τη βεβαίωση του φόρου να λάβει υπόψη τη μετέπειτα άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Θα ήταν όμως σε θέση να άρει τα αποτελέσματα των επαχθών μέτρων από του χρονικού σημείου κατά το οποίο έγινε πράγματι χρήση του δικαιώματος εγκαταστάσεως. Θα ήταν μάλιστα υποχρεωμένη να το πράξει στον βαθμό που τα μέτρα θα αποδεικνύονταν ότι συνιστούν αδικαιολόγητο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

57. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ως ακολούθως: Η δυνατότητα εφαρμογής της διασφαλιζόμενης με το άρθρο 43 ΕΚ ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν παρέχεται απλώς και μόνο λόγω του ότι ένα φυσικό πρόσωπο, το οποίο είναι ο μοναδικός εταίρος μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, μεταφέρει την ιδιωτική του κατοικία από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος. Υπήκοος κράτους μέλους μπορεί εντούτοις να επικαλεσθεί έναντι του δικού του κράτους μέλους προελεύσεως το άρθρο 43 ΕΚ όταν εγκαταλείπει αυτό το κράτος και όταν κατά το

χρονικό σημείο της επικλήσεως αυτής της θεμελιώδους ελευθερίας είναι ορατό, βάσει συγκεκριμένων ενδείξεων, ότι θα αναλάβει σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος μη μισθωτή δραστηριότητα. Η επίκληση του άρθρου 43 ΕΚ έναντι του κράτους μέλους προελεύσεως είναι δυνατή, καθόσον χρόνο εξακολουθεί να παράγει αποτελέσματα το συνδεόμενο με την αποδημία επαχθές μέτρο αυτού του κράτους και δυσχεραίνει συνεχώς την πραγματοποίηση της εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος υποδοχής.

Γ — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

58. Με το ερώτημα αυτό, το Gerechtshof te Arnhem ερωτά αν υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από το κράτος του σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να επικαλεσθεί έναντι του κράτους του το άρθρο 18 ΕΚ, διότι η βεβαίωση φόρου που συνδέεται με την αποδημία του συνιστά ή μπορεί να συνιστά εμπόδιο γι' αυτή την αποδημία.

59. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, το ερώτημα αυτό διατηρεί τη σημασία του. Πράγματι, η ελευθερία εγκαταστάσεως, η οποία όντως πρέπει να εξετασθεί κατά προτεραιότητα, είναι εφαρμοστέα από τη στιγμή κατά την οποία υφίσταται ανάληψη οικονομικής δραστηριότητας στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αντιθέτως, πριν από το χρονικό αυτό σημείο, μόνον επίκληση του γενικού δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως θα μπορούσε να γίνει δεκτή.

60. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ παρέχει σε κάθε πολίτη της Ενώσεως το δικαίωμα «να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των περιορισμών και με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην [Συνθήκη ΕΚ] και στις διατάξεις που θεσπίζονται για την εφαρμογή της».

61. Κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, η υπό κρίση περίπτωση διαφέρει από τις μέχρι τούδε εξετασθείσες από το Δικαστήριο συγκυρίες κατά το ότι ενδεχομένως εμπόδια στη διαμονή δεν προέρχονται από το κράτος υποδοχής, όπως στις υποθέσεις D'Hoop [25] και Lindfors [26]. Επί πλέον, μετά την αποδημία του Ν, δεν υφίσταται πλέον καμία οικονομική σύνδεση με το κράτος προελεύσεως, όπως αυτή ήταν δεδομένη στην υπόθεση Pusa [27].

62. Ο Ν και η Επιτροπή φρονούν ότι το άρθρο 18 ΕΚ παρέχει ένα γενικό δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας το οποίο πολίτες της Ενώσεως μπορούν να επικαλούνται και έναντι περιορισμών εκ μέρους του κράτους προελεύσεως. Αυτό αντικρούεται προ πάντων από τη Γερμανική Κυβέρνηση. Κατά την άποψή της, το άρθρο 18 ΕΚ περιέχει μόνο δικαίωμα κυκλοφορίας και διαμονής εν στενή έννοια, όχι όμως γενική απαγόρευση των περιορισμών.

25 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop (Συλλογή 2002, σ. I-6191).

26 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 14.

27 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-224/02, Pusa (Συλλογή 2004, σ. I-5763).

63. Το Δικαστήριο τονίζει παγίως ότι η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία εξασφαλίζει, εντός του ουσιαστικού πεδίου εφαρμογής της Συνθήκης, την ίδια νομική μεταχείριση σε όσους εξ αυτών βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπομένων εξαιρέσεων [28].

64. Με την απόφαση Pusa, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο πολίτης της Ενώσεως που έχει κάνει χρήση του παρεχόμενου από το άρθρο 18 ΕΚ δικαιώματός του ελεύθερης κυκλοφορίας δεν επιτρέπεται να υφίσταται ως εκ τούτου από το κράτος του οποίου είναι υπήκοος λιγότερο ευμενή μεταχείριση από αυτή της οποίας θα ετύγχανε αν δεν είχε ασκήσει αυτό το δικαίωμα. Άλλως, ο ενδιαφερόμενος θα μπορούσε πράγματι να αποτραπεί από τη χρήση του δικαιώματος διαμονής που διασφαλίζει το άρθρο 18 ΕΚ [29]. Τέτοιες ρυθμίσεις θα αντέβαιναν στις αρχές στις οποίες βασίζεται η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως, δηλαδή στη διασφάλιση της ίδιας νομικής μεταχειρίσεως κατά την άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας [30].

65. Σε σχέση με τις κλασσικές θεμελιώδεις ελευθερίες, το Δικαστήριο θεώρησε ότι περίπτωση περιορισμών συνιστούν ως επί το πλείστον τέτοιου είδους άνισες αντιμετωπίσεις μεταξύ καταστάσεων διασυνοριακού χαρακτήρα και καταστάσεων αμιγώς εσωτερικού χαρακτήρα [31]. Πολλά στοιχεία συνηγορούν υπέρ του χαρακτηρισμού και τέτοιου είδους μέτρων ως απαγορευόμενου περιορισμού όταν αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18 ΕΚ [32]. Επομένως, το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ αποτελεί τον γνώμονα βάσει του οποίου πρέπει να ελέγχονται όλα τα μέτρα που θίγουν το δικαίωμα του πολίτη της Ενώσεως να κινείται και να διαμένει ελεύθερα σε άλλα κράτη μέλη [33] ή άλλως συνιστούν εμπόδιο, συνεπεία του οποίου ο πολίτης της Ενώσεως θα μπορούσε να αποτρέπεται από τη χρήση αυτού του γενικού δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας [34].

66. Εν πάση περιπτώσει, είναι σαφές ότι τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να εμποδίζουν τους δικούς τους υπηκόους κατά την άσκηση της διασφαλιζόμενης με το άρθρο 18 ΕΚ ελεύθερης κυκλοφορίας, συνδέοντας την άσκηση αυτή με δυσμενείς συνέπειες που δεν θα επέρχονταν στην περίπτωση παραμονής στην ημεδαπή [35].

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk (Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 31), D'Hoop (παρατεθείσα στην υποσημείωση 25, σκέψη 28), και Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 16).

29 — Απόφαση Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψεις 18 και 19), με αναφορά στην απόφαση D'Hoop (παρατεθείσα στην υποσημείωση 25, σκέψεις 30 και 31).

30 — Απόφαση Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 20), με αναφορά στην απόφαση D'Hoop (παρατεθείσα στην υποσημείωση 25, σκέψεις 34 και 35).

31 — Βλ., ιδίως, την απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 45). Με αυτό το πνεύμα, επίσης, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψεις 20 επ.), και Marks & Spencer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 34).

32 — Με αυτό το πνεύμα, επίσης, οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs της 20ής Νοεμβρίου 2003 στην υπόθεση C-224/02, Pusa (Συλλογή 2004, σ. I-5763, σημεία 18 έως 20 και 22), και της 30ής Ιουνίου 2005 στην υπόθεση C-96/04, Standesamt Stadt Niebüll (δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σημεία 52 επ.), καθώς και οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Geelhoed της 2ας Φεβρουαρίου 2006 στην υπόθεση C-406/04, De Cuyper (δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σημεία 104 έως 108). Βλ. επίσης τις σημερινές προτάσεις μου στην υπόθεση C-192/05, Tas-Hagen και Tas (δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σημείο 50).

33 — Με αυτό το πνεύμα, η απόφαση Schempp (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 43).

34 — Με αυτό το πνεύμα, προηγουμένως, η απόφαση Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 19).

35 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Pusa (παρατεθείσες στην υποσημείωση 32, σημείο 22) και τις προτάσεις μου Tas-Hagen και Tas (παρατεθείσες στην υποσημείωση 32, σημείο 48).

67. Επί πλέον, από την παρατεθείσα νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 18 ΕΚ δεν περιλαμβάνει μόνον περιορισμούς στην αναχώρηση από τη χώρα ή στην είσοδο σ' αυτή, καθώς και στην υπό στενή έννοια διαμονή, όπως φρονεί η Γερμανική Κυβέρνηση [36]. Πράγματι, η ελεύθερη κυκλοφορία του πολίτη της Ενώσεως συνιστά θεμελιώδη ελευθερία η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως [37]. Το άρθρο 18 ΕΚ θα έχανε την πρακτική του αποτελεσματικότητα αν η διάταξη αυτή είχε μόνον αυτό το στενό πεδίο εφαρμογής και δεν αφορούσε άλλες ρυθμίσεις δυνάμενες να θίγουν την ελεύθερη κυκλοφορία [38].

68. Απομένει να διευκρινισθεί κατά πόσον η εφαρμογή του άρθρου 18 ΕΚ έναντι του κράτους προελεύσεως προϋποθέτει τη συνέχιση ενός οικονομικού δεσμού με αυτό το κράτος.

69. Στην υπόθεση Pusa, ο ενδιαφερόμενος εξακολουθούσε να λαμβάνει σύνταξη από το κράτος του, αφότου μετέφερε την κατοικία του στην Ισπανία. Στη Φινλανδία, το εισόδημα αυτό δεν κατάσχεται μέχρις ορισμένου ποσού. Κατά τον υπολογισμό του ύψους του ελάχιστου ακατάσχετου εισοδήματος ελήφθη υπόψη ο καταβλητέος στην ημεδαπή και όχι ο καταβλητέος στην Ισπανία φόρος εισοδήματος. Η εθνική ρύθμιση συνδεόταν επομένως με μια εσωτερική κατάσταση, δηλαδή την κατάσχεση της καταβαλλόμενης εντός της Φινλανδίας συντάξεως. Εντούτοις, και στην περίπτωση αυτή δεν υφίστατο πλέον καμία ουσιαστική σχέση απασχολήσεως στο κράτος προελεύσεως.

70. Το άρθρο 18 ΕΚ παρέχει ακριβώς στους μη ασκούντες οικονομική δραστηριότητα πολίτες της Ενώσεως το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας [39]. Από αυτό συνάγεται ότι δεν μπορεί να επιτρέπεται η εξάρτηση της επικλήσεως του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας από τον δεσμευτικό όρο της υπάρξεως ενεστώτος *οικονομικού* συνδέσμου με αυτό το κράτος.

71. Πάντως, το μέτρο πρέπει να εξακολουθεί να είναι επαχθές για τον πολίτη της Ενώσεως όταν αυτός επικαλείται έναντι του κράτους προελεύσεως το άρθρο 18 ΕΚ. Η επάχθεια αυτή μπορεί να είναι οικονομικού χαρακτήρα, μπορεί όμως και να συνίσταται σε άλλες δυσμενείς συνθήκες που εμποδίζουν την αποδημία.

72. Το υπό κρίση γενεσιουργό του φόρου γεγονός συνδέεται με περιστάσεις που προέκυψαν κατά τη διαμονή του Ν στις Κάτω Χώρες, δηλαδή κέρδη από συμμετοχή βασικού μετόχου. Ο προσδιορισμός του φόρου ανάγεται στο αμέσως πριν από την αποδημία χρονικό σημείο. Τα αποτελέσματα όμως του προσδιορισμού του φόρου διαρκούν επί δέκα έτη μετά την αποδημία [40]. Επομένως, ο Ν πλήττεται συνεχώς από το επίδικο εθνικό μέτρο, το οποίο ελήφθη απλώς και μόνο λόγω της ασκήσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας.

36 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση Pusa (παρατεθείσες στην υποσημείωση 32, σημείο 21).

37 — Απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2004, C-200/02, Zhu και Chen (Συλλογή 2004, σ. I-9925, σκέψη 31).

38 — Απόφαση Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 19).

39 — Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, C-413/99, Baumbast (Συλλογή 2002, σ. I-7091, σκέψεις 81, 83 και 84). Με αυτό το πνεύμα, επίσης, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-456/02, Trojani (Συλλογή 2004, σ. I-7573, σκέψη 40), και της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 37).

40 — Συναφώς, βλ. επίσης ανωτέρω τα σημεία 54 και 55.

73. Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από το κράτος του σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να επικαλεσθεί έναντι του κράτους του το διασφαλιζόμενο με το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας όταν συνεπεία βεβαιώσεως φόρου, η οποία πραγματοποιείται σε συνάρτηση με την αποδημία του, περιέρχεται σε δυσμενέστερη θέση έναντι ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι δεν έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας.

Δ — *Επί του τρίτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος*

74. Με το τρίτο και το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, ζητείται, συνοπτικώς, να διευκρινισθεί κατά πόσον, στην περίπτωση αποδημίας, μέτρα όπως ο επίδικος προσδιορισμός φόρου επί μη πραγματοποιηθέντων ακόμη κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου αντιβαίνουν προς τα άρθρα 43 και 18 ΕΚ. Αυτό θα συνέβαινε αν τα μέτρα περιόριζαν την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας και αν ο περιορισμός ήταν αδικαιολόγητος.

1. Περιορισμός

75. Κατά την εκτίμηση των αποτελεσμάτων των επίδικων ολλανδικών διατάξεων, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της νομικής καταστάσεως έως τα τέλη του 2004 και της υφιστάμενης, όπως μεταβλήθηκε, από το 2005 νομικής καταστάσεως. Κατ' αρχάς, πρέπει να εξετασθούν τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον προσδιορισμό του φόρου σε περίπτωση αποδημίας υπό τις προϋποθέσεις που ισχύουν σήμερα. Κατόπιν, σε δεύτερο στάδιο, πρέπει να αναλυθούν οι περιστάσεις που καθιστούσαν ακόμη επαχθέστερα τα αποτελέσματα του προσδιορισμού του φόρου πριν από τη μεταβολή του δικαίου, ιδίως δε η υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας.

76. Το Δικαστήριο είχε διαπιστώσει προηγουμένως με την απόφαση De Lasteyrie du Saillant ότι μια ρύθμιση που προβλέπει, απλώς και μόνο λόγω του ότι ένας υποκείμενος στον φόρο μεταφέρει την κατοικία του στην αλλοδαπή, φορολόγηση των υπεραξιών που δεν έχουν αντληθεί μπορεί να περιορίσει την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως[41]. Πράγματι, συνεπάγεται δυσμενή μεταχείριση αυτών που έκαναν χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας έναντι των υποκειμένων στον φόρο με κατοικία στην ημεδαπή. Ενώ στην περίπτωση των κατοίκων ημεδαπής ο φόρος επί κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου προσδιορίζεται μόνον όταν αυτοί έχουν εκποιήσει τα μερίδια συμμετοχής και έχουν όντως πραγματοποιήσει κέρδη, ο φόρος στην περίπτωση του Ν προσδιορίζεται κατά την αποδημία.

77. Η άνιση μεταχείριση αυτών που έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας αντιβαίνει επίσης προς το άρθρο 18 ΕΚ[42].

41 — Απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψεις 45 και 46).

42 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 65.

78. Βεβαίως, ο Ν δεν οφείλει να καταβάλει αμέσως τον προσδιορισθέντα φόρο, αλλά μόνον αν όντως εκποιήσει τα μερίδια συμμετοχής εντός δέκα ετών από της αποδημίας του[43]. Η ολλανδική ρύθμιση πάντως, πλην του μεγαλύτερου χρονικού διαστήματος, δεν διαφέρει ουσιωδώς από τη γαλλική. Ακόμη και κατ' αυτοτελή θεώρηση, ο προσδιορισμός του φόρου κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας συνιστά βάρος που πλήττει μόνον αυτούς που κάνουν χρήση της ελευθερίας τους κυκλοφορίας.

79. Η απαιτούμενη προς τούτο υποβολή φορολογικής δηλώσεως αποτελεί πρόσθετη διατύπωση που μπορεί να παρεμποδίσει την αποδημία[44]. Βεβαίως, και ο ημεδαπός υποκείμενος στον φόρο μπορεί ενδεχομένως να πρέπει κάποτε να υποβάλει φορολογική δήλωση για τα κέρδη από συμμετοχή βασικού μετόχου, όπως εκθέτει η Ολλανδική Κυβέρνηση. Εντούτοις, η υποχρέωση αυτή βαρύνει τον ημεδαπό υποκείμενο στον φόρο —καθόσον διαφαίνεται— μόνον όταν όντως εκποιεί τα μερίδιά του συμμετοχής. Εφόσον διατηρεί τα μερίδιά του, δεν χρειάζεται να υποβάλει φορολογική δήλωση για τα αναβληθέντα (μη εισέτι πραγματοποιηθέντα) κέρδη.

80. Επιπροσθέτως, τουλάχιστον έως τη μεταβολή του δικαίου το 2004, υφίσταντο ακόμη δύο πτυχές του ζητήματος. Πρώτον, παρεχόταν αναβολή καταβολής του προσδιοριζόμενου κατά την αποδημία φόρου μόνον κατόπιν συστάσεως ασφάλειας. Ένα τέτοιο μέτρο έχει ομοίως χαρακτηρισθεί από το Δικαστήριο ως συνεπαγόμενο επίταση του περιοριστικού αποτελέσματος του προσδιορισμού του φόρου[45].

81. Δεύτερον, επερχόμενες μετά την αποδημία υποτιμήσεις της αξίας των μεριδίων συμμετοχής δεν θεωρούνταν αρχικώς ότι επέφεραν μείωση του φόρου. Αυτό μπορούσε να έχει ως συνέπεια ότι ο φόρος επί των πλασματικών κερδών, ο οποίος καθοριζόταν κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας και καθίστατο απαιτητός στην περίπτωση μεταγενέστερης εκποιήσεως των μεριδίων συμμετοχής, υπερέβαινε τον φόρο που θα ήταν απαιτητός στην περίπτωση εκποιήσεως κατά το ίδιο χρονικό σημείο στην ημεδαπή. Πράγματι, ο φόρος θα επιβαλλόταν εντός της ημεδαπής επί των όντως πραγματοποιηθέντων κατά την εκποίηση (ενδεχομένως χαμηλότερων) κερδών.

82. Η νέα νομοθεσία του 2004 επέφερε και ως προς τα δύο σημεία βελτιώσεις. Το κατά πόσον η συνακόλουθη αυτής επιστροφή της ασφάλειας έχει ως συνέπεια την πλήρη εξάλειψη του εμποδίου θα εξετασθεί ευθύς αμέσως στο πλαίσιο της απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα.

83. Δεν είναι δυνατόν να γίνει οριστική εκτίμηση ως προς το ζήτημα αν η τροποποίηση του άρθρου 26, παράγραφος 5, του

43 — Λαμβάνεται ως δεδομένο ότι η φορολογική αξίωση αποσβένεται κατόπιν δέκα ετών από της αποδημίας (βλ. το άρθρο 26 του IW, παρατεθέν στο σημείο 10).

44 — Βλ. ως προς τον περιοριστικό χαρακτήρα υποχρεώσεων υποβολής δηλώσεων και άλλων διατυπώσεων την απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir (Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψεις 26 και 28).

45 — Βλ. την απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 47).

IW συνεπάγεται την εξ ολοκλήρου ίση αντιμετώπιση υποτιμήσεων που επέρχονται μετά την αποδημία. Κατά τη διάταξη αυτή, στην περίπτωση εκποιήσεως, η φορολογική οφειλή της οποίας η καταβολή έχει αναβληθεί μπορεί να μειωθεί κατά το ένα τέταρτο της διαφοράς μεταξύ της αξίας κατά την αποδημία και της νυν υφισταμένης αξίας. Επομένως, ο φόρος θα είχε το ίδιο ύψος στην περίπτωση εκποιήσεων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, μόνον αν ο φορολογικός συντελεστής ανερχόταν σε 25%. Από τη δικογραφία δεν προκύπτει αν αυτός είναι πράγματι ο εφαρμοστέος σε κάθε περίπτωση φορολογικός συντελεστής. Αμφιβολίες θα μπορούσαν επίσης να γεννηθούν αν η φορολογική μείωση αφηνόταν στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως[46].

84. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, να εξακριβώσει αν οι κείμενες διατάξεις συνεπάγονται, στην περίπτωση αποδημίας σε άλλο κράτος μέλος και με του αυτού ύψους όντως πραγματοποιηθέντα κέρδη, φόρο του αυτού ύψους όπως σε παρόμοια, αμιγώς εσωτερικού χαρακτήρα, συγκυρία[47].

85. Τέλος, ο Ν θεωρεί ότι συνιστά δυσμενή περίσταση το γεγονός ότι στην επίδικη βεβαίωση φόρου καθορίζονται τόκοι επί του φόρου. Τόκοι επί του φόρου επιβάλλονται όταν μεταξύ της φορολογικής χρήσεως και του προσδιορισμού του φόρου έχουν παρέλθει περισσότεροι από 15 μήνες. Πρέπει να διακρίνονται από τους τόκους εισπράξεως, οι οποίοι γεννώνται κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της βεβαιώσεως του φόρου και της πληρωμής του. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν γεννώνται τόκοι εισπράξεως, καθόσον επί ένα διάστημα αναβάλλεται η καταβολή του φόρου.

86. Ο προσδιορισμός των τόκων επί του φόρου αποτελεί το σύνηθες επακόλουθο της βεβαιώσεως του φόρου. Σε σχέση με το εμπόδιο στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας, το οποίο συνίσταται στον προσδιορισμό του φόρου σε περίπτωση αποδημίας, η επιβολή τόκων επί του φόρου δεν συνιστά καμία επί πλέον ειδική δυσμενή περίσταση, όπως ορθώς εκθέτει το αιτούν δικαστήριο. Οι τόκοι επί του φόρου καθίστανται απαιτητοί όπως η λοιπή φορολογική οφειλή, δηλαδή μόνον όταν τα μερίδια συμμετοχής εκποιούνται εντός δέκα ετών από της αποδημίας. Στην περίπτωση εκποιήσεως στην ημεδαπή, θα χωρούσε ομοίως βεβαίωση φόρου και θα καθορίζονταν τόκοι επί του φόρου βάσει των ίδιων κανόνων.

87. Προϋπόθεση, πάντως, για το ότι η επιβολή τόκων επί του φόρου δεν περιάγει τον αποδημούντα σε δυσμενή θέση αποτελεί, αφενός, ότι η αξίωση καταβολής τόκων περιορίζεται αντιστοίχως όταν η ίδια η φορολογική αξίωση διαγράφεται εν μέρει κατ' εφαρμογήν του άρθρου 26 του IW. Αφετέρου, δεν πρέπει να υπάρχει καμία σημαντική διαφορά στη διάρκεια των διαδικασιών βεβαιώσεως του φόρου, ανάλογα με το αν πρόκειται για προσδιορισμό φόρου συνεπεία αποδημίας ή συνεπεία εκποιήσεως των μεριδίων συμμετοχής στην ημεδαπή, πράγμα που συνεπάγεται κατά κανόνα αξιώσεις καταβολής υψηλότερων τόκων σε περιπτώσεις διασυνοριακού χαρακτήρα.

46 — Με την απόφαση της 8ης Μαΐου 1990, 175/88, Biehl (Συλλογή 1990, σ. I-1779, σκέψη 18), το Δικαστήριο θεώρησε ότι δεν αρκεί για να αποκλείεται κάθε περιορισμός το ότι η δημιουργία μιας σύμφωνης προς το κοινοτικό δίκαιο καταστάσεως αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

47 — Αντιθέτως, στην περίπτωση *υπεραξιών* που επέρχονται μετά την αποδημία δεν συντρέχει λόγος προσαρμογής του φόρου προς τα άνω, διότι τότε η εξουσία επιβολής φόρου ανήκει στο κράτος της νέας κατοικίας.

2. Δικαιολόγηση

88. Εθνική ρύθμιση, η οποία περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως, μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν επιδιώκει νόμιμο σκοπό συμβατό προς τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επί πλέον, πρέπει να είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [48]. Για τη δικαιολόγηση της παραβιάσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως ισχύουν τα ίδια κριτήρια [49].

α) Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος

89. Σε πρώτο στάδιο, πρέπει να εξετασθεί αν οι επιδιωκόμενες με τις επίδικες διατάξεις ρυθμίσεις υπαγορεύονται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι οι ολλανδικές ρυθμίσεις περί φορολογίας λόγω αποδημίας επιδιώκουν, όπως προκύπτει από τα έγγραφα των νομοπαρασκευαστικών εργασιών, δύο σκοπούς. Αφενός, οι σχετικές διατάξεις θα έπρεπε να εξασφαλίσουν ένα συνεκτικό, σύμφωνο προς την αρχή της εδαφικότητας, σύστημα φορολογήσεως των υπεραξιών των μεριδίων συμμετοχής βασικού μετόχου, οι οποίες προέκυψαν κατά τη διάρκεια της διαμονής στην ημεδαπή. Αφετέρου, το μέτρο θα πρέπει να σκοπεί στην πρόληψη μεταφορών κατοικίας που οφείλονται σε αποκλειστικώς φορολογικούς λόγους.

90. Οι μετέχουσες αυτής της διαδικασίας κυβερνήσεις τονίζουν προ πάντων ότι η φορολογία λόγω αποδημίας εξασφαλίζει μια δίκαιη, σύμφωνη προς την αρχή της εδαφικότητας, κατανομή του προϊόντος του φόρου. Παράλληλα, εκθέτουν ως περαιτέρω δικαιολογητικά αίτια τη διαφύλαξη της συνοχής.

— Κατανομή της επιβολής φόρου κατά την αρχή της εδαφικότητας

91. Η επιβολή των αμέσων φόρων, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, βρίσκεται, όπως διαπιστώθηκε προηγουμένως, στα χέρια των κρατών μελών [50]. Ειδικότερα, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίζουν για τις πράξεις που φορολογούν. Ελλείψει εναρμονίσεως στο κοινοτικό δίκαιο, είναι ομοίως έργο των κρατών μελών να καθορίζουν τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας μέσω της συνάψεως συμβάσεων προς αποφυγή της διπλής φορολογίας ή μέσω μονομερών μέτρων [51]. Το άρθρο 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ τα καλεί ρητώς σε διεξαγωγή διαπραγματεύσεων για την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

48 — Αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 26), De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 49), και Marks & Spencer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 35).

49 — Βλ. τις αποφάσεις D'Hoop (παρατεθείσα στην υποσημείωση 25, σκέψη 36) και Pusa (παρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 16).

50 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 26.

51 — Βλ. τις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30), της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93), C-376/03, D. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 50 και 51), και την απόφαση van Hilten-van der Heijden (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 47).

92. Με την απόφαση Marks & Spencer το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών συνιστά θεμιτό σκοπό, ο οποίος μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως [52]. Συναφώς, η αρχή της εδαφικότητας [53] —που ισχύει στο διεθνές φορολογικό δίκαιο και αναγνωρίζεται από το κοινοτικό δίκαιο— μπορεί να αποτελέσει κατευθυντήρια αρχή που λαμβάνεται ως γνώμονας από τα κράτη μέλη κατά την κατανομή των φορολογικών εξουσιών.

93. Εντούτοις, δεν υφίσταται ακριβής ορισμός της αρχής της εδαφικότητας. Ουσιαστική απεικόνιση αυτής της αρχής αποτελεί το ότι τα κράτη υπάγουν γενικώς σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση μόνον εγκατεστημένα στην ημεδαπή πρόσωπα, ενώ, επί πλέον, φορολογούν στο πλαίσιο της περιορισμένης φορολογικής υποχρεώσεως εισοδήματα μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή προσώπων, που προέρχονται από πηγές στην ημεδαπή.

94. Η αρχή της εδαφικότητας έχει περιληφθεί επίσης στα υποδείγματα συμβάσεως του ΟΟΣΑ, με βάση τα οποία τα κράτη μέλη μπορούν να ρυθμίζουν ορθολογικά τα της κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας [54]. Έτσι, κέρδη από την εκποίηση περιουσιακών αντικειμένων —πλην ορισμένων εξαιρέσεων που δεν ενδιαφέρουν εν προκειμένω— φορολογούνται, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 5, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας, στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο εκποιών. Το άρθρο 13, παράγραφος 4, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου του 1980 [55] κατανέμει αντιστοίχως τη φορολογική εξουσία.

95. Κατά παρέκκλιση, το άρθρο 13, παράγραφος 5, της συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου [56] παρέχει σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη το δικαίωμα να φορολογεί σύμφωνα με τις φορολογικές του διατάξεις κέρδη από εκποίηση που πραγματοποιεί πρόσωπο εγκατεστημένο στο άλλο κράτος, στο οποίο όμως έχει κατοικήσει κατά τα πέντε πριν από την εκποίηση έτη στο πρώτο κράτος.

96. Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας φαίνεται εκ πρώτης όψεως να επιτρέπει εν προκειμένω διάσπαση της αρχής της εδαφικότητας. Κατά το γράμμα της, οι Κάτω Χώρες θα μπορούσαν να εξακολουθούν να φορολογούν επί πέντε έτη μετά την αποδημία κέρδη προερχόμενα από εκποίηση. Ανεξαρτήτως του αν η σύμβαση πρέπει πράγματι να ερμηνεύεται

52 — Απόφαση Marks & Spencer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 45).

53 — Απόφαση Marks & Spencer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 39). Βλ. επίσης, προηγουμένως, την απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 22).

54 — Βλ. την απόφαση van Hilten-van der Heijden (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 48).

55 — SI 1980/1961.

56 — Η διάταξη αυτή έχει την ακόλουθη διατύπωση: «The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.»

κατ' αυτόν τον τρόπο, οι επίδικες ολλανδικές διατάξεις δεν φθάνουν μέχρις αυτού του σημείου. Αντιθέτως, στην περίπτωση εκποιήσεως προβλέπουν μόνον την είσπραξη του φόρου επί των υπεραξιών που προέκυψαν στην ημεδαπή, του οποίου το ύψος προσδιορίσθηκε και η πληρωμή του αναβλήθηκε κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας.

97. Επομένως, οι ολλανδικοί κανόνες λαμβάνουν σαφώς ως σημείο αναφοράς για την επιβολή φόρου ένα εδαφικό στοιχείο και το συνδέουν με μια χρονική παράμετρο, δηλαδή τη διαμονή στην ημεδαπή κατά το χρονικό διάστημα εντός του οποίου προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη. Επομένως, ακόμη κι αν ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνον αφότου ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι πλέον εγκατεστημένος στις Κάτω Χώρες, οι κανόνες περί φορολογίας στην περίπτωση αποδημίας μπορούν παρά ταύτα να εναρμονίζονται προς την αρχή της εδαφικότητας.

98. Συναφώς, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα στην επιλογή του τρόπου εφαρμογής εδαφικών και χρονικών στοιχείων για την κατανομή των φορολογικών εξουσιών σε επί μέρους περιπτώσεις, εφόσον διασφαλίζεται η φορολογική συνοχή και δεν προκαλούνται πολλαπλές φορολογήσεις.

99. Έλλειψη, ενδεχομένως, αντιστοιχίας μεταξύ της προβλεπόμενης στη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας προθεσμίας των πέντε ετών και της δεκαετούς προθεσμίας κατά το εθνικό δίκαιο δεν μεταβάλλει την υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου εκτίμηση των νομοθετικών ρυθμίσεων [57]. Αντιθέτως, η αντίφαση αυτή πρέπει ενδεχομένως να αρθεί βάσει του εθνικού δικαίου [58].

100. Η κατά την υποστηριζόμενη εν προκειμένω άποψη εκτίμηση των ρυθμίσεων περί φορολογίας στην περίπτωση αποδημίας φαίνεται εκ πρώτης όψεως να προσκρούει στην απόφαση De Lasteyrie du Saillant. Το Δικαστήριο, με την απόφαση αυτή, δεν δέχτηκε ότι μπορεί να υπάρχει δικαιολόγηση λόγω διαφυλάξεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας [59]. Εντούτοις, οι τότε επίδικες διατάξεις σκοπούσαν, κατά τους ισχυρισμούς της Γαλλικής Κυβερνήσεως, αποκλειστικώς στην αποτροπή της φοροαποφυγής και όχι «γενικώς στη διασφάλιση της φορολογήσεως των υπεραξιών, σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του φορολογούμενου, καθόσον πρόκειται για τις καταγραφείσες κατά την παραμονή του στη Γαλλία υπεραξίες» [60].

57 — Δεν είναι σαφές κατά πόσον όντως υφίσταται αντίφαση εν προκειμένω. Πράγματι, είναι αληθές ότι ο φόρος προσδιορίζεται αμέσως πριν από το χρονικό σημείο της αποδημίας και εισπράττεται μόνον όταν λήξει η αναβολή συνεπεία της πραγματικής εκποιήσεως. Επομένως, θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι αυτό ουδόλως συνιστά περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 13, παράγραφος 5, της συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας, διότι ο προσδιορισμός του φόρου διενεργείται τυπικώς αμέσως πριν από την αποδημία και, επομένως, φορολογείται πρόσωπο που είναι ακόμη εγκατεστημένο στην ημεδαπή.

58 — Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, V-N 2005/47.11) θεωρεί ότι συνιστά παράβαση της προφανώς όμοιας βελγοολλανδικής συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας το ότι η δυνατότητα επιβολής φόρου επεκτάθηκε μονομερώς μέσω τροποποιήσεως του Wet IB από πέντε σε δέκα έτη μετά τη σύναψη της συμβάσεως (συναφώς, βλ. ανωτέρω την υποσημείωση 2). Η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει εν προκειμένω ότι οι Κάτω Χώρες επιδιώκουν να επεκτείνουν την προθεσμία στις συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας ομοίως σε δέκα έτη, όπως εν τω μεταξύ έχει γίνει στις συμβάσεις με το Βέλγιο και την Πορτογαλία.

59 — Βλ. την απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 68).

60 — Απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 65).

101. Οι ολλανδικές διατάξεις, αντιθέτως, δεν σκοπούν μόνο στην αποτροπή της φοροαποφυγής. Ακριβέστερα, επιδιώκουν επίσης την ουσιαστική διευκόλυνση της επιβολής των ολλανδικών φόρων με βάση την επιτρεπόμενη κατανομή των φορολογικών εξουσιών που προβλέπεται μεταξύ των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου. Πράγματι, χωρίς τον προσδιορισμό του φόρου πριν από την αποδημία, θα έπρεπε τα κατά τη διάρκεια της διαμονής στις Κάτω Χώρες πραγματοποιηθέντα κέρδη να εξακριβωθούν εκ των υστέρων. Ανάλογα με το χρονικό σημείο της εκποιήσεως, η εξακρίβωση αυτή θα μπορούσε να είναι αναγκαία επί αρκετά ακόμη έτη αργότερα, πράγμα που —όπως εύστοχα εκθέτει η Γερμανική Κυβέρνηση— θα συνεπαγόταν σημαντικές πρακτικές δυσχέρειες.

— Συνοχή του φορολογικού συστήματος

102. Κατά τη νομολογία, η δικαιολόγηση από λόγους συνοχής του φορολογικού συστήματος έχει ως προϋπόθεση ότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της χορηγήσεως ενός φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως αυτού του πλεονεκτήματος μέσω μιας φορολογικής επιβαρύνσεως [61]. Κατά συνέπεια, επιτρέπονται ιδίως κανόνες, οι οποίοι εμποδίζουν την πολλαπλή φορολόγηση ή την έλλειψη οποιασδήποτε φορολογήσεως εισοδημάτων [62].

103. Συναφώς, η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλουν ότι με τον προσδιορισμό του φόρου κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας αντισταθμίζεται ένα επαπειλούμενο αδικαιολόγητο πλεονέκτημα. Αυτό το πλεονέκτημα θα μπορούσε να προκύψει —αν δεν υπήρχαν οι επίδικες διατάξεις— από το ότι το κράτος προελεύσεως δεν θα είχε πλέον δυνατότητα, στην περίπτωση μεταγενέστερης εκποιήσεως, να συλλάβει κέρδη που είχαν πραγματοποιηθεί σ' αυτό το κράτος μέχρι της αποδημίας. Ταυτοχρόνως, ούτε το κράτος υποδοχής θα είχε την ευχέρεια να φορολογήσει τα κέρδη που είχαν προκύψει πριν από την άφιξη σ' αυτό.

104. Ο Ολλανδός νομοθέτης θα μπορούσε επίσης θεωρητικά να έχει διαμορφώσει τον φόρο ως περιοδικώς επιβαλλόμενη κατά τη λήξη μιας οικονομικής χρήσεως επιβάρυνση επί μη πραγματοποιηθέντων κερδών. Εντούτοις, αποφάσισε να αναβάλει την επιβολή φόρου έως το χρονικό σημείο πραγματοποιήσεως των κερδών μέσω της εκποιήσεως των μεριδίων συμμετοχής. Η αναβολή όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η φορολόγηση είναι όντως δυνατή κατά το χρονικό σημείο της εκποιήσεως.

105. Προκειμένου να εκτιμηθεί το σχετικό με τη συνοχή επιχείρημα, πρέπει κατ' αρχάς να υπενθυμισθεί η απόφαση Χ και Υ [63], η οποία αφορά ρύθμιση με σκοπούς παρόμοιους προς αυτούς των υπό κρίση κανόνων περί φορολογήσεως στην περίπτωση αποδημίας. Κατά τις τότε επίδικες διατάξεις, στην περίπτωση μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων ημεδαπής εταιρίας σε ελεγχόμενη από τον ίδιο εταίρο εταιρία με έδρα στην αλλοδαπή φορολογούνταν η υπεραξία των

61 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψεις 21 έως 23), της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18), και της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal Holding (Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψεις 29 και 30).

62 — Βλ. τις προτάσεις μου της 18ης Μαρτίου 2004 στην υπόθεση C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σημείο 51).

63 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 10.

μεριδίων συμμετοχής. Η βεβαίωση του φόρου σκοπούσε στο να διασφαλισθεί ότι τα μερίδια συμμετοχής δεν θα μεταφέρονταν στην αλλοδαπή χωρίς να έχει φορολογηθεί στην ημεδαπή η λανθάνουσα υπεραξία. Το Δικαστήριο στάθμισε πλήρως το ενδεχόμενο της δικαιολογήσεως για λόγους συνοχής του φορολογικού συστήματος και τελικώς δεν το δέχτηκε, μόνο διότι η άμεση επιβολή φόρου δεν ήταν το ηπιότερο μέσο [64].

106. Στην υπό κρίση περίπτωση, πράγματι, ουδόλως θα διασφαλιζόταν η συνοχή της φορολογήσεως αν η επιβολή του φόρου επί του μέρους των κερδών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της διαμονής στο κράτος προελεύσεως καθίστατο αδύνατη συνεπεία της αποδημίας. Κατά τούτο, υφίσταται αλληλοεπικάλυψη της ευκταίας επιτεύξεως της φορολογικής συνοχής με αυτή της κατανομής της φορολογήσεως σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας.

107. Το ολλανδικό φορολογικό σύστημα στηρίζεται επί πλέον σε μια συνεκτική προσέγγιση, διότι, στην περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο αφικνούνται προς εγκατάσταση, ως βάση για τη φορολόγηση των κερδών από την εκποίηση μεριδίων συμμετοχής βασικού μετόχου λαμβάνεται η αξία των μεριδίων συμμετοχής κατά το χρονικό σημείο της αφίξεως (step-up). Η μέθοδος αυτή συνάδει προς την αρχή της εδαφικότητας, δεδομένου ότι μόνον αυτή λαμβάνει υπόψη τα κέρδη που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της διαμονής.

64 — Απόφαση X και Y (παρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψεις 58 και 59).

108. Τέλος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι ολλανδικοί κανόνες στερούνται συνοχής, απλώς και μόνο διότι προβλέπουν αφαίρεση φόρων [65] που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή [66]. Πράγματι, καθόσον δεν υφίσταται παράβαση των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο, το κράτος μέλος είναι ελεύθερο να παραιτείται από τη φορολογική του απαίτηση σε ορισμένες συγκυρίες, ιδίως στην περίπτωση σχέσεως αμοιβαιότητας, ρυθμιζόμενης από σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας. Τέτοιες μερικές εξαιρέσεις εξυπηρετούν τον σκοπό της αποφυγής διπλής φορολογίας και, επομένως, ενισχύουν μάλιστα τη συνοχή. Ουδόλως θέτουν γενικώς υπό αμφισβήτηση τη φορολογική απαίτηση και την κατ' αρχήν ικανοποίησή της.

— Πρόληψη της φοροαποφυγής και αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος

109. Οι ολλανδικές ρυθμίσεις περί φορολογίας στην περίπτωση αποδημίας σκοπούν επίσης να αποτρέψουν το ενδεχόμενο να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να διαφεύγει της φορολογήσεως μέσω προσωρινής μεταφοράς της κατοικίας του. Αυτό, κατ' αρχήν, συνιστά επίσης θεμιτό σκοπό [67] όπως και ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος [68].

65 — Άρθρο 26, παράγραφος 2, του IW, όπως ίσχυε πριν από το 2005, ή άρθρο 26, παράγραφος 5, του IW, κατόπιν της επελθούσας τροποποιήσεως.

66 — Έτσι, όμως, η απόφαση De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 66), με βάση πάντως το δεδομένο ότι η γαλλική ρύθμιση σκοπεί αποκλειστικώς στην αντιμετώπιση των περιπτώσεων δολίων ενεργειών.

67 — Βλ. εσχάτως την απόφαση Marks & Spencer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψεις 49 έως 51).

68 — Απόφαση Futura Participations και Singer (παρατεθείσα στην υποσημείωση 48, σκέψη 31) και απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-411/03, Sevic Systems (Συλλογή 2005 σ. I-10805, σκέψη 28).

β) Αναλογικότητα

110. Τα μέτρα πρέπει επί πλέον να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή πρέπει είναι κατάλληλα για την επίτευξη των επιδιωκόμενων με αυτά σκοπών και να μη βαίνουν πέραν του αναγκαίου προς τούτο [69].

— Η αρχική νομική κατάσταση

111. Κατ' αρχάς, πρέπει να εξετασθούν οι ρυθμίσεις όπως είχαν στην αρχική τους μορφή, όταν η αναβολή εισπράξεως του φόρου εξηρτάτο ακόμη από τη σύσταση ασφάλειας. Υπό τη μορφή αυτή, ήταν μεν κατάλληλες για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών, πλην όμως όχι απαραίτητες.

112. Βεβαίως, η ασφάλεια διευκολύνει την είσπραξη του φόρου από μη κάτοικο ημεδαπής. Αν ο φόρος καταστεί μετά την αποδημία απαιτητός συνεπεία πωλήσεως των μεριδίων συμμετοχής, το δημόσιο μπορεί εν ανάγκη να ζητήσει την κατάπτωση της ασφάλειας. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αποκλείεται ο κίνδυνος της φοροαποφυγής και διασφαλίζεται ο αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος. Η συνέπεια είναι ότι ο υποκείμενος στον φόρο θα παραμείνει και μετά τη μεταφορά της κατοικίας του σε άλλο κράτος μέλος σε επαφή με τη φορολογική αρχή του κράτους προελεύσεως, διότι επιθυμεί να του επιστραφεί η ασφάλειά του σε δεδομένο χρονικό σημείο.

113. Υπάρχουν όμως διαθέσιμα ηπιότερα μέσα, που είναι λιγότερο δαπανηρά για τον υποκείμενο στον φόρο και εμποδίζουν λιγότερο την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας. Κατά την οδηγία 77/799/ΕΟΚ [70], ένα κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος [71]. Εξάλλου, κατά την οδηγία 76/308/ΕΟΚ [72], τα κράτη μέλη υποχρεούνται σε αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων από φόρους εισοδήματος και περιουσίας.

114. Στην πράξη, αυτά τα μέσα συνεργασίας είναι δυνατόν να μη λειτουργούν πάντοτε απρόσκοπτα και ικανοποιητικά. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλούνται τις ελλείψεις που εμφανίζει η συνεργασία

69 — Βλ. την παρατεθείσα στην υποσημείωση 48 νομολογία.

70 — Οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, όσον αφορά την αμοιβαία συνδρομή των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων, ορισμένων ειδικών φόρων κατανάλωσης και των φόρων επί των ασφαλίστρων, ως έχει κατά την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30) (εφεξής: οδηγία περί συνδρομής).

71 — Βλ. τις αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard (Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26), και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt (Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 42).

72 — Οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126), ως έχει κατά την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001 (ΕΕ L 175, σ. 17).

των φορολογικών τους αρχών, προκειμένου να συνάγουν από αυτές τη δικαιολόγηση περιορισμών των θεμελιωδών ελευθεριών.

115. Δεν επιδέχεται επίσης δικαιολογία το ότι οι ως είχαν αρχικώς διατάξεις δεν ελάμβαναν καταλλήλως υπόψη τη μείωση κερδών μετά την αποδημία.

— Η μεταβληθείσα νομική κατάσταση

116. Αντιθέτως, οι ισχύουσες ολλανδικές διατάξεις περί αποδημίας τηρούν την αρχή της αναλογικότητας. Το εμπόδιο έγκειται μόνο στον συνδεόμενο με την αποδημία προσδιορισμό του φόρου. Η είσπραξη όμως του φόρου αναβάλλεται τότε χωρίς τη σύσταση ασφάλειας. Επί πλέον, προβλέπεται εφεξής: διαγραφή φόρου προκειμένου να λαμβάνονται υπόψη εκ των υστέρων προκύπτουσες μειώσεις κερδών.

117. Βεβαίως, θα υφίστατο αντίθεση προς την αρχή της αναλογικότητας αν ο φόρος προσδιοριζόταν σε συνάρτηση με την αποδημία προκειμένου απλώς και μόνον να αντιμετωπισθεί ο κίνδυνος της φοροαποφυγής. Πράγματι, δεν μπορεί να στηριχθεί γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής στο γεγονός ότι ένα φυσικό πρόσωπο θέλει να μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την κατοικία του[73].

118. Οι εν λόγω ρυθμίσεις, όμως, σκοπούν επί πλέον στη διενέργεια συνεκτικής και ανταποκρινόμενης προς την αρχή της εδαφικότητας φορολογήσεως. Ο προσδιορισμός του φόρου δεν συνιστά πλέον, υπό τις μεταβληθείσες συνθήκες, δυσανάλογο εμπόδιο στην αποδημία. Είναι κατάλληλος και απαραίτητος για να μπορούν τα κέρδη από τη συμμετοχή βασικού μετόχου να υπαχθούν πράγματι σε φορολόγηση στην περίπτωση μεταγενέστερης εκποιήσεως.

119. Δεν φαίνεται να υπάρχει μία λιγότερο επαχθής και τόσο νομικώς όσο και πραγματικώς δυνάμενη να τύχει εφαρμογής μέθοδος φορολογήσεως της επελθούσας έως την αποδημία υπεραξίας μεριδίων συμμετοχής. Ειδικότερα, φαίνεται ελάχιστα δυνατό το κράτος προελεύσεως να προσδιορίζει τον φόρο μετά την αποδημία κατά το χρονικό σημείο της πραγματικής εκποιήσεως.

120. Ακόμη κι αν το μέρος του φόρου που αναλογεί στις Κάτω Χώρες ήταν νομικώς δυνατό να προσδιορισθεί εκ των υστέρων κατά το χρονικό σημείο της εκποιήσεως, αυτό δεν θα συνιστούσε ηπιότερο, λιγότερο επαχθές για τους υποκειμένους στον φόρο μέτρο. Πράγματι, ο υποκείμενος στον φόρο θα όφειλε να φυλάσσει αποδεικτικά στοιχεία όχι μόνο για την εκ των υστέρων εξακρίβωση της αξίας, αλλά και για τις εκπεστέες

73 — Αποφάσεις De Lasteyrie du Saillant (παρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 50) και X και Y (παρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 61).

δαπάνες που συνδέονται με τα κέρδη που προέκυψαν έως το χρονικό σημείο της αποδημίας. Επομένως, ο σε εγγύτατο χρονικό σημείο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου είναι τελικώς και προς το συμφέρον του υποκειμένου στον φόρο.

121. Τέλος, πρέπει και πάλι να επισημανθεί ότι οι ολλανδικές ρυθμίσεις διαφέρουν σαφώς ως εκ του σκοπού τους, καθώς επίσης και —από το 2005— της διαμορφώσεώς τους από τις γαλλικές ρυθμίσεις, τις οποίες κλήθηκε να εκτιμήσει το Δικαστήριο με την απόφαση De Lasteyrie du Saillant. Σκοπούν στη διευκόλυνση της ουσιαστικής εφαρμογής μιας συνεκτικής και κατανεμημένης σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας φορολογήσεως και όχι μόνο στην πρόληψη της φοροαποφυγής.

122. Μετά την εξάλειψη της υποχρεώσεως συστάσεως ασφάλειας, δυσχεραίνουν την αποδημία σε ασήμαντο μόνο βαθμό λόγω του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου. Εν πάση περιπτώσει, δεν υφίσταται διπλή φορολογία όταν το κράτος της μετοικήσεως δεν διεκδικεί στην περίπτωση εκποιήσεως τη φορολόγηση των κερδών που είχαν προκύψει πριν από τη μεταφορά της κατοικίας (και επομένως εφαρμόζει ομοίως τη μέθοδο step-up). Επομένως, υπό το φως επίσης της αποφάσεως De Lasteyrie du Saillant, οι θεμελιώδεις ελευθερίες δεν αποτελούν εμπόδιο για τη διαμόρφωση της φορολογήσεως των κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου κατά τον τρόπο που προβλέπουν οι ολλανδικές ρυθμίσεις, όπως ισχύουν από το 2005.

123. Επομένως, στο τρίτο και στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 18, παράγραφος 1, και 43 ΕΚ δεν απαγορεύουν διάταξη κράτους μέλους η οποία προβλέπει τον προσδιορισμό του φόρου επί των κερδών από συμμετοχή βασικού μετόχου αμέσως πριν από τη μεταφορά της κατοικίας σε άλλο κράτος μέλος όταν

— η είσπραξη του προσδιορισθέντος φόρου αναβάλλεται χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση έως την πραγματική εκποίηση των μεριδίων συμμετοχής και

— εξασφαλίζεται ότι ο πράγματι εισπραχθείς φόρος στην περίπτωση της εκποιήσεως μετά την αποδημία δεν είναι υψηλότερος από τον φόρο που θα εισεπράττετο υπό τις κατά τα λοιπά ίδιες συνθήκες στην περίπτωση εκποιήσεως στην ημεδαπή.

Ε — *Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος*

124. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν τι πρέπει να πράξει το κράτος μέλος για την εξάλειψη των συνεπειών που ενδεχομένως απορρέουν από το γεγονός ότι κατά παραβίαση του

κοινοτικού δικαίου η είσπραξη του φόρου ανεβάλλετο αρχικώς μόνον κατόπιν συστάσεως ασφαλείας.

125. Της απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να προηγηθεί η παρατήρηση ότι ο συνδεόμενος με την αποδημία προσδιορισμός του φόρου εξακολουθεί να υφίσταται και —όπως διαπιστώθηκε— είναι επίσης θεμιτός. Η νομιμότητά του δεν θίγεται από το ότι αρχικώς συνδεόταν με την υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας. Αντιθέτως, πρέπει να γίνει σαφής διαχωρισμός μεταξύ αυτό τούτου του προσδιορισμού του φόρου και του γεγονότος ότι η αναβολή καταβολής της φορολογικής οφειλής ήταν δυνατή μόνον κατόπιν συστάσεως ασφαλείας.

126. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, η κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου απαιτούμενη ασφάλεια ελευθερώθηκε. Εξάλλου, η υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας εξαλείφθηκε από τις νομοθετικές διατάξεις. Βεβαίως, ο Ν αμφισβητεί ότι τα παρασχεθέντα προς ασφάλεια εταιρικά μερίδια αποδεσμεύθηκαν νομοτύπως. Το ζήτημα αυτό, εντούτοις, πρέπει να εξετασθεί από το αιτούν δικαστήριο βάσει του εθνικού δικαίου.

127. Επομένως, το μόνο που απομένει να εξετασθεί από το Δικαστήριο είναι αν η ελευθέρωση της ασφάλειας —όπως το διατυπώνει το αιτούν δικαστήριο— επιφέρει αναδρομικώς άρση του περιορισμού. Το ζήτημα αυτό ισοδυναμεί κατ' ουσίαν με το ερώτημα αν αρκεί μόνον η απόδοση της ασφάλειας ή αν, επί πλέον, το κοινοτικό δίκαιο επιτάσσει την άρση όλων των λοιπών δυσμενών συνεπειών της συστάσεως ασφάλειας.

128. Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η σύσταση ασφάλειας μπορεί να συνδέεται με δαπάνες. Αν δίδονται χρήματα, ο ενδιαφερόμενος χάνει τόκους. Για τραπεζικές εγγυήσεις οφείλονται προμήθειες. Η ενεχυρίαση περιουσιακών αντικειμένων, όπως εταιρικών μεριδίων, μπορεί τελικώς να μειώσει τη φερεγγυότητα του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, να έχει ως αποτέλεσμα δυσμενέστερους όρους κατά τη χορήγηση πιστώσεως. Τέτοιου είδους χρηματοοικονομικές απώλειες δεν αντισταθμίζονται με την απόδοση απλώς της ασφάλειας.

129. Πάντως, ο Ν —όπως φαίνεται— δεν προβάλλει τέτοιου είδους απώλειες. Επομένως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι το τέταρτο ερώτημα θέτει ένα υποθετικό πρόβλημα και, κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να απαντήσει σ' αυτό. Θα επιθυμούσα πάντως, χάριν πληρότητας, να εξετάσω παρά ταύτα το ζήτημα αυτό με συντομία.

130. Η απόδοση μιας ασφάλειας εμφανίζει ομοιότητες με την επιστροφή παράνομων κατά το κοινοτικό δίκαιο επιβαρύνσεων. Κατά πάγια νομολογία, οι σχετικές με αυτή λεπτομέρειες διέπονται από το εθνικό δίκαιο. Πάντως, δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά

δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) [74].

131. Κατά την αρχή της ισοδυναμίας, το ολλανδικό δημόσιο θα υποχρεούνταν, εκτός από την απόδοση της ασφάλειας, να ανορθώσει τη ζημία που προκλήθηκε από τις συνδεόμενες με τη σύσταση της ασφάλειας δαπάνες, εάν το εθνικό δίκαιο το προβλέπει σε παρόμοιες καταστάσεις εσωτερικής φύσεως. Ούτε είναι δυνατόν να συναχθούν περαιτέρω αξιώσεις βάσει της αρχής της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, το βασικό είναι η ελευθέρωση της ίδιας της ασφάλειας, η οποία προφανώς δεν δυσχεραίνεται από το εθνικό δίκαιο. Η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν παρέχει γενική αξίωση εξαλείψεως όλων των συνεπειών.

132. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι όλα τα παρεπόμενα ζητήματα της αποδόσεως τελών εισπραχθέντων αχρεωστήτως, όπως είναι η καταβολή τόκων, ρυθμίζονται από το εθνικό δίκαιο [75]. Αν τα κράτη μέλη υποχρεούνταν βάσει της κοινοτικής αρχής της αποτελεσματικότητας να αποζημιώνουν όλες τις δυσμενείς συνέπειες και απώλειες που συνδέονται με παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, θα καταστρατηγούνταν επί πλέον οι ειδικές προϋποθέσεις που έχει διαμορφώσει το Δικαστήριο για την ευθύνη των κρατών μελών συνεπεία παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου.

133. Οι αρχές της ευθύνης των κρατών μελών λόγω παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου [76] αποτελούν ένα επί πλέον σημείο αναφοράς για ενδεχομένως υφιστάμενες αξιώσεις παράλληλα με την ελευθέρωση της ίδιας της ασφάλειας. Η ευθύνη γεννάται όταν πληρούνται τρεις προϋποθέσεις, ήτοι ο παραβιαζόμενος κανόνας δικαίου να αποσκοπεί στην απονομή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, η παράβαση να είναι αρκούντως κατάφωρη και να υφίσταται άμεση αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβάσεως της υποχρεώσεως που υπέχει το κράτος και της βλάβης που υπέστησαν οι ζημιωθέντες [77].

134. Εντούτοις, δεδομένου ότι το ζήτημα της κατά το κοινοτικό δίκαιο εκτιμήσεως της φορολογήσεως στην περίπτωση αποδημίας ήταν όλως ασαφές μέχρι της εκδόσεως της αποφάσεως De Lasteyrie du Saillant, είναι

74 — Βλ. τις αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1976, 33/76, Rewe (Συλλογή τόμος 1976, σ. 747, σκέψη 5), της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, Peterbroeck (Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12), της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis (Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψεις 19 και 34), και την απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 85).

75 — Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-279/96 έως C-281/96, Ansaldo Energia κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-5025, σκέψη 28), και Metallgesellschaft κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 74, σκέψη 85). Βλ. περαιτέρω την απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-216/99 και C-222/99, Prisco και Caser (Συλλογή 2002, σ. I-6761, σκέψεις 70 επ.).

76 — Απόφαση της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame (Συλλογή 1996, σ. I-1029), της 4ης Ιουλίου 2000, C-424/97, Haim (Συλλογή 2000, σ. I-5123, σκέψεις 26 και 36 επ.), και της 4ης Δεκεμβρίου 2003, C-63/01, Evans (Συλλογή 2003, σ. I-14447, σκέψεις 82 επ.).

77 — Αποφάσεις Haim (παρατεθείσα στην υποσημείωση 76, σκέψη 36) και Evans (παρατεθείσα στην υποσημείωση 76, σκέψη 83).

σχεδόν αδύνατο να γίνει δεκτή η ύπαρξη κατάφωρης παραβάσεως.

135. Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ως ακολούθως: Όταν κράτος μέλος εξαρτά, κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, την αναβολή εισπράξεως φορολογικής αξιώσεως από τη σύσταση ασφάλειας, μπορεί να υποχρεούται όχι μόνο σε απόδοση της ασφάλειας, αλλά και σε αποζημίωση του υποκειμένου στον φόρο για τα χρηματοοικονομικά δυσμενή αποτελέσματα που προέκυψαν γι' αυτόν συνεπεία της συστάσεως της ασφάλειας, εφόσον τέτοιου είδους αξιώσεις προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο σε παρόμοιες περιπτώσεις. Περαιτέρω, μπορεί κατ' αρχήν να υφίσταται αξίωση αποζημιώσεως κατά τις αρχές περί ευθύνης των κρατών μελών λόγω παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου.

ΣΤ — *Επί του ζητήματος της ρυθμίσεως περί αποδόσεως των δικαστικών εξόδων*

136. Το διατακτικό της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει μόνον τα πέντε προεκτεθέντα ερωτήματα για τις διατάξεις περί φορολογήσεως σε περίπτωση αποδημίας. Δεν είναι απολύτως σαφές πώς πρέπει να νοηθεί η περιεχόμενη στο αιτιολογικό της διατάξεως αναφορά στο ερώτημα, που επίσης ανέκυψε στην υπόθεση D., αν επιτρέπεται η κατ' αποκοπήν απόδοση των δικαστικών εξόδων.

137. Η διατύπωση («[...] το Hof αναφέρεται στο σχετικό ερώτημα» ή στα ολλανδικά «sluit [...] aan») θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι σημαίνει ότι το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί ομοίως να θέσει αυτό το ερώτημα, τουλάχιστον καθόσον δεν έχει ακόμη διευκρινισθεί με την απόφαση D. Εξ ετέρου, όμως, το χωρίο αυτό, θεωρούμενο συνολικώς, θα μπορούσε να σημαίνει ότι το αιτούν δικαστήριο, αναφορικά με την υποβολή ερωτημάτων στην περίπτωση D., παραιτείται από την υποβολή του ίδιου ερωτήματος στο Δικαστήριο. Όλοι οι μετέχοντες της διαδικασίας αντιλαμβάνονται προφανώς το ζήτημα υπό τη δεύτερη εκδοχή, διότι κανένας από αυτούς δεν αναφέρθηκε σ' αυτό το σημείο.

138. Η άποψή μου είναι ομοίως ότι το αιτούν δικαστήριο δεν θέλησε να θέσει εκ νέου αυτό το ζήτημα. Αυτό καταφαίνεται από το ότι, σε αντίθεση προς την κατά τα λοιπά διεξοδική ανάλυση του περιεχομένου της αιτήσεώς του, ουδόλως παρέχει συγκεκριμένα στοιχεία ή διευκρινίσεις ως προς αυτό το σημείο. Επιπροσθέτως, δεν συμπλήρωσε την αίτησή του μετά τη δημοσίευση της αποφάσεως D., μολονότι το Δικαστήριο δεν έλαβε θέση με αυτή επί του ερωτήματος της αποδόσεως των δικαστικών εξόδων.

139. Αν όμως θεωρηθεί ότι το ερώτημα τίθεται, νομίζω ότι, τουλάχιστον υπ' αυτή τη μορφή, είναι απαράδεκτο.

140. Ούτε το άρθρο 234 ΕΚ ούτε οι λοιπές διαδικαστικές διατάξεις περιέχουν συγκεκριμένους κανόνες για τη μορφή που πρέπει να έχει η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Ειδικότερα, συνιστάται βεβαίως, αλλά δεν επιτάσσεται δεσμευτικώς, τα προδικαστικά ερωτήματα να αναφέρονται σε χωριστό και σαφές τμήμα της αποφάσεως περί παραπομπής [78]. Επίσης, το Δικαστήριο δεν εμποδίζεται, όταν πρόκειται για μη επακριβώς διατυπωθέντα ερωτήματα, να συναγάγει τα στοιχεία του κοινοτικού δικαίου που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς [79].

141. Κατά πάγια νομολογία, πάντως, επιβάλλεται το εθνικό δικαστήριο να καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή τουλάχιστον να εξηγεί τις πραγματικές υποθέσεις στις οποίες βασίζονται τα ερωτήματα αυτά [80]. Τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχονται με τις αποφάσεις περί παραπομπής δεν χρησιμεύουν μόνο στο να καθιστούν δυνατό στο Δικαστήριο να δίδει χρήσιμες απαντήσεις, αλλά και στο να παρέχουν τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις των κρατών μελών και στους λοιπούς ενδιαφερομένους διαδίκους να υποβάλλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου [81].

142. Η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει διευκρινίσεις ούτε για τη νομική κατάσταση στις Κάτω Χώρες ούτε για το πραγματικό ύψος των δικαστικών εξόδων και της ενδεχομένως αποδόσεώς τους.

143. Βεβαίως, το Δικαστήριο συμπλήρωσε σε μεμονωμένες περιπτώσεις ελλιπή στοιχεία, αναφερόμενο σε διαπιστώσεις προερχόμενες από άλλες διαδικασίες για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Συναφώς, θα μπορούσε στην υπό κρίση υπόθεση να λάβει ως βάση την αίτηση του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch στην υπόθεση D.

144. Σ' εκείνες τις περιπτώσεις, όμως, επρόκειτο για ιδιαίτερες συγκυρίες. Με την απόφασή του Crispoltoni, το Δικαστήριο αναφέρθηκε σε μια διαδικασία στην οποία συμμετείχαν τα ίδια πρόσωπα [82]. Στις αποφάσεις Albany [83] και Brentjens' [84] επρόκειτο για μια νομοθετική ρύθμιση που αποτελούσε το αντικείμενο μιας σειράς αιτήσεων για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Το Δικαστήριο αναφέρθηκε στο ότι τα ελλείποντα στοιχεία, των οποίων το Δικαστήριο είχε γνώση από μία από τις παράλληλες περιπτώσεις, είχαν γνωστοποιηθεί στους μετέχο-

78 — Βλ. το σημείο 24 του ενημερωτικού σημειώματος για τις αιτήσεις των εθνικών δικαστηρίων προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ΕΕ 2005, C 143, σ. 1.

79 — Απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 1978, 83/78, Pigs Marketing Board (Συλλογή τόμος 1978, σ. 739, σκέψη 26), και διάταξη της 27ης Φεβρουαρίου 2003, C-307/00 έως C-311/00, Oliehandel Koeweit BV κ.λπ. (Συλλογή 2003, σ. I-1821, σκέψη 105).

80 — Αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-320/90 έως C-322/90, Telemarsicabruzzo κ.λπ. (Συλλογή 1993, σ. I-393, σκέψη 6), της 13ης Απριλίου 2000, C-176/96, Lehtonen και Castors Braine (Συλλογή 2000, σ. I-2681, σκέψη 22), και απόφαση My (παρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 17), καθώς και διατάξεις της 19ης Μαρτίου 1993, C-157/92, Banchero (Συλλογή 1993, σ. I-1085, σκέψη 4), της 30ής Ιουνίου 1997, C-66/97, Banco de Fomento e Exterior (Συλλογή 1997, σ. I-3757, σκέψη 7), και της 11ης Φεβρουαρίου 2004, C-438/03, C-439/03, C-509/03 και C-2/04, Cannito κ.λπ. (Συλλογή 2004, σ. I-1605, σκέψη 6).

81 — Αποφάσεις Lehtonen και Castors Braine (παρατεθείσα στην υποσημείωση 80, σκέψη 23) και My (παρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 17), καθώς και διατάξεις Banchero (παρατεθείσα στην υποσημείωση 80, σκέψη 5) και Cannito (παρατεθείσα στην υποσημείωση 80, σκέψη 8).

82 — Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-133/93, C-300/93 και C-362/93, Crispoltoni κ.λπ. (Συλλογή 1994, σ. I-4863, σκέψη 18).

83 — Απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-67/96, Albany (Συλλογή 1999, σ. I-5751, σκέψη 42).

84 — Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-115/97 έως C-117/97, Brentjens' (Συλλογή 1999, σ. I-6025, σκέψη 41).

ντες της διαδικασίας μέσω της εκθέσεως ακροατηρίου [85]. Στην εν προκειμένω υπό κρίση περίπτωση, εντούτοις, δεν υπήρξε έκθεση ακροατηρίου, διότι δεν διεξήχθη προφορική διαδικασία.

145. Όπως φαίνεται, το Δικαστήριο μόνο στην υπόθεση Europièces [86] αναφέρθηκε στο ότι είχε ήδη γνώση μιας συγκεκριμένης εθνικής ρυθμίσεως από μια άλλη διαδικασία, χωρίς να λάβει υπόψη το αν και οι μετέχοντες της διαδικασίας διέθεταν σχετικά στοιχεία. Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των μετέπειτα αποφάσεων, οι οποίες τόνισαν τη σημασία της δυνατότητας των μετεχόντων της διαδικασίας να λαμβάνουν γνώση των σχετικών στοιχείων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απόφαση αυτή έχει καθοριστική σημασία.

146. Λόγω του τρόπου διατυπώσεως των ερωτημάτων, οι μετέχοντες της διαδικασίας είτε δεν γνώριζαν σαφώς ότι η ρύθμιση περί των δικαστικών εξόδων αποτελούσε όντως αντικείμενο των υποβληθέντων ερωτημάτων είτε δεν διέθεταν τα απαραίτητα στοιχεία για να λάβουν συναφώς θέση. Εντούτοις, το θεμιτό τέτοιων ρυθμίσεων θα μπορούσε να έχει σημασία για μεγάλο αριθμό κρατών μελών. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν θα έπρεπε να απαντήσει σ' αυτό το ερώτημα, χωρίς τα κράτη μέλη να είχαν πραγματική δυνατότητα να διατυπώσουν συναφώς τις απόψεις τους.

147. Το Gerechtshof te Arnhem είναι ελεύθερο να υποβάλει εκ νέου ερώτημα στο Δικαστήριο για τη ρύθμιση περί δικαστικών εξόδων και να παράσχει με τη σχετική αίτηση τα αναγκαία στοιχεία. Στην περίπτωση μάλιστα κατά την οποία η απόφασή του επί των δικαστικών εξόδων δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα, π.χ. διότι δεν παρέχεται ένδικο μέσο κατά της αφορώσας τα δικαστικά έξοδα αποφάσεως, θα υποχρεούνταν ενδεχομένως να υποβάλει εκ νέου ερώτημα.

148. Αν, παρά ταύτα, το Δικαστήριο θελήσει να εξετάσει κατ' ουσίαν τη ρύθμιση περί των δικαστικών εξόδων, ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer έχει ήδη διατυπώσει με τις προτάσεις του στην υπόθεση D. [87] ορθές, κατά τη γνώμη μου, παρατηρήσεις, προς τις οποίες και συντάσσομαι. Συγκεκριμένα, αναφέρθηκε ιδίως στο ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου θα μπορούσε να απαγορεύει μια ρύθμιση περί κατ' αποκοπήν αποδόσεως δικαστικών εξόδων όταν αυτή ουσιαστικώς δυσχεραίνει υπερμέτρως την προβολή αξιώσεως στηριζόμενης στο κοινοτικό δίκαιο. Μόνον το Gerechtshof te Arnhem μπορεί στο πλαίσιο της εν προκειμένω διαδικασίας να κρίνει αν αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της ολλανδικής ρυθμίσεως, διότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει κανένα στοιχείο ως προς την έλλειψη αντιστοιχίας μεταξύ του μεγέθους της αξιώσεως αποδόσεως και των όντως πραγματοποιηθέντων εξόδων.

85 — Αποφάσεις Brentjens' (παρατεθείσα στην υποσημείωση 84, σκέψη 42) και Albany (παρατεθείσα στην υποσημείωση 83, σκέψη 43). Με αυτό το πνεύμα επίσης, η απόφαση της 11ης Απριλίου 2000, C-51/96 και C-191/97, Deliège (Συλλογή 2000, σ. I-2549, σκέψη 38).

86 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-399/96, Europièces (Συλλογή 1998, σ. I-6965, σκέψη 24).

87 — Προτάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2004 στην υπόθεση C-376/03, D. (σημεία 107 έως 112).

V — Πρόταση

149. Τελικώς, προτείνω στα προδικαστικά ερωτήματα του Gerechtshof te Arnhem να δοθεί απάντηση ως ακολούθως.

«1) Η δυνατότητα εφαρμογής της διασφαλιζόμενης με το άρθρο 43 ΕΚ ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν παρέχεται απλώς και μόνο λόγω του ότι ένα φυσικό πρόσωπο, το οποίο είναι ο μοναδικός εταίρος μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, μεταφέρει την ιδιωτική του κατοικία από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος. Υπήκοος κράτους μέλους μπορεί εντούτοις να επικαλεσθεί έναντι του δικού του κράτους μέλους προελεύσεως το άρθρο 43 ΕΚ όταν εγκαταλείπει αυτό το κράτος και όταν κατά το χρονικό σημείο της επικλήσεως αυτής της θεμελιώδους ελευθερίας είναι ορατό, βάσει συγκεκριμένων ενδείξεων, ότι θα αναλάβει σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος μη μισθωτή δραστηριότητα. Η επίκληση του άρθρου 43 ΕΚ έναντι του κράτους μέλους προελεύσεως είναι δυνατή, καθόσον χρόνο εξακολουθεί να παράγει αποτελέσματα το συνδεόμενο με την αποδημία επαχθές μέτρο αυτού του κράτους και δυσχεραίνει συνεχώς την πραγματοποίηση της εγκαταστάσεως στο κράτος μέλος υποδοχής.

2) Υπήκοος κράτους μέλους, ο οποίος μεταφέρει την κατοικία του από το κράτος του σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να επικαλεσθεί έναντι του κράτους του το διασφαλιζόμενο με το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας όταν συνεπεία βεβαιώσεως φόρου, η οποία πραγματοποιείται σε συνάρτηση με την αποδημία του, περιέρχεται σε δυσμενέστερη θέση έναντι ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι δεν έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας.

3) Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, και 43 ΕΚ δεν απαγορεύουν διάταξη κράτους μέλους η οποία προβλέπει τον προσδιορισμό του φόρου επί των κερδών από

συμμετοχή βασικού μετόχου αμέσως πριν από τη μεταφορά της κατοικίας σε άλλο κράτος μέλος όταν

— η είσπραξη του προσδιορισθέντος φόρου αναβάλλεται χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση έως την πραγματική εκποίηση των μεριδίων συμμετοχής και

— εξασφαλίζεται ότι ο πράγματι εισπραχθείς φόρος στην περίπτωση της εκποιήσεως μετά την αποδημία δεν είναι υψηλότερος από τον φόρο που θα εισεπράτετο υπό τις κατά τα λοιπά ίδιες συνθήκες στην περίπτωση εκποιήσεως στην ημεδαπή.

4) Όταν κράτος μέλος εξαρτά, κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, την αναβολή εισπράξεως φορολογικής αξιώσεως από τη σύσταση ασφάλειας, μπορεί να υποχρεούται όχι μόνο σε απόδοση της ασφάλειας, αλλά και σε αποζημίωση του υποκειμένου στον φόρο για τα χρηματοοικονομικά δυσμενή αποτελέσματα που προέκυψαν γι' αυτόν συνεπεία της συστάσεως της ασφάλειας, εφόσον τέτοιου είδους αξιώσεις προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο σε παρόμοιες περιπτώσεις. Περαιτέρω, μπορεί κατ' αρχήν να υφίσταται αξίωση αποζημιώσεως κατά τις αρχές περί ευθύνης των κρατών μελών λόγω παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου.»