ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 11ης Μαρτίου 2004 *

Στην υπόθεση C-9/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Conseil d'État (Γαλλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Hughes de Lasteyrie du Saillant

και

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans (εισηγητή), προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. La Pergola και S. von Bahr, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο H. de Lasteyrie du Saillant, εκπροσωπούμενος από τον E. Ginter, avocat,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues, F. Alabrune και P. Boussaroque,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Bering Liisberg,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και M. Lumma,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και A. Seiça Neves,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και C. Giolito,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του H. de Lasteyrie du Saillant, εκπροσωπούμενου από τους E. Ginter και B. Michaud, avocat, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τους P. Boussaroque και J.-L. Gautier, της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενης από την S. Terstal, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους R. Lyal και C. Giolito, κατά τη συνεδρίαση της 13ης Φεβρουαρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2001, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Ιανουαρίου 2002, το Conseil d'État υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του H. de Lasteyrie du Saillant (στο εξής: H. de Lasteyrie) και του Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας) ως προς την επιβολή φόρου επί της υπεραξίας κινητών αξιών που δεν έχουν ακόμη ρευστοποιηθεί, οφειλόμενου σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Γαλλίας της φορολογικής κατοικίας.

Νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 24 του νόμου 98-1266, της 30ής Δεκεμβρίου 1998, δημοσιονομικού νόμου για το έτος 1999 (*JORF* της 31ης Δεκεμβρίου 1998, σ. 20050), ως ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως του διατάγματος 99-590, της 6ης Ιουλίου 1999, περί εφαρμογής του άρθρου 24 του δημοσιονομικού νόμου για το έτος 1999, το οποίο προβλέπει τον τρόπο φορολογήσεως ορισμένων υπεραξιών κινητών αξιών σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας (*JORF* της 13ης Ιουλίου 1999, σ. 10407), ορίζει:

«I. [...]

II. Στον γενικό φορολογικό κώδικα προστίθεται το ακόλουθο άρθρο 167 bis:

"Άρθρο 167 bis

I.-1. Οι φορολογούμενοι που κατά τη διάρκεια των τελευταίων δέκα ετών είχαν τη φορολογική κατοικία τους στη Γαλλία επί έξι έτη τουλάχιστον οφείλουν, κατά την ημερομηνία της μεταφοράς εκτός Γαλλίας της φορολογικής τους κατοικίας, να καταβάλουν φόρο επί της υπεραξίας των εταιρικών δικαιωμάτων που διαλαμβάνονται στο άρθρο 160.

2. Η διαπιστωθείσα υπεραξία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας των εταιρικών δικαιωμάτων κατά την ημερομηνία μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας, η οποία καθορίζεται βάσει των κανόνων των άρθρων 758 και 885 Τ bis, και της τιμής αγοράς τους από τον φορολογούμενο ή, σε περίπτωση δωρεάν κτήσεως, της αξίας που λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου μεταβιβάσεως.

Οι διαπιστούμενες ζημίες δεν συμψηφίζονται με τις αυτής φύσεως υπεραξίες που πράγματι αντλήθηκαν εξ άλλης πηγής.

3. Η διαπιστωθείσα υπεραξία δηλώνεται υπό τις προϋποθέσεις του σημείου 2 του άρθρου 167.

II.-1. Η καταβολή του φόρου για τη διαπιστωθείσα υπεραξία μπορεί να ανασταλεί μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση, η εξαγορά, η επιστροφή ή η ακύρωση των οικείων εταιρικών δικαιωμάτων.

Η αναστολή καταβολής φόρου εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος δηλώνει το ποσό της διαπιστωθείσας υπεραξίας κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο Ι, ζητεί να τύχει της αναστολής, ορίζει έναν εκπρόσωπο εγκατεστημένο στη Γαλλία και εξουσιοδοτημένο να λαμβάνει τις κοινοποιήσεις σχετικά με τη βάση επιβολής του φόρου, την είσπραξη και τις σχετικές με τον φόρο διαφορές, και την εκ μέρους του σύσταση, προ της αναχωρήσεώς του, ενώπιον του αρμόδιου προϊσταμένου του δημοσίου ταμείου εγγυήσεως, διασφαλίζουσας την ικανοποίηση της απαιτήσεως του Δημοσίου.

Η προβλεπόμενη στο παρόν άρθρο αναστολή καταβολής συνεπάγεται αναστολή παραγραφής της δυνατότητας κινήσεως των διαδικασιών εισπράξεως της οφειλής, τούτο δε μέχρι της ημερομηνίας επελεύσεως του γεγονότος που συνεπάγεται την άρση της αναστολής καταβολής. Εξομοιώνεται με την αναστολή πληρωμής που προβλέπεται στο άρθρο L. 277 του κώδικα φορολογικής δικονομίας, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων L. 208, L. 255 και L. 279 του ίδιου κώδικα.

Για τον καταλογισμό ή την απόδοση των επιστροφών φόρου, των μειώσεων φόρου και των εισφορών ή παρακρατήσεων μη εξοφλητικού χαρακτήρα δεν λαμβάνεται υπόψη ο φόρος για τον οποίο έχει ζητηθεί αναστολή καταβολής κατ' εφαρμογήν του παρόντος άρθρου.

2. Οι φορολογούμενοι στους οποίους έχει χορηγηθεί αναστολή καταβολής του φόρου κατ' εφαρμογήν του παρόντος άρθρου υπέχουν υποχρέωση υποβολής της δηλώσεως του σημείου 1 του άρθρου 170. Η δήλωση αυτή εμφαίνει το συνολικό ποσό των φόρων για τους οποίους έχει χορηγηθεί αναστολή καταβολής του φόρου, σ' αυτή δε επισυνάπτεται κατάσταση, υπό μορφή συμπληρωμένου εντύπου χορηγούμενου υπό της διοικήσεως, εμφαίνουσα το ποσό του αναλογούντος για τους οικείους τίτλους φόρου ως προς το οποίο ισχύει εισέτι η αναστολή πληρωμής, καθώς και, ενδεχομένως, τη φύση και την ημερομηνία επελεύσεως του συνεπαγόμενου άρση της αναστολής γεγονότος.

3. Υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στο σημείο 4, όταν στον φορολογούμενο χορηγείται αναστολή πληρωμής, ο φόρος που οφείλεται κατ' εφαρμογήν του παρόντος άρθρου καταβάλλεται πριν από την 1η Μαρτίου του επομένου της λήξεως της αναστολής έτους.

Εντούτοις, ο φόρος του οποίου η καταβολή έχει ανασταλεί είναι απαιτητός μόνον εντός των ορίων του ποσού του που υπολογίζεται επί της διαφοράς μεταξύ της τιμής, σε περίπτωση μεταβιβάσεως ή εξαγοράς, ή της αξίας στις λοιπές περιπτώσεις, των οικείων τίτλων κατά την ημερομηνία επελεύσεως του γεγονότος του συνεπαγόμενου άρση της αναστολής, αφενός, και της τιμής ή της αξίας αγοράς που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του σημείου 2 της παραγράφου Ι, αφετέρου. Το επιπλέον αφαιρείται αυτεπαγγέλτως. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος προσκομίζει, προς στήριξη της δηλώσεως του σημείου 2, τα στοιχεία βάσει των οποίων έγινε ο υπολογισμός.

Ο κατά τόπους καταβληθείς εκ μέρους του φορολογούμενου φόρος, ο οποίος αφορά υπεραξία πράγματι αντληθείσα εκτός Γαλλίας, αφαιρείται από τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται στη Γαλλία, υπό την προϋπόθεση ότι είναι παρεμφερής με τον φόρο αυτό.

4. Σε περίπτωση αδυναμίας προσκομίσεως της δηλώσεως και της καταστάσεως που διαλαμβάνονται στο σημείο 2 ή σε περίπτωση παραλείψεως του συνόλου ή μέρους των στοιχείων που πρέπει να περιλαμβάνονται σ' αυτές, μπορεί να απαιτηθεί αμελλητί ο φόρος για τον οποίο έχει χορηγηθεί αναστολή πληρωμής.

ΙΙΙ. Μετά πάροδο πενταετούς προθεσμίας από της ημερομηνίας αναχωρήσεως ή από της ημερομηνίας κατά την οποία ο φορολογούμενος μετέφερε εκ νέου την κατοικία του στη Γαλλία, αν το γεγονός αυτό προηγείται χρονικώς, ο φόρος που επιβλήθηκε κατ' εφαρμογήν της παραγράφου Ι αφαιρείται αυτεπαγγέλτως, καθόσον αφορά υπεραξίες σχετικές με τα εταιρικά δικαιώματα τα οποία, κατά την ημερομηνία αυτή, παραμένουν στην περιουσία του φορολογούμενου."

III. Με απόφαση υποκείμενη σε έλεγχο του Conseil d'État καθορίζονται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του παρόντος άρθρου, ιδίως οι λεπτομέρειες εφαρμογής βάσει των οποίων καθίσταται δυνατή η αποφυγή της διπλής φορολογίας των διαπιστωθεισών υπεραξιών, καθώς και οι υποχρεώσεις που αφορούν τις δηλώσεις των φορολογουμένων και τη διαδικασία της αναστολής καταβολής του φόρου.

IV. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στους φορολογούμενους που μεταφέρουν την κατοικία τους εκτός Γαλλίας από 9ης Σεπτεμβρίου 1998 και εφεξής.»

4 Το άρθρο 160, παράγραφος I, του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα (στο εξής: ΓΦΚ), ως ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως του διατάγματος 99-590, προβλέπει:

«Όταν εταίρος, μέτοχος, ετερόρρυθμος εταίρος ή κάτοχος προνομιούχων μεριδίων μεταβιβάζει, προ της λύσεως της εταιρίας, το σύνολο ή τμήμα των εταιρικών του δικαιωμάτων, το διαφέρον μεταξύ του τιμήματος της μεταβιβάσεως και του τιμήματος αγοράς —ή η αξία την 1η Ιανουαρίου 1949, εάν είναι υψηλότερη— των δικαιωμάτων αυτών υπόκειται αποκλειστικώς σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 16 %. Σε περίπτωση μεταβιβάσεως ενός ή περισσοτέρων τίτλων που ανήκουν σε σειρά όμοιων τίτλων και έχουν διαφορετική τιμή αγοράς, ως τιμή αγοράς λαμβάνεται υπόψη η μέση τιμή αγοράς των εν λόγω τίτλων. Σε περίπτωση μεταβιβάσεως τίτλων μετά την ολοκλήρωση προγράμματος αποταμιεύσεως συνιστάμενου σε αγορά μετοχών κατά το άρθρο 163 quinquies D ή ρευστοποιήσεώς τους μετά τη συμπλήρωση οκταετίας, τεκμαίρεται ότι η τιμή αγοράς ισούται με την αξία τους κατά τον χρόνο που ο μεταβιβάζων έπαυσε να απολαύει για τους τίτλους αυτούς τα πλεονεκτήματα που προβλέπονται στα σημεία 5 bis και 5 ter του άρθρου 157 και στην παράγραφο IV του άρθρου 163 quinquies D.

Η φορολόγηση της ούτως αντληθείσας υπεραξίας εξαρτάται μόνον από την προϋπόθεση ότι τα άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα του μεταβιβάζοντος, του/της συζύγου του, των ανιόντων ή των κατιόντων τους επί των εταιρικών κερδών υπερέβησαν το 25 % των κερδών αυτών σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο κατά τη διάρκεια των τελευταίων πέντε ετών. Εντούτοις, όταν η μεταβίβαση πραγματοποιείται προς όφελος ενός από τα διαλαμβανόμενα στο παρόν εδάφιο πρόσωπα, η υπεραξία απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον το σύνολο ή τμήμα των εταιρικών δικαιωμάτων δεν πωλείται σε τρίτον εντός προθεσμίας πέντε ετών. Σε διαφορετική περίπτωση, η υπεραξία φορολογείται στο όνομα του πρώτου μεταβιβάζοντος κατά το έτος πωλήσεως των δικαιωμάτων στον τρίτο.

[...]

Οι μειώσεις αξίας που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια ενός έτους αφαιρούνται αποκλειστικώς από τις υπεραξίες του αυτού είδους που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού έτους ή των επομένων πέντε ετών.

[...]

Οι υπεραξίες που φορολογούνται κατ' εφαρμογήν του παρόντος άρθρου, καθώς και οι μειώσεις αξίας, πρέπει να δηλώνονται υπό τους όρους του σημείου 1 του άρθρου 170 και σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που καθορίζονται με διάταγμα.»

5 Σύμφωνα με το άρθρο 3, εδάφιο α', του διατάγματος 99-590:

«Οι φορολογούμενοι που μετέφεραν τη φορολογική τους κατοικία εκτός Γαλλίας μεταξύ της 9ης Σεπτεμβρίου 1998 και της 31ης Δεκεμβρίου 1998 συντάσσουν προ της 30ής Σεπτεμβρίου 1999 τη διορθωτική δήλωση που προβλέπεται στο σημείο 2 του άρθρου 167 του γενικού φορολογικού κώδικα για τις υπεραξίες που φορολογούνται κατ' εφαρμογήν του σημείου 1a του άρθρου 167 και της παραγράφου I του άρθρου 167a του ίδιου κώδικα, καθώς και το ειδικό έντυπο που προβλέπεται στο άρθρο 91 undecies του παραρτήματος II του γενικού φορολογικού κώδικα.»

6 Το άρθρο R. 280-1 του κώδικα φορολογικής δικονομίας (στο εξής: ΚΦΔ), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 2 του διατάγματος 99-590, ορίζει:

«Οι φορολογούμενοι που επιθυμούν να τύχουν της αναστολής καταβολής του φόρου που προβλέπεται στην παράγραφο II του άρθρου 167α του γενικού φορολογικού κώδικα οφείλουν να προσκομίζουν στον προϊστάμενο του

δημοσίου ταμείου για τους μη έχοντες κατοικία στη Γαλλία, το αργότερο οκτώ ημέρες προ της μεταφοράς της κατοικίας τους εκτός Γαλλίας, πρόταση για τη σύσταση εγγυήσεων κατά το δεύτερο εδάφιο του άρθρου R. 277-1. Συναφώς εκδίδεται απόδειξη παραλαβής.

Οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου του άρθρου R. 277-1, των άρθρων R. 277-2 έως R. 277-4 και του άρθρου R. 277-6 τυγχάνουν εφαρμογής.»

7 Το άρθρο R. 277-1 του ΚΦΔ προβλέπει:

«Ο αρμόδιος προϊστάμενος του δημοσίου ταμείου καλεί τον φορολογούμενο που ζήτησε την αναστολή πληρωμής του φόρου να συστήσει τις προβλεπόμενες στο άρθρο L. 277 εγγυήσεις. Ο φορολογούμενος οφείλει εντός προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την παραλαβή της προσκλήσεως του προϊσταμένου του δημοσίου ταμείου να γνωστοποιήσει τις εγγυήσεις που προτίθεται να συστήσει.

Οι εγγυήσεις αυτές μπορούν να συνίστανται σε καταβολή μετρητών σε προσωρινό λογαριασμό του δημοσίου ταμείου, σε απαιτήσεις έναντι του δημοσίου ταμείου, σε παροχή ασφάλειας, σε κινητές αξίες, σε εμπορεύματα που κατατίθενται σε χώρους φύλαξης που τυγχάνουν κρατικής εγκρίσεως και για τα οποία έχει εκδοθεί αποθετήριος τίτλος οπισθογραφημένος εις διαταγήν του Δημοσίου, σε υποθήκες, σε ενέχυρα επί των εμπορευμάτων επιχειρήσεως.

Εάν ο προϊστάμενος του δημοσίου ταμείου εκτιμά ότι δεν μπορεί να δεχθεί τις προτεινόμενες από τον φορολογούμενο εγγυήσεις, διότι αυτές δεν ανταποκρίνονται στους όρους του δεύτερου εδαφίου, γνωστοποιεί στον φορολογούμενο την απόφασή του με συστημένη επιστολή.»

8 Κατά το άρθρο R. 277-2 του ΚΦΔ:

«Σε περίπτωση μειώσεως της αξίας ή ανεπάρκειας των συσταθεισών εγγυήσεων, η διοίκηση δύναται ανά πάσα στιγμή, υπό τις αυτές προϋποθέσεις με τις προβλεπόμενες στα άρθρα L. 277 και L. 279, να ζητήσει από τον υπόχρεο, με συστημένη επιστολή μετ' αποδείξεως παραλαβής, συμπληρωματική εγγύηση προς διασφάλιση της καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού. Η διοίκηση διατυπώνει εκ νέου την απαίτησή της εάν ο υπόχρεος δεν ανταποκριθεί εντός ενός μηνός στο αίτημα αυτό.»

9 Το άρθρο R. 277-3 του ΚΦΔ ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση που οι προτεινόμενες εγγυήσεις είναι διαφορετικές από τις προβλεπόμενες στο άρθρο R. 277-1, απόφαση περί αποδοχής τους μπορεί να λάβει, κατόπιν προτάσεως του αρμόδιου προϊσταμένου του δημοσίου ταμείου, μόνον ο γενικός διευθυντής του Γενικού Λογιστηρίου ή ο γενικός διευθυντής δημοσίου λογιστικού ή ο αρμόδιος προς τούτο γενικός διευθυντής της Περιφέρειας του Παρισιού, προκειμένου περί αμέσων φόρων εισπραττομένων βάσει του καταλόγου φορολογουμένων, και ο διευθυντής των φορολογικών υπηρεσιών ή ο περιφερειακός διευθυντής τελωνείων και έμμεσων φόρων, προκειμένου περί λοιπών φόρων ή τελών.»

10 Το άρθρο R. 277-4 του ΚΦΔ ορίζει:

«Ο φορολογούμενος δύναται ανά πάσα στιγμή να ζητήσει από τον αρμόδιο για την είσπραξη προϊστάμενο του δημοσίου ταμείου να αντικαταστήσει τη συσταθείσα εγγύηση με έτερη εκ των προβλεπόμενων στο άρθρο R. 277-3 εγγυήσεων, ίσης, τουλάχιστον, αξίας.»

11 Κατά το άρθρο R. 277-6 του ΚΦΔ:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι κινητές αξίες μπορούν να κατατεθούν ως εγγύηση, ιδίως δε το είδος των αξιών αυτών, καθώς και το ποσό για το οποίο γίνονται δεκτές, υπολογιζόμενο βάσει της τιμής τους κατά την ημέρα της καταθέσεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Ο H. de Lasteyrie μετοίκησε από τη Γαλλία στο Βέλγιο στις 12 Σεπτεμβρίου 1998. Κατά την ημερομηνία αυτή ή σε χρονικό σημείο εντός των τελευταίων πέντε ετών προ της αναχωρήσεώς του από τη Γαλλία κατείχε, άμεσα ή έμμεσα μαζί με τα μέλη της οικογενείας του, τίτλους βάσει των οποίων ελάμβανε άνω του 25 % των εταιρικών κερδών εταιρίας υποκείμενης στον φόρο εταιριών και εγκατεστημένης στη Γαλλία. Δεδομένου ότι η τρέχουσα αξία των εν λόγω τίτλων ήταν ανώτερη της τιμής αγοράς τους, ο H. de Lasteyrie υπήχθη στον φόρο επί των υπεραξιών, σύμφωνα με το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ και των διατάξεων εφαρμογής του εν λόγω άρθρου.

13 Ο H. de Lasteyrie ζήτησε από το Conseil d'État την ακύρωση του διατάγματος 99-590 λόγω υπερβάσεως εξουσίας, επικαλούμενος το παράνομο του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ λόγω αντιθέσεως προς το κοινοτικό δίκαιο.

14 Κατ' αρχάς, το Conseil d'État έκρινε, πρώτον, ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν είχαν, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς του H. de Lasteyrie, ούτε ως

αντικείμενο ούτε ως αποτέλεσμα την υποβολή σε οποιουδήποτε είδους περιορισμούς ή προϋποθέσεις της πραγματικής ασκήσεως του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας από τα οικεία πρόσωπα. Δεύτερον, υπενθύμισε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση κανόνων που έχουν ως αποτέλεσμα την παρεμπόδιση της εγκαταστάσεως ορισμένων υπηκόων του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

15 Εν συνεχεία, το Conseil d'État έκρινε ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ προβλέπει, υπό τις σχετικές προϋποθέσεις, την άμεση υπαγωγή των φορολογουμένων που προτίθενται να μεταφέρουν εκτός Γαλλίας τη φορολογική τους κατοικία σε φόρο επί των υπεραξιών που δεν έχουν ακόμη πράγματι αντληθεί (στο εξής: λανθάνουσες υπεραξίες) και που, εξ αυτού του λόγου, δεν θα φορολογούνταν αν οι εν λόγω φορολογούμενοι εξακολουθούσαν να κατοικούν στη Γαλλία.

16 Εντούτοις, το Conseil d'État τόνισε επίσης ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ περιλαμβάνει διατάξεις οι οποίες καθιστούν δυνατή την αποτροπή, σε περίπτωση αναστολής καταβολής του φόρου, του ενδεχομένου επιβολής επί των φορολογουμένων αυτών φόρου ο οποίος δεν θα τους επιβαλλόταν ή επιβολής επαχθέστερου φόρου από εκείνον στον οποίο θα είχαν υποβληθεί αν εξακολουθούσαν να κατοικούν στη Γαλλία και οι οποίες, επιπροσθέτως, τους παρέχουν, με το πέρας πενταετούς προθεσμίας, το ευεργέτημα απαλλαγής, εφόσον τα εταιρικά δικαιώματα εκ των οποίων προκύπτουν οι υπεραξίες παραμένουν στην περιουσία τους, και την ευχέρεια να ζητήσουν αναστολή καταβολής του φόρου μέχρι το πέρας της προθεσμίας αυτής.

17 Τέλος, το Conseil d'État επισήμανε ότι η χορήγηση της αναστολής αυτής εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι φορολογούμενοι συστήνουν εγγυήσεις διασφαλίζουσες την είσπραξη του φόρου. Εντούτοις, ενόψει των επιβαρύνσεων που μπορεί να συνεπάγεται η σύσταση τέτοιων εγγυήσεων, το Conseil d'État αμφιβάλλει ως προς το αν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει ρύθμιση όπως η επίδικη στην εκκρεμή ενώπιόν του διαφορά.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Conseil d'État, εκτιμώντας ότι η επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς παρουσιάζει σοβαρή δυσχέρεια ενόψει του περιεχομένου των εφαρμοστέων κοινοτικών κανόνων, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύει η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ) την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση, για την πρόληψη κινδύνου φοροαποφυγής, μηχανισμού φορολογήσεως των υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, όπως αυτός που περιγράφηκε ανωτέρω [;]»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

19 Η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζουν ότι η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο H. de Lasteyrie άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ούτε ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

20 Ο H. de Lasteyrie επισημαίνει με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο ότι είχε μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο Βέλγιο προκειμένου να ασκήσει εκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα.

21 Η Δανική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν παρεμβάλλει προσκόμματα στην ελευθερία εγκαταστάσεως. Τονίζουν ότι η εν λόγω διάταξη δεν εισάγει δυσμενή διάκριση. Επιπλέον, δεν εμποδίζει, άμεσα ή έμμεσα, τους Γάλλους υπηκόους να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος. Σύμφωνα με τη Δανική Κυβέρνηση, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός ότι η φορολόγηση των επίδικων υπεραξιών περιορίζει τη δυνατότητα των Γάλλων υπηκόων να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος. Η εξάρτηση της χορηγήσεως της αναστολής καταβολής του φόρου από τη σύσταση εγγυήσεων δεν συνιστά απαίτηση ικανή να ασκήσει, αυτή καθαυτή, σημαντική επιρροή επί της δυνατότητας των Γάλλων υπηκόων να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος.

22 Ο H. de Lasteyrie, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκτιμούν ότι τα περιοριστικά αποτελέσματα του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ παρεμποδίζουν την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Αντιθέτως προς τους φορολογούμενους που κατοικούν στη Γαλλία και φορολογούνται μόνον επί των υπεραξιών που έχουν πράγματι αντληθεί, οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους στο εξωτερικό φορολογούνται επί λανθανουσών υπεραξιών. Ως προς τους εν λόγω φορολογούμενους, γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η μεταφορά εκτός Γαλλίας της φορολογικής τους κατοικίας και όχι η μεταβίβαση των εν λόγω τίτλων. Επομένως, εν προκειμένω πρόκειται για χαρακτηριστική περίπτωση περιορισμού λόγω «εξόδου από το εθνικό έδαφος». Το εν λόγω σύστημα φορολογήσεως περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τους φορολογούμενους που εγκαταλείπουν τη Γαλλία σε σχέση με αυτούς που εξακολουθούν να κατοικούν σ' αυτό το κράτος μέλος και, επομένως, τους επιφυλάσσει δυσμενή διακριτική μεταχείριση. Ο προσωρινός χαρακτήρας της φορολογήσεως και η δυνατότητα χορηγήσεως αναστολής καταβολής του φόρου δεν είναι σε θέση να εξαλείψουν το περιοριστικό αυτό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι η αναστολή δεν χορηγείται αυτομάτως και υπόκειται στην προϋπόθεση του ορισμού φορολογικού εκπροσώπου εγκατεστημένου στη Γαλλία. Επιπλέον, η υποχρέωση συστάσεως εγγυήσεων συνεπάγεται όχι μόνον έξοδα οικονομικής φύσεως, αλλά κυρίως την αδυναμία διαθέσεως των περιουσιακών στοιχείων που

κατατέθηκαν ως εγγύηση. Ο H. de Lasteyrie υποστηρίζει ότι μια τέτοια υποχρέωση συνιστά αυτή καθαυτή εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

23 Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το εμπόδιο στην ελεύθερη εγκατάσταση που ενέχει το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ είναι ιδιαιτέρως περιορισμένης σημασίας και, εν πάση περιπτώσει, εξαιρετικά αβέβαιο και έμμεσο, ώστε να θεωρηθεί ότι μπορεί να παρεμποδίσει στην πράξη την ελεύθερη εγκατάσταση.

24 Η Γαλλική Κυβέρνηση επικέντρωσε την επιχειρηματολογία της στους λόγους που πιθανώς δικαιολογούν ένα εμπόδιο αυτού του είδους. Συναφώς, η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν είναι αντίθετο με το άρθρο 52 της Συνθήκης ενόψει του επιδιωκόμενου με την εθνική αυτή διάταξη σκοπού, ήτοι της προλήψεως κινδύνου φοροαποφυγής. Από τη σκέψη 26 της αποφάσεως της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI (Συλλογή 1998, σ. I-4695), προκύπτει ότι θα μπορούσε να ανταποκρίνεται σε επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος εθνική νομοθεσία που αποσκοπεί στον αποκλεισμό της δυνατότητας παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος σε αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, στο πλαίσιο προστασίας της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να νοηθεί περιορισμός που προκύπτει από διάταξη αποσκοπούσα στην αποτροπή νοθεύσεως, στην πράξη, της φορολογικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, θα επρόκειτο τότε, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για περίπτωση «καταχρηστικής ασκήσεως», στον τομέα της φορολογίας, δικαιώματος χορηγούμενου από το κοινοτικό δίκαιο (απόφαση της 7ης Ιουλίου 1992, C-370/90, Singh, Συλλογή 1992, σ. I-4265).

25 Η Γαλλική Κυβέρνηση διευκρινίζει επίσης ότι η θέσπιση του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ οφείλεται στη συμπεριφορά ορισμένων φορολογούμενων, οι οποίοι, προτού μεταβιβάσουν κινητούς τίτλους, μεταφέρουν προσωρινώς τη φορολογική τους κατοικία με αποκλειστικό σκοπό να αποφύγουν την καταβολή του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου υπεραξιών. Εξάλλου, δεδομένου ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 31), η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά ότι και η αποτελεσματικότητα της εισπράξεως απαιτητού φόρου, η οποία πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο σε σχέση με τους διενεργούμενους στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας ελέγχους, πρέπει να θεωρείται επιτακτικός λόγος.

26 Περαιτέρω, η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η απουσία αποτελεσματικών διμερών ή πολυμερών συμφωνιών σε διεθνές επίπεδο, βάσει των οποίων θα μπορούσε να κινηθεί διαδικασία εισπράξεως υπό τους ίδιους όρους που ισχύουν στην εσωτερική έννομη τάξη, καθιστά προβληματική την είσπραξη του φόρου από τους φορολογούμενους που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος και δικαιολογεί τη θέσπιση του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ. Για τους ίδιους λόγους είναι αναγκαία η εξάρτηση της χορηγήσεως της αναστολής πληρωμής από τη σύσταση εγγυήσεων.

27 Εν συνεχεία, η Γαλλική Κυβέρνηση τονίζει ότι η εφαρμογή του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ είναι ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, δεδομένου ότι οι δεσμεύσεις που αναλαμβάνει ο φορολογούμενος είναι περιορισμένης χρονικής διάρκειας. Συγκεκριμένα, ο φόρος μπορεί να καταστεί απαιτητός μόνον εντός προθεσμίας πέντε ετών από την ημερομηνία εκπατρισμού. Μετά την πάροδο της προθεσμίας αυτής, εάν ο ενδιαφερόμενος δεν έχει μεταβιβάσει τους οικείους τίτλους, απαλλάσσεται από κάθε φορολογική υποχρέωση έναντι των γαλλικών αρχών. Η πρόβλεψη πενταετούς προθεσμίας διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα του συστήματος και εμποδίζει τη φοροδιαφυγή μέσω εγκαταστάσεως βραχείας διάρκειας στο εξωτερικό.

28 Επιπλέον, η διαδικασία φορολογήσεως είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Σε περίπτωση αρνήσεως χορηγήσεως αναστολής, υπαίτιος είναι ο φορολογούμενος διότι, παραδείγματος χάριν, δεν συνέταξε καταλλήλως τη δήλωση. Σε περίπτωση χορηγήσεως της αναστολής, η επιβαλλόμενη στον φορολογούμενο δέσμευση απορρέει από την υποχρέωση συστάσεως εγγυήσεων καταβολής του φόρου. Η αναστολή καταβολής του φόρου χορηγείται στους φορολογούμενους στο σύνολο, σχεδόν, των περιπτώσεων. Ως εκ τούτου, ο φορολογούμενος δεν καταβάλλει, στην πράξη, κανένα φόρο κατά τον χρόνο μεταφοράς εκτός Γαλλίας της φορολογικής του κατοικίας.

29 Τέλος, η Γαλλική Κυβέρνηση τονίζει ότι, σε περίπτωση μεταβιβάσεως των τίτλων, το ποσό του απαιτητού στη Γαλλία φόρου υπολογίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποφεύγεται οποιαδήποτε υψηλότερη φορολόγηση. Ο φόρος επί των υπεραξιών που ενδεχομένως καταβλήθηκε από τον ενδιαφερόμενο δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους υποδοχής αφαιρείται από το οφειλόμενο στη Γαλλία ποσό του εν λόγω φόρου. Εξάλλου, οι ζημίες που διαπιστώνονται μετά την αναχώρηση του φορολογούμενου από τη Γαλλία

συνεπάγονται την κατά το ποσό αυτό απαλλαγή από τον φόρο. Ομοίως, οι υπεραξίες που πραγματοποιούνται μετά την αναχώρηση του φορολογούμενου εξαιρούνται από τη βάση υπολογισμού του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου.

30 Η Δανική, η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν, επίσης, ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος και είναι ανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.

31 Συναφώς, η Δανική Κυβέρνηση παραπέμπει στην απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir (Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψεις 25 και 33), με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η αποφυγή της μειώσεως της βάσεως επιβολής φόρου συνιστά επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος που δικαιολογεί εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

32 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, πρώτον, ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ βασίζεται στην κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ του «κράτους προελεύσεως» και του «κράτους προορισμού». Η εξουσία του «κράτους προελεύσεως» να φορολογεί την υπεραξία συμμετοχών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες απορρέει από το γεγονός ότι η υπεραξία αυτή γεννάται κατά κανόνα από τη δραστηριότητα της εταιρίας σ' αυτό το κράτος μέλος. Επομένως, αποτελεί τμήμα της περιουσίας του φορολογούμενου, η οποία, έως την αναχώρησή του, φορολογείται σ' αυτό το κράτος μέλος. Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση παραπέμπει στη σκέψη 26 της προαναφερθείσας αποφάσεως ICI, με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε, κατά τρόπο γενικό, τη δυνατότητα δικαιολογήσεως λόγω κινδύνου φοροαποφυγής.

33 Η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζει ότι ο περιορισμός της φορολογικής εξουσίας στις υπεραξίες που πραγματοποιούνται στο κράτος της κατοικίας του φορολογούμενου και η συνακόλουθη συνεκτίμηση των εν λόγω υπεραξιών σε περίπτωση πωλήσεως των κινητών τίτλων ή μεταφοράς της κατοικίας

συμφωνούν με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας. Ισχυρίζεται ότι το συνδυασμένο αποτέλεσμα της φορολογήσεως κατά τη μετοίκηση του φορολογούμενου και της απαιτήσεως εγγυήσεων για τη χορήγηση της αναστολής καταβολής, προς διασφάλιση της πραγματικής εισπράξεως του φόρου, είναι αναγκαίο για τη διατήρηση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος. Ο λόγος αυτός θα μπορούσε να δικαιολογήσει μια περιοριστική των θεμελιωδών ελευθεριών διάταξη (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249), δεδομένου ότι, εν προκειμένω, υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ της μεταθέσεως σε μεταγενέστερο χρόνο της ετήσιας φορολογήσεως της αυξήσεως κεφαλαίου μέσω κινητών τίτλων, αφενός, και της πραγματικής εισπράξεως του φόρου κατά τη μεταφορά της κατοικίας στο εξωτερικό, αφετέρου. Περαιτέρω, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ, αποσκοπώντας στον περιορισμό της δυνατότητας των φορολογούμενων να μεταφέρουν προσωρινώς εκτός Γαλλίας την κατοικία τους, προκειμένου να ρευστοποιήσουν τους κινητούς τους τίτλους και να αποφύγουν υψηλή φορολόγηση των υπεραξιών, εντάσσεται στο πλαίσιο καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής.

34 Εντούτοις, ο H. de Lasteyrie, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το γενικευμένο και αμάχητο τεκμήριο προθέσεως φοροαποφυγής που περιλαμβάνεται στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ, το οποίο συνεπάγεται άμεση φορολόγηση των λανθανουσών υπεραξιών, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την αποτελεσματική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και συνιστά, εξ αυτού του λόγου, εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως, το οποίο αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

35 Ο H. de Lasteyrie επισημαίνει ότι οι συναφθείσες από τη Γαλλική Δημοκρατία διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογήσεως περιλαμβάνουν κατά κανόνα ρήτρα περί «αρωγής προς είσπραξη», την οποία οι γαλλικές αρχές μπορούν να επικαλεσθούν προκειμένου να εισπράξουν φόρο από φορολογούμενους που έχουν μεταφέρει την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να συνεργάζονται και να ακολουθούν διαδικασίες ανταλλαγής πληροφοριών διασφαλίζουσες την ικανοποίηση φορολογικών απαιτήσεων όπως οι εν προκειμένω επίδικες.

36 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι ο γενικός χαρακτήρας του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ δεν επιτρέπει να κριθεί κατά περίπτωση αν η μεταφορά της κατοικίας ενέχει πράγματι πρόθεση φοροαποφυγής. Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη δεν έχει ως αντικείμενο να στερήσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα ειδικώς από τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην παράκαμψη της φορολογικής νομοθεσίας, δεδομένου ότι αφορά, κατά τρόπο γενικό, κάθε κατάσταση στην οποία ένας φορολογούμενος, ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο συμμετοχής σε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών, μεταφέρει «για οποιοδήποτε λόγο» εκτός Γαλλίας τη φορολογική του κατοικία. Συναφώς, από τη σκέψη 38 της αποφάσεως της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros (Συλλογή 1999, σ. I-1459), προκύπτει ότι στην αρμόδια αρχή εναπόκειται να αποδείξει, κατά περίπτωση, την ύπαρξη φοροδιαφυγής.

37 Περαιτέρω, ο H. de Lasteyrie και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η αναστολή καταβολής φόρου δεν χορηγείται αυτοδικαίως και ότι ο φορολογούμενος οφείλει, εν πάση περιπτώσει, να είναι σε θέση να καταθέσει εγγυήσεις διασφαλίζουσες την καταβολή. Τα μέτρα αυτά είναι προδήλως δυσανάλογα προς τον επιδιωκόμενο σκοπό. Από τη νομοθεσία άλλων κρατών μελών, όπως του Ηνωμένου Βασιλείου και του Βασιλείου της Σουηδίας, προκύπτει ότι είναι δυνατό να υιοθετηθούν λύσεις λιγότερο περιοριστικές της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Όσον αφορά το σύστημα των εγγυήσεων, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι εισάγει δυσμενή διάκριση, δεδομένου ότι, ελλείψει τραπεζικής εγγυήσεως διασφαλίζουσας την καταβολή του συνόλου των οφειλόμενων φόρων, δεν είναι δυνατή η κατάθεση μη εισηγμένων σε γαλλικό χρηματιστήριο τίτλων ως εγγυήσεων.

Απάντηση του Δικαστηρίου

38 Το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ προβλέπει την επιβολή φόρου, κατά την ημερομηνία μεταφοράς εκτός Γαλλίας της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου, επί της υπεραξίας των εταιρικών δικαιωμάτων, προκύπτουσας από τη διαφορά μεταξύ της αξίας των εν λόγω δικαιωμάτων κατά τον

χρόνο της μεταφοράς και της τιμής αγοράς τους. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στους φορολογούμενους που, σε χρονικό σημείο εντός των πέντε ετών που προηγούνται της ημερομηνίας μεταφοράς, κατείχαν, άμεσα ή έμμεσα μαζί με τα μέλη της οικογενείας τους, δικαιώματα επί των κερδών εταιρίας, αποφέροντα άνω του 25 % των εν λόγω κερδών. Η ιδιαιτερότητα της διατάξεως αυτής έγκειται στο ότι αφορά τη φορολόγηση λανθανουσών υπεραξιών.

39 Επιβάλλεται να εξετασθεί, πρώτον, αν το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ, το οποίο προβλέπει την επιβολή φόρου επί των λανθανουσών υπεραξιών εκ του γεγονότος και μόνον της μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του φορολογούμενου, μπορεί να περιορίσει την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά την έννοια του άρθρου 52 της Συνθήκης.

40 Συναφώς, πρέπει να τονισθεί ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης αποτελεί μια από τις θεμελιώδεις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και έχει άμεση εφαρμογή εντός των κρατών μελών από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων κράτους μέλους στο έδαφος άλλου κράτους μέλους περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων υπό τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως καθορίζει για τους ημεδαπούς (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 13, της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 22, και της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 27).

41 Σε απάντηση στις αμφιβολίες που εξέφρασαν ορισμένες Κυβερνήσεις ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως στη διαφορά της κύριας δίκης και ελλείψει επαρκών διευκρινίσεων επί του ζητήματος αυτού στη δικογραφία που κατατέθηκε στο Δικαστήριο, επιβάλλεται, αφενός, η υπόμνηση ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ που στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 2003, C-326/00, ΙΚΑ, Συλλογή 2003, σ. I-1703, σκέψη 27, και την εκεί νομολογία), και, αφετέρου, η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο κατέληξε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης τυγχάνει εφαρμογής στην ενώπιόν του διαφορά.

42 Πρέπει να διευκρινισθεί ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης, όπως και άλλες διατάξεις περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως, έχει ως πρωταρχικό σκοπό, όπως προκύπτει από το περιεχόμενό του, να εξασφαλίσει εντός του κράτους μέλους υποδοχής τη μεταχείριση που επιφυλάσσεται και στους ημεδαπούς, πλην όμως απαγορεύει επίσης το να εμποδίζει το κράτος μέλος καταγωγής την εγκατάσταση των υπηκόων του σε άλλο κράτος μέλος (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Baars, σκέψη 28 και την εκεί νομολογία).

43 Εξάλλου, το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει ακόμη και τους μικρής εκτάσεως και ήσσονος σημασίας περιορισμούς της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21, και της 15ης Φεβρουαρίου 2000, C-34/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2000, σ. I-995, σκέψη 49).

44 Επιπλέον, η απαγόρευση θεσπίσεως από τα κράτη μέλη περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως ισχύει και για τις φορολογικές διατάξεις. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει, αυτός καθεαυτόν, στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που διατηρούν (βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21· προαναφερθείσα απόφαση ICI, σκέψη 19, και απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 32).

45 Εν προκειμένω, μολονότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν απαγορεύει στους Γάλλους φορολογούμενους να ασκήσουν το δικαίωμά τους εγκαταστάσεως, εντούτοις μπορεί να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος αυτού, λειτουργώντας, τουλάχιστον, αποτρεπτικά για τους φορολογούμενους που επιθυμούν να εγκατασταθούν σε άλλο κράτος μέλος.

46 Πράγματι, ο φορολογούμενος ο οποίος, στο πλαίσιο ασκήσεως του δικαιώματος που του χορηγείται δυνάμει του άρθρου 52 της Συνθήκης, επιθυμεί να μεταφέρει εκτός γαλλικού εδάφους την κατοικία του, υπόκειται σε δυσμενή

μεταχείριση σε σχέση με αυτόν που εξακολουθεί να κατοικεί στη Γαλλία. Ο εν λόγω φορολογούμενος υποχρεούται, εκ του γεγονότος και μόνον της μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του, στην καταβολή φόρου επί εισοδήματος που δεν έχει ακόμη πράγματι αντληθεί και το οποίο δεν έχει στην κατοχή του, ενώ, εάν εξακολουθούσε να κατοικεί στη Γαλλία, οι υπεραξίες θα φορολογούνταν μόνον εφόσον και κατά το μέτρο που θα είχαν πράγματι αντληθεί. Η διακριτική αυτή μεταχείριση ως προς τη φορολόγηση των υπεραξιών, ικανή να επηρεάσει σημαντικά την περιουσία του φορολογούμενου που επιθυμεί να μεταφέρει εκτός Γαλλίας την κατοικία του, είναι σε θέση να αποτρέψει τον φορολογούμενο από το να προβεί στη μεταφορά.

47 Το αυτό συμπέρασμα προκύπτει από την εξέταση των λεπτομερειών εφαρμογής του εν λόγω μέτρου. Πράγματι, μολονότι είναι δυνατό να χορηγηθεί αναστολή καταβολής του φόρου, τούτη δεν χορηγείται αυτομάτως και υπόκειται σε αυστηρές προϋποθέσεις, όπως οι διαλαμβανόμενες στα σημεία 36 και 37 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η σύσταση εγγυήσεων. Οι εγγυήσεις αυτές έχουν αυτές καθαυτές περιοριστικό αποτέλεσμα, στο μέτρο που στερούν από τον φορολογούμενο την αξιοποίηση της κατατεθείσας ως εγγυήσεως περιουσίας.

48 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το επίδικο στην κύρια δίκη μέτρο είναι ικανό να παρεμποδίσει την ελευθερία εγκαταστάσεως.

49 Επιβάλλεται να υπομνησθεί, δεύτερον, ότι ένα μέτρο ικανό να παρεμποδίσει την ελευθερία εγκαταστάσεως κατά το άρθρο 52 της Συνθήκης μπορεί να γίνει δεκτό μόνον αν επιδιώκει νόμιμο σκοπό συμβατό προς τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή του εν λόγω μέτρου να είναι κατάλληλη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Futura Participations και Singer, σκέψη 26, και την παρατιθέμενη εκεί νομολογία, καθώς και X και Y, σκέψη 49).

50 Όσον αφορά τον προβαλλόμενο από το αιτούν δικαστήριο με το προδικαστικό ερώτημα δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από τον σκοπό προλήψεως της φοροαποφυγής, επιβάλλεται να τονισθεί ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν έχει ως ειδικό σκοπό να στερήσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα από τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην καταστρατήγηση της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία ένας φορολογούμενος, ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο συμμετοχής σε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών, μεταφέρει, για οποιοδήποτε λόγο, εκτός Γαλλίας τη φορολογική του κατοικία (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις ICI, σκέψη 26, και X και Y, σκέψη 61).

51 Πάντως, η μεταφορά εκτός του εδάφους κράτους μέλους της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου δεν συνεπάγεται, αυτή και μόνον, φοροαποφυγή. Ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν μπορεί να στηριχθεί στο γεγονός της μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου και δεν μπορεί να δικαιολογήσει ένα φορολογικό μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45, και προαναφερθείσα απόφαση X και Y, σκέψη 62).

52 Επομένως, το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν μπορεί, δίχως να υπερβαίνει κατά πολύ το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο, να προβλέπει τεκμήριο προθέσεως παρακάμψεως της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας για κάθε φορολογούμενο που μεταφέρει την κατοικία του εκτός Γαλλίας.

53 Βάσει του τεκμηρίου αυτού, θα υποχρεούται στην καταβολή φόρου δυνάμει του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ και ο φορολογούμενος που μεταβιβάζει τους τίτλους του προ της λήξεως της χρονικής περιόδου των πέντε ετών από της ημερομηνίας αναχωρήσεως από τη Γαλλία, ακόμη και αν δεν έχει καμία πρόθεση να επιστρέψει σ' αυτό το κράτος μέλος και εξακολουθεί να κατοικεί στο εξωτερικό και μετά την πάροδο της εν λόγω περιόδου.

54 Εξάλλου, ο επιδιωκόμενος σκοπός, ήτοι η αποτροπή του ενδεχομένου της προ της μεταβιβάσεως κινητών τίτλων προσωρινής μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με αποκλειστικό σκοπό τη μη καταβολή του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου επί των υπεραξιών, είναι δυνατό να επιτευχθεί με μέτρα λιγότερο δεσμευτικά ή περιοριστικά της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αφορώντα ειδικώς τους κινδύνους που συνδέονται με την προσωρινή μεταφορά. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 64 των προτάσεών του, οι γαλλικές αρχές θα μπορούσαν, μεταξύ άλλων, να προβλέψουν την επιβολή φόρου στον φορολογούμενο που κατόπιν βραχείας παραμονής σε άλλο κράτος μέλος επιστρέφει στη Γαλλία αφού εν τω μεταξύ αποκόμισε πράγματι τις υπεραξίες, μέτρο με το οποίο αποφεύγεται η δυσμενής μεταχείριση των φορολογούμενων που ως αποκλειστικό σκοπό έχουν την καλόπιστη άσκηση της ελευθερίας τους εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος.

55 Η εξέταση των λεπτομερειών εφαρμογής του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ οδηγεί στο ίδιο συμπέρασμα.

56 Πράγματι, όπως τονίστηκε με τη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, η αναστολή καταβολής του φόρου δεν χορηγείται αυτομάτως, αλλά υπόκειται σε αυστηρές προϋποθέσεις, όπως οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεως εντός της τασσόμενης προθεσμίας, ορισμού εκπροσώπου εγκατεστημένου στη Γαλλία και συστάσεως εγγυήσεως διασφαλίζουσας την είσπραξη του φόρου.

57 Στο μέτρο που η εφαρμογή αυτών των προϋποθέσεων γεννά περιορισμούς στην άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως, ο σκοπός της αποτροπής της φοροαποφυγής, ο οποίος δεν μπορεί να δικαιολογήσει το προβλεπόμενο στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ σύστημα φορολογήσεως, δεν μπορεί να προβληθεί λυσιτελώς ούτε προς δικαιολόγηση των εν λόγω προϋποθέσεων, οι οποίες αφορούν την εφαρμογή του συστήματος αυτού.

58 Επομένως, το άρθρο 52 της Συνθήκης απαγορεύει σε κράτος μέλος να προβλέπει, για την αποτροπή κινδύνου φοροαποφυγής σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Γαλλίας της φορολογικής κατοικίας ενός φορολογούμενου, ένα μηχανισμό φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών, όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ.

59 Εντούτοις, η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σκοπός του άρθρου 167 bis του ΓΦΚ είναι να εμποδίσει τη συρρίκνωση της βάσεως επιβολής φόρου του οικείου κράτους μέλους, στερώντας από τους φορολογούμενους τη δυνατότητα να αντλήσουν πλεονέκτημα από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών.

60 Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος που μπορεί να προβληθεί προς δικαιολόγηση μέτρου το οποίο αντιβαίνει, κατ' αρχήν, σε θεμελιώδη ελευθερία (προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 28, και απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 59). Συνεπώς, μόνον η απώλεια εσόδων που υφίσταται ένα κράτος μέλος λόγω της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας ενός φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο έχει διαφορετική και, ενδεχομένως, πλεονεκτική για τον φορολογούμενο αυτό φορολογική νομοθεσία, δεν αρκεί για να δικαιολογήσει περιορισμό του δικαιώματος εγκαταστάσεως.

61 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, το συνδυασμένο αποτέλεσμα της φορολογήσεως κατά τη μετοίκηση του φορολογούμενου και της απαιτήσεως εγγυήσεων για τη χορήγηση της αναστολής καταβολής, προς διασφάλιση της πραγματικής εισπράξεως του φόρου, είναι αναγκαίο για τη διατήρηση της συνοχής του γαλλικού φορολογικού συστήματος, δεδομένου ότι υφίσταται άμεση συνάφεια μεταξύ της μεταθέσεως σε μεταγενέστερο χρόνο της ετήσιας φορολογήσεως της αυξήσεως κεφαλαίου μέσω κινητών τίτλων, αφενός, και της πραγματικής εισπράξεως του φόρου κατά τη μεταφορά της κατοικίας στο εξωτερικό, αφετέρου.

62 Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο δέχθηκε, προκειμένου να διατηρήσει τον σύνδεσμο μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των εισφορών και της υποχρεώσεως καταβολής φόρων που βάρυνε τις ασφαλιστικές εταιρίες δυνάμει ασφαλιστικών συμβολαίων, ότι η δυνατότητα εκπτώσεως των εισφορών πρέπει να εξαρτάται από την προϋπόθεση της καταβολής τους σ' αυτό το κράτος μέλος (προαναφερθείσα απόφαση Bachmann, σκέψεις 21 έως 23, και απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψεις 14 έως 20).

63 Εντούτοις, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δικαιολογείται επίσης από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του γαλλικού φορολογικού συστήματος.

64 Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι το φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ αποσκοπεί, όπως επισήμανε η Γαλλική Κυβέρνηση με τις γραπτές της παρατηρήσεις, στην αποτροπή των περιπτώσεων προσωρινής μεταφοράς κατοικίας εκτός Γαλλίας αποκλειστικώς για φορολογικούς λόγους. Πράγματι, η θέσπιση του εν λόγω άρθρου οφείλεται στη συμπεριφορά ορισμένων φορολογούμενων, οι οποίοι, προτού μεταβιβάσουν κινητούς τίτλους, μεταφέρουν προσωρινώς τη φορολογική τους κατοικία με αποκλειστικό σκοπό να αποφύγουν την καταβολή του οφειλόμενου στη Γαλλία φόρου επί των υπεραξιών.

65 Επομένως, το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν αποσκοπεί γενικώς στη διασφάλιση της φορολογήσεως των υπεραξιών, σε περίπτωση μεταφοράς εκτός Γαλλίας της κατοικίας του φορολογούμενου, δεδομένου ότι αφορά τις καταγραφείσες κατά την παραμονή του στη Γαλλία υπεραξίες.

66 Η διαπίστωση αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς επιτρέπει την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε

για πράγματι αντληθείσες στο κράτος στο οποίο ο φορολογούμενος μετέφερε την κατοικία του υπεραξίες. Πράγματι, το καθεστώς αυτό θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη φορολόγηση των υπεραξιών εξ ολοκλήρου στο εν λόγω κράτος μέλος, συμπεριλαμβανομένων των υπεραξιών που καταγράφηκαν κατά την παραμονή του φορολογούμενου στη Γαλλία.

67 Υπό τις συνθήκες αυτές και ενόψει του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος που προβλέπεται στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ, το επιχείρημα της Ολλανδικής Κυβερνήσεως περί συνοχής της φορολογικής νομοθεσίας εκκινεί από εσφαλμένη παραδοχή. Ως εκ τούτου, ο δικαιολογητικός λόγος που αντλείται από τον σκοπό συνοχής της φορολογικής νομοθεσίας, τον οποίο άλλωστε δεν επικαλέστηκε η Γαλλική Κυβέρνηση, δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

68 Ως προς το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως σύμφωνα με το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ του κράτους μέλους προελεύσεως και του κράτους μέλους υποδοχής, αρκεί η διαπίστωση, την οποία διατύπωσε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 82 των προτάσεών του, ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά ούτε την κατανομή μεταξύ των κρατών μελών της εξουσίας επιβολής φόρων ούτε την εξουσία των γαλλικών αρχών να επιβάλλουν φόρο επί των λανθανουσών υπεραξιών προς αντιμετώπιση των περιπτώσεων δόλιας μεταφοράς της κατοικίας, αλλά το ζήτημα του συμβατού των θεσπισθέντων προς τον σκοπό αυτό μέτρων με τις απαιτήσεις της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

69 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση, για την αποτροπή κινδύνου φοροαποφυγής σε περίπτωση μεταφοράς από φορολογούμενο της φορολογικής του κατοικίας εκτός του εν λόγω κράτους μέλους, μηχανισμού φορολογήσεως των λανθανουσών υπεραξιών, όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 167 bis του ΓΦΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

70 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική, η Δανική, η Γερμανική, η Ολλανδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2001 το Conseil d'État, αποφαίνεται:

Η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει την εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση, για την αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής σε περίπτωση μεταφοράς από φορολογούμενο της φορολογικής του κατοικίας εκτός του εν λόγω κράτους μέλους, μηχανισμού φορολογήσεως των υπεραξιών που δεν έχουν ακόμη πράγματι αντληθεί, όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 167 bis του γαλλικού γενικού φορολογικού κώδικα.

Timmermans La Pergola von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Μαρτίου 2004. 11ης Μαρτίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

Β. Σκουρής