ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 7ης Σεπτεμβρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-470/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Gerechtshof te Arnhem (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Νοεμβρίου 2004, στο πλαίσιο της διαδικασίας

N

κατά

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη και J. Klučka (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο N, εκπροσωπούμενος από τον P. L. M. van Gorkom, advocaat,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και C. A. H. M. ten Dam,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Molde,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Plessing,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Weimar,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 30ής Μαρτίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18 ΕΚ και 43 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Ν και του Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (στο εξής: έφορος) σχετικά με απόφαση του δεύτερου, με την οποία κρίθηκε απαράδεκτη η διοικητική ένσταση του Ν κατά της πράξεως επιβολής φόρου εισοδήματος και κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών για το έτος 1997.

Το νομικό πλαίσιο

Ο νόμος περί φόρου εισοδήματος

3 Κατά το άρθρο 3 του νόμου περί φόρου εισοδήματος (Wet op de inkomstenbelasting) του 1964 (στο εξής: WIB), ο φόρος ημεδαπών φορολογουμένων υπολογίζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος, το οποίο περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, κατά το άρθρο 4 του νόμου αυτού, τα κέρδη από την κατοχή σημαντικών μερίδων εταιρικού κεφαλαίου.

4 Κατά το άρθρο 20a, παράγραφος 1, στοιχείο b), του WIB, κέρδος από την κατοχή σημαντικών μερίδων εταιρικού κεφαλαίου συνιστά το συνολικό ποσό του οφέλους που προκύπτει από την εκποίηση μετοχών της μερίδας εταιρικού κεφαλαίου. Κατά την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, υφίσταται κατοχή σημαντικής μερίδας όταν ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό 5 % του κεφαλαίου μιας εταιρίας.

5 Το άρθρο 20a, παράγραφος 6, στοιχείο i), του WIB ορίζει ότι η κατ' άλλον τρόπο πλην θανάτου απώλεια της ιδιότητας του ημεδαπού φορολογουμένου εξομοιώνεται με μεταβίβαση μετοχών.

6 Το άρθρο 20c του WIB καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού του οφέλους που προκύπτει από πλασματική μεταβίβαση. Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, το κέρδος εκ της μεταβιβάσεως συνίσταται κατά κανόνα στη διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πωλήσεως. Κατά την παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου, ελλείψει αντιτίμου σε περίπτωση μεταβιβάσεως ή κτήσεως, θεωρείται ως αντίτιμο η αγοραία αξία που μπορεί να αποδοθεί στην εταιρική μερίδα κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως. Εάν ο φορολογούμενος εγκαθίσταται στις Κάτω Χώρες, η παράγραφος 7 του άρθρου αυτού προβλέπει ότι ως ποσό αναφοράς λογίζεται, αντί της τιμής αγοράς, η αγοραία αξία των τίτλων κατά την ημερομηνία αφίξεως του εν λόγω φορολογουμένου στο κράτος μέλος αυτό.

7 Το άρθρο 20c, παράγραφος 18, του WIB ορίζει ότι:

«Υπουργική απόφαση θέτει τους κανόνες σχετικά με την τιμή κτήσεως για τις περιπτώσεις στις οποίες στην περιουσία του φορολογουμένου περιλαμβάνονται μετοχές εταιρίας για την οποία έτυχε, κατά προηγούμενο έτος, εφαρμογής ως προς τον φορολογούμενο το άρθρο 20a, παράγραφος 6, στοιχείο i. Με υπουργική κανονιστική απόφαση μπορούν επίσης να τίθενται κανόνες περί της μειώσεως του επιβληθέντος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20a, παράγραφος 6, στοιχείο i, ή του άρθρο 49, παράγραφος 4, δεύτερη περίοδος, φόρου, όταν ο φορολογούμενος επιστρέφει στις Κάτω Χώρες εντός χρονικού διαστήματος που δεν υπερβαίνει τα δέκα έτη από την αποδημία του.»

Ο νόμος περί εισπράξεως των φόρων

8 Το άρθρο 25, παράγραφος 6, του νόμου περί εισπράξεως των φόρων (Invorderingswet) του 1990 (στο εξής: IW) προέβλεπε, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, την αναβολή πληρωμής οφειλομένου φόρου λόγω της κατ' άλλον τρόπο πλην του θανάτου απώλεια της ιδιότητας του ημεδαπού φορολογουμένου. Η διάταξη αυτή παρέπεμπε σε υπουργική απόφαση προκειμένου να καθορισθούν οι κανόνες περί της χορηγήσεως αναβολής πληρωμής επί δέκα έτη, υπό την προϋπόθεση ότι έχει συσταθεί επαρκής ασφάλεια. Στην αναβολή αυτή μπορούσε να τεθεί τέλος εφόσον, μεταξύ άλλων, μετοχές τις οποίες αφορούσε είχαν μεταβιβασθεί κατά την έννοια του άρθρου 20a, παράγραφοι 1 ή 6, στοιχεία a) έως h), του WIB.

9 Το άρθρο 26, παράγραφος 2, του IW όριζε, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ότι:

«Με υπουργική απόφαση καθορίζονται οι κανόνες βάσει των οποίων μπορεί να χορηγηθεί στον φορολογούμενο απαλλαγή από τον φόρο για τον οποίο χορηγήθηκε αναβολή πληρωμής βάσει του άρθρου 25, παράγραφος 6:

[...]

b) μέχρι ποσού ίσου προς τον φόρο που πραγματικά καταβλήθηκε στην αλλοδαπή κατά τη μεταβίβαση των μετοχών αυτών λόγω του οφέλους που προέκυψε από τη μεταβίβαση κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 8, με την προϋπόθεση ότι το ποσό της απαλλαγής δεν υπερβαίνει το ποσό του επιβληθέντος φόρου για το οποίο χορηγήθηκε περαιτέρω αναβολή·

c) μέχρι ποσού ίσου προς το ακόμη οφειλόμενο μετά από 10 έτη.»

Η εκτελεστική απόφαση για την εφαρμογή του νόμου περί εισπράξεως των φόρων

10 Η εκτελεστική απόφαση για την εφαρμογή του νόμου περί εισπράξεως των φόρων (Uitvoeringsregeling invorderingswet) του 1990 (στο εξής: URIW) διαλαμβάνεται ιδίως στα άρθρα 25 και 26 του νόμου αυτού. Τα άρθρα 2 και 4 της αποφάσεως αυτής ορίζουν ότι:

«Άρθρο 2

1. Ο έφορος χορηγεί, με απόφαση δεκτική προσφυγής, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου —άνευ σταθμίσεως συμφερόντων—, αναβολή πληρωμής στις περιπτώσεις του άρθρου 25, παράγραφος 6, του νόμου, υπό την προϋπόθεση συστάσεως επαρκούς ασφάλειας και εφόσον ο φορολογούμενος δεχθεί τους όρους που θέτει ο έφορος.

2. Η αναβολή χορηγείται για το ποσό του φόρου που οφείλεται λόγω του υπολογιζομένου βάσει του άρθρου 20a, παράγραφος 6, στοιχείο i), του [...] [WIB], κέρδους, καθώς και για το ποσό των σχετικών τόκων [...].

3. Σε περίπτωση μεταβιβάσεως, κατά την έννοια του άρθρου 20a, πρώτο ή έκτο εδάφιο, στοιχεία a) έως h), του [...] [WIB], των μετοχών, των τίτλων παροχής προνομιακών δικαιωμάτων ή των απαιτήσεων που αφορά η αναβολή, ο έφορος, με απόφαση δεκτική προσφυγής, θέτει τέρμα στη σχετική με τις μετοχές αναβολή [...].

[...]

Άρθρο 4

1. Ο έφορος χορηγεί, με απόφαση δεκτική προσφυγής, κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου, απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος, σε περιπτώσεις όπως οι διαλαμβανόμενες στο άρθρο 26, παράγραφος 2, του νόμου, μέχρι ποσού ίσου προς αυτό που προβλέπει η προαναφερθείσα παράγραφος, λαμβανομένου υπόψη ότι, όσον αφορά τις μετοχές, το ποσό της εκπτώσεως δεν μπορεί να υπερβαίνει το χαμηλότερο από τα ακόλουθα ποσά:

1. το ποσό του φόρου για το οποίο χορηγήθηκε αναβολή όσον αφορά τη μετοχή αυτή [...],

2. το ποσό του φόρου που πραγματικά καταβλήθηκε στην αλλοδαπή κατά τη μεταβίβαση της μετοχής αυτής, λόγω του οφέλους που προέκυψε από τη μεταβίβαση και για το οποίο χορηγήθηκε αναβολή πληρωμής δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 6 [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Στις 22 Ιανουαρίου 1997 ο N μετέφερε την κατοικία του από τις Κάτω Χώρες στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας του από τις Κάτω Χώρες ήταν ο μοναδικός μέτοχος τριών εταιριών περιορισμένης ευθύνης του ολλανδικού δικαίου (besloten vennootschappen), η πραγματική διοίκηση των οποίων ασκείται στην πραγματικότητα από το Κουρασάο (Ολλανδικές Αντίλλες).

12 Ο Ν δήλωσε, για το έτος 1997, φορολογητέο εισόδημα 15 664 697 ολλανδικών φιορινιών (NLG), εκ των οποίων ποσό 765 NLG ως εισόδημα από ιδιοκατοίκηση και ποσό 15 663 932 NLG ως κέρδη από εταιρικές μερίδες. Η πράξη επιβολής φόρου βάσει της δηλώσεως αυτής προσδιόρισε τον φόρο στο ποσό των 3 918 275 NLG, επί του οποίου προστίθενται τόκοι ποσού 228 429 NLG.

13 Κατόπιν αιτήσεώς του, στον Ν χορηγήθηκε αναβολή πληρωμής των ποσών αυτών. Πάντως, σύμφωνα με την ισχύουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, εθνική νομοθεσία, μια τέτοια αναβολή προϋπέθετε τη σύσταση ασφάλειας. Ο Ν ενεχυρίασε τότε τις μετοχές μιας από τις εταιρίες του.

14 Κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409), ο Υφυπουργός Οικονομικών, με το έγγραφό του της 13ης Απριλίου 2004, σε απάντηση των ερωτήσεων που έθεσε μέλος του δεύτερου σώματος του Ολλανδικού Κοινοβουλίου, εκτίμησε ότι η προϋπόθεση περί συστάσεως ασφάλειας για τη χορήγηση αναβολής πληρωμής δεν μπορούσε πλέον να διατηρηθεί. Κατά συνέπεια, ο έφορος γνωστοποίησε στον Ν ότι η συσταθείσα από αυτόν ασφάλεια μπορούσε να θεωρηθεί αρθείσα.

15 Από το 2002, ο Ν εκμεταλλεύεται στο Ηνωμένο Βασίλειο αγρόκτημα με μηλιές.

16 Η ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem κύρια δίκη αφορά κυρίως το ζήτημα αν είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο η αρχή της επιβολής φόρου βάσει του συστήματος

που προβλέπουν ο WIB, ο IW και η URIW, γενεσιουργός αιτία της οποίας είναι η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος της κατοικίας κατοίκου των Κάτω Χωρών ο οποίος κατέχει σημαντική μερίδα εταιρικού κεφαλαίου κατά την έννοια του άρθρου 20a, παράγραφος 3, του WIB.

17 Επικουρικώς, ο N βάλλει κατά των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής αυτού του φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα, ο N θεωρεί ότι η υποχρέωση συστάσεως ασφάλειας, στην οποία υπέκειτο προκειμένου να του χορηγηθεί αναβολή πληρωμής του προβλεπόμενου από τον WIB φόρου, συνιστά εμπόδιο στην άσκηση των δικαιωμάτων που του εξασφαλίζει το κοινοτικό δίκαιο. Ομοίως, θεωρεί ότι το εμπόδιο αυτό δεν αίρεται αναδρομικά απλώς με την ελευθέρωση των ασφαλειών αυτών, την οποία αποφάσισε ο Υφυπουργός Οικονομικών.

18 Εξάλλου, ο προσφεύγων της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι η ολλανδική ρύθμιση που προβλέπει την κατ' αποκοπήν απόδοση των δικαστικών εξόδων αυτού που δικαιώνεται δικαστικά αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο λόγω του ότι περιορίζει τη δυνατότητα των Ολλανδών πολιτών να την επικαλεσθούν κατά τρόπο αποτελεσματικό.

19 Επιληφθέν κατ' ουσίαν ενός ζητήματος σχετικού με τη συμβατότητα του συστήματος φορολογίας που προβλέπουν ο WIB, ο IW και η URIW με τα άρθρα 18 ΕΚ και 43 ΕΚ, το Gerechtshof te Arnhem αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«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 επιβολή 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 το εγκαταλείπει για να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, να επικαλεσθεί, στο πλαίσιο διαδικασίας κατά 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, αντιτίθενται τα άρθρα 18 ΕΚ ή 43 ΕΚ στην επίμαχη ολλανδική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας επιβάλλεται φόρος εισοδήματος [και/ ή] εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως σε σχέση με πλασματική πραγματοποίηση κέρδους από μερίδα εταιρικού κεφαλαίου αποκλειστικώς λόγω του ότι ο κάτοικος Κάτω Χωρών, που παύει να έχει την ιδιότητα του ημεδαπού φορολογουμένου διότι μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, θεωρείται ότι εκποίησε τις μετοχές του που αποτελούν μέρος της μερίδας εταιρικού κεφαλαίου;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα λόγω του ότι η χορήγηση αναβολής πληρωμής βεβαιωθέντος φόρου προϋποθέτει τη σύσταση ασφάλειας: 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 προκλήθηκε από τη σύσταση ασφάλειας;

5) Σε περίπτωση καταφατικής μεν απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, αρνητικής δε απαντήσεως στο πρώτο σκέλος του τετάρτου ερωτήματος, μπορεί τότε να δικαιολογηθεί το υφιστάμενο εμπόδιο;»

20 Εξάλλου, το Gerechtshof te Arnhem παρατηρεί ότι, «όσον αφορά το ζήτημα αν, στην περίπτωση κατά την οποία φορολογούμενος δικαιώνεται λόγω παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου, το ολλανδικό καθεστώς αποδόσεως των δικαστικών εξόδων (σύστημα κατ' αποκοπήν) αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στο ερώτημα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch στην υπόθεση (επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005, C-376/03, D., Συλλογή 2005, σ. I-5821)».

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος

21 Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν ποιες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ έχουν εφαρμογή επί υποθέσεως όπως αυτή της κύριας δίκης. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να διευκρινισθεί η διάρθρωση και οι σχέσεις μεταξύ των δικαιωμάτων της ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

22 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 43 ΕΚ αποτελεί ειδικότερη έκφραση του άρθρου 18 ΕΚ, το οποίο θεσπίζει γενικώς το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ενώσεως να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών (απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκαναβή και Χρυσανθακόπουλος, Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 22).

23 Συνεπώς, ό,τι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΕΚ μόνο στο μέτρο που το άρθρο 43 ΕΚ δεν τυγχάνει εφαρμογής στο σύνολο της περιπτώσεως της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ

24 Πρέπει να εξετασθεί αν η ιδιότητα του μοναδικού μετόχου των εταιριών του επιτρέπει στον Ν να επικαλεσθεί το άρθρο 43 ΕΚ.

25 Η Ολλανδική Κυβέρνηση εκτιμά ότι δεν υφίσταται ζήτημα ελευθερίας εγκαταστάσεως και περιορισμού της ελευθερίας αυτής ελλείψει πραγματικής ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας από το πρόσωπο που την επικαλείται.

26 Συναφώς και κατά πάγια νομολογία, η έννοια της «εγκαταστάσεως» κατά το άρθρο 43 ΕΚ είναι πολύ ευρεία, εμπεριέχουσα τη δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του (απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συμμετοχή ίση προς το 100 % του κεφαλαίου εταιρίας που εδρεύει σε

άλλο κράτος μέλος από αυτό της κατοικίας του κατόχου της συμμετοχής έχει αναμφίβολα ως συνέπεια ότι ο φορολογούμενος αυτός εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των σχετικών με το δικαίωμα εγκαταστάσεως διατάξεων της Συνθήκης (βλ. απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars, Συλλογή 2000, σ. I-2787, σκέψη 21).

27 Μπορεί, έτσι, να απολαύει της ελευθερίας εγκαταστάσεως κοινοτικός υπήκοος ο οποίος κατοικεί σε ένα κράτος μέλος και κατέχει 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, κάτι που είναι βέβαιο στην περίπτωση που κατέχει το 100 % των εταιρικών δικαιωμάτων (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Baars, σκέψεις 22 και 26).

28 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η περίπτωση στην οποία ανέκυψε η διαφορά της κύριας δίκης είναι αυτή ενός κοινοτικού υπηκόου ο οποίος κατοικεί, κατόπιν μεταφοράς της κατοικίας του, σε ένα κράτος μέλος και κατέχει το σύνολο των εταιρικών μεριδίων εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος. Επομένως, κατόπιν της εν λόγω μεταφοράς, η περίπτωση του Ν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43 ΕΚ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03, Ritter-Coulais, Συλλογή 2006, σ. I-1711, σκέψη 32).

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, η εξέταση της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 18 ΕΚ παρέλκει.

30 Επομένως, στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κοινοτικός υπήκοος, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο οποίος κατοικεί, κατόπιν

μεταφοράς της κατοικίας του, σε ένα κράτος μέλος και κατέχει το σύνολο των εταιρικών μεριδίων εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 43 ΕΚ.

Επί του τρίτου και του πέμπτου ερωτήματος

31 Με το τρίτο και το πέμπτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει επίσης να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 43 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε ένα κράτος μέλος να θεσπίσει καθεστώς φορολογήσεως των υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του φορολογουμένου εκτός αυτού του κράτους μέλους, όπως στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης.

32 Το ολλανδικό φορολογικό δίκαιο προέβλεπε, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, τη φορολόγηση των υπεραξιών εταιρικών δικαιωμάτων οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και της οποίας τη γενεσιουργό αιτία αποτελούσε η μεταφορά στην αλλοδαπή της κατοικίας του φορολογουμένου ο οποίος κατείχε σημαντικές μερίδες κεφαλαίου εταιρίας.

33 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 44, και απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29).

34 Δεν αμφισβητείται, όμως, ότι, μολονότι το σύστημα που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών βάσει των WIB, IW και URIW δεν απαγορεύει στον φορολογούμενο να ασκήσει το δικαίωμά του εγκαταστάσεως, είναι ωστόσο δυνατόν να περιορίσει την άσκησή τους, λόγω του αποτρεπτικού αποτελέσματός του.

35 Συγκεκριμένα, κατ' αναλογία προς την απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο σχετικά με ένα παρόμοιο σύστημα (προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 46), ο φορολογούμενος ο οποίος, στο πλαίσιο ασκήσεως των δικαιωμάτων που του εγγυάται το άρθρο 43 ΕΚ, επιθυμούσε να μεταφέρει εκτός ολλανδικού εδάφους την κατοικία του, υπέκειτο, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, σε δυσμενή μεταχείριση σε σχέση με τον εξακολουθούντα να κατοικεί στις Κάτω Χώρες. Ο εν λόγω φορολογούμενος, εκ του γεγονότος και μόνον μιας τέτοιας μεταφοράς, καθίστατο υπόχρεος στην καταβολή φόρου για εισόδημα που δεν είχε ακόμη πραγματοποιηθεί και το οποίο δεν είχε στην κατοχή του, ενώ, εάν εξακολουθούσε να κατοικεί στις Κάτω Χώρες, οι υπεραξίες θα φορολογούνταν μόνον εφόσον και κατά το μέτρο που θα είχαν πραγματοποιηθεί. Η διακριτική αυτή μεταχείριση θα μπορούσε να αποτρέψει τον φορολογούμενο από το να μεταφέρει την κατοικία του εκτός Κάτω Χωρών.

36 Το αυτό συμπέρασμα προκύπτει από την εξέταση των λεπτομερειών εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος φορολογήσεως των υπεραξιών εταιρικών δικαιωμάτων οι οποίες δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Καταρχάς, μολονότι ήταν δυνατό να χορηγηθεί αναβολή καταβολής του φόρου, αυτή δεν χορηγούταν αυτομάτως, αλλά υπέκειτο σε προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η σύσταση ασφαλειών. Οι ασφάλειες έχουν αυτές καθαυτές περιοριστικό αποτέλεσμα, στο μέτρο που στερούν από τον φορολογούμενο την αξιοποίηση της κατατεθείσας ως εγγυήσεως περιουσίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 47).

37 Εν συνεχεία, οι επελθούσες μετά την αποδημία υποτιμήσεις της αξίας των μερίδων εταιρικού κεφαλαίου δεν θεωρούνταν ότι επέφεραν μείωση του οφειλομένου φόρου κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο φόρος επί της μη πραγματοποιηθείσας υπεραξίας, ο οποίος είχε προσδιορισθεί κατά τον χρόνο της εν λόγω αποδημίας, για την καταβολή του οποίου είχε χορηγηθεί αναβολή πληρωμής, και ο οποίος είχε καταστεί απαιτητός κατά τον χρόνο μιας μεταγενέστερης μεταβιβάσεως των εν λόγω τίτλων, θα μπορούσε να υπερβεί τον φόρο που θα έπρεπε να έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην περίπτωση μεταβιβάσεως κατά το ίδιο χρονικό σημείο χωρίς μεταφορά της κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή. Στη δεύτερη περίπτωση ο φόρος εισοδήματος θα είχε υπολογισθεί βάσει της υπεραξίας που είχε όντως πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως και η εν λόγω υπεραξία θα μπορούσε να είναι χαμηλότερη ή και ανύπαρκτη.

38 Τέλος, όπως ορθώς επισημαίνει η γενική εισαγγελέας στο σημείο 79 των προτάσεών της, η απαιτούμενη κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας εκτός Κάτω Χωρών υποβολή φορολογικής δηλώσεως συνιστά πρόσθετη διατύπωση η οποία μπορεί να παρεμποδίσει επιπλέον την αποδημία του ενδιαφερομένου και στην οποία υποβάλλονται οι φορολογούμενοι που εξακολουθούν να κατοικούν σ' αυτό το κράτος μέλος μόνον κατά το χρονικό σημείο της πραγματικής μεταβιβάσεως των μερίδων τους εταιρικού κεφαλαίου.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό καθεστώς δύναται να παρεμποδίσει την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

40 Πάντως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι τα εθνικά μέτρα που ενδέχεται να παρακωλύσουν ή να καταστήσουν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη μπορεί μολαταύτα να επιτρέπονται υπό την προϋπόθεση να επιδιώκουν σκοπό γενικού συμφέροντος, να είναι κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού αυτού και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο προς την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, σκέψη 49).

41 Όσον αφορά, πρώτον, την προϋπόθεση της εξυπηρετήσεως σκοπού γενικού συμφέροντος και τη δυνατότητα επιτεύξεώς του μέσω του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, λαμβανομένων υπόψη των νομοπαρασκευαστικών εργασιών που κατέληξαν στη θέσπισή του, οι επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις επιδιώκουν, μεταξύ άλλων, να διασφαλίσουν μια κατανομή, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, της εξουσίας φορολογήσεως των υπεραξιών των εταιρικών δικαιωμάτων μεταξύ των κρατών μελών. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, η ρύθμιση αυτή σκοπεί επίσης στην αποφυγή της διπλής φορολογίας.

42 Πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών αποτελεί θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Marks & Spencer, σκέψη 45). Αφετέρου, κατά το άρθρο 293 ΕΚ, τα κράτη μέλη, εφόσον είναι αναγκαίο, διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις, για να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας.

43 Εντούτοις, εκτός από τη σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), κανένα μέτρο ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως προς αποφυγή της διπλής φορολογίας δεν έχει θεσπισθεί σε κοινοτικό πλαίσιο και τα κράτη μέλη δεν έχουν συνάψει, βάσει του άρθρου 293 ΕΚ, καμία σχετική πολυμερή σύμβαση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 23, και προπαρατεθείσα απόφαση D., σκέψη 50).

44 Σε αυτό το πλαίσιο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολόγηση (προπαρατεθείσα απόφαση Gilly, σκέψεις 24 και 30, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 57, της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot, Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 93, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψεις 47 και 48).

45 Συναφώς, δεν είναι παράλογο να λαμβάνουν υπόψη τα κράτη μέλη τη διεθνή πρακτική και, μεταξύ άλλων, τα υποδείγματα συμβάσεως που έχει καταρτίσει ο

Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Gilly, σκέψη 31, και van Hilten-van der Heijden, σκέψη 48).

46 Έτσι, τα κέρδη από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων φορολογούνται, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 5, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ περί εισοδήματος και περιουσίας, ειδικότερα, ως είχε το 2005, στο συμβαλλόμενο κράτος κατοικίας του μεταβιβάζοντος. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 96 και 97 των προτάσεών της, οι επίμαχες εθνικές διατάξεις προβλέπουν την είσπραξη του φόρου επί των υπεραξιών που προέκυψαν στις Κάτω Χώρες, του οποίου το ύψος προσδιορίσθηκε κατά το χρονικό σημείο της αποδημίας του φορολογουμένου και η καταβολή αναβλήθηκε μέχρι την πραγματική μεταβίβαση των τίτλων, σύμφωνα με την αρχή αυτή της εδαφικότητας σε συνδυασμό με μια χρονική παράμετρο, δηλαδή τη διαμονή στην ημεδαπή κατά τη χρονική περίοδο εντός της οποίας προέκυψαν τα φορολογητέα κέρδη.

47 Κατά συνέπεια, το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο επιδιώκει, αφενός μεν, σκοπό γενικού συμφέροντος, αφετέρου δε, είναι κατάλληλο για να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού αυτού.

48 Τέλος, πρέπει να εξετασθεί αν ένα μέτρο, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, δεν υπερβαίνει το αναγκαίο προς την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο.

49 Διαπιστώθηκε, βεβαίως, με τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, ότι η απαιτούμενη κατά τον χρόνο μεταφοράς της κατοικίας υποβολή φορολογικής δηλώσεως, αναγκαία για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, συνιστά πρόσθετη διοικητική διατύπωση η οποία μπορεί να παρακωλύσει ή να καταστήσει

λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, πλην όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογη ως προς τον θεμιτό σκοπό της κατανομής της φορολογικής εξουσίας, ιδίως προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή φορολογία μεταξύ κρατών μελών.

50 Μολονότι θα ήταν δυνατό να προσδιορισθεί εκ των υστέρων, κατά το χρονικό σημείο της πραγματικής μεταβιβάσεως των τίτλων, το μέρος του φόρου που αναλογεί στο κράτος μέλος καταγωγής, μια τέτοια λύση θα επιφόρτιζε τον φορολογούμενο με υποχρεώσεις εξίσου σημαντικές. Εκτός της φορολογικής δηλώσεως που θα έπρεπε να υποβάλει στις αρμόδιες ολλανδικές αρχές κατά τον χρόνο μεταβιβάσεως των μερίδων του, ο φορολογούμενος θα όφειλε να διατηρήσει όλα τα δικαιολογητικά σχετικά με τον καθορισμό της αγοραίας αξίας τους κατά το χρονικό σημείο μεταφοράς της κατοικίας του και σχετικά με τις δαπάνες που ενδεχομένως εκπίπτουν του φόρου.

51 Αντιθέτως, προκειμένου περί της υποχρεώσεως συστάσεως ασφαλείας, η οποία είναι απαραίτητη για να χορηγηθεί αναβολή πληρωμής του κανονικά οφειλόμενου φόρου, μολονότι αυτή διευκολύνει αδιαμφισβήτητα στην είσπραξη αυτού του φόρου από τον κάτοικο αλλοδαπής, υπερβαίνει το αυστηρά αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας ενός τέτοιου φορολογικού καθεστώτος που βασίζεται στην αρχή της φορολογικής εδαφικότητας. Πράγματι, υφίστανται μέσα λιγότερο περιοριστικά σε σχέση με τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

52 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 113 των προτάσεών της, ο κοινοτικός νομοθέτης έχει θεσπίσει μέτρα εναρμονίσεως, τα οποία επιδιώκουν κατ' ουσίαν τον ίδιο σκοπό. Συγκεκριμένα, η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, ορισμένων ειδικών φόρων καταναλώσεως και των φόρων επί των ασφαλίστρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/ 001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30), επιτρέπει σ' ένα κράτος μέλος να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές ενός άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (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 et Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 42).

53 Επίσης, η 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001 (ΕΕ 2001, L 175, σ. 17), προβλέπει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει τη συνδρομή άλλου κράτους μέλους για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένους φόρους, μεταξύ των οποίων και οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας.

54 Τέλος, το μοναδικό σύστημα που θα μπορούσε να θεωρηθεί, στο πλαίσιο αυτό, αναλογικό σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, θα ήταν ένα σύστημα εισπράξεως του φόρου εισοδήματος από κινητούς τίτλους, το οποίο λαμβάνει πλήρως υπόψη τις υποτιμήσεις της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά τη μεταφορά της κατοικίας του οικείου φορολογουμένου, εκτός και αν αυτές οι υποτιμήσεις της αξίας είχαν ήδη ληφθεί υπόψη στο κράτος μέλος υποδοχής.

55 Συνεπώς, στο τρίτο και στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 43 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σ' ένα κράτος μέλος να θεσπίσει καθεστώς φορολογήσεως των υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας ενός φορολογουμένου εκτός αυτού του κράτους μέλους, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς, το οποίο εξαρτά τη χορήγηση αναβολής πληρωμής του φόρου αυτού από τη σύσταση ασφάλειας και δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη τις υποτιμήσεις της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά τη μεταφορά της κατοικίας του ενδιαφερομένου και δεν είχαν ληφθεί υπόψη από το κράτος μέλος υποδοχής.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

56 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η ελευθέρωση της ασφάλειας, η οποία συστάθηκε προκειμένου να χορηγηθεί

αναβολή πληρωμής του φόρου επί των υπεραξιών των κινητών τίτλων, οδηγεί, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην αναδρομική άρση κάθε εμποδίου. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ακολούθως, αν ο τύπος της πράξεως βάσει της οποίας ελευθερώθηκε η ασφάλεια έχει οποιαδήποτε επίπτωση επί της εκτιμήσεως αυτής. Ζητεί, τέλος, να μάθει αν προτείνεται συμψηφισμός για την επανόρθωση της ενδεχόμενης εντεύθεν ζημίας.

57 Όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 128 των προτάσεών της, η σύσταση ασφάλειας συνδέεται, κατά κανόνα, με συναφείς δαπάνες. Ειδικότερα, η ενεχυρίαση εταιρικών τίτλων μπορεί να μειώσει τη φερεγγυότητα του κυρίου τους και να έχει ως συνέπεια, ενδεχομένως, δυσμενέστερους όρους κατά τη χορήγηση πιστώσεως σ' αυτόν. Έτσι, τέτοιες συνέπειες δεν είναι δυνατόν να αποκαθίστανται αναδρομικά απλώς με την ελευθέρωση της ασφάλειας.

58 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι το ερώτημα σχετικά με τον τύπο της πράξεως βάσει της οποίας ελευθερώθηκε η ασφάλεια δεν ασκεί συναφώς καμία επιρροή.

59 Όσον αφορά τη δυνατότητα συμψηφισμού με τη ζημία που προέκυψε συνεπεία της υποχρεώσεως συστάσεως ασφαλείας προκειμένου να χορηγηθεί αναβολή πληρωμής του επίμαχου φόρου, πρέπει να υπομνησθεί ότι εναπόκειται στα δικαστήρια των κρατών μελών, κατ' εφαρμογήν της αρχής της συνεργασίας που θέτει το άρθρο 10 ΕΚ, να διασφαλίζουν τη νομική προστασία που απορρέει, για τους ιδιώτες, από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου. Ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να ρυθμίσει τους δικονομικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων τα οποία αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες αντλούν από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου. Εντούτοις, οι κανόνες αυτοί δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν την άσκηση παρόμοιων ενδίκων βοηθημάτων της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., υπό την έννοια αυτή, 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, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και 410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727).

60 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στο εθνικό δίκαιο απόκειται να ρυθμίσει, τηρώντας τις ανωτέρω υπομνησθείσες αρχές, όλα τα παρεπόμενα ζητήματα σχετικά με την επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων, όπως είναι η ενδεχόμενη καταβολή τόκων, η ημερομηνία από την οποία οφείλονται αυτοί καθώς και το σχετικό επιτόκιο (αποφάσεις της 21ης Μαΐου 1976, 26/74, Roquette frères κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1976, σ. 273, σκέψεις 11 και 12, και της 12ης Ιουνίου 1980, 130/79, Express Dairy Foods, Συλλογή τόμος 1980/II, σ. 271, σκέψεις 16 και 17, και προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft κ.λπ., σκέψη 86).

61 Το αυτό θα ίσχυε και προκειμένου περί αιτήματος καταβολής τόκων υπερημερίας προς αντιστάθμιση των δαπανών που ενδεχομένως προκάλεσε η σύσταση ασφάλειας, δεδομένων των ομοιοτήτων μεταξύ της επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων και της ελευθερώσεως ασφαλειών που απαιτήθηκαν κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

62 Άλλωστε, ζημία προκαλούμενη από τη σύσταση ασφάλειας που ζητήθηκε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου είναι ικανή να στοιχειοθετήσει ευθύνη του κράτους μέλους που θέσπισε το επίμαχο μέτρο.

63 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα κράτος μέλος οφείλει να αποκαθιστά τις ζημίες που προκλήθηκαν στους ιδιώτες από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου που του καταλογίζονται, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αυτές είναι τρεις, 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. Η εκτίμηση των προϋποθέσεων αυτών εξαρτάται από το εκάστοτε είδος της καταστάσεως (αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 1996, C-46/93 και C-48/93, Brasserie du pêcheur και Factortame, Συλλογή 1996, σ. I-1029, σκέψη 51, της 8ης Οκτωβρίου 1996, C-178/94, C-179/94 και C-188/94 έως C-190/94, Dillenkofer κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-4845, σκέψη 21, και της 4ης Ιουλίου 2000, C-424/97, Haim, Συλλογή 2000, σ. I-5123, σκέψη 36).

64 Ειδικότερα ως προς τη δεύτερη προϋπόθεση, το Δικαστήριο έχει κρίνει, αφενός, ότι μια παράβαση είναι κατάφωρη όταν ένα κράτος μέλος, κατά την άσκηση της κανονιστικής του εξουσίας, υπερέβη, κατά τρόπο πρόδηλο και σοβαρό, τα όρια που επιβάλλονται στην άσκηση των εξουσιών του (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 55, και Dillenkofer κ.λπ., σκέψη 25) και, αφετέρου, ότι στην περίπτωση κατά την οποία το οικείο κράτος μέλος, κατά τον χρόνο που διέπραξε την παράβαση, διέθετε αισθητά μειωμένο περιθώριο εκτιμήσεως, ακόμα και ανύπαρκτο, η απλή παράβαση του κοινοτικού δικαίου μπορεί να αρκεί προς απόδειξη της υπάρξεως κατάφωρης παραβάσεως (απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, C-5/94, Hedley Lomas, Συλλογή 1996, σ. I-2553, σκέψη 28).

65 Για να κρίνει αν μια παραβίαση του κοινοτικού δικαίου συνιστά κατάφωρη παράβαση, το εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί αγωγής αποζημιώσεως πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την περίπτωση που έχει υποβληθεί στην κρίση του. Μεταξύ των στοιχείων αυτών καταλέγονται ιδίως ο βαθμός σαφήνειας και ακρίβειας του παραβιαζομένου κανόνα, ο ηθελημένος ή ακούσιος χαρακτήρας της διαπραχθείσας παραβάσεως ή της προκληθείσας ζημίας, το συγγνωστό ή ασύγγνωστο ενδεχομένης νομικής πλάνης, το γεγονός ότι η στάση ενός κοινοτικού οργάνου μπορεί να συνετέλεσε στη θέσπιση ή τη διατήρηση αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικών μέτρων ή πρακτικών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Brasserie du pêcheur και Factortame, σκέψη 56, και Haim, σκέψη 43).

66 Πρέπει να επισημανθεί συναφώς ότι οι σχετικοί κανόνες του κοινοτικού δικαίου είναι ισχύουσες διατάξεις της Συνθήκης που είχαν απευθείας εφαρμογή πολύ πριν από τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης. Κατά τον χρόνο, όμως, που τέθηκε σε ισχύ το επίμαχο φορολογικό σύστημα, δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 1997, το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη εκδώσει την προπαρατεθείσα απόφαση de Lasteyrie du Saillant, με την οποία έκρινε για πρώτη φορά ότι η υποχρέωση συστάσεως ασφαλείας προκειμένου να χορηγηθεί αναβολή πληρωμής φόρου επί των υπεραξιών κινητών, από πολλές απόψεις αναλόγου προς τον φόρο της κύριας δίκης, αντιβαίνει προς την ελευθερία εγκαταστάσεως.

67 Συνεπώς, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εμπόδιο που ανακύπτει από σύσταση ασφαλείας που ζητείται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να αρθεί αναδρομικά απλώς με την αποδέσμευση της ασφάλειας αυτής. Ο τύπος της πράξεως βάσει της οποίας ελευθερώθηκε η ασφάλεια δεν έχει καμία επίπτωση επί της εκτιμήσεως αυτής. Εφόσον το κράτος μέλος προβλέπει την καταβολή τόκων υπερημερίας κατά την απόδοση ασφάλειας που ζητήθηκε, κατά παράβαση του εσωτερικού δικαίου, οι τόκοι αυτοί οφείλονται ομοίως και σε περίπτωση παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου. Εξάλλου, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, σύμφωνα με τις παρασχεθείσες από το Δικαστήριο κατευθυντήριες γραμμές και τηρώντας τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, αν υφίσταται ευθύνη του οικείου κράτους μέλους εξαιτίας της ζημίας που προκλήθηκε από την υποχρέωση συστάσεως τέτοιας ασφάλειας.

Επί του καθεστώτος που εφαρμόζεται στην απόδοση των δικαστικών εξόδων

68 Μολονότι το διατακτικό της αποφάσεως περί παραπομπής αναφέρει μόνον τα πέντε ερωτήματα που εξετάσθηκαν ανωτέρω, από την παραπομπή της αποφάσεως αυτής στην προπαρατεθείσα απόφαση D διαφαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί την παροχή διευκρινίσεων ως προς τη συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο του ολλανδικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στην απόδοση των δικαστικών εξόδων. Στην προκειμένη περίπτωση, πρόκειται για ένα από τα ζητήματα που πρέπει να επιλύσει το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

69 Πάντως, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που να είναι χρήσιμη στο εθνικό δικαστήριο απαιτεί όπως το εθνικό δικαστήριο καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, εξηγεί τις πραγματικές καταστάσεις επί των οποίων στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά (βλ.,

μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-320/90 έως C-322/90, Telemarsicabruzzo κ.λπ., Συλλογή 1993, σ. I-393, σκέψεις 6 και 7, της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-67/96, Albany, Συλλογή 1999, σ. I-5751, σκέψη 39, και της 13ης Απριλίου 2000, C-176/96, Lehtonen και Castors Braine, Συλλογή 2000, σ. I-2681, σκέψη 22).

70 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 στα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλλουν παρατηρήσεις κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου. Στο Δικαστήριο εναπόκειται να μεριμνά για τη διασφάλιση της δυνατότητας αυτής, λαμβανομένου υπόψη ότι, βάσει της προπαρατεθείσας διατάξεως, μόνον οι αποφάσεις περί παραπομπής κοινοποιούνται στα ενδιαφερόμενα μέρη (βλ. ιδίως διάταξη της 23ης Μαρτίου 1995, C-458/93, Saddik, Συλλογή 1995, σ. I-511, σκέψη 13, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Albany, σκέψη 40, και Lehtonen και Castors Braine, σκέψη 23).

71 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν πληρούνται, όμως, οι εν λόγω προϋποθέσεις όσον αφορά το καθεστώς που εφαρμόζεται στην απόδοση των δικαστικών εξόδων.

72 Υπό τις συνθήκες αυτές, το ερώτημα περί του εν λόγω καθεστώτος είναι απαράδεκτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

73 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) **Μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 43 ΕΚ κοινοτικός υπήκοος, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο οποίος κατοικεί, κατόπιν μεταφοράς της κατοικίας του, σε ένα κράτος μέλος και κατέχει το σύνολο των εταιρικών μεριδίων εταιριών που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος.**

2) **Το άρθρο 43 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σ' ένα κράτος μέλος να θεσπίσει καθεστώς φορολογήσεως των υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας ενός φορολογουμένου εκτός αυτού του κράτους μέλους, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς, το οποίο εξαρτά τη χορήγηση αναβολής πληρωμής του φόρου αυτού από τη σύσταση ασφάλειας και δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη τις υποτιμήσεις της αξίας που ενδέχεται να προκύψουν μετά τη μεταφορά της κατοικίας του ενδιαφερομένου και δεν είχαν ληφθεί υπόψη από το κράτος μέλος υποδοχής.**

3) **Ενδεχόμενο εμπόδιο που ανακύπτει από σύσταση ασφαλείας που ζητείται κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί να αρθεί αναδρομικά απλώς με την ελευθέρωση της ασφάλειας αυτής. Ο τύπος της πράξεως βάσει της οποίας ελευθερώθηκε η ασφάλεια δεν έχει καμία επίπτωση επί της εκτιμήσεως αυτής. Εφόσον το κράτος μέλος προβλέπει την καταβολή τόκων υπερημερίας κατά την απόδοση ασφάλειας που ζητήθηκε, κατά παράβαση του εσωτερικού δικαίου, οι τόκοι αυτοί οφείλονται ομοίως και σε περίπτωση παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου. Εξάλλου, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, σύμφωνα με τις παρασχεθείσες από το Δικαστήριο κατευθυντήριες γραμμές και τηρώντας τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, αν υφίσταται ευθύνη του οικείου κράτους μέλους εξαιτίας της ζημίας που προκλήθηκε από την υποχρέωση συστάσεως τέτοιας ασφάλειας.**

(υπογραφές)