

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JEAN MISCHO

της 13ης Μαρτίου 2003¹

1. Στο πλαίσιο διαφοράς αφορώσας γαλλικές διατάξεις που διέπουν τη φορολόγηση ορισμένων υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας, το Conseil d'État (Γαλλία) υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως που περιέχεται στο άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 43 ΕΚ).

I — Το νομικό πλαίσιο

2. Το άρθρο 24 του loi de finances pour 1999 [δημοσιονομικού νόμου για το έτος 1999] (98/1266, της 30ής Δεκεμβρίου 1998) (*JORF* 303, της 31ης Δεκεμβρίου 1998, στο εξής δημοσιονομικός νόμος για το 1999), ως είχε κατά την ημερομηνία του διατάγματος 99-590, της 6ης Ιουλίου 1999, περί εφαρμογής του άρθρου 24 του δημοσιονομικού νόμου για το 1999 όσον αφορά τον τρόπο φορολόγησης ορισμένων υπεραξιών σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας εκτός Γαλλίας (*JORF* 160, της 13ης Ιουλίου 1999, στο εξής διάταγμα 99-590), ορίζει τα εξής:

«I. [...]

II. Στον γενικό φορολογικό κώδικα προτίθεται 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 T bis, και της τιμής αγοράς τους από τον φορολογούμενο ή, σε περίπτωση δωρεάν κτήσεως, της αξίας που λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του φόρου μεταβίβασης.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

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 I, 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, διασφαλίζοντας 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 εμφανίζει 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, εμφανίζουσα 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 οριζόμενων 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 I, 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.

III. 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 I αφαιρείται αυτεπαγγέλτως, καθόσον αφορά υπεραξίες σχετικές με τα εταιρικά δικαιώματα τα οποία, κατά την ημερομηνία αυτή, παραμένουν στην περιουσία του φορολογούμενου.

IV. 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.

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

3. Το άρθρο 160, I, του code général des impôts [γενικού φορολογικού κώδικα] (στο εξής CGI), ως είχε κατά την ημερομηνία εκδόσεως του διατάγματος 99-590, έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«Όταν εταίρος, μέτοχος, ετερόρρυθμος εταίρος ή κάτοχος προνομούχων μεριδίων μεταβιβάζει, προ της λύσεως της εταιρίας, το σύνολο ή τμήμα των εταιρικών του δικαιωμάτων, το διαφέρουν 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 μεταβι-

βάσεως ενός ή περισσότερων 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 μεταβίβασης τίτλων μετά την ολοκλήρωση προγράμματος αποταμίευσης 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 απο-

κλειστικός 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.»

4. Κατά το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, 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 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.»

5. Το άρθρο R.*280-1 του livre des procédures fiscales (στο εξής: LPF), που προστέθηκε με το διάταγμα 99-590, έχει ως ακολούθως:

«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.»

6. Το άρθρο R.*277-1 του LPF προβλέπει τα εξής:

«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 αποθετήριο 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.»

7. Κατά το άρθρο R.*277-2 του LPF:

«Σε περίπτωση μείωσης 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.»

II — Η διαφορά της κύριας δίκης

8. Ο Hughes de Lasteyrie du Saillant (στο εξής: de Lasteyrie) εγκατέλειψε τη Γαλλία στις 12 Σεπτεμβρίου 1998 για να εγκατασταθεί στο Βέλγιο. Κατά την ημερομηνία αυτή ή σε κάποιο χρονικό σημείο κατά τα τελευταία πέντε έτη πριν από την αναχώρησή του από τη Γαλλία, είχε στην κατοχή του, άμεσα ή έμμεσα με τα μέλη του οικογενειακού του περιβάλλοντος, τίτλους που παρείχαν δικαίωμα επί πλέον του 25 % των εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας υποκείμενης στον φόρο νομικών προσώπων με έδρα στη Γαλλία. Δεδομένου ότι η αγοραία αξία αυτών των τίτλων υπερέβαινε τότε την τιμή κτήσεώς τους, ο de Lasteyrie υποβλήθηκε στον φόρο λανθάνουσας υπεραξίας σύμφωνα με το άρθρο 167 bis του CGI και τις περί εφάρμογής του διατάξεις.

9. Ο de Lasteyrie ζήτησε από το Conseil d'État να ακυρώσει το διάταγμα 99-590 λόγω υπεράσσεως εξουσίας, προβάλλοντας τον παράνομο χαρακτήρα του άρθρου 167 bis του CGI ως εκ της αντιθέσεώς του προς το κοινοτικό δίκαιο.

10. Το Conseil d'État φρονεί, πρώτον, ότι οι διατάξεις αυτές, σε αντίθεση προς τα υποστηριζόμενα από τον de Lasteyrie, δεν έχουν ούτε ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα να υποβάλλουν σε οποιουσδήποτε περιορισμούς ή να εξαρτούν από οποιεσδήποτε προϋποθέσεις την πραγματική άσκηση, από τα πρόσωπα που αφορούν, της ελευθερίας αυτών να αναχωρούν και να

επιστρέφουν. Δεύτερον, υπενθύμισε ότι το άρθρο 52 της Συνθήκης αντίκειται στην εκ μέρους κράτους μέλους θέσπιση κανόνων που έχουν ως αποτέλεσμα να εμποδίζουν την εγκατάσταση ορισμένων από τους υπηκόους του στο έδαφος άλλου κράτους μέλους.

11. Στη συνέχεια, το Conseil d'État εκθέτει ότι το άρθρο 167 bis του CGI προβλέπει την άμεση επιβολή στους φορολογούμενους που προτίθενται να μεταφέρουν εκτός Γαλλίας τη φορολογική τους κατοικία, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει, φόρου υπολογιζόμενου επί των υπεραξιών που δεν έχουν ακόμη πράγματι αντληθεί και οι οποίες, ως εκ τούτου, δεν θα φορολογούνταν αν οι εν λόγω φορολογούμενοι διατηρούσαν την κατοικία τους στη Γαλλία.

12. Πάντως, τονίζει επίσης ότι το άρθρο 167 bis του CGI περιέχει διατάξεις οι οποίες καθιστούν δυνατό να αποφευχθεί, σε περίπτωση αναστολής πληρωμής, το ενδεχόμενο οι φορολογούμενοι αυτοί να πρέπει τελικώς να υποβληθούν σε φορολογικό βάρος στο οποίο δεν θα υποβάλλονταν ή επαχθέστερο από αυτό στο οποίο θα υποβάλλονταν αν είχαν διατηρήσει την κατοικία τους στη Γαλλία και οι οποίες, επί πλέον, τους παρέχουν, μετά την πάροδο προθεσμίας πέντε ετών, το ευεργέτημα αφέσεως της φορολογικής οφειλής στον βαθμό που τα εταιρικά δικαιώματα που είναι φορείς υπεραξίας συνεχίζουν, στην περίπτωση αυτή, να περιλαμβάνονται στην περιουσία τους, οι δε ενδιαφερόμενοι έχουν την ευχέρεια να ζητήσουν την αναστολή πληρωμής του φόρου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας αυτής.

13. Επίσης, το Conseil d'État υπογραμμίζει ότι η χορήγηση της αναστολής αυτής εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι φορολογούμενοι παρέχουν εγγυήσεις ικανές να εξασφαλίσουν την είσπραξη του φόρου. Προ των δεσμεύσεων που μπορεί να συνεπάγεται η παροχή τέτοιων εγγυήσεων, το Conseil d'État διερωτάται αν το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει την επίμαχη ρύθμιση.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

14. Κρίνοντας ότι, στην υπόθεση της οποίας επελήφθη, το περιεχόμενο των κοινοτικών κανόνων είναι ασαφές και ότι απαιτείται να προσδιοριστεί το περιεχόμενο αυτών των κανόνων με έκδοση προδικαστικής αποφάσεως πριν την επίλυση της διαφοράς, το Conseil d'État αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύει η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, 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 [;]»

IV — Ανάλυση

A — Ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης

15. Η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλουν ότι από τη διάταξη περί παραπομπής δεν καθίσταται δυνατό να εξακριβωθεί αν ο de Lasteyrie εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 52 της Συνθήκης. Υπενθυμίζοντας ότι η διάταξη αυτή αφορά την πρόσβαση στις μη μισθωτές δραστηριότητες και την άσκησή τους, εκθέτουν ότι από τη διάταξη περί παραπομπής δεν μπορεί να συναχθεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τέτοιου είδους δραστηριότητες.

16. Συναφώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι δεν γίνεται αντιληπτό αν ο προσφεύγων της κύριας δίκης έχει σε μια εταιρία τόσο εξουσία, ώστε να μπορεί να θεωρείται ότι την ελέγχει ή αν ασκεί οποιαδήποτε δραστηριότητα, παραδείγματος χάριν ως διευθυντής μιας τέτοιας εταιρίας. Κατά δε τη Γερμανική Κυβέρνηση, η κατοχή απλώς μεριδίων συμμετοχής σε εταιρίες και τίτλων κινητών αξιών δεν είναι ισοδύναμη προς την πρόσβαση σε ανεξάρτητη δραστηριότητα στο «κράτος προορισμού» ή προς την άσκησή της.

17. Κατά τις δύο αυτές Κυβερνήσεις, δεν είναι γνωστό ούτε αν οι ενδεχομένως επαγγελματικές δραστηριότητες του de Lasteyrie εκτυλίσσονται στη Γαλλία ή στο νέο κράτος εγκαταστάσεως. Στη διάταξη περί παραπομπής δεν διευκρινίζεται ούτε αν ο προσφεύγων της κύριας δίκης μετα-

κόμισε για ιδιωτικούς ή επαγγελματικούς λόγους. Αν όμως αρκέστηκε να μεταφέρει την κατοικία του, από την απόφαση Werner² προκύπτει ότι η μεταφορά και μόνον της κατοικίας δεν εντάσσει τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης.

18. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο de Lasteyrie, στις παρατηρήσεις που κατέθεσε ενώπιον του Δικαστηρίου και οι οποίες δεν αντικρούστηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, εξέθεσε ότι μετέφερε τη φορολογική του κατοικία στο Βέλγιο, στις 12 Σεπτεμβρίου 1998, προκειμένου να ασκήσει εκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα. Επομένως, μπορεί να θεωρηθεί λυθέν καταφακτικώς το ζήτημα αν η μεταβολή τόπου κατοικίας που αποτέλεσε το γενεσιουργό αίτιο της επίμαχης φορολογήσεως επιπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης.

19. Ορθώς, πάντως, η Επιτροπή παρατηρεί ότι από τη δικογραφία δεν προκύπτει αν η δραστηριότητα του de Lasteyrie στο Βέλγιο είναι δραστηριότητα μισθωτού εργαζομένου, που επιπίπτει στο άρθρο 39 ΕΚ, ή όχι, οπότε εφαρμοστέο θα ήταν το άρθρο 43 ΕΚ. Εφόσον το αιτούν δικαστήριο, στο οποίο, κατά πάγια νομολογία³, εναπόκειται να κρίνει τη λυσιτέλεια του υποβαλλομένου ερωτήματος, αναφέρεται στην ελευθερία εγκαταστάσεως, προτίθεται να αναλύσω το πρόβλημα υπ' αυτό το πρίσμα.

20. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να υπογραμμίσω, από κοινού με την Επιτροπή, ότι ο συλλογισμός που αναπτύχθηκε ως προς το άρθρο 43 ΕΚ ισχύει αντιστοίχως για το άρθρο 39 ΕΚ της Συνθήκης.

B — Ως προς την ύπαρξη περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως

21. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί την ύπαρξη εμποδίου και επικεντρώνει τις παρατηρήσεις της στο ζήτημα των ενδεχομένων δικαιολογήσεων αυτού. Η Δανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, εξάλλου, δεν θεωρούν ότι υφίσταται περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως, στηρίζονται δε στην ακόλουθη επιχειρηματολογία.

22. Η πρώτη υπογραμμίζει, συναφώς, ότι οι επίμαχοι γαλλικοί κανόνες δεν έχουν ως, άμεσο ή έμμεσο, αποτέλεσμα να εμποδίζουν τους Γάλλους υπηκόους να εγκαθίστανται σε άλλο κράτος μέλος και ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη βάσει της οποίας να μπορεί να υποστηριχθεί ότι η φορολόγηση των οικείων υπεραξιών περιορίζει τη δυνατότητα των εν λόγω υπηκόων να εγκαθίστανται σε άλλο κράτος μέλος.

23. Η Δανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση προσθέτουν ότι, εν πάση περιπτώσει, ο φόρος δεν εισπράττεται αναγκαστικά

2 — Απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91 (Συλλογή 1993, σ. I-429).

3 — Βλ., ως παράδειγμα, την απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-304/96, Hera (Συλλογή 1997, σ. I-5685).

κατά το χρονικό σημείο της μεταφοράς της κατοικίας. Συγκεκριμένα, ο φορολογούμενος μπορεί να το αποφύγει παρέχοντας εγγύηση, όρος ο οποίος, καθεαυτός, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμποδίζει τους Γάλλους υπηκόους να εγκαθίστανται στην αλλοδαπή.

24. Η Ολλανδική Κυβέρνηση διευκρινίζει, επί πλέον, ότι η φορολόγηση μειώνεται αυτεπαγγέλτως, μάλιστα δε μηδενίζεται, αν και καθόσον, μετά από πέντε έτη, δεν έχει χωρήσει μεταβίβαση των επίμαχων τίτλων κινητών αξιών. Καταλήγει ως εκ τούτου ότι ενδεχόμενος περιορισμός θα έχει όλως τυχαίο και έμμεσο χαρακτήρα για να μπορεί να θεωρηθεί ως δυνάμενος να παρεμποδίσει ουσιαστικώς την ελευθερία εγκαταστάσεως⁴.

25. Τα διάφορα αυτά επιχειρήματα ανάγονται επομένως σε δύο ειδών θεωρήσεις: το επίμαχο μέτρο δεν απαγορεύει σε Γάλλο υπήκοο να ασκεί το δικαίωμά του της ελευθερίας εγκαταστάσεως και τον θίγει μόνον ανεπαισθήτως.

26. Εντούτοις, είναι επιβεβλημένο να υπογραμμισθεί ότι το γεγονός ότι οι επίδικτοι κανόνες δεν έχουν ως σκοπό ή ως αποτέλεσμα να απαγορεύουν σε ένα πρόσωπο την εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να έχει καθοριστική σημασία στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως. Πράγματι, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί

να παρεμποδίζεται από εθνικό μέτρο που δεν συνεπάγεται απαγόρευση, αλλά είναι δυνατό να αποτρέπει έναν επιχειρηματία από το να κάνει χρήση αυτής της ελευθερίας⁵.

27. Η αρχή αυτή, αυτονοήτως, έχει εφαρμογή επίσης στις φορολογικές διατάξεις. Ουδόλως, πράγματι, είναι ανάγκη να υπενθυμισθεί ότι, μολονότι η άμεση φορολογία είναι της αρμοδιότητας των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη, κατά πάγια νομολογία, οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο⁶.

28. Τέλος, υπενθυμίζω, από κοινού με τους παρεμβαίνοντες, ότι οι ανωτέρω σκέψεις ισχύουν επίσης και όταν το επίμαχο εθνικό μέτρο συνίσταται σε πράξη του κράτους μέλους καταγωγής και όχι προορισμού, υπήκοος του οποίου είναι ο επιχειρηματίας που επιθυμεί να κάνει χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεως που του παρέχει το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, η ελευθερία αυτή δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να παρεμποδίζει την εγκατάσταση ενός των υπηκόων του σε άλλο κράτος μέλος⁷.

29. Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν οι φορολογικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η διάταξη περί παραπομπής,

4 — Βλ. την απόφαση της 18ης Ιουνίου 1998, C-266/96, Corsica Ferries France (Συλλογή 1998, σ. I-3949, σκέψη 31).

5 — Βλ., ως παράδειγμα πάγιας νομολογίας, την απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. I-2787).

6 — Βλ., ως παράδειγμα πάγιας νομολογίας, την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-55/00, Gottardo (Συλλογή 2002, σ. I-413).

7 — Βλ. την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 81/87, Daily Mail and General Trust (Συλλογή 1988, σ. 5483).

οι οποίες, βεβαίως, δεν απαγορεύουν σε έναν επιχειρηματία να ασκεί το δικαίωμά του της ελεύθερης κυκλοφορίας, μπορούν παρά ταύτα να περιορίζουν την άσκηση αυτής της ελευθερίας, αποτρέποντας τον εν λόγω επιχειρηματία από το να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος.

30. Όπως εκθέτει τόσο ο προσφεύγων της κύριας δίκης όσο και η Επιτροπή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι εν λόγω διατάξεις έχουν ως αποτέλεσμα ο προτιθέμενος να εγκαταλείψει το γαλλικό έδαφος φορολογούμενος να υφίσταται σημαντικές δυσμενείς συνέπειες σε σχέση με φορολογούμενο που εξακολουθεί να κατοικεί στη Γαλλία.

31. Συγκεκριμένα, ο φορολογούμενος που επιθυμεί να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του εκτός Γαλλίας πρέπει κατ' αρχάς να υποβάλει δήλωση για τις λανθάνουσες υπεραξίες που επηρεάζουν τις κινητές αξίες που κατέχει, ενώ ο φορολογούμενος που δεν ασκεί το δικαίωμά του της ελεύθερης κυκλοφορίας δεν οφείλει να προβεί σε καμία δήλωση πριν από την πραγματοποίηση κέρδους από υπεραξία. Η δήλωση αυτή πρέπει να γίνει εντός των 30 ημερών που προηγούνται της μεταφοράς της κατοικίας εκτός Γαλλίας.

32. Στη συνέχεια, ο προτιθέμενος να εγκαταλείψει το έδαφος φορολογούμενος θα οφείλει πάραυτα τον φόρο για τις εν λόγω υπεραξίες. Επομένως, θα έχει την υποχρέωση, από το γεγονός και μόνον της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του εκτός Γαλλίας, να καταβάλει φόρο για κέρδος που δεν θα έχει ακόμη αποκομίσει, ενώ, αν έμενε στη Γαλλία, οι επίμαχες υπεραξίες θα φορολογούνταν μόνον αν είχαν πράγματι αντληθεί.

33. Επομένως, προκύπτει αναντιρρήτως ότι ένα τέτοιο σύστημα περιάγει σε δυσμενέστερη θέση τους φορολογούμενους που εγκαταλείπουν τη Γαλλία σε σχέση με αυτούς που παραμένουν εκεί και συνεπάγεται σαφώς διαφοροτική μεταχείριση. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, πρόκειται για χαρακτηριστική περίπτωση περιορισμού «κατά την έξοδο» από το έδαφος.

34. Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από τις λεπτομέρειες που συνοδεύουν αυτόν τον τρόπο φορολογίσεως, σε αντίθεση προς τα εκτιθέμενα από τη Δανική και την Ολλανδική Κυβέρνηση.

35. Πράγματι, η μόνη δυνατότητα αποφυγής της άμεσης καταβολής του φόρου και, επομένως, της επιτεύξεως της ίσης μεταχειρίσεως, πλην της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεως, με τους φορολογούμενους που δεν εγκαταλείπουν το γαλλικό έδαφος, είναι η παροχή αναστολής καταβολής του φόρου. Αυτή η αναστολή, όμως, δεν παρέχεται αυτομάτως, αλλά, αντιθέτως, εξαρτάται από προϋποθέσεις που επιβάλλουν διαβήματα και δαπάνες στον φορολογούμενο που επιθυμεί να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος.

36. Συγκεκριμένα, ο φορολογούμενος οφείλει να υποβάλει ειδική αίτηση αναστολής, όταν κάνει τη δήλωση για τις λανθάνουσες υπεραξίες. Ο προσφεύγων της κύριας δίκης διευκρινίζει συναφώς ότι η μη τήρηση αυτής της προθεσμίας έχει ως κατάληξη την αδυναμία του να τύχει της αναστολής. Επί πλέον, ο φορολογούμενος οφείλει να ορίσει ένα φορολογικό αντιπρόσωπο, εξουσιοδοτημένο να τον αντιπροσωπεύει έναντι των φορολογικών

αρχών. Υπέχει επίσης κατ' έτος υποχρέωση υποβολής στη διοίκηση μας καταστάσεως διαρκούς παρακολουθήσεως των επίμαχων υπεραξιών, που, ως το υπενθυμίσω, ενδεχομένως δεν έχουν πράγματι αντληθεί. Καθυστέρηση στην εκπλήρωση αυτής της υποχρεώσεως μπορεί επίσης να επιφέρει την άρση της αναστολής.

37. Τέλος, και ιδίως, ο φορολογούμενος που επιθυμεί να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος υποβάλλεται στην υποχρέωση να παράσχει εγγύηση ικανή να διασφαλίσει την είσπραξη της απαιτήσεως του Δημόσιου Ταμείου. Όπως υπογραμμίζει ο προσφεύγων της κύριας δίκης, όταν οι επίμαχες υπεραξίες δεν έχουν, ενδεχομένως, αποκομιστεί, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος δεν θα έχει εισόδημα αντίστοιχο προς τον φόρο που του ζητείται να καταβάλει και, επομένως, θα είναι υποχρεωμένος να παράσχει τις εγγυήσεις που του ζητούνται, διαθέτοντας προς τον σκοπό αυτόν άλλες πηγές εισοδήματος.

38. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα αντιμετωπίσει κατ' ανάγκην έξοδα, παραδείγματος χάριν για τη σύσταση τραπεζικών ασφαλειών ή παροχής υποθηκών. Είναι αληθές, όπως προβάλλει η Ολλανδική Κυβέρνηση, ότι μπορεί να αποφύγει αυτό το είδος εξόδων, παρέχοντας ως εγγύηση τους τίτλους τους οποίους αφορά ο φόρος που ζητείται. Εντούτοις, τόσο ο de Lasteyrie όσο και η Επιτροπή προβάλλουν, χωρίς να αντικρουστούν, ότι η δυνατότητα αυτή δεν υφίσταται για μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, κατάσταση δηλαδή κάθε άλλο παρά σπάνια όταν πρόκειται για σημαντικές συμμετοχές σε εταιρίες.

39. Συναφώς, η Επιτροπή υπογράμμισε, χωρίς να αντικρουστεί, ότι οι τίτλοι γίνονται αποδεκτοί στο 100 % της αξίας τους, όταν πρόκειται για τίτλους για τους οποίους η Banque de France συναινεί σε χορηγήσεις επί χρεογράφων, και στο 60 % της τιμής τους, όταν πρόκειται για άλλους τίτλους εισηγμένους σε γαλλικό χρηματιστήριο. Αντιθέτως, οι μη εισηγμένοι σε γαλλικό χρηματιστήριο τίτλοι δεν γίνονται δεκτοί χωρίς τραπεζική ασφάλεια που αποτελεί εγγύηση για την πλήρη πληρωμή των οφειλόμενων φόρων.

40. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι μια τέτοια διαφοροποιημένη μεταχείριση συνιστά προδήλως δυσμενή διάκριση, τόσο από την άποψη των επενδυτών που ενθαρρύνονται έτσι στην κατοχή τίτλων εταιριών εισηγμένων σε γαλλικά χρηματιστήρια όσο και από την άποψη των εν λόγω εταιριών που καθίστανται έτσι ελκυστικότερες για τέτοιους επενδυτές.

41. Η Επιτροπή σημειώνει εξάλλου ότι εκπλήσσει το ότι, αφενός, η Γαλλική Δημοκρατία θεωρεί ότι η βάση για τον υπολογισμό του φόρου είναι το 100 % της αξίας των τίτλων, ενώ, αφετέρου, η βάση για τον υπολογισμό της εγγυήσεως είναι μόνον το 60 % της ίδιας αξίας, μάλιστα δε και 0 %.

42. Υπογραμμίζω, πάντως, ότι το εμπόδιο για το οποίο πρόκειται εδώ συνδέεται με

την ίδια την ύπαρξη της υποχρεώσεως παροχής εγγυήσεως, η οποία ύπαρξη δεν εξαρτάται από τις λεπτομέρειες πραγματοποίησης αυτής της παροχής.

43. Εν πάση περιπτώσει, όπως προκύπτει, μολονότι η αναστολή πρέπει να θεωρηθεί ως εναλλακτική δυνατότητα λιγότερο επαχθής από την πάραυτα φορολόγηση για τους φορολογουμένους που επιδιώκουν να μεταφέρουν τη φορολογική κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος, παραμένει γεγονός ότι η δυνατότητα αυτή είναι προσιτή μόνο μέσω εξαναγκασμών που δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν σε επαρκή βαθμό ως τυχαίοι ή αμελητέοι, ώστε να μη θεωρηθούν ότι συνιστούν εμπόδιο στην ελευθερία εγκαταστάσεως των εν λόγω φορολογουμένων.

44. Πράγματι, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για να επιτύχουν την αναστολή, οι φορολογούμενοι αυτοί πρέπει να υποστούν τα έξοδα που συνδέονται με την υλοποίηση των διαφόρων προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η παροχή της αναστολής, ήτοι του ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, της προσκομίσεως δηλώσεων διαρκούς παρακολούθησεως των λανθανουσών υπεραξιών, καθώς και, ενδεχομένως, τα έξοδα συστάσεως τραπεζικών ή εμπραγμάτων ασφαλειών. Επί πλέον, οφείλουν, εν πάση περιπτώσει, να υποστούν το βάρος που συνιστά η δέσμευση υπέρ του Δημοσίου Ταμείου ενός μέρους, ενδεχομένως όχι αμελητέου, της περιουσίας τους, ως εγγύηση.

45. Το γεγονός ότι, μετά από πέντε έτη, ο φορολογούμενος τον οποίον αφορούν οι επίμαχες διατάξεις μπορεί να τύχει της αυτεπαγγέλτως αφέσεως της φορολογικής

οφειλής, συνοδευόμενη από την επιστροφή των εξόδων συστάσεως ασφαλειών, αν δεν έχει στο μεταξύ παραιτηθεί από τους τίτλους που αποτέλεσαν την αφορμή της φορολόγησεως, δεν αρκεί, κατ' εμέ, για να εξαλείψει το περιοριστικό αποτέλεσμα των σχετικών διατάξεων. Πράγματι, καθ' όλο το χρονικό αυτό διάστημα, θα έχει στερηθεί της απολύσεως του μέρους της περιουσίας του που δόθηκε ως εγγύηση. Αυτό συμβαίνει ακόμη κι όταν πρόκειται για τους επίμαχους τίτλους. Στην ειδική αυτή περίπτωση, το περιοριστικό της ελεύθερης κυκλοφορίας αποτέλεσμα δεν απορρέει από το ότι δεν μπορεί να τους αλλοτριώσει, διότι το γεγονός αυτό θα αποτελούσε αφορμή φορολόγησεως ακόμη κι αν ο φορολογούμενος είχε παραμείνει στη Γαλλία, αλλά από το ότι ο κύριος των τίτλων δεν έχει τη δυνατότητα άλλης χρήσεως, παραδείγματος χάριν να χρησιμοποιήσει του τίτλους ως ασφάλεια.

46. Σημειώνω, τέλος, ότι, κατά την Επιτροπή, η οποία δεν αντικρούστηκε επί του σημείου αυτού, ένα σύστημα φορολόγησεως όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 167 bis του CGI περιορίζει ομοίως την ελευθερία εγκαταστάσεως, καθόσον συνιστά εμπόδιο σε πράξεις αναδιάρθρωσεως, συνενώσεως ή συγχωνεύσεως της εταιρίας της οποίας μέτοχος είναι ο φορολογούμενος που κατοικεί στην αλλοδαπή. Πράγματι, τέτοιες πράξεις συνεπάγονται κατ' ανάγκην εισφορά ή ανταλλαγή τίτλων, την ακύρωση προηγούμενων τίτλων και την έκδοση νέων μετοχών. Για τους φορολογουμένους όμως που έχουν την κατοικία τους στη Γαλλία, η εισφορά, η εξαγορά, η επιστροφή ή η ακύρωση των οικείων εταιρικών δικαιωμάτων μπορεί να αποτελέσουν το αντικείμενο αναστολής φορολόγησεως υπό ορισμένες προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 150-0Α του CGI. Η αναστολή αυτή εντούτοις δεν είναι πλέον δυνατή στην περίπτωση

μεταφοράς της κατοικίας στην αλλοδαπή. Πράγματι, οι τίτλοι υπό αναστολή φορολογήσεως κατά το χρονικό σημείο της μεταφοράς καθίστανται πάραυτα φορολογητέοι δυνάμει του άρθρου 167 bis του CGI. Η ίδια διάταξη φαίνεται να αποκλείει το ευεργέτημα της αναστολής φορολογήσεως σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων στην αλλοδαπή.

47. Πρέπει, πάντως, να παρατηρηθεί, από κοινού με τη Γαλλική Κυβέρνηση, ότι το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά τις διατάξεις για τη φορολόγηση των υπεραξιών για τις οποίες παρέχεται αναστολή φορολογήσεως.

48. Εν πάση περιπτώσει, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι οι διατάξεις που αφορά η διάταξη περί παραπομπής υποβάλλουν τους φορολογουμένους, που κατέχουν σημαντικά μερίδια συμμετοχής και επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική κατοικία τους εκτός Γαλλίας, σε διαφορετικές μεταχειρίσεις που μπορούν να περιορίζουν την ελευθερία εγκαταστάσεως που τους αναγνωρίζει η Συνθήκη. Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν οι εν λόγω διατάξεις είναι δεκτικές δικαιολόγησως συνεπεία της οποίας θα διέφευγαν της απαγορεύσεως που απορρέει από το άρθρο 43 ΕΚ.

Γ — Ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού

49. Δεν αμφισβητείται, εν προκειμένω, ότι το άρθρο 46 ΕΚ δεν μπορεί να έχει εφαρμογή. Αντιστρόφως, όσον αφορά τη δυνατότητα δικαιολόγησως του περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως για

επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, όπως είναι οι λόγοι που δέχεται ήδη το Δικαστήριο στον φορολογικό τομέα, οι διάφοροι παρεμβαίνοντες επικαλούνται τέσσερα επιχειρήματα.

50. Πρώτον, η Δανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι ο σκοπός του επίμαχου εθνικού κανόνα είναι να εμποδιστεί η φορολογική διάβρωση της βάσεως επιβολής φόρου του οικείου κράτους μέλους, σκοπός που αναγνωρίστηκε από το Δικαστήριο ως επιτακτικός λόγος με την απόφαση *Safir*⁸. Πρόκειται για την αποφυγή του ενδεχομένου Γάλλοι φορολογούμενοι να αντλούν όφελος από τις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των άλλων κρατών μελών και αυτού της Γαλλικής Δημοκρατίας.

51. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η μείωση των φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος της οποίας να μπορεί να γίνει επίκληση προς δικαιολόγηση άνισης μεταχειρίσεως η οποία είναι, καταρχήν, ασυμβίβαστη προς το άρθρο 43 ΕΚ⁹. Πράγματι, ένας τέτοιος σκοπός είναι αμιγώς οικονομικής φύσεως και κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συνιστά επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος¹⁰. Κατά συνέπεια, όπως παρατηρεί

8 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96 (Συλλογή 1998, σ. I-1897).

9 — Βλ. τις αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, (Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 28), της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 51), και της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98, Metallgesellschaft κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 59).

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooyen (Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 48).

η Γαλλική Κυβέρνηση, η ζημία και μόνο λόγω απώλειας οφέλους που υφίσταται η φορολογική διοίκηση συνεπεία μεταβολής φορολογικής κατοικίας δεν μπορεί να δικαιολογήσει κανένα περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως του φορολογουμένου.

52. Δεύτερον, προβάλλεται η καταστολή της φοροαποφυγής και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Όλες οι παρεμβαίνουσες Κυβερνήσεις, με εξαίρεση την Πορτογαλική, θεωρούν είτε τη μεν είτε τη δε ως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, που μπορούν να δικαιολογήσουν τον επίμαχο περιορισμό.

53. Η Γαλλική Κυβέρνηση, που ανέπτυξε την πλέον λεπτομερή επιχειρηματολογία επί του σημείου αυτού, διευκρινίζει ότι το επίδικο σύστημα σκοπεί να εμποδίσει αυτό που πρέπει να αποκαλείται καταστρατήγηση νόμου, ήτοι την καταχρηστική χρησιμοποίηση από τον φορολογούμενο των ελευθεριών που απορρέουν γι αυτόν από το κοινοτικό δίκαιο. Συναφώς, υπενθυμίζει ότι ένα κράτος μέλος είναι ελεύθερο να καθορίζει τις λεπτομέρειες φορολογήσεως όπως το εννοεί, μεταξύ άλλων, στον τομέα των φορολογικών συντελεστών. Επομένως, είναι απολύτως εύλογο κάθε κράτος μέλος να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να αποτρέπεται το ενδεχόμενο η φορολόγηση των υπεραξιών να καθίσταται άνευ αντικειμένου συνεπεία καταχρηστικών συμπεριφορών.

54. Εν προκειμένω, μια τέτοια συμπεριφορά συνίσταται στην προσωρινή μεταφορά της φορολογικής κατοικίας εκτός

Γαλλίας, πριν ο φορολογούμενος μεταβιβάσει κινητές αξίες με αποκλειστικό σκοπό να αποφύγει την καταβολή του φόρου υπεραξίας στη Γαλλία. Εδώ πρόκειται όχι για κανονική άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αλλά για καταχρηστική άσκηση αυτής της ελευθερίας προς τον σκοπό καταστρατηγήσεως του φορολογικού νόμου.

55. Το επικρινόμενο σύστημα δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων υπό διττό πρίσμα. Πράγματι, σκοπεί, αφενός, στην αντιμετώπιση των καταχρηστικών συμπεριφορών που περιγράφηκαν ανωτέρω και, αφετέρου, στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εισπράξεως του φόρου. Η εισπράξη αυτή καθίσταται, πράγματι, πολύ περισσότερο δαπανηρή και αβέβαιη συνεπεία του γεγονότος ότι ο φορολογούμενος κατοικεί εκτός Γαλλίας.

56. Ποια είναι η αξία αυτών των επιχειρημάτων;

57. Είναι αναμφισβήτητο ότι η νομολογία έχει αναγνωρίσει ότι η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων έχει χαρακτήρα επιτακτικής απαιτήσεως, ικανής να δικαιολογεί περιορισμό¹¹. Αυτό ισχύει επίσης για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής¹². Ως προς το δεύτερο αυτό σημείο, εντούτοις, πρέπει να υπογραμμισθεί, όπως υπενθυ-

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participation και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 31).

12 — Βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις ICI και Metallgesellschaft και, με το ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y (Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 61), και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Συλλογή 2002, σ. I-11779, σκέψη 37).

μίξει η ίδια η Γαλλική Κυβέρνηση, ότι από την αυτή ωσαύτως νομολογία προκύπτει ότι δεκτική δικαιολογήσεως είναι μόνον η νομοθεσία που θα είχε ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει από φορολογικό όφελος αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που σκοπό έχουν την καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου.

58. Είναι αναμφισβήτητο όμως ότι το επίδικο σύστημα υπερβαίνει κατά πολύ αυτό το όριο. Πράγματι, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, η οποία παραθέτει επίσης, σ' αυτή την αλληλουχία, τις αποφάσεις *Leur Bloem*¹³ και *Centros*¹⁴, ο επίμαχος εθνικός κανόνας αφορά, γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία ο φορολογούμενος που κατέχει σημαντικά μερίδια συμμετοχής σε μια εταιρία που υπόκειται στον γαλλικό φόρο νομικών προσώπων μεταφέρει, για οποιονδήποτε λόγο, τη φορολογική του κατοικία εκτός Γαλλίας.

59. Κατ' αυτόν τον τρόπο, δημιουργείται, όπως εκθέτει ο προσφεύγων της κύριας δίκης, «αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής» για έναν τέτοιο φορολογούμενο. Η εγκατάσταση όμως ενός φορολογούμενου στην αλλοδαπή δεν συνεπάγεται καθεαυτή τη φοροδιαφυγή¹⁵ και εναπόκειται στη φορολογική διοίκηση του οικείου κράτους μέλους να αποδεικνύει, κατά περίπτωση, ότι υφίσταται κίνδυνος φοροαποφυγής.

60. Κατά συνέπεια, ένα εθνικό μέτρο, για να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, δεν θα έπρεπε, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, να συνάγει κατά τεκμήριο την καταχρηστική άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως που απορρέει από το κοινοτικό δίκαιο, αλλά θα μπορούσε, αντιθέτως, να προβλέπει τη δυνατότητα, ως προς τη φορολογική αρχή, αποδείξεως κατά περίπτωση της ουσιαστικής υπάρξεως φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

61. Ο δυσανάλογος χαρακτήρας του εθνικού μέτρου προκύπτει επίσης κατά την εξέταση της διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ του φορολογουμένου που βρίσκεται στην αλλοδαπή πλέον των πέντε ετών μετά την αναχώρησή του από τη Γαλλία, χωρίς να πωλεί τους τίτλους του, και του φορολογουμένου που, ενώ βρίσκεται στην αλλοδαπή με την ίδια διάρκεια, πωλεί του τίτλους του πριν από την πάροδο των πέντε ετών. Πράγματι, ενώ και οι δύο εγκαταλείπουν τη Γαλλία για το ίδιο χρονικό διάστημα, όταν επιχειρούν να αποδείξουν ότι η συμπεριφορά τους δεν υπαγορεύεται κατ' ανάγκη από τη βούληση αποφυγής του φόρου, ο ένας δεν θα πληρώσει κανένα φόρο σε αντίθεση προς τον δεύτερο. Όπως όμως παρατηρεί η Επιτροπή, δεν γίνεται αντιληπτή καμία διαφορά, ως προς την πρόληψη τεχνητών, άρα και προσωρινών, μεταβολών τόπου, μεταξύ ενός προσώπου που πωλεί τους τίτλους του μετά από πέντε έτη και αυτού που τους μεταβιβάζει μετά από τέσσερα έτη ή ακόμη και μετά από ένα έτος.

62. Η Γαλλική Κυβέρνηση, πάντως, προβάλλει ότι η μεταβίβαση των τίτλων λίγο μετά την αναχώρηση από τη Γαλλία αποτελεί ασφαλή ένδειξη της βουλήσεως αποφυγής του φόρου. Δεν συμμερίζομαι αυτή την άποψη. Πράγματι, η αναχώρηση προς άλλο κράτος μέλος με σκοπό την έναρξη μιας νέας επαγγελματικής δραστη-

13 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95 (Συλλογή 1997, σ. I-4161).

14 — Απόφαση της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97 (Συλλογή 1999, σ. I-1459).

15 — Βλ. τις ποσοπαρατεθείσες αποφάσεις *Lankhorst-Hohorst*, σκέψη 37, *ICI*, σκέψη 26, *Metallgesellschaft*, σκέψη 57.

ριότητας μπορεί να συνεπάγεται σημαντικά έξοδα, συνδεόμενα ενδεχομένως με τη νέα αυτή δραστηριότητα ή απορρέοντα από την ανάγκη αποκτήσεως στέγης, παραδείγματος χάριν. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το γεγονός και μόνον ότι τα μερίδια μεταβιβάζονται λίγο μετά τη μεταφορά της κατοικίας αρκεί για να αποκαλυφθεί η δόλια πρόθεση. Αντιθέτως, ένα κριτήριο συνιστάμενο στην ταχύτητα της επιστροφής στη Γαλλία θα βρισκόταν, εκ των προτέρων, σε μεγαλύτερη αντιστοιχία προς τον σκοπό της παρεμποδίσεως του φορολογουμένου να αποφύγει τον φόρο μέσω απλώς του στρατηγήματος της βραχείας παραμονής σε άλλο κράτος μέλος, κατά τη διάρκεια της οποίας θα μεταβιβάζονταν οι τίτλοι.

63. Η θέωρηση αυτή αποτελεί σκιαγράφιση του δεύτερου λόγου που με θεί να συμπεράνω ότι οι επίμαχοι κανόνες είναι δυσανάλογοι, ήτοι ότι υφίστανται μέτρα που περιορίζουν λιγότερο την ελευθερία εγκαταστάσεως και που είναι ικανά να υλοποιήσουν τον προβαλλόμενο σκοπό της καταπολεμήσεως των προσωρινών μεταβολών τύπου κατοικίας.

64. Για ποια μέτρα θα μπορούσε να πρόκειται; Κατά τη γνώμη μου, θα αρκούσε στις εθνικές αρχές να προβλέπουν τη φορολόγηση των υπεραξιών που άντλησε ο φορολογούμενος ο οποίος, μετά από σχετικώς βραχεία παραμονή σε άλλο κράτος μέλος, επανέρχεται στη Γαλλία, αφού μεταβίβασε τους τίτλους του. Αυτή η επιστροφή μετά από βραχύ χρονικό διάστημα θα αποδείκνυε τον προσωρινό χαρακτήρα της εν λόγω παραμονής και θα μπορούσε ακριβώς να καταδικάζει σε αποτυχία την καταγγελλόμενη από τις γαλλικές αρχές συμπεριφορά, χωρίς να θίγει την κατάσταση των φορολογουμένων που δεν έχουν άλλο σκοπό από το να ασκούν απολύτως καλοπίστως την ελευθερία τους εγκαταστάσεως εντός άλλου

κράτους μέλους. Εισπράττοντας τον φόρο κατά το χρονικό σημείο της επιστροφής, που πραγματοποιείται, υποθετικά, λίγο μετά την εκχώρηση των τίτλων κατά τη διάρκεια βραχείας παραμονής εντός άλλου κράτους μέλους, το οικείο κράτος μέλος θα συνήγαγε, κατά κάποιο τρόπο, τον επίπλαστο χαρακτήρα της επιλογής τόπου εντός άλλου κράτους μέλους από την άντληση των κερδών από την υπεραξία, αντιμετωπίζοντας την σαν να είχε επέλθει εντός της Γαλλίας. Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, θα είχε κατά πάσα πιθανότητα, επί πλέον, τη δυνατότητα να εξαλείφει κάθε δυσχέρεια εισπράξεως του φόρου.

65. Η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, πάντως, υποστήριξαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι το Δικαστήριο, στη σκέψη 59 της προπαρατεθείσας αποφάσεως X και Y, έκρινε ότι ένα καθεστώς εγγυήσεως ή άλλες ασφάλειες συνάδουν προς τις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου. Εντούτοις, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο είχε προ αυτού ένα τέτοιο καθεστώς σε μια διαφορετική αλληλουχία, όπου δεν επρόκειτο για την ανάγκη προβλέψεως μέτρου σύμφωνου προς την αρχή της αναλογικότητας όσον αφορά την υποθετική περίπτωση μιας βραχείας παραμονής φορολογουμένου εντός άλλου κράτους μέλους και της επιστροφής του.

66. Από τα ανωτέρω έπεται ότι υφίστανται μέτρα που περιορίζουν λιγότερο τις θεμελιώδεις ελευθερίες του κοινοτικού δικαίου και καθιστούν δυνατή τόσο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής όσο και τη διαφύλαξη της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

67. Όσον αφορά ειδικότερα τον δεύτερο αυτόν σκοπό, πρέπει, χάριν πληρότητας, να προσθέσω τα ακόλουθα. Όπως υπογραμμίστηκε ανωτέρω, οι λεπτομέρειες

συστάσεως εγγυήσεως συνεπάγονται διάκριση σε βάρος τίτλων μη εισηγμένων σε γαλλικό χρηματιστήριο, η δε δικαιολόγησή τους δεν γίνεται αντιληπτή από την άποψη του σκοπού της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Επί πλέον, ο επίμαχος εθνικός κανόνας ουδόλως λαμβάνει υπόψη ότι υφίστανται διάφορα μέσα ικανά να διευκολύνουν την είσπραξη του φόρου που οφείλει ένας φορολογούμενος ο οποίος έχει μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία σε άλλο κράτος μέλος.

68. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υπογραμμίζει ότι η Γαλλική Δημοκρατία έχει συνάψει με μεγάλο αριθμό κρατών μελών συμβάσεις προς τον σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογίας, οι οποίες κατά γενικό κανόνα περιέχουν μια ρήτρα που αποκαλείται «αρωγή για την είσπραξη», μέσω της οποίας τα κράτη δεσμεύονται να παρέχουν μεταξύ τους αμοιβαία βοήθεια για την είσπραξη των φόρων που αφορά η σύμβαση.

69. Επί πλέον, όπως κατ' επανάληψη έχει κρίνει το Δικαστήριο και όπως υπενθυμίζει η Επιτροπή, «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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), παρέχει δυνατότητες λήψεως των αναγκαίων πληροφοριών που είναι ανάλογες προς αυτές που υφίστανται μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών σε εθνικό επίπεδο»¹⁶.

70. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο επίμαχος εθνικός κανόνας δεν μπορεί να δικαιολογηθεί για λόγους καταστολής της φοροαποφυγής ή εξασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

71. Τρίτον, η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η επίδικη διάταξη δικαιολογείται από τις απαιτήσεις της συνοχής του γαλλικού φορολογικού συστήματος.

72. Πράγματι, κατά την κυβέρνηση αυτή, οι εν προκειμένω περιστάσεις δεν διαφέρουν βασικά από την προβληματική της υποθέσεως Bachmann¹⁷. Κατ' αυτήν, η εν λόγω υπόθεση αφορούσε μια «απαλλαγή» υπό τη μορφή δυνατότητας εκπτώσεως ασφαλιστικών εισφορών, σε αντίσταθμηση της οποίας φορολογούνταν οι μεταγενέστερες χρηματικές καταβολές. Όταν δεν εξασφαλιζόταν η μεταγενέστερη φορολόγηση των παροχών, δεν έπρεπε να χορηγείται η «απαλλαγή» υπό τη μορφή δυνατότητας εκπτώσεως των ασφαλιστικών εισφορών από το εισόδημα. Παρομοίως, η υπό κρίση περίπτωση συνεπάγεται στην πραγματικότητα προσωρινή απαλλαγή από τον φόρο της αύξησεως περιουσίας που συνιστούν οι υπεραξίες, δεδομένου ότι η αύξηση αυτή φορολογείται μόνο κατά το χρονικό σημείο της πραγματοποιήσεώς της. Επομένως, η μεταγενέστερη αυτή φορολόγηση αντισταθμίζει την προσωρινή απαλλαγή. Κατά συνέπεια, η εν λόγω απαλλαγή δεν πρέπει να χορηγείται όταν, λόγω της μεταφοράς στην αλλοδαπή της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου, δεν είναι πλέον εξασφαλισμένη η μεταγενέστερη φορολόγηση.

16 — Βλ., παραδείγματος χάριν, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 45).

17 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249).

73. Δεν συμμερίζομαι αυτή την άποψη, αυτό δε για πολλούς λόγους.

74. Κατ' αρχάς, η άποψη αυτή δεν λαμβάνει υπόψη ότι, όπως τονίστηκε ανωτέρω, η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος της φορολογικής κατοικίας του φορολογουμένου δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι κινδυνεύει η είσπραξη του φόρου.

75. Επί πλέον, όπως προκύπτει, η διαφορά μεταχειρίσεως μεταξύ κατοίκων και (μελλοντικών) μη κατοίκων ημεδαπής δεν περιορίζεται σε μια απλώς εκ των προτέρων θεώρηση του χρονικού σημείου κατά το οποίο πρέπει να καταβληθεί ο φόρος που εν πάση περιπτώσει οφείλεται. Πράγματι, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος που εγκαταλείπει το έδαφος για διάρκεια μεγαλύτερη των πέντε ετών δεν υπόκειται πλέον, εν πάση περιπτώσει, σε φόρο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτέλεσε το αντικείμενο μιας απλώς εκ των προτέρων φορολογήσεως.

76. Επί πλέον, η δυνατότητα εφαρμογής λιγότερο ευνοϊκών κανόνων όσον αφορά τη δυνατότητα συμψηφισμού ενδεχομένων ζημιών, που προβλέπει το προπαρατεθέν άρθρο 167 bis I, 2, δεύτερο εδάφιο, του CGI αποτελεί επίσης ένδειξη για το ότι δεν βρισκόμαστε προ μιας απλώς προκαταβολής του φόρου.

77. Εξάλλου, πρέπει να επισημανθεί ότι, ακόμη κι αν αυτό συνέβαινε, δεν θα έπετο ήδη ότι αυτή η προκαταβολική πληρωμή θα δικαιολογούνταν από την ανάγκη

διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, με την προπαρατεθείσα απόφαση Metallgesellschaft, έκρινε ότι είναι αντίθετες προς τη Συνθήκη διατάξεις που επιβάλλουν μόνο στις εταιρίες χωρίς έδρα στην ημεδαπή την προκαταβολή του φόρου.

78. Επί πλέον, η Επιτροπή προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να αντικρουστεί επί του σημείου αυτού, ότι οι επίμαχες διατάξεις, προβλέποντας τη φορολόγηση υπεραξιών για φορολογουμένους που δεν είναι πλέον κάτοικοι ημεδαπής, βρίσκονται σε αντίφαση προς την ανάγκη συνοχής του φορολογικού συστήματος, διότι το σύστημα αυτό αναγνωρίζει ως αρχή, εφαρμοζόμενη, μεταξύ άλλων, στην γαλλοβελγική σύμβαση για την πρόληψη της διπλής φορολογίας, τη φορολόγηση των υπεραξιών από το κράτος της κατοικίας του φορολογουμένου.

79. Τέλος, και ιδίως, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι οι γαλλικοί κανόνες που αφορούν τη φορολογία των υπεραξιών δεν σκοπούν στη φορολόγηση, αργά ή γρήγορα, της αυξήσεως της περιουσίας. Πράγματι, υφίστανται ειδικοί κανόνες που αφορούν τη φορολόγηση των εισοδημάτων από περιουσία. Όπως υπογραμμίζει ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο βασικός κανόνας που διέπει τη φορολογία των υπεραξιών στο γαλλικό φορολογικό σύστημα είναι η φορολόγηση των πράγματι αντλούμενων υπεραξιών, δηλαδή ενός εισοδήματος, και όχι η περιοδική φορολόγηση της αυξήσεως της αξίας της περιουσίας. Επομένως, προβλέποντας, στην περίπτωση των (μελλοντικών) μη κατοίκων ημεδαπής, φόρο εισπραττόμενο επί λανθανουσών και μη πράγματι αντλη-

θεισών υπεραξιών, ο επίδικος κανόνας αποτελεί εξαίρεση από τη συνοχή του επίμαχου φορολογικού συστήματος και, κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί αναγκαίος γι αυτό.

80. Τέταρτον, πρέπει να αναλυθεί η επιχειρηματολογία που αναπτύσσει η Γερμανική Κυβέρνηση, κατά την οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα αποτελεί συγχρόνως ρύθμιση κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ του κράτους αναχωρήσεως και του κράτους προορισμού. Η επίμαχη διάταξη έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της καταβολής του φόρου για υπεραξίες που προέκυψαν μέχρι του χρονικού σημείου της αναχωρήσεως του φορολογουμένου. Το δικαίωμα του κράτους αναχωρήσεως να τις φορολογεί απορρέει από το γεγονός ότι οι υπεραξίες αυτές γεννώνται συνήθως από τη δραστηριότητα της εταιρίας στο κράτος αναχωρήσεως.

81. Εντούτοις, έχει κριθεί νομολογιακώς ότι, μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας, δεν μπορούν, κατά την άσκηση της κατ' αυτόν τον τρόπο κατανεμηθείσας εξουσίας επιβολής φόρου, να απαλλάσσονται της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων¹⁸.

82. Επιβάλλεται, εξάλλου, η παρατήρηση ότι, εν προκειμένω, δεν πρόκειται για την κατανομή της φορολογικής εξουσίας

μεταξύ των κρατών μελών. Πράγματι, το αντικείμενο της διαφοράς αφορά όχι το δικαίωμα των γαλλικών αρχών να διασφαλίζουν τη φορολόγηση των υπεραξιών, διά της αποτροπής του ενδεχομένου αλλαγής τόπου κατοικίας με μοναδικό σκοπό την αποφυγή του φόρου, αλλά το ζήτημα αν τα μέτρα που λαμβάνονται προς τον σκοπό αυτόν είναι σύμφωνα με τις επιταγές της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

83. Επομένως, η κατάσταση είναι διαφορετική από αυτή για την οποία επρόκειτο στην υπόθεση Gilly¹⁹, την οποία παραθέτει η Γερμανική Κυβέρνηση. Πράγματι, στην υπόθεση αυτή επρόκειτο για ένα κριτήριο κατανομής της φορολογικής εξουσίας που μπορούσε, εξάλλου, να αποβεί υπέρ ή κατά των οικείων φορολογουμένων, ανάλογα με τα χαρακτηριστικά της καταστάσεώς τους. Αντιστρόφως, η παρούσα υπόθεση αφορά εθνικούς κανόνες που δεν απορρέουν κατ' ανάγκην από την κατανομή της εξουσίας επιβολής φόρου μεταξύ κρατών μελών και, εξάλλου, είναι εκ συστήματος δυσμενείς για τους φορολογουμένους που επιθυμούν να ασκήσουν τα δικαιώματα που απορρέουν γι αυτούς από το κοινοτικό δίκαιο.

84. Από τις προεκτεθείσες σκέψεις προκύπτει ότι οι επίδικες διατάξεις συνιστούν περιορισμό που δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 43 ΕΚ και δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

18 — Βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Saint Gobain ZN, σκέψεις 57 και 58.

19 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96 (Συλλογή 1998, σ. I-2793).

V — Πρόταση

85. Για τους ανωτέρω λόγους, προτείνω να δοθεί στο Conseil d'État η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 52 ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) δεν επιτρέπει νομοθεσία, όπως την επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει, σε βάρος όλων των φορολογουμένων που μεταφέρουν τη φορολογική κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος, μηχανισμό πάραυτα φορολογήσεως υπεραξιών που δεν έχουν ακόμη πράγματι αντληθεί.»