Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. JÄÄSKINEN
представено на 26 февруари 2015 година[1]

Дело C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
срещу
Finanzamt Hilden(Преюдициално запитване,

отправено от Finanzgericht Düsseldorf (Германия)

„Свобода на установяване — Разкриване и данъчно облагане на скрити резерви, произтичащи от прехвърлянето на активи от място на стопанска дейност на предприятие в една държава членка към друго място на стопанска дейност в друга държава членка — Наличие на ограничение — Определяне към момента на прехвърлянето на размера на скритите увеличения на стойността, спадащи към облагаемата печалба — Обосноваване — Запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки — Плащане и събиране чрез 10 годишни вноски — Пропорционалност“

I – **Въведение**

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася до данъчна правна уредба на Федерална република Германия, предвиждаща данъчно задължение по отношение на скрити (неразкрити) резерви, което подлежи на плащане чрез годишни вноски. Тези норми се прилагат в случаите, в които принадлежащи на стопански субект активи се прехвърлят от място на стопанска дейност на германско предприятие към негово място на стопанска дейност в чужбина.

2. Командитно дружество по германското право прехвърля търговски активи, състоящи се от различни права на интелектуална собственост, от мястото си на стопанска дейност в Германия към свое място на стопанска дейност в Нидерландия. Според компетентния данъчен орган от това възниква данъчно задължение по германското право поради разкриването на скритите резерви, свързани с прехвърлените активи. Данъкът обаче не е станал изискуем незабавно. Напротив, данъчните органи са разрешили той да бъде платен чрез годишни вноски за период от десет години.

3. Командитното дружество оспорва решението на данъчните органи пред германските съдилища и във връзка с това Finanzgericht Düsseldorf отправя настоящото преюдициално запитване. Възникналите в спора правни проблеми засягат въпроса дали оспорваните германски закони ограничават свободата на установяване; дали те могат да бъдат обосновани с необходимостта от запазване на данъчната компетентност на Германия по отношение на

1 — Език на оригиналния текст: английски.

скритите увеличения на стойността (скрити резерви), формирани в тази държава членка преди прехвърлянето на съответните активи; и дали те са пропорционални, особено предвид факта че, от една страна, данъкът е изискуем още преди ефективното реализиране на активите, а от друга страна, срокът на събиране е десет години.

4. Съдът вече е разглеждал подобна проблематика, по-специално в решения като National Grid Indus [2], в решения, постановени в отделни производства с предмет искове за установяване на неизпълнение на задължения, предявени от Комисията срещу Португалия, Испания и Дания [3], а неотдавна и в решение DMC [4]. В настоящия случай обаче е налице нов набор от фактически обстоятелства.

II – **Правна уредба**

5. Националната правна рамка се отличава с особена сложност и може да се обобщи, както следва.

6. Първоначално в германското правно не е съществувало правно основание за т.нар. „облагане на прехвърлянето“. То се извежда по-скоро от практиката на Bundesfinanzhof (Федералния финансов съд, наричан по-нататък „Bundesfinanzhof“) от 1969 г., според която прехвърлянето на актив от предприятие, установено в Германия, към чуждестранното му място на стопанска дейност трябва да се приеме за отчуждаване на активи по смисъла на член 4, параграф 1, второ изречение от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „EStG“). За да се смекчат последиците от този подход върху данъкоплатците, в административната практика данъчните органи допускат данъкоплатците да избират между незабавно отчитане на скритите увеличения на стойността в облагаемия доход и разсрочване на данъчното облагане чрез отчитането на тези печалби като компенсация за неплатени данъчни задължения в съответните данъчни отчети за период от десет години.

7. „Облагането на прехвърлянето“ е уредено за първи път в Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Закон за съпроводителните данъчни мерки във връзка с въвеждането на европейското дружество и за изменение на други данъчни разпоредби) (наричан по-нататък „SEStEG“) от 7 декември 2006 г. [5].

8. Член 4, параграф 1, трето изречение от EStG, който е добавен в EStG, гласи: „Изключването или ограничаването на правомощието на Федералната република да облага с данъци печалбата от продажбата или използването на даден актив се приравнява на отчуждаване за нестопански цели“.

9. В SEStEG е добавен и член 4g от EStG, съгласно който в случаите, когато в резултат на причисляването на актив към имуществото на място на стопанска дейност на едно и също данъчнозадължено лице в друга държава членка на ЕС той се приема за отчужден съгласно член 4, параграф 1, второ изречение от EStG, по искане на данъчнозадълженото лице се

2 — Решение National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Решения Комисия/Испания (C-269/09, EU:C:2012:43), Комисия/Португалия, (C-38/10, EU:C:2012:521), Комисия/Дания (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Решение DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Както посочва италианското правителство в своето писмено становище, към момента на отправяне на преюдициалното запитване Finanzgericht няма възможността да се ползва от решението на Съда по дело DMC.

5 — *Bundesgesetzblatt* (Федерален държавен вестник (BGBl) I 2006, 2782.

предвижда компенсиране в размер на разликата между балансовата стойност и пазарната стойност на актива. Това компенсиране подлежи на амортизация до една пета през данъчната година на установяването му и през следващите четири данъчни години, като се прибавя към печалбата.

10. През 2010 г. член 4, параграф 1 от EStG е изменен след решение на Bundesfinanzhof[6]. На първо място, в член 4, параграф 1 от EStG след трето изречение се вмъква следното ново четвърто изречение:

„Изключване или ограничаване на правото да се обложи печалбата от отчуждаването на актив е налице по-специално, когато актив, който доскоро е бил причислен към имуществото на мястото на стопанска дейност на данъчнозадълженото лице в Германия, бъде причислен към място на стопанска дейност в чужбина“.

11. На второ място, член 52, параграф 8b от EStG, който дотогава предвижда само, че член 4, параграф 1, трето изречение от EStG в редакцията от SEStEG е в сила от 2006 г., се изменя в смисъл, че член 4, параграф 1, трето изречение от EStG се прилага и за предишни данъчни периоди, ако е прехвърлен актив в място на стопанска дейност в чужбина, доходите от който не се облагат в Германия по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, както и че член 4, параграф 1, четвърто изречение от EStG се прилага във всички случаи, в които се прилага член 4, параграф 1, трето изречение от EStG.

III – **Главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (наричано по-нататък „командитното дружество“) е командитно дружество със седалище в Хаан, Германия. Комплементар е Verder LabTec Beteiligungs GmbH (наричано по-нататък „комплементарът“), чието седалище също е в Хаан[7]. Командитисти са Tarco BV и Labo-Tech BV, и двете със седалища в Нидерландия. От май 2005 г. командитното дружество се занимава изключително с управление на собствените си права в областта на патентите, марките и полезните модели. С договор от 25 май 2005 г. то прехвърля тези права на мястото си на стопанска дейност във Влютен, Нидерландия[8].

13. При данъчна ревизия финансовата администрация (Finanzamt Hilden) установява, че прехвърлянето на правата на интелектуална собственост трябва да се извърши с разкриване на скритите резерви по тяхната стойност при евентуална сделка между несвързани лица към момента на прехвърлянето. Всички страни са били съгласни по отношение на стойността на скритите резерви, като финансовата администрация безспорно приема, че тази сума не подлежи

6 — С решение от 17 юли 2008 г., т.е. към момента, когато член 4, параграф 1, трето изречение от EStG в редакцията на SEStEG е бил все още в сила, Bundesfinanzhof се отказва от теорията за окончателното отчуждаване по дело във връзка с данъчната 1985 г. Той посочва, че прехвърлянето на актив в място на стопанска дейност в чужбина на едно и също предприятие не представлява отчуждаване. Bundesfinanzhof приема, че не е нужно прехвърлянето на актив на установено в Германия предприятие към мястото му на стопанска дейност в чужбина да се приема за реализиране на печалба, тъй като последващото облагане на възникналите в Германия скрити резерви не е свързано с факта, че печалбата на мястото на стопанска дейност в чужбина не се облага с данъци в Германия. Въз основа на тази промяна на съдебната практика законодателят решава да измени член 4, параграф 1 от EStG. Това става с Годишния закон за данъците за 2010 г. (Jahressteuergesetz 2010) от 8 декември 2010 г. (BGBl. I 2010, 1768), за да се гарантира, че принципите от решението от 17 юли 2008 г. ще имат ограничително действие върху конкретния случай и че теорията за окончателното отчуждаване, както е законово закрепена в член 4, параграф 1, трето изречение от EStG, ще се прилага към всички все още висящи дела.

7 — В Германия командитните дружества, в които комплементар е частно дружество с ограничена отговорност (така наречените дружества GmbH & Co.), са популярни от данъчни съображения. Вж. *Hensler*, M. и *Strohn*, L. Gesellschaftsrecht, 2. Auflage 2014, Munich: Beck, p. 403, 404, 511. Данъчното облагане на командитните дружества в Германия е прозрачно, което означава, че самото дружество не е данъчнозадължено лице, подлежащо на облагане с корпоративен или подоходен данък, а само данъчен субект в смисъл, че реализираният от дейността му доход се изчислява отделно и след това се отнася към съдружниците в него. Данъчното облагане се извършва на ниво съдружници.

8 — Страните по този договор не са посочени в преюдициалното запитване. От контекста заключавам, че те са съдружници в командитното дружество. Този въпрос явно не е релевантен за отговора на преюдициалното запитване.

на незабавно облагане с данък в пълния ѝ размер. По съображения за справедливост сумата може да бъде неутрализирана чрез номинален размер на същата стойност; номиналният размер може да бъде предмет на линейна амортизация за период от десет години, като се прибави към печалбата. С други думи, Finanzamt Hilden разсрочва събирането по съображения за справедливост, като разпределя скритите резерви за период от десет години. С решение от 17 август 2009 г. относно единното и поотделно определяне на облагаемата основа за 2005 г. Finanzamt Hilden оценява дохода от дейността на командитното дружество, като взема предвид скритите резерви. С решение от 19 септември 2011 г. Finanzamt Hilden отхвърля жалбата срещу решението като неоснователна.

14. Пред националния съд командитното дружество изтъква, че германското законодателство нарушава прогласения в член 49 ДФЕС принцип на свобода на установяване. Освен това незабавното облагане с данък към момента на прехвърлянето на активите било непропорционално, а събирането на данъка към момента на реализиране на капиталовата печалба предлагало не толкова радикална алтернатива.

15. Предвид гореизложеното Finanzgericht Düsseldorf отправя следния преюдициален въпрос:

„Нарушена ли е свободата на установяване по член 49 от Договора за функционирането на Европейския съюз, когато в хипотезата на прехвърляне на актив от място на стопанска дейност в дадена държава към място на стопанска дейност на същото предприятие в друга държава, разпоредба от правото на първата държава предвижда, че е налице отчуждаване на активи за нестопански цели, което води до печалба чрез разкриване на скрити резерви, а друга разпоредба предвижда възможността тази печалба да се разпредели съразмерно за пет или десет данъчни години?“.

16. Писмени становища представят Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, белгийското, датското, германското, испанското, италианското, нидерландското и шведското правителство, както и Комисията. Не е проведено съдебно заседание.

IV – **Анализ**

A– *Встъпителни бележки*

1. Допустимост

17. Според командитното дружество преюдициалният въпрос е недопустим, тъй като е хипотетичен. Това е така, тъй като нито срокът от пет години, нито срокът от десет години за събиране на посочения от Finanzgerich данък били приложими за финансовата 2005 г. Комисията счита, че преюдициалното запитване е или може да бъде хипотетично по отношение на периода от пет години, като се има предвид, че той не е приложим за финансовата 2005 г. Finanzamt и германското правителство също посочват, че периодът от пет години не е релевантен за решаването на спора.

18. Според мен преюдициалният въпрос е хипотетичен, доколкото се отнася до пропорционалността на петгодишния период за плащане на данъка. Това е така, защото няма решение на германските данъчни органи относно командитното дружество, според което този период да е приложим. Напротив, Finanzamt разрешава плащането на данъка да се извърши в продължение на период от десет години, така че в това отношение преюдициалният въпрос не е хипотетичен. Следователно по отношение на периода за събиране Съдът следва да се ограничи до разглеждане на съвместимостта с правото на ЕС на спорния период от десет години.

2. Скрити резерви и данъци на изхода

19. Понятието скрити (неразкрити) резерви визира печалби, обикновено капиталови печалби, които не са включени в облагаемата данъчна основа на дадено лице за целите на данъка върху доходите. Скритите резерви може да са резултат от увеличаване на стойността на актив и/или от данъчни правила, които допускат прилагането на по-голяма амортизационна норма от реалната амортизация на стойността на актива вследствие на неговото износване и изхабяване и/или други намаления въз основа на разходи, които все още не са направени [9].

20. Скритите увеличения на стойността не се облагат като доход през годината, в която са формирани. Тяхното данъчно облагане е значително забавено, като обикновено се извършва през годината, в която реално се реализира доходът. Това се обосновава с факта, че преди реализацията им скритите резерви не допринасят за способността на данъкоплатеца да заплати данъка. По-конкретно обаче в случаите на нефинансови активи или имущество, което лесно може да загуби от стойността си, не е задължително активите да се реализират чрез разпоредителна сделка, като скритите резерви, образно казано, се „стопяват“, когато икономическата стойност на актива започне да клони към нула, например заради износване и изхабяване на машини или погасяване на правото на интелектуална собственост.

21. Скритите резерви се включват в облагаемия доход и в случаите, в които е налице отчуждаване (прехвърляне) за нестопански цели. Това означава, че даден актив се изважда от данъчната основа на данъчния субект. Такъв може да е случаят например, когато даден актив се прехвърля от имуществото на предприятие към търговец за негово лично ползване или от дружество към съдружниците в него, като това става безвъзмездно или по стойност под пазарната стойност на актива. Най-важните примери за отчуждаване обаче са свързани с излизането от обхвата по отношение на лицата или от териториалния обхват на данъчните правомощия на определена държава.

22. Излизането от пределите на данъчна компетентност, водещо до начисляване на т.нар. данъци на изхода, може да е свързано с данъчнозадълженото лице, данъчния обект или и с двете. Преместването на частен или корпоративен данъчен субект в друга държава обикновено прехвърля правомощията за данъчно облагане на тази държава. Същото важи и за прехвърлянето на „данъчен обект“, например търговски активи, от една държава в друга. В случая с местата на стопанска дейност [10] може да възникнат въпроси относно напускането на данъчнозадълженото лице или на данъчния обект, или на двете, в зависимост от случая [11].

9 — Вж. *Von Brocke*, K. и *Müller*, S., Exit Taxes — EC Tax Review 6, 2013, p. 299—304. Освен това скрити резерви могат да се натрупат вследствие на създаването на нематериални активи от данъкоплатеца, например положителна репутация, които обаче може да не са отразени като активи в счетоводния баланс.

10 — Съгласно член 5, параграфи 1 и 2 от изготвения от ОИСР Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото от 2010 г. (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) за целите на спогодбата понятието „място на стопанска дейност“ означава определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие и включва по-специално клоновете.

11 — Бих искал да припомня, че в Директива 90/434/ЕИО от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92) прехвърлянето на активи има специално и ограничено значение. Съгласно дефиницията в член 2, буква в) от Директива 90/434: „За целите на настоящата директива […] в) „прехвърляне на активи“ означава сделка, при която едно дружество при прекратяване без ликвидация прехвърля всичките или един или повече клонове от своята дейност на друго дружество в замяна на прехвърляне на ценни книжа, представляващи капитала на дружеството, което получава прехвърлените активи“.

23. В член 7 и член 13, параграф 2 от изготвения от ОИСР модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото се признават данъчните правомощия на държавата на произход и на приемащата държава по отношение на местата на стопанска дейност на чуждестранни дружества. За да се избегне двойното данъчно облагане на едни и същи печалби, държавите на произход могат да се въздържат от облагане на печалбите на местата на стопанска дейност на техните дружества в чужбина. Това важи и за Германия, която освобождава от данък доходите на местата на стопанска дейност в Нидерландия на установените в Германия дружества [12].

24. За данъчнозадължените лица начисляването на данък на изхода може да доведе до положение на двойно данъчно облагане или необлагане на скритите резерви. Първото положение е възможно в случаите, когато напусканата от данъчнозадълженото лице държава наложи данък на изхода въз основа на разликата между балансовата стойност (в данъчните отчети) и реалната стойност на активите, а приемащата държава използва същата балансова стойност като данъчна основа при разпореждане с актива, без да позволява приспадане на наложения в напуснатата държава данък на изхода. За разлика от това, при второто положение може да се стигне до необлагане на скрития резерв вследствие на съчетанието от липса на данъчно облагане на изхода от напусканата държава и приемане на реалната стойност на актива като негова стойност на входа („преоценка на по-висока стойност“) от приемащата държава, като разпореждането с актива се извършва по тази стойност [13].

25. Нещо повече, данъкът на изхода, когато се събира преди реализирането на актива, поставя данъчния субект в неблагоприятно положение по отношение на паричния поток.

26. Представените по настоящото дело становища отразяват трайното разногласие между Комисията и държавите членки относно допустимостта и начините на функциониране на данъците на изхода в рамките на вътрешния пазар [14]. Въпреки че Комисията и Съветът изглежда споделят основната позиция, според която данъците на изхода ограничават свободата на вътрешния пазар, но същевременно са неизбежна последица от принципа на териториалност на данъците, който ръководи разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, те имат различни виждания относно тяхната основателност и пропорционалност. Ето защо не е изненадващо, че данъците на изхода са довели до формирането на сравнително обширна практика на Съда.

3. Резюме на основните прецеденти

27. В практиката на Съда няма нито едно решение, което може да се транспонира директно към настоящото дело. Предвид това прегледът на разгледаните в тези дела фактически проблеми, както и съображенията на Съда могат да послужат като полезни насоки, за да се реши дали оспорването от командитното дружество намира подкрепа в правото на ЕС.

28. В дело National Grid Indus (EU:C:2011:785) нидерландско дружество премества своето място на действително управление в Обединеното кралство. Според приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане след преместването се счита, че за данъчни цели то е местно лице в Обединеното кралство, въпреки че продължава да е нидерландско дружество,

12 — Релевантните разпоредби на данъчната спогодба от 1959 г. между Германия и Нидерландия са описани в писмените становища на Белгия и Германия. Съгласно член 20, параграф 2 от спогодбата, ако Германия е държава, в която данъчнозадълженото лице е местно, тя трябва да изключи от данъчната основа доходи или имущество, които съгласно спогодбата могат да бъдат обложени в Нидерландия. Такъв е случаят с местата на стопанска дейност на германски дружества в Нидерландия (вж. член 5).

13 — Вж. облагане на изхода и необходимост от координиране на данъчните политики на държавите членки. Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет, озаглавено „Облагане на изхода и необходимост от координиране на данъчните политики на държавите членки“, от 19 декември 2006 г. COM(2006) 825 окончателен, стр. 4—8. Вж. също заключението на генералния адвокат Kokott по дело National Grid Indus (EU:C:2011:563), точки 47—49.

14 — Вж. COM (2006) 825 окончателен, пак там, и Резолюция на Съвета от 2 декември 2008 г. относно координацията в областта на данъчното облагане на изхода (ОВ C 323, стр. 1).

което по принцип подлежи на облагане в Нидерландия. Тъй като дружеството няма място на стопанска дейност в Нидерландия, само Обединеното кралство има право да облага неговата печалба и капиталовите печалби след преместването съгласно условията на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане. Според нидерландското право скритите увеличения на стойността трябва да бъдат уредени окончателно към момента на преместването.

29. Съдът отговаря на отправените от Gerechtshof Amsterdam преюдициални въпроси, доколкото те засягат настоящия случай, като посочва, че член 49 ДФЕС допуска въведена от държава членка правна уредба, по силата на която размерът на данъка върху скритите увеличения на стойността на елементи от имуществото на дружество е определен окончателно — без да се отчитат обезценяванията на стойността, нито пък увеличенията на стойността, които могат да се реализират впоследствие — в момента, когато поради преместването на своето място на действително управление дружеството престане да получава облагаеми печалби в първата държава членка. Член 49 ДФЕС обаче не допуска въведена от държава членка правна уредба, която налага незабавното събиране на данъка върху скритите увеличения на стойността на елементите от имуществото на дружество, преместващо своето място на действително управление в друга държава членка, в момента на посоченото преместване.

30. Освен че прави разграничение между установяването на размера на подлежащите на облагане с данък скрити увеличения на стойността и събирането на данъка, Съдът приема, че нидерландската *правна уредба е в състояние* да гарантира запазването на разпределянето на правомощията за данъчно облагане между засегнатите държави членки, тъй като *при това положение скритите увеличения на стойността на дадено икономическо благо са облагани с данък в държавата членка, в която са възникнали*[15] (курсивът е мой). Бих искал да отбележа, че обстоятелството, че дружеството продължава да подлежи на данъчно облагане в Нидерландия, макар да няма други облагаеми печалби в тази държава членка, не е от решаващо значение.

31. В решение Комисия/Португалия (EU:C:2012:521) Съдът определя първата част от жалбата на Комисията като твърдение, че съответните разпоредби на португалското право съдържат ограничения пред свободата на установяване, като се има предвид, че при преместване от португалско дружество на неговото седалище и на ефективното му управление в друга държава членка, както и при *частично или пълно преместване на активите на постоянен обект на чуждестранно дружество в Португалия в друга държава членка*, такова дружество е поставено във финансово отношение в по-неблагоприятно положение в сравнение със сходно дружество, което запазва своята дейност на португалска територия[16]. С оглед на обстоятелството, че подобни сделки с чисто вътрешен характер не водят до незабавното облагане на скритите увеличения на стойността, Съдът постановява, че португалското законодателство нарушава член 49 ДФЕС.

32. В решение Комисия/Дания[17] Комисията оспорва като несъвместим с член 49 ДФЕС и член 31 от Споразумението за Европейското икономическо пространство датски закон, предвиждащ незабавно данъчно облагане на увеличенията на стойността на дружества с ограничена отговорност в случай на прехвърляне на активи към техен постоянен обект в друга държава членка, при положение че подобни прехвърляния на територията на Дания (с изключение на Гренландия и Фарьорските острови) не са били обложени. В разглежданата датска правна уредба тези трансгранични прехвърляния се считат за продажба на въпросните активи, докато подобни сделки между постоянни обекти на дружеството в Дания не се считат

15 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 48).

16 — Решение Комисия/Португалия (EU:C:2012:521, т. 27).

17 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480) (решението е достъпно само на датски и френски език).

за продажба на активите [18]. Съдът приема, че е налице нарушение на тези разпоредби, тъй като датското законодателство, с което се налага незабавно данъчно облагане на скритите увеличения на капитала в случай на прехвърляне на активи на дружество с ограничена отговорност извън територията на континентална Дания [19], е непропорционално [20].

33. От особено значение за настоящото дело е констатацията на Съда, че за целите на облагането с данък на формираните на тяхна територия увеличения на стойността държавите членки са оправомощени да предвидят събитие, пораждащо изискуемост, което е различно от ефективната реализация на тези увеличения на стойността, за да гарантират, че тези активи се облагат с данък, когато съответното предприятие не възнамерява да се разпореди с активите, при условие че данъкът не се събира в момента на прехвърлянето [21]. С това се прави позоваване на доводите на датското правителство, според които нефинансовите активи, като подлежащите на износване и изхабяване активи или нематериалното имущество, не са предназначени за реализация и освен това обикновено бързо губят от стойността си. Това означава, че тяхната балансова стойност е нулева или във всеки случай по-ниска от размера на дължимия данък [22].

34. Дело DMC (EU:C:2014:20) е с предмет данъчното облагане на скрити увеличения на капитала на германско командитно дружество, което е прекратено, тъй като командитистите, две австрийски дружества с ограничена отговорност, са прехвърлили своите дялове в германското командитно дружество на комплементара, който е германско дружество с ограничена отговорност, срещу дялове в капитала на този комплементар. Командитното дружество е прекратено, тъй като всички дялове в него са прехвърлени на германския комплементар.

35. Това води до облагане на командитистите в Германия въз основа на скритите увеличения на стойността на германското командитно дружество, тъй като в качеството им на съсобственици на предприятието на персонално дружество подлежат на облагане с данък върху печалбата, дори когато те нямат място на стопанска дейност в Германия след прекратяването на германското командитно дружество. В резултат на това Германия вече не разполага с правомощието да облага печалбата, която командитистите биха реализирали при прехвърлянето на дружествените дялове в германския комплементар, предоставени им в замяна на дяловете им от капитала на германското командитно дружество, апортирани от първите дружества. Дяловете от капитала на германския комплементар са апортирани от командитистите по тяхната стойност по последваща оценка, а не по балансовата им стойност, което води до облагане на скритите увеличения на стойността, свързани с дяловете в германското командитно дружество.

36. В дело DMC (EU:C:2014:20) Finanzgericht Hamburg поставя пред Съда два преюдициални въпроса. Първият засяга съвместимостта със свободата на установяване на национална разпоредба, която предвижда, че „ако съдружниците в дадено персонално дружество, които са съсобственици на търговското предприятие на последното, апортират дяловете си в капиталово дружество, прехвърленото вследствие на апортната вноска имущество на търговското предприятие следва да се оценява задължително по стойността му по последващата оценка (така че при отчитането на скритите резерви апортиращият да формира печалба в резултат на прехвърлянето), доколкото към момента на извършване на апортната вноска Федерална република Германия не разполага с правомощия да облага печалбата, реализирана при прехвърлянето на новите дружествени дялове или акции, получени от апортиращия в замяна на апортната му вноска“.

18 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 24).

19 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 29).

20 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 32).

21 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 37).

22 — Решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 12—14).

37. Второ, при отрицателен отговор на първия въпрос, съдът на държавата членка отправя въпрос дали националната правна уредба е в съответствие със свободата на установяване, ако предоставя на апортиращия правото да поиска безлихвено разсрочване на данъка, дължим в резултат на отчитането на скритите резерви, като вследствие на това разсрочване дължимият данък върху формираната в резултат на прехвърлянето печалба може да се заплати на годишни вноски в продължение на период от пет години, ако частичните плащания са обезпечени.

38. Съдът се произнася, че фактите по делото се отнасят към свободното движение на капитали, а не към свободата на установяване. По-нататък той приема, че разглежданата национална разпоредба може да бъде в съответствие с член 63 ДФЕС с оглед на оправдаването ѝ от целта за запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки. Това е така, при условие че на практика не е невъзможно за държавата членка да упражни данъчната си компетентност по отношение на скритите увеличения на стойността към момента на ефективната им реализация [23].

39. По втория преюдициален въпрос Съдът приема, че незабавното данъчно облагане на възникналите на територията на въпросната държава членка скрити увеличения на стойността не е непропорционално, стига данъчнозадълженото лице да има възможността да избере разсрочено плащане, и ако то направи това, изискване за предоставяне на банкова гаранция се налага само при действителен риск данъкът да не бъде събран [24]. Съдът постановява по-специално, че *разсрочването на плащането на дължимия данък на пет годишни вноски преди ефективната реализация на скритите увеличения на стойността представлява адекватна и пропорционална мярка* за постигане на целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки с оглед на факта, че рискът от невъзможност за събиране на данъка нараства като функция на изтеклото време [25] (курсивът е мой).

40. Според мен Съдът приема като общо твърдение, че при липсата на специални правни норми на ЕС от компетентността на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане следва, че те могат да обложат с данък скритото увеличение на стойността, възникнало на тяхната територия, дори и това да води до ограничение на свободата на установяване или на свободното движение на капитали, в зависимост от случая [26]. Това се основава на по-общото признаване, в контекста на излизането на данъчнозадължени лица от националната територия, на правото на държавите членки да упражняват своята данъчна компетентност във връзка с дейности, извършени на тяхната територия в съответствие с принципа на териториалност на данъците [27].

41. С оглед на съдебната практика по дела Комисия/Португалия (EU:C:2012:521) и Комисия/Дания (EU:C:2013:480) обаче това признаване на действието на принципа на териториалност на данъците не се ограничава до случаите, в които данъчнозадължено лице напуска територията на държавата членка, а е приложимо и когато е налице частично или пълно прехвърляне на активи в друга държава членка. Действително, що се отнася до териториалността на данъците, без значение е дали данъчнозадълженото лице е напуснало териториалната юрисдикция или не, ако държавата членка губи своята териториална компетентност по отношение на дадена данъчна основа, например печалбата, която произтича от определени стопански активи. В такъв случай е необходимо държавата членка да установи данъчното задължение, възникнало преди прехвърлянето на данъчната основа в пределите на

23 — Това условие се основава на евентуалната възможност да се вземат предвид капиталовите печалби при определяне на корпоративния данък, дължим в Германия от придобиващото дружество, т.е. дружеството с ограничена отговорност, което е било комплементар в прекратеното командитно дружество по това дело (решение DMC, EU:C:2014:20, т. 57).

24 — Решение DMC (EU:C:2014:20, т. 67).

25 — Решение DMC (EU:C:2014:20, т. 62).

26 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 46).

27 — Решение DMC (EU:C:2014:20, т. 49 и цитираната съдебна практика).

данъчната компетентност на друга държава членка, при условие че първата държава членка е предоставила на втората държава членка с акт на международното право и/или вътрешното законодателство своето право на данъчно облагане след прехвърлянето по отношение на посочената данъчна основа.

42. Съдът изрично отхвърля каквото и да е задължение на напусканата държава да вземе предвид промени в стойността на активите, с които са свързани скритите резерви, след като активите са напуснали територията на тази държава членка[28]. Това правомощие да се обложат с данъци скритите увеличения на стойността, възникнали в държавата членка, обаче не може да се използва по непропорционален начин по отношение на събирането на данъка и неговите условия.

Б– *По наличието на ограничение на свободата на установяване*

43. Запитващата юрисдикция обяснява наличието на ограничение на свободата на установяване, като се позовава на факта, че подобно прехвърляне на активи в Германия от едно място на стопанска дейност към друго не води до данъчно облагане на скритите резерви[29]. Представилите становища страни, с изключение на Finanzamt и белгийското правителство, изглежда споделят тази позиция.

44. Съгласно установената съдебна практика данъчно правило представлява ограничение на свободата на установяване, ако трансгранично положение се третира по неблагоприятен начин в сравнение с вътрешно такова, при условие че положенията са съпоставими[30].

45. Германската данъчноправна уредба несъмнено третира по различен начин прехвърлянето на активи от място на стопанска дейност в страната към място на стопанска дейност в чужбина спрямо сходна сделка между две места на стопанска дейност в страната. Първото положение води до облагане на скрити резерви, а второто — не. Тази разлика представлява по-неблагоприятно третиране на трансграничната сделка спрямо вътрешната сделка, доколкото е налице свързана с ликвидните средства неизгода[31].

46. Според мен, дори и при липса на подобна неизгода е налице по-неблагоприятно третиране. Определянето на размера, с който скритото увеличение на стойността допринася за облагаемата печалба към момента на прехвърляне на активите, води до лишаване на данъчнозадълженото лице от правото да се позове на последващо намаление на пазарната стойност на активите при изчисляване на данъчното задължение. Това право обаче се запазва, ако активите останат в Германия.

47. Следователно в настоящия случай възниква ограничение на свободата на установяване, ако положението на германско предприятие, което прехвърля активи към място на стопанска дейност в друга държава членка, е обективно съпоставимо с прехвърлянето на активи към място на стопанска дейност на територията на Германия. Според съдебната практика това очевидно е така[32].

28 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 56).

29 — Бих искал да отбележа, че приложимата разпоредба ratione temporis е член 43 ЕО, а не член 49 ДФЕС, тъй като случаят се отнася до облагане с данък на прехвърляне на активи, осъществено през 2005 г. Независимо от това, тъй като между тези две разпоредби няма разлика по същество, според мен Съдът може да отговори на преюдициалния въпрос с оглед на последната разпоредба.

30 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика).

31 — Пак там, т. 37.

32 — Решения Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 31), Комисия/Португалия (EU:C:2012:521, т. 29) и Комисия/Испания (EU:C:2012:439, т. 60).

48. Според германското и белгийското правителство обаче не е налице неблагоприятно третиране на трансграничните сделки, тъй като спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Германия и Нидерландия се прилага заедно с данъчното законодателство на Нидерландия. Съгласно спогодбата Германия освобождава печалбите на местата на стопанска дейност в Нидерландия на германски данъчни субекти, но те се облагат с данък от Нидерландия. Съгласно нидерландското право активите, прехвърлени от Германия към място на стопанска дейност в Нидерландия, могат да бъдат преоценени на по-висока стойност, т.е. да бъдат записани в данъчните отчети на същото по тяхната пазарна стойност, която след това формира основата за начисляване на амортизации. Поради това се твърди, че всеки данък на изхода в Германия би бил неутрализиран от нидерландските данъчни норми, които допускат амортизиране на активи, оценени на по-висока стойност след преоценка, като по този начин се намалява облагаемият доход, който формират активите в Нидерландия. Заради нидерландските правила за амортизация по отношение на патентните права данъчният субект можел дори да извлече полза от това положение.

49. Според мен тези доводи не променят факта, че германското законодателство дискриминира трансграничните прехвърляния на активи. Действието на данъчната спогодба засяга по-скоро обосноваването на ограничението във връзка с необходимостта от справедливо разпределяне на правомощията за данъчно облагане между двете държави. Ще разгледам този въпрос по-долу.

50. Освен това практиката на Съда явно отхвърля доводите, че норми от данъчни спогодби могат да неутрализират ограничение, което следва априори от националното данъчно законодателство. Съдът приема, че „държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да бъде избегнато двойното икономическо облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат, едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за предотвратяване или намаляване на това двойно икономическо облагане. Само по себе си обаче това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на […] свободи[те] на движение“ [33].

51. Ето защо считам, че оспорваните в главното производство закони ограничават свободата на установяване.

B– *По обосноваването на ограничението на свободата на установяване*

1. Запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки

52. Националният съд и различни държави членки, взели участие в производството, застъпват становището, че разглежданите германски закони могат да бъдат обосновани със запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, признато от Съда като легитимна цел от общ интерес, която може да обоснове ограничаването на свободата на установяване. Освен това Германия се позовава на съгласуваността на своята данъчна система.

53. За разлика от тях, Комисията твърди, че първото от изтъкнатите основания не е налице, тъй като предвид съдебната практика на Bundesfinanzhof [34] Германия не губи своята данъчна компетентност по отношение на натрупаните преди прехвърлянето на активите капиталови печалби.

33 — Решение Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, т. 24). Вж. също решение Bouanich, (C-265/04, EU:C:2006:51, т. 49—50).

34 — Вж. решение от 17 юли 2008 г., посочено в бележка под линия 6.

54. Бих посъветвал Съда да не се произнася относно довода на Комисията, тъй като той произтича от нейното тълкуване на промените в съдебната практика на Bundesfinanzhof по въпроса дали прехвърлянето на активи към места на стопанска дейност в чужбина може да се приравни с отчуждаване на имуществото, водещо до загуба на данъчните правомощия на тази държава. В действителност данъчното задължение за командитното дружество явно възниква единствено поради прехвърлянето на активи към място на стопанска дейност в чужбина. Държавата членка трябва да обоснове именно тази последица, произтичаща от прилагането на националното право, по отношение на свободата на установяване.

55. Отговорът на въпроса дали германските норми са обосновани съгласно правото на ЕС зависи, на първо място, от това дали са подходящи и необходими за запазване на посоченото по-горе разпределение на правомощията за данъчно облагане, и на второ място, от това дали те надхвърлят необходимото за постигането на тази цел [35]. По мое мнение не е необходимо разглежданите германски норми да се анализират подробно във връзка с тази схема, тъй като към тях е възможно да се приложат съответните съображения на Съда от посочените по-горе прецеденти.

56. Бих искал да отбележа, че практиката на Съда относно данъците на изхода е изградена въз основа на разграничението между *установяването* на размера на данъчното задължение към момента на напускане, от една страна, и *събирането* на така установения данък, от друга страна. Съдът е приел, че първата от тези операции е обоснована с оглед на запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане [36] и за запазване на съгласуваността на данъчната система [37].

57. Няма спор, че Германия запазва правото си да облага с данък скритите увеличения на стойността, възникнали на нейната територия преди прехвърлянето. Очевидно е също така, че заради приложимата данъчна спогодба Германия се отказва от правото на данъчно облагане по отношение на печалбите и активите на мястото на стопанска дейност в Нидерландия на германското предприятие и освобождава всеки доход, произтичащ от тази стопанска дейност.

58. Явно по този начин Нидерландия и Германия са координирали своите правомощия за данъчно облагане на формираните от съответните активи печалби, поради което моментът на прехвърлянето има решаващо значение. За да може Германия да упражни своята данъчна компетентност, очевидно тя трябва да е в състояние да установи сумата, с която скритите увеличения на стойността участват в облагаемата печалба на командитното дружество към момента на прехвърлянето на активите. В противен случай може да възникне объркване между тези увеличения на стойността и формираните след прехвърлянето увеличения (или загуби) на стойността, които попадат в обхвата на данъчната компетентност на Нидерландия.

2. Упражняване на данъчната компетентност на Германия (установяване на размера на скритите увеличения на стойността)

59. Следователно истинският проблем за Германия е как ефективно да упражни своята данъчна компетентност. Дали фактът, че командитното дружество остава в Германия, прави излишно установяването на размера на скритите увеличения на стойността, натрупани в Германия преди прехвърлянето на въпросните активи, за целите на гарантиране на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между две държави членки? Комисията явно застъпва тази теза. Тя се позовава на текстове от решение DMC, в което Съдът е посочил, че с целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между

35 — Вж. например решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 42 и цитираната съдебна практика).

36 — Решение DMC (EU:C:2014:20, т. 51 и 52).

37 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 81).

държавите членки може да се обоснове иначе противоречаща на закона правна уредба на държавата членка единствено ако държавата членка, на чиято територия са формирани приходите, се окаже действително възпрепятствана да упражни данъчната си компетентност по отношение на посочените приходи [38].

60. Ясно е, че Германия запазва своята данъчна компетентност ratione personae спрямо командитното дружество, тъй като не е налице напускане на дружеството. Същото важи и за комплементара, германско дружество с ограничена отговорност; в преписката по делото няма данни относно данъчния статут в Германия на командитистите, които са нидерландски дружества.

61. Като се има предвид решение National Grid Indus, не виждам как срещу Германия може да се отправи каквото и да било възражение за извършването на оценка на облагаемата печалба с цел определяне на данъчната основа, която съответства на скритото увеличение на стойността, свързано с прехвърлените активи на командитното дружество в мястото на стопанска дейност в Нидерландия. Това е необходимо от гледна точка на правната сигурност, тъй като тези печалби във всички случаи са свързани с момента на прехвърлянето и следователно с конкретна финансова година [39].

62. Според мен няма значима разлика между положение, в което всички активи на място на стопанска дейност в страната на местен данъчен субект се прехвърлят към място на стопанска дейност в чужбина, и такова, в което се прехвърлят само някои активи, като извършващият прехвърлянето правен субект продължава да подлежи на данъчно облагане в напусканата държава. В решение Комисия/Португалия Съдът не прави разграничение между частично и пълно прехвърляне на активи от място на стопанска дейност в Португалия към дружество, което не е местно лице [40]. Този въпрос би трябвало да е от още по-малко значение в случай на местни дружества, тъй като данъчната основа, т.е. скритите увеличения на стойността, формирани преди прехвърлянето, остават едни и същи и в двете положения [41].

63. Освен това съдебната практика явно допуска въвеждането на данък на изхода в контекста на прехвърлянето на активи, дори ако данъчният субект не се премества в друга държава членка, при условие че не се предвижда незабавно събиране на този данък [42].

64. В заключение, за целите на запазване на данъчната компетентност на Германия по отношение на скритите увеличения на стойността, формирани преди прехвърлянето на активите, което представлява *данъчното събитие* за установяване на данъчното задължение, е необходимо и удачно размерът на облагаемата печалба да се определи към този момент. Продължаването на съществуването на командитното дружество, данъчен субект в Германия, не оказва влияние; то по-скоро засяга само въпроса за събирането на данъка.

38 — Вж. решение DMC (EU:C:2014:20, т. 56 и 57).

39 — Положението би било различно, ако правото на ЕС изискваше да се отчита при оценката на размера на облагаемата печалба, направена в Германия, размерът на реализираната капиталова печалба (или загуба), ако и когато активите са били реализирани в Нидерландия. Това изискване е отхвърлено от Съда по дело National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 56 и 57). Вж. също решение DMC (EU:C:2014:20, т. 48). Бих искал да припомня, че в ,решение National Grid Indus дружеството по принцип продължава да подлежи на данъчно облагане в Нидерландия, въпреки че е станало местно лице в Обединеното кралство. Освен това искам да отбележа, че ако дадена държава е освободила доходите на местни предприятия от места на стопанска дейност в чужбина, задължението да се вземе предвид такова намаление на стойността на прехвърлените им активи, едновременно с невъзможността те да вземат предвид всяко увеличение на стойността на активите след напускането, биха довели до асиметрия с неблагоприятни последици за съгласуваността на нейната данъчна система.

40 — Решение Комисия/Португалия (EU:C:2012:521, т. 27 и 28). Вж. също решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 28).

41 — Вж. решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 31 и 36).

42 — Вж. в този смисъл решение Комисия/Португалия (EU:C:2012:521). По това дело Съдът приема, че незабавното събиране на данък върху скритите увеличения на стойността, свързани с активите, зачислени на постоянен обект, намиращ се на територията на Португалия, прехвърлени в друга държава членка, не може да се разглежда нито като обосновано, нито като пропорционално. Вж. също решение Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 36 и 37), както и National Grid Indus (EU:C:2011:785), където дружеството остава нидерландско, въпреки че премества своето място на ефективно управление в друга държава членка.

65. Накрая, преди да разгледам подробно въпроса за събирането на данъка, бих искал да отбележа, че позоваването от страна на Комисията на практическата невъзможност за облагане на скритите увеличения на стойността, което Съдът е поставил под съмнение въз основа на фактите по дело DMC, е неоснователно. В решение DMC Съдът изразява съмнение дали е изключена възможността Германия да вземе предвид скритите увеличения на стойността на прекратено германско командитно дружество при определяне на корпоративния данък на дружеството с ограничена отговорност, което е било комплементар в него, когато германското командитно дружество е било придобито от единствения останал съдружник, т.е. дружеството с ограничена отговорност, вследствие на неговото прекратяване [43].

66. Първо, в настоящия случай не е възможно да се вземат предвид съответните скрити увеличения на стойността при облагането с данък на други лица освен командитното дружество и — заради прозрачното данъчно облагане — в крайна сметка на неговите участници. Второ, правилно определяне на границите на данъчната компетентност на Германия и Нидерландия е гарантирано само когато размерът на скритите увеличения на стойността се установи към момента на прехвърлянето на активи. Всяко реализиране на тези увеличения на стойността на по-късен етап не се отразява върху техния размер, защото всички увеличения или загуби на стойността след прехвърлянето на активите попадат в обхвата на данъчната компетентност на Нидерландия. Следователно на практика не е възможно скритите увеличения на стойността да се обложат с данък в Германия, ако техният размер не бъде установен към момента на прехвърлянето.

3. Събиране на данъка

67. От решения Комисия/Дания и DMC изглежда е ясно, че Съдът не разглежда ефективната реализация в приемащата държава на актив, прехвърлен към място на стопанска дейност в тази държава членка, като единственото допустимо или задължително *събитие, пораждащо изискуемост*, в смисъл на събитие, което поражда задължение за плащане на данъка, за разлика от данъчното събитие, с което се установява данъчно задължение [44]. Освен това Съдът вече е постановил, че незабавното събиране е непропорционално, но е посочил, че предоставянето на данъчния субект на избор между незабавно плащане и събиране на данъка на вноски е пропорционално [45]. След като е признато правото на напусканата държава членка да обложи с данък скритите увеличения на стойността, формирани на нейна територия, да се ограничи събирането на този данък само до случаите, когато активът наистина е реализиран, би означавало упражняването на правата на данъчно облагане на напусканите държави да зависи от волята на данъчнозадълженото лице [46].

68. Според мен в това отношение съдебната практика е ясна. Съдът приема, че задължението за плащане на данък на изхода се поражда от събития, различни от ефективната реализация. В същото време практиката на Съда не налага на държавите членки задължение да разрешават отложено плащане на данъка на изхода до ефективната реализация на активите [47].

43 — Решение DMC (EU:C:2014:20, т. 57).

44 — Решения Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 37) и DMC (EU:C:2014:20, т. 53).

45 — Решение National Grid Indus (EC:C:2011:785, т. 73). При определени обстоятелства незабавното плащане би освободило данъчнозадълженото лице и данъчните органи от прекомерни административни тежести, породени от необходимостта да се проследи развитието на стойността на всеки прехвърлен актив.

46 — Дания изтъква този довод по дело Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 13). Бих искал да припомня, че Съдът приема (вж. точка 37), че за събирането на данъка държавите членки могат да изберат пораждащо изискуемост събитие, различно от ефективната реализация на активите.

47 — Решения Комисия/Дания (EU:C:2013:480, т. 36—38) и DMC (EU:C:2014:20, т. 53).

69. Особено важно е, че ефективната реализация не се посочва като единственото допустимо събитие, пораждащо изискуемост, или дори като задължителна алтернатива, когато прехвърлените стопански активи представляват права на интелектуална собственост. Първо, тези права са прехвърляеми, но собственикът им лесно може да ги експлоатира, без да отчуждава собствеността си върху тях. Следователно да се допусне събитието, водещо до събиране на данъка на изхода, да бъде ефективната реализация, на практика би означавало плащането на този данък в много случаи да се извършва доброволно. Второ, правата на интелектуална собственост обикновено носят доход и следователно допринасят към способността на техния собственик да плаща данък, осигурявайки непрекъснат поток от доходи под формата на възнаграждения за права или като търговски доходи от използването на правото, които в случая на патентите, авторските права или полезните модели са ограничени във времето, а в случая с търговските марки могат да бъдат безсрочни. Ето защо период на събиране, при който данъкът се плаща на вноски, отразява по-добре приноса на тези права към способността за плащане на данък [48].

4. Пропорционалност на десетгодишния период за плащане и събиране

70. Накрая, що се отнася до пропорционалността на десетгодишния период за плащане и събиране на данъка, е неизбежно да се предвиди някаква схема за плащането на данъка, като се има предвид фактът, че според Съда законите на държавите членки, които предвиждат незабавно събиране на данък на изхода към момента на прехвърлянето, са непропорционални [49], ако няма възможност за отсрочване на събирането на данъка [50].

71. Този период може да се определи индивидуално за всеки прехвърлен актив, като се вземе предвид очакваният му икономически живот с оглед на неговото износване и изхабяване или изтичането на срока на правата на интелектуална собственост, за което изглежда се застъпва Комисията. Това решение обаче може да доведе до значителни практически неудобства за данъчнозадълженото лице и държавата членка по произход заради различията в срока на оставащата защита на индивидуалните права, включени в прехвърлените активи, и възможността за тяхното по-нататъшно прехвърляне в рамките на корпоративната структура, достигайки в крайна сметка други данъчни юрисдикции в Европейския съюз или в трети страни. Тези трудности са причината Съдът да отхвърли позицията, че ефективната реализация следва да се разглежда като единственото допустимо данъчно събитие, пораждащо изискуемост, по отношение на събирането на данъка на изхода [51].

72. От изложеното следва, че периодът за плащане и събиране може да се установи чрез схема, без да се нарушава принципът на пропорционалност. Тъй като Съдът мотивира отказа си да приеме незабавното събиране на данъците на изхода с неблагоприятните последици за данъчнозадълженото лице по отношение на ликвидните средства, ясно е, че срокът трябва да е достатъчно дълъг, за да се смекчат последиците от този проблем. От друга страна, периодът трябва да е съобразен с икономическите и правни особености на стопанския живот и корпоративното данъчно облагане, например разпоредбите относно съхраняването на отчети и подкрепящата ги документация.

48 — Това важи независимо от правилата за амортизация, които в случая с патентните права в Нидерландия изглежда са доста благоприятни според писменото становище на белгийското правителство.

49 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 81).

50 — Решения National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 73) и DMC (EU:C:2014:20, т. 61).

51 — Решение National Grid Indus (EU:C:2011:785, т. 70 и 71).

73. В решение DMC (EU:C:2014:20) Съдът приема, че срокът от пет години за плащане на данъка на изхода е пропорционален при обстоятелствата по този случай. Като се има предвид, че разглежданият в настоящия случай данък на изхода може да се изплати за период от десет години, не виждам причина този период да се счита за непропорционален.

V – **Заключение**

74. Поради изложените причини предлагам на поставения от Finanzgericht Düsseldorf въпрос да се отговори по следния начин:

„Свободата на установяване, прогласена в член 49 ДФЕС, допуска национална разпоредба, по силата на която след прехвърлянето на актив от място на стопанска дейност в страната към място на стопанска дейност на същото предприятие в чужбина се разкриват скрити резерви, спадащи към облагаемата печалба, когато друга национална разпоредба предвижда възможността тези доходи да се разпределят съразмерно в рамките на период от десет финансови години“.