

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2019/1252 НА КОМИСИЯТА**от 19 септември 2018 година****относно предварителни данъчни становища SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP),
предоставени от Люксембург на McDonald's Europe***(нотифицирано под номер C(2018) 6076)***(само текстът на френски език е автентичен)****(текст от значение за ЕИП)**

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2, първа алинея от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като прикани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочените по-долу разпоредби ⁽¹⁾ и като взе предвид тези мнения,

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

- (1) С писмо от 19 юни 2013 г. Комисията изпрати на Великото херцогство Люксембург искане за информация, с което се искат подробни данни относно неговата практика на предварителни данъчни становища ⁽²⁾.
- (2) С писмо от 24 юни 2014 г. Комисията изпрати до люксембургските органи ново искане за сведения относно групата McDonald's. Тя поиска от Люксембург наред с друго да предостави всички предварителни данъчни становища, издадени от неговата данъчна администрация в полза на групата McDonald's.
- (3) На 4 август 2014 г. люксембургските органи отговориха на искането за сведения на Комисията от 24 юни 2014 г. Те предоставиха по-специално две предварителни данъчни становища, изпратени на McD Europe Franchising S.à.r.l. (наричано по-нататък „McD Europe“) съответно на 30 март 2009 г. (наричано по-нататък „първоначалното предварително данъчно становище“) и на 17 септември 2009 г. (наричано по-нататък „презгледаното предварително данъчно становище“) (наричани заедно по-нататък „оспорваните предварителни данъчни становища“). Люксембургските органи изпратиха освен това няколко други предварителни данъчни становища, които данъчната администрация е издала в полза на дружества от групата McDonald's ⁽³⁾.
- (4) В отговора си от 4 август 2014 г. люксембургските органи описват също така практиката на Люксембург за предварителни данъчни становища и обясняват защо считат, че издадените в полза на групата McDonald's предварителни данъчни становища не представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз (наричан по-нататък „Договорът“).
- (5) С писмо от 23 март 2015 г. Комисията поиска от люксембургските органи да изразят мнение относно информацията, получена от обединение на професионални съюзи ⁽⁴⁾ (наричано по-нататък „обединението“) във връзка с държавна помощ, която люксембургските органи били предоставили на McDonald's.
- (6) На 23 април 2015 г. люксембургските органи отговориха на искането за сведения на Комисията от 23 март 2015 г.
- (7) С писмо от 18 май 2015 г. Комисията поиска от люксембургските органи, наред с другото, да ѝ предоставят всички документи, предоставени от McD Europe от датата на първоначалното предварително данъчно становище, с които се обосновава наложеното им задължение в това първоначално предварително данъчно становище да докажат, че печалбите на американския и на швейцарския клон на McD Europe са били декларирани и обложени с данък съответно в САЩ и в Швейцария.

⁽¹⁾ ОВ С 258, 15.7.2016 г., стр. 11.

⁽²⁾ Това писмо е изпратено с референцията НТ.4020 – Практики в областта на данъчните становища.

⁽³⁾ Настоящото разследване все пак се ограничава до оспорваните предварителни данъчни становища и не засяга оценката на другите предварителни данъчни становища, издадени от люксембургската данъчна администрация в полза на групата McDonald's и на нейни дъщерни предприятия.

⁽⁴⁾ Въпросните професионални съюзи са следните: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) и Service Employees International Union (SEIU).

- (8) С писмо от 9 юни 2015 г. люксембургските органи отговориха на тези искания и посочиха (като предоставиха исканите документи), че на американския клон на McD Europe е направен данъчен одит през 2014 г. в САЩ от американската данъчна администрация (*Internal Revenue Service*, наричана по-нататък „IRS“) за финансовите години 2009 и 2010, при който е потвърдено, че не следва да се прави промяна в подадените в САЩ от американския клон на McD Europe данъчни декларации.
- (9) На 3 декември 2015 г. Комисията реши да открие официална процедура по разследване съгласно член 108, параграф 2 от Договора по отношение на оспорваните предварителни данъчни становища с мотива, че те може да представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, която може да е несъвместима с вътрешния пазар (наричано по-нататък „решение за откриване на процедурата“).
- (10) С писмо от 4 февруари 2016 г. люксембургските органи представиха мнението си относно решението за откриване на процедурата.
- (11) На 15 юли 2016 г. решението за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ⁽⁵⁾. Комисията прикани заинтересованите страни да представят мненията си относно мярката. Обединението представи мнението си с писмо от 5 август 2016 г. С писмо от 9 август 2016 г. Комисията получи мнението на McDonald's.
- (12) С писмо от 30 септември 2016 г. люксембургските органи представиха коментарите си относно получените от Комисията мнения на трети страни в отговор на решението за откриване на процедурата.
- (13) С писмо от 23 ноември 2016 г. Комисията изпрати до люксембургските органи допълнително искане за информация
- (14) Те отговориха на това искане на Комисията на 14 декември 2016 г. и на 12 януари 2017 г.

2. ПОДРОБНО ОПИСАНИЕ НА МЯРКАТА ЗА ПОМОЩ

2.1. Описание на получателя

- (15) McDonald's Corporation е акционерно дружество, регистрирано в Делавейър, чието основно седалище се намира в Oak Brook, щата Илинойс, САЩ. Акциите му се търгуват на Нюйоркската фондова борса. Дружеството е учредено на 21 декември 1964 г., като управлява и осъществява франчайзинг на ресторантите McDonald's, в които се предлага пригоден на местно равнище асортимент от храни и напитки ⁽⁶⁾.
- (16) Дружеството осъществява дейност в следните сектори: САЩ, водещите международни пазари (Германия, Австралия, Канада, Франция и Обединеното кралство), бързо развиващите се пазари (Китай, Корея, Испания, Италия, Нидерландия, Полша, Русия и Швейцария) и в сектора „*Foundational Markets and Corporate*“ ⁽⁷⁾. Измежду съществуващите в повече от 100 държави 37 241 ресторанта около 34 108 се управляват под формата на франчайзинг, а 3 133 се управляват пряко от предприятието ⁽⁸⁾. По времето на оспорваните предварителни данъчни становища от съществуващите в целия свят 31 677 ресторанта McDonald's 21 183 са били управлявани от франчайзополучатели, 3 855 от свързани дружества и 6 639 от McDonald's Corporation и дъщерните му предприятия ⁽⁹⁾. Следователно McDonald's Corporation е основно франчайзодател, тъй като 80 % от ресторантите McDonald's се държат и управляват от независими франчайзополучатели ⁽¹⁰⁾. През 2017 г. McDonald's Corporation е имало около 400 дъщерни предприятия с назначени 235 000 служители.
- (17) През 2017 г. McDonald's е регистрирало общ оборот от 22,8 милиарда щатски долара, от които 12,7 милиарда щатски долара с произход от продажби, осъществени в управляваните пряко от предприятието ресторанти, и 10,1 милиарда доходи от франчайзинг. По времето на оспорваните предварителни данъчни становища общият оборот на McDonald's е възлизал на 26,216 милиарда щатски долара и дружеството е управлявало 32 478 ресторанта ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ ОВ С 258, 15.7.2016 г., стр. 11.

⁽⁶⁾ Доклад „Формуляр 10-K“, представен от McDonald's Corporation на Федералната комисия по ценни книжа и фондови борси (US Securities and Exchange Commission) за 2017 г., стр. 1.

⁽⁷⁾ Доклад „Формуляр 8-K“, представен от McDonald's Corporation на Федералната комисия по ценни книжа и фондови борси на 18 септември 2015 г., стр. 2.

⁽⁸⁾ Доклад „Формуляр 10-K“, представен от McDonald's Corporation на Федералната комисия по ценни книжа и фондови борси за 2017 г., стр. 13.

⁽⁹⁾ Искане за първоначално предварително данъчно становище, стр. 1.

⁽¹⁰⁾ В рамките на стандартен договор за франчайзинг McDonald's Corporation притежава терена и сградата или гарантира дългосрочен договор за наем за мястото на ресторанта, а франчайзополучателят плаща материалната база, рекламните пана, местата и обзавеждането.

⁽¹¹⁾ Доклад „Формуляр 10-K“, представен от McDonald's Corporation на Федералната комисия по ценни книжа и фондови борси за 2009 г.

- (18) От всички продажби, осъществени в управляваните пряко от предприятието ресторанти, 3,260 милиарда щатски долара са от продажби в САЩ, 4,080 милиарда щатски долара са от продажби на водещите международни пазари ⁽¹²⁾, 4,592 милиарда щатски долара са от продажби на бързо развиващите се пазари ⁽¹³⁾ и 0,787 милиарда щатски долара са от сектора „*Foundational Markets & Corporate*“ ⁽¹⁴⁾.
- (19) Извън САЩ McDonald's Corporation и американското му дъщерно предприятие McDonald's International Property Company (наричано по-нататък „MIPCO“) предоставят с лиценз на всеки пазар правото за разработване и управление на ресторанти McDonald's на предприятия, които на повечето големи пазари са преки или непреки дъщерни дружества на McDonald's Corporation.
- (20) Според предоставената от люксембургските органи информация, през декември 2013 г. групата McDonald's е контролирала пет дружества в Люксембург: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; и v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. и Lux MC Holdings S.à.r.l. са притежавали дялови участия в други дъщерни предприятия на McDonald's в Европа и в САЩ, докато McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. е предоставяло правна помощ за дейностите по централизиране на паричните наличности съгласно сключен с външна банка договор. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. е притежавало дялове и в американското дружество Golden Arches UK LLC, което е дружество с ограничена отговорност, регистрирано в Делауеър.
- (22) Разследването на Комисията и настоящото решение са съсредоточени върху McD Europe, което по времето на издаването на оспорваните предварителни данъчни становища е било данъчен субект в Люксембург и е притежавало един американски и един швейцарски клон. Както е обяснено в исканията за предварителни данъчни становища, McD Europe е платило такса за влизане, за да получи определени права за франчайзинг (съществуващи или бъдещи), разработени и притежавани от McDonald's Corporation и MIPCO. Вследствие на това McD Europe е придобило действителната собственост на определен брой нематериални активи под формата на права за франчайзинг (наричани по-нататък „правата за франчайзинг“) ⁽¹⁵⁾. Впоследствие McD Europe е предоставило правата за франчайзинг, както и свързаните с тях договорни задължения, на американския си клон. В резултат на това всички дължими такси, събирани преди това от McDonald's Corporation, вече се удържат от McD Europe през американския му клон, който се намира в Oak Brook, щата Илинойс. Намиращият се в Женева швейцарски клон отстъпва своя лиценз за правата за франчайзинг на франчайзодатели в различни европейски държави и предоставя различни услуги във връзка с правата за франчайзинг. Срещу това американският клон плаща на швейцарския комисиона за услуга, равняваща се на разходите на швейцарския клон, завишени с определен марж. По времето на оспорваните предварителни данъчни становища в швейцарския клон са били наети [0 – 10] служители, което представлява [0 – 10] служители на пълно работно време. McD Europe и американският клон не са имали нито един служител. През 2014 г. McD Europe е имало [0 – 10] служители на пълно работно време, швейцарският клон е имал [10 – 20] служители на пълно работно време, а американският клон не е имал нито един служител.
- (23) През 2015 г. McDonald's обявява значителна реорганизация на дейността си, като държавите по целия свят се групират по общи характеристики на техните пазари вместо въз основа на географската близост. През декември 2016 г. McDonald's обявява решението си да създаде нова структура на интегрирано предприятие под формата на нова международна холдингова структура, с цел да се адаптира и да подкрепи новата организация на дейностите си.
- (24) Това реструктуриране води до създаването на единна структура, разположена в Обединеното кралство, която е натоварена със задачата да предоставя под формата на лиценз повечето от правата върху интелектуалната собственост на предприятието на световно равнище извън САЩ. Тя се състои от различни британски дружества, регистрирани в Обединеното кралство, както и от американски дружества, които продължават да са регистрирани в САЩ. Тези американски дружества са също и данъчни субекти в Обединеното кралство. Промяната води до прекратяване на дейността на дружеството в Женева. Другият швейцарски офис на предприятието продължава да действа, а офиса в Люксембург запазва отговорността за люксембургските ресторанти ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Установени пазари, включващи Германия, Австралия, Канада, Франция, Обединеното кралство и свързаните пазари.

⁽¹³⁾ Пазари, които според предприятието имат относително по-голям потенциал за разрастване и отдаване на франчайзинг, включително Китай, Корея, Испания, Италия, Нидерландия, Полша, Русия, Швейцария и свързаните пазари.

⁽¹⁴⁾ Става въпрос за наименованието на другите пазари в системата на McDonald's, по-голямата част от които функционират въз основа на до голяма степен франчайзингов модел.

⁽¹⁵⁾ Нематериалните активи, свързани с правата за франчайзинг, се отнасят за следните елементи: развитието и позиционирането на марката, маркетинга и рекламата, проектирането и техническите спецификации на ресторантите, преобзавеждането на ресторантите, разработването на храната и менюто, веригата на доставки, платформата и оперативните системи (включително нематериалните активи, свързани със създаването), пускането в действие на системите, администрацията на франчайзинговите предприятия, анализа на дейността, контрола на качеството, човешките ресурси, правната помощ.

⁽¹⁶⁾ Източник: писмен отговор на McDonald's на въпросите на комисията TAX3 на Европейския парламент от 18 юни 2018 г.

2.2. Оспорваните предварителни данъчни становища

- (25) Настоящото решение се отнася за две предварителни данъчни становища, издадени през 2009 г. от люксембургската данъчна администрация на McD Europe, а именно първоначалното предварително данъчно становище и преразгледаното предварително данъчно становище, като и двете засягат данъчния статут на McD Europe в Люксембург.
- (26) Първоначалното предварително данъчно становище е издадено от люксембургската данъчна администрация на 30 март 2009 г. след искане от McDonald's за предварително данъчно становище, отправено на 11 февруари 2009 г., допълнено с други документи, представени на 10 март 2009 г. В отговор на първоначалното предварително данъчно становище данъчният консултант на McD Europe (наричан по-нататък „данъчният консултант“) е внесъл на 27 юли 2009 г. пред люксембургската данъчна администрация искане за преразгледано предварително данъчно становище. Това искане е довело до преразгледаното предварително данъчно становище, издадено от люксембургската данъчна администрация на 17 септември 2009 г.

2.2.1. Първоначалното предварително данъчно становище

2.2.1.1. Организационна структура на McDonald's, описана в искането за първоначално предварително данъчно становище

- (27) В искането на McDonald's за първоначалното предварително данъчно становище от 11 февруари 2009 г. се описва структурата на групата McDonald's и нейното присъствие в Люксембург. В него се описва също и реструктурирането на правата за франчайзинг на McDonald's Corporation и на двата клона на McD Europe съответно в САЩ и в Швейцария. Освен това в него се описват данъчните последици за Люксембург от това реструктуриране въз основа на прилагането на люксембургското данъчно законодателство и на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Люксембург и Съединените щати (наричана по-нататък „СИДЦО Люксембург – САЩ“) ⁽¹⁷⁾.
- (28) В искането за предварително данъчно становище се обяснява по-специално, че с цел централизиране на контрола и управлението на европейските права за франчайзинг в рамките на McD Europe същото е сключило с McDonald's Corporation и MIPCO договор от типа „Buy-in Agreement“ (в който се предвижда плащане на такса за влизане) и споразумение от типа „Qualified Cost Sharing Arrangement“ (за споделяне на разходите, които отговарят на предварително определени критерии, наричано по-нататък „споразумението QCS“). Според договора Buy-in Agreement McD Europe плаща такса за влизане, за да получи определени права за франчайзинг (съществуващи или бъдещи), разработени и притежавани от McDonald's Corporation и MIPCO ⁽¹⁸⁾. Вследствие на това McD Europe придобива действителната собственост върху тези права. Впоследствие McD Europe е предоставило правата за франчайзинг, както и свързаните с тях договорни задължения, на американския си клон съгласно декларация, подписана от McD Europe и американския му клон. Така всички дължими такси, събирани от McDonald's Corporation, вече се удържат от McD Europe през американския му клон. И накрая, според искането за първоначалното предварително данъчно становище всички необходими етапи, свързани с реструктурирането на правата за франчайзинг на McDonald's за европейския регион, следва да бъдат изпълнени най-късно до 1 март 2009 г.
- (29) Според искането за първоначалното предварително данъчно становище седалището на американския клон на McD Europe е в Oak Brook, щата Илинойс, Съединените американски щати. Този клон поема различни икономически рискове, свързани с развитието на правата за франчайзинг, както и съответните разходи. С поемането на тези разходи американският клон участва ефективно – както се твърди в искането за предварително данъчно становище – в споразумението QCS с McDonald's Corporation и MIPCO. Свързаните дейности на McDonald's Corporation (или на неговите дъщерни предприятия), средствата за които се възстановяват от американския клон, се ръководят и упражняват от служители в рамките на McDonald's Corporation.
- (30) Американският клон осъществява дейностите си в САЩ и се контролира от управител на клона ⁽¹⁹⁾, установен в САЩ, който осъществява надзор на определени дейности, свързани с правата за франчайзинг ⁽²⁰⁾, и който е командирован от McDonald's Corporation на непълно работно време по договор за предоставяне на услуги срещу възнаграждение, основано на увеличените разходи, както е определено в договора за предоставяне на услуги. Услугите по управление на американския клон са услуги, свързани с неговото ежедневно управление ⁽²¹⁾, за което американският клон плаща ежегодно [10 000 – 20 000] щатски долара на McDonald's Corporation.

⁽¹⁷⁾ Спогодба между правителството на Великото херцогство Люксембург и правителството на Съединените американски щати за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на данъчни измами в областта на данъка върху дохода и върху имуществото, подписана в Люксембург на 3 април 1996 г.

⁽¹⁸⁾ Териториите, за които се отнасят договорът Buy-in Agreement и споразумението QCS, са следните: [...].

⁽¹⁹⁾ Според сведенията, предоставените от люксембургските органи на Комисията, в американския клон няма пряко назначени служители.

⁽²⁰⁾ Като например да координира споразумението QCS между McD Europe и McDonald's Corporation, което обхваща свързаните с европейския регион права за франчайзинг на McDonald's, и да осигурява функционирането на кредитните и дебитните сметки на клона, като ги поддържа в рамките на общоприетите счетоводни принципи на САЩ (US GAAP).

⁽²¹⁾ Приложение № 4 от искането за първоначалното предварително данъчно становище.

- (31) Според искането за първоначалното предварително данъчно становище седалището на швейцарския клон на McD Europe е в Женева. Този клон отстъпва с лиценз правата за франчайзинг на франчайзодатели от различни европейски държави ⁽²²⁾ (наричани по-нататък „основни франчайзодатели“), получава доходите от плащаните от основните франчайзодатели такси и предоставя услуги по управление, подкрепа, развитие и други подобни или сродни услуги, свързани с правата за франчайзинг ⁽²³⁾. Срещу това американският клон предоставя на швейцарския комисиона за услуга, равняваща се на разходите на швейцарския клон, завишени с марж от [0 – 10] процента ⁽²⁴⁾.
- (32) Основните лица, които са наети, командировани или ангажирани по договор от швейцарския клон, са част от „Key European Management“. Въпреки че швейцарският клон поема свързаните с тези лица разходи, а именно разходите за заплати и бонуси, според искането за първоначалното предварително данъчно становище тези разходи в крайна сметка се поемат от американския клон посредством намаляване на таксите, плащани от швейцарския клон на американския.
- (33) И накрая, според искането за първоначалното предварително данъчно становище McD Europe, чието основно седалище е в Люксембург, ще предоставя по време на срещите на ръководството общи и административни услуги, както и други помощни услуги, а също така ще изготвя търговски стратегии. За тези услуги американският клон ще трябва да плаща на McD Europe ежегодно комисиона от [400 000 – 500 000] евро ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2. Данъчни последици за Люксембург, описани в искането за първоначално предварително данъчно становище

- (34) Според данъчния консултант McD Europe трябва да се разглежда като данъчно задължено лице в Люксембург в съответствие с член 159, параграф 1 от люксембургския закон за данъка върху дохода ⁽²⁶⁾ (наричан по-нататък „LIR“). Следователно McD Europe изцяло подлежи на облагане с люксембургския корпоративен данък. Като данъчно задължено лице в Люксембург обаче McD Europe се ползва от всички разпоредби, съдържащи се в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Люксембург.
- (35) Освен това според данъчния консултант, съгласно член 5 от СИДЦО Люксембург – САЩ дейностите на американския клон се считат за осъществявани в САЩ. Следователно генерираните от американския клон печалби потенциално подлежат на облагане само в САЩ и са освободени от корпоративен данък в Люксембург съгласно членове 7 и 25 от СИДЦО Люксембург – САЩ.
- (36) По същия начин, според данъчния консултант упражняваните от швейцарския клон дейности, а именно предоставянето на подлицензи за правата за франчайзинг на основните франчайзодатели, се считат за упражнявани в Швейцария съгласно член 5 от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Люксембург и Швейцария ⁽²⁷⁾ („СИДЦО Люксембург – Швейцария“). Следователно генерираните от швейцарския клон печалби подлежат на облагане само в Швейцария и са освободени от корпоративен данък в Люксембург съгласно членове 7 и 25 от СИДЦО Люксембург – Швейцария.
- (37) В заключение в искането за първоначалното предварително данъчно становище от люксембургската данъчна администрация се иска да потвърди, че споделя тълкуването на данъчния консултант по отношение на данъчните последици в Люксембург от описаните в искането сделки.

2.2.1.3. Потвърждение от люксембургската данъчна администрация

- (38) В писмо от 30 март 2009 г. (първоначалното предварително данъчно становище) люксембургската данъчна администрация потвърждава, че McD Europe се счита за данъчно задължено лице в Люксембург и като такова може да се ползва от действащите в Люксембург спогодби в областта на двойното данъчно облагане.

⁽²²⁾ [Списък на франчайзодателите от различни европейски държави.]

⁽²³⁾ Предвижда се по-специално, че тези услуги включват стратегическа помощ и помощ за управлението, свързана с финансовите операции, управление на оперативните платформи, проектирането на веригата на доставки, развитието на сградния фонд, проектирането на ресторантите, управлението на менюто, анализа на тенденциите на местните пазари, човешките ресурси, контрола на качеството и маркетинга; всичко това в рамките на дейностите в Европа.

⁽²⁴⁾ Приложение № 8 от искането за първоначалното предварително данъчно становище.

⁽²⁵⁾ Приложение № 6 от искането за първоначалното предварително данъчно становище.

⁽²⁶⁾ Изменен закон от 4 декември 1967 г. относно данъка върху дохода.

⁽²⁷⁾ Спогодба между правителството на Великото херцогство Люксембург и Конфедерация Швейцария за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху дохода и върху имуществото, подписана в Берн на 21 януари 1993 г.

Освен това люксембургската данъчна администрация потвърждава, че с оглед на предоставените в искането за първоначалното предварително данъчно становище обяснения, швейцарският и американският клон изглеждат представляват „място на стопанска дейност“. Поради това люксембургската данъчна администрация приема, че печалбите на McD Europe, които може да се припишат на тези два клона, подлежат на облагане в съответните им държави и са освободени от корпоративен данък в Люксембург. Следователно в първоначалното предварително данъчно становище се прави следното заключение: „За да се ползва от тези освобождавания в Люксембург, дружеството [McD Europe] трябва ежегодно да представя доказателство, че тези доходи и имущество са декларирани и обложени с данък съответно в Швейцария и в САЩ“⁽²⁸⁾.

2.2.2. Преразгледаното предварително данъчно становище

2.2.2.1. Искане за преразгледано предварително данъчно становище

- (39) В отговор на първоначалното предварително данъчно становище данъчният консултант е предоставил на люксембургската данъчна администрация подробен анализ за определяне дали американският клон подлежи на облагане в САЩ и дали представлява „място на стопанска дейност“ от американска гледна точка.
- (40) Що се отнася до въпроса дали доходите на американския клон подлежат на облагане в САЩ, данъчният консултант обяснява, че за да подлежи един чуждестранен субект (а именно McD Europe) на облагане в САЩ, той трябва да осъществява промишлена или търговска дейност в САЩ. Такъв е случаят, в който чуждестранният субект се счита за получаващ доходи, които са действително свързани с търговска или промишлена дейност и подлежат на облагане в САЩ. Според данъчния консултант: „...за да има действително свързани доходи, които подлежат на облагане в САЩ, един чуждестранен субект трябва да осъществява промишлена или търговска дейност в САЩ и да има доходи, които са действително свързани с тази дейност“. По-нататък данъчният консултант твърди, че осъществяваната в САЩ дейност не представлява промишлена или търговска дейност в САЩ: „въпреки че клонът а) притежава правата за франчайзинг, свързани с европейския регион на групата, б) поема различни икономически рискове, свързани с развитието и поддържането на придобитите права за франчайзинг, и в) осъществява определени дейности, свързани с правата за франчайзинг, разглеждана общо организацията McDonald's счита, че основните търговски операции се осъществяват чрез други членове на групата, и тя не счита, че дейностите на клона представляват промишлена или търговска дейност в САЩ“⁽²⁹⁾.
- (41) Що се отнася до въпроса дали американският клон представлява „място на стопанска дейност“ по смисъла на член 5 от СИДЦО Люксембург – САЩ от американска гледна точка, данъчният консултант обяснява, че „за да се определи дали даден субект действително има място на стопанска дейност по смисъла на [СИДЦО Люксембург – САЩ], следва да се направи справка с американското национално право“. Макар че американският клон има установено място на стопанска дейност, чрез което управителят на клона осъществява определени дейности, данъчният консултант обяснява, че за да представлява място на стопанска дейност „търговските дейности в държавата на данъчно облагане [следва да бъдат] достатъчно значими, за да представляват място на стопанска дейност или установени бази“. Следователно американското национално право изисква дейностите на американския клон „да превишават определен праг“, който според заключението на данъчния консултант в конкретния случай не е преминат.
- (42) Що се отнася до анализа за определяне дали американският клон представлява място на стопанска дейност от гледна точка на люксембургското данъчно облагане, данъчният консултант обяснява, че „анализът, който има за цел да се определи дали американският клон на McD Europe представлява място на стопанска дейност от гледна точка на люксембургското данъчно облагане, в крайна сметка зависи от квалифицирането или не на дейностите на клона като „дейности“ по смисъла на люксембургското национално право“⁽³⁰⁾. След като в СИДЦО Люксембург – САЩ няма определение за термина „дейности“, в член 3, параграф 2 от СИДЦО Люксембург – САЩ се посочва, че следва да се направи позоваване на значението, което му се дава в националното право на договарящата държава, която прилага спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, а именно люксембургското национално право. Данъчният консултант на McD Europe обяснява също така, че ако дейностите на американския клон произтичат от определението за „дейност“ или за „място на стопанска дейност“ според люксембургското национално право, „то тогава Люксембург би очаквал доходите да бъдат облагани в САЩ, тъй като клонът може да се разглежда като място на стопанска дейност от гледна точка на люксембургското данъчно облагане. Нищо обаче не задължава другата договаряща държава (САЩ) да обложи действително тези доходи. В член 25, параграф 2, буква а) от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане се посочва, че Люксембург ще освободи от данък доходите, които „подлежат на данъчно облагане в САЩ“. Според данъчния консултант „нищо не указва, че се изисква действително облагане с данък“⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Оригинален текст.

⁽²⁹⁾ Точка 3 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

⁽³⁰⁾ Точка 3 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

⁽³¹⁾ Точка 4 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

- (43) Освен това, за да подкрепи становището си, данъчният консултант се позовава на решение на Административния съд на Люксембург по делото *La Coasta* (наричано по-нататък „решение по делото *La Coasta*“) ⁽³²⁾, което се отнася за различните тълкувания на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Люксембург и Франция ⁽³³⁾ и които в крайна сметка водят до двойно данъчно необлагане. Според данъчния консултант Административният съд е потвърдил, че „липсата на място на стопанска дейност от френска гледна точка не е от значение и следователно Люксембург не може да възстанови правото си да облага приходите само защото Франция не ги счита за подлежащи на данъчно облагане“.
- (44) След това данъчният консултант на McD Europe прави анализ за определяне дали съгласно люксембургското данъчно право дейностите на американския клон представляват „дейности“. Въз основа на фактите и обстоятелствата в конкретния случай данъчният консултант прави заключение, че американският клон осъществява трайно търговска дейност чрез установено място и представлява място на стопанска дейност съгласно люксембургското право. По-конкретно, според данъчния консултант, съгласно параграф 16 от *Steueranpassungsgesetz* (закона за уредбата на данъчното облагане или „StAnpG“) дейностите на американския клон представляват трайно търговски собственоост на американския клон, и по-специално: i) притежаването на активи; ii) отговорността, свързана с определени рискове, а именно икономическите рискове, свързани с развитието и поддържането на правата за франчайзинг, за които поема съответните разходи, като по този начин участва ефективно в споразумението QCS с McDonald's Corporation; iii) надзора на правата за франчайзинг, а именно координирането на споразумението QCS, контрола на възстановяването на направените от „Key European Management“ разходи; iv) счетоводни функции. Според данъчния консултант, от гледна точка на Люксембург и във връзка с тълкуването на СИДДО Люксембург – САЩ „следва да се направи заключение, че [американският клон] осъществява дейности, свързани с интелектуалната собственост, чрез американско място на стопанска дейност в съответствие с член 5 от спогодбата САЩ – Люксембург“ ⁽³⁵⁾.
- (45) Накрая в анализа на данъчния консултант от люксембургската данъчна администрация се иска да потвърди, че тя споделя това заключение. В заключителния текст на анализа се заявява, че: „това писмо ще замени писмото Ви за потвърждение от 30 март 2009 г. Следователно ще оценим високо, ако в това писмо може също така да потвърдите нашето тълкуване на данъчните последици за Люксембург, както са заявени в писмото ни от 11 февруари 2009 г.“ ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Преразгледано предварително данъчно становище, издадено от люксембургската данъчна администрация

- (46) С писмо от 17 септември 2009 г. люксембургската данъчна администрация потвърждава, че споделя тълкуването на СИДДО Люксембург – САЩ на данъчния консултант, изложено в искането за преразгледано предварително данъчно становище, що се отнася до данъчното третиране съгласно люксембургското право на генерираните в САЩ печалби от американския клон на McD Europe.

3. ОПИСАНИЕ НА ПРИЛОЖИМАТА ПРАВНА УРЕДБА

- (47) Основните правила в областта на данъчното облагане в Люксембург са изложени в LIR. В член 159, алинея 1 от LIR се посочва: „корпоративният данък засяга всички доходи на данъчно задълженото лице“. В член 160 от LIR се посочва: „на облагане с корпоративен данък подлежат дружествата за техните местни доходи по смисъла на член 156, колективните образувания съгласно член 159, на които нито седалището, нито централното управление се намират на територията на Великото херцогство“.

⁽³²⁾ Решение на Административния съд на Великото херцогство Люксембург от 3 декември 2001 г., № 12831 по описа, последвано от решение на Върховния административен съд на Великото херцогство Люксембург от 23 април 2002 г., № 14442с по описа.

⁽³³⁾ Спогодба между Франция и Великото херцогство Люксембург за избягване на двойното данъчно облагане и за определяне на правила за реципрочна административна помощ в областта на данъка върху дохода и върху имуществото от 1 април 1958 г.

⁽³⁴⁾ За да направи заключението, че американският клон осъществява установена дейност чрез установен клон, освен на описанието на дейността данъчният консултант се позовава и на следните критерии: клонът наема пространство за офиси, което му дава възможност да осъществява дейностите си благодарение на установено място на стопанска дейност; клонът има достъп до услугите, до управител и „други служители“; клонът има официално право да използва помещенията; предвидено е пространството за офиси да бъде на разположение на клона за дълъг период; клонът плаща ежегодно вознаграждение на наемодателя; клонът е официално регистриран в САЩ; той притежава собствена банкова сметка и McD Europe води отделни финансови отчети за американския клон; персоналът осъществява работата си основно в помещенията на клона; клонът има собствена бланка; клонът плаща ежегодно вознаграждение за услугите на своя управител; всички горепосочени разходи са включени в отчетите на клона.

⁽³⁵⁾ Точка 8 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

⁽³⁶⁾ Точка 8 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

- (48) В член 163 от LIR се посочва, че люксембургският корпоративен данък се начислява върху облагаемите доходи, реализирани от данъчно задълженото лице през дадена година ⁽³⁷⁾. Преди 2013 г. върху облагаемите доходи на всички подлежащи на данъчно облагане в Люксембург дружества е бил събиран данък по стандартната ставка от 28,80 % ⁽³⁸⁾. От 2013 г. стандартната данъчна ставка е 29,22 %.
- (49) Включването в люксембургското право на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се основава на член 134 и член 162 от LIR в комбинация с постановлението на Великия херцог от 3 декември 1969 г.
- (50) По отношение на физическите лица в член 134 от LIR се посочва: „[к]огато местно данъчно задължено лице има освободени доходи въз основа на клауза за прогресивност, предвидена в международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или друга междудържавна спогодба, тези доходи въпреки това се включват във фиктивна облагаема основа, за да се определи общата данъчна ставка, приложима за коригирания облагаем доход съгласно член 126“.
- (51) Също така, въз основа на член 162 от LIR ⁽³⁹⁾ и на постановлението на Великия херцог от 3 декември 1969 г. ⁽⁴⁰⁾ член 134 от LIR става приложим за предприятията, които подлежат на облагане с люксембургския корпоративен данък („КД“).
- (52) В параграф 16 от StAnpG се определя понятието „място на стопанска дейност“ съгласно люксембургското данъчно право и в тази връзка се прави позоваване на всяко оборудване или установено място, което служи за осъществяване на трайна „промишлена“ или „търговска“ дейност ⁽⁴¹⁾.
- (53) На 3 април 1996 г. Люксембург и САЩ са подписали спогодба за избягване на двойното данъчно облагане: Спогодба между правителството на Великото херцогство Люксембург и правителството на Съединените американски щати за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на данъчни измами в областта на данъка върху дохода и върху имуществото ⁽⁴²⁾. Тя е приведена в изпълнение в люксембургското националното право със закона от 5 март 1999 г. ⁽⁴³⁾ и е влязла в сила в двете договарящи държави на 20 декември 2000 г. с действие от 1 януари 2001 г.

⁽³⁷⁾ Член 163, параграф 1 от LIR: „Корпоративният данък се начислява върху облагаемите доходи, реализирани от данъчно задълженото лице през календарната година“.

⁽³⁸⁾ Люксембургският корпоративен данък представлява данък върху печалбата („корпоративен данък“ или „КД“) със ставка 21 %, и – за установените в град Люксембург предприятия – търговски данък върху печалбата („търговски данък“) със ставка 6,75 %. Освен това данъчната ставка от 21 % се увеличава с 5 % за фонд за заетост, изчислено върху КД. През 2012 г. този данък за солидарност се увеличава от 5 % на 7 %, считано от финансовата 2013 г. С въведените за финансовата 2013 г. изменения общата ставка на данъка върху дохода се увеличава от 28,80 % на 29,22 % за установените в град Люксембург предприятия. Освен това люксембургските предприятия се облагат с годишен данък върху имуществото, начисляван при ставка 0,5 % от нетната стойност на активите на предприятието в световен план към 1 януари всяка година.

⁽³⁹⁾ В член 162 от LIR се посочва: „1. Разпоредбите от раздел I от настоящия закон се прилагат за определяне на облагаемия доход и на нетните доходи, които го съставляват, за определяне на печалбата от прехвърляне или ликвидация и за декларирането, установяването и събирането на данъка, освен ако по-нататък не е предвидено друго или ако прилагането на тези разпоредби не е оправдано с оглед на особения характер на колективните образувания. 2. В изпълнение на предходната алинея, в постановление на Великия херцог ще бъдат уточнени разпоредбите, приложими към колективните образувания.“

⁽⁴⁰⁾ В постановлението на Великия херцог от 3 декември 1969 г. относно изпълнението на член 162 се определя, че: „разпоредбите от раздел I от закона от 4 декември 1967 г. относно данъка върху дохода, които се прилагат в съответствие с член 162 от същия закон за облагане с данък на колективните образувания, посочени в раздел II от закона, са изброени в приложения списък към настоящото постановление, от което той е неразделна част“.

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). В оригиналната му версия (на немски език) член 16, параграф 1 гласи следното: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

⁽⁴²⁾ Спогодба между правителството на Великото херцогство Люксембург и правителството на Съединените американски щати за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на данъчни измами в областта на данъка върху дохода и върху имуществото, подписана в Люксембург на 3 април 1996 г.

⁽⁴³⁾ Закон от 5 март 1999 г. за одобряване на Спогодбата между правителството на Великото херцогство Люксембург и правителството на Съединените американски щати за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на данъчни измами в областта на данъка върху дохода и върху имуществото, подписана в Люксембург на 3 април 1996 г., с изменението след размяната на писма между двете правителства от 28 август 1996 г., Официален вестник на Великото херцогство Люксембург, 16 март 1999 г., А – № 25. Законът е изменен през 2010 г. със закона от 31 март 2010 г. за одобряване на данъчните спогодби и за определяне на процедурата, която да се прилага във връзка с тях при обмена на сведения при поискване, Официален вестник на Великото херцогство Люксембург, А – № 51, 6 април 2010 г.

- (54) Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане представляват международни договори между суверенни държави ⁽⁴⁴⁾. Повечето спогодби във връзка с двойното данъчно облагане са двустранни, но съществуват също и многостранни такива, като например Многостранната конвенция за административна взаимопомощ по данъчни въпроси ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане имат за цел подобряване на трансграничната търговия и на международните инвестиции, като се премахнат или се намалят данъчните бариери за предприятията и физическите лица, които търгуват или инвестират в две договарящи държави. Ако едни и същи доходи, получени от трансгранични операции, се облагат и от двете държави, това би могло да застраши развитието на търговията или да възпре инвестициите между две суверенни държави. Следователно най-важната цел на една спогодба в областта на двойното данъчно облагане е да се избегне или да се премахне двойното данъчно облагане, когато има такава ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Общото приложно поле на СИДЦО Люксембург – САЩ се определя в член 1, параграф 1, който гласи следното: „Настоящата спогодба се прилага само за лицата, които са установени в една от договарящите държави или в двете, освен ако в спогодбата не е посочено друго.“
- (57) В член 3, параграф 2 от СИДЦО Люксембург – САЩ в раздела „Общи определения“ се посочва следното: „За прилагането на спогодбата от договаряща държава всеки израз, който не е определен в нея, има смисъла, който му се дава от правото на тази държава във връзка с данъците, за които се прилага спогодбата, освен ако контекстът не изисква друго тълкуване или ако компетентните органи не се договорят в съответствие с разпоредбите на член 27 (Процедура за взаимно споразумение) за общо значение.“
- (58) В член 5, параграф 1 от СИДЦО Люксембург – САЩ се определя понятието „място на стопанска дейност“: „По смисъла на настоящата спогодба изразът „място на стопанска дейност“ означава установено място на стопанска дейност, чрез което едно предприятие осъществява цялата или част от своята дейност.“
- (59) По отношение на облагането с данък на печалбата на предприятията, в член 7, параграф 1 от СИДЦО Люксембург – САЩ се посочва: „Печалбата на предприятие от една от договарящите държави подлежи на облагане с данък само в тази държава, освен ако предприятието не осъществява дейността си в другата договаряща държава чрез намиращо се в нея място на стопанска дейност. Ако предприятието осъществява дейността си по този начин, печалбата му подлежи на облагане с данък в другата държава, но единствено ако тази печалба може да се припише на това място на стопанска дейност.“
- (60) В член 25 от СИДЦО Люксембург – САЩ, озаглавен „Премахване на двойното данъчно облагане“, се съдържа параграф 2, който гласи: „В Люксембург двойното данъчно облагане се премахва по следния начин:“а) когато е установено в Люксембург лице получава доходи или притежава имущество, които съгласно разпоредбите на настоящата спогодба подлежат на облагане в САЩ, Люксембург освобождава от данък тези доходи или това имущество при условията на разпоредбите на букви б) и в), но за изчисляване на размера на данъка върху останалите доходи или имущество на лицето може да приложи същите данъчни ставки, както ако доходите или елементите на имуществото не са освободени.“

⁽⁴⁴⁾ Често те се наричат още и „данъчни спогодби“ или „договори във връзка с двойното данъчно облагане“.

⁽⁴⁵⁾ ОИСР, Съвет на Европа, Многостранна конвенция за административна взаимопомощ по данъчни въпроси, 2011 г.

⁽⁴⁶⁾ Има два основни модела на данъчни спогодби, които дават възможност на договарящите държави да договорят точните условия и разпоредби на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане: моделът на данъчна конвенция на ООН и моделът на данъчна конвенция на ОИСР (наричан по-нататък „МДК на ОИСР“). Първият МДК на ОИСР е публикуван през 1958 г. и оттогава редовно се преразглежда и актуализира. МДК на ОИСР се допълва от коментарите по членовете на модела на данъчна конвенция, в които се обясняват и тълкуват разпоредбите на МДК на ОИСР и които редовно се актуализират. В коментарите на ОИСР се предоставят също и мнения на определени държави относно специфични аспекти на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и за начина, по който тези държави тълкуват определени членове от спогодбите във връзка с двойното данъчно облагане в собственото си национално право.

4. ОСНОВАНИЯ ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

- (61) Комисията реши да открие официалната процедура по разследване, защото първоначално е счела, че оспорваните предварителни данъчни становища представляват държавна помощ в полза на McD Еуроге по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора и е изразила съмненията си относно съвместимостта на оспорваните фискални мерки с вътрешния пазар.
- (62) Съмненията на Комисията се отнасяха по-специално до неправилното прилагане в предварителното данъчно становище на член 25, параграф 2 от СИДЦО Люксембург – САЩ, като по този начин на McD Еуроге се предоставя изборително предимство.
- (63) Комисията приложи тест в три етапа, за да определи дали преразгледаното предварително данъчно становище е на пръв поглед изборително. На първо място Комисията счита, че референтната система е общата люксембургска система за корпоративно данъчно облагане, чиято цел е облагане на печалбата на всички дружества, подлежащи на данъчно облагане в Люксембург. Тя също така счита, че люксембургската система за корпоративно данъчно облагане обхваща спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, по които Люксембург е страна.
- (64) На второ място, Комисията разгледа дали преразгледаното предварително данъчно становище води до дерогация от референтната система, в резултат на което има благоприятно третиране на McD Еуроге спрямо икономически оператори, които се намират в сходно фактическо и правно положение. Комисията счете, че по принцип McD Еуроге подлежи на облагане с люксембургския корпоративен данък що се отнася до печалбата на дружеството в световен план, освен ако не се прилага спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, с която печалбата на чуждестранните клонове се освобождава от корпоративен данък в Люксембург. Комисията изрази съмнения по отношение на спазването в преразгледаното предварително данъчно становище на членове 7 и 25 от СИДЦО Люксембург – САЩ, както и на люксембургското право, с което тази спогодба се транспонира в националното право и което според ръководния си принцип изисква облагане с данък на печалбата в световен план.
- (65) В член 25 от СИДЦО Люксембург – САЩ се определя, че когато установено в Люксембург лице получава доходи от чужбина, които „съгласно разпоредбите на настоящата спогодба подлежат на облагане в САЩ“, Люксембург освобождава изцяло тези доходи от облагане. За да се определи дали доходите „подлежат на облагане в САЩ“ „съгласно разпоредбите на настоящата спогодба“, следва да се направи справка с член 7 от СИДЦО Люксембург – САЩ.
- (66) Комисията отбеляза, че според член 7 от СИДЦО Люксембург – САЩ, САЩ (държавата източник) „може“ да обложи с данък съответните доходи (а именно генерираната от американския клон на McD Еуроге печалба, получена от използването на правата за франчайзинг) само доколкото съществува място на стопанска дейност, на което може да се припише тази печалба. В противен случай тази печалба подлежи на облагане само в Люксембург. След това Комисията отбеляза, че приписаната на американския клон печалба не може да бъде обложена с данък в САЩ, тъй като този клон не представлява „място на стопанска дейност“ по смисъла на американското данъчно право. С други думи не е възможно тази печалба да „подлежи на облагане“ в САЩ по смисъла на член 25, параграф 2 от СИДЦО Люксембург – САЩ. Като се има предвид, че люксембургските данъчни органи са били напълно наясно с невъзможността за такова облагане с данък, Комисията заявява, че те не би следвало да приемат освобождаване от люксембургски корпоративен данък на доходите, които се приписват на американския клон.
- (67) Следователно Комисията счете, че за да се избегне предоставянето на изборително предимство, люксембургската данъчна администрация би трябвало да приеме освобождаване на тези доходи от корпоративния данък само ако те са могли да бъдат обложени с данък в САЩ в съответствие с разпоредбите на СИДЦО Люксембург – САЩ. Според изразеното от Комисията мнение в решението за откриване на процедурата фактът, че люксембургската данъчна администрация е била напълно наясно в момента на издаването на преразгледаното предварително данъчно становище, че американският клон не представлява място на стопанска дейност по смисъла на американското данъчно право, означава, че тя също така е знаела съответно и че съгласно СИДЦО Люксембург – САЩ получената от неговите дейности печалба не може да бъде обложена в САЩ, и че следователно потвърждаването от люксембургските данъчни органи на освобождаването от люксембургски корпоративен данък на въпросните доходи съгласно член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ се основава на неправилно прилагане на тази разпоредба.
- (68) Предвид липсата на основание за изборителното третиране на McD Еуроге, довело до преразгледаното предварително данъчно становище, и като се има предвид, че са изпълнени всички други условия за наличие на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора, Комисията стигна до предварителното заключение, че преразгледаното предварително данъчно становище, издадено от люксембургската данъчна администрация в полза на McD Еуроге, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Освен това, тъй като изпълнява условията да бъде разглеждана като оперативна помощ, Комисията имаше съмнения за съвместимостта на оспорваните мерки с вътрешния пазар по смисъла на член 107, параграфи 2 или 3 от Договора.

5. МНЕНИЕ НА ЛЮКСЕМБУРГСКИТЕ ОРГАНИ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

- (69) Люксембургските органи представиха мнението си относно решението за откриване на процедурата на 4 февруари 2016 г. На първо място люксембургските органи твърдят, че Комисията не е определила правилно правната уредба; след това те заявяват, че обосновката на Комисията в решението за откриване на процедурата се основава на погрешни твърдения; и накрая – че Комисията не е доказала наличието на избирателно предимство.

5.1. Мнение на люксембургските органи относно правната уредба

- (70) Люксембургските органи най-напред описват целта и съдържанието на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, а именно разпределяне на правото на облагане с данък с цел да се предотвратят ситуации (реални или потенциални) на двойно данъчно облагане, а не да се гарантира действителното облагане с данък на данъчно задълженото лице от едната или другата договаряща държава или от трета държава. Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не води до облагане с данък, ако националното право не го предвижда. Упражняването на правото за облагане с данък е от изключителна компетентност на договарящата държава, която има правото за облагане в съответствие с предвиденото в спогодбата разпределение. При липсата на *switch-over-clause* ⁽⁴⁷⁾ или на методиката на облагане ⁽⁴⁸⁾, едната договаряща държава не може да разреши едностранно проблем с липсата на данъчно облагане, когато другата държава не упражни правото си на облагане с данък. Според люксембургските органи единственият възможен начин за разрешаване на ситуации с липсата на данъчно облагане е изменение на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.
- (71) Люксембургските органи обясняват също така, че една спогодба за избягване на двойното данъчно облагане се тълкува самостоятелно от всяка от договарящите държави. Следователно от Люксембург не може да се иска да тълкува СИДЦО Люксембург – САЩ по отношение на американското право.
- (72) По отношение на националното право и съдебната практика на Люксембург люксембургските органи обясняват, че нито в СИДЦО Люксембург – САЩ, нито в правните текстове за транспониране на спогодбата в люксембургското право, както и в никой друг законодателен текст на люксембургското национално право, се определя принцип за действително облагане с данък. След това те се позовават на решението по делото *La Coasta* ⁽⁴⁹⁾, в което се признава, че двойно данъчно необлагане може да се случи въпреки правилното прилагане на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, тъй като всяка договаряща държава е независима от другата при тълкуването на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.
- (73) В разглеждания случай люксембургските органи обясняват, че липсата на данъчно облагане на американския клон в САЩ се дължи на прилагането на националното американско право и на понятието „действително свързани доходи“. Липсата на данъчно облагане в САЩ произтича от факта, че тази държава не се ползва от предоставеното ѝ от СИДЦО Люксембург – САЩ право за облагане с данък – нещо, което Люксембург не може да оспорва. Освен това според Люксембург Комисията не е компетентна да прави (ново) тълкуване на международна спогодба и да нарушава членове 4 и 5 от Договора за Европейския съюз, като се произнася относно „правилното“ тълкуване на двустранна международна спогодба между държава членка и трета държава.

5.2. Мнение на люксембургските органи относно обосновката на Комисията

- (74) Люксембургските органи считат, че обосновката на Комисията се основава на две твърдения, които са погрешни. На първо място, твърдението на Комисията, според което на датата на предварителното данъчно становище люксембургските данъчни органи са знаели или е трябвало да знаят, че американският клон не подлежи на данъчно облагане съгласно американското право. На второ място е фактът, че Комисията счита, че ако люксембургските данъчни органи са знаели, че съгласно американското данъчно право американският клон не подлежи на данъчно облагане в САЩ, те са имали задължението да обложат с данък *McD Europe*.

⁽⁴⁷⁾ Клаузата от типа „*switch-over-clause*“ дава възможност на една договаряща държава да измени едностранно методиката, която позволява избягване на двойното данъчно облагане, ако другата договаряща държава прилага спогодбата или своето национално данъчно законодателство, за да освободи от облагане определени доходи или капитали, или ако прилага намалени ставки за удържане на данък при източника върху дивиденди, лихви или вознаграждения.

⁽⁴⁸⁾ Основният елемент на методиката на облагане, независимо дали се прилага едностранно или чрез двустранна данъчна спогодба, е че държавата на пребиваване третира данък върху получен от чужбина доход, платен от установените в нея лица в държавата на произход, в определени регулаторни граници като данък върху дохода, платен на самата нея. Когато ставката на облагане в чужбина е по-ниска от националната, на държавата на пребиваване се дължи само превишението на националния данък над данъка в чужбина. Когато данъкът в чужбина е по-висок, държавата на пребиваване на удържа никакъв данък. Действителната обща данъчна тежест е по-високата от двете – националната и тази в чужбина.

⁽⁴⁹⁾ Вж. съображение 43. На първо място, в решение на френския Държавен съвет от 18 март 1994 г. на Франция е отказано правото да облага с данък реализираните от люксембургско дружество капиталови печалби от прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот с мотива, че само притежаването на недвижим имот не представлява място на стопанска дейност във Франция и че търговските доходи подлежат на облагане във Франция само ако може да се припишат на място на стопанска дейност във Франция. Вследствие на това решение в Люксембург е направен опит доходите и капиталовите печалби от недвижими имоти с произход от Франция на люксембургските дружества да бъдат обложени с данък в Люксембург. В решението си по делото *La Coasta* Административният съд на Люксембург обаче е счел противното, като е решил, че данъчната спогодба между Франция и Люксембург приписва правата за облагане с данък на държавата, където се намират тези недвижими имоти – в случая Франция.

- (75) Що се отнася до първото твърдение на Комисията, люксембургските органи заявяват, че не са компетентни да оценяват и тълкуват данъчното право на чужда държава. Освен това люксембургските данъчни органи не са могли да знаят дали американският клон ще бъде действително обложен с данък, като се има предвид че първо, не са получили никакъв документ или информация от американската данъчна администрация с искане за предварително данъчно становище, и второ, че субективното мнение на частен данъчен консултант не може да се приравнява на изразяването на становище от американските данъчни органи.
- (76) Що се отнася до второто твърдение на Комисията, люксембургските органи заявяват, че ако от гледна точка на люксембургското право McD Eurore не подлежи на данъчно облагане, без значение е дали това данъчно задължено лице подлежи или не на данъчно облагане според американското право, тъй като Люксембург не си възстановява правото за облагане с данък. Разпределянето на правата за облагане с данък е безусловно и окончателно.

5.3. Мнение на люксембургските органи относно направения от Комисията анализ въз основа на член 107 от Договора

- (77) Люксембургските органи не са съгласни с правния анализ на Комисията, с който се установява наличието на избирателно предимство. Що се отнася до определянето на референтната система, тя се състои единствено от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, както и от правилата и практиката на Люксембург в областта на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане по принцип, както са тълкувани от люксембургските съдилища.
- (78) Освен това люксембургските органи обръщат внимание, че в решението си за откриване на процедурата Комисията се позовава единствено на член 159 от LIR, докато правилното позоваване във връзка с данъчното облагане в световен план на дружествата, които подлежат на корпоративно данъчно облагане, изисква прилагането и на член 160 от LIR. Освен това, включването в люксембургското право на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се основава на член 134 от LIR, във връзка с член 162 от LIR, в комбинация с постановлението на Великия херцог от 3 декември 1969 г. Въпреки това в решението си за откриване на процедурата Комисията не се позовава на тях. Според люксембургските органи такава липса на яснота противоречи на изискванията на член 107, параграф 1 от Договора.
- (79) Според люксембургските органи Комисията също така не е доказала каквото и да е отклонение от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и/или на правото, както се тълкува от съдилищата, или от люксембургската практика.
- (80) И накрая, люксембургските органи не са съгласни с констатацията на Комисията за наличието на предимство. На първо място, въпросът за предимството трябва да се разглежда независимо от решението на американските органи да обложат или да не обложат с данък предприятието. На второ място, дори да се приеме тезата, че Люксембург има задължение да обложи с данък, за да се избегне ситуация на двойно освобождаване, наличието на предимство може да се приеме само ако липсата на действително облагане с данък на американския клон от американските органи е била известна със сигурност на люксембургските данъчни органи на датата на преразгледаното предварително данъчно становище. Американските данъчни органи обаче са изразили становище относно облагането с данък на американския клон в САЩ едва в рамките на извършен от IRS одит през 2014 г., т.е. почти 5 години след предварителното данъчно становище. В момента на издаването на оспорваните предварителни данъчни становища люксембургските данъчни органи не са могли да знаят за това. На трето място, според люксембургските данъчни органи Комисията никога не би оспорила основателността на предварителните данъчни становища, ако IRS не беше стигнала до заключение в своя одит, че американският клон подлежи на данъчно облагане в САЩ. След като САЩ прилагат система на данъчно облагане в световен план, доходите на McD Eurore биха били обложени с данък веднага щом бъдат върнати в САЩ. От това следователно произтича единствено отсрочване на облагането с данък. Поради това именно необлагането с данък на доходите на американския клон от американските данъчни органи след издаването на оспорваните предварителни данъчни становища е довело според Комисията до предимство за McD Eurore.

6. МНЕНИЯ НА ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ ОТНОСНО РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ НА ПРОЦЕДУРАТА

6.1. Мнение на McD Eurore

- (81) McD Eurore уведоми за мнението си на 9 август 2016 г. На първо място McD Eurore оспорва компетентността на Комисията да тълкува международните и националните данъчни правила; на второ място, дружеството изтъква определени пропуски в тълкуването от Комисията на СИДЦО Люксембург – САЩ; на трето място то твърди, че Комисията не е доказала наличието на държавна помощ в полза на McD Eurore.

6.1.1. Мнение на *McD Europe* относно компетентността на Комисията да тълкува международните и националните данъчни правила

- (82) *McD Europe* твърди, че съгласно членове 113, 114 и 115 от Договора единствено държавите членки са компетентни да определят системите си за корпоративно данъчно облагане и за сключване на международни спогодби. Следователно опитът на Комисията да наложи собственото си тълкуване на спогодба като СИДДО Люксембург – САЩ представлява нарушение на данъчния суверенитет на Люксембург. По-специално, според *McD Europe* Комисията пренебрегва тълкуването (правилно), което правят люксембургските данъчни органи на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, като счита, че i) условията за наличие на място на стопанска дейност, предвидено от СИДДО, е трябвало да се анализира с оглед на американското право, и ii) данъчното облагане в САЩ на доходите на американския клон е трябвало да бъде разглеждано от люксембургските данъчни органи преди да вземат решение, че тези доходи не трябва да се облагат с данък в Люксембург.

6.1.2. Мнение на *McD Europe* относно тълкуването от Комисията на СИДДО Люксембург – САЩ

- (83) *McD Europe* твърди, че направеното от Комисията тълкуване на СИДДО Люксембург – САЩ е погрешно, доколкото i) в направеното от Комисията тълкуване на понятието „място на стопанска дейност“ се пренебрегва начинът, по който по принцип се тълкуват/прилагат спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, и че то противоречи на разпоредбите на Договора, ii) Комисията въвежда в СИДДО необходимостта доходите на американския клон да подлежат на облагане с данък в САЩ; iii) Комисията се позовава на разпоредбите на модела на данъчна конвенция на ОИСР ⁽⁵⁰⁾, които не се прилагат за СИДДО Люксембург – САЩ и/или не са валидни в разглеждания случай.
- (84) Що се отнася до първата точка, *McD Europe* твърди, че една спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не създава сама по себе си право за облагане с данък, ако в националното право не съществува право за облагане с данък. Също така, всяка договаряща държава е независима от другата при тълкуването на СИДДО. Освен това, тълкуването, което може да се направи на дадено понятие според американското право, не е валидно за Люксембург, дори ако различаващите се тълкувания в договарящите държави може да доведат до двойно необлагане. Според *McD Europe* единственият начин за коригиране на тази ситуация на двойно необлагане е договарянето на изменение на СИДДО.
- (85) Що се отнася до тълкуването на понятието „място на стопанска дейност“, *McD Europe* изтъква, че формулировката на СИДДО Люксембург – САЩ, и по-специално на член 3 от нея, потвърждава, че договарящата държава, която прилага СИДДО, трябва да го тълкува, като се позовава на собствената си правна система. Следователно в конкретния случай люксембургската данъчна администрация е трябвало да тълкува СИДДО Люксембург – САЩ, като се позовава на собствената си правна система, и да приеме, че за целите на СИДДО американският клон представлява място на стопанска дейност. Заключениеето на направения през 2014 г. от IRS одит е без значение, като се има предвид, че в момента на издаването на предварителните данъчни становища през 2009 г. люксембургските данъчни органи не са могли да бъдат в течение на тази позиция на IRS и че тя не би могла да засегне с обратно действие предварителните данъчни становища.
- (86) На второ място, в член 7, параграф 2 и член 25, параграф 2, буква а) от СИДДО Люксембург – САЩ не се изисква доходите на мястото на стопанска дейност да подлежат на данъчно облагане в САЩ. Според *McD Europe* при правилно прочит на СИДДО се стига до заключение, че фактът че договарящата държава, която съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане може да обложи с данък (в случая САЩ), по-късно счете съгласно националното си право, че доходите не подлежат на данъчно облагане, е без значение за другата договаряща държава (Люксембург), която съгласно СИДДО губи правото си да облага с данък доходите.
- (87) На трето място, направеното от Комисията позоваване на въведен през 2000 г. коментар на ОИСР в подкрепа на заключението ѝ, според което предвид факта, че доходите на американския клон не подлежат на облагане в САЩ, люксембургските данъчни органи е трябвало да ги обложат с данък, е неуместно, като се има предвид, че въпросната разпоредба не е съществувала, когато през 1996 г. е сключена спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане. Нов прочит на коментарите на ОИСР, с който се променя значението на член 23А от модела на данъчна конвенция на ОИСР, може да се прилага само за спогодбите, сключени след въпросното преразглеждане на модела на данъчна конвенция на ОИСР от 2000 г. *McD Europe* подчертава освен това, че моделът на данъчна конвенция на ОИСР не е правно обвързващ, а се счита по-скоро за препоръчителен.

⁽⁵⁰⁾ Моделът на данъчна конвенция на ОИСР е за държавите, които сключват двустранни данъчни спогодби, и играе съществена роля за премахването на данъчните бариери пред трансграничната търговия и инвестиции. Този модел е основата за договарянето и прилагането на двустранните данъчни спогодби между държавите и има за цел да се помогне на предприятията, като същевременно се допринесе за избягване на укриването на данъци и на данъчните измами. Моделът на данъчна конвенция на ОИСР предоставя също така и средство за еднакво уреждане на най-актуалните проблеми, които възникват в областта на международното двойно данъчно облагане.

6.1.3. Мнение на *McD Europe* относно направения от Комисията анализ въз основа на член 107 от Договора

- (88) Според *McD Europe* обосновката на Комисията се основава на погрешното твърдение, че предварителното данъчно становище включва държавни средства. На второ място, *McD Europe* не се е ползвало от никакво предимство, като се има предвид, че люксембургските данъчни органи не биха могли да обложат с данък приписваните на американския клон доходи. На трето място, Комисията не е доказала, че *McD Europe* е било единственото предприятие, възползвало се от прилагането на СИДЦО, а още по-малко, че е било част от избирателна група предприятия.
- (89) Що се отнася до втората точка, *McD Europe* твърди, че предварителните данъчни становища не представляват държавна помощ, ако се касае за обикновено тълкуване и практики за прилагане на общите данъчни правила в конкретни случаи. Становищата може да представляват държавна помощ само ако се отклоняват от общите правила за упражняване на дискреционни административни правомощия. В разглеждания случай целта на предварителните данъчни становища е била да се потвърди липсата на данъчно облагане в Люксембург на приписваните на американския клон доходи в съответствие със СИДЦО Люксембург – САЩ. С предварителното данъчно становище не е намалена данъчната тежест на *McD Europe*, тъй като при липсата на това становище *McD Europe* би било подложено на същата данъчна тежест в Люксембург. Предварителното данъчно становище нито променя, нито подобрява данъчното положение на *McD Europe*.
- (90) На второ място, според *McD Europe* Комисията погрешно е направила заключение, че люксембургските данъчни органи са приложили неправилно СИДЦО Люксембург – САЩ, и на тази основа е констатирала наличието на предимство за *McD Europe*. Освен това фактът, че САЩ в крайна сметка са решили да не облагат с данък свързаните с възнагражденията доходи в съответствие с американската данъчна уредба, не може да се приравни на държавна помощ съгласно правото на Съюза. Люксембург не си е възстановил правото да обложи с данък американския клон само поради факта, че същите доходи не подлежат на данъчно облагане в САЩ. Подобно на люксембургските органи и *McD Europe* цитира решението по делото *La Coasta* в подкрепа на принципа, според който люксембургските данъчни органи не могат да държат сметка за направеното от другата договаряща държава тълкуване. Все пак, дори да се следва обосновката на Комисията, потенциалното предимство, получено от *McD Europe* от люксембургските данъчни органи, всъщност би произтичало от решение, взето от IRS през 2014 г. да не се облагат с данък доходите на американския клон. Евентуалното наличие на предимство не може обаче да зависи от отношението на трета държава.
- (91) Що се отнася до избирателността, и по-специално въпроса за дерогацията, *McD Europe* твърди, че според оповестената публично информация благодарение на *LuxLeaks*⁽⁵¹⁾ става ясно, че от същото третиране като това на *McD Europe* са се ползвали многобройни предприятия. Това не е изненадващо, като се има предвид, че тълкуването на СИДЦО Люксембург – САЩ в предварителното данъчно становище е в пълно съответствие с прилагането на люксембургското право. Другите разкрити от *LuxLeaks* предварителни данъчни становища показват, че люксембургските органи са прилагали последователно тълкуване на СИДЦО за всички данъчно задължени лица, намиращи се в сходно положение в рамките на същата референтна система. В никое от тези други предварителни данъчни становища не се налага условие за облагане с данък на печалбите на равнището на мястото на стопанска дейност.
- (92) И накрая *McD Europe* твърди, че избирателното предимство може да се счита за основателно с оглед на избягването на двойно данъчно облагане и поради това мярката не представлява държавна помощ.

6.2. Мнения на други заинтересовани страни

- (93) Обединението представи на 5 август 2016 г. своето мнение, в което изразява подкрепата си за разследването.
- (94) То твърди, че предвид господстващото положение на *McDonald's* в Европа, всяка помощ за *McD Europe* би могла да наруши конкуренцията и да засегне търговията в рамките на Съюза. Според обединението мотивите за измененията в структурата на предприятието на *McDonald's*, направени в края на 2008 г. и в началото на 2009 г., последвани от искания за предварителни данъчни становища, са били поради данъчни съображения и са имали за цел постигането на двойно необлагане с данък в Люксембург и в САЩ, което дава на дружеството конкурентно предимство спрямо неговите конкуренти.
- (95) Според обединението тълкуването на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, което води до двойно необлагане с данък, не следва да се счита като съответстващо на буквата и духа на тези спогодби.

⁽⁵¹⁾ През есента на 2014 г. изтича информация за повече от 500 получени предварителни данъчни становища, по-специално от PwC, и те са публикувани в интернет (случаят *LuxLeaks*).

- (96) И накрая, обединението призовава държавите членки, които разполагат с правила срещу злоупотреби, да разследват McDonald's заради оптимизиране на данъчната структура на предприятието с цел избягване плащането на данъци. Според обединението случаят McDonald's показва необходимостта данъчните администрации да обменят информация относно данъчното третиране на многонационалните компании и да въведат публични декларации за всяка отделна държава.

7. МНЕНИЕ НА ЛЮКСЕМБУРГСКИТЕ ОРГАНИ ОТНОСНО МНЕНИЯТА НА ТРЕТИТЕ СТРАНИ

- (97) Люксембургските органи представиха на 30 септември 2016 г. мнение относно мнението на McD Europe и на обединението във връзка с решението за откриване на процедурата.
- (98) Люксембургските органи заявяват, че анализът на McD Europe съвпада до голяма степен с техния собствен анализ.
- (99) Те считат, че в представеното от обединението мнение не се засяга въпросът дали на McD Europe е била предоставена държавна помощ, а се разглеждат основно практиките на McDonald's на световно равнище и се отправя критика към данъчните и социалните политики и политиката за трудовите възнаграждения на дружеството.
- (100) Люксембургските органи отбелязват, че противно на това, което твърди обединението, целта на една спогодба в областта на двойното данъчно облагане е това двойно облагане да се премахне, а не е да се гарантира действително данъчно облагане. Разпределението на правата за данъчно облагане между двете договарящи държави, произтичащо от спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е окончателно и безусловно. Следователно, ако люксембургските данъчни органи се откажат по договора от своите права за облагане с данък, те не си възстановяват тези права само поради факта, че другата договаряща държава не облага действително с данък съответните доходи.
- (101) Що се отнася до призива на обединението за укрепване на механизмите за борба с избягването на данъци, люксембургските органи заявяват, че изцяло се придържат към тази цел и че всяка мярка, свързана с прозрачността и обмена на информация между държавите членки, следва да бъде разгледана и приета в подходяща форма и в съответствие с приложимите процедури.

8. ОЦЕНКА

- (102) При задълбочено разследване и след като разгледа внимателно изразените мнения в отговор на решението за откриване на процедурата, Комисията счита, че изразените в това решение съмнения не водят до заключение, че с оспорваните предварителни данъчни становища е предоставена държавна помощ.

8.1. Наличие на помощ

- (103) Съгласно разпоредбите на член 107, параграф 1 от Договора всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар. В този смисъл е добре установено, че за да може една мярка да бъде квалифицирана като държавна помощ, на първо място трябва да става дума за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата; на второ място, тази намеса трябва да може да засяга търговията между държавите членки; на трето място, тя трябва да предоставя изборително предимство на дадено предприятие; и на четвърто място, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията ⁽⁵²⁾.
- (104) Квалифицирането като „помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора изисква да бъдат изпълнени всички условия, посочени в тази разпоредба ⁽⁵³⁾. По-нататък Комисията ще съсредоточи оценката си върху въпроса дали оспорваните предварителни данъчни становища са предоставили изборително предимство на McD Europe. При липсата на изборително предимство Комисията не следва да прави оценка дали са изпълнени другите условия, като се има предвид че не би имало наличие на държавна помощ по смисъла на член 107 от Договора

⁽⁵²⁾ Вж. решението по дело C-399/08 P, Комисия/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, точка 39 и цитираната в него съдебна практика.

⁽⁵³⁾ Вж. решението по дело C-399/08 P, Комисия/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, точка 38 и цитираната в него съдебна практика.

8.2. Наличие на избирателно предимство за McD Europe

- (105) Когато приетата от държавата мярка подобрява нетното финансово състояние на дадено предприятие, е налично предимство по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора⁽⁵⁴⁾. За да се установи наличието на предимство, следва да се разгледа въздействието на самата мярка⁽⁵⁵⁾. Що се отнася до фискалните мерки, предимство може да бъде предоставено, като се намалява по различни начини данъчната тежест за едно предприятие, и по-специално като се намалява облагаемата данъчна основа или размерът на дължимия данък⁽⁵⁶⁾.
- (106) За целите на анализа за избирателност Съдът на Европейския съюз е определил тест в три етапа, за да се определи дали дадена фискална мярка е избирателна⁽⁵⁷⁾. Първият етап от този тест се състои в определяне на общия или обичайния данъчен режим, който се прилага в държавата членка: „референтната система“. На второ място следва да се определи дали въпросната данъчна мярка представлява дерогация от системата, доколкото с нея се въвежда разграничение между икономически оператори, които се намират в сходно фактическо и правно положение по отношение на присъщите на системата цели. Ако мярката представлява дерогация от референтната система, на следващия трети етап се определя дали тази мярка е обоснована от естеството и структурата на въпросната обща система. Мярка, която представлява дерогация от прилагането на референтната система, може да бъде обоснована, ако съответната държава членка може да докаже, че мярката произтича пряко от основните или ръководните принципи на тази данъчна система⁽⁵⁸⁾. Ако случаят е такъв, то данъчната мярка не е избирателна. Що се отнася до този трети етап, тежестта за доказване е на държавата членка.
- (107) Следва да се подчертае, че изразените в решението за откриване на процедурата съмнения почиват на предварително определение за референтната система, съответстваща на общата люксембургска система за корпоративния данък, включително спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, по които Люксембург е страна. Комисията считаше, че избирателно предимство за McD Europe е било възможно поради факта на неправилно прилагане на СИДЦО Люксембург – САЩ. Комисията по-специално считаше, че потвърждаването от люксембургските данъчни органи на освобождаването от корпоративен данък в Люксембург на доходите, свързани с дейностите на американския клон на McD Europe, въз основа на член 5, член 7 и член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ, може да е в резултат от неправилното прилагане на тези разпоредби. В решението за откриване на процедурата не е разглеждан друг вид дискриминация или неправилно прилагане.
- (108) Анализът, който следва, разглежда основно изразените в решението за откриване на процедурата съмнения поради факта, че мненията на Люксембург и на другите заинтересовани страни, както и събраната по време на разследването информация, не са довели до удължаване от Комисията на официалната процедура за конкретния случай, която се ограничаваше до издадените в полза на McD Europe предварителни данъчни становища и до евентуално неправилно прилагане на член 5, член 7 и член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ. Следва също така да се има предвид, че тежестта за доказване на наличието на избирателно предимство е за Комисията (с изключение на обосновката на мярката с основните ръководни принципи на данъчната система).
- (109) Не е установено, че оспорваните предварителни данъчни становища представляват дерогация от предвидените в СИДЦО Люксембург – САЩ правила. Такава дерогация би имало, ако оспорваните предварителни данъчни становища прилагат неправилно разпоредба от СИДЦО (т.е. ако се отклоняват от нея), като по този начин се намалява изискуемият от McD Europe данък и следователно се получава дискриминация между McD Europe и другите предприятия в сходно положение от фактическа и правна гледна точка.
- (110) McD Europe е данъчен субект в Люксембург. Съгласно членове 159 и 160 от LIR McD Europe по принцип следва да бъде обложено с люксембургски корпоративен данък върху световната печалба на дружеството. Що се отнася обаче до доходите, приписвани на неговия американски клон, се прилага СИДЦО Люксембург – САЩ, транспонирана в люксембургското право в съответствие с членове 134 и 162 от LIR в комбинация с постановлението на Великия херцог от 3 декември 1969 г. СИДЦО Люксембург – САЩ ограничаваше правата на Люксембург за облагане с данък в смисъл, че определени доходи, приписвани на място на стопанска дейност в САЩ, въз основа на тази спогодба подлежат на данъчно облагане в САЩ, а не в Люксембург.

⁽⁵⁴⁾ Вж. Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз („Известие относно понятието за държавна помощ“), (ОВ С 262, 19.7.2016 г., стр. 1), точка 67 и цитираната съдебна практика.

⁽⁵⁵⁾ Дело 173/73 Италия/Комисия, ECLI:EU:C:1974:71, точка 13.

⁽⁵⁶⁾ Вж. дело C-66/02, Италия/Комисия, ECLI:EU:C:2005:768, точка 78; решение по дело C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze и др., ECLI:EU:C:2006:8, точка 132; и по дело C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, точки 21 – 31.

⁽⁵⁷⁾ Вж. съединени дела C-78/08 – C-80/08, Paint Graphos и др., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Вж. съединени дела C-78/08 – C-80/08, Paint Graphos и др., ECLI:EU:C:2011:550, точка 65.

- (111) С член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ от данък се освобождават „тези доходи [...], които съгласно разпоредбите на настоящата спогодба подлежат на данъчно облагане в САЩ“. С цел да се определят доходите, които „подлежат на данъчно облагане в САЩ“, в член 7, параграф 1 от СИДЦО Люксембург – САЩ се казва, че генерираната в дадена държава печалба на едно предприятие подлежи на данъчно облагане в тази държава, освен ако е реализирана от място на стопанска дейности или ако може да се припише на място на стопанска дейност, намиращо се в другата договаряща държава. В такъв случай първата договаряща държава може да приеме, че печалбата, която може да се припише на това място на стопанска дейност, подлежи на данъчно облагане в другата договаряща държава и следователно да освободи тази печалба от данък, за да се избегне възможно двойно данъчно облагане.
- (112) Следователно фактът да се разбере дали американският клон на McD Europe представлява място на стопанска дейност в САЩ, в което се генерира освободена от данък в Люксембург печалба, е определящ в рамките на СИДЦО Люксембург – САЩ. В член 5, параграф 1 от СИДЦО Люксембург – САЩ „място на стопанска дейност“ се определя като „установено място на стопанска дейност, чрез което едно предприятие осъществява цялата или част от своята дейност“. Ако обаче в СИДЦО Люксембург – САЩ има определение за „място на стопанска дейност“, то за термина „дейност“ няма такова. В член 7 от СИДЦО Люксембург – САЩ е включено също и понятието „печалба на предприятията“, за което няма определение.
- (113) В тази ситуация, в член 3, параграф 2 от СИДЦО Люксембург – САЩ се приема, че всеки израз, за който няма определение, има значението, което му се придава от правото на държавата, която прилага спогодбата, а именно в конкретния случай – Люксембург. Както е обяснено по-подробно в съображения (119) – (121) и противно на това, което Комисията твърди в решението си за откриване на процедурата, в случай на разлики в тълкуването или оценката на фактите между договарящите държави, за целите на прилагането на СИДЦО от Люксембург не е достатъчно американският клон да представлява място на стопанска дейност съгласно националното американско право⁽⁵⁹⁾ и не е достатъчно също така люксембургските данъчни органи да са знаели за необлагането на доходите на клона в САЩ⁽⁶⁰⁾. Ако американският клон представлява място на стопанска дейност, което осъществява дейност в САЩ съгласно люксембургското национално данъчно право, и следователно има печалба, която може да му се припише, то тази печалба е освободена от данъчно облагане според люксембургското данъчно право въз основа на член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ.
- (114) Що се отнася до люксембургското данъчно право, в параграф 16 от StAnpG се определя понятието „място на стопанска дейност“ и в тази връзка се прави позоваване на всяко оборудване или установено място, което служи за осъществяване на трайна „промишлена“ или „търговска“ дейност. В искането за предварително данъчно становище данъчният консултант прилага критериите от параграф 16 на StAnpG за характеристиките на дейността, осъществявана от американския клон⁽⁶¹⁾, и прави заключение, че тези критерии са изпълнени. Поради това, от гледна точка на данъчната система на Люксембург „следва да се направи заключение, че [американският клон] осъществява дейности, свързани с интелектуалната собственост, чрез американско място на стопанска дейност в съответствие с член 5 от спогодбата САЩ – Люксембург“⁽⁶²⁾.
- (115) В съответствие с получените мнения на люксембургските органи и на McD Europe в отговор на решението за откриване на процедурата⁽⁶³⁾ Комисията не вижда никаква причина да не се съгласи с оценката на данъчния консултант, според която американският клон представлява място на стопанска дейност съгласно параграф 16 от StAnpG. От гледна точка на люксембургското право съществува място на стопанска дейност в САЩ и не е установено, че люксембургските данъчни органи са приложили неправилно СИДЦО, като са счели, че доходите на американския клон „подлежат на облагане“ в САЩ в съответствие с член 7, параграф 1 и член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ.
- (116) Що се отнася до люксембургската национална съдебна практика, данъчният консултант, както и Люксембург и McDonald's в техните мнения относно решението за откриване на процедурата⁽⁶⁴⁾, се позовават на решението по делото *La Coasta*, в което се разглеждат различията при тълкуването на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Люксембург и Франция. В това решение Административният съд на Люксембург признава, че двойно данъчно необлагане може да се случи въпреки правилното прилагане на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, тъй като всяка договаряща държава е независима от другата при тълкуването на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане. Основната цел на една спогодба за избягване на двойното данъчно облагане е да се премахне реално или потенциално двойно данъчно облагане. С нея невинаги се гарантира реално данъчно облагане⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Съображение 84 от решението за откриване на процедурата.

⁽⁶⁰⁾ Съображение 91 от решението за откриване на процедурата.

⁽⁶¹⁾ Вж. съображение 44.

⁽⁶²⁾ Точка 8 от искането за преразгледано предварително данъчно становище.

⁽⁶³⁾ Вж. съображения 70, 71, 76 и 92.

⁽⁶⁴⁾ Вж. съображение 92.

⁽⁶⁵⁾ Вж. съображение 72.

- (117) Липсата на данъчно облагане в разглеждания случай произтича основно от факта, че САЩ не използват правото за облагане с данък, което им се дава от СИДЦО, поради тълкуването в американското право на термина „дейности“. В решението си за откриване на процедурата Комисията изказа съмнения относно факта, че двойното необлагане на доходите от франчайзинг на McD Europe се дължи на разлика в тълкуването между Люксембург и САЩ или на противоречие в квалификацията в рамките на прилагането на СИДЦО Люксембург – САЩ. По-специално, формулировката на член 25, параграф 2, буква а) от СИДЦО Люксембург – САЩ („в Люксембург двойното данъчно облагане се премахва по следния начин:“) изглежда сочи, че Люксембург е задължен да освобождава доходите от данък единствено за избягване на двойното данъчно облагане ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Също така, по време на предварителното разследване беше поставен въпросът дали при липсата на ситуация на виртуално двойно данъчно облагане ⁽⁶⁷⁾ двойното необлагане в този случай се е дължало на противоречие в квалификацията и дали Люксембург може въз основа на такова противоречие да си възстанови правото за данъчно облагане. Позоваването в решението за откриване на процедурата на коментарите във връзка с модела на данъчна конвенция на ОИСР що се отнася до противоречията в квалификацията, и по-специално параграф 32.6 ⁽⁶⁸⁾, трябва следователно да се включи в този контекст.
- (119) С противоречие в квалификацията се обозначава ситуация, при която договарящите държави прилагат различни членове от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане в зависимост от взаимодействието между тяхното национално право и спогодбата ⁽⁶⁹⁾. Според коментарите на ОИСР, в случай на противоречие в квалификацията държавата на пребиваване (Люксембург) трябва да вземе предвид квалификацията на държавата на източника (САЩ) ⁽⁷⁰⁾. С други думи, когато от гледна точка на държавата на източника тя няма право да облага с данък елемент от дохода съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, държавата на пребиваване не е длъжна да освободи дохода от данък ⁽⁷¹⁾.
- (120) Тъкмо обратното, разликите в тълкуването или фактическата оценка препращат към начина, по който договарящите държави тълкуват спогодбата или я прилагат към даден набор от факти, без връзка с националното право. Ситуациите с разлики в тълкуването са довели до включването на член 23А, параграф 4 в модела на данъчна конвенция на ОИСР, за да се коригират тези случаи на двойно необлагане ⁽⁷²⁾.
- (121) Както е обяснено в съображения 112 – 117, в хода на официалното разследване Комисията не откри факти, които може да потвърдят съмненията относно възможността в конкретния случай да е налице противоречие в квалификацията. Различното тълкуване на термина „дейности“ в люксембургското данъчно право и в данъчното право на САЩ не е довело до прилагането от Люксембург и САЩ на различни разпоредби от спогодбата, а до различно тълкуване на една и съща разпоредба, а именно член 5 от СИДЦО Люксембург – САЩ. В случай на различия при тълкуването, в доклада от 1999 г. се уточнява, че държавата на пребиваване (Люксембург) не е длъжна да приеме

⁽⁶⁶⁾ Вж. ОИСР, *Прилагане на модела на данъчна конвенция на ОИСР за персоналните дружества* (L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes), Въпроси в областта на международните данъци, № 6 (1999 г.) (наричан по-нататък „докладът от 1999 г.“), параграф 116.

⁽⁶⁷⁾ Виртуалното двойно данъчно облагане възниква в ситуации, при които държавата източник има ясно правото да обложи с данък даден елемент от дохода съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, но избира да не упражни това право въз основа на националното си данъчно право.

⁽⁶⁸⁾ В параграф 32.6 от коментарите относно модела на данъчна конвенция на ОИСР (2000 г.) се уточнява, че „думите „в съответствие с разпоредбите на настоящата конвенция подлежат на данъчно облагане“ трябва да се тълкуват също и във връзка с възможни случаи на двойно освобождаване от данък, които биха могли да възникнат от прилагането на член 23. Когато държавата на източника счита, че разпоредбите на конвенцията ѝ забраняват да облага с данък даден елемент от дохода или имуществото, който обикновено би имала право да обложи, държавата на пребиваване трябва – за прилагането на член 23А, параграф 1 – да счете, че този елемент от дохода не подлежи на облагане с данък от държавата на източника в съответствие с разпоредбите на конвенцията, дори ако би приложила конвенцията по различен начин, така че да има право да обложи с данък този доход, ако беше държавата на източника. Следователно параграф 1 не задължава държавата на пребиваване да освободи от данък елемента на дохода и този резултат е в съответствие с основната функция на член 23, която е премахване на двойното данъчно облагане“.

⁽⁶⁹⁾ Доклад от 1999 г., точка 94.

⁽⁷⁰⁾ Доклад от 1999 г., точка 105.

⁽⁷¹⁾ Доклад от 1999 г., точка 109, която гласи следното: „[к]огато държавата на източника счита, че разпоредбите на спогодбата ѝ забраняват да облага с данък даден елемент от дохода, който обикновено би обложила, държавата на пребиваване [...] следователно не е длъжна съгласно параграф 1 [от член 23а] да освободи дохода от данък.“

⁽⁷²⁾ В член 23А, параграф 4 от данъчната конвенция на ОИСР се определя, че: „Разпоредбите на параграф 1 не се прилагат за получения доход или притежаваното имущество от установено в договаряща държава лице, когато другата договаряща държава прилага разпоредбите на спогодбата, за да освободи от данък този доход или това имущество, или когато прилага към този доход разпоредбите на член 10, параграф 2 или на член 11.“

предложеното от държавата на източника (САЩ) тълкуване ⁽⁷³⁾. Също така, в случай на различия в тълкуването и при липсата в СИДЦО на разпоредба, която съответства на член 23А, параграф 4 от модела на данъчна конвенция на ОИСР (каквото е случаят със СИДЦО Люксембург – САЩ), съществува възможност за двойно необлагане. Такова двойно необлагане, произтичащо от разминаването в тълкуването на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, може да бъде разрешено чрез договаряне на допълнително споразумение към нея ⁽⁷⁴⁾ или като се използва процедурата за взаимно споразумение, предвидена в член 27 от посочената спогодба.

- (122) Комисията отбелязва освен това, че липсата на данъчно облагане на доходите на американския клон може да бъде разрешена и с изменение на член 16 от StAnpG, в който понастоящем не се предвиждат ситуации, при които дейностите на предприятието се считат съгласно люксембургското право за относими към място на стопанска дейност, но не са достатъчни за достигането на прага, при който предприятието ще бъде считано за място на стопанска дейност съгласно американското право [вж. съображение 41].
- (123) И накрая, както изтъква McDonald's в мнението си относно решението за откриване на процедурата ⁽⁷⁵⁾, анализът на други предварителни данъчни становища, предоставени от Люксембург и оповестени публично по случая Luxleaks ⁽⁷⁶⁾, показва, че оспорваните предварителни данъчни становища не се отклоняват от получените от други данъчно задължени лица в съответствие с това тълкуване и прилагане на СИДЦО от Люксембург. Анализът на 25 други предварителни данъчни становища ⁽⁷⁷⁾ показва, че люксембургските данъчни органи са давали последователно тълкуване на СИДЦО, прилагано към всички данъчно задължени лица, които се намират в сходно положение. В СИДЦО не е предвидено никакво действително облагане с данък и предварителните данъчни становища не налагат такова условия, доколкото не е изрично включено в приложимата спогодба.

8.2.1. Заключение

- (124) Въз основа на този анализ Комисията стигна до заключението, че в разглеждания случай не е установено, че люксембургските данъчни органи са приложили неправилно СИДЦО Люксембург – САЩ. Следователно, предвид изразените в решението за откриване на процедурата съмнения и определянето на референтната система, Комисията не може да установи, че оспорваните предварителни данъчни становища са предоставили изборително предимство на McD Europe поради неправилно прилагане на СИДЦО Люксембург – САЩ.
- (125) Поради това, че критериите, които дават възможност да се направи заключение за наличието на държавна помощ въз основа на член 107, параграф 1 от Договора, са кумулативни, не е необходимо да се разглеждат другите критерии.

9. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ОТНОСНО НАЛИЧИЕТО НА ПОМОЩ

- (126) С оглед на гореизложеното Комисията прави заключение, че оспорваните предварителни данъчни становища, издадени от люксембургските данъчни органи в полза на McD Europe Franchising S.à.r.l., не представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора,

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Предвид това, че Люксембург не е приложил погрешно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане Люксембург – САЩ при оспорваните предварителни данъчни становища, издадени от люксембургските данъчни органи на 30 март 2009 г. и на 17 септември 2009 г. в полза на McD Europe Franchising S.à.r.l., тези предварителни данъчни становища не представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

⁽⁷³⁾ Доклад от 1999 г., точка 108.

⁽⁷⁴⁾ Вж. съображение 70.

⁽⁷⁵⁾ Вж. съображение 91.

⁽⁷⁶⁾ През есента на 2014 г. изтича информация за повече от 500 получени предварителни данъчни становища, по-специално от PwC, и те са публикувани в интернет.

⁽⁷⁷⁾ McDonald's са прегледали оповестените в този контекст предварителни данъчни становища и предоставиха на Комисията 25 случая, в които люксембургските данъчни органи са потвърдили, че печалбата на предприятието, приписвана на място на стопанска дейност, не подлежи на данъчно облагане в Люксембург съгласно приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Местата на стопанска дейност са се намирали в следните държави: Германия, САЩ, Франция, Хонконг, Ирландия, Исландия, Япония, Нидерландия, Обединеното кралство, Швейцария и Виетнам. В никое от тези предварителни данъчни становища не се налага условие за облагане с данък на печалбите на предприятията на равнището на мястото на стопанска дейност.

Член 2

Адресат на настоящото решение е Великото херцогство Люксембург.

Съставено в Брюксел на 19 септември 2018 година.

За Комисията
Margrethe VESTAGER
Член на Комисията
