

**ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2019/1252 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ****της 19ης Σεπτεμβρίου 2018****σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις SA.38945 (2015/C) (πρώην 2015/NN) (πρώην 2014/CP) τις οποίες έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο υπέρ της McDonald's Europe***[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2018) 6076]***(Το κείμενο στη γαλλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)****(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη ή διατάξεις <sup>(1)</sup> και λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

**1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ**

- (1) Με επιστολή της 19ης Ιουνίου 2013, η Επιτροπή απηύθυνε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αίτηση παροχής πληροφοριών, ζητώντας λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τις εθνικές πρακτικές όσον αφορά την έκδοση φορολογικών αποφάσεων <sup>(2)</sup>.
- (2) Με επιστολή της 24ης Ιουνίου 2014, η Επιτροπή απέστειλε στο Λουξεμβούργο συμπληρωματική αίτηση παροχής πληροφοριών όσον αφορά τον όμιλο McDonald's. Μεταξύ άλλων, ζήτησε από το Λουξεμβούργο να υποβάλει όλες τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε η φορολογική διοίκησή του υπέρ του ομίλου McDonald's.
- (3) Στις 4 Αυγούστου 2014, οι λουξεμβουργιανές αρχές διαβίβασαν την απάντησή τους στην αίτηση παροχής πληροφοριών της Επιτροπής της 24ης Ιουνίου 2014. Συγκεκριμένα, οι λουξεμβουργιανές αρχές υπέβαλαν δύο φορολογικές αποφάσεις που απευθύνονται στη McD Europe Franchising, SARL (εφεξής «McD Europe») της 30ής Μαρτίου 2009 (εφεξής: η «αρχική φορολογική απόφαση») και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009 (εφεξής: η «αναθεωρημένη φορολογική απόφαση»), από κοινού οι «επίμαχες φορολογικές αποφάσεις» αντίστοιχα. Επιπλέον, οι λουξεμβουργιανές αρχές υπέβαλαν ορισμένες φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από τη φορολογική διοίκησή τους προς τις εταιρείες του ομίλου McDonald's <sup>(3)</sup>.
- (4) Στην απάντησή τους της 4ης Αυγούστου 2014, οι λουξεμβουργιανές αρχές περιέγραψαν επίσης την πρακτική των φορολογικών αποφάσεων στο Λουξεμβούργο και εξήγησαν τους λόγους για τους οποίους θεωρούν ότι οι αποφάσεις που ελήφθησαν υπέρ του ομίλου McDonald's δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής: «η Συνθήκη»).
- (5) Με επιστολή της 23ης Μαρτίου 2015, η Επιτροπή ζήτησε από τις λουξεμβουργιανές αρχές να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σε σχέση με τις πληροφορίες που ελήφθησαν από έναν συνασπισμό συνδικαλιστικών οργανώσεων <sup>(4)</sup> (εφεξής «συνασπισμός») σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις που φέρεται ότι έλαβε ο όμιλος McDonald's από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές.
- (6) Στις 23 Απριλίου 2015, οι λουξεμβουργιανές αρχές διαβίβασαν την απάντησή τους στην αίτηση παροχής πληροφοριών της Επιτροπής της 23ης Μαρτίου 2015.
- (7) Με επιστολή της 18ης Μαΐου 2015, η Επιτροπή ζήτησε από τις λουξεμβουργιανές αρχές, μεταξύ άλλων, να προσκομίσουν τα έγγραφα που υπέβαλε η McD Europe από την ημερομηνία της αρχικής φορολογικής απόφασης βάσει της απαίτησης της συγκεκριμένης απόφασης να αποδειχθεί ότι τα κέρδη του αμερικανικού υποκαταστήματος δικαιόχρησης (Franchise Branch) της McD Europe και του υποκαταστήματος ελβετικών επιχειρήσεων έχουν δηλωθεί και υπόκεινται σε φόρο στις Ηνωμένες Πολιτείες και την Ελβετία αντίστοιχα.

<sup>(1)</sup> ΕΕ C 258 της 15.7.2016, σ. 11.

<sup>(2)</sup> Η επιστολή εστάλη με αριθμό αναφοράς HT.4020 — Πρακτικές έκδοσης φορολογικών αποφάσεων.

<sup>(3)</sup> Ωστόσο, η παρούσα έρευνα περιορίζεται στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις και δεν θίγει την εκτίμηση των άλλων φορολογικών αποφάσεων που εξέδωσε η λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση υπέρ του ομίλου McDonald's και των θυγατρικών του.

<sup>(4)</sup> Οι συνδικαλιστικές οργανώσεις είναι: European Public Service Union (EPSU)- European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT)- Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Με επιστολή της 9ης Ιουνίου 2015, οι λουξεμβουργιανές αρχές απάντησαν στις εν λόγω αιτήσεις και δήλωσαν (παρέχοντας τα σχετικά έγγραφα) ότι το αμερικανικό υποκατάστημα δικαιόχρησης (Franchise Branch) της McD Europe είχε υποβληθεί το 2014 σε φορολογικό έλεγχο στις Ηνωμένες Πολιτείες από την Internal Revenue Service (Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων των ΗΠΑ) (εφεξής: η «IRS») για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010 και ότι η IRS επιβεβαίωσε ότι δεν χρειαζόταν να γίνουν αλλαγές στις δηλώσεις εισοδήματος που υποβλήθηκαν από το αμερικανικό υποκατάστημα δικαιόχρησης της McD Europe στις Ηνωμένες Πολιτείες.
- (9) Στις 3 Δεκεμβρίου 2015, η Επιτροπή εξέδωσε απόφαση για την κίνηση επίσημης διαδικασίας έρευνας βάσει του άρθρου 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης επί των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω αποφάσεις θα μπορούσαν να συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η οποία θα μπορούσε να είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά (εφεξής: η «απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας»).
- (10) Με επιστολή της 4ης Φεβρουαρίου 2016, οι λουξεμβουργιανές αρχές υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (11) Στις 15 Ιουλίου 2016, η απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης <sup>(5)</sup>. Η Επιτροπή κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το μέτρο. Με επιστολή της 5ης Αυγούστου 2016, ο συνασπισμός υπέβαλε παρατηρήσεις. Με επιστολή της 9ης Αυγούστου 2016, η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από την McDonald's.
- (12) Με επιστολή της 30ής Σεπτεμβρίου 2016, οι λουξεμβουργιανές αρχές υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με τις παρατηρήσεις τρίτων που έλαβε η Επιτροπή ως απάντηση στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (13) Με επιστολή της 23ης Νοεμβρίου 2016, η Επιτροπή έστειλε αίτηση για περαιτέρω πληροφορίες στις λουξεμβουργιανές αρχές.
- (14) Οι λουξεμβουργιανές αρχές απάντησαν στην εν λόγω αίτηση στις 14 Δεκεμβρίου 2016 και στις 12 Ιανουαρίου 2017.

## 2. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

### 2.1. Περιγραφή του δικαιούχου

- (15) Η McDonald's Corporation είναι ανώνυμη εταιρεία που έχει συσταθεί στο Delaware, με έδρα στο Oak Brook, Illinois, ΗΠΑ, εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Νέας Υόρκης. Ιδρύθηκε στις 21 Δεκεμβρίου 1964 και εκμεταλλεύεται και διατηρεί τα δικαιώματα δικαιόχρησης των εστιατορίων McDonald's, τα οποία προσφέρουν ένα τοπικό μενού τροφίμων και ποτών <sup>(6)</sup>.
- (16) Στα τμήματα της εταιρείας περιλαμβάνονται οι ΗΠΑ, οι διεθνείς πρωτοπόρες αγορές (Αυστραλία, Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία και Ηνωμένο Βασίλειο), οι αγορές υψηλής ανάπτυξης (Κίνα, Ιταλία, Κορέα, Πολωνία, Ρωσία, Ισπανία, Ελβετία και Ολλανδία) και το τμήμα «Foundational Markets and Corporate» <sup>(7)</sup>. Από τα 37 241 εστιατόρια σε περισσότερες από 100 χώρες περίπου 34 108 αποτελούν υποκατάστημα δικαιόχρησης, ενώ η εταιρεία διαχειρίζεται τα 3 133 <sup>(8)</sup>. Κατά την περίοδο λήψης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, από τα 31 677 εστιατόρια της McDonald's παγκοσμίως, τα 21 183 εκμεταλλεύονταν δικαιοδόχοι, 3 855 εκμεταλλεύονταν συνδεδεμένες επιχειρήσεις και 6 639 εκμεταλλεύονταν η McDonald's Corporation και οι θυγατρικές της <sup>(9)</sup>. Συνεπώς, η McDonald's Corporation αποτελεί κατά κύριο λόγο δικαιοπάροχο, δεδομένου ότι η κατοχή και εκμετάλλευση εστιατορίων της McDonald's από ανεξάρτητους δικαιοδόχους υπερβαίνει σε ποσοστό το 80 % των εστιατορίων <sup>(10)</sup>. Το 2017, η McDonald's Corporation είχε περίπου 400 θυγατρικές και 235 000 εργαζόμενους.
- (17) Το 2017, η McDonald's κατέγραψε συνολικά έσοδα ύψους 22,8 δισεκατ. USD, εκ των οποίων τα 12,7 δισεκατ. USD προέρχονταν από πωλήσεις υπό την εκμετάλλευση της εταιρείας και 10,1 δισεκατ. USD από τα έσοδα από τη δικαιόχρηση. Κατά την περίοδο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, τα συνολικά έσοδα της McDonald's ανέρχονταν σε 26,216 δισεκατ. USD, ενώ η εταιρεία διέθετε 32 478 εστιατόρια <sup>(11)</sup>.

<sup>(5)</sup> EE C 258 της 15.7.2016, σ. 11.

<sup>(6)</sup> Έντυπο 10-K που υποβλήθηκε από την McDonald's Corporation στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ για το έτος 2017, σ. 1.

<sup>(7)</sup> Έντυπο 8-K που υποβλήθηκε από την McDonald's Corporation στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ στις 18 Σεπτεμβρίου 2015, σ. 2.

<sup>(8)</sup> Έντυπο 10-K που υποβλήθηκε από την McDonald's Corporation στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ για το έτος 2017, σ. 13.

<sup>(9)</sup> Αίτηση για την έκδοση αρχικής φορολογικής απόφασης, σ. 1.

<sup>(10)</sup> Στο πλαίσιο μιας συμβατικής συμφωνίας δικαιόχρησης, η McDonald's Corporation κατέχει τη γη και το κτίριο ή εξασφαλίζει μακροχρόνια μίσθωση για την τοποθεσία του εστιατορίου και ο δικαιοδόχος καταβάλλει πληρωμή για τον εξοπλισμό, τις πινακίδες, τα καθίσματα και τη διακόσμηση.

<sup>(11)</sup> Έντυπο 10-K που υποβλήθηκε από την McDonald's Corporation στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ για το έτος 2009.

- (18) Από τις συνολικές πωλήσεις της εταιρείας, 3,260 δισεκατ. USD προέκυψαν από πωλήσεις στις ΗΠΑ, 4,080 δισεκατ. USD από τις πωλήσεις στις διεθνείς πρωτοπόρες αγορές <sup>(12)</sup>, 4,592 δισεκατ. USD από τις αγορές υψηλής ανάπτυξης <sup>(13)</sup> και 0,787 δισεκατ. USD από το τμήμα «Foundational Markets & Corporate» <sup>(14)</sup>.
- (19) Εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών, η McDonald's Corporation και η αμερικανική θυγατρική της, η McDonald's International Property Company (εφεξής «MIPCO») παρέχουν το δικαίωμα ανάπτυξης και εκμετάλλευσης εστιατορίων McDonald's, με βάση άδεια εκμετάλλευσης σε κάθε αγορά, σε οντότητες οι οποίες στις περισσότερες μεγάλες αγορές αποτελούν άμεσες ή έμμεσες θυγατρικές της McDonald's Corporation.
- (20) Σύμφωνα με τις πληροφορίες που υπέβαλαν οι λουξεμβουργιανές αρχές, τον Δεκέμβριο του 2013 ο όμιλος McDonald's είχε υπό τον έλεγχό του πέντε εταιρείες στο Λουξεμβούργο: i) McD Europe· ii) McD Europe Holdings SARL· iii) Luxembourg McD Investments SARL· iv) Lux MC Holdings SARL· και v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) Οι McD Europe Holding SARL, Luxembourg McD Investments SARL και Lux MC Holdings SARL κατείχαν μετοχές σε άλλες θυγατρικές της McDonald's στην Ευρώπη και στις Ηνωμένες Πολιτείες, ενώ η McD Luxembourg Holdings SARL ενεργούσε ως όχημα για την εκτέλεση μιας κεντρικής συμφωνίας διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων με μια τράπεζα. Η Luxembourg McD Investments SARL κατείχε επίσης μετοχές στην αμερικανική εταιρεία Golden Arches UK LLC, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης που έχει συσταθεί στο Delaware.
- (22) Η έρευνα της Επιτροπής και η παρούσα απόφαση επικεντρώνονται στην επιχείρηση McD Europe, η οποία κατά τη στιγμή της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων διατηρούσε τη φορολογική της έδρα στο Λουξεμβούργο με υποκατάστημα δικαιοχρήσης των ΗΠΑ και υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων. Όπως εξηγείται στις αιτήσεις έκδοσης φορολογικής απόφασης, η McD Europe αγόρασε ορισμένα προϋπάρχοντα και μελλοντικά δικαιώματα δικαιοχρήσης που κατέχονται από την McDonald's Corporation και την MIPCO. Συνεπώς, η McD Europe απέκτησε την πραγματική κυριότητα ορισμένων άυλων δικαιωμάτων δικαιοχρήσης (εφεξής «δικαιώματα δικαιοχρήσης») <sup>(15)</sup>. Στη συνέχεια, η McD Europe χορήγησε τα δικαιώματα δικαιοχρήσης καθώς και τις σχετικές υποχρεώσεις στο υποκατάστημα δικαιοχρήσης των ΗΠΑ. Όλα τα έσοδα από δικαιώματα που κάποτε εισέπραττε η McDonald's Corporation, εισπράττονταν στο εξής από την McD Europe μέσω του υποκαταστήματος δικαιοχρήσης των ΗΠΑ, με έδρα στο Oak Brook, Illinois. Το υποκατάστημα των ελβετικών επιχειρήσεων, που εδρεύει στη Γενεύη, παραχώρησε δικαιώματα δικαιοχρήσης στους δικαιούχους σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες και παρείχε διάφορες υπηρεσίες που συνδέονται με τα δικαιώματα δικαιοχρήσης. Σε αντάλλαγμα για τις εν λόγω υπηρεσίες, το υποκατάστημα δικαιοχρήσης των ΗΠΑ κατέβαλε στο υποκατάστημα των ελβετικών επιχειρήσεων τέλος παροχής υπηρεσίας ίσο με το κόστος του υποκαταστήματος ελβετικών επιχειρήσεων συν ένα περιθώριο κέρδους. Κατά την περίοδο λήψης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων, το υποκατάστημα των ελβετικών επιχειρήσεων διέθετε [0-10] υπαλλήλους που αντιπροσώπευαν [0-10] ΙΠΑ. Η McD Europe και το υποκατάστημα δικαιοχρήσης των ΗΠΑ δεν διέθεταν εργαζόμενους. Το 2014, η McD Europe διέθετε [0-10] ΙΠΑ, το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων διέθετε [10-20] ΙΠΑ και το υποκατάστημα δικαιοχρήσης των ΗΠΑ δεν διέθετε εργαζόμενους.
- (23) Το 2015, η McDonald's ανήγγειλε μια σημαντική αναδιοργάνωση των δραστηριοτήτων της, συγκεντρώνοντας σε ομάδες τις χώρες ανά τον κόσμο βάσει κοινών χαρακτηριστικών αγοράς και όχι βάσει γεωγραφικής εγγύτητας. Τον Δεκέμβριο του 2016, η McDonald's ανακοίνωσε την απόφασή της να δημιουργήσει μια νέα ολοκληρωμένη δομή διεθνούς εταιρείας χαρτοφυλακίου προκειμένου να ευθυγραμμιστεί και να υποστηρίξει τη νέα επιχειρηματική δομή.
- (24) Τούτο οδήγησε στη δημιουργία μιας ενοποιημένης δομής με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο υπεύθυνης για την αδειοδότηση της πλειονότητας των παγκόσμιων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας της εταιρείας εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών. Περιλαμβάνει μια ομάδα εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου που είναι εγγεγραμμένες στο Ηνωμένο Βασίλειο και αμερικανικών εταιρειών οι οποίες εξακολουθούν να είναι εγγεγραμμένες στις ΗΠΑ. Οι εν λόγω αμερικανικές εταιρείες έχουν επίσης φορολογική έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η συγκεκριμένη αλλαγή είχε ως αποτέλεσμα την παύση των δραστηριοτήτων της εταιρείας στη Γενεύη. Το άλλο ελβετικό γραφείο της εταιρείας παραμένει ανοικτό και το γραφείο στο Λουξεμβούργο διατηρεί την ευθύνη για τα εστιατόρια του Λουξεμβούργου <sup>(16)</sup>.

<sup>(12)</sup> Καθιερωμένες αγορές που περιλαμβάνουν την Αυστραλία, τον Καναδά, τη Γαλλία, τη Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο και τις συναφείς αγορές.

<sup>(13)</sup> Αγορές που η εταιρεία πιστεύει ότι έχουν σχετικά υψηλότερες δυνατότητες επέκτασης εστιατορίων και δικαιοχρήσης, όπως η Κίνα, η Ιταλία, η Κορέα, οι Κάτω Χώρες, η Πολωνία, η Ρωσία, η Ισπανία, η Ελβετία και οι συναφείς αγορές.

<sup>(14)</sup> Περιγραφή των υπόλοιπων αγορών στο σύστημα McDonald's, οι περισσότερες από τις οποίες λειτουργούν βάσει ενός μοντέλου δικαιοχρήσης.

<sup>(15)</sup> Τα άυλα δικαιώματα δικαιοχρήσης ήταν: ανάπτυξη και τοποθέτηση της επωνυμίας, διαφήμιση και μάρκετινγκ, σχεδιασμός και προδιαγραφές εστιατορίων, επανασχεδίαση εστιατορίων, ανάπτυξη τροφίμων και μενού, αλυσίδα εφοδιασμού, πλατφόρμα και συστήματα λειτουργιών (συμπεριλαμβανομένων των άυλων στοιχείων εκπαίδευσης), εφαρμογή συστημάτων, διαχείριση δικαιοχρήσης, επιχειρηματική ανάλυση, διασφάλιση ποιότητας, ανθρώπινο δυναμικό, νομική υποστήριξη.

<sup>(16)</sup> Πηγή: Γραπτή απάντηση της McDonald's στις ερωτήσεις της επιτροπής TAX3 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου - 18 Ιουνίου 2018.

## 2.2. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις

- (25) Η παρούσα απόφαση αφορά δύο φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου το 2009 υπέρ της McD Eurore: την αρχική φορολογική απόφαση και την αναθεωρημένη φορολογική απόφαση, οι οποίες αμφότερες αφορούν το φορολογικό καθεστώς της McD Eurore στο Λουξεμβούργο.
- (26) Η αρχική φορολογική απόφαση εκδόθηκε από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου στις 30 Μαρτίου 2009, κατόπιν αίτησης της McDonald's της 11ης Φεβρουαρίου 2009, η οποία συμπληρώθηκε με περαιτέρω έγγραφα που υποβλήθηκαν στις 10 Μαρτίου 2009. Σε απάντηση στην αρχική φορολογική απόφαση, ο φορολογικός σύμβουλος της McD Eurore (εφεξής: ο «φορολογικός σύμβουλος») υπέβαλε αίτηση αναθεώρησης της φορολογικής απόφασης στη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου στις 27 Ιουλίου 2009. Η συγκεκριμένη αίτηση οδήγησε στην αναθεωρημένη φορολογική απόφαση, η οποία εκδόθηκε από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου στις 17 Σεπτεμβρίου 2009.

### 2.2.1. Η αρχική φορολογική απόφαση

#### 2.2.1.1. Εταιρική διάρθρωση της McDonald's όπως περιγράφεται στην αίτηση αρχικής απόφασης

- (27) Η αίτηση αρχικής απόφασης της McDonald's της 11ης Φεβρουαρίου 2009 περιγράφει τη διάρθρωση του ομίλου της McDonald's και την παρουσία του στο Λουξεμβούργο. Περιγράφει περαιτέρω την αναδιάρθρωση των δικαιωμάτων δικαιόχρησης της McDonald's Corporation και των δύο υποκαταστημάτων της McD Eurore στις ΗΠΑ και την Ελβετία αντίστοιχα. Περαιτέρω, περιγράφει τις φορολογικές επιπτώσεις από την εν λόγω αναδιάρθρωση όσον αφορά το Λουξεμβούργο με βάση την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου και της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης<sup>(17)</sup>.
- (28) Συγκεκριμένα, η αίτηση για την έκδοση απόφασης αναφέρει ότι προκειμένου να συγκεντρωθεί η εποπτεία και η διαχείριση των ευρωπαϊκών δικαιωμάτων δικαιόχρησης στην McD Eurore, η τελευταία συνήψε «συμφωνία αγοράς» και «ειδική συμφωνία κατανομής κόστους» (εφεξής «συμφωνία QCS») με την McDonald's Corporation και την MIPCO. Η συμφωνία αγοράς προέβλεπε ότι η McD Eurore αγοράζει ορισμένα προϋπάρχοντα και μελλοντικά δικαιώματα δικαιόχρησης που κατέχονται από την McDonald's Corporation και την MIPCO<sup>(18)</sup>. Συνεπώς, η McD Eurore απέκτησε την πραγματική κυριότητα των εν λόγω δικαιωμάτων. Εν συνεχεία, η McD Eurore χορήγησε τα δικαιώματα δικαιόχρησης καθώς και τις σχετικές υποχρεώσεις στο αμερικανικό υποκατάστημα δικαιόχρησης, σύμφωνα με δήλωση μεταξύ της McD Eurore και του καταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ. Όλα τα έσοδα από δικαιώματα που κάποτε εισέπραττε η McDonald's Corporation, επρόκειτο να εισπράττονται στο εξής από την McD Eurore μέσω του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ. Τέλος, σύμφωνα με την αίτηση αρχικής απόφασης, όλα τα απαραίτητα βήματα σχετικά με την αναδιάρθρωση των δικαιωμάτων δικαιόχρησης για την ευρωπαϊκή περιοχή του ομίλου McDonald's αναμενόταν να εφαρμοστούν την 1η Μαρτίου 2009 ή πριν από αυτήν.
- (29) Σύμφωνα με την αίτηση αρχικής απόφασης, το αμερικανικό υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ της McD Eurore διατηρεί την έδρα του στο Oak Brook, Illinois, στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το εν λόγω υποκατάστημα αναλαμβάνει διάφορους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την ανάπτυξη των δικαιωμάτων δικαιόχρησης και καλύπτει το σχετικό κόστος. Με την κάλυψη των εν λόγω εξόδων, το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ, σύμφωνα με την αίτηση απόφασης, συμμετέχει ουσιαστικά στη συμφωνία QCS με την McDonald's Corporation και την MIPCO. Οι σχετικές δραστηριότητες της McDonald's Corporation (ή των θυγατρικών της) για τις οποίες οι δαπάνες επιστρέφονται από το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ διεύθυνονται και εκτελούνται από υπαλλήλους της McDonald's Corporation.
- (30) Το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ διατηρεί δραστηριότητες εντός των Ηνωμένων Πολιτειών και ελέγχεται από διαχειριστή υποκαταστήματος<sup>(19)</sup> που βρίσκεται στις Ηνωμένες Πολιτείες και εποπτεύει ορισμένες δραστηριότητες που συνδέονται με τα δικαιώματα δικαιόχρησης<sup>(20)</sup> και που παρέχεται από την McDonald's Corporation με καθεστώς μερικής απασχόλησης βάσει συμφωνίας παροχής υπηρεσιών έναντι καταβολής κόστους πλέον κέρδους που καθορίζεται στην εν λόγω συμφωνία παροχής υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες διαχείρισης του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ αποτελούν υπηρεσίες που σχετίζονται με τη διαχείριση του υποκαταστήματος<sup>(21)</sup> για τις οποίες το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ καταβάλλει [10 000 - 20 000] USD στη McDonald's Corporation ετησίως.

<sup>(17)</sup> Σύμβαση μεταξύ της κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της κυβέρνησης του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που υπεγράφη στο Λουξεμβούργο στις 3 Απριλίου 1996.

<sup>(18)</sup> Τα εδάφη που καλύπτονται από τη συμφωνία αγοράς και τη συμφωνία QCS περιελάμβαναν [...].

<sup>(19)</sup> Σύμφωνα με τις πληροφορίες που διαβίβασε το Λουξεμβούργο στην Επιτροπή, το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν απασχολεί άμεσα προσωπικό.

<sup>(20)</sup> Όπως ο συντονισμός της συμφωνίας QCS μεταξύ της McD Eurore και της McDonald's Corporation, η οποία καλύπτει τα δικαιώματα δικαιόχρησης που σχετίζονται με την ευρωπαϊκή περιοχή της McDonald's· η εκτέλεση της λειτουργίας πληρωτέων λογαριασμών και εισπρακτέων λογαριασμών του υποκαταστήματος, η διατήρηση λογαριασμών υποκαταστημάτων στα ΔΠΧΑ των ΗΠΑ.

<sup>(21)</sup> Προσάρτημα 4 της αίτησης αρχικής απόφασης.

- (31) Σύμφωνα με την αίτηση αρχικής απόφασης, το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων της McD Europe διατηρεί την έδρα του στη Γενεύη της Ελβετίας. Το εν λόγω υποκατάστημα χορηγεί δικαιώματα δικαιόχρησης στους δικαιοπάροχους σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες <sup>(22)</sup> (εφεξής: «κύριοι δικαιοπάροχοι»), εισπράττει έσοδα από τα δικαιώματα των κύριων δικαιοπαρόχων και παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης, υποστήριξης, ανάπτυξης και άλλες παρόμοιες ή συναφείς υπηρεσίες που σχετίζονται με τα δικαιώματα δικαιόχρησης <sup>(23)</sup>. Σε αντάλλαγμα για τις εν λόγω υπηρεσίες, το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ καταβάλλει στο υποκατάστημα των ελβετικών επιχειρήσεων τέλος παροχής υπηρεσίας ίσο με το κόστος του υποκαταστήματος ελβετικών επιχειρήσεων, προσαυξημένο κατά [0-10] τοις εκατό <sup>(24)</sup>.
- (32) Τα κύρια άτομα που απασχολούνται, αποσπώνται ή στα οποία ανατίθεται σύμβαση από το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων αποτελούν την «κύρια ευρωπαϊκή διοίκηση». Παρά το γεγονός ότι το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων καλύπτει τα έξοδα που σχετίζονται με τα εν λόγω άτομα, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων μισθών/μπόνους, σύμφωνα με την αίτηση αρχικής απόφασης, τα συγκεκριμένα έξοδα τελικά βαρύνουν το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ μέσω της μείωσης των εσόδων από δικαιώματα που καταβάλλει το υποκατάστημα ελβετικών υπηρεσιών στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ.
- (33) Τέλος, σύμφωνα με την αίτηση αρχικής απόφασης, η McD Europe, με κύρια εγκατάσταση στο Λουξεμβούργο, θα παρέχει, μέσω των συνεδριάσεων των διευθυντών της, γενικές και διοικητικές υπηρεσίες, σχεδιασμό επιχειρηματικών στρατηγικών και άλλες υπηρεσίες υποστήριξης. Ένα τέλος ύψους [400 000 - 500 000] EUR ετησίως θα καταβάλλεται από το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ στην McD Europe για τις εν λόγω υπηρεσίες <sup>(25)</sup>.

#### 2.2.1.2. Οι φορολογικές επιπτώσεις στο Λουξεμβούργο που περιγράφονται στην αίτηση αρχικής απόφασης

- (34) Σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, η McD Europe θα πρέπει να θεωρείται φορολογικός κάτοικος στο Λουξεμβούργο σύμφωνα με το άρθρο 159 παράγραφος 1 του νόμου του Λουξεμβούργου περί φόρου εισοδήματος <sup>(26)</sup>. Επομένως, η McD Europe υπόκειται πλήρως στον φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Λουξεμβούργο. Ωστόσο, διατηρώντας τη φορολογική της έδρα στο Λουξεμβούργο, η McD Europe επωφελείται επίσης από όλες τις διατάξεις οποιασδήποτε συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης που έχει συναφθεί από το Λουξεμβούργο.
- (35) Επιπλέον, σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, δυνάμει του άρθρου 5 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ θεωρείται ότι εκτελούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες. Συνεπώς, τα κέρδη που παράγονται από το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ υπόκεινται σε ενδεχόμενη φορολόγηση μόνο στις Ηνωμένες Πολιτείες και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Λουξεμβούργο δυνάμει των άρθρων 7 και 25 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (36) Ομοίως, σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος ελβετικών επιχειρήσεων, δηλαδή η παραχώρηση αδειών εκμετάλλευσης των δικαιωμάτων δικαιόχρησης στους κύριους δικαιοπαρόχους, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται στην Ελβετία δυνάμει του άρθρου 5 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης <sup>(27)</sup>. Συνεπώς, τα κέρδη που παράγονται από το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων υπόκεινται σε ενδεχόμενη φορολόγηση μόνο στην Ελβετία και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών στο Λουξεμβούργο δυνάμει των άρθρων 7 και 25 της συνθήκης Λουξεμβούργου-Ελβετίας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (37) Η αίτηση αρχικής απόφασης καταλήγει σε αίτημα προς τη λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση να επιβεβαιώσει τη συμφωνία της σχετικά με την αντίληψη του φορολογικού συμβούλου όσον αφορά τις φορολογικές επιπτώσεις στο Λουξεμβούργο των συναλλαγών που περιγράφονται σε αυτή.

#### 2.2.1.3. Επιβεβαίωση από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου

- (38) Με επιστολή της 30ής Μαρτίου 2009 (αρχική φορολογική απόφαση), η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου επιβεβαίωσε ότι η McD Europe θα πρέπει να θεωρείται φορολογικός κάτοικος του Λουξεμβούργου και, ως εκ τούτου, μπορεί να επωφεληθεί από τις τρέχουσες συνθήκες που ισχύουν για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο Λουξεμβούργο. Εξάλλου, η λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση επιβεβαίωσε ότι, υπό το πρίσμα των εξηγήσεων που

<sup>(22)</sup> [Κατάλογος δικαιοπαρόχων σε διάφορες ευρωπαϊκές χώρες]

<sup>(23)</sup> Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες αναμένεται να περιλαμβάνουν τη διαχείριση και τη στρατηγική βοήθεια που σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές πράξεις, τη διαχείριση της πλατφόρμας λειτουργιών, τον σχεδιασμό της αλυσίδας εφοδιασμού, την ανάπτυξη ακινήτων, τον σχεδιασμό εστιατορίων, τη διαχείριση μενού, την ανάλυση των τάσεων της τοπικής αγοράς, τους ανθρώπινους πόρους, τη διασφάλιση ποιότητας και το μάρκετινγκ, όλα σε σχέση με τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες.

<sup>(24)</sup> Προσάρτημα 8 της αίτησης αρχικής απόφασης.

<sup>(25)</sup> Προσάρτημα 6 της αίτησης αρχικής απόφασης.

<sup>(26)</sup> Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

<sup>(27)</sup> Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, που υπεγράφη στη Βέρνη στις 21 Ιανουαρίου 1993.

δόθηκαν στην αίτηση αρχικής απόφασης, το υποκατάστημα ελβετικών επιχειρήσεων και το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ φαίνεται να αποτελούν μόνιμες εγκαταστάσεις. Συνεπώς, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου δέχεται ότι τα κέρδη της McD Europe που καταλογίζονται στα εν λόγω δύο υποκαταστήματα φορολογούνται στις αντίστοιχες χώρες τους και απαλλάσσονται από καταβολή φόρου στο Λουξεμβούργο. Η αρχική φορολογική απόφαση καταλήγει ακολούθως ότι «προκειμένου να επωφεληθούν από τις συγκεκριμένες απαλλαγές στο Λουξεμβούργο, η εταιρεία [McD Europe] θα πρέπει να υποβάλλει αποδείξεις ετησίως ότι τα συγκεκριμένα κέρδη έχουν δηλωθεί και υπόκεινται σε φόρο στην Ελβετία και τις Ηνωμένες Πολιτείες αντίστοιχα» <sup>(28)</sup>.

## 2.2.2. Η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση

### 2.2.2.1. Η αίτηση αναθεώρησης της φορολογικής απόφασης

- (39) Σε απάντηση στην αρχική φορολογική απόφαση, ο φορολογικός σύμβουλος υπέβαλε λεπτομερή ανάλυση στη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου σχετικά με το κατά πόσο το εισόδημα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ είναι φορολογητέο στις Ηνωμένες Πολιτείες και το κατά πόσο το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση από την πλευρά των ΗΠΑ.
- (40) Όσον αφορά το ζήτημα του κατά πόσο το εισόδημα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ είναι φορολογητέο στις ΗΠΑ, ο φορολογικός σύμβουλος εξηγεί ότι προκειμένου μια αλλοδαπή οντότητα (π.χ. McD Europe) να υπόκειται σε φορολογία στις Ηνωμένες Πολιτείες, θα πρέπει να ασκεί εμπορική ή επιχειρηματική δραστηριότητα στις Ηνωμένες Πολιτείες. Αυτό συμβαίνει όταν η αλλοδαπή οντότητα θεωρείται ότι διαθέτει πραγματικά συνδεδεμένο εισόδημα, το οποίο είναι φορολογητέο στις ΗΠΑ. Σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο: «... προκειμένου να διαθέτει πραγματικά συνδεδεμένο εισόδημα φορολογητέο στις ΗΠΑ, μια αλλοδαπή οντότητα θα πρέπει να έχει εμπορικές ή επιχειρηματικές δραστηριότητες στις ΗΠΑ (να ασχολείται με εμπόριο ή επιχειρήσεις στις ΗΠΑ) και να έχει εισόδημα που συνδέεται πραγματικά με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα». Ο φορολογικός σύμβουλος δηλώνει εν συνέχεια ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στις Ηνωμένες Πολιτείες δεν αποτελεί εμπορική ή επιχειρηματική δραστηριότητα των ΗΠΑ: «παρά το γεγονός ότι το υποκατάστημα α) κατέχει τα δικαιώματα δικαιόχρησης που σχετίζονται με την ευρωπαϊκή περιοχή του ομίλου, β) αναλαμβάνει διάφορους οικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με την ανάπτυξη και τη διατήρηση των αποκτηθέντων δικαιωμάτων δικαιόχρησης και γ) ασκεί ορισμένες δραστηριότητες που συνδέονται με τα δικαιώματα δικαιόχρησης, ο παγκόσμιος οργανισμός της McDonald's θεωρεί ότι οι κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες εκτελούνται μέσω άλλων μελών του ομίλου και δεν θεωρεί ότι οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος συνιστούν εμπορική ή επιχειρηματική δραστηριότητα των ΗΠΑ» <sup>(29)</sup>.
- (41) Όσον αφορά το ζήτημα του κατά πόσο το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 5 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από την πλευρά των ΗΠΑ, ο φορολογικός σύμβουλος εξηγεί ότι «θα πρέπει να γίνεται παραπομπή στο εσωτερικό δικαίωμα των ΗΠΑ προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο μια οντότητα έχει μόνιμη εγκατάσταση βάσει της [συνθήκης ΗΠΑ-Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης]». Παρά το γεγονός ότι το κατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ διαθέτει σταθερό τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου ο διαχειριστής του υποκαταστήματος ασκεί ορισμένες δραστηριότητες, ο φορολογικός σύμβουλος εξηγεί ότι προκειμένου μια οντότητα να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση, οι «επιχειρηματικές δραστηριότητες στη χώρα φορολόγησης [θα πρέπει να] είναι αρκετά σημαντικές ώστε να συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση ή σταθερή βάση». Ως εκ τούτου, το εσωτερικό δικαίωμα των ΗΠΑ απαιτεί οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ «να υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο όριο», το οποίο, όπως καταλήγει ο φορολογικός σύμβουλος, δεν καλύπτεται.
- (42) Όσον αφορά την ανάλυση του κατά πόσο το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση από τη φορολογική άποψη του Λουξεμβούργου, ο φορολογικός σύμβουλος εξηγεί ότι «η ανάλυση του κατά πόσον το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ της McD Europe συνιστά μόνιμη εγκατάσταση για φορολογικούς σκοπούς του Λουξεμβούργου τελικά εξαρτάται από το εάν οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος θεωρούνται “επιχειρηματικές δραστηριότητες” σύμφωνα με το εσωτερικό δικαίωμα του Λουξεμβούργου» <sup>(30)</sup>. Δεδομένου ότι ο όρος «επιχειρηματική δραστηριότητα» δεν ορίζεται στη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, το άρθρο 3 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει ότι θα πρέπει να γίνεται αναφορά στην έννοιά του δυνάμει του εσωτερικού δικαίου του συμβαλλόμενου κράτους που εφαρμόζει τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, δηλαδή το εσωτερικό δικαίωμα του Λουξεμβούργου. Ο φορολογικός σύμβουλος της McD Europe εξηγεί περαιτέρω ότι εάν σύμφωνα με το φορολογικό δικαίωμα του Λουξεμβούργου οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ εμπίπτουν στον ορισμό της «επιχειρηματικής δραστηριότητας» ή της «μόνιμης εγκατάστασης», «τότε το Λουξεμβούργο αναμένει ότι το εισόδημα θα πρέπει να φορολογηθεί στις ΗΠΑ, διότι μπορεί να θεωρηθούν ως μόνιμη εγκατάσταση από τη φορολογική άποψη του Λουξεμβούργου. Δεν υπάρχει, ωστόσο, η απαίτηση το άλλο συμβαλλόμενο κράτος (ΗΠΑ) να φορολογεί πραγματικά το συγκεκριμένο εισόδημα. Το άρθρο 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει ότι το Λουξεμβούργο θα απαλλάσσει από τον φόρο το εισόδημα “που μπορεί να φορολογηθεί στις Ηνωμένες Πολιτείες”. Σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, “δεν υπάρχει αναφορά ότι θα πρέπει να επιβληθεί πραγματική φορολογία” <sup>(31)</sup>.

<sup>(28)</sup> Στη γαλλική γλώσσα του πρωτοτύπου: «En vue de bénéficiaire de ces exonérations au Luxembourg, la société [McD Europe] doit annuellement apporter la preuve que ces revenus et biens ont été déclarés et soumis aux impôts respectivement en Suisse et aux Etats-Unis.»

<sup>(29)</sup> Σ. 3 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

<sup>(30)</sup> Σ. 3 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

<sup>(31)</sup> Σ. 4 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

- (43) Περαιτέρω και προκειμένου να υποστηρίξει τις απόψεις του, ο φορολογικός σύμβουλος κάνει αναφορά στην απόφαση του Cour Administrative de Luxembourg, «*La Coasta*» (εφεξής: «απόφαση *La Coasta*») <sup>(32)</sup> σχετικά με τις διαφορετικές ερμηνείες της συνθήκης Λουξεμβούργου-Γαλλίας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης <sup>(33)</sup> που τελικά οδηγεί σε διπλή μη φορολόγηση. Σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, το Cour Administrative επιβεβαίωσε ότι «η έλλειψη μόνιμης εγκατάστασης στη Γαλλία από γαλλική οπτική ήταν άνευ σημασίας και επομένως το Λουξεμβούργο δεν μπορεί να ανακτήσει το δικαίωμά του να φορολογεί το εισόδημα μόνο επειδή η Γαλλία δεν το θεωρεί φορολογητέο».
- (44) Στη συνέχεια, ο φορολογικός σύμβουλος της McD Europe προχωρεί στην ανάλυση του κατά πόσον σύμφωνα με το φορολογικό δίκαιο του Λουξεμβούργου οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ είναι «επιχειρηματικές». Ο φορολογικός σύμβουλος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, με βάση τα πραγματικά γεγονότα και τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης, το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ ασκεί μια εδραιωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ενός σταθερού τόπου και πληροί τις προϋποθέσεις να χαρακτηριστεί μόνιμη εγκατάσταση βάσει του δικαίου του Λουξεμβούργου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο δυνάμει του άρθρου 16 του νόμου *Steueranpassungsgesetz* (νόμου περί προσαρμογής στον φόρο, εφεξής «*StAprG*»), οι δραστηριότητες του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστούν εδραιωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία διεξάγεται μέσω σταθερού τόπου <sup>(34)</sup>. Η επιχειρηματική δραστηριότητα συνίσταται σε «δραστηριότητες διανοητικής ιδιοκτησίας» του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ οι οποίες αναλύονται περαιτέρω ως εξής: i) ιδιοκτησία περιουσιακών στοιχείων· ii) ανάληψη κινδύνου, ήτοι των οικονομικών κινδύνων που σχετίζονται με την ανάπτυξη και τη διατήρηση των δικαιωμάτων δικαιόχρησης για τους οποίους αναλαμβάνει το σχετικό κόστος, συμμετέχοντας έτσι ουσιαστικά στη συμφωνία QCS με την εταιρεία McDonald's Corporation· iii) εποπτεία δικαιωμάτων δικαιόχρησης, π.χ. συντονίζοντας τη συμφωνία QCS, παρακολουθώντας την επιστροφή των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την κύρια ευρωπαϊκή διοίκηση· iv) λογιστικές λειτουργίες. Σύμφωνα με τον φορολογικό σύμβουλο, σε συνδυασμό με την ερμηνεία της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από τη φορολογική προοπτική του Λουξεμβούργου, «θα πρέπει να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι το [υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ] ασκεί δραστηριότητες διανοητικής ιδιοκτησίας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στις ΗΠΑ δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης ΗΠΑ-Λουξεμβούργου» <sup>(35)</sup>.
- (45) Η ανάλυση του φορολογικού συμβούλου ολοκληρώνεται με αίτημα προς τη λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση να επιβεβαιώσει ότι συμφωνεί με το συγκεκριμένο συμπέρασμα. Στην τελική πρόταση της ανάλυσης αναφέρεται ότι «η παρούσα επιστολή θα αντικαταστήσει την επιστολή επιβεβαίωσής σας της 30ής Μαρτίου 2009. Επομένως, θα εκτιμηθεί ιδιαίτερος εάν η παρούσα επιστολή επιβεβαιώσει επίσης την αντίληψή μας για τις φορολογικές επιπτώσεις στο Λουξεμβούργο όπως περιγράφεται στην επιστολή μας της 11ης Φεβρουαρίου 2009» <sup>(36)</sup>.

#### 2.2.2.2. Η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση που εξέδωσε η λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση

- (46) Με επιστολή της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου επιβεβαίωσε τη συμφωνία της με την ερμηνεία του φορολογικού συμβούλου για τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στην αίτηση αναθεωρημένης φορολογικής απόφασης όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των κερδών της McD Europe από το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ στις Ηνωμένες Πολιτείες βάσει του δικαίου του Λουξεμβούργου.

### 3. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ

- (47) Οι κοινοί κανόνες φορολογίας εταιρειών στο Λουξεμβούργο περιέχονται στον νόμο περί φορολογίας εισοδήματος (*loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, εφεξής «*L.I.R.*»). Το άρθρο 159 παράγραφος 1 του *L.I.R.* ορίζει τα εξής: «*L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.*» Το άρθρο 160 του *L.I.R.* ορίζει τα εξής: «*Sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156, les organismes à caractère collectif de l'article 159 qui n'ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché.*»

<sup>(32)</sup> Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 3 décembre 2001, n°. 12831 du rôle και εν συνέχεια Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 23 avril 2002, n°. 14442c du rôle.

<sup>(33)</sup> Convention entre la France et le Grand-duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1<sup>er</sup> avril 1958.

<sup>(34)</sup> Εκτός από την περιγραφή της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο φορολογικός σύμβουλος αναφέρει τα ακόλουθα κριτήρια για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ ασκεί εδραιωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία διεξάγεται μέσω σταθερού υποκαταστήματος: το υποκατάστημα μισθώνει χώρο γραφείων που του επιτρέπει να ασκεί τις δραστηριότητές του μέσω σταθερού τόπου δραστηριότητας· το υποκατάστημα έχει πρόσβαση σε υπηρεσίες, διαθέτει διαχειριστή υποκαταστήματος και «άλλους υπαλλήλους»· το υποκατάστημα έχει τυπικά το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τις εγκαταστάσεις· αναμένεται ότι ο χώρος γραφείων θα είναι στη διάθεση του υποκαταστήματος για μεγάλο χρονικό διάστημα· το υποκατάστημα καταβάλλει ετήσια αμοιβή στον εκμισθωτή· το υποκατάστημα θα είναι επίσημα καταχωρισμένο στις ΗΠΑ· διαθέτει δικό του τραπεζικό λογαριασμό και η McD Europe διατηρεί ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις για το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ· το προσωπικό θα εκτελεί τα καθήκοντά του κυρίως στο γραφείο του υποκαταστήματος· διαθέτει επιστολόχαρτο που φέρει το λογότυπο του υποκαταστήματος· το υποκατάστημα θα καταβάλλει ετήσια αμοιβή για τις υπηρεσίες του διαχειριστή υποκαταστήματος· όλα τα ανωτέρω έξοδα παρατίθενται στους λογαριασμούς του υποκαταστήματος.

<sup>(35)</sup> Σ. 8 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

<sup>(36)</sup> Σ. 8 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

- (48) Το άρθρο 163 του L.I.R προβλέπει ότι ο φόρος εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου εφαρμόζεται στο φορολογητέο κέρδος ενός φορολογουμένου σε ένα δεδομένο έτος <sup>(37)</sup>. Πριν από το 2013, όλες οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο στο Λουξεμβούργο φορολογούνταν επί των φορολογητέων κερδών τους με πάγιο φορολογικό συντελεστή 28,80 % <sup>(38)</sup>. Από το 2013, ο πάγιος συντελεστής φόρου είναι 29,22 %.
- (49) Η ενσωμάτωση των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης πραγματοποιείται βάσει του άρθρου 134 του νόμου L.I.R σε συνδυασμό με το άρθρο 162 του νόμου L.I.R και το διάταγμα του Μεγάλου Δουκάτου της 3ης Δεκεμβρίου 1969.
- (50) Το άρθρο 134 του L.I.R προβλέπει για τα φυσικά πρόσωπα ότι: «*Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126.*».
- (51) Το άρθρο 162 του L.I.R <sup>(39)</sup> και το διάταγμα του Μεγάλου Δουκάτου της 3ης Δεκεμβρίου 1969 <sup>(40)</sup> καθιστούν το άρθρο 134 του νόμου L.I.R. εφαρμοστέο επίσης στις εταιρείες που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου («IRC» ή «Impôt sur le revenu des collectivités»).
- (52) Το άρθρο 16 του νόμου StAnpG ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης βάσει του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου και αναφέρεται από αυτήν την άποψη σε κάθε σταθερό εξοπλισμό ή τόπο που χρησιμεύει για τη λειτουργία μιας εγκατεστημένης «επιχείρησης» ή «επιχειρηματικής δραστηριότητας» <sup>(41)</sup>.
- (53) Στις 3 Απριλίου 1996, το Λουξεμβούργο και οι Ηνωμένες Πολιτείες υπέγραψαν συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης: Σύμβαση μεταξύ της κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της κυβέρνησης του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου <sup>(42)</sup>. Εφαρμοστική στην εθνική νομοθεσία του Λουξεμβούργου με νόμο της 5ης Μαρτίου 1999 <sup>(43)</sup> και τέθηκε σε ισχύ και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη στις 20 Δεκεμβρίου 2000, παράγοντας αποτελέσματα από την 1η Ιανουαρίου 2001.

<sup>(37)</sup> Άρθρο 163 παράγραφος 1 του L.I.R: «*L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier.*».

<sup>(38)</sup> Ο φόρος εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου συνίσταται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών επί των κερδών («*impôt sur le revenu des collectivités*» ή «IRC»), με συντελεστή 21 %, και, για τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στον δήμο του Λουξεμβούργου, σε δημοτικό επιχειρηματικό φόρο επί των κερδών («*impôt commercial*»), με συντελεστή 6,75 %. Επιπλέον, προβλέπεται προσαύξηση 5 % επί του φορολογικού συντελεστή 21 %, υπολογισμένη επί του IRC, για εισφορά στο ταμείο απασχόλησης. Το 2012, η εισφορά αλληλεγγύης αυξήθηκε από 5 % σε 7 % με ισχύ από το φορολογικό έτος 2013. Με τις αλλαγές που εισήχθησαν για το φορολογικό έτος 2013, ο συνολικός συντελεστής φόρου εισοδήματος αυξάνεται από 28,80 % σε 29,22 % για τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στον δήμο του Λουξεμβούργου. Επιπλέον, οι λουξεμβουργιανές εταιρείες υπόκεινται σε ετήσιο φόρο επί της καθαρής περιουσίας, με συντελεστή 0,5 % επί της παγκόσμιας καθαρής αξίας της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

<sup>(39)</sup> Το άρθρο 162 του νόμου L.I.R ορίζει: «*1. Les dispositions du titre Ier de la présente loi sont applicables pour la détermination du revenu imposable et des revenus nets qui le composent, pour la détermination du bénéfice de cession ou de liquidation et pour la déclaration, l'établissement et la perception de l'impôt, à moins qu'il n'en soit autrement disposé ci-après ou que l'application de ces dispositions ne se justifie pas, eu égard à la nature spéciale des organismes à caractère collectif. 2. En exécution de l'alinéa qui précède, un règlement grand-ducal spécifiera les dispositions applicables aux organismes à caractère collectif.*».

<sup>(40)</sup> Στον κανονισμό Règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 αναφέρεται: «*Les dispositions du titre I de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui sont applicables en vertu de l'article 162 de la même loi pour l'imposition des organismes à caractère collectif visés par le titre II de cette loi sont spécifiées à la liste annexée au présent règlement dont elle fait partie intégrante.*».

<sup>(41)</sup> Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925) (εφεξής «StAnpG»). Στην πρωτότυπη (γερμανική) έκδοση, το άρθρο 16 παράγραφος 1 ορίζει: «*Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.*».

<sup>(42)</sup> Σύμβαση μεταξύ της κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της κυβέρνησης του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που υπεγράφη στο Λουξεμβούργο στις 3 Απριλίου 1996.

<sup>(43)</sup> Loi du 5 mars 1999 portant approbation de la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 3 avril 1996, telle qu'elle a été modifiée par l'échange de lettres entre les deux Gouvernements du 28 août 1996, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, 16 mars 1999, A - N°25. Ο νόμος τροποποιήθηκε το 2010 με τον νόμο Loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, A - N°51, 6 avril 2010.



- (54) Οι συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης αποτελούν διεθνείς συμφωνίες μεταξύ δύο κυρίαρχων κρατών <sup>(44)</sup>. Οι περισσότερες συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι διμερείς, αλλά υπάρχουν και πολυμερείς φορολογικές συνθήκες, όπως η πολυμερής σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα <sup>(45)</sup>.
- (55) Οι συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης αποσκοπούν στην ενίσχυση του διασυνοριακού εμπορίου και των διεθνών επενδύσεων με την εξάλειψη ή τη μείωση των φορολογικών εμποδίων για τις εταιρείες και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες ή επενδύουν σε δύο συμβαλλόμενα κράτη. Εάν το ίδιο εισόδημα που προκύπτει από διασυνοριακές συναλλαγές φορολογείται από δύο χώρες, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να απειλήσει την ανάπτυξη του εμπορίου ή να αποθαρρύνει τις επενδύσεις μεταξύ δύο κυρίαρχων κρατών. Ως εκ τούτου, ο σημαντικότερος στόχος μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι η αποφυγή ή η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης σε περίπτωση που προκύψει <sup>(46)</sup>.
- (56) Το γενικό πεδίο εφαρμογής της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1, το οποίο προβλέπει τα εξής: «Η παρούσα σύμβαση ισχύει μόνο για τα πρόσωπα που κατοικούν στο ένα ή και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, εκτός εάν προβλέπεται άλλως στη σύμβαση».
- (57) Το άρθρο 3 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης σχετικά με τους «Γενικούς ορισμούς» προβλέπει τα εξής: «Όσον αφορά την εφαρμογή της σύμβασης από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, τυχόν όροι που δεν ορίζονται στο παρόν, εκτός και εάν προκύπτει άλλως από τα συμφραζόμενα ή εάν οι αρμόδιες αρχές συμφωνούν σε ένα κοινό νόημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 (διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας) έχουν την έννοια που τους αποδίδεται δυνάμει του δικαίου του συγκεκριμένου κράτους όσον αφορά τους φόρους επί των οποίων εφαρμόζεται η σύμβαση.»
- (58) Το άρθρο 5 παράγραφος 1 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης: «Για τους σκοπούς της παρούσας σύμβασης, ο όρος “μόνιμη εγκατάσταση” έχει την έννοια του σταθερού τόπου δραστηριότητας μέσω του οποίου ασκείται, εν όλω ή εν μέρει, η δραστηριότητα μιας επιχείρησης.»
- (59) Το άρθρο 7 παράγραφος 1 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης που αφορά τη φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών προβλέπει τα εξής: «Τα επιχειρηματικά κέρδη μιας επιχείρησης σε ένα συμβαλλόμενο κράτος φορολογούνται μόνο στο συγκεκριμένο κράτος εκτός αν η επιχείρηση ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση ασκεί τις δραστηριότητές της όπως προαναφέρθηκε, τα επιχειρηματικά κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνο έως το ύψος των κερδών που παράγονται στη συγκεκριμένη μόνιμη εγκατάσταση.»
- (60) Το άρθρο 25 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης έχει τον τίτλο «Απαλλαγή από τη διπλή φορολόγηση», ενώ το άρθρο 25 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης προβλέπει: «Στο Λουξεμβούργο, η διπλή φορολόγηση αποφεύγεται ως εξής: α) όταν κάτοικος του Λουξεμβούργου αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στις Ηνωμένες Πολιτείες, το Λουξεμβούργο, με την επιφύλαξη των διατάξεων του εδαφίου β) και γ), απαλλάσσει τα συγκεκριμένα εισοδήματα ή κεφάλαια από τον φόρο αλλά δύναται, προκειμένου να υπολογίσει το ποσό του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος ή του κεφαλαίου του κατοίκου, να εφαρμόζει τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές όπως εάν δεν είχε γίνει απαλλαγή του εισοδήματος ή του κεφαλαίου.»

<sup>(44)</sup> Συχνά ονομάζονται επίσης «συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης» ή «συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης».

<sup>(45)</sup> ΟΟΣΑ – Συμβούλιο της Ευρώπης, σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα, 2011.

<sup>(46)</sup> Υπάρχουν δύο βασικά υποδείγματα φορολογικών συμβάσεων για τα συμβαλλόμενα κράτη για τη διαπραγμάτευση των ακριβών όρων και διατάξεων μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης: το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών και το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ. Το πρώτο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ δημοσιεύθηκε το 1958 και έχει αναθεωρηθεί και επικαιροποιηθεί τακτικά έκτοτε. Το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ συμπληρώνεται από τα σχόλια για το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ, τα οποία εξηγούν και ερμηνεύουν τις διατάξεις του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και επικαιροποιούνται και αναθεωρούνται τακτικά. Τα σχόλια του ΟΟΣΑ παρέχουν επίσης παρατηρήσεις από ορισμένες χώρες σχετικά με συγκεκριμένες πτυχές των συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και τον τρόπο με τον οποίο οι συγκεκριμένες χώρες ερμηνεύουν ορισμένα άρθρα των συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης σύμφωνα με τον εσωτερικό τους νόμο.

## 4. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

- (61) Η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας διότι κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις χορήγησαν κρατική ενίσχυση στην McD Europe κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και εξέφρασε αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα των επίμαχων φορολογικών μέτρων με την εσωτερική αγορά.
- (62) Ειδικότερα, η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες σχετικά με το γεγονός ότι η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 25 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, παρέχοντας κατ' αυτόν τον τρόπο επιλεκτικό πλεονέκτημα στην McD Europe.
- (63) Η Επιτροπή εφάρμοσε την ανάλυση σε τρία στάδια για να διαπιστώσει εάν η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτική. Πρώτον, θεώρησε ως σύστημα αναφοράς το γενικό σύστημα φόρου εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου, το οποίο έχει ως στόχο τη φορολόγηση των κερδών όλων των εταιρειών που υπόκεινται σε φόρο στο Λουξεμβούργο. Θεώρησε επίσης ότι το σύστημα φόρου εταιρειών του Λουξεμβούργου περιλαμβάνει τις συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στις οποίες αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος το Λουξεμβούργο.
- (64) Δεύτερον, η Επιτροπή εξέτασε κατά πόσον η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση μπορεί να επιτρέψει παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς που οδηγεί σε ευνοϊκή μεταχείριση της McD Europe σε σύγκριση με τους οικονομικούς φορείς που βρίσκονται *de facto* όσο και *de jure* σε παρόμοια κατάσταση. Θεώρησε ότι, καταρχήν, η McD Europe υπόκειται στο σύστημα φόρου εταιρειών του Λουξεμβούργου όσον αφορά τα παγκόσμια κέρδη της, εκτός εάν ισχύει κάποια συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η οποία επιτρέπει στο Λουξεμβούργο να απαλλάσσει τα έσοδα που καταλογίζονται στα αλλοδαπά υποκαταστήματά της από την επιβολή φόρου εταιρειών του Λουξεμβούργου. Η Επιτροπή εξέφρασε αμφιβολίες για το κατά πόσο η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση συμμορφωνόταν με τα άρθρα 7 και 25 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, καθώς και με το δίκαιο του Λουξεμβούργου το οποίο μεταφέρει τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο εθνικό δίκαιο, και ως κατευθυντήρια αρχή του, απαιτεί παγκόσμια φορολόγηση των κερδών.
- (65) Το άρθρο 25 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει ότι όταν ένας φορολογικός κάτοικος του Λουξεμβούργου παράγει εισοδήματα από το εξωτερικό, τα οποία «σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης μπορούν να φορολογηθούν στις ΗΠΑ», το Λουξεμβούργο απαλλάσσει τα συγκεκριμένα εισοδήματα από τον φόρο. Προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο τα εισοδήματα «μπορούν να φορολογηθούν στις ΗΠΑ [...] σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης», θα πρέπει να γίνει αναφορά στο άρθρο 7 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (66) Σύμφωνα με το άρθρο 7 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες (κράτος προέλευσης) «δύνανται» να φορολογούν μόνο το σχετικό εισόδημα (ήτοι τα κέρδη που παράγονται από το υποκατάστημα δικαιόχρησης της McD Europe από την εκμετάλλευση δικαιωμάτων δικαιόχρησης) στον βαθμό που υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση στην οποία μπορούν να καταλογιστούν τα επιχειρηματικά κέρδη, διαφορετικά τα συγκεκριμένα κέρδη φορολογούνται μόνο στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια, σημείωσε ότι τα κέρδη που καταλογίζονται στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν μπορούν να φορολογηθούν στις Ηνωμένες Πολιτείες, δεδομένου ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση για φορολογικούς σκοπούς των ΗΠΑ. Με άλλα λόγια, δεν υπάρχει καμία πιθανότητα τα συγκεκριμένα κέρδη να «δύνανται να φορολογηθούν» από τις Ηνωμένες Πολιτείες κατά την έννοια του άρθρου 25 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Δεδομένου ότι οι Λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές είχαν πλήρη επίγνωση του γεγονότος ότι δεν ήταν δυνατή η φορολόγηση, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι δεν θα έπρεπε να συμφωνήσουν με την απαλλαγή του εισοδήματος που καταλογίζεται στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου.
- (67) Συνεπώς, προκειμένου να αποφευχθεί η παραχώρηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή θεώρησε ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου θα έπρεπε να συμφωνήσει να απαλλάξει τα εισοδήματα από τη φορολογία των εταιρειών, μόνο στο μέτρο που τα εισοδήματα μπορούν να φορολογηθούν στις Ηνωμένες Πολιτείες σύμφωνα με τις διατάξεις της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Σύμφωνα με τις απόψεις που εξέφρασε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου είχε πλήρη επίγνωση όταν εξέδωσε την αναθεωρημένη φορολογική απόφαση ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση για τους φορολογικούς σκοπούς των ΗΠΑ σημαίνει ότι είχε επίσης πλήρη επίγνωση του γεγονότος ότι τα επιχειρηματικά του εισοδήματα δεν μπορούν να φορολογηθούν στις Ηνωμένες Πολιτείες σύμφωνα με τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και ότι, ως εκ τούτου, η επιβεβαίωση από τις Λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές για την απαλλαγή των εισοδημάτων από τον φόρο εταιρειών δυνάμει του άρθρου 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στηρίζεται σε εσφαλμένη εφαρμογή της συγκεκριμένης διατάξεως.
- (68) Λόγω της έλλειψης αιτιολόγησης για την επιλεκτική μεταχείριση της McD Europe που απορρέει από την αναθεωρημένη φορολογική απόφαση και δεδομένου ότι πληρούνται όλες οι λοιπές προϋποθέσεις για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, η Επιτροπή κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι η αναθεωρημένη φορολογική απόφαση που εξέδωσε η Λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση υπέρ της McD Europe συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Περαιτέρω, λόγω του χαρακτηρισμού τους ως λειτουργικών ενισχύσεων, η Επιτροπή είχε αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα των επίμαχων μέτρων σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 2 ή 3 της Συνθήκης.

## 5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΙΑΝΩΝ ΑΡΧΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

- (69) Με επιστολή της 4ης Φεβρουαρίου 2016, οι λουξεμβουργιανές αρχές υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας. Οι λουξεμβουργιανές αρχές ισχυρίζονται, πρώτον, ότι η Επιτροπή έχει προσδιορίσει εσφαλμένα το νομικό πλαίσιο· δεύτερον, ότι η συλλογιστική της Επιτροπής στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας είναι εσφαλμένη θεμελιωδώς· και τρίτον, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

### 5.1. Παρατηρήσεις των λουξεμβουργιανών αρχών σχετικά με το νομικό πλαίσιο

- (70) Οι λουξεμβουργιανές αρχές προσδιόρισαν καταρχάς τον στόχο και το περιεχόμενο της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, ήτοι την κατανομή του δικαιώματος φορολόγησης, προκειμένου να αποφευχθεί (η πραγματική ή δυνητική) διπλή φορολόγηση, αλλά όχι και να διασφαλιστεί η πραγματική φορολόγηση του φορολογουμένου από ένα άλλο από τα συμβαλλόμενα κράτη ή από τρίτο κράτος. Μια συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης δεν συνεπάγεται φορολογία εάν δεν προβλέπεται φορολογία στο εθνικό δίκαιο. Η άσκηση της φορολογικής εξουσίας αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του συμβαλλόμενου κράτους στο οποίο έχει ανατεθεί η συγκεκριμένη αρμοδιότητα με τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ελλείπει ρήτρας μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου<sup>(47)</sup> ή της μεθόδου καταλογισμού<sup>(48)</sup>, το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεν μπορεί να επιλύσει μονομερώς το πρόβλημα της μη φορολόγησης εάν το άλλο κράτος δεν ασκήσει τη φορολογική του εξουσία. Σύμφωνα με τις λουξεμβουργιανές αρχές, ο μόνος τρόπος επίλυσης των καταστάσεων μη φορολόγησης είναι η τροποποίηση της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (71) Οι λουξεμβουργιανές αρχές εξηγούν επίσης ότι μια συνθήκη για την αποφυγή διπλής φορολόγησης ερμηνεύεται ανεξάρτητα από κάθε συμβαλλόμενο κράτος. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αναμένεται από το Λουξεμβούργο να ερμηνεύσει τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης βάσει της νομοθεσίας των ΗΠΑ.
- (72) Όσον αφορά το εθνικό δίκαιο και τη νομολογία του Λουξεμβούργου, οι λουξεμβουργιανές αρχές εξηγούν ότι ούτε η συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ούτε το νομικό κείμενο που μεταφέρει τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο λουξεμβουργιανό δίκαιο ούτε οποιοσδήποτε άλλος νόμος του λουξεμβουργιανού εσωτερικού δικαίου θεσπίζει την αρχή της πραγματικής φορολόγησης. Στη συνέχεια, αναφέρονται στην απόφαση *La Coasta*<sup>(49)</sup>, η οποία αναγνώρισε ότι θα μπορούσε να προκύψει διπλή μη φορολόγηση παρά την ορθή εφαρμογή μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, δεδομένου ότι κάθε συμβαλλόμενο κράτος ερμηνεύει ανεξάρτητα από το άλλο τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (73) Στη παρούσα υπόθεση, οι λουξεμβουργιανές αρχές εξηγούν ότι η μη φορολόγηση του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ στις Ηνωμένες Πολιτείες οφείλεται στην εφαρμογή του αμερικανικού εσωτερικού δικαίου και στην έννοια του «πραγματικά συνδεδεμένου εισοδήματος». Η μη φορολόγηση στις Ηνωμένες Πολιτείες απορρέει από το γεγονός ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες δεν ασκούν το δικαίωμα φορολόγησης που τους έχει παραχωρηθεί από τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και το Λουξεμβούργο δεν μπορεί να αμφισβητήσει το γεγονός αυτό. Επιπλέον, σύμφωνα με το Λουξεμβούργο, η Επιτροπή δεν είναι αρμόδια να (επαν-)ερμηνεύσει μια διεθνή συνθήκη και παραβαίνει τα άρθρα 4 και 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση αν αποφανθεί για την «ορθή» ερμηνεία μιας διμερούς διεθνούς συνθήκης μεταξύ ενός κράτους μέλους και μιας τρίτης χώρας.

### 5.2. Παρατηρήσεις των λουξεμβουργιανών αρχών σχετικά με τη συλλογιστική της Επιτροπής

- (74) Οι λουξεμβουργιανές αρχές θεωρούν ότι η συλλογιστική της Επιτροπής βασίζεται σε δύο εσφαλμένες υποθέσεις: πρώτον, ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν υπόκειτο σε φορολογία βάσει της νομοθεσίας των ΗΠΑ κατά την ημερομηνία έκδοσης της φορολογικής απόφασης· δεύτερον, ότι αν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές είχαν υπόψη τους ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν υπόκειτο σε φορολογία στις Ηνωμένες Πολιτείες σύμφωνα με το φορολογικό δίκαιο των ΗΠΑ, είχαν υποχρέωση φορολόγησης της McD Europe.

<sup>(47)</sup> Η αποκαλούμενη «ρήτρα μετάπτωσης στο σύστημα πίστωσης φόρου» επιτρέπει σε ένα συμβαλλόμενο κράτος να τροποποιήσει μονομερώς τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολόγησης εάν το άλλο συμβαλλόμενο κράτος εφαρμόζει τη συνθήκη ή το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο για να απαλλάξει από τη φορολογία ορισμένα εισοδήματα ή κεφάλαια ή εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές παρακράτησης φόρου σε μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα.

<sup>(48)</sup> Το ουσιώδες χαρακτηριστικό της μεθόδου καταλογισμού, είτε χορηγείται μονομερώς είτε με διμερή φορολογική συνθήκη, είναι ότι το κράτος κατοικίας αντιμετωπίζει έναν φόρο εισοδήματος αλλοδαπής που καταβάλλεται στο κράτος προέλευσης από τους κατοίκους του, εντός ορισμένων νομοθετικών περιορισμών, όπως εάν επρόκειτο για φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται σε αυτό. Όταν ο φορολογικός συντελεστής της αλλοδαπής είναι χαμηλότερος από τον εγχώριο συντελεστή, καταβάλλεται μόνο το πλεόνασμα του εγχώριου φόρου επί του φόρου της αλλοδαπής στο κράτος κατοικίας. Όταν ο φόρος της αλλοδαπής είναι υψηλότερος, το κράτος κατοικίας δεν εισπράττει κανένα φόρο. Η πραγματική συνολική φορολογική επιβάρυνση είναι ο υψηλότερος ανάμεσα στον εγχώριο φόρο ή τον φόρο της αλλοδαπής.

<sup>(49)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκεψη 43. Κατ' αρχάς, με απόφαση του γαλλικού *Conseil d'Etat* της 18ης Μαρτίου 1994, η Γαλλία στερήθηκε του δικαιώματος να φορολογήσει τα κέρδη κεφαλαίου που αποκόμισε μια εταιρεία του Λουξεμβούργου από την πώληση ακινήτου στη Γαλλία λόγω του ότι η απλή κατοχή ακινήτων δεν συνιστούσε μόνιμη εγκατάσταση στη Γαλλία και ότι τα εμπορικά εισοδήματα ήταν φορολογητέα στη Γαλλία, μόνο εφόσον καταλογίζονταν σε γαλλική μόνιμη εγκατάσταση. Μετά την συγκεκριμένη απόφαση, το Λουξεμβούργο προσπάθησε να φορολογήσει στο Λουξεμβούργο τα εισοδήματα και τα κέρδη κεφαλαίου που αποκόμισαν οι εταιρείες του Λουξεμβούργου και προήλθαν από ακίνητα που βρίσκονται στη Γαλλία. Ωστόσο, με την απόφαση *La Coasta*, το διοικητικό δικαστήριο του Λουξεμβούργου υιοθέτησε την αντίθετη άποψη, αποφασίζοντας ότι η συνθήκη μεταξύ Γαλλίας και Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης αναγνώριζε το δικαίωμα φορολόγησης των εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία στο κράτος στο οποίο πράγματι βρίσκεται το ακίνητο, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στη Γαλλία.

- (75) Όσον αφορά την πρώτη υπόθεση της Επιτροπής, οι λουξεμβουργιανές αρχές ισχυρίζονται ότι δεν έχουν την αρμοδιότητα να αξιολογούν και να ερμηνεύουν το αλλοδαπό φορολογικό δίκαιο. Επιπλέον, οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές δεν ήταν σε θέση να γνωρίζουν εάν το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ θα φορολογούνταν από τις αμερικανικές φορολογικές αρχές, καθώς, πρώτον, δεν έλαβαν κανένα έγγραφο ή πληροφορίες από τις αμερικανικές φορολογικές αρχές με την αίτηση για φορολογική απόφαση και, δεύτερον, η υποκειμενική άποψη ενός ιδιωτικού φορολογικού συμβούλου δεν μπορεί να εξομοιωθεί με θέση των αμερικανικών φορολογικών αρχών.
- (76) Όσον αφορά τη δεύτερη υπόθεση της Επιτροπής, οι λουξεμβουργιανές αρχές υποστηρίζουν ότι εάν η McD Europe δεν υπόκειται σε φορολόγηση υπό το πρίσμα του δικαίου του Λουξεμβούργου, είναι άνευ σημασίας να γνωρίζουν αν είναι φορολογητέα βάσει του δικαίου των Ηνωμένων Πολιτειών, δεδομένου ότι το Λουξεμβούργο δεν ανακτά το δικαίωμα φορολόγησής του. Η κατανομή της φορολογικής εξουσίας είναι άνευ όρων και οριστική.

### 5.3. Παρατηρήσεις των λουξεμβουργιανών αρχών σχετικά με την ανάλυση της Επιτροπής σύμφωνα με το άρθρο 107 της Συνθήκης

- (77) Οι λουξεμβουργιανές αρχές δεν συμφωνούν με τη νομική ανάλυση της Επιτροπής για τη διαπίστωση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Όσον αφορά τον ορισμό του συστήματος αναφοράς, περιλαμβάνει μόνο τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και τους κανόνες και τις πρακτικές του Λουξεμβούργου σχετικά με τις συνθήκες διπλής φορολόγησης, όπως ερμηνεύονται από τα δικαστήρια του Λουξεμβούργου.
- (78) Επιπλέον, οι λουξεμβουργιανές αρχές παρατήρησαν ότι η Επιτροπή, στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας, αναφέρεται μόνο στο άρθρο 159 του L.I.R, ενώ η ορθή αναφορά σχετικά με την παγκόσμια φορολόγηση των εταιρειών που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος εταιρειών απαιτεί επίσης την εφαρμογή του άρθρου 160 του L.I.R. Επιπλέον, η ενσωμάτωση των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης πραγματοποιείται βάσει του άρθρου 134 του L.I.R σε συνδυασμό με το άρθρο 162 του L.I.R και το διάταγμα του Μεγάλου Δουκάτου της 3ης Δεκεμβρίου 1969, κανένα από τα οποία δεν αναφέρεται από την Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας. Σύμφωνα με τις λουξεμβουργιανές αρχές, η έλλειψη σαφήνειας είναι αντίθετη προς τις απαιτήσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.
- (79) Σύμφωνα με τις λουξεμβουργιανές αρχές, η Επιτροπή δεν αποδεικνύει κάποια παρέκκλιση από τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και/ή τη νομοθεσία, όπως ερμηνεύεται από τα δικαστήρια του Λουξεμβούργου και την πρακτική του Λουξεμβούργου.
- (80) Τέλος, οι λουξεμβουργιανές αρχές δεν συμφωνούν με το συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με την παραχώρηση πλεονεκτήματος. Πρώτον, το ζήτημα του πλεονεκτήματος θα πρέπει να είναι ανεξάρτητο από την απόφαση των αρχών των ΗΠΑ να φορολογήσουν την εταιρεία. Δεύτερον, αν υποτεθεί ότι το Λουξεμβούργο έχει την υποχρέωση να επιβάλει φορολογία, προκειμένου να αποφευχθεί μια κατάσταση διπλής μη φορολόγησης, πλεονέκτημα θα υφίστατο μόνο εφόσον οι λουξεμβουργιανές αρχές γνώριζαν με βεβαιότητα κατά την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης φορολογικής απόφασης ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν φορολογούνταν από τις αρχές των ΗΠΑ. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ δεν έλαβαν θέση σχετικά με το κατά πόσο το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ υπόκειτο σε φορολόγηση στις Ηνωμένες Πολιτείες έως και πέντε έτη μετά την έκδοση της αναθεωρημένης φορολογικής απόφασης, ήτοι το 2014 στο πλαίσιο ενός ελέγχου της IRS. Οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές δεν θα μπορούσαν να το γνωρίζουν αυτό κατά την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων. Τρίτον, σύμφωνα με τις λουξεμβουργιανές αρχές, η Επιτροπή δεν θα είχε αμφισβητήσει ποτέ τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις εάν η IRS είχε καταλήξει στο τέλος του φορολογικού της ελέγχου ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ υπόκειτο σε φορολογία στις Ηνωμένες Πολιτείες. Δεδομένου ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες εφαρμόζουν σύστημα παγκόσμιας φορολόγησης, τα εισοδήματα της McD Europe θα φορολογούνταν μόλις επαναπατρίζονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα απλώς μια φορολογική αναβολή. Επομένως, η μη φορολόγηση του εισοδήματος του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ από τις αμερικανικές φορολογικές αρχές μετά την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων οδήγησε στο πόρισμα σχετικά με την παραχώρηση πλεονεκτήματος στην McD Europe σύμφωνα με την Επιτροπή.

## 6. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

### 6.1. Παρατηρήσεις της McD Europe

- (81) Η McD Europe υπέβαλε τις παρατηρήσεις της στις 9 Αυγούστου 2016. Η McD Europe, καταρχάς, αμφισβητεί την αρμοδιότητα της Επιτροπής να ερμηνεύει τους διεθνείς και εθνικούς φορολογικούς κανόνες· δεύτερον, επισημαίνει ορισμένες ελλείψεις στην ερμηνεία από την Επιτροπή της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης· και, τρίτον, υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης υπέρ της McD Europe.

6.1.1. Παρατηρήσεις της *McD Europe* σχετικά με την αρμοδιότητα της Επιτροπής να ερμηνεύει τους διεθνείς και εθνικούς φορολογικούς κανόνες

- (82) Η *McD Europe* υποστηρίζει ότι, βάσει των άρθρων 113, 114 και 115 της Συνθήκης, τα κράτη μέλη έχουν την αποκλειστική αρμοδιότητα να καθορίζουν το καθεστώς φορολόγησης εταιρειών και να συνάπτουν διεθνείς συνθήκες. Συνεπώς, η προσπάθεια της Επιτροπής να επιβάλει τη δική της ερμηνεία για μια διεθνή συνθήκη, όπως η συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, παραβιάζει τη φορολογική κυριαρχία του Λουξεμβούργου. Ειδικότερα, σύμφωνα με την *McD Europe*, η Επιτροπή παραβλέπει την (ορθή) ερμηνεία της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές, θεωρώντας ότι i) η μόνιμη εγκατάσταση που προβλέπεται από τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης θα πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα του δικαίου των Ηνωμένων Πολιτειών και ii) η φορολόγηση των εσόδων του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ στις Ηνωμένες Πολιτείες θα έπρεπε να είχε εξεταστεί από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές πριν αποφασιστεί ότι δεν θα πρέπει να φορολογούνται στο Λουξεμβούργο.

6.1.2. Παρατηρήσεις της *McD Europe* σχετικά με την ερμηνεία της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από την Επιτροπή

- (83) Η *McD Europe* υποστηρίζει ότι η ερμηνεία της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από την Επιτροπή είναι εσφαλμένη διότι i) η ερμηνεία της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης παραβλέπει τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύονται/εφαρμόζονται συνήθως οι συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και αντικείται στις διατάξεις της Συνθήκης· ii) η Επιτροπή εισάγει την απαίτηση στη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης τα έσοδα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ να φορολογούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες· iii) η Επιτροπή παραπέμπει στις διατάξεις του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ<sup>(50)</sup>, οι οποίες δεν ισχύουν για τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και/ή δεν είναι συναφείς.
- (84) Όσον αφορά το πρώτο σημείο, η *McD Europe* ισχυρίζεται ότι μια συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης δεν δημιουργεί δικαίωμα φορολόγησης εάν δεν υφίστανται φορολογικά δικαιώματα βάσει του εσωτερικού δικαίου. Επίσης, κάθε συμβαλλόμενο κράτος ερμηνεύει ανεξάρτητα από το άλλο τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Συνεπώς, η ερμηνεία που μπορεί να δοθεί σε μια συγκεκριμένη έννοια βάσει του αμερικανικού δικαίου είναι άνευ σημασίας για το Λουξεμβούργο, έστω και αν αντιφατικές ερμηνείες μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών μπορεί να οδηγήσουν σε διπλή μη φορολόγηση. Σύμφωνα με την *McD Europe*, ο μόνος τρόπος επίλυσης της συγκεκριμένης κατάστασης διπλής μη φορολόγησης είναι η διαπραγμάτευση τροποποίησης της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (85) Όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, η *McD Europe* υποστηρίζει ότι η διατύπωση της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, και ιδίως το άρθρο 3, επιβεβαιώνει ότι εναπόκειται στο συμβαλλόμενο κράτος που εφαρμόζει τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, να την ερμηνεύσει σύμφωνα με το δικό του νομικό σύστημα. Συνεπώς, στη συγκεκριμένη περίπτωση, εναπόκειται στη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου να ερμηνεύσει τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης με βάση το δικό του νομικό σύστημα και να θεωρήσει ότι το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση για τους σκοπούς της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Το συμπέρασμα του ελέγχου της IRS ο οποίος διενεργήθηκε το 2014 είναι άνευ σημασίας, δεδομένου ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές δεν ήταν σε θέση να γνωρίζουν τη θέση της IRS κατά τη στιγμή της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων το 2009 ούτε αυτή θα μπορούσε να επηρεάσει αναδρομικά τις φορολογικές αποφάσεις.
- (86) Δεύτερον, τα άρθρα 7 παράγραφος 2 και 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης δεν απαιτούν το εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης να φορολογείται στις Ηνωμένες Πολιτείες. Σύμφωνα με την *McD Europe*, μετά την ορθή ανάγνωση των διατάξεων της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, εάν το συμβαλλόμενο κράτος το οποίο, βάσει της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης δύναται να φορολογήσει (εν προκειμένω οι Ηνωμένες Πολιτείες), κρίνει μεταγενέστερα, σύμφωνα με τις εσωτερικές του ρυθμίσεις, ότι τα έσοδα δεν είναι φορολογητέα, είναι άνευ σημασίας για το άλλο συμβαλλόμενο κράτος (Λουξεμβούργο), το οποίο έχει χάσει το δικαίωμά του να φορολογήσει τα έσοδα δυνάμει της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (87) Τρίτον, η αναφορά της Επιτροπής σε ένα σχόλιο του ΟΟΣΑ που διατυπώθηκε το 2000 για να υποστηρίξει το συμπέρασμά της ότι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι τα έσοδα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ δεν ήταν φορολογητέα στις Ηνωμένες Πολιτείες, οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές θα έπρεπε να έχουν φορολογήσει τα συγκεκριμένα εισοδήματα, είναι άνευ σημασίας, καθώς η εν λόγω διάταξη δεν υπήρχε κατά τη σύναψη της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης το 1996. Μια νέα ανάγνωση των σχολίων του ΟΟΣΑ που αλλάζει την έννοια του άρθρου 23Α του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε σχέση με τις συνθήκες που επικυρώθηκαν μετά τη σχετική αναθεώρηση του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ το 2000. Η *McD Europe* υπογραμμίζει περαιτέρω ότι το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ δεν έχει νομικά δεσμευτικό χαρακτήρα αλλά μάλλον εκλαμβάνεται ως σύσταση.

<sup>(50)</sup> Το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ αποτελεί υπόδειγμα για τις χώρες που συνάπτουν διμερείς φορολογικές συμβάσεις και διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην άρση των φραγμών που συνδέονται με τη φορολογία στο διασυνοριακό εμπόριο και τις επενδύσεις. Αποτελεί τη βάση για τη διαπραγμάτευση και την εφαρμογή διμερών φορολογικών συνθηκών μεταξύ των χωρών, οι οποίες έχουν ως στόχο να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις, συνεισφέροντας παράλληλα στην αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ παρέχει επίσης ένα μέσο για τη διευθέτηση σε ομοιόμορφη βάση των πιο κοινών προβλημάτων που προκύπτουν στον τομέα της διεθνούς διπλής φορολόγησης.

### 6.1.3. Παρατηρήσεις της *McD Europe* σχετικά με την ανάλυση της Επιτροπής σύμφωνα με το άρθρο 107 της Συνθήκης

- (88) Σύμφωνα με την *McD Europe*, η συλλογιστική της Επιτροπής βασίζεται στην εσφαλμένη αφετηρία ότι η φορολογική απόφαση δεσμεύει κρατικούς πόρους. Δεύτερον, η *McD Europe* δεν επωφελήθηκε από κανένα πλεονέκτημα, δεδομένου ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές δεν θα ήταν σε θέση να φορολογήσουν τα έσοδα που καταλογίζονται στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ. Τρίτον, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η *McD Europe* ήταν η μόνη επιχείρηση που επωφελήθηκε από την εφαρμογή της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης τόσο δε μάλλον ότι ήταν μέρος μιας επιλεκτικής ομάδας επιχειρήσεων.
- (89) Όσον αφορά το πρώτο σημείο, η *McD Europe* ισχυρίζεται ότι οι φορολογικές αποφάσεις δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση, εάν πρόκειται για απλές ερμηνείες και πρακτικές εφαρμογές των γενικών φορολογικών κανόνων σε συγκεκριμένες υποθέσεις. Μπορούν να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις μόνο εάν αποκλίνουν από τους γενικούς κανόνες μέσω διοικητικής διακριτικής ευχέρειας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, σκοπός των φορολογικών αποφάσεων ήταν η επιβεβαίωση της απουσίας φορολόγησης από το Λουξεμβούργο για τα επιχειρηματικά εισοδήματα που καταλογίζονται στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ βάσει της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Η φορολογική απόφαση δεν μείωσε τη φορολογική επιβάρυνση της *McD Europe*, καθώς ελλείπει φορολογικής απόφασης, η *McD Europe* θα είχε την ίδια φορολογική επιβάρυνση στο Λουξεμβούργο. Η φορολογική απόφαση δεν τροποποιεί ούτε βελτιώνει το φορολογικό καθεστώς της *McD Europe*.
- (90) Δεύτερον, σύμφωνα με την *McD Europe*, η Επιτροπή εσφαλμένα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές είχαν εφαρμόσει εσφαλμένα τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και διαπίστωσε, στη συγκεκριμένη βάση, την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της *McD Europe*. Επίσης, το γεγονός ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες αποφάσισαν τελικά να μην φορολογήσουν τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης βάσει των εσωτερικών φορολογικών ρυθμίσεων των ΗΠΑ δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση βάσει της νομοθεσίας της ΕΕ. Το Λουξεμβούργο δεν ανέκτησε το δικαίωμα επιβολής φόρου στο εισόδημα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ, διότι το ίδιο εισόδημα δεν ήταν φορολογητέο σύμφωνα με το δικαίωμα των ΗΠΑ. Όπως και οι λουξεμβουργιανές αρχές, η *McD Europe* παραθέτει την απόφαση *La Coasta* για να υποστηρίξει την αρχή σύμφωνα με την οποία οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να λάβουν υπόψη τις ερμηνείες του άλλου συμβαλλόμενου κράτους. Ωστόσο, ακόμη και αν κάποιος ακολουθήσει τη συλλογιστική της Επιτροπής, το πλεονέκτημα που θα μπορούσε ενδεχομένως να παραχωρηθεί στη *McD Europe* από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές θα προέκυπτε στην πραγματικότητα από την απόφαση της IRS το 2014 να μην φορολογήσει τα έσοδα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ. Πλην όμως, η πιθανή ύπαρξη πλεονεκτήματος δεν μπορεί να εξαρτάται από τη στάση τρίτης χώρας.
- (91) Όσον αφορά την επιλεκτικότητα και ειδικότερα το ζήτημα της παρέκκλισης, η *McD Europe* δηλώνει ότι, σύμφωνα με τις δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες της *LuxLeaks*<sup>(51)</sup>, φαίνεται ότι πολλές επιχειρήσεις έχουν τύχει της ίδιας μεταχείρισης με την *McD Europe*. Το γεγονός αυτό δεν θα προκαλούσε έκπληξη καθώς η ερμηνεία της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στη φορολογική απόφαση είναι απόλυτα σύμφωνη με την εφαρμογή του δικαιού του Λουξεμβούργου. Οι λοιπές αποφάσεις της *LuxLeaks* αποδεικνύουν ότι οι λουξεμβουργιανές αρχές ακολούθησαν μια συνεκτική ερμηνεία της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η οποία ισχύει για όλους τους φορολογουμένους που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση στο ίδιο σύστημα αναφοράς. Καμία από τις λοιπές φορολογικές αποφάσεις δεν επιβάλλει την προϋπόθεση φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών στο επίπεδο της μόνιμης εγκατάστασης.
- (92) Τέλος, η *McD Europe* ισχυρίζεται ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένο προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση και, συνεπώς, το μέτρο δεν συνιστά κρατική ενίσχυση.

### 6.2. Παρατηρήσεις άλλων ενδιαφερόμενων μερών

- (93) Ο συνασπισμός υπέβαλε τις παρατηρήσεις του στις 5 Αυγούστου 2016, στις οποίες εκφράζει την υποστήριξή του στην έρευνα.
- (94) Αναφέρει ότι, δεδομένης της δεσπόζουσας θέσης της *McDonald's* στην Ευρώπη, οποιαδήποτε ενίσχυση υπέρ της *McD Europe* θα μπορούσε να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάσει το εμπόριο εντός της ΕΕ. Σύμφωνα με τον συνασπισμό, οι αλλαγές στην εταιρική διάρθρωση της *McDonald's* στα τέλη του 2008 και στις αρχές του 2009, τις οποίες ακολούθησαν οι αιτήσεις για φορολογικές αποφάσεις, σχετίζονταν με τη φορολογία και αποσκοπούσαν στην επίτευξη διπλής μη φορολόγησης τόσο στο Λουξεμβούργο όσο και στις Ηνωμένες Πολιτείες, με την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος έναντι των ανταγωνιστών της.
- (95) Σύμφωνα με τον συνασπισμό, οι ερμηνείες των συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης που οδηγούν σε διπλή μη φορολόγηση δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι συμμορφώνονται με το γράμμα και το πνεύμα των συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

<sup>(51)</sup> Το φθινόπωρο του 2014, περισσότερες από 500 αποφάσεις που ελήφθησαν, ιδίως από την PwC, διέρρευσαν και δημοσιεύθηκαν στο διαδίκτυο (υπόθεση *Luxleaks*).

- (96) Τέλος, ο συνασπισμός καλεί τα κράτη μέλη που διαθέτουν κανόνες κατά των καταχρήσεων να ερευνήσουν το ενδεχόμενο βελτιστοποίησης της εταιρικής φορολογικής διάρθρωσης της McDonald's για την αποφυγή της καταβολής φόρων. Σύμφωνα με τον συνασπισμό, η υπόθεση της McDonald's αποτελεί παράδειγμα της αναγκαιότητας ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πολυεθνικών και την εισαγωγή δημόσιας πληροφόρησης ανά χώρα.

#### 7. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΙΑΝΩΝ ΑΡΧΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ

- (97) Οι λουξεμβουργιανές αρχές σχολίασαν τις παρατηρήσεις της McD Europe και του συνασπισμού σχετικά με την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας με επιστολή της 30ής Σεπτεμβρίου 2016.
- (98) Οι λουξεμβουργιανές αρχές δήλωσαν ότι η ανάλυση της McD Europe συμπίπτει σε μεγάλο βαθμό με τη δική τους ανάλυση.
- (99) Θεωρούν ότι οι παρατηρήσεις που υπέβαλε ο συνασπισμός δεν αφορούν το ζήτημα της χορήγησης κρατικών ενισχύσεων υπέρ της McD Europe, αλλά στοχεύουν ουσιαστικά στις παγκόσμιες πρακτικές της McDonald's, επικρίνοντας τις φορολογικές, εργασιακές και μισθολογικές πολιτικές της.
- (100) Οι λουξεμβουργιανές αρχές σημειώνουν ότι, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του συνασπισμού, ο σκοπός μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης, όχι η εξασφάλιση της πραγματικής επιβολής φόρου. Η κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ δύο συμβαλλομένων κρατών που απορρέει από μια συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι οριστική και δεν εξαρτάται από όρους. Συνεπώς, αν οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές παραιτηθούν συμβατικά από τα φορολογικά τους δικαιώματα, δεν ανακτούν τα εν λόγω φορολογικά δικαιώματα βάσει του γεγονότος ότι το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεν φορολογεί πραγματικά τα συγκεκριμένα εισοδήματα.
- (101) Όσον αφορά την έκκληση του συνασπισμού για ενίσχυση των εργαλείων κατά της φοροαποφυγής, οι λουξεμβουργιανές αρχές δηλώνουν ότι έχουν αναλάβει πλήρη δέσμευση για τον συγκεκριμένο σκοπό και ότι όλα τα μέτρα που αφορούν τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών θα πρέπει να συζητούνται και να εγκρίνονται με τον κατάλληλο τύπο και ακολουθώντας τις σχετικές διαδικασίες.

#### 8. ΕΚΤΙΜΗΣΗ

- (102) Μετά από εμπειριστατωμένη έρευνα και αφού εξέτασε διεξοδικά τις παρατηρήσεις που ελήφθησαν μετά την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι προβληματισμοί που διατυπώνονται στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας δεν οδηγούν στο συμπέρασμα ότι έχουν χορηγηθεί κρατικές ενισχύσεις μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων.

##### 8.1. Ύπαρξη ενίσχυσης

- (103) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη μέλη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της εσωτερικής αγοράς, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές. Είναι, επομένως, σαφές ότι για να χαρακτηριστεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση, πρέπει να υφίσταται, πρώτον, παρέμβαση του κράτους ή να υλοποιείται μέσω κρατικών πόρων· δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να δύναται να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών· τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα σε μια επιχείρηση· και, τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό<sup>(52)</sup>.
- (104) Για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως ενισχύσεως, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, πρέπει να πληρούνται όλες οι προβλεπόμενες στην ανωτέρω διάταξη προϋποθέσεις<sup>(53)</sup>. Στη συνέχεια, η Επιτροπή θα εστιάσει την εκτίμησή της στο κατά πόσο οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις χορήγησαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην McD Europe. Ελλείψει επιλεκτικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή δεν χρειάζεται να εκτιμήσει κατά πόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις, δεδομένου ότι δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 της Συνθήκης.

<sup>(52)</sup> Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

<sup>(53)</sup> Βλέπε υπόθεση C-399/08 P, Επιτροπή κατά Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

## 8.2. Ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος για την McD Europe

- (105) Οσάκις μέτρο που θεσπίζεται από το κράτος βελτιώνει την καθαρή χρηματοοικονομική θέση επιχείρησης, υφίσταται πλεονέκτημα για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης<sup>(54)</sup>. Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος, γίνεται παραπομπή στο αποτέλεσμα του ίδιου του μέτρου<sup>(55)</sup>. Όσον αφορά τα φορολογικά μέτρα, πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί μέσω διάφορων μορφών μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης μιας επιχείρησης και, ιδίως, μέσω της μείωσης της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου<sup>(56)</sup>.
- (106) Για τους σκοπούς της ανάλυσης της επιλεκτικότητας, το Δικαστήριο έχει καταρτίσει μια ανάλυση σε τρία στάδια προκειμένου να διαπιστώσει εάν ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο είναι επιλεκτικό<sup>(57)</sup>. Σύμφωνα με τη δοκιμή σε τρία στάδια, το πρώτο στάδιο είναι ο προσδιορισμός του κοινού ή κανονικού φορολογικού καθεστώτος που ισχύει στο κράτος μέλος: «του συστήματος αναφοράς». Δεύτερον, θα πρέπει να προσδιοριστεί κατά πόσον το εν λόγω φορολογικό μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα στο μέτρο που διαφοροποιεί τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι, υπό το πρίσμα των στόχων που είναι συμφυείς με το σύστημα, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Αν το μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, θα πρέπει να διαπιστωθεί, στο τρίτο στάδιο της ανάλυσης, αν το συγκεκριμένο μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή την όλη οικονομία του συστήματος αναφοράς. Φορολογικό μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από την εφαρμογή του συστήματος αναφοράς μπορεί να δικαιολογείται, εάν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος<sup>(58)</sup>. Εάν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το φορολογικό μέτρο δεν είναι επιλεκτικό. Το βάρος απόδειξης στο τρίτο αυτό στάδιο φέρει το κράτος μέλος.
- (107) Θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι οι αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας βασίστηκαν σε έναν προκαταρκτικό προσδιορισμό του γενικού συστήματος φόρου εισοδήματος εταιρειών του Λουξεμβούργου ως συστήματος αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών διπλής φορολόγησης στις οποίες είναι συμβαλλόμενο μέρος το Λουξεμβούργο. Η Επιτροπή θεώρησε ότι θα μπορούσε να υπάρχει επιλεκτικό πλεονέκτημα για την McD Europe, το οποίο θα προέκυπτε από την εσφαλμένη εφαρμογή της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Συγκεκριμένα, η επιβεβαίωση από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές της απαλλαγής του επιχειρηματικού εισοδήματος του αμερικανικού υποκαταστήματος δικαιόχρησης της McD Europe από τον φόρο εταιρειών του Λουξεμβούργου, δυνάμει του άρθρου 5, του άρθρου 7 και του άρθρου 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης θεωρήθηκε ότι πιθανώς στηρίζεται σε εσφαλμένη εφαρμογή των συγκεκριμένων διατάξεων. Κανένα άλλο είδος διάκρισης ή εσφαλμένης εφαρμογής δεν εξετάστηκε στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (108) Η ανάλυση που ακολουθεί θα εστιάσει στις αμφιβολίες που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας λαμβανομένου υπόψη ότι οι παρατηρήσεις του Λουξεμβούργου και των λοιπών ενδιαφερομένων μερών και οι πληροφορίες που συλλέχθηκαν κατά τη διάρκεια της έρευνας δεν οδήγησαν στην επέκταση της επίσημης διαδικασίας από την Επιτροπή στη συγκεκριμένη υπόθεση, η οποία αφορά αποκλειστικά τις αποφάσεις που χορηγήθηκαν στην McD Europe και στην πιθανή εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 5, του άρθρου 7 παράγραφος 1 και του άρθρου 25 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι η Επιτροπή φέρει το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος (με εξαίρεση τη δικαιολόγηση του μέτρου από τις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του συγκεκριμένου φορολογικού συστήματος).
- (109) Δεν αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις συνιστούν παρέκκλιση από τους κανόνες που προβλέπει η συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Παρέκκλιση αυτού του είδους θα υφίστατο εάν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις είχαν εφαρμόσει εσφαλμένα (ήτοι παρέκκλιναν από) έναν κανόνα της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης περιορίζοντας τη φορολογική υποχρέωση της McD Europe και οδηγώντας συνενός σε διακριτική μεταχείριση μεταξύ της McD Europe έναντι άλλων επιχειρήσεων που είναι συγκρίσιμες de facto και de jure.
- (110) Η McD Europe αποτελεί φορολογικό κάτοικο του Λουξεμβούργου. Σύμφωνα με τα άρθρα 159 και 160 του νόμου L.I.R., η McD Europe υπόκειται καταρχήν στον φόρο εταιρειών του Λουξεμβούργου επί των παγκόσμιων κερδών της. Ωστόσο, όσον αφορά τα κέρδη που καταλογίζονται στο υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ, εφαρμόζεται η συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η οποία έχει μεταφερθεί στο λουξεμβουργιανό δικαίωμα δυνάμει του άρθρου 134 του L.I.R, του άρθρου 162 του L.I.R και του διατάγματος του Μεγάλου Δουκάτου της 3ης Δεκεμβρίου 1969. Η σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης περιορίζει τα φορολογικά δικαιώματα του Λουξεμβούργου, καθώς ορισμένα εισοδήματα που καταλογίζονται σε μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ βάσει της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης φορολογούνται στις ΗΠΑ και όχι στο Λουξεμβούργο.

<sup>(54)</sup> Βλέπε ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης, όπως αναφέρεται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης («Έννοια της κρατικής ενίσχυσης»), EE C 262 της 19.7.2016, σ. 1, σημείο 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

<sup>(55)</sup> Υπόθεση 173/73, Ιταλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:1974:71, σκέψη 13.

<sup>(56)</sup> Βλέπε υπόθεση C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, ECLI:EU:C:2005:768, σκέψη 78· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.ά., ECLI:EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13, Ministerio de Defensa και Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31.

<sup>(57)</sup> Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(58)</sup> Βλέπε συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., ECLI:EU:C:2011:550, σκέψη 65.



- (111) Το άρθρο 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης απαλλάσσει από τη φορολογία «εισοδήματα [...] τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, δύνανται να φορολογούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες». Προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα που «δύνανται να φορολογηθεί στις Ηνωμένες Πολιτείες», το άρθρο 7 παράγραφος 1 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει ότι τα κέρδη επιχειρήσεων που παράγονται από εταιρεία ενός εκ των συμβαλλόμενων κρατών φορολογούνται στο εν λόγω κράτος, εκτός εάν πραγματοποιούνται ή καταλογίζονται σε μόνιμη εγκατάσταση που βρίσκεται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Στην περίπτωση αυτή, το πρώτο συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να υποθέσει ότι τα κέρδη που καταλογίζονται στη συγκεκριμένη μόνιμη εγκατάσταση μπορούν να φορολογηθούν στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος και, ως εκ τούτου, απαλλάσσει από τον φόρο τα συγκεκριμένα κέρδη, προκειμένου να αποφευχθεί τυχόν διπλή φορολόγηση.
- (112) Ως εκ τούτου, είναι αποφασιστικής σημασίας στο πλαίσιο της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης να προσδιοριστεί κατά πόσο το αμερικανικό υποκατάστημα δικαιόχρησης της McD Europe συνιστά μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ που δημιουργεί επιχειρηματικά κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία στο Λουξεμβούργο. Το άρθρο 5 παράγραφος 1 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση ως έναν «σταθερό τόπο δραστηριότητας μέσω του οποίου ασκείται, εν όλω ή εν μέρει, η δραστηριότητα μιας επιχείρησης». Συνεπώς, ενώ η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ορίζεται στη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, ο όρος «δραστηριότητα» δεν ορίζεται. Επίσης, το άρθρο 7 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης περιλαμβάνει την έννοια των «επιχειρηματικών κερδών» η οποία δεν ορίζεται.
- (113) Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το άρθρο 3 παράγραφος 2 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης θεωρεί ότι οποιοσδήποτε όρος δεν ορίζεται στη σύμβαση έχει την έννοια που του αποδίδεται δυνάμει του δικαίου του κράτους που εφαρμόζει τη σύμβαση, ήτοι του Λουξεμβούργου στην προκειμένη περίπτωση. Όπως διευκρινίζεται στις αιτιολογικές σκέψεις 119 έως 121 και αντίθετα με όσα υποστήριξε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, σε περίπτωση διαφορών ως προς την ερμηνεία ή την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών, δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για την εφαρμογή της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από το Λουξεμβούργο, το κατά πόσο το κατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση βάσει του εσωτερικού φορολογικού δικαίου των ΗΠΑ <sup>(59)</sup> και δεν είναι αποφασιστικής σημασίας επίσης το κατά πόσο οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές ήταν ενήμερες σχετικά με τη μη φορολόγηση του επιχειρηματικού εισοδήματος στις ΗΠΑ <sup>(60)</sup>. Εάν το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στις ΗΠΑ σύμφωνα με το εσωτερικό φορολογικό δικαίο του Λουξεμβούργου και, κατά συνέπεια, του καταλογίζονται επιχειρηματικά κέρδη, τα συγκεκριμένα κέρδη απαλλάσσονται από τη φορολογία βάσει του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (114) Όσον αφορά το φορολογικό δικαίο του Λουξεμβούργου, το άρθρο 16 του νόμου StAnpG ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης και αναφέρεται από αυτήν την άποψη σε κάθε σταθερό εξοπλισμό ή τόπο που χρησιμεύει για τη λειτουργία μιας εγκατεστημένης «επιχείρησης» ή «επιχειρηματικής δραστηριότητας». Ο φορολογικός σύμβουλος, με την αίτησή του, εφαρμόζει τα κριτήρια του άρθρου 16 του νόμου StAnpG στα χαρακτηριστικά της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αναπτύσσει το υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ <sup>(61)</sup> και συμπεραίνει ότι πληρούνται τα εν λόγω κριτήρια. Συνεπώς, από τη φορολογική οπτική του Λουξεμβούργου, «θα πρέπει να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι το [υποκατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ] ασκεί δραστηριότητες διανοητικής ιδιοκτησίας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στις ΗΠΑ δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης ΗΠΑ-Λουξεμβούργου» <sup>(62)</sup>.
- (115) Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι λουξεμβουργιανές αρχές και η McD Europe ως απάντηση στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας <sup>(63)</sup>, η Επιτροπή δεν βλέπει κανένα λόγο να διαφωνήσει με την εκτίμηση του φορολογικού συμβούλου ότι το κατάστημα δικαιόχρησης των ΗΠΑ συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου StAnpG. Από την άποψη του δικαίου του Λουξεμβούργου, υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση στις Ηνωμένες Πολιτείες και δεν αποδεικνύεται ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές εφάρμοσαν εσφαλμένα τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης θεωρώντας ότι τα έσοδα του υποκαταστήματος δικαιόχρησης των ΗΠΑ «δύνανται να φορολογηθούν» στις ΗΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 1 και το άρθρο 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (116) Όσον αφορά την εθνική νομολογία του Λουξεμβούργου, ο φορολογικός σύμβουλος καθώς και το Λουξεμβούργο και η McDonald's στις παρατηρήσεις τους επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας <sup>(64)</sup> αναφέρονται στην απόφαση *La Coasta* που αφορά τις διαφορετικές ερμηνείες της συνθήκης Λουξεμβούργου-Γαλλίας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Στην εν λόγω απόφαση, το διοικητικό δικαστήριο του Λουξεμβούργου αναγνώρισε ότι θα μπορούσε να προκύψει διπλή μη φορολόγηση παρά την ορθή εφαρμογή μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, δεδομένου ότι κάθε συμβαλλόμενο κράτος ερμηνεύει ανεξάρτητα από το άλλο τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ο κύριος στόχος μιας συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης είναι η εξάλειψη τόσο της πραγματικής όσο και της δυνητικής διπλής φορολόγησης. Δεν εξασφαλίζει πάντοτε την πραγματική φορολόγηση <sup>(65)</sup>.

<sup>(59)</sup> Αιτιολογική σκέψη 84 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας.

<sup>(60)</sup> Αιτιολογική σκέψη 91 της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας.

<sup>(61)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκέψη 44.

<sup>(62)</sup> Σ. 8 της αίτησης για αναθεωρημένη απόφαση.

<sup>(63)</sup> Βλέπε αιτιολογικές σκέψεις 70, 71, 76 και 92.

<sup>(64)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκέψη 92.

<sup>(65)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκέψη 72.

- (117) Η μη φορολόγηση στη συγκεκριμένη περίπτωση απορρέει κυρίως από το γεγονός ότι οι ΗΠΑ δεν ασκούν το δικαίωμά τους για φορολόγηση που τους έχει αποδοθεί βάσει της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, λόγω της ερμηνείας του όρου «επιχειρηματική δραστηριότητα» στο φορολογικό δίκαιο των ΗΠΑ. Η Επιτροπή στην απόφασή της για την κίνηση της διαδικασίας εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το κατά πόσο η διπλή μη φορολόγηση του εισοδήματος δικαιόχρησης της McD Europe οφειλόταν σε διαφορετική ερμηνεία μεταξύ Λουξεμβούργου και ΗΠΑ ή σε αντικρουόμενους χαρακτηρισμούς κατά την εφαρμογή της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ειδικότερα, η διατύπωση του άρθρου 25 παράγραφος 2 στοιχείο α) της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης («στο Λουξεμβούργο, η διπλή φορολόγηση αποφεύγεται ως εξής») φαινόταν να υποδηλώνει την υποχρέωση του Λουξεμβούργου να απαλλάσσει το εισόδημα μόνο προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή φορολόγηση <sup>(66)</sup>.
- (118) Συνεπώς, στο πλαίσιο της προκαταρκτικής εξέτασης, προέκυψε το ερώτημα κατά πόσο, απουσία υπόθεσης εικονικής διπλής φορολόγησης <sup>(67)</sup>, η διπλή μη φορολόγηση στη συγκεκριμένη περίπτωση οφειλόταν σε αντικρουόμενους χαρακτηρισμούς και το Λουξεμβούργο θα μπορούσε να ανακτήσει το δικαίωμα φορολόγησης βάσει της εν λόγω σύγκρουσης. Η αναφορά στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας στα σχόλια του ΟΟΣΑ σχετικά με το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης όσον αφορά τους αντικρουόμενους χαρακτηρισμούς, και συγκεκριμένα την παράγραφο 32.6 <sup>(68)</sup> αυτής, θα πρέπει να εννοηθεί στο συγκεκριμένο πλαίσιο.
- (119) Οι αντικρουόμενοι χαρακτηρισμοί αναφέρονται σε καταστάσεις στις οποίες τα συμβαλλόμενα κράτη εφαρμόζουν διαφορετικά τα άρθρα της σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης βάσει της αλληλεπίδρασης του εσωτερικού δικαίου με τη σύμβαση <sup>(69)</sup>. Σύμφωνα με τα σχόλια του ΟΟΣΑ, στις περιπτώσεις αντικρουόμενων χαρακτηρισμών, το κράτος κατοικίας (Λουξεμβούργο) θα πρέπει να λάβει υπόψη τον χαρακτηρισμό του κράτους προέλευσης (ΗΠΑ) <sup>(70)</sup>. Με άλλα λόγια, όταν, από την άποψη του κράτους προέλευσης, το συγκεκριμένο κράτος δεν έχει το δικαίωμα να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος σύμφωνα με τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, το κράτος κατοικίας δεν υποχρεούται να απαλλάξει το εισόδημα <sup>(71)</sup>.
- (120) Αντιθέτως, οι διαφορές ως προς την ερμηνεία ή την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών αφορούν τον τρόπο με τον οποίο τα συμβαλλόμενα κράτη ερμηνεύουν τη συνθήκη ή την εφαρμόζουν σε ένα δεδομένο σύνολο πραγματικών περιστατικών, ανεξάρτητα από το εσωτερικό δίκαιο. Οι καταστάσεις διαφορών ερμηνείας οδήγησαν στη συμπερίληψη του άρθρου 23Α παράγραφος 4 στο υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση παρόμοιων περιπτώσεων διπλής μη φορολόγησης <sup>(72)</sup>.
- (121) Όπως εξηγείται στις αιτιολογικές σκέψεις 112 έως 117, η Επιτροπή δεν έχει συγκεντρώσει, στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας, αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τις αμφιβολίες ότι η παρούσα υπόθεση μπορεί να αφορά αντικρουόμενους χαρακτηρισμούς. Οι διαφορετικές ερμηνείες του όρου «επιχειρηματική δραστηριότητα» βάσει του φορολογικού δικαίου του Λουξεμβούργου και των ΗΠΑ δεν οδήγησαν το Λουξεμβούργο και τις ΗΠΑ να εφαρμόσουν διαφορετικές διατάξεις της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, αλλά να ερμηνεύσουν διαφορετικά την ίδια διάταξη, ήτοι το άρθρο 5 της συνθήκης Λουξεμβούργου-ΗΠΑ. Σε περίπτωση διαφοράς ερμηνείας, η έκθεση 1999 διευκρινίζει ότι το κράτος κατοικίας (Λουξεμβούργο) δεν είναι υποχρεωμένο να δεχθεί την ερμηνεία που πρότείνει το κράτος

<sup>(66)</sup> Βλέπε ΟΟΣΑ, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation No. 6 (1999) (Η εφαρμογή του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ στις προσωπικές εταιρείες, θέματα διεθνούς φορολογίας αριθ. 6) (1999) (εφεξής «έκθεση 1999»), παράγραφος 116.

<sup>(67)</sup> Η εικονική διπλή φορολόγηση προκύπτει στις περιπτώσεις στις οποίες το κράτος προέλευσης έχει σαφές δικαίωμα να φορολογήσει ένα εισόδημα σύμφωνα με τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, αλλά επιλέγει να μην ασκήσει το συγκεκριμένο δικαίωμα βάσει του εσωτερικού φορολογικού δικαίου.

<sup>(68)</sup> Η παράγραφος 32.6 των σχολίων του ΟΟΣΑ σχετικά με την υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης (2000) προβλέπει ότι «η φράση “σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης μπορεί να φορολογηθεί” θα πρέπει να ερμηνεύεται επίσης σε σχέση με πιθανές περιπτώσεις διπλής μη φορολόγησης που μπορεί να προκύψουν σύμφωνα με το άρθρο 23Α. Όταν το κράτος προέλευσης θεωρεί ότι οι διατάξεις της σύμβασης δεν του επιτρέπουν να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου που διαφορετικά θα είχε το δικαίωμα να φορολογήσει, το κράτος κατοικίας θα πρέπει, για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 23Α, να θεωρήσει ότι το στοιχείο εισοδήματος δεν μπορεί να φορολογηθεί από το κράτος προέλευσης σύμφωνα με τις διατάξεις της σύμβασης, ακόμα και αν το κράτος κατοικίας είχε εφαρμόσει διαφορετικά τη σύμβαση έτσι ώστε να έχει το δικαίωμα να φορολογήσει τα συγκεκριμένα εισοδήματα, εάν ήταν στη θέση του κράτους προέλευσης. Συνεπώς, το κράτος κατοικίας δεν υποχρεούται σύμφωνα με την παράγραφο 1 να απαλλάξει το στοιχείο εισοδήματος, αποτέλεσμα το οποίο συνάδει με τη βασική λειτουργία του άρθρου 23, δηλαδή την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης.»

<sup>(69)</sup> Έκθεση 1999, παράγραφος 94.

<sup>(70)</sup> Έκθεση 1999, παράγραφος 105.

<sup>(71)</sup> Έκθεση 1999, παράγραφος 109, η οποία ορίζει: «Όταν το κράτος προέλευσης θεωρεί ότι οι διατάξεις της σύμβασης δεν του επιτρέπουν να φορολογήσει ένα στοιχείο εισοδήματος που διαφορετικά θα είχε φορολογηθεί, το κράτος κατοικίας [...] δεν υποχρεούται σύμφωνα με την παράγραφο 1 [του άρθρου 23Α] να απαλλάξει το στοιχείο εισοδήματος [...]»

<sup>(72)</sup> Το άρθρο 23Α παράγραφος 4 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζει τα εξής: «Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν ισχύουν για εισόδημα που παράγεται ή κεφάλαιο που ανήκει σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου κράτους, όταν το άλλο συμβαλλόμενο κράτος εφαρμόζει τις διατάξεις της σύμβασης για την απαλλαγή του εν λόγω εισοδήματος ή κεφαλαίου από τον φόρο ή εφαρμόζει τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 ή 11 στο εν λόγω εισόδημα.»

προέλευσης (ΗΠΑ) <sup>(73)</sup>. Συνεπώς, σε περίπτωση διαφορών ερμηνείας και ελλείψει διάταξης στη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης που να αντιστοιχεί στο άρθρο 23Α παράγραφος 4 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ (όπως συμβαίνει με τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης) μπορεί να προκύψει διπλή μη φορολόγηση. Η εν λόγω διπλή μη φορολόγηση που προκύπτει από διαφορετικές ερμηνείες της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης μπορεί είτε να επιλυθεί με τη διαπραγμάτευση τροποποίησης της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης <sup>(74)</sup> είτε με τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας που προβλέπεται στο άρθρο 27 της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

- (122) Επιπλέον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η μη φορολόγηση του εισοδήματος του υποκαταστήματος δικαιοχρήσης των ΗΠΑ θα μπορούσε επίσης να επιλυθεί μέσω τροποποίησης του άρθρου 16 του νόμου StAnpG, το οποίο επί του παρόντος δεν καλύπτει καταστάσεις στις οποίες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες θεωρείται ότι συνεπάγονται μόνιμη εγκατάσταση βάσει της νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, αλλά δεν επαρκούν για να ικανοποιήσουν το κατώτατο όριο προκειμένου να θεωρηθούν ως μόνιμη εγκατάσταση βάσει του αμερικανικού φορολογικού δικαίου (βλέπε αιτιολογική σκέψη 41).
- (123) Τέλος, όπως ανέφερε η McDonald's στις παρατηρήσεις της επί της απόφασης για την κίνηση της διαδικασίας <sup>(75)</sup>, η ανάλυση άλλων φορολογικών αποφάσεων που εξέδωσε το Λουξεμβούργο και είναι διαθέσιμες δημοσίως μέσω της αποκαλούμενης υπόθεσης Luxleaks <sup>(76)</sup> δείχνει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις δεν αποκλίνουν από φορολογικές αποφάσεις που αφορούν άλλους φορολογούμενους, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη ερμηνεία και εφαρμογή της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης από το Λουξεμβούργο. Η αξιολόγηση των 25 λοιπών αποφάσεων της LuxLeaks <sup>(77)</sup> αποδεικνύει ότι οι λουξεμβουργιανές αρχές ακολούθησαν μια συνεκτική ερμηνεία της συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, η οποία ισχύει για όλους τους φορολογούμενους που βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Δεν προβλέπεται καμία προϋπόθεση πραγματικής φορολόγησης από τη συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και οι φορολογικές αποφάσεις δεν επιβάλλουν προϋπόθεση αυτού του είδους στον βαθμό που δεν περιλαμβάνεται ρητά στη σχετική συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

#### 8.2.1. Συμπέρασμα

- (124) Βάσει της ανάλυσης αυτής, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές εφάρμοσαν εσφαλμένα τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ως εκ τούτου, βάσει των αμφιβολιών που διατυπώθηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας και λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό του συστήματος αναφοράς, η Επιτροπή δεν μπορεί να αποδείξει ότι οι επίμαχες αποφάσεις χορήγησαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στη McD Europe, εφαρμόζοντας εσφαλμένα τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- (125) Δεδομένου ότι τα κριτήρια για τη διαπίστωση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης είναι σωρευτικά, δεν χρειάζεται να αξιολογηθούν τα λοιπά κριτήρια.

### 9. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

- (126) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές υπέρ της McD Europe Franchising, SARL δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

#### Άρθρο 1

Με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από τις λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές στις 30 Μαρτίου 2009 και στις 17 Σεπτεμβρίου 2009 υπέρ της McD Europe Franchising S.à.r.l, το Λουξεμβούργο δεν εφάρμοσε εσφαλμένα τη συνθήκη Λουξεμβούργου-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και, ως εκ τούτου, οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις δεν συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη συγκεκριμένη βάση.

<sup>(73)</sup> Έκθεση 1999, παράγραφος 108.

<sup>(74)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκέψη 70.

<sup>(75)</sup> Βλέπε αιτιολογική σκέψη 91.

<sup>(76)</sup> Το φθινόπωρο του 2014, περισσότερες από 500 αποφάσεις που ελήφθησαν ιδίως από την PwC διέρρευσαν και δημοσιεύθηκαν στο διαδίκτυο.

<sup>(77)</sup> Η McDonald's εξέτασε τις εκ των προτέρων φορολογικές συμφωνίες που αποκαλύφθηκαν στο συγκεκριμένο πλαίσιο και εντόπισε 25 περιπτώσεις στις οποίες οι λουξεμβουργιανές φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν ότι τα κέρδη των επιχειρήσεων που καταλογίζονται σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής δεν φορολογούνται στο Λουξεμβούργο βάσει της σχετικής συνθήκης για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Οι μόνιμες εγκαταστάσεις βρίσκονταν στις ακόλουθες δικαιοδοσίες: Γαλλία, Γερμανία, Χονγκ Κονγκ, Ισπανία, Ιρλανδία, Ιαπωνία, Κάτω Χώρες, Ελβετία, Ηνωμένο Βασίλειο, Βιετνάμ και Ηνωμένες Πολιτείες. Καμία από τις εν λόγω εκ των προτέρων φορολογικές συμφωνίες δεν επιβάλλει την προϋπόθεση φορολόγησης των επιχειρηματικών κερδών στο επίπεδο της μόνιμης εγκατάστασης.

*Άρθρο 2*

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

Βρυξέλλες, 19 Σεπτεμβρίου 2018.

Για την Επιτροπή  
Margrethe VESTAGER  
Μέλος της Επιτροπής

---