

**ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2019/1252**

ze dne 19. září 2018

**o daňových rozhodnutích SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP), která vydalo  
Lucembursko společnosti McDonald's Europe***(oznámeno pod číslem C(2018) 6076)***(Pouze francouzské znění je závazné)****(Text s významem pro EHP)**

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany, aby v souladu s uvedenými ustanoveními podaly připomínky <sup>(1)</sup>, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

**1. POSTUP**

- (1) Dopisem ze dne 19. června 2013 zaslala Komise Lucemburskému velkovévodství žádost o informace, kde požadovala podrobné informace o jeho postupech v souvislosti s daňovými rozhodnutími <sup>(2)</sup>.
- (2) Dopisem ze dne 24. června 2014 zaslala Komise lucemburským orgánům další žádost o informace týkající se skupiny McDonald's. Požádala mimo jiné, aby Lucembursko poskytlo veškerá daňová rozhodnutí vydaná jeho daňovou správou ve prospěch skupiny McDonald's.
- (3) Na tuto žádost Komise o informace ze dne 24. června 2014 zaslaly lucemburské orgány odpověď dne 4. srpna 2014. Zejména poskytly dvě daňová rozhodnutí adresovaná společnosti McD Europe Franchising S.à.r.l., (dále jen „McD Europe“) ze dne 30. března 2009 (dále jen „první daňové rozhodnutí“), respektive 17. září 2009 (dále jen „revidované daňové rozhodnutí“) (dále společně označována jako „napadená daňová rozhodnutí“). Mimo to lucemburské orgány poskytly i několik dalších daňových rozhodnutí, která jejich daňová správa vydala ve prospěch společností skupiny McDonald's <sup>(3)</sup>.
- (4) Lucemburské orgány ve své odpovědi ze dne 4. srpna 2014 popsaly rovněž postup Lucemburska v souvislosti s daňovými rozhodnutími a vysvětlily, proč se domnívají, že daňová rozhodnutí vydaná ve prospěch skupiny McDonald's nepředstavují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „Smlouva“).
- (5) Komise v dopise ze dne 23. března 2015 požádala lucemburské orgány, aby vyjádřily připomínky k informacím obdržným od sdružení odborových svazů <sup>(4)</sup> (dále jen „sdružení“) k tématu státní podpory, kterou měly lucemburské orgány poskytnout skupině McDonald's.
- (6) Lucemburské orgány dne 23. dubna 2015 zaslaly odpověď na žádost Komise o informace ze dne 23. března 2015.
- (7) Dopisem ze dne 18. května 2015 požádala Komise, mimo jiné, lucemburské orgány, aby jí poskytly všechny dokumenty předložené McD Europe ode dne vydání prvního daňového rozhodnutí, a odůvodnily tak povinnost, která byla společnosti uložena v tomto prvním daňovém rozhodnutí, a sice prokázat, že zisky poboček McD Europe v USA a ve Švýcarsku byly v těchto zemích přiznány a zdaněny.

<sup>(1)</sup> Úř. věst. C 258, 15.7.2016, s. 11.

<sup>(2)</sup> Tento dopis byl zaslán pod referenčním číslem HT.4020 – Postupy v souvislosti s daňovým rozhodnutím.

<sup>(3)</sup> Toto vyšetřování se však týká pouze napadených daňových rozhodnutí a není jimi dotčeno posouzení ostatních daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou ve prospěch skupiny McDonald's a jejich dceřiných společností.

<sup>(4)</sup> Jednalo se o tyto odborové svazy: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) a Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Lucemburské orgány na tyto žádosti odpověděly dopisem ze dne 9. června 2015 a uvedly (a zároveň předložily požadované dokumenty), že americká pobočka McD Europe byla v roce 2014 v USA podrobena daňové kontrole americké daňové správy (*Internal Revenue Service*, dále jen „IRS“) za účetní období 2009 a 2010, která potvrdila, že by neměly být provedeny žádné změny daňových příznání podaných americkou pobočkou McD Europe v USA.
- (9) Dne 3. prosince 2015 Komise rozhodla o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v souladu s čl. 108 odst. 2 Smlouvy v souvislosti s napadenými daňovými rozhodnutími z důvodu, že tato rozhodnutí by mohla představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, která by mohla být neslučitelná s vnitřním trhem (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“).
- (10) Lucemburské orgány podaly své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení dopisem ze dne 4. února 2016.
- (11) Dne 15. července 2016 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v Úředním věstníku Evropské unie <sup>(5)</sup>. Komise vyzvala zúčastněné strany, aby předložily své připomínky k tomuto opatření. Sdružení předložilo své připomínky v dopise ze dne 5. srpna 2016. Dne 9. srpna 2016 obdržela Komise připomínky společnosti McDonald's.
- (12) Dopisem ze dne 30. září 2016 předložily lucemburské orgány své připomínky k připomíncek třetích stran, které Komise obdržela v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení.
- (13) Dopisem ze dne 23. listopadu 2016 zaslala Komise lucemburským orgánům další žádost o informace.
- (14) Lucemburské orgány na tuto žádost odpověděly dne 14. prosince 2016 a 12. ledna 2017.

## 2. PODROBNÝ POPIS PODPORY

### 2.1. Popis příjemce

- (15) McDonald's Corporation je akciová společnost registrovaná ve státě Delaware, která má hlavní sídlo v Oak Brook ve státě Illinois ve Spojených státech amerických. Je kótovaná na Newyorské burze. Byla založena 21. prosince 1964 a provozuje restaurace McDonald's, které nabízejí sortiment potravin a nápojů přizpůsobených dané lokalitě, a poskytuje k nim franšizu <sup>(6)</sup>.
- (16) Společnost je aktivní v následujících oblastech: Spojené státy americké, přední mezinárodní trhy (Německo, Austrálie, Kanada, Francie a Spojené království), rychle rostoucí trhy (Čína, Korea, Španělsko, Itálie, Nizozemsko, Polsko, Rusko a Švýcarsko) a oblast „*Foundational Markets and Corporate*“ (Základní trhy a korporace) <sup>(7)</sup>. Z 37 241 restaurací ve více než 100 zemích je přibližně 34 108 provozováno jako franšiza a 3 133 provozuje přímo společnost <sup>(8)</sup>. V době vydání napadených daňových rozhodnutí bylo z 31 677 fungujících restaurací McDonald's na světě 21 183 provozováno franšízami, 3 855 přidruženými společnostmi a 6 639 společností McDonald's Corporation a jejími dceřinými společnostmi <sup>(9)</sup>. McDonald's Corporation je tedy převážně poskytovatel franšizy, jelikož 80 % restaurací McDonald's drží a provozují nezávislí držitelé franšizy <sup>(10)</sup>. V roce 2017 měla společnost McDonald's Corporation zhruba 400 dceřiných společností, které zaměstnávaly 235 000 zaměstnanců.
- (17) V roce 2017 činil celkový obrát společnosti McDonald's 22,8 miliardy USD, z čehož 12,7 miliardy USD pocházelo z prodejů v restauracích provozovaných přímo společností a 10,1 miliardy USD činily příjmy z franšizy. V době vydání napadených daňových rozhodnutí činil celkový obrát společnosti McDonald's 26,216 miliardy USD a společnost provozovala 32 478 restaurací <sup>(11)</sup>.

<sup>(5)</sup> Úř. věst. C 258, 15.7.2016, s. 11.

<sup>(6)</sup> Zpráva „Form 10-K“, kterou americká komise pro cenné papíry (*US Securities and Exchange Commission*) předložila Federální komisi pro burzovní činnost za rok 2017, s. 1.

<sup>(7)</sup> Zpráva „Form 8-K“, kterou společnost McDonald's Corporation předložila Federální komisi pro burzovní činnost dne 18. září 2015, s. 2.

<sup>(8)</sup> Zpráva „Form 10-K“, kterou společnost McDonald's Corporation předložila Federální komisi pro burzovní činnost za rok 2017, s. 13.

<sup>(9)</sup> Žádost o první daňové rozhodnutí, s. 1.

<sup>(10)</sup> V rámci typické franšizové dohody McDonald's Corporation vlastní pozemek a stavbu nebo zaručuje dlouhodobý pronájem restaurace a držitel franšizy platí za vybavení, nápisy, vybavení k sezení a dekorace.

<sup>(11)</sup> Zpráva „Form 10-K“, kterou společnost McDonald's Corporation předložila Federální komisi pro burzovní činnost za rok 2009.

- (18) Z celkového objemu prodeje v restauracích provozovaných přímo společností pochází 3,260 miliardy USD z prodeje v USA, 4,080 miliardy USD z prodeje na předních mezinárodních trzích <sup>(12)</sup>, 4,592 miliardy USD z prodeje na rychle rostoucích trzích <sup>(13)</sup> a 0,787 miliardy EUR z oblasti „*Foundational Markets & Corporate*“ <sup>(14)</sup>.
- (19) Mimo území USA poskytují McDonald's Corporation a její americká dceřiná společnost McDonald's International Property Company (dále jen „MIPCO“) v rámci licence pro každý trh právo rozvíjet a provozovat restaurace McDonald's podnikům, které jsou na většině velkých trhů přímými či nepřímými dceřinými společnostmi McDonald's Corporation.
- (20) Podle informací poskytnutých lucemburskými orgány ovládala skupina McDonald's v prosinci 2013 v Lucembursku pět společností: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; a v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. a Lux MC Holdings S.à.r.l. držely podíly v dalších dceřiných společnostech McDonald's v Evropě a USA, zatímco McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. fungovala jako právní podpora sdružování finančních prostředků podle smlouvy uzavřené s externí bankou. Společnost Luxembourg McD Investments S.à.r.l. držela rovněž podíly v americké společnosti Golden Arches UK LLC, společnosti s ručením omezeným registrované ve státě Delaware.
- (22) Vyšetřování Komise a toto rozhodnutí se soustředí na společnost McD Europe, která byla v době vydání napadených daňových rozhodnutí daňovým rezidentem v Lucembursku a měla pobočku v USA a ve Švýcarsku. Jak je vysvětleno v žádostech o daňové rozhodnutí, společnost McD Europe zaplatila vstupní poplatek pro přístup k některým franšizovým právům (dřívějším i budoucím) vytvořeným a držným McDonald's Corporation a MIPCO. Společnost McD Europe v důsledku toho nabyla skutečné vlastnictví určitého počtu nehmotných aktiv v podobě franšizových práv (dále jen „franšizová práva“) <sup>(15)</sup>. McD Europe následně poskytla franšizová práva a také smluvní závazky z nich vyplývající své pobočce v USA. V důsledku toho všechny licenční poplatky dříve vybírané McDonald's Corporation od daného okamžiku vybírá McD Europe prostřednictvím pobočky v USA se sídlem v Oak Brook ve státě Illinois. Švýcarská pobočka se sídlem v Ženevě uděluje na základě licence franšizová práva držitelům franšiz z různých evropských zemí a poskytuje různé služby související s franšizovými právy. Americká pobočka jí za to platí servisní poplatek ve výši nákladů švýcarské pobočky navýšený o marži. V době vydání napadených daňových rozhodnutí zaměstnávala švýcarská pobočka [0-10] zaměstnanců, což představovalo [0-10] zaměstnanců na plný úvazek. Společnost McD Europe a její pobočka v USA neměly žádného zaměstnance. V roce 2014 zaměstnávala společnost McD Europe [0-10] zaměstnanců na plný úvazek, pobočka ve Švýcarsku [10-20] zaměstnanců na plný úvazek a pobočka v USA neměla zaměstnance žádného.
- (23) V roce 2015 oznámila společnost McDonald's zásadní reorganizaci své činnosti a rozdělila země po celém světě podle společných rysů jejich trhu, spíše než na základě zeměpisné blízkosti. V prosinci 2016 společnost oznámila své rozhodnutí vytvořit novou podnikovou strukturu na základě nové struktury mezinárodního holdingu s cílem přizpůsobit a podpořit novou organizaci a její činnosti.
- (24) Výsledkem této restrukturalizace bylo vytvoření sjednocené struktury se sídlem ve Spojeném království zodpovědné za udělování licence na většinu práv duševního vlastnictví společnosti po celém světě s výjimkou Spojených států. Tvoří ji různé britské společnosti registrované ve Spojeném království a americké společnosti, které jsou nadále registrované ve Spojených státech. Tyto americké společnosti jsou rovněž daňovými rezidenty ve Spojeném království. V důsledku této změny došlo k ukončení činností společnosti v Ženevě. Další pobočka ve Švýcarsku zůstává aktivní a pobočka v Lucembursku si ponechala odpovědnost za lucemburské restaurace <sup>(16)</sup>.

<sup>(12)</sup> Zavedené trhy, kam patří Německo, Austrálie, Kanada, Francie, Spojené království a související trhy.

<sup>(13)</sup> Trhy, které mají podle podniku relativně větší potenciál k rozvoji franšizových restaurací, mimo jiné Čína, Korea, Španělsko, Itálie, Nizozemsko, Polsko, Rusko, Švýcarsko a související trhy.

<sup>(14)</sup> Jedná se o označení dalších trhů v systému McDonald's, z nichž většina funguje převážně ve franšizovém pojetí. Činnosti tohoto sektoru jsou rovněž popsány (viz zpráva „Form 10-K“, kterou společnost McDonald's Corporation předložila Federální komisi pro burzovní činnost za rok 2017, s. 20).

<sup>(15)</sup> Nehmotná aktiva související s franšizovými právy se týkají: rozvoje a umístění značky, marketingu a propagace, návrhů a technických specifikací restaurací, rekonstrukce restaurací, vývoje jídel a menu, dodavatelského řetězce, platformy a operačních systémů (včetně nehmotných aktiv souvisejících s odbornou přípravou), zavádění systémů, správy franšiz, analýzy činnosti, kontroly kvality, lidských zdrojů, právní podpory.

<sup>(16)</sup> Zdroj: písemná odpověď společnosti McDonald's na otázky výboru TAX3 Evropského parlamentu, 18. června 2018.

## 2.2. Napadená daňová rozhodnutí

- (25) Toto rozhodnutí se týká dvou daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou v roce 2009 ve prospěch společnosti McD Europe. Konkrétně se jedná o první daňové rozhodnutí a revidované daňové rozhodnutí, která se obě týkají daňového postavení McD Europe v Lucembursku.
- (26) První daňové rozhodnutí vydala lucemburská daňová správa dne 30. března 2009 na žádost McDonald's o daňové rozhodnutí ze dne 11. února 2009, které společnost doplnila o další dokumenty předložené dne 10. března 2009. V reakci na toto první daňové rozhodnutí předložil daňový poradce McD Europe (dále jen daňový poradce) lucemburské daňové správě dne 27. července 2009 žádost o revidované daňové rozhodnutí. Na základě této žádosti vydala lucemburská daňová správa dne 17. září 2009 revidované daňové rozhodnutí.

### 2.2.1. První daňové rozhodnutí

#### 2.2.1.1. Organizační struktura McDonald's popsaná v žádosti o první daňové rozhodnutí

- (27) Žádost společnosti McDonald's o první daňové rozhodnutí ze dne 11. února 2009 popisuje strukturu skupiny McDonald's a její přítomnost v Lucembursku. Popisuje rovněž restrukturalizaci franšízových práv McDonald's Corporation a dvou poboček McD Europe v USA a ve Švýcarsku. Mimo jiné popisuje daňové důsledky této restrukturalizace pro Lucembursko na základě uplatňování lucemburských daňových předpisů a smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění<sup>(17)</sup>.
- (28) Žádost o daňové rozhodnutí zejména vysvětluje, že v zájmu centralizace kontroly a řízení evropských franšízových práv v rámci společnosti McD Europe uzavřela tato společnost s McDonald's Corporation a MIPCO „Buy-in Agreement“ (dohodu o nákupu podílu, která stanoví vstupní poplatek) a „Qualified Cost Sharing Arrangement“ (dohodu o rozdělení nákladů splňujících předem stanovená kritéria, dále jen „dohoda QCS“). Podle Buy-in Agreement McD Europe uhradí vstupní poplatek pro přístup k některým franšízovým právům (dřívějším či budoucím) vytvořených a držných McDonald's Corporation a MIPCO<sup>(18)</sup>. V důsledku toho nabyla společnost McD Europe skutečné vlastnictví těchto práv. Společnost McD Europe následně poskytla franšízová práva a také smluvní závazky z nich vyplývající své pobočce v USA v souladu s prohlášením mezi McD Europe a americkou pobočkou. Všechny licenční poplatky dříve vybírané McDonald's Corporation od daného okamžiku vybírá McD Europe prostřednictvím pobočky v USA. A konečně, podle žádosti o první daňové rozhodnutí měly být všechny potřebné etapy související s restrukturalizací franšízových práv společnosti McDonald's pro evropský region provedeny nejpozději dne 1. března 2009.
- (29) Podle žádosti o první daňové rozhodnutí má americká pobočka McD Europe sídlo v Oak Brook ve státě Illinois, ve Spojených státech amerických. Tato pobočka nese různá hospodářská rizika související s rozvojem franšízových práv a nese s tím spojené náklady, čímž se podle žádosti o daňové rozhodnutí skutečně podílí na dohodě QCS s McDonald's Corporation a MIPCO. Související činnosti McDonald's Corporation (nebo jejích dceřiných společností), které jsou hrazeny pobočkou v USA, řídí a vykonávají zaměstnanci McDonald's Corporation.
- (30) Americká pobočka vykonává svoji činnost ve Spojených státech a je řízena ředitelem pobočky<sup>(19)</sup> se sídlem ve Spojených státech, který dohlíží na určité činnosti související s franšízovými právy<sup>(20)</sup> a je na částečný úvazek vyslán společností McDonald's v rámci smlouvy o poskytování služeb, přičemž dostává odměnu ve výši stanovené na základě nákladů včetně marže, jak je stanoveno ve smlouvě o poskytování služeb. Řízení americké pobočky souvisí s každodenní správou pobočky<sup>(21)</sup>, za niž americká pobočka platí McDonald's Corporation [10 000 – 20 000] USD ročně.

<sup>(17)</sup> *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* (Smlouva mezi vládou Lucemburského velkovévodství a vládou Spojených států amerických, jejímž cílem je zamezit dvojímu zdanění a předcházet daňovým podvodům v souvislosti s daní z příjmů a z majetku, podepsaná dne 3. dubna 1996 v Lucemburku).

<sup>(18)</sup> Území dotčená dohodou Buy-in Agreement a dohodou QCS jsou tato: [...].

<sup>(19)</sup> Podle informací, které lucemburské orgány poskytly Komisi, americká pobočka přímo nezaměstnává žádné zaměstnance.

<sup>(20)</sup> Jedná se například o koordinaci dohody QCS mezi společností McD Europe a společností McDonald's Corporation, která pokrývá franšízová práva související s evropským regionem McDonald's, a zajištění funkce závazků a pohledávek pobočky za současného vedení účtů v rámci amerických obecně uznávaných účetních zásad (US GAAP).

<sup>(21)</sup> Příloha č. 4 žádosti o daňové rozhodnutí.

- (31) Podle žádosti o daňové rozhodnutí švýcarská pobočka McD Europe vlastní své sídlo v Ženevě ve Švýcarsku. Tato pobočka uděluje na základě licence franšízová práva držitelům franšíz z různých evropských zemí<sup>(22)</sup> (dále jen „hlavní držitelé franšíz“), získává příjmy z licenčních poplatků uhrazených hlavními držiteli franšíz a poskytuje služby řízení, podpory, rozvoje a další podobné služby nebo služby související s franšízovými právy<sup>(23)</sup>. Americká pobočka za to švýcarské pobočce platí servisní poplatek ve výši nákladů švýcarské pobočky s připočtením marže [0-10] procent<sup>(24)</sup>.
- (32) Nejdůležitější osoby zaměstnané, vyslané nebo smluvně najaté švýcarskou pobočkou jsou součástí „Key European Management“ (klíčového evropského vedení). Zatímco švýcarská pobočka hradí náklady související s těmito osobami, zejména mzdové náklady a náklady na odměny, podle žádosti o daňové rozhodnutí tyto náklady v poslední instanci nese americká pobočka prostřednictvím snížení licenčních poplatků, které jí hradí pobočka ve Švýcarsku.
- (33) A nakonec McD Europe, jejíž hlavní sídlo je v Lucembursku, poskytne podle žádosti o daňové rozhodnutí během zasedání vedení obecné a administrativní služby, jakož i jiné podpůrné služby a vypracuje obchodní strategie. Americká pobočka má McD Europe za tyto služby ročně uhradit poplatek ve výši [400 000 – 500 000] EUR<sup>(25)</sup>.

#### 2.2.1.2. Daňové důsledky pro Lucembursko popsané v žádosti o první daňové rozhodnutí

- (34) Podle daňového poradce musí být společnost McD Europe v souladu s čl. 159 odst. 1 lucemburského zákona o dani z příjmů<sup>(26)</sup> považována za daňového poplatníka – rezidenta v Lucembursku. Společnost McD Europe tedy plně podléhá lucemburské dani z příjmů právnických osob. Jako daňový poplatník – rezident v Lucembursku však McD Europe rovněž využívá všech ustanovení ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených v Lucemburskem.
- (35) Kromě toho se podle daňového poradce v souladu s článkem 5 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění činnosti americké pobočky považují za činnosti vykonávané ve Spojených státech. Zisky vytvořené americkou pobočkou jsou tedy potenciálně zdanitelné pouze v USA a osvobozeny od lucemburské daně z příjmů právnických osob ve smyslu článků 7 a 25 této smlouvy.
- (36) Obdobně se podle daňového poradce činnosti vykonávané švýcarskou pobočkou, tedy poskytování podlicencí na franšízová práva hlavním držitelům franšíz, považují za činnosti vykonávané ve Švýcarsku ve smyslu článku 5 smlouvy mezi Lucemburskem a Švýcarskem o zamezení dvojího zdanění<sup>(27)</sup>. Zisky vytvořené švýcarskou pobočkou jsou tedy zdanitelné pouze ve Švýcarsku a osvobozeny od lucemburské daně z příjmů právnických osob ve smyslu článků 7 a 25 této smlouvy.
- (37) Žádost o první daňové rozhodnutí závěrem požaduje, aby lucemburská daňová správa potvrdila, že sdílí výklad daňového poradce v souvislosti s daňovými důsledky popsaných transakcí v Lucembursku.

#### 2.2.1.3. Potvrzení lucemburskou daňovou správou

- (38) Lucemburská daňová správa dopisem ze dne 30. března 2009 (první daňové rozhodnutí) potvrdila, že společnost McD Europe je považována za daňového poplatníka – rezidenta v Lucembursku a jako taková smí využívat

<sup>(22)</sup> [Seznam držitelů franšíz v různých evropských zemích]

<sup>(23)</sup> Zejména je stanoveno, že služby zahrnují strategickou podporu a podporu řízení související s finančními operacemi, řízení operačních platforem, sestavení dodavatelského řetězce, rozvoj budov, design restaurací, řízení nabídky jídel, analýzu trendů na místních trzích, lidské zdroje, kontrolu kvality a marketing: to vše v rámci evropských činností.

<sup>(24)</sup> Příloha č. 8 žádosti o daňové rozhodnutí.

<sup>(25)</sup> Příloha č. 6 žádosti o daňové rozhodnutí.

<sup>(26)</sup> Pozměněný zákon ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmů.

<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, signée à Berne le 21 janvier 1993.* (Smlouva mezi Lucemburským velkovodstvím a Švýcarskou konfederací, jejímž cílem je zamezit dvojímu zdanění příjmů a majetku podepsaná dne 21. ledna 1993 v Bernu).

platných smluv Lucemburska o zamezení dvojího zdanění. Lucemburská daňová správa navíc potvrdila, že ve světle vysvětlení poskytnutých v žádosti o první daňové rozhodnutí se zdá, že švýcarská a americká pobočka jsou stálými provozovny. Lucemburská daňová správa proto akceptuje, aby zisky McD Europe, které lze těmto dvěma pobočkám přičíst, byly zdanitelné v jejich příslušných zemích a osvobozeny od daně z příjmů právnických osob v Lucembursku. První daňové rozhodnutí tedy dospělo k následujícímu závěru: „Aby společnost [McD Europe] mohla těžit z těchto výjimek v Lucembursku, musí každoročně předložit důkaz, že tyto příjmy a aktiva byly přiznány a zdaněny ve Švýcarsku a v USA“<sup>(28)</sup>.

## 2.2.2. Revidované daňové rozhodnutí

### 2.2.2.1. Žádost o revidované daňové rozhodnutí

- (39) V reakci na první daňové rozhodnutí poskytl daňový poradce lucemburské daňové správě podrobnou analýzu s cílem stanovit, zda je americká pobočka zdanitelná v USA a zda z amerického pohledu představuje stálou provozovnu.
- (40) Pokud jde o otázku, zda jsou příjmy americké pobočky zdanitelné ve Spojených státech, daňový poradce vysvětluje, že aby byl zahraniční subjekt (tedy McD Europe) zdanitelný v USA, musí v USA vykonávat průmyslovou nebo obchodní činnost. K tomu dochází v případě, že se má za to, že zahraniční subjekt má příjmy skutečně spojené s obchodní nebo průmyslovou činností, které jsou zdanitelné ve Spojených státech. Podle daňového poradce: „... aby měl zahraniční subjekt skutečný zdanitelný příjem v USA, měl by v USA vykonávat průmyslovou nebo obchodní činnosti a mít příjmy, které jsou s touto činností skutečně spojeny“. Daňový poradce poté uvádí, že činnost vykonávaná v USA nepředstavuje průmyslovou nebo obchodní činnost v USA: „ačkoliv pobočka a) vlastní franšízová práva související s evropským regionem skupiny, b) nese různá ekonomická rizika spojená s rozvojem a udržováním nabytých franšízových práv a c) vykonává určité činnosti související s franšízovými právy, organizace McDonald's jako celek se domnívá, že hlavní obchodní operace jsou prováděny prostřednictvím jiných členů skupiny a nepovažuje činnost pobočky za průmyslovou nebo obchodní činnost v USA“<sup>(29)</sup>.
- (41) Pokud jde o otázku, zda americká pobočka představuje stálou provozovnu ve smyslu smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění z amerického pohledu, daňový poradce vysvětluje, že „je třeba prostudovat americké vnitrostátní právní předpisy, aby se určilo, zda subjekt má skutečně stálou provozovnu ve smyslu [této smlouvy]“. Přestože americká pobočka má stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím ředitel pobočky vykonává určité činnosti, daňový poradce vysvětluje, že aby se jednalo o stálou provozovnu, měly by „obchodní činnosti v zemi zdanění být dostatečně významné, aby se jednalo o stálou provozovnu nebo o stálou základnu“. Americké právní předpisy vyžadují, aby činnosti americké pobočky „překročily určitý práh“, jehož podle daňového poradce v dané věci nebylo dosaženo.
- (42) Pokud jde o analýzu, která má určit, zda je pobočka v USA stálou provozovnou z pohledu lucemburských daňových předpisů, daňový poradce vysvětluje, že „analýza, jejímž cílem určit, zda pobočka McD Europe v USA představuje stálou provozovnu z pohledu lucemburských daňových předpisů, nakonec závisí na posouzení nebo neposouzení činnosti pobočky jako „činnosti“ ve smyslu lucemburských vnitrostátních právních předpisů“<sup>(30)</sup>. Vzhledem k tomu, že pojem „činnosti“ není v čl. 3 odst. 2 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění definován, USA stanoví, že je třeba odkázat na význam, který mu byl přidělen vnitrostátním právem smluvního státu, jenž uplatňuje smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tedy lucemburským vnitrostátním právem. Daňový poradce společnosti McD Europe rovněž vysvětluje, že pokud činnosti americké pobočky spadají pod definici „činnosti“ nebo „stálé provozovny“ podle lucemburských vnitrostátních předpisů, „Lucembursko by pak očekávalo, že příjmy budou zdaněny v USA, protože pobočka může být z lucemburského daňového hlediska považována za stálou provozovnu. Nicméně neexistuje požadavek, aby druhý smluvní stát (USA) tyto příjmy účinně zdanil. Čl. 25 odst. 2 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví, že Lucembursko osvobodí od daně příjmy, které „jsou zdanitelné v USA.“ Podle daňového poradce „nic nenaznačuje, že je účinné zdanění požadováno“<sup>(31)</sup>.

<sup>(28)</sup> Původní francouzské znění.

<sup>(29)</sup> S. 3 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

<sup>(30)</sup> S. 3 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

<sup>(31)</sup> S. 4 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

- (43) Kromě toho daňový poradce svůj názor zdůvodňuje odkazem na rozsudek správního soudu v Lucembursku ve věci *La Coasta* <sup>(32)</sup> ohledně různých výkladů smlouvy mezi Lucemburskem a Francií o zamezení dvojího zdanění <sup>(33)</sup>, která definitivně vede ke dvojímu nezdanění. Podle daňového poradce správní soud potvrdil, že „*neexistence stále provozovny z francouzského pohledu je irelevantní, a Lucembursko tedy nemůže uplatnit své právo zdanit příjmy jednoduše proto, že Francie je nepovažuje za zdanitelné*“.
- (44) Daňový poradce společnosti McD Europe tedy přistoupil k analýze s cílem určit, zda podle lucemburského daňového práva představují činnosti americké pobočky „činnost“. Daňový poradce na základě skutečností a okolností věci dospěl k závěru, že americká pobočka trvale vykonává obchodní činnost prostřednictvím stále provozovny a představuje stálou provozovnu ve smyslu lucemburských právních předpisů. Zejména podle daňového poradce v souladu s odstavcem 16 *Steueranpassungsgesetz* (zákon o daňové úpravě) představují činnosti americké pobočky trvale obchodní činnosti, které jsou vykonávány prostřednictvím stále provozovny <sup>(34)</sup>. Činnosti sestávají z „činností“ americké pobočky „*souvisejících s duševním vlastnictvím*“, zejména z: i) držení aktiv; ii) odpovědností za určitá rizika, konkrétně hospodářská rizika související s rozvojem a zachováním franšízových práv, u nichž tato pobočka nese související náklady, čímž se skutečně účastní dohody QCS s McDonald's Corporation; iii) dohledu nad franšízovými právy, konkrétně nad koordinací dohody QCS, sledování úhrady nákladů vynaložených „*Key European Management*“; iv) účetních funkcí. Podle daňového poradce z lucemburského pohledu a ve spojitosti s interpretací smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění „*je třeba vyvodit závěr, že [pobočka v USA] vykonává činnosti související s duševním vlastnictvím prostřednictvím stále provozovny v USA v souladu s článkem 5 smlouvy mezi USA a Lucemburskem*“ <sup>(35)</sup>.
- (45) Analýza daňového poradce závěrem žádá lucemburskou daňovou správu, aby potvrdila, že tento jeho závěr sdílí. Závěrečná věta analýzy uvádí, že: „*Tento dopis by nahradil váš potvrzující dopis ze dne 30. března 2009. Proto bychom velice ocenili, kdyby tento dopis mohl rovněž potvrdit náš výklad daňových důsledků pro Lucembursko, jak jsme je popsali v dopise ze dne 11. února 2009*“ <sup>(36)</sup>.

#### 2.2.2.2. Revidované daňové rozhodnutí vydané lucemburskou daňovou správou

- (46) Lucemburská daňová správa dopisem ze dne 17. září 2009 potvrdila, že souhlasí s výkladem smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, k němuž dospěl daňový poradce v žádosti o revidované daňové rozhodnutí, pokud jde o daňové zacházení podle lucemburského práva se zisky vytvořenými v USA americkou pobočkou McD Europe.

### 3. POPIS PLATNÉHO PRÁVNÍHO RÁMCE

- (47) Běžná pravidla pro zdanění právnických osob v Lucembursku upravuje lucemburský zákon o dani z příjmů. Článek 159 bod 1 tohoto zákona stanoví, že: „*Dani z příjmů právnických osob podléhají veškeré příjmy poplatníka*“. Článek 160 tohoto zákona stanoví, že: „*Od daně z příjmů právnických osob jsou podle článku 156 osvobozeny domácí příjmy právnických osob, subjekty kolektivní povahy podle článku 159, které nemají ani sídlo, ani ústředí na území velkovévodství*“.

<sup>(32)</sup> Rozsudek správního soudu Lucemburského velkovévodství ze dne 3. prosince 2001, č. 12831 soudního rejstříku a navazující rozsudek správního soudu Lucemburského velkovévodství ze dne 23. dubna 2002 č. 14442c soudního rejstříku.

<sup>(33)</sup> Smlouva mezi Francií a Lucemburským velkovévodstvím o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v otázkách zdanění příjmů a majetku ze dne 1. dubna 1958.

<sup>(34)</sup> Kromě popisu činnosti odkazuje daňový poradce na následující kritéria, podle nichž dospívá k závěru, že americká pobočka vykonává trvalou činnost prostřednictvím stále pobočky: pobočka si pronajímá kancelář, což jí umožňuje vykonávat činnosti díky trvalému místu výkonu činnosti; pobočka má přístup ke službám, má ředitele a „další zaměstnance“; pobočka je oficiálně oprávněna využívat prostory; počítá se s tím, že prostory kanceláře budou pobočce k dispozici na dlouhou dobu; pobočka platí pronajímateli roční licenční poplatek; pobočka bude formálně registrovaná ve Spojených státech; má svůj vlastní bankovní účet a McD Europe vede samostatnou účetní závěrku pro pobočku v USA; zaměstnanci vykonávají svou práci převážně v prostorách pobočky; pobočka má hlavičku; pobočka platí každoroční licenční poplatek za služby svému řediteli; veškeré výše uvedené náklady figurují v účetnictví pobočky.

<sup>(35)</sup> S. 8 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

<sup>(36)</sup> S. 8 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

- (48) Článek 163 tohoto zákona stanoví, že lucemburská daň z příjmů právnických osob se vztahuje na zdanitelné příjmy, které daňový poplatník získal v průběhu kalendářního roku<sup>(37)</sup>. Před rokem 2013 byly zdanitelné příjmy všech společností podléhající dani v Lucembursku daněny běžnou sazbou 28,80 %<sup>(38)</sup>. Od roku 2013 činí sazba 29,22 %.
- (49) Začlenění smluv o zamezení dvojího zdanění do lucemburského práva vychází z článků 134 a 162 lucemburského zákona o daních z příjmů a zároveň z nařízení velkovévodství ze dne 3. prosince 1969.
- (50) Článek 134 tohoto zákona stanoví, že: „*Tam, kde daňový poplatník – rezident má příjmy osvobozené od daně, s výhradou doložky o progresivitě stanovené v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění nebo v jiné mezivládní dohodě, jsou tyto příjmy nicméně zahrnuty do fiktivního daňového základu pro stanovení celkové sazby daně, která se použije na zdanitelný příjem upravený ve smyslu článku 126*“.
- (51) Na základě článku 162 tohoto zákona<sup>(39)</sup> a nařízení velkovévodství ze dne 3. prosince 1969<sup>(40)</sup> se článek 134 uvedeného zákona vztahuje na podniky podléhající lucemburské dani z příjmů právnických osob.
- (52) Odstavec 16 *Steueranpassungsgesetz* (zákon o daňové úpravě) definuje pojem „stálá provozovna“ v souladu s lucemburským daňovým právem a v tomto ohledu odkazuje na jakékoliv stálé místo používané k výkonu trvalé „průmyslové“ nebo „obchodní“ činnosti<sup>(41)</sup>.
- (53) Dne 3. dubna 1996 uzavřely Lucembursko a Spojené státy smlouvu o zamezení dvojího zdanění: Smlouva mezi vládou Lucemburského velkovévodství a vládou Spojených států amerických, jejímž cílem je zamezit dvojímu zdanění a předcházet daňovým podvodům v souvislosti s daní z příjmů a z majetku<sup>(42)</sup>. Do lucemburského vnitrostátního práva byla provedena zákonem ze dne 5. března 1999<sup>(43)</sup> a v obou smluvních státech vstoupila v platnost dne 20. prosince 2000 s účinností od 1. ledna 2001.

<sup>(37)</sup> Čl. 163 odst. 1 lucemburského zákona o dani z příjmů: „Daně z příjmů právnických osob se vztahují na zdanitelné příjmy, které daňový poplatník získal v průběhu kalendářního roku“.

<sup>(38)</sup> Lucemburská daň z příjmů právnických osob sestává z daně z příjmů (dále jen daň z příjmů právnických osob) ve výši 21 % a pro podniky usazené ve městě Lucemburk z obchodní daně z příjmů (dále jen obchodní daň) ve výši 6,75 %. Kromě toho se 5 % zvýšení vztahuje na 21 % sazbu daně pro fond zaměstnanosti vypočítanou z daně z příjmů právnických osob. V roce 2012 vzrostla solidární daň z 5 % na 7 % s účinností od účetního období 2013. Na základě změn zavedených pro účetní období 2013 vzrostla agregovaná sazba daně z příjmu z 28,80 % na 29,22 % pro podniky usazené ve městě Lucemburk. Mimo to podléhají lucemburské podniky roční dani z majetku ve výši 0,5 % čisté celosvětové hodnoty podniku k 1. lednu každého roku.

<sup>(39)</sup> Článek 162 LIR stanoví: „1. Ustanovení hlavy I tohoto zákona jsou použitelná pro určení zdanitelného příjmu a čistého příjmu, z něhož se skládá, pro určení zisku z převodu nebo likvidace a pro přiznání, určení a výběr daně, není-li dále stanoveno jinak nebo není-li použití těchto ustanovení odůvodněné s ohledem na zvláštní povahu kolektivních subjektů. 2. Při provádění předchozího ustanovení upřesní nařízení velkovévodství ustanovení platná pro subjekty, které jsou povahou právnické osoby.“

<sup>(40)</sup> Nařízení velkovévodství ze dne 3. prosince 1969 o provádění článku 162 stanoví, že: „Ustanovení hlavy I zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmů, která se použijí podle článku 162 téhož zákona pro zdanění právnických osob uvedených v hlavě II tohoto zákona, jsou upřesněna v seznamu přiloženém k danému nařízení, jehož jsou nedílnou součástí.“

<sup>(41)</sup> *Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925*. V původním (německém) znění stanoví odstavec 16 toto: „*Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.*“

<sup>(42)</sup> *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* (Smlouva mezi vládou Lucemburského velkovévodství a vládou Spojených států amerických, jejímž cílem je zamezit dvojímu zdanění a předcházet daňovým podvodům v souvislosti s daní z příjmů a z majetku, podepsaná dne 3. dubna 1996 v Lucemburku).

<sup>(43)</sup> Zákon ze dne 5. března 1999, kterým se schvaluje smlouva mezi vládou Lucemburského velkovévodství a vládou Spojených států amerických, jejímž cílem je zamezit dvojí zdanění a předcházet daňovým podvodům v souvislosti s daní z příjmů a z majetku, podepsaná dne 3. dubna 1996 v Lucemburku ve znění výměny dopisů mezi oběma vládami ze dne 28. srpna 1996, Úřední věstník Lucemburského velkovévodství ze dne 16. března 1999, A – N°25. Zákon byl pozměněn v roce 2010 zákonem ze dne 31. března 2010 o schvalování daňových smluv, který stanoví postup platný pro výměnu informací na požádání, Úřední věstník Lucemburského velkovévodství, A – N°51, 6. dubna 2010.

- (54) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní dohody mezi dvěma svrchovanými státy <sup>(44)</sup>. Většina smluv o zamezení dvojího zdanění je dvoustranná, ale existují i mnohostranné daňové smlouvy, například mnohostranná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech <sup>(45)</sup>.
- (55) Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je zlepšovat přeshraniční obchod a mezinárodní investice tím, že se odstraní nebo zmírní daňové překážky pro podniky a fyzické osoby, které obchodují nebo investují v dotčených dvou smluvních státech. Pokud by jeden příjem z přeshraničních operací danily obě země, mohlo by to ohrozit rozvoj obchodu nebo odradit od investic mezi dvěma svrchovanými státy. Nejdůležitějším cílem smlouvy o zamezení dvojího zdanění je tedy zabránit dvojímu zdanění nebo jej odstranit, pokud k němu dojde <sup>(46)</sup>.
- (56) Oblast působnosti smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění je definována v čl. 1 odst. 1, který stanoví: „Není-li stanoveno jinak, vztahuje se tato smlouva pouze na osoby, které jsou rezidenty jednoho ze smluvních států nebo obou smluvních států.“
- (57) Čl. 3 odst. 2 této smlouvy o obecných definicích stanoví, že: „Pro účely použití smlouvy smluvním státem má jakýkoli výraz, který v ní není definován, význam, který mu přiznává právo dotčeného státu, pokud jde o daně, na které se smlouva vztahuje, nevyžaduje-li kontext odlišný výklad, nebo nedohodnou-li se příslušné orgány v souladu s ustanoveními článku 27 (Vzájemná dohoda) na společném významu.“
- (58) Čl. 5 odst. 1 této smlouvy definuje koncept stálé provozovny: „Ve smyslu této smlouvy se „stálou provozovnou“ rozumí trvalé místo podnikání, prostřednictvím něhož je podnikatelská činnost podniku v plném rozsahu nebo částečně uskutečňována.“
- (59) Čl. 7 odst. 1 této smlouvy v souvislosti se zdaněním zisků podniků uvádí: „Zisky podniku smluvního státu jsou zdanitelné pouze v tomto státě, pokud však podnik nevykonává svoji činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím v něm umístěné stálé provozovny. Pokud podnik vykonává činnost tímto způsobem, zisky takového podniku jsou zdanitelné ve druhém státě, ale pouze pokud je lze přičíst této stálé provozovně.“
- (60) Článek 25 této smlouvy nazvaný „Vyloučení dvojího zdanění“ ve svém druhém odstavci stanoví, že: „V Lucembursku je dvojitá daň vyloučena následujícím způsobem: pokud rezident Lucemburska pobírá příjmy nebo má majetek, který je v souladu s ustanoveními této smlouvy zdanitelný v USA, osvobozuje Lucembursko tyto příjmy nebo majetek od daně s výhradou ustanovení v písm. b) a c), ale může při výpočtu výše daně ze zbytku příjmů nebo majetku rezidenta použít stejné daňové sazby, jako kdyby příjmy nebo aktiva vyňaty nebyly.“

<sup>(44)</sup> Často jsou rovněž nazývány „daňové smlouvy“ nebo „smlouvy o zamezení dvojího zdanění“.

<sup>(45)</sup> OECD, Rada Evropy, mnohostranná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, 2011.

<sup>(46)</sup> Existují dva hlavní modely daňových smluv, které smluvním státům umožňují sjednat přesné podmínky a ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění: vzorová smlouva OSN o zdanění a vzorová smlouva OECD o zdanění. První vzorová smlouva OECD o zdanění byla zveřejněna v roce 1958 a od té doby je pravidelně revidována a aktualizována. Tato smlouva je doplněna o komentáře k článkům vzorové smlouvy o zdanění, které vysvětlují a interpretují její ustanovení a jsou pravidelně aktualizovány a revidovány. Komentáře OECD obsahují rovněž připomínky některých zemí o zvláštních aspektech smlouvy o zamezení dvojího zdanění a o způsobu, jakým si tyto země vykládají některé její články ve svém vlastním vnitrostátním právu.

## 4. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (61) Komise rozhodla o zahájení formálního postupu vyšetřování, protože měla předběžně za to, že napadená daňová rozhodnutí představují státní podporu pro McD Europe ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, a vyjádřila své pochybnosti o slučitelnosti napadených daňových opatření s vnitřním trhem.
- (62) Pochybnosti Komise se týkaly zejména špatného použití čl. 25 odst. 2 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění v daňovém rozhodnutí, čímž byla McD Europe poskytnuta selektivní výhoda.
- (63) Komise provedla třístupňový test s cílem určit, zda bylo revidované daňové rozhodnutí zjevně selektivní. Nejprve shledala, že referenčním systémem byl obecný lucemburský systém pro daň z příjmů právnických osob, jehož cílem je zdanění zisků všech společností podléhajících zdanění v Lucembursku. Rovněž měla za to, že lucemburský systém daně z příjmů právnických osob zahrnuje smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jichž je Lucembursko smluvní stranou.
- (64) Zadruhé Komise zkoumala, zda revidované daňové rozhodnutí zakládá odchylku od referenčního systému, která by zvýhodňovala společnost McD Europe vůči hospodářským subjektům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Shledala, že společnost McD Europe v zásadě podléhá lucemburské dani z příjmů právnických osob, co se týče celosvětových zisků, neuplatní-li se smlouva o zamezení dvojího zdanění, která by osvobodila zahraniční pobočky od lucemburské daně z příjmů právnických osob. Komise vyjádřila pochybnosti o tom, zda revidované daňové rozhodnutí dodrželo články 7 a 25 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění stejně jako lucemburské právní předpisy, které tuto smlouvu provádějí do vnitrostátního práva a které podle své hlavní zásady vyžadují zdanění zisků na celosvětové úrovni.
- (65) Článek 25 dotčené smlouvy stanoví, že získá-li rezident Lucemburska zahraniční příjmy, které „v souladu s touto smlouvou podléhají zdanění v USA“, Lucembursko tyto příjmy zcela osvobodí od daně. Pro určení, zda příjmy „jsou zdanitelné v USA v souladu s ustanoveními této smlouvy“ je třeba odkázat na článek 7 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění.
- (66) Komise konstatovala, že podle článku 7 této smlouvy USA (stát zdroje příjmů) může příslušné příjmy (tedy zisky vytvořené pobočkou McD Europe v USA vniklé na základě využívání franšízových práv) zdanit pouze tehdy, pokud existuje stálá provozovna, jíž lze tyto zisky přičíst. V opačném případě jsou tyto zisky zdanitelné pouze v Lucembursku. Dále konstatovala, že zisky přičitatelné americké pobočce nemohou být zdaněny v USA, protože ta nepředstavuje stálou provozovnu ve smyslu amerického daňového práva. Jinými slovy, není možné, aby tyto zisky byly „zdanitelné“ v USA v souladu s čl. 25 odst. 2 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Vzhledem k tomu, že lucemburské daňové orgány si byly plně vědomy nemožnosti takového zdanění, Komise potvrzuje, že neměly akceptovat osvobození příjmů přičitatelných americké pobočce od lucemburské daně z příjmů právnických osob.
- (67) V důsledku toho se Komise domnívala, že za účelem vyloučení selektivní výhody měla lucemburská daňová správa akceptovat osvobození těchto příjmů od daně z příjmů právnických osob pouze v rozsahu, v jakém by mohly být zdaněny v USA v souladu s ustanoveními smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Podle názoru vyjádřeného Komisí v rozhodnutí o zahájení řízení skutečnost, že lucemburská daňová správa si byla v době vydání revidovaného daňového rozhodnutí plně vědoma, že pobočka v USA není stálou provozovnou podle amerického daňového práva, značí, že si byla také dobře vědoma, že příjmy z její činnosti nemohou být zdaněny ve Spojených státech v souladu se smlouvou mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění a že tedy potvrzení lucemburských daňových orgánů o osvobození dotčených příjmů od lucemburské daně z příjmů právnických osob podle čl. 25 odst. 2 písm. a) této smlouvy vychází z chybného použití tohoto ustanovení.
- (68) Vzhledem k nedostatečnému odůvodnění selektivního zacházení se společností McD Europe vyplývajícího z revidovaného daňového rozhodnutí a vzhledem k tomu, že všechny ostatní podmínky pro existenci státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy byly naplněny, dospěla Komise k předběžnému závěru, že revidované daňové rozhodnutí vydané lucemburskou daňovou správou ve prospěch společnosti McD Europe představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Jelikož toto revidované daňové rozhodnutí kromě toho splnilo podmínky pro to, aby mohlo být považováno za provozní podporu, pochybovala Komise o slučitelnosti napadených opatření s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy.

## 5. PŘIPOMÍNKY LUCEMBURSKÝCH ORGÁNŮ K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (69) Lucemburské orgány podaly své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení dne 4. února 2016. Lucemburské orgány nejprve uvádějí, že Komise nesprávně určila právní rámec; následně, že odůvodnění Komise v rozhodnutí o zahájení řízení je založeno na mylných předpokladech; a nakonec, že Komise neprokázala existenci selektivní výhody.

### 5.1. Připomínky lucemburských orgánů k právnímu rámci

- (70) Lucemburské orgány nejprve popisují účel a obsah smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a sice rozdělení práva na zdanění, aby se předešlo situacím (skutečným nebo potenciálním) dvojího zdanění, nikoli však účinného zdanění daňového poplatníka jedním nebo druhým smluvním státem nebo třetím státem. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nevede ke zdanění, pokud to vnitrostátní právo nestanoví. Výkon pravomoci zdanění je vylučnou pravomocí smluvního státu, který má daňovou pravomoc v souladu s rozdělením pravomocí stanoveným smlouvou. V případě neexistence *switch-over-clause* <sup>(47)</sup> (případů, kdy se osvobození neuplatní) nebo způsobu přičtení <sup>(48)</sup> nemůže druhý smluvní stát jednostranně vyřešit problém nezdanění, pokud druhý stát neuplatní svou daňovou pravomoc. Podle lucemburských orgánů je jedinou možností, jak vyřešit situace nezdanění, změna smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- (71) Lucemburské orgány rovněž vysvětlují, že smlouvu o zamezení dvojího zdanění si každý smluvní stát vykládá nezávisle. Od Lucemburska tedy nelze požadovat, aby vykládalo smlouvu s USA o zamezení dvojího zdanění odkazem na právo Spojených států.
- (72) Pokud jde o vnitrostátní právní předpisy a judikaturu Lucemburska, lucemburské orgány vysvětlují, že ani smlouva mezi Lucemburskem a USA, ani právní text, který tuto smlouvu provádí do lucemburského práva, ani jiné právní předpisy lucemburského vnitrostátního práva nestanoví zásadu účinného zdanění. Poté odkazují na rozsudek ve věci *La Coasta* <sup>(49)</sup>, který uznal, že dvojí nezdanění by mohlo nastat navzdory správnému použití dohody o zamezení dvojího zdanění, kdy každý smluvní stát je nezávislý na druhém ve výkladu této smlouvy.
- (73) V projednávaném případě lucemburské orgány vysvětlují, že nezdanění americké pobočky v USA je důsledkem uplatnění vnitrostátního práva USA a pojmu „účinně vázaného příjmu“. Nezdanění v USA vyplývá ze skutečnosti, že Spojené státy nevyužívají právo na zdanění, které jim přiznává smlouva mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, což Lucembursko nemůže zpochybnit. Kromě toho podle Lucemburska není Komise oprávněna (znovu) vykládat mezinárodní smlouvu a porušuje články 4 a 5 Smlouvy o Evropské unii, řídí-li se „správným“ výkladem dvojstranné mezinárodní smlouvy mezi členským státem a třetím státem.

### 5.2. Připomínky lucemburských orgánů k odůvodnění Komise

- (74) Lucemburské orgány se domnívají, že odůvodnění Komise je založeno na dvou předpokladech, které jsou chybné. Zaprvé, tvrzení Komise, podle něhož lucemburské daňové orgány věděly nebo měly vědět, že pobočka v USA nebyla podle amerického práva zdanitelná ke dni daňového rozhodnutí. Zadruhé, skutečnost, že Komise má za to, že kdyby lucemburské daňové orgány věděly, že pobočka v USA nebyla zdanitelná ve Spojených státech podle daňového práva USA, měly by povinnost zdanit společnost McD Europe.

<sup>(47)</sup> „*Switch-over-clause*“ umožňuje smluvnímu státu jednostranně změnit způsob zamezení dvojího zdanění, pokud druhý smluvní stát použije smlouvu nebo své vnitrostátní daňové právní předpisy k osvobození některých příjmů nebo kapitálu od zdanění nebo použije snížené sazby srážkové daně pro dividendy, úroky nebo licenční poplatky.

<sup>(48)</sup> Klíčovým prvkem metody přičtení, ať už je povolena jednostranně nebo ji připouští dvoustranná smlouva o zdanění, je to, že stát usazení zachází s daní z příjmu placenou ve zdrojovém státě jeho rezidenty, v určitých regulačních mezích, jako by to byla daň z příjmu, která byla placena jemu samotnému. Je-li zahraniční daňová sazba nižší než vnitrostátní sazba, pak státu usazení přísluší pouze přebytek vnitrostátního zdanění oproti zdanění v zahraničí. Pokud je zahraniční daň nejvyšší, stát usazení nevybere žádnou daň. Skutečné celkové daňové zatížení je to nejvyšší mezi vnitrostátní daní a zahraniční daní.

<sup>(49)</sup> Viz 43. bod odůvodnění. Zaprvé, v rozsudku francouzské Conseil d'État (Státní rady) ze dne 18. března 1994 byla Francii odepřena práva na zdanění kapitálových zisků realizovaných lucemburskou společností při prodeji budovy nacházející se ve Francii, a to z důvodu, že pouhé vlastnictví budovy nepředstavovalo stálou provozovnu ve Francii a že obchodní příjmy byly ve Francii zdanitelné pouze tehdy, když byly přičitatelné stále provozovně ve Francii. V důsledku tohoto rozsudku se Lucembursko pokusilo zdanit v Lucembursku příjmy z nemovitostí a kapitálové zisky francouzského původu lucemburských společností. Ve svém rozsudku ve věci *La Coasta* však správní tribunál v Lucembursku konstatoval opak, když rozhodl, že francouzsko-lucemburská daňová smlouva přiznala právo na zdanění zisků z nemovitostí státu, v němž se tyto nemovitosti nacházejí, v tomto případě tedy Francii.

- (75) Pokud jde o první předpoklad Komise, lucemburské orgány tvrdí, že nemají pravomoc hodnotit a vykládat zahraniční daňové právo. Lucemburské daňové orgány navíc nemohly vědět, zda by americká pobočka byla či nebyla zdaněna americkou daňovou správou, jelikož jednak od americké daňové správy neobdržely žádný doklad ani informace s žádostí o daňové rozhodnutí, a zadruhé, jelikož subjektivní názor soukromého daňového poradce nelze přirovnat k vydání stanoviska daňovými orgány v USA.
- (76) Pokud jde o druhý předpoklad Komise, lucemburské orgány tvrdí, že pokud z hlediska lucemburského práva není společnost McD Europe zdanitelná, nezáleží na tom, zda je tento daňový poplatník zdanitelný nebo nikoli podle amerického práva, neboť Lucembursko neuplatňuje své právo na zdanění. Rozdělení práv na zdanění je bezpodmínečné a konečné.

### 5.3. Připomínky lucemburských orgánů k analýze Komise na základě článku 107 Smlouvy

- (77) Lucemburské orgány nesouhlasí s právní analýzou Komise, která potvrzuje existenci selektivní výhody. Co se týče určení referenčního systému, tento systém zahrnoval pouze smlouvu o zamezení dvojího zdanění a také lucemburská pravidla a praxi v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění obecně, tak jak jsou vykládány lucemburskými soudy.
- (78) Kromě toho lucemburské orgány připomínají, že Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení odkazuje pouze na článek 159 lucemburského zákona o dani z příjmů, zatímco správný odkaz na zdanění společností podléhající dani z příjmů právnických osob na celosvětové úrovni vyžaduje také použití článku 160 tohoto zákona. Navíc je začlenění smluv o zamezení dvojího zdanění do lucemburského práva založeno na článku 134 uvedeného zákona ve spojení s jeho článkem 162 rovněž v kombinaci s nařízením velkověvodství ze dne 3. prosince 1969. Komise však na ně ve svém rozhodnutí o zahájení řízení neodkazuje. Podle lucemburských orgánů je taková nejasnost v rozporu s požadavky čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (79) Podle lucemburských orgánů Komise rovněž nebyla schopna prokázat žádnou odchylku od smlouvy o zamezení dvojího zdanění a/nebo práva, jak je vykládáno lucemburskými soudy a tribunály, a od praxe v tomto státě.
- (80) A konečně, lucemburské orgány nesouhlasí se zjištěním Komise ohledně existence výhody. Zprv, otázka výhody musí být nezávislá na rozhodnutí orgánů USA o zdanění nebo nezdanění podniku. Zadruhé, i kdyby se připustilo tvrzení, že Lucembursko má daňovou povinnost pro zabránění situaci dvojího osvobození od daně, o výhodě by bylo možné uvažovat pouze tehdy, pokud by lucemburské daňové orgány s jistotou věděly o neexistenci účinného zdanění americké pobočky americkými orgány ke dni revidovaného daňového rozhodnutí. Daňové orgány USA však zaujaly stanovisko ke zdanění americké pobočky v USA pouze v rámci auditu provedeného IRS v roce 2014, téměř pět let po vydání daňového rozhodnutí. Lucemburské daňové orgány o tomto v době vydání napadených daňových rozhodnutí nemohly vědět. Zatřetí, podle lucemburských orgánů by Komise nikdy nezpochybnila platnost daňových rozhodnutí, pokud by IRS po ukončení auditu dospěla k závěru, že pobočka v USA je zdanitelná ve Spojených státech. Jelikož USA uplatňují globální daňový systém, byly by příjmy společnosti McD Europe zdaněny, jakmile by byly repatriovány do Spojených států. Výsledkem je tedy pouze odklad zdanění. Podle Komise tedy vedlo ke zvýhodnění společnosti McD Europe nezdanění příjmů americké pobočky americkými daňovými orgány po vydání napadených daňových rozhodnutí.

## 6. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

### 6.1. Připomínky společnosti McD Europe

- (81) Společnost McD Europe vyjádřila své připomínky dne 9. srpna 2016. Společnost McD Europe zprv zpochybňuje pravomoc Komise vykládat mezinárodní a vnitrostátní daňová pravidla; zadruhé zdůrazňuje řadu nedostatků v tom, jak Komise vykládá smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění; a zatřetí uvádí, že Komise neprokázala existenci státní podpory ve prospěch společnosti McD Europe.

*6.1.1. Připomínky společnosti McD Europe k pravomoci Komise vykládat mezinárodní a vnitrostátní daňová pravidla*

- (82) McD Europe tvrdí, že podle článků 113, 114 a 115 Smlouvy mají členské státy výlučnou pravomoc určit svůj systém zdanění právnických osob a uzavírat mezinárodní smlouvy. Pokus Komise o vlastní výklad smlouvy, jako je smlouva mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, proto představuje porušení lucemburské daňové suverenity. Podle společnosti McD Europe Komise zejména ignoruje (správný) výklad smlouvy o zamezení dvojího zdanění ze strany lucemburských daňových orgánů tím, že se domnívá, že i) podmínky pro existenci stále provozovny stanovené touto smlouvou měly být analyzovány s ohledem na právní předpisy USA a ii) že zdanění příjmů americké pobočky v USA mělo být přezkoumáno lucemburskými daňovými orgány před rozhodnutím, že by neměly být zdaněny v Lucembursku.

*6.1.2. Připomínky McD Europe k tomu, jak Komise vykládá smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění*

- (83) Společnost McD Europe tvrdí, že způsob, jakým Komise vykládá smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, je nesprávný v tom, že i) výklad pojmu stále provozovny ze strany Komise nebere v úvahu způsob, jakým jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně vykládány/uplatňovány, a je v rozporu s ustanoveními Smlouvy, ii) Komise zavádí do této smlouvy požadavek, aby příjmy pobočky v USA byly zdanitelné ve Spojených státech; iii) Komise odkazuje na ustanovení vzorové smlouvy OECD o zdanění<sup>(50)</sup>, která se nevztahují na smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění a/nebo jsou v tomto případě irelevantní.
- (84) Pokud jde o první bod, společnost McD Europe tvrdí, že smlouva o zamezení dvojího zdanění sama o sobě nezakládá právo na zdanění, pokud ve vnitrostátním právu žádné právo na zdanění neexistuje. Stejně tak je každý smluvní stát při výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezávislý na druhém. Výklad, který může být v daném pojetí použitelný v americkém právu, není pro Lucembursko relevantní, a to přesto, že rozdílné výklady mezi smluvními státy mohou vést ke dvojímu nezdanění. Podle společnosti McD Europe je jediným způsobem, jak napravit tuto situaci dvojího nezdanění, vyjednat změnu smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- (85) Co se týče výkladu pojmu stálá provozovna, McD Europe tvrdí, že znění smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění a zejména její článek 3 potvrzuje, že výklad odkazem na svůj vlastní právní systém náleží smluvnímu státu uplatňujícímu tuto smlouvu. V tomto případě tedy lucemburským daňovým orgánům příslušelo vykládat uvedenou smlouvu s odkazem na lucemburský právní systém a považovat pobočku v USA za stálou pro účely této smlouvy. Závěr auditu IRS z roku 2014 je irelevantní, protože lucemburské daňové úřady nemohly v době vydání daňových rozhodnutí v roce 2009 o tomto postoji IRS vědět a protože tento postoj nemohl daňová rozhodnutí zpětně ovlivnit.
- (86) Zadruhé čl. 7 odst. 2 a čl. 25 odst. 2 písm. a) smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění nevyžadují, aby příjmy stále provozovny byly zdanitelné ve Spojených státech. Podle McD Europe vede řádný výklad ustanovení této smlouvy k závěru, že skutečnost, že smluvní stát, který podle této smlouvy o zamezení dvojího zdanění může danit (zde Spojené státy), má později za to, že podle jeho vnitrostátního práva příjmy zdanitelné nejsou, je irelevantní pro druhý smluvní stát (Lucembursko), který ztrácí nárok příjmy danit v souladu s touto smlouvou.
- (87) Zatřetí, odkaz Komise na komentář OECD z roku 2000 na podporu jejího závěru, že vzhledem k tomu, že příjmy pobočky v USA nejsou zdanitelné ve Spojených státech, lucemburské daňové orgány měly tyto příjmy zdanit, není relevantní, protože dotčené ustanovení neexistovalo, když byla v roce 1996 předmětná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřena. Nový výklad komentářů OECD, který mění význam článku 23 A vzorové smlouvy OECD o zdanění, se nevztahuje na smlouvy ratifikované až po revizi vzorové smlouvy OECD o zdanění v roce 2000. Společnost McD Europe také zdůrazňuje, že vzorová smlouva OECD není právně závazná, nýbrž se jedná spíše o doporučení.

<sup>(50)</sup> Vzorová smlouva OECD o zdanění je vzorem pro země, které uzavírají dvoustranné daňové smlouvy, a hraje klíčovou úlohu při odstraňování daňových překážek přeshraničního obchodu a investic. Je základem pro vyjednávání a uplatňování dvoustranných daňových smluv mezi zeměmi a jejím cílem je pomáhat podnikům a zároveň přispívat k předcházení daňovým únikům a podvodům. Vzorová smlouva OECD o zdanění také poskytuje jednotný způsob řešení nejběžnějších problémů v oblasti mezinárodního dvojího zdanění.

### 6.1.3. Připomínky McD Europe k analýze Komise na základě článku 107 Smlouvy

- (88) Podle společnosti McD Europe je odůvodnění Komise založeno na nesprávném předpokladu, že daňové rozhodnutí zahrnuje státní prostředky. Zadruhé, společnost McD Europe nezískala žádnou výhodu, jelikož lucemburské daňové orgány nemohly zdanit příjmy přičitatelné pobočce v USA. Zatřetí Komise neprokázala, že McD Europe byla jedinou společností, která měla prospěch z použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění, natož že byla součástí selektivní skupiny společností.
- (89) Pokud jde o první bod, společnost McD Europe tvrdí, že daňová rozhodnutí nepředstavují státní podporu, pokud se jedná o pouhý výklad a praktické použití obecných daňových pravidel v konkrétních případech. Mohou představovat státní podporu pouze tehdy, pokud se odchylují od obecných pravidel výkonem správní pravomoci dle vlastního uvážení. V dotčeném případě bylo účelem daňových rozhodnutí potvrdit nezdanění příjmů přičitatelných pobočce v USA v souladu se smlouvou mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění v Lucembursku. Daňové rozhodnutí nesnížilo daňové zatížení společnosti McD Europe, protože v případě neexistence tohoto rozhodnutí by společnost McD Europe podléhala stejnému daňovému zatížení v Lucembursku. Daňové rozhodnutí nemění ani nezlepšuje daňovou pozici společnosti McD Europe.
- (90) Zadruhé, podle společnosti McD Europe Komise nesprávně dospěla k závěru, že lucemburské daňové orgány nesprávně použily smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění a na tomto základě zajistily existenci výhody ve prospěch společnosti McD Europe. Skutečnost, že se Spojené státy nakonec rozhodly nedanit příjmy související s licenčními poplatky podle amerických daňových pravidel, nemůže být přirovnávána ke státní podpoře v souladu s právem EU. Lucembursko nevymáhalo svou daň na americké pobočce pouze proto, že stejné příjmy nebyly zdanitelné podle amerického práva. Stejně jako lucemburské orgány společnost McD Europe cituje rozsudek ve věci *La Coasta* na podporu zásady, podle níž lucemburské daňové orgány nemohou brát v úvahu výklady druhého smluvního státu. Nicméně i po odůvodnění Komise by výhoda, kterou by společnost McD Europe potenciálně získala od lucemburských daňových orgánů, byla ve skutečnosti výsledkem rozhodnutí IRS z roku 2014 nezdaňovat příjmy americké pobočky. Případná existence výhody však nemůže záviset na postoji třetí země.
- (91) Pokud jde o selektivitu a zejména o otázku odchylky, společnost McD Europe uvádí, že podle informací zveřejněných díky LuxLeaks<sup>(51)</sup> se zdá, že stejného zacházení jako společnost McD Europe využilo mnoho podniků. Nebylo by to překvapující, jelikož výklad smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění v daňovém rozhodnutí je zcela v souladu s uplatňováním lucemburského práva. Ostatní daňová rozhodnutí, která odhalil případ LuxLeaks, ukazují, že lucemburské orgány následovaly jednotný výklad této smlouvy, který se vztahuje na všechny daňové poplatníky ve srovnatelné situaci ve stejném referenčním systému. Žádné z těchto ostatních daňových rozhodnutí nestanoví podmínku zdanění zisků na úrovni stále provozovny.
- (92) A konečně, společnost McD Europe tvrdí, že selektivní výhodu lze považovat za oprávněnou, aby se zamezilo dvojímu zdanění, a že proto opatření nepředstavuje státní podporu.

### 6.2. Připomínky ostatních zúčastněných stran

- (93) Dne 5. srpna 2016 předložilo své připomínky sdružení a vyjádřilo v nich podporu vyšetřování.
- (94) Tvrdí, že vzhledem k dominantnímu postavení společnosti McDonald's v Evropě by jakákoli podpora společnosti McD Europe mohla narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod uvnitř Unie. Změny ve struktuře společnosti McDonald's, ke kterým došlo na konci roku 2008 a na začátku roku 2009, následované žádostmi o daňová rozhodnutí byly podle sdružení motivovány daňovými důvody a jejich cílem bylo dosáhnout dvojího nezdanění v Lucembursku a ve Spojených státech, čímž společnost vznikla konkurenční výhoda oproti jejím konkurentům.
- (95) Podle sdružení by výklady smluv o zamezení dvojího zdanění, které vedly k dvojímu nezdanění, neměly být považovány za odpovídající znění a duchu těchto smluv.

<sup>(51)</sup> Na podzim roku 2014 uniklo a bylo zveřejněno na internetu více než 500 daňových rozhodnutí vydaných zejména společnostmi PwC (případ LuxLeaks).

- (96) A konečně, sdružení vyzývá členské státy, které mají zavedená pravidla proti zneužívání, aby provedly šetření společnosti McDonald's kvůli optimalizaci daňové struktury podniku s cílem vyhnout se placení daní. Podle sdružení případ McDonald's ilustruje, že je nutné, aby si daňové správy vyměňovaly informace o daňovém zacházení s nadnárodními společnostmi a zaváděly veřejná daňová příznání podle zemí.

## 7. PŘIPOMÍNKY LUCEMBURSKÝCH ORGÁNŮ K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN

- (97) Lucemburské orgány se vyjádřily k připomínkám společnosti McD Europe a sdružení k rozhodnutí o zahájení řízení dopisem ze dne 30. září 2016.
- (98) Lucemburské orgány potvrdily, že analýza McD Europe se z velké části shoduje s jejich vlastní analýzou.
- (99) Domnívají se, že připomínky předložené sdružením se nezabývají otázkou, zda byla společnosti McD Europe poskytnuta státní podpora, ale zaměřují se na praktiky McDonald's na celosvětové úrovni a kritizují její fiskální, sociální a mzdové politiky.
- (100) Lucemburské orgány v rozporu s tvrzením sdružení konstatují, že cílem smlouvy o zamezení dvojího zdanění je vyloučit dvojí zdanění, a nikoli zajistit účinné zdanění. Rozdělení práv na zdanění mezi dva smluvní státy vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění je konečné a bezpodmínečné. V důsledku toho lucemburské daňové orgány, pokud se smluvně vzdají svých práv na zdanění, nezískají znovu tato práva jenom proto, že druhý smluvní stát dotčené příjmy efektivně nedaní.
- (101) Pokud jde o výzvu sdružení k posílení nástrojů pro boj proti daňovým únikům, lucemburské orgány uvádějí, že tento cíl plně podporují a že jakákoli opatření týkající se transparentnosti a výměny informací mezi členskými státy by měla být prozkoumána a přijata ve vhodné podobě a v souladu s příslušnými postupy.

## 8. POSOUZENÍ

- (102) Po důkladném šetření a po pečlivém zvážení připomínek vznesených v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení se Komise domnívá, že pochybnosti vyjádřené v tomto rozhodnutí nevedou k závěru, že byla poskytnuta státní podpora prostřednictvím napadených daňových rozhodnutí.

### 8.1. Existence podpory

- (103) Podle ustanovení čl. 107 odst. 1 Smlouvy podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem. Je dobře známo, že pro to, aby bylo opatření kvalifikováno jako státní podpora, musí se v první řadě jednat o státní zásah nebo zásah prostřednictvím státních prostředků, zadruhé, tento zásah musí ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí zásah poskytovat selektivní výhodu podniku a začtvrté musí narušovat nebo ohrožovat hospodářskou soutěž<sup>(52)</sup>.
- (104) Aby bylo možno označit určité opatření za podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, je nutné, aby byly splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení<sup>(53)</sup>. Komise dále zaměří své posouzení na to, zda napadená daňová rozhodnutí poskytovala společnosti McD Europe selektivní výhodu. Při neexistenci selektivní výhody nesmí Komise posuzovat, zda jsou splněny ostatní podmínky, neboť ve smyslu článku 107 Smlouvy neexistuje státní podpora.

<sup>(52)</sup> Viz rozsudek Soudního dvora ve věci Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39, jakož i citovaná judikatura.

<sup>(53)</sup> Viz rozsudek Soudního dvora ve věci Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38, jakož i citovaná judikatura.

## 8.2. Existence selektivní výhody pro McD Europe

- (105) Kdykoliv opatření přijaté státem posiluje čisté finanční postavení podniku, existuje zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy<sup>(54)</sup>. Při zjišťování existence zvýhodnění je třeba poukázat na účinek samotného opatření<sup>(55)</sup>. Pokud jde o daňová opatření, výhoda může být poskytnuta snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména snížením základu daně nebo snížením výše daně<sup>(56)</sup>.
- (106) Pro účely analýzy selektivity zavedl Evropský soudní dvůr třístupňový test pro určení, zda je konkrétní daňové opatření selektivní<sup>(57)</sup>. V rámci tohoto testu je prvním krokem vymezení společného nebo běžného daňového systému platného v členském státě, tedy „referenčního systému“. Zadruhé je třeba určit, zda se daně opatření od tohoto systému odchyľuje tím, že rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou s ohledem na vnitřní cíle systému ve skutkové i právně srovnatelné situaci srovnatelné. Pokud se opatření odchyľuje od referenčního systému, je ve třetím kroku stanoveno, zda je odůvodněno povahou nebo obecnou strukturou systému. Daňové opatření, které se odchyľuje od referenčního systému, může být oprávněné, pokud příslušný členský stát může prokázat, že toto opatření přímo vyplývá ze základních nebo hlavních zásad tohoto daňového systému<sup>(58)</sup>. Je-li tomu tak, není opatření selektivní. Pokud jde o třetí krok, důkazní břemeno nese členský stát.
- (107) Je třeba zdůraznit, že pochybnosti vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení vycházely z předběžné definice referenčního systému, který odpovídá obecnému systému daně z příjmů právnických osob v Lucembursku, včetně smluv o zamezení dvojího zdanění, jichž je Lucembursko smluvní stranou. Komise měla za to, že k selektivní výhodě ve prospěch společnosti McD Europe mohlo dojít z důvodu nesprávného použití smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Konkrétněji se Komise domnívala, že potvrzení lucemburských daňových orgánů o osvobození příjmů plynoucích z činností pobočky společnosti McD Europe v USA od lucemburské daně z příjmů právnických osob podle článků 5 a 7 a čl. 25 odst. 2 písm. a) smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění mohlo vyplývat z nesprávného použití těchto ustanovení. V rozhodnutí o zahájení řízení nebyl stanoven žádný jiný typ diskriminace nebo nesprávného použití.
- (108) Následující analýza se zaměřuje na pochybnosti vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení s ohledem na skutečnost, že připomínky Lucemburska a dalších zúčastněných stran a informace získané v průběhu vyšetřování nevedly Komisi k rozšíření formálního řízení v dané věci, která se omezuje na daňová rozhodnutí vydaná ve prospěch společnosti McD Europe a na možné nesprávné použití článku 5, čl. 7 odst. 1 a čl. 25 odst. 2 smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Je rovněž třeba mít na paměti, že důkazní břemeno existence selektivní výhody náleží Komisi (s výjimkou odůvodnění opatření prostřednictvím základních zásad daňového systému).
- (109) Nebylo prokázáno, že napadená daňová rozhodnutí představují odchylku od pravidel stanovených smlouvou mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Taková odchylka by existovala, kdyby napadená daňová rozhodnutí nesprávně použila ustanovení smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění (tj. kdyby se od nich odchyľila), čímž by se snížila daň splatná společností McD Europe, což by vedlo k diskriminaci mezi McD Europe a dalšími podniky ve srovnatelné situaci z věcného a právního hlediska.
- (110) McD Europe je daňovým rezidentem v Lucembursku. V souladu s články 159 a 160 lucemburského zákona o dani z příjmů podléhá společnost McD Europe v zásadě lucemburské dani z příjmů právnických osob, která plyne z jejich celosvětových zisků. Co se však týče příjmů přičitatelných její pobočce v USA, použije se smlouva mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, která byla provedena do lucemburského práva podle článků 134 a 162 lucemburského zákona o dani z příjmů v kombinaci s nařízením velkověvodství ze dne 3. prosince 1969. Tato smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje práva na zdanění v Lucembursku v tom smyslu, že určité příjmy, které lze podle ní přičíst stále provozovně v USA, jsou zdanitelné ve Spojených státech a nikoli v Lucembursku.

<sup>(54)</sup> Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „sdělení o pojmu podpora“) (Úř. věst. C 262, 19.7.2016, s. 1), bod 67 a citovaná judikatura.

<sup>(55)</sup> Rozsudek ve věci Itálie v. Komise, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

<sup>(56)</sup> Viz rozsudek ve věci Itálie v. Komise, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; rozsudek ve věci Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; rozsudek ve věci Ministerio de Defensa a Navantia, 522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

<sup>(57)</sup> Viz spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(58)</sup> Viz spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

- (111) Čl. 25 odst. 2 písm. a) této smlouvy osvobozuje od zdanění „*takové příjmy, které jsou v souladu s ustanoveními této smlouvy zdanitelné v USA.*“ Za účelem stanovení příjmů, které „*jsou zdanitelné ve Spojených státech*“ čl. 7 odst. 1 této smlouvy stanoví, že zisky podniku vytvořené v jedné ze smluvních zemí jsou zdanitelné v tomto státě, s výjimkou případů, kdy jsou realizovány stálou provozovnou nebo jsou-li přičitatelné stálé provozovně nacházející se v druhém smluvním státě. V takovém případě může první smluvní stát předpokládat, že zisky, které lze přičíst této stálé provozovně, jsou zdanitelné ve druhém smluvním státě, a tedy osvobodit tyto zisky od zdanění, aby se zabránilo možnému dvojímu zdanění.
- (112) To, zda je pobočka společnosti McD Europe v USA stálou provozovnou ve Spojených státech amerických, která generuje zisk osvobozený od daně v Lucembursku, je proto v kontextu této smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozhodující. Ustanovení čl. 5 odst. 1 této smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění definují stálou provozovnu jako „*stálé místo podnikání, prostřednictvím něhož podnik v plném rozsahu nebo částečně vykonává svoji činnost.*“ Stálá provozovna sice v uvedené smlouvě definovaná je, avšak pojem „*činnost*“ není. Stejně tak čl. 7 odst. 1 této smlouvy zahrnuje pojem „*zisky podniků*“, který není definován.
- (113) V této situaci má čl. 3 odst. 2 uvedené smlouvy za to, že jakýkoli výraz, který ve smlouvě není definován, má význam, který mu byl přidělen právem státu, jenž smlouvu uplatňuje, tj. v tomto případě Lucembursko. Jak je podrobněji vysvětleno v 119. až 121. bodě odůvodnění a v rozporu s tím, co uvedla Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení, v případě rozdílu ve výkladu nebo posouzení skutečností mezi smluvními státy nestačí pro účely použití uvedené smlouvy Lucemburskem, že americká pobočka představuje stálou provozovnu v souladu s vnitrostátním právem USA<sup>(59)</sup>, a rovněž nestačí, že lucemburské daňové orgány o nezdanění příjmů pobočky v USA věděly<sup>(60)</sup>. Je-li pobočka v USA stálou provozovnou, která provozuje činnost ve Spojených státech podle lucemburského vnitrostátního daňového práva, a má tedy zisky, které jí lze přičíst, jsou tyto zisky osvobozeny od zdanění podle lucemburského daňového práva na základě čl. 25 odst. 2 písm. a) smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění.
- (114) Co se týče lucemburského daňového práva, odstavec 16 *Steueranpassungsgesetz* (zákon o daňové úpravě) definuje pojem stálá provozovna a v tomto ohledu odkazuje na každé stálé vybavení nebo zařízení používané k provádění trvalé „*průmyslové*“ nebo „*obchodní*“ činnosti. Daňový poradce ve své žádosti o daňové rozhodnutí uplatňuje kritéria uvedená v odstavci 16 *Steueranpassungsgesetz* na povahu činnosti vykonávané americkou pobočkou<sup>(61)</sup> a dochází k závěru, že tato kritéria jsou splněna. Z lucemburského daňového hlediska je tedy třeba „*vyvodit závěr, že [pobočka v USA] vykonává činnosti související s duševním vlastnictvím prostřednictvím stálé provozovny v USA v souladu s článkem 5 smlouvy mezi Lucemburskem a USA*“<sup>(62)</sup>.
- (115) V souladu s připomínkami obdrženy od lucemburských orgánů a od společnosti McD Europe v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení<sup>(63)</sup> Komise nevidí žádný důvod nesouhlasit se stanoviskem daňového poradce, že pobočka v USA je stálou provozovnou v souladu s odstavcem 16 *Steueranpassungsgesetz*. Z hlediska lucemburského práva existuje ve Spojených státech stálá provozovna a nebylo prokázáno, že lucemburské daňové orgány nesprávně použily smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění tím, že příjmy americké pobočky považovaly za „*zdanitelné*“ ve Spojených státech v souladu s čl. 7 odst. 1 a čl. 25 odst. 2 písm. a) uvedené smlouvy.
- (116) Pokud jde o vnitrostátní judikaturu v Lucembursku, daňový poradce stejně jako Lucembursko a společnost McDonald's ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení<sup>(64)</sup> odkazují na rozsudek ve věci *La Coasta*, který se zabývá rozdíly ve výkladu smlouvy mezi Lucemburskem a Francií o zamezení dvojího zdanění. V tomto rozsudku lucemburský správní soud uznal, že dvojí nezdanění by mohlo nastat navzdory řádnému použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jelikož každý smluvní stát je při výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezávislý na druhém. Hlavním záměrem smlouvy o zamezení dvojího zdanění je vyloučení skutečného a možného dvojího zdanění. Ne vždy zajistí skutečné zdanění<sup>(65)</sup>.

<sup>(59)</sup> 84. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

<sup>(60)</sup> 91. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

<sup>(61)</sup> Viz 44. bod odůvodnění.

<sup>(62)</sup> S. 8 žádosti o revidované daňové rozhodnutí.

<sup>(63)</sup> Viz 70., 71., 76. a 92. bod odůvodnění.

<sup>(64)</sup> Viz 92. bod odůvodnění.

<sup>(65)</sup> Viz 72. bod odůvodnění.

- (117) Neexistence zdanění v projednávané věci vyplývá především ze skutečnosti, že Spojené státy nevyužívají práva na zdanění, které mu přisuzuje smlouva o zamezení dvojího zdanění z důvodu výkladu pojmu „činnosti“ v právu USA. Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila pochybnosti o tom, že dvojí nezdanění příjmů z franšíz společnosti McD Europe bylo způsobeno rozdílným výkladem mezi Lucemburskem a Spojenými státy nebo neshodami v klasifikaci v rámci použití smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. Zvláště znění čl. 25 odst. 2 písm. a) této smlouvy („v Lucembursku je dvojí zdanění vyloučeno takto:“) patrně naznačuje, že Lucembursko má povinnost osvobodit příjmy pouze za účelem vyloučení dvojího zdanění <sup>(66)</sup>.
- (118) V rámci předběžného přezkumu vyvstala také otázka, zda v případě neexistence hypotetické situace dvojího zdanění <sup>(67)</sup> bylo dvojí nezdanění v projednávaném případě způsobeno neshodou v klasifikaci a zda by Lucembursko mohlo z důvodu takové neshody získat zpět své právo na zdanění. Odkaz uvedený v rozhodnutí o zahájení řízení na připomínky ke vzorové smlouvě OECD, pokud jde o neshodu v klasifikaci, zejména její bod 32.6 <sup>(68)</sup>, by proto měl být v tomto kontextu zohledněn.
- (119) Neshoda v klasifikaci představuje situaci, kdy smluvní státy uplatňují různé články smlouvy o zamezení dvojího zdanění v závislosti na vzájemném působení svých vnitrostátních právních předpisů a smlouvy <sup>(69)</sup>. Podle připomínek OECD musí v případě neshody v klasifikaci stát usazení (Lucembursko) zohlednit klasifikaci státu zdroje příjmu (Spojené státy) <sup>(70)</sup>. Jinými slovy, pokud z hlediska státu zdroje příjmu není stát usazení oprávněn příjmovou položku zdanit v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, není povinen příjem osvobodit <sup>(71)</sup>.
- (120) Naopak, rozdíly ve výkladu nebo faktickém zhodnocení se týkají způsobu, jakým smluvní státy vykládají smlouvu nebo ji uplatňují na konkrétní soubor skutečností, bez souvislosti s vnitrostátním právem. Situace rozdílů ve výkladu vedly k zahrnutí čl. 23 A odst. 4 do vzorové smlouvy OECD o zdanění s cílem napravit tyto případy dvojího nezdanění <sup>(72)</sup>.
- (121) Jak je vysvětleno v 112. až 117. bodě odůvodnění, Komise během formálního vyšetřování nezjistila žádné poznatky, které by potvrdily pochybnosti ohledně možnosti neshody v klasifikaci v této věci. Rozdílný výklad pojmu „činnosti“ v lucemburském daňovém právu a v daňovém právu USA nevedly Lucembursko a Spojené státy k tomu, aby použily různá ustanovení smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění, ale aby odlišně vykládaly stejné ustanovení, tj. článek 5 této smlouvy. V případě rozdílného výkladu uvádí zpráva z roku

<sup>(66)</sup> Viz OECD, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* (Uplatňování vzorové smlouvy OECD o zdanění na osobní společnosti), *Questions de fiscalité internationale*, č. 6 (1999) (dále jen „zpráva z roku 1999“), bod 116.

<sup>(67)</sup> Hypotetické dvojí zdanění se vyskytuje v situacích, kdy stát zdroje příjmu má jednoznačně právo zdanit příjmovou položku v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, ale rozhodl se neuplatňovat toto právo na základě svého vnitrostátního daňového práva.

<sup>(68)</sup> Bod 32.6 komentářů k vzorové smlouvě OECD o zdanění (2000) upřesňuje, že „slova „v souladu s ustanoveními této smlouvy jsou zdanitelné“ by měla být vykládána také ve vztahu k možným případům dvojího osvobození, které může vyplývat z použití článku 23. Pokud se stát zdroje příjmů domnívá, že ustanovení smlouvy mu zakazují zdanit příjmovou položku nebo majetek, které by za normálních okolností zdanit mohl, musí stát usazení pro uplatnění čl. 23 A odst. 1 mít za to, že tato příjmová položka není státem zdroje příjmů zdanitelná v souladu s ustanovením smlouvy, přestože by sám použil smlouvu jiným způsobem, tak, aby měl právo tento příjem zdanit, kdyby byl státem zdroje příjmů. Stát usazení tedy není podle odstavce 1 povinen osvobodit příjmovou položku, což je v souladu se základní funkcí článku 23, kterou je vyloučení dvojího zdanění.“

<sup>(69)</sup> Zpráva z roku 1999, bod 94.

<sup>(70)</sup> Zpráva z roku 1999, bod 105.

<sup>(71)</sup> Zpráva z roku 1999, bod 109, který zní: „Má-li stát zdroje příjmů za to, že ustanovení smlouvy mu zakazují, aby zdanil příjmovou položku, kterou by běžně zdanil, stát usazení pak není vázán odstavcem 1 [článku 23 A] tuto příjmovou položku od daně osvobodit.“

<sup>(72)</sup> Ustanovení čl. 23 A odst. 4 vzorové smlouvy OECD o daních stanoví: „Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí na získané příjmy nebo majetek vlastněný rezidentem smluvního státu, pokud druhý smluvní stát použije ustanovení smlouvy k osvobození těchto příjmů nebo tohoto majetku od zdanění nebo na tento příjem použije ustanovení čl. 10 odst. 2 nebo článku 11.“

1999, že stát usazení (Lucembursko) není povinen akceptovat výklad státu zdroje příjmů (USA) <sup>(73)</sup>. Také v případě rozdílného výkladu a neexistence ustanovení ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, které by odpovídalo čl. 23 A odst. 4 vzorové smlouvy OECD o zdanění (jak je tomu i v případě dotčené smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění) je možné dvojí nezdanění. Takové dvojí nezdanění vyplývající z rozdílného výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění může být vyřešeno vyjednáváním dodatku k této smlouvě <sup>(74)</sup> nebo využitím postupu vzájemné dohody podle článku 27 této smlouvy.

- (122) Komise kromě toho konstatuje, že neexistence zdanění příjmů pobočky v USA by mohla být rovněž vyřešena změnou článku 16 *Steueranpassungsgesetz* (zákona o daňové úpravě), který v současné době neupravuje situace, ve kterých jsou činnosti podniku považovány za činnosti stále provozovny podle lucemburského práva, ale nepostačují k dosažení prahové hodnoty, na jejímž základě by byl podnik považován za stálou provozovnu podle práva USA [viz 41. bod odůvodnění].
- (123) Konečně, jak uvedla společnost McDonald's ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení <sup>(75)</sup>, z analýzy jiných daňových rozhodnutí vydaných Lucemburskem a zveřejněných v případě LuxLeaks <sup>(76)</sup> vyplývá, že napadená daňová rozhodnutí se neliší od rozhodnutí ve prospěch jiných poplatníků v souladu s tímto výkladem a uplatňováním smlouvy o zamezení dvojího zdanění ze strany Lucemburska. Analýza 25 dalších daňových rozhodnutí <sup>(77)</sup> ukazuje, že lucemburské daňové orgány se řídily jednotným výkladem smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který se vztahuje na všechny poplatníky ve srovnatelné situaci. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanovuje žádnou účinnou podmínku zdanění a daňová rozhodnutí takovou podmínku neukládají, pokud není výslovně zahrnuta v platné smlouvě.

#### 8.2.1. Závěr

- (124) Na základě této analýzy dospěla Komise k závěru, že v projednávané věci nebylo prokázáno, že lucemburské daňové orgány nesprávně použily smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění. S ohledem na pochybnosti vznesené v rozhodnutí o zahájení řízení a na svou definici referenčního systému proto Komise nemůže prokázat, že napadená daňová rozhodnutí poskytla společnosti McD Europe selektivní výhodu z důvodu nesprávného uplatnění smlouvy mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění.
- (125) Vzhledem k tomu, že kritéria pro závěr o existenci státní podpory na základě čl. 107 odst. 1 Smlouvy jsou kumulativní, není nutné posuzovat další kritéria.

### 9. ZÁVĚR OHLEDNĚ EXISTENCE PODPORY

- (126) S ohledem na výše uvedené dospěla Komise k závěru, že napadená daňová rozhodnutí vydaná lucemburskými daňovými orgány ve prospěch společnosti McD Europe Franchising, S.à.r.l. nepředstavují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

#### Článek 1

Jelikož Lucembursko neuplatnilo smlouvu mezi Lucemburskem a USA o zamezení dvojího zdanění nesprávně v napadených daňových rozhodnutích vydaných lucemburskými daňovými orgány dne 30. března 2009 a 17. září 2009 ve prospěch společnosti McD Europe Franchising, S.à.r.l., tato daňová rozhodnutí nepředstavují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>(73)</sup> Zpráva z roku 1999, bod 108.

<sup>(74)</sup> Viz 70. bod odůvodnění.

<sup>(75)</sup> Viz 91. bod odůvodnění.

<sup>(76)</sup> Na podzim roku 2014 uniklo a bylo zveřejněno na internetu více než 500 daňových rozhodnutí vydaných zejména společnostmi PwC.

<sup>(77)</sup> Společnost McDonald's přezkoumala daňová rozhodnutí zveřejněná v této souvislosti a poskytla Komisi 25 případů, v nichž lucemburské daňové úřady potvrdily, že zisky podniku přičítané stále provozovně nebyly zdanitelné v Lucembursku v souladu s platnou úmluvou o zamezení dvojího zdanění. Stále provozovny se nacházely v následujících zemích: v Německu, USA, Francii, Hongkongu, Irsku, na Islandu, v Japonsku, Nizozemsku, Spojeném království, Švýcarsku a Vietnamu. Žádné z těchto daňových rozhodnutí nestanoví podmínku pro danění zisků podniků na úrovni stále provozovny.

---

*Článek 2*

Toto rozhodnutí je určeno Lucemburskému velkovévodství.

V Bruselu dne 19. září 2018.

*Za Komisi*  
Margrethe VESTAGER  
*členka Komise*

---