

ODLUKA KOMISIJE (EU) 2019/1252**od 19. rujna 2018.****o poreznim mišljenjima iz predmeta SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) koja je
Luksemburg donio u korist društva McDonald's Europe***(priopćeno pod brojem dokumenta C(2018) 6076)***(Vjerodostojan je samo tekst na francuskom jeziku)****(Tekst značajan za EGP)**

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon što je pozvala zainteresirane strane da dostave svoje primjedbe u skladu s prethodno navedenim odredbama ⁽¹⁾ i uzimajući u obzir njihove primjedbe,

budući da:

1. POSTUPAK

- (1) Dopisom od 19. lipnja 2013. Komisija je Velikom Vojvodstvu Luksemburgu uputila zahtjev za informacije kojim je zatražila detaljne informacije o luksemburškoj praksi poreznih mišljenja ⁽²⁾.
- (2) Dopisom od 24. lipnja 2014. Komisija je Luksemburgu uputila dodatni zahtjev za informacije u pogledu grupe McDonald's. Među ostalim, zatražila je od Luksemburga da joj dostavi sva porezna mišljenja koja je njegova porezna uprava izdala u korist grupe McDonald's.
- (3) Luksemburška tijela dostavila su 4. kolovoza 2014. odgovor na Komisijin zahtjev za informacije od 24. lipnja 2014. Konkretno, luksemburška tijela dostavila su dva mišljenja upućena društvu McD Europe Franchising S.à.r.l. (dalje u tekstu: „društvo McD Europe”), jedno od 30. ožujka 2009. (dalje u tekstu: „prvotno porezno mišljenje”) i drugo od 17. rujna 2009. (dalje u tekstu: „revidirano porezno mišljenje”, a ta dva mišljenja zajedno čine „sporna porezna mišljenja”). Osim toga, luksemburška tijela dostavila su niz drugih poreznih mišljenja koja je njihova porezna uprava izdala društvima iz grupe McDonald's ⁽³⁾.
- (4) U odgovoru od 4. kolovoza 2014. luksemburška tijela opisala su i praksu izdavanja poreznih mišljenja u Luksemburgu te su objasnila zašto smatraju da se poreznim mišljenjima izdanim grupi McDonald's ne dodjeljuje državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (dalje u tekstu: „Ugovor”).
- (5) Dopisom od 23. ožujka 2015. Komisija je od luksemburških tijela zatražila da iznesu primjedbe na informacije dobivene od koalicije sindikata ⁽⁴⁾ (dalje u tekstu: „Koalicija”) o državnoj potpori koju je McDonald's navodno primio od luksemburških poreznih tijela.
- (6) Luksemburška tijela dostavila su 23. travnja 2015. odgovor na Komisijin zahtjev za informacije od 23. ožujka 2015.
- (7) Dopisom od 18. svibnja 2015. Komisija je od luksemburških tijela zatražila da, među ostalim, dostave dokumente koje je društvo McD Europe podnijelo od datuma prvotnog poreznog mišljenja na temelju zahtjeva iz tog mišljenja o potrebi dokazivanja toga da je dobit američke podružnice Franchise Branch odnosno švicarske podružnice Service Branch društva McD Europe prijavljena i da podliježe oporezivanju u Sjedinjenim Američkim Državama odnosno Švicarskoj.

⁽¹⁾ SL C 258, 15.7.2016., str. 11.⁽²⁾ Taj je dopis upućen pod referentnim brojem HT.4020 – Pratiques en matière de ruling fiscal.⁽³⁾ Međutim, ovaj istražni postupak ograničen je na sporna porezna mišljenja i njime se ne dovodi u pitanje ocjena drugih poreznih mišljenja koje je luksemburška porezna uprava donijela u korist grupe McDonald's i njezinih društava kćeri.⁽⁴⁾ Ti su sindikati Europska federacija sindikata javnih službi (EFSU), Europska federacija sindikata prehrambene industrije, poljoprivrede i turizma (EFFAT) i Međunarodni sindikat uslužnih djelatnosti (SEIU).

- (8) Luksemburška tijela odgovorila su na te zahtjeve u dopisu od 9. lipnja 2015. u kojemu su navela (i priložila odgovarajuće dokumente) da je 2014. američka porezna uprava (Internal Revenue Service, dalje u tekstu: „IRS”) provela poreznu reviziju društva McD Europe u američkoj podružnici Franchise Branch za porezne godine 2009. i 2010. te da je IRS potvrdio da nije bilo potrebno unositi nikakve izmjene u poreznim prijavama koje je američka podružnica Franchise Branch društva McD Europe podnijela u Sjedinjenim Američkim Državama.
- (9) Komisija je 3. prosinca 2015. donijela odluku o pokretanju službenog istražnog postupka na temelju članka 108. stavka 2. Ugovora u pogledu spornih poreznih mišljenja na temelju toga da bi ta mišljenja mogla činiti državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, koja bi mogla biti nespojiva s unutarnjim tržištem (dalje u tekstu: „Odluka o pokretanju postupka”).
- (10) Dopisom od 4. veljače 2016. luksemburška tijela dostavila su svoje primjedbe na Odluku o pokretanju postupka.
- (11) Odluka o pokretanju postupka objavljena je 15. srpnja 2016. u *Službenom listu Europske unije* ⁽⁵⁾. Komisija je pozvala zainteresirane strane da podnesu primjedbe u pogledu te mjere. Koalicija je dostavila svoje primjedbe u dopisu od 5. kolovoza 2016. Komisija je zaprimila primjedbe društva McDonald's u dopisu od 9. kolovoza 2016.
- (12) Dopisom od 30. rujna 2016. luksemburška tijela dostavila su svoje primjedbe na primjedbe trećih strana koje je Komisija zaprimila kao odgovor na Odluku o pokretanju postupka.
- (13) Dopisom od 23. studenoga 2016. Komisija je luksemburškim tijelima uputila dodatni zahtjev za informacije.
- (14) Luksemburška tijela odgovorila su na taj zahtjev 14. prosinca 2016. i 12. siječnja 2017.

2. DETALJAN OPIS MJERE POTPORE

2.1. Opis korisnika

- (15) McDonald's Corporation dioničko je društvo iz Delawarea s glavnim sjedištem u Oak Brooksu u Illinoisu u Sjedinjenim Američkim Državama te je uvršteno na njujoršku burzu (New York Stock Exchange). Osnovano je 21. prosinca 1964., a upravlja restoranima McDonald's i njihovim franšiznim poslovanjem, u kojima se nudi lokalno prilagođen jelovnik hrane i pića ⁽⁶⁾.
- (16) Društvo se sastoji od segmenta za SAD, segmenta za međunarodna vodeća tržišta (Australija, Kanada, Francuska, Njemačka i Ujedinjena Kraljevina), segmenta za tržišta s visokim rastom (Kina, Italija, Koreja, Poljska, Rusija, Španjolska, Švicarska i Nizozemska) i segmenta za tržišta u nastajanju i korporativne aktivnosti ⁽⁷⁾. Od 37 241 restorana u više od 100 zemalja približno 34 108 njih posluje na temelju franšize dok društvo McDonald's izravno upravlja s 3 133 restorana ⁽⁸⁾. U razdoblju na koje se odnose sporna porezna mišljenja, od 31 677 restorana McDonald's u cijelom svijetu, korisnici franšize upravljali su s 21 183 restorana, povezana društva upravljala su s 3 855 restorana, a društvo McDonald's Corporation i njegova društva kćeri upravljali su s 6 639 restorana ⁽⁹⁾. Stoga je društvo McDonald's Corporation prvenstveno davatelj franšize, pri čemu je više od 80 % restorana McDonald's u vlasništvu neovisnih korisnika franšize koji njima i upravljaju ⁽¹⁰⁾. Društvo McDonald's Corporation imalo je 2017. približno 400 društava kćeri i 235 000 zaposlenika.
- (17) Društvo McDonald's zabilježilo je 2017. ukupni prihod od 22,8 milijardi USD, od čega je 12,7 milijardi USD ostvareno od prodaje kojom upravlja društvo, a 10,1 milijarda USD od franšiznog poslovanja. U razdoblju na koje se odnose sporna porezna mišljenja, ukupni prihodi društva McDonald's iznosili su 26,216 milijardi USD, a društvo je upravljalo s 32 478 restorana ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ SL C 258, 15.7.2016., str. 11.

⁽⁶⁾ Obrazac 10-K koji je društvo McDonald's Corporation podnijelo američkoj Komisiji za vrijednosne papire i burzu za 2017., str. 1.

⁽⁷⁾ Obrazac 8-K koji je društvo McDonald's Corporation podnijelo američkoj Komisiji za vrijednosne papire i burzu 18. rujna 2015., str. 2.

⁽⁸⁾ Obrazac 10-K koji je društvo McDonald's Corporation podnijelo američkoj Komisiji za vrijednosne papire i burzu za 2017., str. 13.

⁽⁹⁾ Zahtjev za izdavanje prvotnog mišljenja, str. 1.

⁽¹⁰⁾ U okviru uobičajenog aranžmana o franšizi, društvo McDonald's Corporation vlasnik je zemljišta i zgrade ili osigurava dugoročni zakup lokacije restorana, a korisnik franšize plaća za opremu, natpise, mjesta za sjedenje i unutarnje uređenje.

⁽¹¹⁾ Obrazac 10-K koji je društvo McDonald's Corporation podnijelo američkoj Komisiji za vrijednosne papire i burzu za 2009.

- (18) Od ukupne prodaje kojom upravlja društvo, 3,260 milijardi USD ostvareno je prodajom u segmentu za SAD, 4,080 milijardi USD u segmentu za međunarodna vodeća tržišta ⁽¹²⁾, 4,592 milijarde USD u segmentu za tržišta s visokim rastom ⁽¹³⁾, a 0,787 milijardi USD u segmentu za tržišta u nastajanju i korporativne aktivnosti ⁽¹⁴⁾.
- (19) Izvan SAD-a, društvo McDonald's Corporation i njegovo povezano društvo iz SAD-a, McDonald's International Property Company (dalje u tekstu: „MIPCO”), prodaju licencirana prava na izgradnju restorana McDonald's i upravljanje njima na pojedinačnim tržištima subjektima koji su, u slučaju većine velikih tržišta, izravna ili neizravna društva kćeri društva McDonald's Corporation.
- (20) Prema informacijama koje su dostavila luksemburška tijela, grupa McDonald's kontrolirala je od prosinca 2013. pet društava u Luksemburgu: i. društvo McD Europe; ii. društvo McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii. društvo Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv. društvo Lux MC Holdings S.à.r.l.; i v. društvo McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) Društva McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. i Lux MC Holdings S.à.r.l. imala su vlasničke udjele u drugim društvima kćerima društva McDonald's u Europi i Sjedinjenim Američkim Državama dok je društvo McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. djelovalo kao posrednik koji je izvršavao centralizirani ugovor o upravljanju gotovinom s bankom. Društvo Luxembourg McD Investments S.à.r.l. imalo je i vlasnički udio u američkom društvu s ograničenom odgovornošću Golden Arches UK LLC iz Delawarea.
- (22) Istražni postupak Komisije u ovoj odluci usmjeren je na društvo McD Europe, koje je u trenutku izdavanja spornih poreznih mišljenja bilo porezno rezidentno u Luksemburgu, sa svojom američkom podružnicom Franchise Branch i svojom švicarskom podružnicom Service Branch. Kako je objašnjeno u zahtjevima za izdavanje mišljenja, društvo McD Europe kupilo je udio u određenim postojećim i budućim razvijenim franšiznim pravima u vlasništvu društava McDonald's Corporation i MIPCO. Kao posljedica toga, društvo McD Europe steklo je stvarno vlasništvo nad nizom franšiznih prava na nematerijalnu imovinu (dalje u tekstu: „franšizna prava”) ⁽¹⁵⁾. Nakon toga, društvo McD Europe dodijelilo je ta franšizna prava i s njima povezane obveze svojoj američkoj podružnici Franchise Branch. Sve tantijeme koje je prije dobivalo društvo McDonald's Corporation nakon toga je dobivalo društvo McD Europe preko svoje američke podružnice Franchise Branch smještene u Oak Brooksu u Illinoisu. Švicarska podružnica Service Branch, koja je smještena u Ženevi, davala je licence na franšizna prava davateljima franšize u raznim europskim zemljama te je pružala razne usluge povezane s franšiznim pravima. U zamjenu za te usluge, američka podružnica Franchise Branch plaćala je švicarskoj podružnici Service Branch naknadu za usluge koja je bila jednaka troškovima švicarske podružnice Service Branch uvećanima za maržu. U razdoblju na koje se odnose sporna porezna mišljenja, švicarska podružnica Service Branch imala je [0–10] zaposlenika koji su bili zaposleni u ekvivalentu punog radnog vremena (EPRV) od [0–10]. Društvo McD Europe i američka podružnica Franchise Branch nisu imali zaposlenika. Društvo McD Europe imalo je 2014. [0–10] zaposlenika u EPRV-u, švicarska podružnica Service Branch imala je [10–20] zaposlenika u EPRV-u, a američka podružnica Franchise Branch nije imala zaposlenika.
- (23) McDonald's je 2015. najavio veliku reorganizaciju poslovanja objedinjavanjem zemalja u cijelom svijetu u skupine na temelju zajedničkih obilježja tržišta, umjesto na temelju zemljopisne blizine. McDonald's je u prosincu 2016. objavio odluku o stvaranju novog integriranog međunarodnog holdinga radi usklađivanja s novom strukturom poslovanja i pružanja podrške takvom poslovanju.
- (24) Posljedica toga bilo je stvaranje objedinjene strukture sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koja je nadležna za davanje licenci za većinu globalnih prava intelektualnog vlasništva društva izvan SAD-a. Ta se struktura sastoji od mješovite skupine društava iz Ujedinjene Kraljevine koja su registrirana u Ujedinjenoj Kraljevini i društava iz SAD-a koja i dalje ostaju registrirana u SAD-u. Ta društva iz SAD-a porezno su rezidentna i u Ujedinjenoj Kraljevini. Ta promjena dovela je do zatvaranja poslovanja društva u Ženevi. Drugi švicarski ured društva i dalje posluje, a ured u Luksemburgu zadržao je nadležnost za restorane u Luksemburgu ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Etabilirana tržišta koja uključuju Australiju, Kanadu, Francusku, Njemačku, Ujedinjenu Kraljevinu i s njima povezana tržišta.

⁽¹³⁾ Tržišta za koja društvo vjeruje da imaju relativno visok potencijal za širenje i davanje franšize, a uključuju Kinu, Italiju, Koreju, Nizozemsku, Poljsku, Rusiju, Španjolsku, Švicarsku i s njima povezana tržišta.

⁽¹⁴⁾ Opis preostalih tržišta u sustavu McDonald's, od kojih većina posluje u okviru modela franšize.

⁽¹⁵⁾ Franšizna prava na nematerijalnu imovinu bila su: razvoj i pozicioniranje trgovačke marke, oglašavanje i marketing, dizajn i specifikacije restorana, preuređenje restorana, izrada jela i jelovnika, lanac opskrbe, operativna platforma i sustavi (uključujući nematerijalna prava povezana s osposobljavanjem), provedba sustava, administriranje franšiznog poslovanja, poslovne analize, osiguravanje kvalitete, ljudski potencijali, pravni poslovi.

⁽¹⁶⁾ Izvor: Pisani odgovor društva McDonald's na pitanja odbora TAX3 Europskog parlamenta, 18. lipnja 2018.

2.2. Sporna porezna mišljenja

- (25) Ova se odluka odnosi na dva porezna mišljenja koja je luksemburška porezna uprava izdala 2009. u korist društva McD Europe: prvotno porezno mišljenje i revidirano porezno mišljenje, a oba se odnose na status poreznog obveznika društva McD Europe u Luksemburgu.
- (26) Luksemburška porezna uprava izdala je prvotno porezno mišljenje 30. ožujka 2009. nakon zahtjeva društva McDonald's za izdavanje mišljenja od 11. veljače 2009., koji je dopunjen dodatnim dokumentima koji su podneseni 10. ožujka 2009. U odgovoru na prvotno porezno mišljenje porezni savjetnik društva McD Europe (dalje u tekstu: „porezni savjetnik”) podnio je luksemburškoj poreznoj upravi zahtjev za izdavanje revidiranog poreznog mišljenja s datumom 27. srpnja 2009. Na temelju tog zahtjeva luksemburška porezna uprava izdala je 17. rujna 2009. revidirano porezno mišljenje.

2.2.1. Prvotno porezno mišljenje

2.2.1.1. Korporativna struktura društva McDonald's opisana u zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja

- (27) U zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja društva McDonald's od 11. veljače 2009. opisuju se struktura grupe McDonald's i njezina prisutnost u Luksemburgu. U njemu se nadalje opisuju restrukturiranje franšiznih prava društva McDonald's Corporation te dviju podružnica društva McD Europe u SAD-u odnosno Švicarskoj. Nadalje, u njemu se opisuju porezni učinci tog restrukturiranja u Luksemburgu na temelju primjene luksemburškog poreznog zakonodavstva i Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a ⁽¹⁷⁾.
- (28) Konkretno, u zahtjevu za izdavanje mišljenja opisuje se da je društvo McD Europe, kako bi centraliziralo nadzor nad europskim franšiznim pravima unutar tog društva i upravljanje njima, sklopilo „sporazum o kupnji udjela” i „kvalificirani ugovor o podjeli troškova” (dalje u tekstu: „sporazum QCS”) s društvima McDonald's Corporation i MIPCO. U skladu sa sporazumom o kupnji udjela, društvo McD Europe kupuje udio u određenim postojećim i budućim razvijenim franšiznim pravima u vlasništvu društava McDonald's Corporation i MIPCO ⁽¹⁸⁾. Kao posljedica toga, društvo McD Europe steklo je stvarno vlasništvo nad tim pravima. Nakon toga, društvo McD Europe dodijelilo je ta franšizna prava i s njima povezane obveze svojoj američkoj podružnici Franchise Branch u skladu s izjavom društva McD Europe i američke podružnice Franchise Branch. Sve licencijske naknade koje je prije dobivalo društvo McDonald's Corporation nakon toga je trebalo dobivati društvo McD Europe preko svoje američke podružnice Franchise Branch. Naposljetku, prema navodima iz zahtjeva za izdavanje prvotnog mišljenja, očekivalo se da će se svi potrebni koraci povezani s restrukturiranjem franšiznih prava za europsku regiju društva McDonald's provesti do 1. ožujka 2009.
- (29) Prema navodima iz zahtjeva za izdavanje prvotnog mišljenja, sjedište američke podružnice Franchise Branch društva McD Europe je u Oak Brooks u Illinoisu u Sjedinjenim Američkim Državama. Ta podružnica preuzima različite gospodarske rizike povezane s razvojem tih franšiznih prava te snosi troškove povezane s njima. U snošenju tih troškova, američka podružnica Franchise Branch, prema navodima iz zahtjeva za izdavanje mišljenja, djelotvorno sudjeluje u sporazumu QCS s društvima McDonald's Corporation i MIPCO. Povezanim aktivnostima u društvu McDonald's Corporation (ili njegovim povezanim društvima), za čije troškove naknadu isplaćuje američka podružnica Franchise Branch, upravljaju zaposlenici u društvu McDonald's Corporation, koji te aktivnosti i izvršavaju.
- (30) Američka podružnica Franchise Branch zadržava poslovanje u SAD-u te je kontrolira upravitelj podružnice ⁽¹⁹⁾ koji se nalazi u SAD-u i koji nadzire određene aktivnosti povezane s franšiznim pravima ⁽²⁰⁾ te kojeg društvo McDonald's Corporation ustupa na nepuno radno vrijeme na temelju ugovora o pružanju usluga u zamjenu za naknadu za uvećani trošak koja je utvrđena u tom ugovoru o pružanju usluga. Usluge upravljanja američkom podružnicom Franchise Branch usluge su povezane s upravljanjem podružnicom ⁽²¹⁾ za koje američka podružnica Franchise Branch društvu McDonald's Corporation svake godine plaća [10 000–20 000] USD.

⁽¹⁷⁾ Konvencija između Vlade Sjedinjenih Američkih Država i Vlade Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza s obzirom na poreze na prihod i kapital, koja je potpisana 3. travnja 1996. u Luxembourg.

⁽¹⁸⁾ Zemljopisna područja obuhvaćena sporazumom o kupnji udjela i sporazumom QCS uključivala su [...].

⁽¹⁹⁾ Prema informacijama koje je Luksemburg dostavio Komisiji, američka podružnica Franchise Branch izravno ne zapošljava nikakvo osoblje.

⁽²⁰⁾ Primjerice, koordiniranje provedbe sporazuma QCS između društva McD Europe i društva McDonald's Corporation kojim su obuhvaćena franšizna prava povezana s europskom regijom društva McDonald's; izvršavanje funkcije podmirivanja obveza i naplate potraživanja podružnice, održavanje računâ podružnice u američkom sustavu općeprihvaćenih računovodstvenih načela (US-GAAP).

⁽²¹⁾ Dodatak 4. zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja.

- (31) Prema navodima iz zahtjeva za izdavanje prvotnog mišljenja, švicarska podružnica Service Branch društva McD Europe ima svoje registrirano sjedište u Ženevi u Švicarskoj. Ta podružnica prodaje licence za franšizna prava davateljima franšize u različitim europskim zemljama ⁽²²⁾ (dalje u nastavku: „glavni davatelji franšize”), prima prihode od licencijske naknade od glavnih davatelja franšize te pruža usluge upravljanja, podrške i razvoja te druge slične ili povezane usluge koje se odnose na franšizna prava ⁽²³⁾. U zamjenu za te usluge, američka podružnica Franchise Branch plaća švicarskoj podružnici Service Branch naknadu za usluge koja je jednaka troškovima švicarske podružnice Service Branch uvećanima za maržu od [0–10] % ⁽²⁴⁾.
- (32) Primarne osobe koje zapošljava ili upućuje švicarska podružnica Service Branch ili koji rade na temelju ugovora s tom podružnicom smatraju se „ključnim europskim rukovodstvom”. Iako švicarska podružnica Service Branch plaća troškove povezane s tim osobama, uključujući troškove za plaće/bonuse, prema podacima iz zahtjeva za izdavanje prvotnog mišljenja, te troškove u konačnici snosi američka podružnica Franchise Branch tako što smanjuje licencijsku naknadu koju joj plaća švicarska podružnica.
- (33) Naposljetku, prema podacima iz zahtjeva za izdavanje prvotnog mišljenja, društvo McD Europe, čije se poslovanje uglavnom odvija u Luksemburgu, određivat će poslovne strategije i druge usluge podrške u okviru sastanaka svojih upravitelja te općih i administrativnih službi. Za te usluge američka podružnica Franchise Branch mora plaćati naknadu društvu McD Europe u iznosu od [400 000–500 000] EUR godišnje ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2 Porezni učinci u Luksemburgu opisani u zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja

- (34) Prema navodima poreznog savjetnika, društvo McD Europe trebalo bi smatrati porezno rezidentnim u Luksemburgu u skladu s člankom 159. stavkom 1. luksemburškog Zakona o porezu na dohodak ⁽²⁶⁾. Društvo McD Europe stoga je u potpunosti dužno plaćati porez na dobit u Luksemburgu. Međutim, kao luksemburški porezni rezident, društvo McD Europe ostvaruje koristi i od svih odredbi iz bilo kojeg ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je Luksemburg sklopio.
- (35) Nadalje, prema navodima poreznog savjetnika, na temelju članka 5. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a smatrat će se da se aktivnosti američke podružnice Franchise Branch obavljaju u SAD-u. Kao posljedica toga, dobit koju ostvari američka podružnica Franchise Branch podlijegat će mogućem oporezivanju samo u SAD-u te će biti oslobođena od plaćanja poreza na dobit u Luksemburgu na temelju članka 7. i 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a.
- (36) Slično tomu, prema navodima poreznog savjetnika, smatra se da se aktivnosti koje obavlja švicarska podružnica Service Branch, tj. davanje podlicenci za franšizna prava glavnim davateljima franšize, obavljaju u Švicarskoj na temelju članka 5. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i Švicarske ⁽²⁷⁾. Kao posljedica toga, dobit koju ostvari švicarska podružnica Service Branch moći će se oporezivati samo u Švicarskoj te će biti oslobođena od plaćanja poreza na dobit u Luksemburgu na temelju članka 7. i 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i Švicarske.
- (37) Zahtjev za izdavanje prvotnog mišljenja završava zahtjevom luksemburškoj poreznoj upravi da potvrdi slaže li se sa shvaćanjem poreznog savjetnika o poreznim učincima koje će u Luksemburgu imati transakcije opisane u tom zahtjevu.

2.2.1.3. Potvrda luksemburške porezne uprave

- (38) U dopisu od 30. ožujka 2009. (prvotno porezno mišljenje) luksemburška porezna uprava potvrdila je da se društvo McD Europe treba smatrati poreznim rezidentom u Luksemburgu te da, kao takvo, ono može ostvarivati

⁽²²⁾ [Popis davatelja franšize u različitim europskim zemljama]

⁽²³⁾ Konkretno, očekuje se da te usluge uključuju upravljanje i stratešku pomoć povezanu s financijskim operacijama, upravljanje operativnom platformom, oblikovanje lanca opskrbe, izgradnju nekretnina, dizajniranje restorana, određivanje jelovnika, analizu trendova na lokalnom tržištu, ljudske potencijale, osiguravanje kvalitete i marketing, a sve to u vezi s poslovanjem u Europi.

⁽²⁴⁾ Dodatak 8. zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja.

⁽²⁵⁾ Dodatak 6. zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja.

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

⁽²⁷⁾ 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, potpisana u Bernu 21. siječnja 1993.

koristi od luksemburških ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su na snazi. Nadalje, s obzirom na objašnjenja navedena u zahtjevu za izdavanje prvotnog mišljenja, luksemburška porezna uprava potvrdila je da se čini da švicarska podružnica Service Branch i američka podružnica Franchise Branch imaju trajni poslovni nastan. Luksemburška porezna uprava stoga prihvaća da dobit društva McD Europe koja se može pripisati tim dvjema podružnicama podliježe oporezivanju u njihovim odgovarajućim zemljama te je oslobođena od plaćanja poreza u Luksemburgu. U prvotnom poreznom mišljenju nakon toga se zaključuje da „kako bi ostvarila korist od tih oslobođenja u Luksemburgu, to društvo [McD Europe] mora svake godine dostaviti dokaz o tome da je ta dobit prijavljena i da podliježe oporezivanju u Švicarskoj odnosno Sjedinjenim Američkim Državama” ⁽²⁸⁾.

2.2.2. Revidirano porezno mišljenje

2.2.2.1. Zahtjev za izdavanje revidiranog poreznog mišljenja

- (39) U odgovoru na prvotno porezno mišljenje, porezni savjetnik dostavio je detaljnu analizu luksemburškoj poreznoj upravi o tome može li se prihod američke podružnice Franchise Branch oporezivati u SAD-u i o tome je li američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu iz perspektive SAD-a.
- (40) Kad je riječ o pitanju može li se prihod američke podružnice Franchise Branch oporezivati u SAD-u, porezni savjetnik objašnjava da, kako bi se inozemni subjekt (tj. društvo McD Europe) mogao oporezivati u SAD-u, on mora obavljati trgovanje ili poslovnu djelatnost u SAD-u. U tom slučaju se smatra da inozemni subjekt ima stvarno povezan prihod koji se može oporezivati u SAD-u. Prema navodima poreznog savjetnika: „... kako bi imao stvarno povezan prihod koji se može oporezivati u SAD-u, inozemni subjekt treba imati trgovanje ili poslovnu djelatnost u SAD-u (obavljati trgovanje ili poslovnu djelatnost u SAD-u) i imati prihod koji je stvarno povezan s tom poslovnom djelatnošću.” Porezni savjetnik potom navodi da poslovna djelatnost koja se obavlja u SAD-u ne čini trgovanje ili poslovnu djelatnost u SAD-u: „unatoč tomu što podružnica (a) posjeduje franšizna prava povezana s europskom regijom grupe; (b) preuzima razne gospodarske rizike povezane s razvojem i održavanjem stečenih franšiznih prava; i (c) provodi određene aktivnosti povezane s franšiznim pravima, globalna organizacija McDonald's smatra da se primarne poslovne operacije obavljaju preko drugih članova grupe te ne smatra da aktivnosti te podružnice čine trgovanje ili poslovnu djelatnost u SAD-u.” ⁽²⁹⁾
- (41) Kad je riječ o pitanju je li iz perspektive SAD-a američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu u smislu članka 5. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, porezni savjetnik objašnjava da „bi trebalo proučiti domaće pravo SAD-a kako bi se utvrdilo ima li subjekt stvarno trajni poslovni nastan na temelju [Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između SAD-a i Luksemburga]”. Iako američka podružnica Franchise Branch ima stalno mjesto poslovanja iz kojega upravitelj podružnice obavlja određene aktivnosti, porezni savjetnik objašnjava da, kako bi to bio trajni poslovni nastan, „poslovne aktivnosti u zemlji koja oporezuje [trebaju biti] dovoljno velike da bi to bio trajni poslovni nastan ili stalno sjedište”. U domaćem pravu SAD-a stoga se zahtijeva da operacije američke podružnice Franchise Branch „premašuju određeni materijalni prag”, koji ovdje, prema zaključku poreznog savjetnika, nije dosegnut.
- (42) Prelazeći na analizu pitanja je li američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu iz luksemburške porezne perspektive, porezni savjetnik objašnjava da „analiza pitanja je li američka podružnica društva McD Europe u trajnom poslovnom nastanu za luksemburške porezne potrebe u konačnici ovisi o tome smatraju li se aktivnosti te podružnice ‚poslovnom djelatnošću’ na temelju luksemburškog domaćeg prava” ⁽³⁰⁾. Uzimajući u obzir to da pojam „poslovna djelatnost” nije definiran u Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, u članku 3. stavku 2. tog ugovora propisuje se da se upućuje na značenje koje taj pojam ima na temelju domaćeg prava države ugovornice koja primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tj. na temelju luksemburškog domaćeg prava. Porezni savjetnik društva McD Europe nadalje objašnjava da ako su na temelju luksemburškog poreznog prava aktivnosti američke podružnice Franchise Branch obuhvaćene definicijom „poslovne djelatnosti” ili „trajnog poslovnog nastana”, „tada bi Luksemburg očekivao da bi se prihod mogao oporezivati u SAD-u zbog toga što bi se to moglo smatrati trajnim poslovnim nastanom iz perspektive luksemburškog poreznog prava. Međutim, ne postoji nikakav zahtjev da druga država ugovornica (SAD) doista oporezuje taj prihod. U članku 25. stavku 2. točki (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisuje se da će Luksemburg osloboditi od oporezivanja prihod koji ‚bi se mogao oporezivati u Sjedinjenim Američkim Državama’”. Prema stajalištu poreznog savjetnika, „nema nikakvog upućivanja na to da bi tamo trebalo doći do stvarnog oporezivanja” ⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ U francuskom izvorniku: „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.”

⁽²⁹⁾ Stranica 3. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

⁽³⁰⁾ Stranica 3. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

⁽³¹⁾ Stranica 4. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

- (43) Nadalje te radi potkrepljivanja svojih stajališta, porezni savjetnik upućuje na Odluku Upravnog suda Luksemburga u predmetu La Coasta (dalje u tekstu: „presuda u predmetu La Coasta”) ⁽³²⁾ koja se odnosi na različita tumačenja Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i Francuske ⁽³³⁾, a koja u konačnici dovode do dvostrukog neoporezivanja. Prema navodima poreznog savjetnika Upravni sud Luksemburga potvrdio je da „nepostojanje trajnog poslovnog nastana u Francuskoj iz francuske perspektive nije bilo bitno te stoga Luksemburg ne može ponovo dobiti pravo na oporezivanje tog prihoda samo zbog toga što Francuska smatra da ga se ne može oporezivati”.
- (44) Porezni savjetnik društva McD Europe potom nastavlja analizu pitanja čine li, na temelju luksemburškog poreznog prava, aktivnosti američke podružnice Franchise Branch „poslovnu djelatnost”. Porezni savjetnik zaključuje da, na temelju činjenica i okolnosti u konkretnom slučaju, američka podružnica Franchise Branch obavlja poslovnu djelatnost s poslovnim nastanom preko stalnog sjedišta, čime ispunjava uvjete za trajni poslovni nastan na temelju luksemburškog prava. Konkretnije, prema stajalištu poreznog savjetnika, na temelju članka 16. zakona *Steueranpassungsgesetz* (Zakon o prilagodbi poreza, dalje u tekstu: „StAnpG”), aktivnosti američke podružnice Franchise Branch čine poslovnu djelatnost s poslovnim nastanom koja se obavlja preko stalnog sjedišta ⁽³⁴⁾. Ta poslovna djelatnost sastoji se od „aktivnosti povezanih s intelektualnim vlasništvom” američke podružnice Franchise Branch koje su dodatno raščlanjene kako slijedi: i. vlasništvo nad imovinom; ii. preuzimanje rizika, tj. gospodarskih rizika povezanih s razvojem i održavanjem franšiznih prava za koja ona snosi povezane troškove, čime efektivno sudjeluje u sporazumu QCS s društvom McDonald’s Corporation; iii. nadzor nad franšiznim pravima, npr. koordiniranje provedbe sporazuma QCS, praćenje naknade troškova koje je imalo ključno europsko rukovodstvo; iv. funkcije računovodstva. Prema stajalištu poreznog savjetnika, a zajedno s tumačenjem Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a iz luksemburške porezne perspektive, „nameće se zaključak da [američka podružnica Franchise Branch] provodi aktivnosti povezane s intelektualnim vlasništvom preko trajnog poslovnog nastana u SAD-u na temelju članka 5. Ugovora između SAD-a i Luksemburga” ⁽³⁵⁾.
- (45) Analiza poreznog savjetnika završava zahtjevom upućenim luksemburškoj poreznoj upravi da potvrdi slaže li se s tim zaključkom. U završnoj rečenici analize navodi se sljedeće: „[t]aj će dopis zamijeniti vašu obavijest o potvrdi od 30. ožujka 2009. Stoga bismo bili zahvalni ako biste u tom dopisu mogli potvrditi i naše shvaćanje poreznih učinaka u Luksemburgu kako su opisani u našem dopisu od 11. veljače 2009.” ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Revidirano porezno mišljenje koje je izdala luksemburška porezna uprava

- (46) U dopisu od 17. rujna 2009. luksemburška porezna uprava potvrdila je da se slaže s tumačenjem Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a koje je porezni savjetnik iznio u zahtjevu za izdavanje revidiranog poreznog mišljenja s obzirom na porezno postupanje na temelju luksemburškog prava u pogledu dobiti koju je američka podružnica Franchise Branch društva McD Europe ostvarila u SAD-u.

3. OPIS MJERODAVNOG PRAVNOG OKVIRA

- (47) Uobičajena pravila o oporezivanju trgovačkih društava u Luksemburgu propisana su u luksemburškom Zakonu o porezu na dohodak (*loi modifiée du 4. décembre 1967. concernant l'impôt sur le revenu*, dalje u tekstu: „LIR”). U članku 159. stavku 1. LIR-a predviđa se sljedeće: „L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.” U članku 160. LIR-a predviđa se sljedeće: „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.”

⁽³²⁾ Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle nakon koje je uslijedila presuda Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement du 23 avril 2002, n° 14442c du rôle.

⁽³³⁾ 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^{er} avril 1958.

⁽³⁴⁾ Osim opisa poslovne djelatnosti, porezni savjetnik upućuje na sljedeće kriterije na temelju kojih zaključuje da američka podružnica Franchise Branch obavlja poslovnu djelatnost s poslovnim nastanom preko stalne podružnice: podružnica unajmljuje poslovni prostor, čime se podružnici omogućuje da obavlja svoje aktivnosti preko stalnog sjedišta poslovanja; podružnica ima pristup uslugama, ima upravitelja podružnice i „druge zaposlenike”; podružnica ima formalno pravo na korištenje tog poslovnog prostora; predviđeno je da taj poslovni prostor bude na raspolaganju podružnici tijekom dugog razdoblja; podružnica plaća godišnju naknadu najmodavcu; podružnica će biti službeno registrirana u SAD-u; ona ima svoj bankovni račun, a društvo McD Europe vodi zasebne financijske izvještaje za američku podružnicu Franchise Branch; osoblje će svoj posao obavljati prvenstveno u uredu podružnice; podružnica ima vlastito zaglavlje na svojim dopisima; podružnica će upravitelju podružnice isplaćivati godišnju naknadu za njegove usluge; svi prethodno navedeni troškovi navedeni su u računima podružnice.

⁽³⁵⁾ Stranica 8. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

⁽³⁶⁾ Stranica 8. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

- (48) U članku 163. LIR-a predviđeno je da se luksemburški porez na dobit primjenjuje na oporezivu dobit poreznog obveznika u određenoj godini⁽³⁷⁾. Prije 2013. sva trgovačka društva koja podliježu plaćanju poreza u Luksemburgu plaćala su porez na oporezivu dobit po standardnoj poreznoj stopi od 28,80 %⁽³⁸⁾. Od 2013. standardna porezna stopa iznosi 29,22 %.
- (49) Uključivanje ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u luksemburško zakonodavstvo odvija se na temelju članka 134. LIR-a u vezi s člankom 162. LIR-a zajedno s Dekretom Velikog Vojvodstva od 3. prosinca 1969.
- (50) U članku 134. LIR-a za fizičke osobe predviđa se sljedeće: „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) Na temelju članka 162. LIR-a⁽³⁹⁾ i Dekreta Velikog Vojvodstva od 3. prosinca 1969.⁽⁴⁰⁾ članak 134. LIR-a primjenjuje se i na trgovačka društva koja podliježu plaćanju luksemburškog poreza na dobit trgovačkih društava („IRC” ili „impôt sur le revenu des collectivités”).
- (52) U članku 16. StAnpG-a utvrđuje se koncept trajnog poslovnog nastana u okviru luksemburškog poreznog prava te se u tom smislu upućuje na cjelokupnu stalnu opremu ili stalno sjedište koji služe za rad „poduzeća” ili „poslovne djelatnosti” s poslovnim nastanom⁽⁴¹⁾.
- (53) Luksemburg i Sjedinjene Američke Države potpisali su 3. travnja 1996. ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja: *Konvenciju između Vlade Sjedinjenih Američkih Država i Vlade Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza s obzirom na poreze na prihod i kapital*⁽⁴²⁾. Ugovor je proveden u luksemburškom nacionalnom zakonodavstvu zakonom od 5. ožujka 1999.⁽⁴³⁾ te je u objema državama ugovornicama stupio na snagu 20. prosinca 2000., s učinkom od 1. siječnja 2001.

⁽³⁷⁾ Članak 163. stavak 1. LIR-a: „L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier”.

⁽³⁸⁾ Luksemburški porez na dobit sastoji se od poreza na dobit trgovačkih društava („impôt sur le revenu des collectivités” ili „IRC”), koji se naplaćuje po stopi od 21 %, i, za trgovačka društva s poslovnim nastanom u gradu Luxembourg, općinskog poslovnog poreza na dobit („impôt commercial”), koji se naplaćuje po stopi od 6,75 %. Osim toga, postoji i doprinos od 5 % na poreznu stopu od 21 % za fond za zapošljavanje izračunan na temelju IRC-a. Solidarni doprinos povećao se 2012. s 5 % na 7 % s učinkom od porezne godine 2013. Zbog promjena uvedenih za poreznu godinu 2013., ukupna stopa poreza na dobit za društva s poslovnim nastanom u gradu Luxembourg povećala se s 28,80 % na 29,22 %. Osim toga, luksemburška trgovačka društva plaćaju i godišnji neto porez na bogatstvo po stopi od 0,5 % na svjetsku neto vrijednost društva na dan 1. siječnja svake godine.

⁽³⁹⁾ Članak 162. LIR-a glasi: „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.”

⁽⁴⁰⁾ U aktu Règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 navodi se sljedeće: „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.”

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925) (dalje u tekstu: „StAnpG”). U svojoj izvornoj verziji (na njemačkom jeziku) u članku 16. stavku 1. predviđa se sljedeće: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.”

⁽⁴²⁾ Konvencija između Vlade Sjedinjenih Američkih Država i Vlade Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza s obzirom na poreze na prihod i kapital, koja je potpisana 3. travnja 1996. u Luxembourg.

⁽⁴³⁾ 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. Taj je zakon izmijenjen 2010. sljedećim zakonom: 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) Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja međunarodni su sporazumi između dviju suverenih država ⁽⁴⁴⁾. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja većinom su bilateralni, ali postoje i multilateralni porezni ugovori, primjerice, Multilateralna konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja postoje radi jačanja prekogranične trgovine i međunarodnih ulaganja uklanjanjem ili smanjivanjem poreznih prepreka za trgovačka društva i fizičke osobe koji se bave trgovanjem ili ulaganjem u dvjema državama ugovornicama. Kad bi dvije zemlje oporezivale isti prihod koji proizlazi iz prekograničnog poslovanja, time bi se potencijalno ugrožavao razvoj trgovine ili odvrćala ulaganja između dviju suverenih država. Najvažniji cilj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja stoga je izbjegavanje ili uklanjanje dvostrukog oporezivanja u slučajevima u kojima do njega dođe ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Opće područje primjene Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a utvrđeno je u članku 1. stavku 1. u kojem se propisuje sljedeće: „Ova se Konvencija primjenjuje samo na osobe koje su rezidenti jedne države ugovornice ili obiju država ugovornica, osim ako je u Konvenciji drugačije predviđeno.”
- (57) U članku 3. stavku 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a propisuje se sljedeće: „Kad je riječ o primjeni Konvencije od strane države ugovornice, svaki pojam koji u njoj nije definiran, osim ako kontekst ne zahtijeva drugačije ili se nadležna tijela sporazume o zajedničkom značenju u skladu s odredbama članka 27. (postupak međusobnog sporazumijevanja), ima značenje koje ima na temelju prava te države o porezima na koje se Konvencija primjenjuje.”
- (58) U članku 5. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a utvrđuje se koncept trajnog poslovnog nastana: „Za potrebe ove Konvencije, pojam ‚trajni poslovni nastan‘ znači stalno mjesto obavljanja poslovne djelatnosti preko kojeg se, u cijelosti ili djelomično, obavlja poslovanje poduzeća.”
- (59) U članku 7. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a u pogledu oporezivanja poslovne dobiti propisuje se sljedeće: „Poslovna dobit poduzeća iz države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako to poduzeće obavlja poslovnu djelatnost u drugoj državi ugovornici preko trajnog poslovnog nastana u njoj. Ako to poduzeće obavlja poslovnu djelatnost kako je prethodno navedeno, poslovna dobit tog poduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi, ali samo u onoj mjeri u kojoj se ta dobit može pripisati tom trajnom poslovnom nastanu.”
- (60) Naslov članka 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a glasi „Oslobođenje od dvostrukog oporezivanja”, a u članku 25. stavku 2. tog ugovora propisuje se sljedeće: „Dvostruko oporezivanje u Luksemburgu ukida se kako slijedi: (a) ako rezident Luksemburga ostvaruje prihod ili je vlasnik kapitala koji se, u skladu s odredbama ove Konvencije, može oporezivati u Sjedinjenim Američkim Državama, Luksemburg je dužan, podložno odredbama iz točaka (b) i (c), osloboditi takav prihod ili kapital od oporezivanja, ali može, kako bi izračunao iznos poreza za preostali prihod ili kapital rezidenta, primijeniti iste porezne stope kao i u slučaju da taj prihod ili kapital nisu bili oslobođeni plaćanja poreza.”

⁽⁴⁴⁾ Često se nazivaju i „sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja” ili „konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja”.

⁽⁴⁵⁾ OECD i Vijeće Europe, Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim pitanjima, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Postoje dvije glavne ogledne porezne konvencije koje državama ugovornicama služe kao predložak za pregovaranje o konkretnim uvjetima i odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja: Ogledna porezna konvencija Ujedinjenih naroda i Ogledna porezna konvencija OECD-a. Prva Ogledna porezna konvencija OECD-a objavljena je 1958. i od tada se redovito revidira i ažurira. Ogledna porezna konvencija OECD-a dopunjena je Komentarima uz Oglednu poreznu konvenciju OECD-a u kojima se objašnjavaju i tumače odredbe iz Ogledne porezne konvencije OECD-a i koji se redovito ažuriraju i revidiraju. U Komentarima OECD-a navode se i primjedbe određenih zemalja o konkretnim aspektima ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i o načinu na koji te zemlje tumače neke članke iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na temelju svojeg unutarnjeg prava.

4. RAZLOZI ZA POKRETANJE SLUŽBENOG ISTRAŽNOG POSTUPKA

- (61) Komisija je odlučila pokrenuti službeni istražni postupak jer je zauzela preliminarno stajalište o tome da je spornim poreznim mišljenjima društvu McD Europe dodijeljena državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora te je izrazila sumnje u spojivost spornih poreznih mjera s unutarnjim tržištem.
- (62) Konkretno, Komisija je izrazila dvojbe u smislu toga da je u revidiranom poreznom mišljenju pogrešno primijenjen članak 25. stavak 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a čime je društvu McD Europe dodijeljena selektivna prednost.
- (63) Komisija je primijenila analizu u tri koraka kako bi utvrdila je li revidirano porezno mišljenje na prvi pogled selektivno. Prvo, referentnim sustavom smatrala je opći luksemburški sustav poreza na dobit trgovačkih društava, čiji je cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu plaćanju poreza u Luksemburgu. Uzela je u obzir i činjenicu da luksemburški sustav poreza na dobit trgovačkih društava uključuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojima je Luksemburg ugovorna stranka.
- (64) Drugo, Komisija je utvrdila dolazi li na temelju revidiranog poreznog mišljenja do odstupanja od referentnog sustava koje dovodi do povoljnijeg postupanja prema društvu McD Europe u usporedbi s gospodarskim subjektima koji se činjenično i pravno nalaze u istom položaju. Zauzela je stajalište da je društvo McD Europe načelno dužno plaćati porez na svoju dobit u svijetu osim ako je primjenjiv ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim se Luksemburgu omogućuje da od plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava oslobodi prihod koji se može pripisati inozemnim podružnicama tog društva. Komisija je izrazila dvojbe u pogledu usklađenosti revidiranog poreznog mišljenja s člancima 7. i 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a te s luksemburškim zakonodavstvom kojim se taj ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prenosi u nacionalno pravo, a u kojem se, kao njegovo vodeće načelo, zahtijeva oporezivanje dobiti u svijetu.
- (65) U članku 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a propisuje se da, ako porezni rezident Luksemburga ostvaruje inozemni prihod koji se „u skladu s odredbama iz ove Konvencije može oporezivati u SAD-u“, Luksemburg je dužan osloboditi takav prihod od oporezivanja. Kako bi se utvrdilo „može li se [prihod] oporezivati u SAD-u [...] u skladu s odredbama iz ove Konvencije“, potrebno je uputiti na članak 7. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a.
- (66) Na temelju članka 7. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, Komisija je napomenula da Sjedinjene Američke Države (država podrijetla) „mogu“ oporezivati samo relevantan prihod (tj. dobit koju je američka podružnica Franchise Branch društva McD Europe ostvarila od iskorištavanja franšiznih prava) pod uvjetom da postoji trajni poslovni nastan kojem se može pripisati ta poslovna dobit, a u suprotnom se ta dobit može oporezivati samo u Luksemburgu. Potom je napomenula da se dobit koja je pripisana američkoj podružnici Franchise Branch ne može oporezivati u SAD-u jer američka podružnica Franchise Branch nije u trajnom poslovnom nastanu za potrebe oporezivanja u SAD-u. Drugim riječima, ne postoji nikakva mogućnost da bi se ta dobit „mogla oporezivati“ u SAD-u u smislu članka 25. stavka 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Budući da su luksemburška porezna tijela bila u potpunosti svjesna te nemogućnosti oporezivanja, Komisija smatra da ona nisu smjela pristati na oslobođenje od plaćanja poreza na dobit u Luksemburgu s obzirom na prihod pripisan američkoj podružnici Franchise Branch.
- (67) Stoga je Komisija smatrala da je luksemburška porezna uprava, kako bi izbjegla dodjeljivanje selektivne prednosti, trebala pristati samo na oslobođenje prihoda od oporezivanja dobiti u mjeri u kojoj bi se taj prihod mogao oporezivati u SAD-u u skladu s odredbama Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Prema stajalištima koja je Komisija izrazila u Odluci o pokretanju postupka, činjenica da je luksemburška porezna uprava u trenutku izdavanja revidiranog poreznog mišljenja bila u potpunosti svjesna toga da američka podružnica Franchise Branch nije u trajnom poslovnom nastanu za potrebe oporezivanja u SAD-u znači da je bila u potpunosti svjesna i toga da se prihod od poslovanja te podružnice ne može oporezivati u SAD-u u skladu s Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a te da se stoga potvrda luksemburških poreznih tijela o oslobođenju tog prihoda od oporezivanja dobiti u skladu s člankom 25. stavkom 2. točkom (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a temelji na pogrešnoj primjeni te odredbe.
- (68) S obzirom na to da nije postojalo opravdanje za selektivno postupanje prema društvu McD Europe koje je proizašlo iz revidiranog poreznog mišljenja i s obzirom na to da su bili ispunjeni svi ostali uvjeti za postojanje državne potpore u skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora, Komisija je došla do preliminarnog zaključka da je revidirano porezno mišljenje koje je luksemburška porezna uprava izdala u korist društva McD Europe činilo državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Nadalje, zbog toga što je ta potpora pravno kvalificirana kao operativna potpora, Komisija je izrazila sumnje u spojivost spornih mjera na temelju članka 107. stavka 2. ili 3. Ugovora.

5. PRIMJEDBE LUKSEMBURŠKIH TIJELA NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

- (69) Luksemburška tijela svoje su primjedbe na Odluku o pokretanju postupka dostavila 4. veljače 2016. Luksemburška tijela tvrde, kao prvo, da je Komisija pogrešno utvrdila pravni okvir; kao drugo, da je rasuđivanje Komisije u Odluci o pokretanju postupka u potpuno pogrešno; i, kao treće, da Komisija nije dokazala postojanje selektivne prednosti.

5.1. Primjedbe luksemburških tijela o pravnom okviru

- (70) Luksemburška tijela prvo su utvrdila cilj i sadržaj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a to je dodjeljivanje prava na oporezivanje kako bi se spriječilo (stvarno ili potencijalno) dvostruko oporezivanje, ali ne kako bi se osiguralo da jedna ili druga država ugovornica ili treća država stvarno oporezuju poreznog obveznika. Iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne proizlazi obveza oporezivanja ako ona nije predviđena nacionalnim pravom. Izvršavanje ovlasti oporezivanja u isključivoj je nadležnosti države ugovornice kojoj je ta ovlast dodijeljena ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Bez odredbe o prijelazu⁽⁴⁷⁾ ili metode uračunavanja⁽⁴⁸⁾, druga država ugovornica ne može jednostrano riješiti problem neoporezivanja ako druga država ne izvršava svoju ovlast oporezivanja. Prema stajalištu luksemburških tijela, jedini je mogući način rješavanja slučajeva neoporezivanja izmjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- (71) Luksemburška tijela objašnjavaju i da svaka država ugovornica neovisno tumači ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Od Luksemburga se stoga ne može očekivati da Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a tumači upućivanjem na pravo SAD-a.
- (72) Kad je riječ o luksemburškom domaćem pravu i sudskoj praksi, luksemburška tijela objašnjavaju da načelo stvarnog oporezivanja nije utvrđeno ni u Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a ni u pravnom tekstu kojim se taj ugovor prenosi u luksemburško pravo ni u bilo kojem drugom zakonodavnom aktu u luksemburškom nacionalnom pravu. Luksemburška nadležna tijela potom upućuju na presudu u predmetu *La Coasta*⁽⁴⁹⁾ u kojem je potvrđeno da do dvostrukog neoporezivanja može doći unatoč ispravnoj primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da svaka država ugovornica taj ugovor tumači neovisno o drugoj državi ugovornici.
- (73) U ovom slučaju luksemburška tijela objasnila su da neoporezivanje američke podružnice Franchise Branch u SAD-u proizlazi iz primjene nacionalnog prava SAD-a i koncepta „stvarno povezanog prihoda”. Neoporezivanje u SAD-u proizlazi iz činjenice da se SAD ne koristi pravom na oporezivanje koje mu je dodijeljeno na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, što Luksemburg ne može dovesti u pitanje. Nadalje, prema stajalištu Luksemburga, Komisija nije nadležna za (ponovno) tumačenje međunarodnog ugovora te krši članke 4. i 5. Ugovora o Europskoj uniji ako odlučuje o „ispravnom” tumačenju nekog bilateralnog međunarodnog ugovora između države članice i treće zemlje.

5.2. Primjedbe luksemburških tijela na rasuđivanje Komisije

- (74) Luksemburška tijela smatraju da se rasuđivanje Komisije temelji na dvjema netočnim pretpostavkama: prvoj, o tome da su luksemburška porezna tijela znala ili trebala znati da se američku podružnicu Franchise Branch ne može oporezivati na temelju prava SAD-a na datum izdavanja poreznog mišljenja; te drugoj, o tome da su luksemburška porezna tijela, ako su znala da se američku podružnicu Franchise Branch ne može oporezivati u SAD-u na temelju poreznog prava SAD-a, imala obvezu oporezivanja društva McD Europe.

⁽⁴⁷⁾ Takozvanom „odredbom o prijelazu” omogućuje se jednoj državi ugovornici da jednostrano promjeni metodu za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ako druga država ugovornica primjenjuje ugovor ili domaće porezno pravo tako da oslobađa određeni prihod ili kapital od oporezivanja ili ako primjenjuje snižene stope poreza po odbitku na dividende, kamate ili licencijske naknade.

⁽⁴⁸⁾ Osnovno je obilježje metode uračunavanja, neovisno o tome je li ona odobrena jednostrano ili dvostranim poreznim ugovorom, to da država rezidentnosti postupa prema inozemnom porezu na prihod koji su državi podrijetla platili njezini rezidenti, unutar određenih zakonskih ograničenja, kao da je riječ o porezu na prihod koji je plaćen njoj samoj. Ako je inozemna porezna stopa niža od domaće stope, država rezidentnosti može naplatiti samo razliku između domaćeg i inozemnog poreza. Ako je inozemni porez viši, država rezidentnosti ne ubire nikakav porez. Efektivno ukupno porezno opterećenje odgovara iznosu domaćeg poreza ili inozemnog poreza, ovisno o tome koji je viši.

⁽⁴⁹⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 43. Prvo, u odluci francuskog Državnog vijeća (Conseil d'Etat) od 18. ožujka 1994. Francuskoj je uskraćeno pravo na oporezivanje kapitalne dobiti koju je ostvarilo jedno luksemburško društvo prodajom imovine koja se nalazila u Francuskoj na temelju toga da samo posjedovanje nekretnine ne čini trajni poslovni nastan u Francuskoj te da se komercijalni prihod može oporezivati u Francuskoj samo ako se može pripisati trajnom poslovnom nastanu u Francuskoj. Nakon te odluke Luksemburg je pokušao oporezivati u Luksemburgu prihod i kapitalnu dobit koji su ostvarila luksemburška društva na nekretninama koje se nalaze u Francuskoj. U svojoj presudi u predmetu *La Coasta* luksemburški je upravni sud, međutim, zauzeo suprotno stajalište time što je odlučio da na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Francuske i Luksemburga pravo na oporezivanje prihoda od nekretnina ima država u kojoj se nekretnine stvarno nalaze, koja je u tom slučaju bila Francuska.

- (75) Kad je riječ o prvoj pretpostavci Komisije, luksemburška tijela tvrde da nisu nadležna za ocjenjivanje i tumačenje stranog poreznog prava. Osim toga, luksemburška porezna tijela nisu mogla znati hoće li porezna tijela SAD-a zapravo oporezivati američku podružnicu Franchise Branch jer, kao prvo, luksemburška porezna tijela nisu u okviru zahtjeva za izdavanje poreznog mišljenja primila nikakav dokument ili informacije od poreznih tijela SAD-a i jer se, kao drugo, subjektivno mišljenje privatnog poreznog savjetnika ne može izjednačiti sa stajalištem poreznih tijela SAD-a.
- (76) Kad je riječ o drugoj pretpostavci Komisije, luksemburška tijela tvrde da, ako se društvo McD Europe ne može oporezivati iz perspektive luksemburškog prava, tada nije bitno znati može li se ono oporezivati na temelju prava SAD-a ili ne može, s obzirom na to da Luksemburg time ne dobiva ponovo pravo na oporezivanje. Dodjeljivanje ovlasti za oporezivanje bezuvjetno je i konačno.

5.3. Primjedbe luksemburških tijela na analizu Komisije u skladu s člankom 107. Ugovora

- (77) Luksemburška tijela ne slažu se s pravnom analizom Komisije o utvrđivanju postojanja selektivne prednosti. Kad je riječ o utvrđivanju referentnog sustava, on se sastoji samo od Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a te luksemburških pravila i prakse povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kako ih tumače luksemburški sudovi.
- (78) Osim toga, luksemburška tijela primjećuju da Komisija u svojoj Odluci o pokretanju postupka upućuje samo na članak 159. LIR-a, dok je za ispravno upućivanje povezano s oporezivanjem svjetske dobiti društava koja podliježu plaćanju poreza na dobit potrebna i primjena članka 160. LIR-a. Nadalje, uključivanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u luksemburško zakonodavstvo odvija se na temelju članka 134. LIR-a u vezi s člankom 162. LIR-a zajedno s Dekretom Velikog Vojvodstva od 3. prosinca 1969., a Komisija u svojoj Odluci o pokretanju postupka nije navela ni jedno od toga. Prema stajalištu luksemburških tijela, takva je nejasnoća u suprotnosti sa zahtjevima iz članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (79) Prema stajalištu luksemburških tijela, Komisija nije uspjela dokazati ni bilo kakvo odstupanje od ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i/ili prava kako ga tumače luksemburški sudovi i kako se ono primjenjuje u praksi.
- (80) Na kraju, ali ne manje važno, luksemburška tijela ne slažu se s Komisijinim utvrđivanjem prednosti. Prvo, pitanje postojanja prednosti mora biti neovisno o odluci nadležnih tijela SAD-a o oporezivanju nekog društva. Drugo, pod pretpostavkom da Luksemburg ima obvezu oporezivanja radi sprečavanja slučaja dvostrukog neoporezivanja, prednost bi postojala samo ako su luksemburška porezna tijela na datum izdavanja revidiranog poreznog mišljenja sa sigurnošću znala da tijela SAD-a zapravo ne oporezuju američku podružnicu Franchise Branch. Međutim, porezna tijela SAD-a su stajalište o tome može li se američku podružnicu Franchise Branch oporezivati u SAD-u zauzela tek pet godina nakon izdavanja revidiranog poreznog mišljenja, tj. 2014., u kontekstu revizije IRS-a. Luksemburška porezna tijela nisu to mogla znati u trenutku izdavanja spornih poreznih mišljenja. Treće, prema stajalištu luksemburških tijela, Komisija ne bi ni osporavala sporna porezna mišljenja da je IRS na kraju svoje porezne revizije zaključio da se američku podružnicu Franchise Branch može oporezivati u SAD-u. Budući da SAD primjenjuje sustav oporezivanja svjetskog prihoda, prihod društva McD Europe bio bi oporezivan nakon njegove repatrijacije u Sjedinjene Američke Države. Rezultat je stoga puka odgoda oporezivanja. Stoga je upravo činjenica da porezna tijela SAD-a nisu oporezovala prihod američke podružnice Franchise Branch nakon izdavanja spornih poreznih mišljenja dovela do nalaza Komisije o dodjeljivanju prednosti društvu McD Europe.

6. PRIMJEDBE ZAINTERESIRANIH STRANA NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

6.1. Primjedbe društva McD Europe

- (81) Društvo McD Europe dostavilo je primjedbe 9. kolovoza 2016. Društvo McD Europe, kao prvo, osporava nadležnost Komisije za tumačenje međunarodnih i nacionalnih poreznih pravila; kao drugo, upućuje na niz pogrešaka u Komisijinu tumačenju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a; i, kao treće, tvrdi da Komisija nije uspjela dokazati postojanje državne potpore u korist društva McD Europe.

6.1.1. *Primjedbe društva McD Europe o nadležnosti Komisije za tumačenje međunarodnih i nacionalnih poreznih pravila*

- (82) Društvo McD Europe tvrdi da, na temelju članaka 113., 114. i 115. Ugovora, države članice imaju isključivu nadležnost za utvrđivanje svojih sustava poreza na dobit trgovačkih društava i za sklapanje međunarodnih ugovora. Stoga se pokušajem Komisije da nametne vlastito tumačenje međunarodnog ugovora, kao što je Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, krši porezni suverenitet Luksemburga. Konkretno, prema stajalištu društva McD Europe, Komisija zanemaruje (ispravno) tumačenje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje su dala luksemburška porezna tijela time što smatra i. da je uvjet trajnog poslovnog nastana koji je predviđen ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebalo analizirati s obzirom na pravo SAD-a i ii. da su luksemburška porezna tijela trebala uzeti u obzir oporezivost prihoda američke podružnice Franchise Branch u Sjedinjenim Državama prije nego što su odlučila da se ti prihodi ne bi trebali oporezivati u Luksemburgu.

6.1.2. *Primjedbe društva McD Europe na Komisijino tumačenje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a*

- (83) Društvo McD Europe tvrdi da je Komisijino tumačenje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a pogrešno i. zbog toga što se u Komisijinu tumačenju pojma trajnog poslovnog nastana zanemaruje način na koji se ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja obično tumače/primjenjuju te je to tumačenje u suprotnosti s odredbama iz Ugovora; ii. zbog toga što Komisija u ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uvodi zahtjev da bi prihodi američke podružnice Franchise Branch trebali biti oporezivi u SAD-u; iii. zbog toga što Komisija upućuje na odredbe iz Ogleadne porezne konvencije OECD-a ⁽⁵⁰⁾ koje nisu primjenjive na Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a i/ili su nebitne.
- (84) Kad je riječ o prvoj točki, društvo McD Europe tvrdi da na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja samo po sebi ne nastaje pravo na oporezivanje ako ne postoje nikakva prava na oporezivanje na temelju domaćeg prava. Isto tako, svaka država ugovornica neovisna je o drugoj u tumačenju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stoga je tumačenje određenog koncepta koje se može dati na temelju prava SAD-a nebitno za Luksemburg čak i ako proturječna tumačenja među državama ugovornicama mogu dovesti do dvostrukog neoporezivanja. Prema stajalištu društva McD Europe, jedini je način rješavanja tog slučaja dvostrukog neoporezivanja dogovor o izmjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- (85) Kad je riječ o tumačenju koncepta trajnog poslovnog nastana, društvo McD Europe tvrdi da se u tekstu Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, a osobito u njegovu članku 3., potvrđuje da je država ugovornica koja primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nadležna za njegovo tumačenje upućivanjem na vlastiti pravni sustav. Stoga je u ovom slučaju na luksemburškoj poreznoj upravi bilo da protumači Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a upućivanjem na svoj pravni sustav i da vodi računa o tome da je američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu za potrebe tog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Zaključak revizije koju je 2014. proveo IRS nebitan je jer luksemburška porezna tijela nisu mogla znati za stajalište IRS-a u trenutku izdavanja spornih poreznih mišljenja 2009. niti je to moglo retroaktivno utjecati na ta porezna mišljenja.
- (86) Kao drugo, u članku 7. stavku 2. i članku 25. stavku 2. točki (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a ne zahtijeva se da prihod trajnog poslovnog nastana bude oporeziv u SAD-u. Prema stajalištu društva McD Europe, nakon ispravnog čitanja odredbi iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pitanje hoće li država ugovornica, koja na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (u ovom slučaju to je SAD), naknadno smatrati da se ti prihodi, na temelju njezinih domaćih pravila, ne mogu oporezivati, nebitno je za drugu državu ugovornicu (Luksemburg) koja je izgubila svoje pravo na oporezivanje prihoda u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- (87) Kao treće, Komisijino upućivanje na Komentar OECD-a donesen 2000. kao potporu njezinu zaključku da su, s obzirom na činjenicu da prihodi američke podružnice Franchise Branch nisu bili oporezivi u SAD-u, luksemburška porezna tijela trebala oporezovati takav prihod, nebitno je jer predmetne odredbe nisu postojale u trenutku sklapanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja 1996. Novo tumačenje Komentara OECD-a kojim se mijenja značenje članka 23.A Ogleadne porezne konvencije OECD-a može se primijeniti samo s obzirom na ugovore koji su ratificirani nakon odgovarajuće revizije Ogleadne porezne konvencije OECD-a 2000. Društvo McD Europe nadalje naglašava da Ogledna porezna konvencija OECD-a nije pravno obvezujuća, već se smatra preporukom.

⁽⁵⁰⁾ Ogledna porezna konvencija OECD-a služi kao predložak zemljama pri sklapanju bilateralnih poreznih konvencija i ima ključnu ulogu u uklanjanju prepreka prekograničnoj trgovini i ulaganjima koje su povezane s porezima. Ona je osnova za pregovore o bilateralnim poreznim ugovorima između zemalja i njihovu primjenu te je osmišljena kako bi se pomoglo poduzećima i istodobno pridonijelo sprečavanju utaje i izbjegavanju plaćanja poreza. Ogledna porezna konvencija OECD-a ujedno je i instrument za ujednačeno rješavanje najčešćih problema koji se pojavljuju u području međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

6.1.3. Primjedbe društva McD Europe na analizu Komisije u skladu s člankom 107. Ugovora

- (88) Prema stajalištu društva McD Europe, rasuđivanje Komisije temelji se na pogrešnoj premisi da se poreznim mišljenjem izdvajaju državna sredstva. Kao drugo, društvo McD Europe nije ostvarilo korist ni od kakve prednosti jer luksemburška porezna tijela nisu mogla oporezivati prihode koji se mogu pripisati američkoj podružnici Franchise Branch. Kao treće, Komisija nije dokazala da je društvo McD Europe bilo jedini poduzetnik koji je ostvario korist od primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a još je manje dokazala da je to društvo pripadalo selektivnoj skupini poduzetnika.
- (89) U vezi s prvim pitanjem, društvo McD Europe tvrdi da porezna mišljenja ne čine državnu potporu ako je samo riječ o tumačenjima i praktičnoj primjeni općih poreznih pravila u određenim slučajevima. Ona mogu činiti državnu potporu samo ako se u njima odstupa od općih pravila korištenjem diskrecijskog prava u upravnom odlučivanju. U predmetnom je slučaju svrha poreznih mišljenja bila potvrditi to da se u Luksemburgu ne oporezuje poslovni prihod koji je pripisan američkoj podružnici Franchise Branch na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Tim poreznim mišljenjem nije smanjeno porezno opterećenje za društvo McD Europe jer bi bez tog poreznog mišljenja društvo McD Europe imalo isto porezno opterećenje u Luksemburgu. Tim se poreznim mišljenjem porezni položaj društva McD Europe ne mijenja niti poboljšava.
- (90) Kao drugo, prema stajalištu društva McD Europe, Komisija je netočno zaključila da su luksemburška porezna tijela pogrešno primijenila Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a te je na toj osnovi utvrdila postojanje prednosti u korist društva McD Europe. Osim toga, činjenica da su Sjedinjene Američke Države na kraju odlučile da neće oporezivati prihod od licencijske naknade na temelju domaćih poreznih pravila SAD-a ne može se smatrati državnom potporom na temelju prava EU-a. Luksemburg nije ponovo dobio svoje pravo na oporezivanje prihoda američke podružnice Franchise Branch jer se taj isti prihod nije mogao oporezivati na temelju prava SAD-a. Kao i luksemburška nadležna tijela, društvo McD Europe citira presudu u predmetu La Coasta kao potporu načelu prema kojemu luksemburška porezna tijela ne mogu uzimati u obzir tumačenja druge države ugovornice. Međutim, čak i kad bi se slijedilo rasuđivanje Komisije, prednost koju je društvo McD Europe moglo potencijalno dobiti od luksemburških poreznih tijela zapravo bi proizlazila iz odluke koju je donio IRS 2014. o neoporezivanju prihoda američke podružnice Franchise Branch. Međutim, moguće postojanje prednosti ne može ovisiti o stajalištu treće zemlje.
- (91) Kad je riječ o selektivnosti, a osobito o pitanju odstupanja, društvo McD Europe navodi da se, prema javnim informacijama koje su dostupne zahvaljujući aferi LuxLeaks⁽⁵¹⁾, čini da su mnogi poduzetnici ostvarili korist od istog postupanja kao i slučaju društva McD Europe. To ne bi bilo ništa neobično s obzirom na to da je tumačenje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a u poreznom mišljenju sasvim u skladu s primjenom luksemburškog prava. U drugim mišljenjima koja su dostupna zahvaljujući aferi LuxLeaks pokazuje se da su se luksemburška tijela pridržavala usklađenog tumačenja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje se primjenjivalo na sve porezne obveznike u usporedivom položaju unutar istog referentnog sustava. Ni u jednom od tih drugih poreznih mišljenja ne nameće se uvjet oporezivanja poslovne dobiti na razini trajnog poslovnog nastana.
- (92) Naposljetku, društvo McD Europe tvrdi da bi se davanje selektivne prednosti moglo smatrati opravdanim radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja pa stoga ta mjera ne čini državnu potporu.

6.2. Primjedbe ostalih zainteresiranih strana

- (93) Koalicija je 5. kolovoza 2016. dostavila svoje primjedbe u kojima je izrazila svoju podršku istražnom postupku.
- (94) Koalicija navodi da bi, uzimajući u obzir vladajući položaj društva McDonald's u Europi, svaka potpora u korist društva McD Europe mogla narušiti tržišno natjecanje i utjecati na trgovinu unutar EU-a. Prema stajalištu Koalicije, promjene koje je McDonald's proveo s obzirom na svoju korporativnu strukturu potkraj 2008. i početkom 2009., nakon kojih su podneseni zahtjevi za izdavanje poreznih mišljenja, bile su povezane s porezima i usmjerene na ostvarivanje dvostrukog neoporezivanja i u Luksemburgu i u SAD-u, čime je McDonald's dobio konkurentsku prednost u odnosu na svoje konkurente.
- (95) Prema stajalištu Koalicije, tumačenja ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koja dovode do dvostrukog neoporezivanja ne bi trebalo smatrati usklađenima s tekstom i duhom ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

⁽⁵¹⁾ U jesen 2014. više od 500 mišljenja koja je dobila ponajprije kuća PwC procurilo je u javnost i objavljeno na internetu (afera LuxLeaks).

- (96) Naposljetku, Koalicija poziva države članice koje imaju pravila protiv izbjegavanja plaćanja poreza da protiv društva McDonald's provedu istragu o optimiziranju njegove korporativne porezne strukture radi izbjegavanja plaćanja poreza. Prema stajalištu Koalicije, slučaj McDonald's primjer je koji potvrđuje da je nužno da porezne uprave razmjenjuju informacije o poreznom postupanju prema multinacionalnim društvima i da uvedu javno izvješćivanje po zemljama.

7. PRIMJEDBE LUKSEMBURŠKIH TIJELA NA PRIMJEDBE TREĆIH STRANA

- (97) Luksemburška tijela iznijela su u dopisu od 30. rujna 2016. svoje primjedbe na primjedbe društva McD Europe i Koalicije na Odluku o pokretanju postupka.
- (98) Luksemburška tijela navela su da se analiza društva McD Europe uvelike podudara s njihovom analizom.
- (99) Smatrala su da se primjedbe koje je poslala Koalicija ne odnose na pitanje je li dodijeljena državna potpora u korist društva McD Europe, već su one u bitnoj mjeri usmjerene na prakse društva McDonald's u cijelom svijetu, pri čemu se kritizira fiskalna i socijalna politika tog društva i njegova politika plaća.
- (100) Luksemburška tijela, suprotno tvrdnjama Koalicije, napominju da je svrha ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uklanjanje dvostrukog oporezivanja, a ne osiguravanje djelotvornog oporezivanja. Raspodjela prava na oporezivanje između dviju država ugovornica koja proizlazi iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja konačna je i bezuvjetna. Stoga, ako su se luksemburška porezna tijela ugovorno odrekla svojih prava na oporezivanje, ona ne dobivaju ponovo ta prava na oporezivanje na temelju činjenice da druga država ugovornica u stvarnosti ne oporezuje taj prihod.
- (101) Kad je riječ o pozivu Koalicije na jačanje instrumenata za sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza, luksemburška tijela napominju da su ona u potpunosti predana tom cilju te da bi o svim mjerama koje se odnose na transparentnost i razmjenu informacija među državama članicama trebalo raspravljati te ih donijeti u odgovarajućem obliku pri čemu je potrebno pridržavati se odgovarajućih postupaka.

8. OCJENA

- (102) Nakon detaljne istrage i temeljitog razmatranja primjedbi dobivenih u odgovoru na Odluku o pokretanju postupka, Komisija smatra da problemi koji su izneseni u Odluci o pokretanju postupka ne dovode do zaključka da je putem spornih poreznih mišljenja dodijeljena državna potpora.

8.1. Postojanje potpore

- (103) U skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama. Stoga je čvrsto određeno da, kako bi se mjera smatrala državnom potporom, najprije mora postojati intervencija države ili putem državnih sredstava; drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama; treće, zbog nje mora nastati selektivna prednost za poduzetnika; i četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje ⁽⁵²⁾.
- (104) Kako bi se mjera smatrala potporom u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, moraju biti ispunjeni svi uvjeti utvrđeni u toj odredbi ⁽⁵³⁾. U nastavku teksta Komisija će svoju ocjenu usmjeriti na pitanje je li spornim poreznim mišljenjima dodijeljena selektivna prednost društvu McD Europe. Ako ne postoji selektivna prednost, Komisija ne mora ocjenjivati jesu li ispunjeni ostali uvjeti s obzirom na to da u tom slučaju ne bi postojala državna potpora u smislu članka 107. Ugovora.

⁽⁵²⁾ Vidjeti predmet C-399/08 P Komisija protiv Deutsche Post ECLI:EU:C:2010:481, točku 39. i navedenu sudsku praksu.

⁽⁵³⁾ Vidjeti predmet C-399/08 P Komisija protiv Deutsche Post ECLI:EU:C:2010:481, točku 38. i navedenu sudsku praksu.

8.2. Postojanje selektivne prednosti za društvo McD Europe

- (105) Kad god se mjerom koju je donijela država poboljšava neto financijski položaj poduzetnika, to se za potrebe članka 107. stavka 1. Ugovora smatra prednošću⁽⁵⁴⁾. Pri utvrđivanju postojanja prednosti treba uputiti na učinak same mjere⁽⁵⁵⁾. Kad je riječ o fiskalnim mjerama, prednost se može dodijeliti različitim vrstama umanjenja poreznog opterećenja određenog poduzetnika, a posebno umanjenjem porezne osnovice ili iznosa poreza koji duuguje⁽⁵⁶⁾.
- (106) Za potrebe analize selektivnosti Sud je osmislio analizu u tri koraka za utvrđivanje toga je li određena porezna mjera selektivna⁽⁵⁷⁾. U okviru testa u tri koraka prvi je korak utvrđivanje redovnog ili uobičajenog poreznog sustava koji je primjenjiv u državi članici: „referentni sustav”. Drugo, potrebno je utvrditi odstupa li se predmetnom poreznom mjerom od tog sustava jer se njome uvode razlike između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na ciljeve svojstvene tom sustavu nalaze u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Ako se mjerom odstupa od referentnog sustava, u trećem koraku analize potrebno je utvrditi je li ta mjera opravdana prirodom ili općom strukturom referentnog sustava. Porezna mjera kojom se odstupa od primjene referentnog sustava može se opravdati ako predmetna država članica uspije dokazati da ta mjera proizlazi izravno iz osnovnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava⁽⁵⁸⁾. U tom slučaju porezna mjera nije selektivna. Teret dokazivanja u tom trećem koraku na državi je članici.
- (107) Trebalo bi naglasiti da su se sumnje koje su iznesene u Odluci o pokretanju postupka oslanjale na preliminarno utvrđivanje referentnog sustava kao općeg luksemburškog sustava poreza na dobit trgovačkih društava, uključujući ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojima je Luksemburg ugovorna stranka. Komisija je smatrala da bi mogla postojati selektivna prednost za društvo McD Europe koja proizlazi iz pogrešne primjene Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Preciznije, smatralo se da je moguće da se potvrda luksemburških poreznih tijela o oslobađanju poslovnog prihoda američke podružnice Franchise Branch društva McD Europe od poreza na dobit u Luksemburgu u skladu s člankom 5., člankom 7. i člankom 25. stavkom 2. točkom (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a temelji na pogrešnoj primjeni tih odredbi. U Odluci o pokretanju postupka nije razmatrana nijedna druga vrsta diskriminacije ili pogrešne primjene.
- (108) Analiza koja slijedi bit će usmjerena na sumnje izražene u Odluci o pokretanju postupka, uzimajući u obzir to da primjedbe Luksemburga i drugih zainteresiranih strana te informacije prikupljene tijekom istrage nisu navele Komisiju na proširenje službenog postupka u ovom konkretnom slučaju, koji je posvećen samo mišljenjima koja su izdana društvu McD Europe i mogućoj pogrešnoj primjeni članka 5., članka 7. stavka 1. i članka 25. stavka 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Treba imati na umu i to da je teret dokazivanja postojanja selektivne prednosti na Komisiji (uz iznimku opravdanja te mjere na temelju osnovnih ili vodećih načela tog poreznog sustava).
- (109) Nije utvrđeno da sporna porezna mišljenja odstupaju od pravila utvrđenih u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Takvo bi odstupanje postojalo ako je u spornim poreznim mišljenjima pogrešno primijenjeno određeno pravilo iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (tj. ako se odstupilo od takvog pravila) čime je društvu McD Europe smanjena obveza plaćanja poreza i čime je došlo do diskriminacije između društva McD Europe s obzirom na ostale poduzetnike koji se pravno i činjenično nalaze u usporedivu položaju.
- (110) Društvo McD Europe porezno je rezidentno u Luksemburgu. U skladu s člancima 159. i 160. LIR-a, društvo McD Europe u načelu je dužno plaćati porez na dobit u Luksemburgu na svoju svjetsku dobit. Međutim, s obzirom na dobit pripisanu američkoj podružnici Franchise Branch primjenjuje se Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a koji je u luksemburško pravo prenesen člancima 134. i 162. LIR-a zajedno s Dekretom Velikog Vojvodstva od 3. prosinca 1969. Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ograničavaju se prava Luksemburga na oporezivanje time što se određeni prihod koji se može pripisati trajnom poslovnom nastanu u SAD-u na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može oporezivati u SAD-u, a ne u Luksemburgu.

⁽⁵⁴⁾ Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije („Obavijest o pojmu potpore”), SL C 262, 19.7.2016., str. 1., točka 67., i navedenu sudsku praksu.

⁽⁵⁵⁾ Predmet 173/73 *Italija protiv Komisije* ECLI:EU:C:1974:71, točka 13.

⁽⁵⁶⁾ Vidjeti predmet C-66/02 *Italija protiv Komisije* ECLI:EU:C:2005:768, točka 78.; predmet C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze i ostali*, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132.; predmet C-522/13 *Ministerio de Defensa i Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21. do 31.

⁽⁵⁷⁾ Vidjeti spojene predmete od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* i ostali, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Vidjeti spojene predmete od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* i ostali, ECLI:EU:C:2011:550, točku 65.

- (111) Člankom 25. stavkom 2. točkom (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a od oporezivanja se oslobađa „prihod [...] koji se, u skladu s odredbama iz ove Konvencije, može oporezivati u Sjedinjenim Američkim Državama”. Kako bi se odredilo što se „može oporezivati u Sjedinjenim Američkim Državama”, u članku 7. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a propisuje se da je poslovna dobit koju je ostvarilo društvo iz jedne od država ugovornica oporeziva u toj državi, osim ako je dobit ostvario trajni poslovni nastan u drugoj državi ugovornici ili mu se ta dobit može pripisati. U tom slučaju prva država ugovornica može pretpostaviti da se dobit koja se može pripisati tom trajnom poslovnom nastanu može oporezivati u drugoj državi ugovornici te u skladu s time osloboditi tu dobit od oporezivanja kako bi se izbjeglo moguće dvostruko oporezivanje.
- (112) Stoga je odlučujuća činjenica na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pitanje je li američka podružnica Franchise Branch društva McD Europe u trajnom poslovnom nastanu u SAD-u koji ostvaruje poslovnu dobit koja je oslobođena od oporezivanja u Luksemburgu. U članku 5. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a trajni poslovni nastan definiran je kao „stalno mjesto obavljanja poslovne djelatnosti preko kojeg se, u cijelosti ili djelomično, obavlja poslovanje poduzeća”. Iako je trajni poslovni nastan stoga definiran u Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, nije definiran pojam „poslovna djelatnost”. Osim toga, u članku 7. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a nalazi se pojam „poslovna dobit” koji nije definiran.
- (113) U toj situaciji, na temelju članka 3. stavka 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a smatra se da svaki pojam koji nije definiran u konvenciji ima značenje koje ima na temelju prava države koja primjenjuje tu konvenciju, a to je u ovom slučaju Luksemburg. Kako je objašnjeno u nastavku u uvodnim izjavama od 119. do 121., a u suprotnosti s tvrdnjama Komisije u njezinoj Odluci o pokretanju postupka, u slučaju razlika u tumačenju ili činjeničnoj ocjeni među državama ugovornicama, za potrebe primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja od strane Luksemburga nije odlučujuće pitanje je li američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu na temelju domaćeg prava SAD-a ⁽⁵⁹⁾ te u jednakoj mjeri nije odlučujuće pitanje jesu li luksemburška porezna tijela znala za neoporezivanje poslovnog prihoda u SAD-u ⁽⁶⁰⁾. Ako je američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu preko kojeg obavlja poslovnu djelatnost u SAD-u u skladu s luksemburškim domaćim pravom te stoga ima poslovnu dobit koja joj se može pripisati, ta se dobit oslobađa od oporezivanja na temelju luksemburškog poreznog prava u skladu s člankom 25. stavkom 2. točkom (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a.
- (114) Kad je riječ o luksemburškom poreznom pravu, u članku 16. StAnpG-a utvrđuje se koncept trajnog poslovnog nastana te se u tom smislu upućuje na cjelokupnu stalnu opremu ili stalno sjedište koji služe za rad „poduzeća” ili „poslovne djelatnosti” s poslovnim nastanom. Porezni savjetnik u svojem zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja primjenjuje kriterije iz članka 16. StAnpG-a u pogledu obilježja poslovne djelatnosti koju obavlja američka podružnica Franchise Branch ⁽⁶¹⁾ te zaključuje da su ti kriteriji ispunjeni. U skladu s time, iz luksemburške porezne perspektive, „trebalo bi se doći do zaključka o tome da [američka podružnica Franchise Branch] provodi aktivnosti povezane s intelektualnim vlasništvom preko trajnog poslovnog nastana u SAD-u na temelju članka 5. Ugovora između SAD-a i Luksemburga” ⁽⁶²⁾.
- (115) U skladu s primjedbama dobivenima od luksemburških tijela i društva McD Europe u odgovoru na Odluku o pokretanju postupka ⁽⁶³⁾, Komisija ne vidjeti razloga za neslaganje s ocjenom poreznog savjetnika o tome da je američka podružnica Franchise Branch u trajnom poslovnom nastanu u skladu s člankom 16. StAnpG-a. Iz perspektive luksemburškog prava, u SAD-u postoji trajni poslovni nastan te nije utvrđeno da su luksemburška porezna tijela pogrešno primijenila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja time što su smatrala da se prihod američke podružnice Franchise Branch „može oporezivati” u SAD-u u skladu s člankom 7. stavkom 1. i člankom 25. stavkom 2. točkom (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a.
- (116) Kad je riječ o luksemburškoj nacionalnoj sudskoj praksi, porezni savjetnik te Luksemburg i McDonald’s u svojim primjedbama na Odluku o pokretanju postupka ⁽⁶⁴⁾ upućuju na presudu u predmetu La Coasta koja se bavi tumačenjima Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i Francuske koja se međusobno razlikuju. U toj je presudi luksemburški upravni sud potvrdio da do dvostrukog neoporezivanja može doći unatoč ispravnoj primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da svaka država ugovornica taj ugovor tumači neovisno o drugoj državi ugovornici. Glavni je cilj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uklanjanje stvarnog i potencijalnog dvostrukog oporezivanja. Njime se ne osigurava uvijek stvarno oporezivanje ⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Uvodna izjava 84. Odluke o pokretanju postupka.

⁽⁶⁰⁾ Uvodna izjava 91. Odluke o pokretanju postupka.

⁽⁶¹⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 44.

⁽⁶²⁾ Stranica 8. u zahtjevu za izdavanje revidiranog mišljenja.

⁽⁶³⁾ Vidjeti uvodne izjave 70., 71., 76. i 92.

⁽⁶⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 92.

⁽⁶⁵⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 72.

- (117) Neoporezivanje u ovom slučaju uglavnom proizlazi iz činjenice da se SAD ne koristi svojim pravom na oporezivanje koje mu je dodijeljeno na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zbog tumačenja pojma „poslovna djelatnost” u poreznom pravu SAD-a. Komisija je u svojoj Odluci o pokretanju postupka izrazila dvojbe u pogledu toga je li dvostruko neoporezivanje franšiznog prihoda društva McD Europe posljedica razlike u tumačenju između Luksemburga i SAD-a ili posljedica razlike u pravnoj kvalifikaciji pri primjeni Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Konkretno, iz teksta članka 25. stavka 2. točke (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a („[d]vostruko oporezivanje u Luksemburgu ukida se kako slijedi”) čini da se njime upućuje na obvezu Luksemburga da prihod od oporezivanja oslobodi samo kako bi se ukinulo dvostruko oporezivanje ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Stoga se u okviru preliminarnog ispitivanja pojavilo pitanje je li, s obzirom na to da u ovom slučaju nema prividnog dvostrukog oporezivanja ⁽⁶⁷⁾, dvostruko oporezivanje u ovom slučaju bilo posljedica razlike u pravnoj kvalifikaciji te je Luksemburg mogao ponovo dobiti svoje pravo na oporezivanje zbog te razlike. Stoga bi upućivanje u Odluci o pokretanju postupka na Komentar uz Ogleđnu poreznu konvenciju OECD-a u pogledu razlika u pravnoj kvalifikaciji (konkretno, u točki 32.6. ⁽⁶⁸⁾) trebalo shvatiti u ovom kontekstu.
- (119) Razlika u pravnoj kvalifikaciji odnosi se na situacije u kojima države ugovornice primjenjuju različite članke konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na temelju međudjelovanja domaćeg prava i konvencije ⁽⁶⁹⁾. U skladu s Komentarima OECD-a, u slučajevima razlika u pravnoj kvalifikaciji, država rezidentnosti (Luksemburg) mora uzeti u obzir pravnu kvalifikaciju države podrijetla (SAD) ⁽⁷⁰⁾. Drugim riječima, ako iz perspektive države podrijetla ta država nema pravo na oporezivanje dijela prihoda u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, od države rezidentnosti ne zahtijeva se da oslobodi taj prihod od oporezivanja ⁽⁷¹⁾.
- (120) S druge strane, razlike u tumačenju ili činjeničnoj ocjeni odnose se na način na koji države ugovornice tumače ugovor ili ga primjenjuju na određen skup činjenica, nepovezano s domaćim pravom. Situacije s razlikama u tumačenju dovele su do uključivanja članka 23.A stavka 4. u Ogleđnu poreznu konvenciju OECD-a kako bi se riješili takvi slučajevi dvostrukog neoporezivanja ⁽⁷²⁾.
- (121) Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama od 112. do 117., Komisija u okviru službenog istražnog postupka nije pronašla dokaze kojima bi potvrdila sumnje u to da bi u ovom slučaju mogla biti riječ o razlikama u pravnoj kvalifikaciji. Različita tumačenja pojma „poslovna djelatnost” na temelju luksemburškog prava i prava SAD-a nisu dovele do toga da Luksemburg i SAD primjenjuju različite odredbe iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, već do toga da istu odredbu, tj. članak 5. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a, tumače različito. U slučaju postojanja razlike u tumačenju, u Izvješću iz 1999. pojašnjava se da država rezidentnosti (Luksemburg) nije obvezna prihvatiti tumačenje koje je iznijela država podrijetla
-
- ⁽⁶⁶⁾ Vidjeti OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Primjena Ogleđne porezne konvencije OECD-a na partnerstva), Issues in International Taxation br. 6 (1999.) (dalje u tekstu „Izvješće iz 1999.”), točka 116.
- ⁽⁶⁷⁾ Prividno dvostruko oporezivanje pojavljuje se u situacijama u kojima država podrijetla ima jasno pravo na oporezivanje dijela prihoda u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ali odlučni ne izvršavati to pravo na temelju svojeg domaćeg poreznog prava.
- ⁽⁶⁸⁾ U točki 32.6. Komentara uz Ogleđnu poreznu konvenciju OECD-a (2000.) predviđa se sljedeće: „[f]raza „u skladu s odredbama ove Konvencije, može se oporezivati” mora se tumačiti i u odnosu na moguće slučajeve dvostrukog neoporezivanja koji se mogu pojaviti na temelju članka 23.A. Ako država podrijetla smatra da je odredbe Konvencije sprečavaju u oporezivanju dijela prihoda ili kapitala koji bi inače imala pravo oporezivati, država rezidentnosti trebala bi, za potrebe primjene članka 23.A stavka 1., smatrati da taj dio prihoda država podrijetla ne može oporezivati u skladu s odredbama Konvencije čak i ako bi država rezidentnosti, kada bi bila u položaju države podrijetla, drugačije primijenila Konvenciju kako bi imala pravo na oporezivanje tog prihoda. Stoga se od države rezidentnosti stavkom 1. ne zahtijeva da oslobodi taj dio prihoda od oporezivanja, što je ishod koji je u skladu s osnovnom svrhom članka 23., a to je ukidanje dvostrukog oporezivanja”.
- ⁽⁶⁹⁾ Izvješće iz 1999., točka 94.
- ⁽⁷⁰⁾ Izvješće iz 1999., točka 105.
- ⁽⁷¹⁾ Izvješće iz 1999., točka 109. koja glasi: „[a]ko država podrijetla smatra da je odredbe konvencije sprečavaju u oporezivanju dijela prihoda koji bi inače oporezivala, od države rezidentnosti[...] se [člankom 23.A] stavkom 1. ne zahtijeva da oslobodi od oporezivanja taj dio prihoda [...]”.
- ⁽⁷²⁾ Članak 23.A stavak 4. Ogleđne porezne konvencije OECD-a glasi: „Odredbe iz stavka 1. ne primjenjuju se na prihod koji ostvaruje rezident države ugovornice ili na kapital koji je u njegovu vlasništvu ako druga država ugovornica primjenjuje odredbe Konvencije kako bi oslobodila takav prihod ili kapital od oporezivanja ili ako na takav prihod primjenjuje odredbe iz članka 10. stavka 2. ili članka 11. stavka 2.”

(SAD) ⁽⁷³⁾. Stoga se u slučaju postojanja razlika u tumačenju i nepostojanja odredbe u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koja odgovara članku 23.A stavku 4. Ogleđne porezne konvencije OECD-a (kao što je slučaj s Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a) može pojaviti dvostruko neoporezivanje. Takvo dvostruko neoporezivanje koje proizlazi iz različitih tumačenja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može se riješiti dogovorom o izmjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ⁽⁷⁴⁾ ili primjenom postupka međusobnog sporazumijevanja koji je utvrđen u članku 27. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

- (122) Osim toga, Komisija napominje da bi se problem neoporezivanja prihoda američke podružnice Franchise Branch mogao riješiti i izmjenom članka 16. StAnpG-a u kojem trenutačno nisu predviđene situacije u kojima se smatra da poslovne aktivnosti dovode do ispunjavanja uvjeta za trajni poslovni nastan na temelju luksemburškog prava, ali koje nisu dovoljne kako bi se dosegnoo materijalni prag koji je potreban kako bi se smatralo da su ispunjeni uvjeti za trajni poslovni nastan na temelju poreznog prava SAD-a (vidjeti uvodnu izjavu 41.).
- (123) Naposljetku, kako je to istaknuo McDonald's u svojim primjedbama na Odluku o pokretanju postupka ⁽⁷⁵⁾, analiza drugih poreznih mišljenja koje je izdao Luksemburg, a koja su javno dostupna zahvaljujući takozvanoj aferi LuxLeaks ⁽⁷⁶⁾, pokazuje da sporna porezna mišljenja ne odstupaju od poreznih mišljenja koja su dobili drugi porezni obveznici u skladu s ovim tumačenjem i primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja od strane Luksemburga. U ocjeni 25 drugih poreznih mišljenja ⁽⁷⁷⁾ pokazuje se da su se luksemburška porezna tijela pridržavala usklađenog tumačenja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje se primjenjivalo na sve porezne obveznike u usporedivom položaju. U okviru ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije predviđen nikakav uvjet o stvarnom oporezivanju te se u poreznim mišljenjima ne nameće takav uvjet ako nije posebno uključen u odgovarajući ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

8.2.1. Zaključak

- (124) Na temelju ove analize Komisija zaključuje da u ovom konkretnom slučaju nije utvrđeno da su luksemburška porezna tijela pogrešno primijenila Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a. Stoga, na temelju sumnji iznesenih u Odluci o pokretanju postupka i uzimajući u obzir svoju definiciju referentnog sustava, Komisija ne može utvrditi da je spornim poreznim mišljenjima društvu McD Europe dodijeljena selektivna prednost pogrešnom primjenom Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a.
- (125) Budući da su kriteriji za utvrđivanje postojanja državne potpore u skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora kumulativne prirode, nema potrebe za ocjenjivanjem ostalih kriterija.

9. ZAKLJUČAK O POSTOJANJU POTPORE

- (126) S obzirom na prethodno navedeno, Komisija zaključuje da sporna porezna mišljenja koja su luksemburška porezna tijela izdala u korist društva McD Europe Franchising S.à.r.l. ne čine državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

U spornim poreznim mišljenjima koja su luksemburška porezna tijela izdala 30. ožujka 2009. i 17. rujna 2009. u korist društva McD Europe Franchising, S.à.r.l., Luksemburg nije pogrešno primijenio Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Luksemburga i SAD-a pa ta porezna mišljenja stoga po toj osnovi ne čine potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

⁽⁷³⁾ Izvješće iz 1999., točka 108.

⁽⁷⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 70.

⁽⁷⁵⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 91.

⁽⁷⁶⁾ U jesen 2014. više od 500 mišljenja koja je dobila ponajprije kuća PwC procurila su u javnost te su objavljena na internetu.

⁽⁷⁷⁾ McDonald's je pregledao prethodna porezna mišljenja koja su objavljena u tom kontekstu te je pronašao 25 situacija u kojima su luksemburška porezna tijela potvrdila da se poslovna dobit koja je dodijeljena trajnom poslovnom nastanu u inozemstvu ne može oporezivati u Luksemburgu na temelju mjerodavnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ti trajni poslovni nastani nalazili su se u sljedećim jurisdikcijama: Francuska, Njemačka, Hong Kong, Island, Irska, Japan, Nizozemska, Švicarska, Ujedinjena Kraljevina, Vijetnam i Sjedinjene Američke Države. Ni u jednom od tih prethodnih poreznih mišljenja ne nameće se uvjet oporezivanja poslovne dobiti na razini trajnog poslovnog nastana.

Članak 2.

Ova je Odluka upućena Velikom Vojvodstvu Luksemburgu.

Sastavljeno u Bruxellesu 19. rujna 2018.

Za Komisiju
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije
