

KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2019/1252**2018 m. rugsėjo 19 d.****dėl pradinių sprendimų dėl mokesčių Nr. SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP), kuriuos Liuksemburgas priėmė įmonės „McDonald's Europe“ naudai***(pranešta dokumentu Nr. C(2018) 6076)***(Tekstas autentiškas tik prancūzų kalba)****(Tekstas svarbus EEE)**

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, ypač į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą, ypač į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pagal pirmiau nurodytą (-as) nuostatą (-as) ⁽¹⁾ paprašiusi suinteresuotąsias šalis pateikti pastabų ir atsižvelgdama į tas pastabas,

kadangi:

1. PROCEDŪRA

- (1) 2013 m. birželio 19 d. Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei išsiuntė raštą, kuriuo paprašė pateikti išsamią informaciją apie pradinių valstybės sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką ⁽²⁾.
- (2) 2014 m. birželio 24 d. Komisija Liuksemburgo valdžios institucijoms išsiuntė papildomą prašymą pateikti informacijos apie grupę „McDonald's“. Komisija, be kita ko, Liuksemburgo paprašė pateikti visus grupės „McDonald's“ naudai valstybės mokesčių administratoriaus priimtus pradinius sprendimus dėl mokesčių.
- (3) 2014 m. rugpjūčio 4 d. Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė atsakymą į 2014 m. birželio 24 d. Komisijos prašymą pateikti informacijos. Liuksemburgo valdžios institucijos visų pirma pateikė du įmonei „McD Europe Franchising, S.à.r.l.“ (toliau – „McD Europe“) skirtus pradinius sprendimus dėl mokesčių, priimtus atitinkamai 2009 m. kovo 30 d. (toliau – pradinis sprendimas dėl mokesčių) ir 2009 m. rugsėjo 17 d. (toliau – patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių) (toliau bendrai vadinami ginčijamais pradiniais sprendimais dėl mokesčių). Be to, Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė keletą kitų pradinių sprendimų dėl mokesčių, kuriuos valstybės mokesčių administratorius priėmė grupės „McDonald's“ bendrovių naudai ⁽³⁾.
- (4) 2014 m. rugpjūčio 4 d. atsakyme Liuksemburgo valdžios institucijos, be kita ko, aprašė Liuksemburgo pradinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktiką ir paaiškino, kodėl mano, kad grupės „McDonald's“ naudai priimti pradiniai sprendimai dėl mokesčių nėra valstybės pagalba pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – Sutartis) 107 straipsnio 1 dalį.
- (5) 2015 m. kovo 23 d. raštu Komisija Liuksemburgo valdžios institucijų paprašė pateikti pastabų dėl iš Profesinių sąjungų aljanso ⁽⁴⁾ (toliau – aljansas) gautos informacijos apie valstybės pagalbą, kurią Liuksemburgo valdžios institucijos galimai suteikė „McDonald's“.
- (6) 2015 m. balandžio 23 d. Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė atsakymą į 2015 m. kovo 23 d. Komisijos prašymą pateikti informacijos.
- (7) 2015 m. gegužės 18 d. raštu Komisija Liuksemburgo valdžios institucijų paprašė pateikti, be kita ko, visus dokumentus, kuriuos nuo pradinio sprendimo dėl mokesčių priėmimo dienos pateikė „McD Europe“ ir kuriais vykdoma šiame pradiniam sprendime dėl mokesčių „McD Europe“ nustatyta prievolė įrodyti, kad „McD Europe“ filialų JAV ir Šveicarijos pelnas deklaruotas ir apmokestintas atitinkamai JAV ir Šveicarijoje.

⁽¹⁾ OL C 258, 2016 7 15, p. 11.⁽²⁾ Išsiųsto rašto nuoroda: „HT.4020. Sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika“.⁽³⁾ Vis dėlto šiame tyrime nagrinėjami tik ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, o kiti pradiniai sprendimai dėl mokesčių, kuriuos Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė grupės „McDonald's“ ir jos patronuojamųjų įmonių naudai, nevertinami.⁽⁴⁾ Aptariamoms šios profesinės sąjungos: Europos viešųjų paslaugų profesinių sąjungų federacija (EPSU), *Europos maisto, žemės ūkio ir turizmo darbuotojų profesinių sąjungų federacija* (EFFAT) ir Tarptautinė paslaugų sektoriaus darbuotojų sąjunga (SEIU).

- (8) 2015 m. birželio 9 d. raštu Liuksemburgo valdžios institucijos atsakė į šį prašymą ir nurodė (pateikdamos prašomus dokumentus), kad 2014 m. Jungtinėse Valstijose „McD Europe“ JAV filiale JAV mokesčių administratorius (angl. *Internal Revenue Service*, toliau – IRS) atliko 2009 ir 2010 finansinių metų mokesčių auditą ir jo rezultatai patvirtino, jog Jungtinėse Valstijose esantis „McD Europe“ filialas pateiktose savo mokesčių deklaracijose neturi atlikti jokių pakeitimų.
- (9) 2015 m. gruodžio 3 d. Komisija priėmė sprendimą pagal Sutarties 108 straipsnio 2 dalį pradėti oficialią ginčijamų pradinių sprendimų dėl mokesčių tyrimo procedūrą, nes šie pradiniai sprendimai gali būti valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, galimai nesuderinama su vidaus rinka (toliau – sprendimas pradėti procedūrą).
- (10) 2016 m. vasario 4 d. raštu Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą.
- (11) 2016 m. liepos 15 d. sprendimas pradėti procedūrą paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ⁽⁵⁾. Komisija pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti pastabų dėl šios priemonės. 2016 m. rugpjūčio 5 d. raštu aljansas pateikė savo pastabas. 2016 m. rugpjūčio 9 d. raštu Komisija gavo „McDonald’s“ pastabas.
- (12) 2016 m. rugsėjo 30 d. raštu Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė savo pastabas dėl trečiųjų šalių pastabų, kurias Komisija gavo paskelbusi sprendimą pradėti procedūrą.
- (13) 2016 m. lapkričio 23 d. raštu Komisija Liuksemburgo valdžios institucijų paprašė pateikti papildomos informacijos.
- (14) Į šį prašymą Liuksemburgo valdžios institucijos atsakė 2016 m. gruodžio 14 d. ir 2017 m. sausio 12 d.

2. IŠSAMUS PAGALBOS PRIEMONĖS APRAŠYMAS

2.1. Paramos gavėjo apibūdinimas

- (15) „McDonald’s Corporation“ yra Delavere registruota akcinė bendrovė, kurios pagrindinė verslo vieta yra Ouk Bruko savivaldybėje (JAV Ilinojaus valstija). Bendrovė įtraukta į Niujorko biržos sąrašus. 1964 m. gruodžio 21 d. įsteigta bendrovė eksploatuoja „McDonald’s“ restoranus, kuriuose siūlomas vietiniams gyventojams pritaikytas maisto produktų ir gėrimų asortimentas, ir pasirašo šių restoranų franšizės sutartis ⁽⁶⁾.
- (16) Bendrovė veiklą vykdo šiuose sektoriuose: Jungtinėse Valstijose, pirmajaujančiose tarptautinėse rinkose (Australijoje, Jungtinėje Karalystėje, Kanadoje, Prancūzijoje ir Vokietijoje), sparčiai augančiose rinkose (Ispanijoje, Italijoje, Kinijoje, Korėjoje, Lenkijoje Nyderlanduose, Rusijoje ir Šveicarijoje) ir besikuriančiose bei su jomis susijusiose rinkose (angl. *Foundational Markets and Corporate*) ⁽⁷⁾. Iš daugiau nei 100 valstybių veikiančio 37 241 restorano maždaug 34 108 restoranai eksploatuojami pagal franšizę, o 3 133 restoranus tiesiogiai eksploatuoja bendrovė ⁽⁸⁾. Tuo metu, kai buvo priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, iš 31 677 pasaulyje veikiančių „McDonald’s“ restoranų 21 183 restoranus eksploatavo franšizės gavėjai, 3 855 – susijusios bendrovės, 6 639 – „McDonald’s Corporation“ ir jos patronuojamosios įmonės ⁽⁹⁾. Taigi „McDonald’s Corporation“ iš esmės yra franšizės davėja, nes 80 % „McDonald’s“ restoranų valdo ir eksploatuoja nepriklausomi franšizės gavėjai ⁽¹⁰⁾. 2017 m. „McDonald’s Corporation“ turėjo maždaug 400 patronuojamųjų bendrovių, kuriose dirbo 235 000 darbuotojų.
- (17) 2017 m. bendra „McDonald’s“ apyvarta siekė 22,8 mlrd. USD: 12,7 mlrd. USD gauta iš restoranų, tiesiogiai eksploatuojamųjų įmonių, pardavimų, o 10,1 mlrd. – iš franšizės. Tuo metu, kai buvo priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, bendra „McDonald’s“ apyvarta siekė 26,216 mlrd. USD ir bendrovė eksploatavo 32 478 restoranus ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ OLC 258, 2016 7 15, p. 11.

⁽⁶⁾ Ataskaita „Form 10-K“, kurią „McDonald’s Corporation“ pateikė JAV vertybinių popierių ir biržų komisijai (angl. *US Securities and Exchange Commission*) už 2017 m., p. 1.

⁽⁷⁾ Ataskaita „Form 8-K“, kurią 2015 m. rugsėjo 18 d. „McDonald’s Corporation“ pateikė JAV vertybinių popierių ir biržų komisijai, p. 2.

⁽⁸⁾ Ataskaita „Form 10-K“, kurią „McDonald’s Corporation“ pateikė JAV vertybinių popierių ir biržų komisijai už 2017 m., p. 13.

⁽⁹⁾ Prašymas priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 1.

⁽¹⁰⁾ Pagal tradicinę franšizės sutartį įmonei „McDonald’s Corporation“ priklauso žemė ir pastatas arba ji užtikrina ilgalaikės restorano nuomos sutartį, o franšizės gavėjas moka už įrangą, iškabas, kėdes ir dizainą.

⁽¹¹⁾ Ataskaita „Form 10-K“, kurią „McDonald’s Corporation“ pateikė JAV vertybinių popierių ir biržų komisijai už 2009 m.

- (18) Iš visų įmonės tiesiogiai eksploatuojamų restoranų pardavimų 3,260 mlrd. USD gauta iš pardavimų Jungtinėse Valstijose, 4,080 mlrd. USD – iš pardavimų tarptautinėse pirmaujančiose rinkose ⁽¹²⁾, 4,592 mlrd. USD – iš pardavimų sparčiai augančiose rinkose ⁽¹³⁾, 0,787 mlrd. USD – iš besikuriančių ir su jomis susijusių rinkų (angl. *Foundational Markets & Corporate*) ⁽¹⁴⁾.
- (19) Kitose valstybėse, ne Jungtinėse Valstijose, „McDonald’s Corporation“ ir jos JAV patronuojamoji įmonė „McDonald’s International Property Company“ (toliau – MIPCO) kiekvienoje rinkoje teisę plėtoti ir eksploatuoti „McDonald’s“ restoranus pagal licenciją suteikia įmonėms, kurios daugelyje didžiųjų rinkų yra tiesioginės arba netiesioginės „McDonald’s Corporation“ patronuojamosios įmonės.
- (20) Remiantis Liuksemburgo valdžios institucijų pateikta informacija, 2013 m. gruodžio mėn. „McDonald’s“ grupė Liuksemburge kontroliavo penkias bendroves: i) „McD Europe“; ii) „McD Europe Holdings S.à.r.l.“; iii) „Luxembourg McD Investments S.à.r.l.“; iv) „Lux MC Holdings S.à.r.l.“; v) „McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.“
- (21) „McD Europe Holding S.à.r.l.“, „Luxembourg McD Investments S.à.r.l.“ ir „Lux MC Holdings S.à.r.l.“ turėjo kapitalo dalių kitose „McDonald’s“ patronuojamosiose įmonėse Europoje ir Jungtinėse Valstijose, o „McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.“ pagal su išoriniu banku sudarytą sutartį tarnavo kaip teisėtas pagrindas lėšų centralizavimo veiklai. „Luxembourg McD Investments S.à.r.l.“ taip pat turėjo kapitalo dalių JAV ribotos atsakomybės bendrovėje „Golden Arches UK LLC“, registruotoje Delavere.
- (22) Komisijos tyrime ir šiame sprendime dėmesys sutelkiamas į „McD Europe“, kuri tuo metu, kai buvo priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, buvo rezidentė mokesčių tikslais Liuksemburge ir turėjo po filialą JAV ir Šveicarijoje. Kaip buvo paaiškinta prašymuose priimti pradiniai sprendimai dėl mokesčių, „McD Europe“ sumokėjo prisijungimo mokestį, kad galėtų pasinaudoti tam tikromis (jau esančiomis ir būsimomis) franšizės teisėmis, kurias įgijo ir turi „McDonald’s Corporation“ ir MIPCO. Todėl, įgydama franšizės teises (toliau – franšizės teisės), „McD Europe“ įgijo realią tam tikro nematerialiojo turto nuosavybę ⁽¹⁵⁾. Vėliau „McD Europe“ franšizės teises ir su jomis susijusias sutartines prievoles suteikė savo JAV filialui. Dėl to visus įnašus, kuriuos anksčiau gavo „McDonald’s Corporation“, nuo šiol gauna „McD Europe“ per savo JAV filialą, esantį Ouk Bruko savivaldybėje (Ilinojaus valstija). Ženevoje įsikūręs Šveicarijos filialas pagal licenciją franšizės teises perleidžia franšizės davėjams įvairiose Europos valstybėse ir teikia įvairias su franšizės teisėmis susijusias paslaugas. Kaip kompensaciją, JAV filialas Šveicarijos filialui perveda komisinius, kurie lygūs Šveicarijos filialo išlaidoms, pridėjus maržą. Tuo metu, kai buvo priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, Šveicarijos filiale dirbo [0–10] darbuotojų, iš jų [0–10] dirbo visą darbo dieną. Įmonėje „McD Europe“ ir JAV filiale pagal darbo sutartį nedirbo nė vienas darbuotojas. 2014 m. [0–10] „McD Europe“ darbuotojų dirbo visą darbo dieną, Šveicarijos filiale [10–20] darbuotojų dirbo visą darbo dieną, o JAV filiale pagal darbo sutartį nedirbo nė vienas darbuotojas.
- (23) 2015 m. „McDonald’s“ pranešė apie svarbų savo veiklos reorganizavimą: viso pasaulio valstybės imtos grupuoti pagal bendras jų rinkos savybes, o ne pagal jų geografinį artumą. 2016 m. gruodžio mėn. „McDonald’s“ paskelbė apie savo sprendimą kurti naują integruotos įmonės struktūrą, kurios forma – tarptautinė kontroliuojančioji įmonė ir kuri leis prisitaikyti prie naujos veiklos organizavimo formos ir ją palaikyti.
- (24) Šio reorganizavimo pasekmė – Jungtinėje Karalystėje įsteigta jungtinė struktūra, atsakinga už didžiosios dalies intelektualinės nuosavybės teisių perleidimą pagal licenciją visame pasaulyje, išskyrus Jungtines Valstijas. Šią struktūrą sudaro įvairios Jungtinėje Karalystėje registruotos Didžiosios Britanijos bendrovės ir JAV bendrovės, kurios ir toliau yra registruotos Jungtinėse Valstijose. Šios JAV bendrovės taip pat yra rezidentės mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje. Dėl šio pakeitimo teko perleisti Ženevoje esančios bendrovės veiklą. Kitas įmonės biuras Šveicarijoje ir toliau veikia, o Liuksemburge esantis biuras ir toliau atsako už Liuksemburgo restoranus ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Išitvirtinusios rinkos, įskaitant Australiją, Jungtinę Karalystę, Kanadą, Prancūziją, Vokietiją ir susijusias rinkas.

⁽¹³⁾ Rinkos, kurios, įmonės manymu, turi gana didelį potencialą plėstis ir sudaryti restoranų franšizės sutartis, įskaitant Ispaniją, Italiją, Kiniją, Korėją, Lenkiją, Nyderlandus, Rusiją, Šveicariją ir susijusias rinkas.

⁽¹⁴⁾ „McDonald’s“ sistemoje taip vadinamos kitos rinkos, kurių dauguma iš esmės veikia pagal franšizės modelį. Šio sektoriaus veikla taip pat aprašyta (žr. ataskaitą „Form 10-K“, kurią „McDonald’s Corporation“ pateikė JAV vertybinių popierių ir biržų komisijai už 2017 m., p. 20).

⁽¹⁵⁾ Su franšizės teisėmis susijęs toks nematerialusis turtas: prekių ženklų kūrimas ir pozicionavimas, rinkodara ir reklama, restoranų dizainas ir techninės specifikacijos, restoranų atnaujinimas, patiekalų ir valgiaraščių kūrimas, tiekimo grandinė, veiklos platforma ir sistemos (įskaitant su mokymu susijusį nematerialųjį turtą), sistemų diegimas, franšizių administravimas, veiklos analizė, kokybės kontrolė, žmogiškasis kapitalas, teisinė pagalba.

⁽¹⁶⁾ Šaltinis: „McDonald’s“ rašytinis atsakymas į Europos Parlamento TAX3 komiteto klausimus, 2018 m. birželio 18 d.

2.2. Ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių

- (25) Šiame sprendime nagrinėjami du pradiniai sprendimai dėl mokesčių, kuriuos 2009 m. Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė „McD Europe“ naudai, t. y. pradinis sprendimas dėl mokesčių ir patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių. Abu sprendimai susiję su „McD Europe“ mokestiniu statusu Liuksemburge.
- (26) Atsižvelgdamas į 2009 m. vasario 11 d. „McD Europe“ prašymą priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių (jis buvo papildytas 2009 m. kovo 10 d. pateiktais kitais dokumentais), Liuksemburgo mokesčių administratorius 2009 m. kovo 30 d. priėmė pradinį sprendimą dėl mokesčių. Priėmus pradinį sprendimą dėl mokesčių, „McD Europe“ mokesčių konsultantas (toliau – mokesčių konsultantas) 2009 m. liepos 27 d. Liuksemburgo mokesčių administratoriui pateikė prašymą priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių. Po šio prašymo 2009 m. rugsėjo 17 d. Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių.

2.2.1. Pradinis sprendimas dėl mokesčių

2.2.1.1. „McDonald's“ organizacinės struktūros aprašymas, pateiktas prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių

- (27) 2009 m. vasario 11 d. „McDonald's“ prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių aprašyta „McDonald's“ grupės struktūra ir jos veikla Liuksemburge. Prašyme taip pat aprašytas „McDonald's Corporation“ franšizės teisių reorganizavimas ir du „McD Europe“ filialai (atitinkamai Jungtinėse Valstijose ir Šveicarijoje). Be to, jame nurodomos mokestinės šio reorganizavimo pasekmės Liuksemburgui, atsižvelgiant į jo mokesčių teisės aktų ir sutartis su Jungtinėmis Valstijomis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – Liuksemburgo ir JAV sutartis dėl dvigubo apmokestinimo) taikymą ⁽¹⁷⁾.
- (28) Prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių visų pirma nurodoma, kad, siekdama centralizuoti Europos franšizės teisių kontrolę ir valdymą, „McD Europe“ su „McDonald's Corporation“ ir MIPCO sudarė sutartį, kurioje nustatomas prisijungimo mokesčio mokėjimas (angl. *Buy-in Agreement*), ir sutartį dėl iš anksto nustatytus kriterijus atitinkančių sąnaudų pasidalijimo (angl. *Qualified COST Sharing Arrangement*, toliau – QCS). Pagal *Buy-in Agreement*, „McD Europe“ sumoka prisijungimo mokestį, kad galėtų naudotis tam tikromis (jau esančiomis ir būsimomis) franšizės teisėmis, kurias įgijo ir turi „McDonald's Corporation“ ir MIPCO ⁽¹⁸⁾. Taigi „McD Europe“ įgijo realią šių teisių nuosavybę. Vėliau „McD Europe“, atsižvelgdama į savo ir JAV filialo deklaraciją, franšizės teises ir su jomis susijusias sutartines prievoles perleido savo JAV filialui. Visus įnašus, kuriuos anksčiau gavo „McDonald's Corporation“, nuo šiol per savo JAV filialą gauna „McD Europe“. Be to, remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, visi su „McDonald's“ franšizės teisių reorganizavimu Europos regione susiję etapai turėjo būti įgyvendinti vėliausiai 2009 m. kovo 1 d.
- (29) Remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, „McD Europe“ JAV filialo registruotoji buveinė yra Ouk Bruko savivaldybėje (Jungtinių Valstijų Ilinojaus valstija). Šis filialas prisiima įvairią ekonominę riziką, susijusią su franšizės teisių plėtra, ir padengia su tuo susijusias išlaidas. Remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, padengdamas šias išlaidas JAV filialas realiai dalyvauja sutartyje QCS su „McDonald's Corporation“ ir MIPCO. „McDonald's Corporation“ (arba jos patronuojamųjų įmonių) susijusią veiklą, kurią kompensuoja JAV filialas, vykdo ir prižiūri „McDonald's Corporation“ darbuotojai.
- (30) JAV filialas veiklą vykdo Jungtinėse Valstijose. Šį filialą kontroliuoja JAV dirbantis filialo vadovas ⁽¹⁹⁾, kuris prižiūri tam tikrą su franšizės teisėmis susijusią veiklą ⁽²⁰⁾ ir kurį pagal paslaugų teikimo sutartį ne visai darbo dienai komandiruoja „McDonald's Corporation“. Kaip kompensacija, jam mokamas paslaugų teikimo sutartyje nustatytas ir išlaidomis grindžiamas atlygis. JAV filialo valdymo paslaugos – tai su kasdieniu filialo valdymu susijusios paslaugos, ⁽²¹⁾ už kurias JAV filialas kiekvienais metais įmonei „McDonald's Corporation“ moka po [10 000–20 000] USD.

⁽¹⁷⁾ Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui pajamų ir turto mokesčių srityje, pasirašyta 1996 m. balandžio 3 d. Liuksemburge.

⁽¹⁸⁾ Teritorijos, kurioms taikomos *Buy-in Agreement* ir QCS: [...].

⁽¹⁹⁾ Remiantis Liuksemburgo valdžios institucijų Komisijai pateiktais duomenimis, JAV filialas personalo tiesiogiai neįdarbina.

⁽²⁰⁾ Pvz., koordinuoti tarp „McD Europe“ ir „McDonald's Corporation“ sudarytą QCS, kuri apima su Europos regionu susijusias „McD Europe“ franšizės teises, užtikrinti filialo kredito ir debeto sąskaitų priežiūrą, atsižvelgiant į JAV bendruosius apskaitos principus (angl. US GAAP).

⁽²¹⁾ Prašymo priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių 4 priedas.

- (31) Remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, „McD Europe“ Šveicarijos filialo buveinė registruota Ženevoje (Šveicarija). Šis filialas pagal licenciją perleidžia franšizės teises įvairių Europos valstybių franšizės davėjams ⁽²²⁾ (toliau – pagrindiniai franšizės davėjai), gauna pajamas iš pagrindinių franšizės davėjų mokamų įnašų ir teikia su franšizės teisėmis susijusias valdymo, pagalbos, plėtros ir kitas panašias ar susijusias paslaugas ⁽²³⁾. Kaip kompensaciją JAV filialas Šveicarijos filialui perveda komisinius, kurie lygūs Šveicarijos filialo išlaidoms, pridėjus [0–10] proc. maržą ⁽²⁴⁾.
- (32) Pagrindiniai Šveicarijos filialo įdarbinti, komandiruoti arba pagal sutartį pasamdyti darbuotojai priklauso „Key European Management“. Nors Šveicarijos filialas padengia su šiais darbuotojais susijusias išlaidas, visų pirma išlaidas, susijusias su darbo atlyginimais ir premijomis, remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, šias išlaidas galiausiai padengia JAV filialas – Šveicarijos filialas moka JAV filialui mažesnius įnašus.
- (33) Be to, remiantis prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, „McD Europe“, kurios pagrindinė verslo vieta yra Liuksemburge, per vadovybės posėdžius teiks bendrąsias ir administracines paslaugas, taip pat kitas pagalbos paslaugas ir kurs prekybos strategijas. JAV filialas už šias paslaugas „McD Europe“ kiekvienais metais turės mokėti [400 000–500 000] EUR dydžio komisinius ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2. Prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių nurodytos mokestinės pasekmės Liuksemburgui

- (34) Mokesčių konsultanto manymu, „McD Europe“ pagal Liuksemburgo įstatymo dėl pajamų mokesčio ⁽²⁶⁾ (toliau – LIR) 159 straipsnio 1 dalį turi būti laikoma Liuksemburge reziduojančia mokesčių mokėtoja. Taigi „McD Europe“ yra visiškai apmokestinama Liuksemburgo įmonių pelno mokesčiu. Vis dėlto, nors „McD Europe“ ir yra Liuksemburge reziduojanti mokesčių mokėtoja, jai taip pat taikomos visos Liuksemburgo sudarytų sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos.
- (35) Be to, mokesčių konsultanto teigimu, remiantis Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsniu, laikoma, kad JAV filialas veiklą vykdo Jungtinėse Valstijose. Todėl JAV filialo gautas pelnas potencialiai apmokestinamas tik Jungtinėse Valstijose ir jam pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 ir 25 straipsnius Liuksemburgo įmonių pelno mokestis netaikytinas.
- (36) Mokesčių konsultantas teigia, kad Šveicarijos filialo vykdoma veikla, t. y. franšizės teisių sublicencijų pardavimas pagrindiniams franšizės davėjams, atitinkamai laikoma vykdoma Šveicarijoje pagal Liuksemburgo ir Šveicarijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ⁽²⁷⁾ (toliau – Liuksemburgo ir Šveicarijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo) 5 straipsnį. Todėl Šveicarijos filialo gautas pelnas potencialiai apmokestinamas tik Šveicarijoje ir jam pagal Liuksemburgo ir Šveicarijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 ir 25 straipsnius Liuksemburgo įmonių pelno mokestis netaikytinas.
- (37) Prašymas priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių baigiamas Liuksemburgo mokesčių administratoriui skirtu prašymu patvirtinti, kad jis pritaria mokesčių konsultanto aiškinimui dėl prašyme aprašytų operacijų mokestinių pasekmių Liuksemburgui.

2.2.1.3. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus patvirtinimas

- (38) 2009 m. kovo 30 d. rašte (pradiniame sprendime dėl mokesčių) Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, kad „McD Europe“ yra laikoma Liuksemburge reziduojančia mokesčių mokėtoja, todėl jai gali būti

⁽²²⁾ [įvairių Europos valstybių franšizės davėjų sąrašas]

⁽²³⁾ Numatyta, kad paslaugos visų pirma apima su finansinėmis operacijomis susijusią strateginę ir vadybos pagalbą, veiklos platformų valdymą, tiekimo grandinės kūrimą, pastatų komplekso plėtrą, restoranų dizainą, valgiaraščių tvarkymą, tendencijų vietinėse rinkose analizę, žmogiškąjį kapitalą, kokybės kontrolę ir rinkodarą. Visos šios paslaugos teikiamos vykdant veiklą Europoje.

⁽²⁴⁾ Prašymo priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių 8 priedas.

⁽²⁵⁾ Prašymo priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių 6 priedas.

⁽²⁶⁾ Iš dalies pakeistas 1967 m. gruodžio 4 d. Įstatymas dėl pajamų mokesčio.

⁽²⁷⁾ 1993 m. sausio 21 d. Berne pasirašyta Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Šveicarijos Konfederacijos sutartis dėl dvigubo pelno ir turto apmokestinimo išvengimo.

taikomos Liuksemburge galiojančios sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Be to, Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, kad, atsižvelgiant į prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių pateiktus paaiškinimus, atrodo, jog Šveicarijos ir JAV filialai yra nuolatinės buveinės. Todėl Liuksemburgo mokesčių administratorius pritaria, kad „McD Europe“ pelnas, kuris priskiriamas abiem filialams, turi būti apmokestinamas atitinkamoje valstybėje ir neturi būti apmokestinamas Liuksemburgo įmonių pelno mokesčiu. Pradiniame sprendime dėl mokesčių daroma tokia išvada: „*Norėdama pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčių Liuksemburge, įmonė [„McD Europe“] kiekvienais metais turi pateikti įrodymą, kad šios pajamos ir turtas buvo deklaruoti ir apmokestinti atitinkamai Šveicarijoje ir Jungtinėse Valstijose.*“⁽²⁸⁾.

2.2.2. Patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių

2.2.2.1. Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių

- (39) Priėmus pradinį sprendimą dėl mokesčių, mokesčių konsultantas Liuksemburgo mokesčių administratoriui pateikė išsamią analizę, skirtą nustatyti, ar JAV filialas apmokestinamas Jungtinėse Valstijose ir ar jis, JAV požiūriu, laikytinas nuolatine buveine.
- (40) Klausimu, ar JAV filialo pajamos apmokestinamos Jungtinėse Valstijose, mokesčių konsultantas paaiškino, jog tam, kad užsienio subjektas (t. y. „McD Europe“) būtų apmokestinamas Jungtinėse Valstijose, jis turi Jungtinėse Valstijose vykdyti pramoninę arba komercinę veiklą. Taip būna tuomet, kai laikoma, kad užsienio subjekto pajamos yra realiai susijusios su komercine ar pramonine veikla ir yra apmokestinamos Jungtinėse Valstijose. Mokesčių konsultantas nurodė: „<...> tam, kad pajamos būtų realiai susijusios ir apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose, užsienio subjektas Jungtinėse Amerikos Valstijose turi vykdyti pramoninę arba komercinę veiklą ir gauti realiai su šia veikla susijusias pajamas.“ Mokesčių konsultantas taip pat tvirtino, kad Jungtinėse Valstijose filialo vykdoma veikla nėra Jungtinėse Valstijose vykdoma pramoninė arba komercinė veikla, nes: „nors filialas a) turi su grupės Europos regionu susijusias franšizės teises, b) padengia įvairių su įgytų franšizės teisių plėtra ir priežiūra susijusių ekonominių riziką ir c) vykdo tam tikrą su franšizės teisėmis susijusią veiklą, visa „McDonald's“ organizacija mano, kad pagrindinę komercinę veiklą vykdo kiti grupės nariai, todėl filialo veikla nelaikoma Jungtinėse Amerikos Valstijose vykdoma pramonine arba komercine veikla“⁽²⁹⁾.
- (41) Dėl klausimo, ar JAV filialas, Jungtinių Valstijų požiūriu, yra nuolatinė buveinė pagal Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo, mokesčių konsultantas paaiškino, kad „siekiant nustatyti, ar subjektas realiai turi nuolatinę buveinę pagal [Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo], reikia nagrinėti JAV nacionalinę teisę“. Nors JAV filialas turi nuolatinę veiklos vietą, iš kurios filialo vadovas vykdo tam tikrą veiklą, mokesčių konsultantas aiškina, kad tam, jog buveinė būtų laikoma nuolatine, „komercinė veikla apmokestinimo valstybėje [turėtų būti] pakankamai didelio masto, kad buveinė ar verslo vietą būtų galima laikyti nuolatine“. Pagal JAV nacionalinę teisę reikalaujama, kad JAV filialo veikla „viršytų tam tikrą ribą“, kuri, remiantis finansų konsultanto išvada, šiuo atveju nėra pasiekta.
- (42) Dėl analizės, kuria siekiama nustatyti, ar JAV filialas yra nuolatinė buveinė Liuksemburgo mokesčių tikslais, mokesčių konsultantas paaiškino, kad „analizė, kuria siekiama nustatyti, ar „McD Europe“ JAV filialas yra nuolatinė buveinė Liuksemburgo mokesčių tikslais, galiausiai priklauso nuo to, ar filialo veikla laikoma „veikla“ pagal Liuksemburgo nacionalinę teisę, ar ne“⁽³⁰⁾. Kadangi Liuksemburgo ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo terminas „veikla“ neapibrėžiamas, Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 3 straipsnio 2 dalyje nurodoma, kad reikia atsižvelgti į reikšmę, kuri šiam terminui suteikiama susitariančiosios valstybės, taikančios sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nacionalinėje teisėje, t. y. Liuksemburgo nacionalinėje teisėje. Be to, „McD Europe“ mokesčių konsultantas aiškina, kad jei JAV filialo veikla pagal Liuksemburgo nacionalinę teisę patenka į „veiklos“ arba „nuolatinės buveinės“ apibrėžtį, „Liuksemburgas gali tikėtis, kad pajamos apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose, nes Liuksemburgo mokesčių tikslais filialas gali būti vertinamas kaip nuolatinė buveinė. Tačiau kita susitariančioji valstybė (Jungtinės Amerikos Valstijos) neprivalo realiai apmokestinti šių pajamų. Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 25 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta, kad Liuksemburgas neapmokestins pajamų, kurios „apmokestinamos Jungtinėse Valstijose.“ Mokesčių konsultanto teigimu, „niekur nenurodyta, kad reikia realiai apmokestinti“⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Originale prancūzų kalba: „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⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 3.

⁽³⁰⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 3.

⁽³¹⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 4.

- (43) Be to, norėdamas pagrįsti savo požiūrį, mokesčių konsultantas nurodė Liuksemburgo administracinio teismo sprendimą byloje *La Coasta* (toliau – Sprendimas *La Coasta*)⁽³²⁾, kuriame nagrinėjami įvairūs Liuksemburgo ir Prancūzijos pateikti sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimai⁽³³⁾ ir galiausiai daroma išvada dėl dvigubo neapmokestinimo. Mokesčių konsultanto teigimu, Administracinis teismas patvirtino, jog „Prancūzijos požiūriu, nuolatinės buveinės nebuvimas nėra svarbus, todėl Liuksemburgas negali atgauti teisės apmokestinti pajamas vien tik dėl to, kad Prancūzija tų pajamų nelaiko apmokestinamosiomis“.
- (44) Paskui „McD Europe“ mokesčių konsultantas analizuoja, ar pagal Liuksemburgo mokesčių teisę JAV filialo veikla turi būti vertinama kaip „veikla“. Remdamasis konkrečiais faktais ir aplinkybėmis, mokesčių konsultantas daro išvadą, kad JAV filialas ilgą laiką komercinę veiklą vykdo iš nuolatinės veiklos vietos, todėl pagal Liuksemburgo teisę yra nuolatinė buveinė. Mokesčių konsultantas visų pirma mano, kad, remiantis Mokesčių taikymo įstatymo (vok. *Steueranpassungsgesetz*, toliau – *StAnpG*) 16 straipsniu, JAV filialo veikla yra ilgalaikė komercinė veikla, vykdoma iš nuolatinės veiklos vietos⁽³⁴⁾. JAV filialo veikla, laikoma „su intelektine nuosavybe susijusia veikla“, visų pirma yra tokia: i) turto valdymas; ii) atsakomybė už tam tikrą riziką, t. y. už ekonominę riziką, susijusią su franšizės teisių plėtra ir priežiūra, dėl kurių padengiamos atitinkamos išlaidos, taigi realus dalyvavimas sutartyje QCS su „McDonald's Corporation“; iii) franšizės teisių priežiūra, t. y. sutarties QCS koordinavimas, „Key European Management“ padengtų išlaidų kompensavimo priežiūra; iv) apskaitos funkcijos. Mokesčių konsultantas mano, jog remiantis Liuksemburgo požiūriu ir Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimu „darytina išvada, kad [JAV filialas] su intelektine nuosavybe susijusią veiklą pagal JAV ir Liuksemburgo sutarties 5 straipsnį vykdo iš nuolatinės buveinės Jungtinėse Valstijose“⁽³⁵⁾.
- (45) Mokesčių konsultantas savo analizę užbaigia prašymu, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtintų savo pritarimą šiai išvadai. Analizė užbaigiama tokiais žodžiais: „Šis raštas pakeistų jūsų 2009 m. kovo 30 d. patvirtinimo raštą. Todėl būtume labai dėkingi, jeigu šiame rašte taip pat galėtumėte patvirtinti mokesčių pasekmių Liuksemburgui aiškinimą, aprašytą mūsų 2009 m. vasario 11 d. rašte“⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtas patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių

- (46) 2009 m. rugsėjo 17 d. raštu Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, kad pritaria mokesčių konsultanto prašyme priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių pateiktam Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimui dėl „McD Europe“ JAV filialo Jungtinėse Valstijose gaunamo pelno apmokestinimo pagal Liuksemburgo teisę tvarkos.

3. TAIKYTINO TEISINIO PAGRINDO APRAŠYMAS

- (47) Įprastos įmonių apmokestinimo Liuksemburge taisyklės nurodytos LIR. LIR 159 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad „[i]monių pajamų mokesčiai taikomas visoms mokesčių mokėtojo pajamoms“. LIR 160 straipsnyje nustatyta, kad „[i]monių pajamų mokesčiu apmokestinamos 159 straipsnyje išvardytų kolektyvinių organizacijų, kurios Didžiosios Hercogystės teritorijoje neturi nei buveinės, nei centrinės administracijos, valstybėje gautos pajamos, kaip jos suprantamos pagal 156 straipsnį“.

⁽³²⁾ 2001 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės administracinio teismo sprendimas, registro įrašas Nr. 12831, ir 2002 m. balandžio 23 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės administracinio teismo sprendimas, registro įrašas Nr. 14442c.

⁽³³⁾ 1958 m. balandžio 1 d. Prancūzijos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sutartis, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir nustatomos abipusės administracinės pagalbos taisyklės pajamų ir turto mokesčių srityje.

⁽³⁴⁾ Greta veiklos aprašymo mokesčių konsultantas nurodo, kurie kriterijai leidžia daryti išvadą, kad JAV filialas vykdo nuolatinę veiklą per nuolatinį padalinį; filialas nuomojasi biurų erdvę ir vykdo veiklą iš nuolatinės veiklos vietos; filialas naudojami paslaugomis, turi vadovą ir „kitų darbuotojų“; filialas oficialiai turi teisę naudotis patalpomis; numatyta, kad filialas biurų erdvę galės naudotis ilgą laiką; filialas moka metinį mokesčių nuomotojui; filialas formaliai bus registruotas Jungtinėse Valstijose; filialas turi savo banko sąskaitą, o „McD Europe“ rengia jo atskiras finansines atskaitas; darbuotojai iš esmės dirbs filialo patalpose; filialas turi firminius blankus; filialas mokės metinę išmoką už savo vadovo paslaugas; visos pirmiau nurodytos išlaidos pateikiamos filialo sąskaitose.

⁽³⁵⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 8.

⁽³⁶⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 8.

- (48) LIR 163 straipsnyje nustatyta, kad įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos per atitinkamus metus gautos apmokestinamosios mokesčių mokėtojo pajamos⁽³⁷⁾. Iki 2013 m. visų Liuksemburge apmokestinamų įmonių apmokestinamoms pajamoms buvo taikomas standartinis 28,80 % dydžio mokesčio tarifas⁽³⁸⁾. Nuo 2013 m. standartinis tarifas yra 29,22 %.
- (49) Sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo perkėlimas į Liuksemburgo teisę grindžiamas LIR 134 ir 162 straipsniais, taikomais kartu su 1969 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reglamentu.
- (50) LIR 134 straipsnyje dėl fizinių asmenų nustatyta: „Jeigu mokesčių mokėtojas rezidentas gauna neapmokestinamų pajamų, kurioms pagal tarptautines sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba kitas tarpvalstybines sutartis taikoma progresinė išlyga, šios pajamos vis tiek įtraukiamos į fiktyvių apmokestinimo bazę, siekiant nustatyti bendrą mokesčio tarifą, taikytiną koreguotoms apmokestinamosioms pajamoms, kaip jos suprantamos pagal 126 straipsnį.“
- (51) Atsižvelgiant į LIR 162 straipsnio⁽³⁹⁾ ir 1969 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reglamento⁽⁴⁰⁾ nuostatas, LIR 134 straipsnis taip pat taikomas įmonėms, kurios apmokestinamos Liuksemburgo pajamų mokesčiu (IRC).
- (52) *StAnpG* 16 straipsnyje apibrėžiama „nuolatinės buveinės“ sąvoka pagal Liuksemburgo mokesčių teisę: tai bet kokia nuolatinė įranga ar vieta, naudojama ilgalaikiai pramonei arba komercinei veiklai vykdyti⁽⁴¹⁾.
- (53) 1996 m. balandžio 3 d. Liuksemburgas ir Jungtinės Valstijos pasirašė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo: Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčiniam sukčiavimui pajamų ir turto mokesčių srityje⁽⁴²⁾. Ši sutartis Liuksemburgo nacionalinėje teisėje įgyvendinta 1999 m. kovo 5 d. įstatymu⁽⁴³⁾ ir abiejose susitariančiose valstybėse įsigaliojo 2000 m. gruodžio 20 d., o pradėta taikyti nuo 2001 m. sausio 1 d.

⁽³⁷⁾ LIR 163 straipsnio 1 dalis: „Įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos per kalendorinius metus gautos apmokestinamosios mokesčių mokėtojo pajamos.“

⁽³⁸⁾ Liuksemburgo įmonių pajamų mokesčių sudaro 21 % dydžio pelno mokestis (pranc. *impôt sur le revenu des collectivités*, arba IRC), o Liuksemburgo mieste įsteigtų įmonių – 6,75 % dydžio komercinis pelno mokestis (pranc. *impôt commercial*). Be to, prie 21 % tarifą pridedami Užimtumo fondui skirti 5 %, apskaičiuojami nuo IRC. 2012 m. solidarumo mokestis nuo 5 % padidintas iki 7 %. Šis padidinimas įsigaliojo 2013 finansiniais metais. Atlikus 2013 finansiniams metams taikytinus pakeitimus, bendras pajamų mokesčio dydis Liuksemburgo mieste įsteigtoms įmonėms nuo 28,80 % padidėjo iki 29,22 %. Be to, Liuksemburgo įmonės apmokestinamos metiniu turto mokesčiu, kurio dydis yra 0,5 % ir kuris skaičiuojamas nuo įmonės grynosios pasaulinės vertės kiekvienų metų sausio 1 d.

⁽³⁹⁾ LIR 162 straipsnyje nustatyta: „1. Šio įstatymo I antraštinės dalies nuostatos taikomos siekiant nustatyti apmokestinamąsias pajamas ir jas sudarančias grynąsias pajamas, taip pat perleidimo arba likvidavimo pelną ir deklaruoti, nustatyti ir gauti mokesčių, jeigu toliau nenustatyta kitaip arba jeigu šių nuostatų taikymas negali būti pateisinamas atsižvelgiant į konkretų kolektyvinių organizacijų pobūdį. 2. 1 dalies taikymo tikslais Didžiosios Hercogystės reglamente bus konkrečiai nustatytos kolektyvinėms organizacijoms taikytinos nuostatos.“

⁽⁴⁰⁾ 1969 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reglamente dėl 162 straipsnio taikymo nustatyta: „1967 m. gruodžio 4 d. įstatymo I antraštinės dalies nuostatos dėl pajamų mokesčio, kurios pagal minėto įstatymo 162 straipsnį taikytinos įstatymo II antraštinėje dalyje nustatytoms kolektyvinėms organizacijoms, konkrečiai pateiktos prie šio reglamento pridėtame priede, kuris yra neatsiejama šio reglamento dalis.“

⁽⁴¹⁾ *Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925*. Originalioje redakcijoje (vokiečių kalba) 16 dalis išdėstyta taip: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

⁽⁴²⁾ Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčiniam sukčiavimui pajamų ir turto mokesčių srityje, pasirašyta 1996 m. balandžio 3 d. Liuksemburge.

⁽⁴³⁾ 1999 m. kovo 5 d. Įstatymas dėl 1996 m. balandžio 3 d. Liuksemburge pasirašytos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti kelią mokesčiniam sukčiavimui pajamų ir turto mokesčių srityje, kuri buvo iš dalies pakeista 1996 m. rugpjūčio 28 d. abiejų valstybių Vyriausybėms apsikeitus raštais, patvirtinimo (Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės oficialusis leidinys, 1999 m. kovo 16 d., A dalis, Nr. 25). Šis įstatymas 2010 m. iš dalies pakeistas 2010 m. kovo 31 d. Įstatymu, kuriuo tvirtinamos mokesčių sutartys ir numatoma keitimuisi informacija gavus prašymą taikytina procedūra (Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės oficialusis leidinys, 2010 m. balandžio 6 d., A dalis, Nr. 51).

- (54) Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – tai dviejų nepriklausomų valstybių pasirašomos tarptautinės sutartys ⁽⁴⁴⁾. Dauguma sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra dvišalės, tačiau pasitaiko ir daugiašalių sutarčių dėl mokesčių, pvz., Konvencija dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas – pagerinti tarpvalstybinius mainus ir tarptautinį investavimą panaikinant arba sumažinant mokestinius apribojimus įmonėms arba fiziniams asmenims, kurie prekiauja arba investuoja dviejose susitariančiose valstybėse. Jeigu tos pačios iš tarpvalstybinių operacijų gaunamos pajamos būtų apmokestinamos abiejose valstybėse, tai galėtų sumažinti prekybos plėtrą arba atgrasyti nuo investicijų tarp dviejų nepriklausomų valstybių. Svarbiausias sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas – išvengti dvigubo apmokestinimo arba, jei toks apmokestinimas taikomas, jį panaikinti ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 1 straipsnio 1 dalyje bendroji taikymo sritis apibrėžta taip: „*Jei sutartyje neapibrėžta kitaip, ši sutartis taikoma tik asmenims, kurie yra rezidentai vienoje arba abiejose susitariančiose valstybėse.*“
- (57) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 3 straipsnio 2 dalyje „Bendrosios apibrėžtys“ nustatyta: „*Susitariančiajai valstybei taikant šią sutartį, bet kuri sutartyje neapibrėžta sąvoka turi tokią reikšmę, kokia jai suteikiama tos valstybės mokesčių, kuriems taikoma ši sutartis, teisėje, išskyrus tuos atvejus, kai dėl konteksto reikalingas kitoks aiškinimas arba kai kompetentingos institucijos nesutaria dėl bendros reikšmės pagal 27 straipsnio („Bendro susitarimo procedūra“) nuostatas.*“
- (58) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsnio 1 dalyje apibrėžta „nuolatinės buveinės“ sąvoka: „*Šioje sutartyje sąvoka „nuolatinė buveinė“ reiškia nuolatinę veiklos vietą, iš kurios įmonė vykdo visą savo veiklą arba jos dalį.*“
- (59) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnio 1 dalyje kalbama apie įmonių pelno apmokestinimą: „*Vienos susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik toje valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė savo veiklą kitoje susitariančiojoje valstybėje vykdo per toje valstybėje įsteigtą nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė savo veiklą vykdo tokiu būdu, įmonės pelnas apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik tuo atveju, jei jis priskiriamas tai nuolatinėi buveinei.*“
- (60) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio „Dvigubo apmokestinimo išvengimas“ 2 dalyje nustatyta: „*Liuksemburge dvigubo apmokestinamo išvengiama tokiu būdu: a) jei Liuksemburgo rezidentas gauna pajamų arba turi turto, kurie pagal šios sutarties nuostatas apmokestinami Jungtinėse Amerikos Valstijose, Liuksemburgas, atsižvelgdamas į b ir c punktus, šias pajamas arba turtą atleidžia nuo mokesčio, tačiau, norėdamas apskaičiuoti mokesčio sumą likusioms rezidento pajamoms arba turtui, gali taikyti tokį patį mokesčio tarifą, koks būtų taikomas, jeigu pajamos ar dalis turto nebūtų atleistos nuo mokesčio.*“

⁽⁴⁴⁾ Šios sutartys taip pat dažnai vadinamos „mokesčių sutartimis“ arba „sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“.

⁽⁴⁵⁾ EBPO, Europos Taryba, Konvencija dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje, 2011 m.

⁽⁴⁶⁾ Yra du pagrindiniai sutarčių dėl apmokestinimo modeliai, leidžiantys susitariančiosioms valstybėms derėtis dėl tikslų sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sąvokų ir nuostatų: JTO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo ir EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo (toliau – EBPO PSA). Pirmoji EBPO PSA paskelbta 1958 m. Nuo to laiko ji reguliariai peržiūrima ir atnaujinama. EBPO PSA papildoma komentarais apie pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo straipsnius, kuriuose aiškinamos EBPO PSA nuostatos ir kurie yra reguliariai atnaujinami bei tikslinami. EBPO komentaruose taip pat pateikiamos kai kurių valstybių pastabos dėl konkrečių su dvigubu apmokestinimu susijusių sutarčių punktų ir dėl to, kaip tos valstybės savo nacionalinėje teisėje aiškina tam tikrus sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo straipsnius.

4. PAGRINDAS PRADĖTI PROCEDŪRĄ

- (61) Komisija nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą, nes laikėsi preliminarios nuomonės, kad ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių yra valstybės pagalba bendrovei „McD Europe“ pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, ir abejojo, ar ginčijamos mokesstinės priemonės suderinamos su vidaus rinka.
- (62) Komisija visų pirma abejojo, ar pradiniam sprendime dėl mokesčių teisingai pritaikyta Liuksemburgo ir JAV sutartis dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalis ir ar todėl įmonei „McD Europe“ suteiktas atrankusis pranašumas.
- (63) Norėdama nustatyti, ar patikslintas sprendimas dėl mokesčių *prima facie* yra atrankusis, Komisija atliko trijų pakopų vertinimą. Pirma, Komisija laikėsi nuomonės, kad atskaitos sistema yra Liuksemburgo bendroji įmonių apmokestinimo sistema, kurios tikslas – apmokestinti visų Liuksemburge apmokestinamų įmonių pelną. Komisija taip pat laikėsi nuomonės, kad Liuksemburgo bendroji įmonių apmokestinimo sistema apima jo pasirašytas sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.
- (64) Antra, Komisija nagrinėjo, ar patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių leido nukrypti nuo atskaitos sistemos ir taip sudarė palankias sąlygas „McD Europe“, palyginti su panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje esančiais ekonominės veiklos vykdytojais. Komisijos manymu, „McD Europe“ pasaulinis pelnas iš principo apmokestinamas Liuksemburgo įmonių pelno mokesčiu, išskyrus atvejus, kai taikoma Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, o užsienio filialų pelnui Liuksemburgo įmonių pelno mokestis netaikomas. Komisija suabejojo, ar patikslintame pradiniam sprendime dėl mokesčių laikomasi Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 ir 25 straipsnių nuostatų, taip pat Liuksemburgo teisės nuostatų, kuriomis ši sutartis perkeliama į nacionalinę teisę ir pagal kurias, remiantis jos pagrindiniu principu, pelnas turi būti apmokestinamas pasauliniu mastu.
- (65) Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnyje nustatyta, kad jeigu Liuksemburgo rezidentas gauna pajamų iš užsienio, kurios „pagal šios sutarties nuostatas apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose“, Liuksemburgas šioms pajamoms netaiko jokių mokesčių. Norint nustatyti, ar pajamos „pagal šios sutarties nuostatas“ „apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose“, reikia remtis Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsniu.
- (66) Komisija atkreipė dėmesį į tai, kad pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnį Jungtinės Valstijos (šaltinio valstybė) „gali“ apmokestinti atitinkamas pajamas (t. y. „McD Europe“ JAV filialo pelną, gautą eksploatuojant franšizės teises) tik tuo atveju, jei yra nuolatinė buveinė, kuriai šios pajamos gali būti priskirtos. Priešingu atveju šis pelnas apmokestinamas tik Liuksemburge. Komisija taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad JAV filialui priskiriamas pelnas negali būti apmokestinamas Jungtinėse Valstijose, nes šis filialas neturi nuolatinės buveinės, kaip ji apibrėžiama pagal JAV mokesčių teisę. Kitaip tariant, neįmanoma, kad šis pelnas pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalį būtų apmokestinamas Jungtinėse Valstijose. Atsižvelgdama į tai, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius visiškai suprato, jog toks apmokestinimas neįmanomas, Komisija tvirtina, kad administratorius turėjo nepritari, kad JAV filialui priskiriamos pajamos būtų atleistos nuo Liuksemburgo įmonių pelno mokesčio.
- (67) Todėl, Komisijos manymu, Liuksemburgo mokesčių administratorius, siekdamas išvengti suteikti atrankųjį pranašumą, turėjo nepritari, kad šios pajamos būtų atleistos nuo įmonių pelno mokesčio, nebent tos pajamos galėtų būti apmokestinamos Jungtinėse Valstijose remiantis Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nuostatomis. Sprendime pradėti procedūrą Komisijos išreikštu požiūriu, tai, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius priimdamas patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių puikiai žinojo, jog JAV filialas neturi nuolatinės buveinės pagal JAV mokesčių teisę, reiškia, kad administratorius taip pat gerai žinojo, jog pajamos iš šio filialo veiklos pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nuostatas negali būti apmokestinamos Jungtinėse Valstijose, todėl Liuksemburgo mokesčių administratorius aptariamų pajamų atleidimą nuo Liuksemburgo įmonių pelno mokesčio pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalies a punktą patvirtino neteisingai pritaikęs šią nuostatą.
- (68) Atsižvelgdama į tai, kad priėmus patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių „McD Europe“ naudai susidariusi atrankioji padėtis neturi pagrindimo, ir į tai, kad egzistuoja visos kitos valstybės pagalbos buvimo pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį sąlygos, Komisija daro preliminarią išvadą, jog „McD Europe“ naudai Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtas patikslintas pradinis sprendimas dėl mokesčių yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Be to, atsižvelgdama į tai, kad šis sprendimas atitiko valstybės veiklos pagalbos sąlygas, Komisija išreiškė abejonę, ar ginčijamos priemonės suderinamos su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 2 ir 3 dalis.

5. LIUKSEMBURGO VALDŽIOS INSTITUCIJŲ PASTABOS DĖL SPRENDIMO PRADĖTI PROCEDŪRĄ

- (69) 2016 m. vasario 4 d. Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą. Liuksemburgo valdžios institucijos visų pirma tvirtina, kad Komisija neteisingai nustatė teisinį pagrindą, kad sprendime pradėti procedūrą Komisijos pateikti argumentai grindžiami klaidingais teiginiais ir kad Komisija neįrodė, jog suteiktas atrankusis pranašumas.

5.1. Liuksemburgo valdžios institucijų pastabos dėl teisinio pagrindo

- (70) Liuksemburgo valdžios institucijos visų pirma aprašo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo turinį ir tikslą, t. y. paskirstyti apmokestinimo teisę siekiant užkirsti kelią (realioms arba potencialioms) dvigubo apmokestinimo situacijoms, o ne užtikrinti realų mokesčių mokėtojo apmokestinimą vienoje ar kitoje susitariančiojoje valstybėje arba trečiojoje valstybėje. Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nesuteikia apmokestinimo galimybės, jei tokia galimybė nenumatyta nacionalinėje teisėje. Apmokestinimo įgaliojimų vykdymas priklauso tik susitariančiosios valstybės, kuriai apmokestinimo įgaliojimai priklauso pagal sutartyje nustatytą įgaliojimų paskirstymą, kompetencijai. Jei nėra pakeitimo sąlygos (angl. *switch-over-clause* ⁽⁴⁷⁾) arba mokesčių nustatymo metodo ⁽⁴⁸⁾, kita susitariančioji valstybė negali vienašališkai išspręsti neapmokestinimo problemos, jeigu kita valstybė nevykdo savo apmokestinimo įgaliojimų. Liuksemburgo valdžios institucijos mano, kad vienintelė įmanoma galimybė išspręsti neapmokestinimo situaciją yra sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pakeitimas.
- (71) Liuksemburgo valdžios institucijos taip pat nurodo, kad kiekviena susitariančioji valstybė savarankiškai aiškina sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Todėl negalima Liuksemburgo prašyti aiškinti Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo remiantis Jungtinių Valstijų teise.
- (72) Dėl Liuksemburgo nacionalinės teisės ir teismų praktikos šalies valdžios institucijos paaiškino, kad nei Liuksemburgo ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo, nei teisiniuose dokumentuose, kuriais ši sutartis perkeliama į Liuksemburgo teisę, nei kuriame nors kitame teisėkūros procedūra Liuksemburgo nacionalinėje teisėje priimtame akte nėra nustatyta realaus apmokestinimo principo. Liuksemburgo valdžios institucijos nurodo Sprendimą *La Coasta* ⁽⁴⁹⁾, kuriame pripažįstama, kad dvigubo neapmokestinimo situacija galėjo susidaryti nepaisant teisingo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo, nes kiekviena susitariančioji valstybė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo aiškina nepriklausomai nuo kitos valstybės.
- (73) Nagrinėjamu atveju Liuksemburgo valdžios institucijos aiškina, jog JAV filialas neapmokestinamas Jungtinėse Valstijose dėl to, kad taikoma Jungtinių Valstijų nacionalinė teisė ir sąvoka „realiai susijusios pajamos“. Neapmokestinimas Jungtinėse Valstijose susijęs su tuo, kad Jungtinės Valstijos nesinaudoja apmokestinimo teise, kurią joms suteikia Liuksemburgo ir JAV sutartis dėl dvigubo apmokestinimo, o to Liuksemburgas negali užginčyti. Be to, Liuksemburgas mano, kad Komisija nekompetentinga (iš naujo) aiškinti tarptautinę sutartį ir pažeidžia Europos Sąjungos sutarties 4 ir 5 straipsnius, jei priima sprendimą dėl „teisingo“ tarptautinės dvišalės sutarties tarp valstybės narės ir trečiosios valstybės aiškinimo.

5.2. Liuksemburgo valdžios institucijų pastabos dėl Komisijos argumentų

- (74) Liuksemburgo valdžios institucijos mano, kad Komisijos argumentai grindžiami dviem klaidingais teiginiais. Pirma, Komisija tvirtina, jog, priimdamos pradinį sprendimą dėl mokesčių, Liuksemburgo valdžios institucijos žinojo arba turėjo žinoti, kad pagal Jungtinių Valstijų teisę JAV filialas neapmokestinamas. Antra, Komisija teigia, kad jei Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų žinojęs, jog pagal Jungtinių Valstijų mokesčių teisę JAV filialas Jungtinėse Valstijose neapmokestinamas, jis būtų privalėjęs apmokestinti „McD Europe“.

⁽⁴⁷⁾ „Switch-over-clause“ sąlyga suteikia susitariančiosios valstybei galimybę vienašališkai keisti metodą, leidžiantį išvengti dvigubo apmokestinimo, jeigu kita susitariančioji valstybė taiko sutartį arba nacionalinės mokesčių teisės aktus, siekdama atleisti nuo apmokestinimo tam tikras pajamas arba kapitalą, arba taiko mažesnę išskaičiuojamojo mokesčio tarifą dividendams, palūkanoms ar mokesčiams.

⁽⁴⁸⁾ Mokesčių nustatymo metodo esmė, nepriklausomai nuo to, ar jis suteikiamas vienašališkai, ar pagal dvišalę mokesčių sutartį, yra ta, kad rezidavimo valstybė užsienyje gautų pajamų mokestį, kurį šaltinio valstybėje sumoka jos rezidentai, su tam tikrais teisės aktuose nustatytais apribojimais vertina kaip pajamų mokestį, kuris būtų sumokėtas jai pačiai. Jeigu užsienio mokesčio tarifas yra mažesnis už nacionalinį tarifą, rezidavimo valstybei reikia sumokėti tik nacionalinio mokesčio perviršį, palyginti su užsienio mokesčiu. Jeigu užsienio valstybės mokestis yra didžiausias, rezidavimo valstybė negauna jokio mokesčio. Reali bendra mokesčių našta yra didžiausias skirtumas tarp nacionalinio ir užsienio valstybės mokesčio.

⁽⁴⁹⁾ Žr. (43) konstatuojamąją dalį. Pirma, 1994 m. kovo 18 d. Valstybės Tarybos sprendimu Prancūzija atsakė apmokestinti Liuksemburgo bendrovės kapitalo prieaugį, gautą pardavus Prancūzijoje esantį pastatą, nes vien pastato turėjimas nereiškia nuolatinės buveinės Prancūzijoje turėjimo, o komercinės pajamos Prancūzijoje apmokestinamos tik tuo atveju, jei jos priskirtinos Prancūzijoje esančiai nuolatinėi buveinei. Po šio sprendimo Liuksemburgas pabandė apmokestinti savo bendrovių Prancūzijoje gautas pajamas ir nekilnojamojo turto kapitalo prieaugį. Tačiau Liuksemburgo administracinis teismas Sprendime *La Coasta* išreiškė priešingą nuomonę ir nusprendė, kad Prancūzijos ir Liuksemburgo mokesčių sutartis suteikė teisę nekilnojamojo turto pajamas apmokestinti toje valstybėje, kurioje yra tie pastatai, šiuo atveju Prancūzijoje.

- (75) Dėl pirmojo Komisijos teiginio Liuksemburgo valdžios institucijos tvirtina neturinčios kompetencijos vertinti ir aiškinti užsienio valstybės mokesčių teisę. Be to, Liuksemburgo valdžios institucijos negalėjo žinoti, ar Jungtinių Valstijų mokesčių administratorius realiai apmokestins JAV filialą, ar jo neapmokestins – pirma, dėl to, kad Liuksemburgo valdžios institucijos iš Jungtinių Valstijų mokesčių administratoriaus negavo jokio dokumento ar informacijos su prašymu priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių, ir, antra, dėl to, kad subjektyvi privataus mokesčių konsultanto nuomonė negali būti tapatinama su Jungtinių Valstijų mokesčių administratoriaus pozicija.
- (76) Dėl antrojo Komisijos teiginio Liuksemburgo valdžios institucijos tvirtina, kad jei pagal Liuksemburgo teisę „McD Europe“ yra neapmokestinama, nėra labai svarbu žinoti, ar šis mokesčių mokėtojas apmokestinamas, ar neapmokestinamas pagal Jungtinių Valstijų teisę, nes Liuksemburgas nesusigražina savo apmokestinimo teisės. Apmokestinimo teisių paskirstymas yra besąlyginis ir galutinis.

5.3. Liuksemburgo valdžios institucijų pastabos dėl Komisijos pagal Sutarties 107 straipsnį atliktos analizės

- (77) Liuksemburgo valdžios institucijos nesutinka su Komisijos teisine išvada, kad atrankiojo pranašumo suteikimo faktas įrodytas. Kalbant apie atskaitos sistemos nustatymą, ją sudarė tik sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir bendros Liuksemburgo taisyklės bei praktika, susijusios su sutartimis dvigubo apmokestinimo išvengimo srityje, kaip jas aiškina Liuksemburgo teismai.
- (78) Be to, Liuksemburgo valdžios institucijos atkreipia dėmesį į tai, kad sprendime pradėti procedūrą Komisija nurodo tik LIR 159 straipsnį, nors teisinga nuoroda į bendrovių, apmokestinamų įmonių pelno mokesčių, apmokestinimą pasaulio mastu taip pat turėtų būti LIR 160 straipsnis. Be to, sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo perkėlimas į Liuksemburgo teisę grindžiamas LIR 134 straipsniu, kuris turi būti taikomas kartu su LIR 162 straipsniu ir 1969 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reglamentu. Tačiau sprendime pradėti procedūrą Komisija jų nenurodė. Liuksemburgo valdžios institucijos mano, kad toks aiškumo trūkumas prieštarauja Sutarties 107 straipsnio 1 dalies reikalavimams.
- (79) Pasak Liuksemburgo valdžios institucijų, Komisija taip pat neįrodė, kad buvo kaip nors nukrypta nuo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir (arba) nuo teisės nuostatų, kaip jos aiškinamos Liuksemburgo teismų ir pagal Liuksemburgo praktiką.
- (80) Galiausiai Liuksemburgo valdžios institucijos nesutinka su Komisijos teiginiu dėl pranašumo buvimo. Pirma, pranašumo klausimas turi būti atskirtas nuo JAV valdžios institucijų sprendimo apmokestinti įmonę arba ne. Antra, net darant prielaidą, kad siekdamas užkirsti kelią dvigubo neapmokestinimo situacijai Liuksemburgas turi apmokestinimo prievolę, pranašumas atsirastų tik tuo atveju, jei priimdamas patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų tiksliai žinojęs, kad JAV valdžios institucijos realiai neapmokestins JAV filialo. Tačiau JAV mokesčių administratorius sprendimą dėl JAV filialo apmokestinimo Jungtinėse Valstijose priėmė tik po 2014 m. IRS atlikto audito, t. y. praėjus beveik 5 metams nuo pradinio sprendimo dėl mokesčių priėmimo. Priimdamas ginčijamus pradinius sprendimus dėl mokesčių, Liuksemburgo mokesčių administratorius negalėjo apie tai žinoti. Trečia, Liuksemburgo valdžios institucijos mano, jog Komisija niekada nebūtų ginčijusi pradinį sprendimą dėl mokesčių pagrįstumo, jei atlikęs auditą IRS būtų padaręs išvadą, kad JAV filialas turi būti apmokestintas Jungtinėse Valstijose. Jeigu Jungtinės Valstijos taikytų pasaulinio apmokestinimo sistemą, „McD Europe“ pajamos būtų apmokestinamos iškart, kai grįžtų į Jungtines Valstijas. Taigi kalbama apie atidėtąjį apmokestinimą. Komisijos manymu, būtent dėl to, kad JAV mokesčių administratorius JAV filialo pajamų neapmokestino po to, kai buvo priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, „McD Europe“ buvo suteiktas pranašumas.

6. SUINTERESUOTŲJŲ ŠALIŲ PASTABOS DĖL SPRENDIMO PRADĖTI PROCEDŪRA

6.1. „McD Europe“ pastabos

- (81) „McD Europe“ savo pastabas pateikė 2016 m. rugpjūčio 9 d. Pirma, „McD Europe“ abejoja dėl Komisijos kompetencijos aiškinti tarptautines ir nacionalines mokesčių taisykles; antra, „McD Europe“ atkreipia dėmesį į tam tikras Komisijos pateikto Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimo spragas; trečia, „McD Europe“ tvirtina, kad Komisija neįrodė valstybės pagalbos „McD Europe“ buvimo.

6.1.1. „McD Europe“ pastabos dėl Komisijos kompetencijos aiškinti tarptautines ir nacionalines mokesčių taisykles

- (82) „McD Europe“ teigia, kad pagal Sutarties 113, 114 ir 115 straipsnius tik valstybės narės yra kompetentingos nustatyti savo įmonių apmokestinimo sistemą ir gali sudaryti tarptautines sutartis. Todėl Komisijos bandymas primesti tokios sutarties, kaip Liuksemburgo ir JAV sutartis dėl dvigubo apmokestinimo, aiškinimą yra Liuksemburgo mokesčių suverenumo pažeidimas. Visų pirma „McD Europe“ mano, jog Komisija nepasitiki Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pateiktu (teisingu) sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimu teigdama, i) kad sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo nustatytos nuolatinės buveinės buvimo sąlygos turėjo būti išanalizuotos pagal Jungtinių Valstijų teisę ir ii) kad Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo išanalizuoti JAV filialo pajamų apmokestinimo Jungtinėse Valstijose klausimą prieš nusprenddamas, ar tos pajamos turi būti apmokestinamos Liuksemburge.

6.1.2. „McD Europe“ pastabos dėl Komisijos pateikto Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimo

- (83) „McD Europe“ teigia, jog Komisijos pateiktas Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimas klaidingas, nes i) nuolatinės buveinės sąvoką Komisija aiškina neatsižvelgiama į tai, kaip paprastai aiškinamos ir (arba) taikomos sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, todėl aiškinimas prieštarauja Sutarčiams; ii) Komisija į sutartį dėl dvigubo apmokestinimo įtraukia būtinybę JAV filialo pajamas apmokestinti Jungtinėse Valstijose; iii) Komisija nurodo EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo⁽⁵⁰⁾ nuostatas, kurios netaikomos Liuksemburgo ir JAV sutarčiai dėl dvigubo apmokestinimo ir (arba) šiuo atveju nėra svarbios.
- (84) Dėl pirmo punkto „McD Europe“ teigia, kad pati sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nesuteikia teisės apmokestinti, jei nacionalinėje teisėje nenustatyta jokia apmokestinimo teisė. Be to, kiekviena susitariančioji valstybė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo aiškina nepriklausomai nuo kitos valstybės. Taigi tam tikro teiginio Jungtinių Valstijų teisėje aiškinimas nėra svarbus Liuksemburgui, net jei dėl skirtingų aiškinimų susitariančiose valstybėse gali susidaryti dvigubo neapmokestinimo situacija. „McD Europe“ mano, kad vienintelis būdas ištaisyti tokią dvigubo neapmokestinimo padėtį – susitarti dėl sutarties dėl dvigubo apmokestinimo pakeitimo.
- (85) Dėl sąvokos „nuolatinė buveinė“ aiškinimo „McD Europe“ teigia, jog Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo, ypač jos 3 straipsnio, formuluotė patvirtina, kad sutartį dėl dvigubo apmokestinimo taikanti susitariančioji valstybė ją turi aiškinti atsižvelgdama į savo teisinę sistemą. Todėl šiuo atveju Liuksemburgo mokesčių administratorius Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo privalo aiškinti atsižvelgdamas į Liuksemburgo teisinę sistemą ir turi nuspręsti, ar JAV filialas yra nuolatinė buveinė sutarties dėl dvigubo apmokestinimo taikymo tikslais. 2014 m. IRS atlikto audito išvada nėra svarbi, nes 2009 m., kai buvo priimami pradiniai sprendimai dėl mokesčių, Liuksemburgo mokesčių administratorius negalėjo žinoti IRS pozicijos, be to, ši pozicija nebūtų galėjusi atgaline data paveikti pradinių sprendimų dėl mokesčių.
- (86) Antra, Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalyje ir 25 straipsnio 2 dalies a punkte nereikalaujama, kad nuolatinės buveinės pajamos būtų apmokestinamos Jungtinėse Valstijose. „McD Europe“ manymu, jei sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nuostatos suvokiamos tinkamai, tai, jog susitariančioji valstybė, kuri pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo gali apmokestinti pajamas (šiuo atveju Jungtinės Valstijos), vėliau, atsižvelgdama į nacionalinę teisę, nusprendžia, kad pajamos neturi būti apmokestinamos, nėra reikšminga kitai susitariančiajai valstybei (Liuksemburgui), kuri pagal sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nuostatas praranda savo apmokestinimo teisę.
- (87) Trečia, Komisijos pateikta nuoroda į 2000 m. EBPO komentarą siekiant pagrįsti išvadą, kad, atsižvelgdamas į tai, kad JAV filialo pajamos nebuvo apmokestinamos Jungtinėse Valstijose, Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo apmokestinti tas pajamas, nėra svarbi, nes aptariamo komentaro dar nebuvo, kai 1996 m. buvo pasirašyta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Patikslinti EBPO komentarai, keičiantys EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo išvengimo 23A straipsnio reikšmę, gali būti taikomi tik toms sutartims, kurios buvo ratifikuotos po minėto 2000 m. EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo komentarų patikslinimo. Be to, „McD Europe“ atkreipia dėmesį į tai, kad EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo nėra teisiškai privaloma, ji veikiau laikoma rekomendacija.

⁽⁵⁰⁾ EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo yra dvišalės mokesčių sutarties pasirašančių šalių naudojamas modelis, kuris turi didelę reikšmę naikinant tarpvalstybinę prekybą ir investicijų apribojimus. Šia pavyzdine sutartimi grindžiamos derybos dėl dvišalių mokesčių sutarčių ir tokių sutarčių taikymas susitariančiose valstybėse. Ja siekiama pagelbėti įmonėms, taip pat padėti išvengti mokesčių vengimo ir mokesčio sukčiavimo. Be to, EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo suteikia būdą vienodai spręsti tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo srityje dažniausiai kylančias problemas.

6.1.3. „McD Europe“ pastabos dėl pagal Sutarties 107 straipsnį Komisijos atliktos analizės

- (88) „McD Europe“ mano, jog Komisijos argumentai grindžiami klaidingu teiginiu, kad pradinis sprendimas dėl mokesčių yra susijęs su valstybės ištekliais. Antra, „McD Europe“ negavo jokio pranašumo, nes Liuksemburgo mokesčių administratorius nebūtų galėjęs apmokestinti JAV filialui priskiriamų pajamų. Trečia, Komisija neįrodė, kad „McD Europe“ buvo vienintelė sutarties dėl dvigubo apmokestinimo taikymu pasinaudojusi įmonė, ir juo labiau neįrodė, kad „McD Europe“ priklausė atrinktai įmonių grupei.
- (89) Dėl pirmo punkto „McD Europe“ teigia, kad pradiniai sprendimai dėl mokesčių nebuvo valstybės pagalba, jei kalbama apie paprastus bendrųjų mokesčių taisyklių aiškinimus ir praktinį taikymą konkrečiais atvejais. Sprendimai valstybės pagalba gali būti laikomi tik tuo atveju, jei jų nuostatos dėl administracinių įgaliojimų diskrecijos nukrypsta nuo bendrųjų taisyklių. Šiuo atveju pradinių sprendimų dėl mokesčių tikslas buvo patvirtinti, kad Liuksemburge JAV filialui priskiriamos pajamos neapmokestinamos pagal Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo. Pradiniu sprendimu dėl mokesčių nesumažinta „McD Europe“ mokestinė našta, nes jeigu šis sprendimas nebūtų buvęs priimtas, „McD Europe“ Liuksemburge būtų patyrusi tokią pačią mokestinę naštą. Pradiniu sprendimu dėl mokesčių nekeičiama ir nepagerinama mokestinė „McD Europe“ padėtis.
- (90) Antra, „McD Europe“ mano, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog Liuksemburgo mokesčių administratorius neteisingai taikė Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo, ir remdamasi šiuo pagrindu klaidingai nustatė, kad įmonei „McD Europe“ suteiktas pranašumas. Be to, tai, kad Jungtinės Valstijos galiausiai nusprendė neapmokestinti su rinkliavomis susijusių pajamų pagal JAV mokesčių teisės aktus, negali būti tapatinama su valstybės pagalba pagal Sąjungos teisę. Liuksemburgas savo teisės apmokestinti JAV filialą nesusižąžino paprasčiausiai todėl, kad tokios pačios pajamos pagal Jungtinių Valstijų teisę nebuvo apmokestinamos. Kaip ir Liuksemburgo valdžios institucijos, siekdama pagrįsti principą, pagal kurį Liuksemburgo mokesčių administratorius negali atsižvelgti į kitos susitariančiosios valstybės pateiktus aiškinimus, „McD Europe“ cituoja Sprendimą *La Coasta*. Tačiau atsižvelgiant į Komisijos argumentus pranašumas, kurį Liuksemburgo mokesčių administratorius galimai suteikė „McD Europe“, iš tikrųjų atsirado dėl 2014 m. IRS priimto sprendimo neapmokestinti JAV filialo pajamų. Vis dėlto galimas pranašumas negali priklausyti nuo trečiosios valstybės požiūrio.
- (91) Dėl atrankumo, visų pirma dėl nukrypti leidžiančių nuostatų klausimo, „McD Europe“ teigia, kad iš informacijos, kuri dėl „LuxLeaks“⁽⁵¹⁾ tapo vieša, matyti, jog tokia pačia tvarka kaip „McD Europe“ pasinaudojo ne viena įmonė. Tokia situacija neturėtų stebinti atsižvelgiant į tai, kad pradiniame sprendime dėl mokesčių pateiktas Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimas visiškai atitinka Liuksemburgo teisės taikymą. Kiti „LuxLeaks“ atskleisti pradiniai sprendimai dėl mokesčių įrodo, kad Liuksemburgo valdžios institucijos sutartį dėl dvigubo apmokestinimo, taikytiną visiems panašioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams, aiškino vienodai pagal tą pačią atskaitos sistemą. Nė viename iš šių pradinių sprendimų dėl mokesčių nenustatyta sąlygos apmokestinti nuolatinės buveinės pelną.
- (92) Galiausiai „McD Europe“ teigia, kad atrankusis pranašumas gali būti laikomas pateisinamu siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, todėl ši priemonė nėra valstybės pagalba.

6.2. Kitų suinteresuotųjų šalių pastabos

- (93) 2016 m. rugpjūčio 5 d. aljansas pateikė savo pastabas, kuriose pritarė tyrimui.
- (94) Aljansas teigia, kad, atsižvelgiant į dominuojančią „McDonald's“ padėtį Europoje, bet kokia pagalba „McDonald's“ gali iškraipyti konkurenciją ir daryti poveikį prekybai Sąjungoje. Anot aljanso, 2008 m. pabaigoje ir 2009 m. pradžioje atlikti struktūriniai įmonės „McDonald's“ pakeitimai (po jų pateikti prašymai priimti pradinius sprendimus dėl mokesčių) buvo pagrįsti mokestinėmis priežastimis ir jais buvo siekiama dvigubo neapmokestinimo Liuksemburge ir Jungtinėse Valstijose, o tai suteikia konkurencinį pranašumą, palyginti su konkurentais.
- (95) Aljansas mano, kad sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimai, dėl kurių susidaro dvigubo neapmokestinimo situacija, neturėtų būti vertinami kaip atitinkantys šių sutarčių raidę ir dvasią.

⁽⁵¹⁾ 2014 m. rudenį daugiau nei 500 pradinių sprendimų dėl mokesčių, priimtų visų pirma dėl PwC, nutekėjo ir buvo paskelbti internete (byla „LuxLeaks“).

- (96) Galiausiai aljansas ragina valstybes nares, kuriose taikomos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, atlikti tyrimus dėl „McDonald’s“ mokesstinės struktūros optimizavimo, kuriuo siekiama išvengti mokesčių mokėjimo. Aljanso manymu, „McDonald’s“ byla rodo, jog mokesčių administratoriai privalo keisti informacija apie tarptautinių įmonių apmokestinimą ir kiekvienoje valstybėje įgyvendinti viešą deklaravimą.

7. LIUKSEMBURGO VALDŽIOS INSTITUCIJŲ PASTABOS DĖL TREČIŲJŲ ŠALIŲ PATEIKTŲ PASTABŲ

- (97) 2016 m. rugsėjo 30 d. raštu Liuksemburgo valdžios institucijos pateikė pastabas dėl „McD Europe“ ir aljanso pastabų, susijusių su sprendimu pradėti procedūrą.
- (98) Liuksemburgo valdžios institucijos teigė, kad „McD Europe“ analizė visiškai sutapo su jų pačių analize.
- (99) Liuksemburgo valdžios institucijos mano, kad aljanso pastabose nagrinėjama ne tai, ar „McD Europe“ buvo suteikta pagalba, o kokia apskritai yra „McD Europe“ praktika pasaulio mastu, be to, pastabose kritikuojama šios įmonės mokesčių, socialinė ir atlyginimų politika.
- (100) Liuksemburgo valdžios institucijos atkreipia dėmesį į tai, kad, priešingai, nei tvirtina aljansas, sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas – išvengti dvigubo apmokestinimo, o ne užtikrinti realų apmokestinimą. Sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytas apmokestinimo teisių paskirstymas tarp dviejų susitariančiųjų valstybių yra galutinis ir besąlyginis. Todėl jei Liuksemburgo mokesčių administratorius pagal sutartį atsisako savo apmokestinimo teisės, jis nesusigrąžina šios teisės vien tik todėl, kad kita susitariančioji valstybė realiai neapmokestina atitinkamų pajamų.
- (101) Dėl aljanso raginimo sustiprinti kovos su mokesčių vengimu priemonės Liuksemburgo valdžios institucijos teigia, kad jos visiškai palaiko šį tikslą ir kad bet kuri priemonė, susijusi su skaidrumu ir keitimusi informacija tarp valstybių narių, turėtų būti tinkamai nagrinėjama ir priimama pagal taikytinas procedūras.

8. VERTINIMAS

- (102) Atlikusi išsamesnį tyrimą ir išnagrinėjusi pateiktas pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą, Komisija mano, kad sprendime pradėti procedūrą išreikštos abejonės neleidžia daryti išvados, jog priėmus ginčijamus pradinius sprendimus dėl mokesčių buvo suteikta valstybės pagalba.

8.1. Pagalbos buvimas

- (103) Pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Taigi, neginčijamai nustatyta, jog tam, kad priemonė būtų laikoma valstybės pagalba, pirma, ji turi būti susijusi su valstybės įsikišimu arba suteikta iš valstybinių išteklių; antra, įsikišimas turi būti toks, kad galėtų padaryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai; trečia, dėl įsikišimo įmonė, kuriai skirta priemonė, turi įgyti atrankųjį pranašumą; ketvirta, tokia priemonė turi arba gali būti iškraipoma konkurencija ⁽⁵²⁾.
- (104) Kad priemonė būtų galima pripažinti pagalba, kaip ji suprantama pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, priemonė turi atitikti visas toje nuostatoje nustatytas sąlygas ⁽⁵³⁾. Toliau Komisija vertins, ar dėl ginčijamų pradinių sprendimų dėl mokesčių įmonei „McD Europe“ buvo suteiktas atrankusis pranašumas. Jei atrankusis pranašumas nesuteiktas, Komisija neturi vertinti, ar įvykdytos kitos sąlygos, nes pagal Sutarties 107 straipsnio nuostatas valstybės pagalbos nebus.

⁽⁵²⁾ Žr. Sprendimo *Komisija/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

⁽⁵³⁾ Žr. Sprendimo *Komisija/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

8.2. „McD Europe“ atrankiojo pranašumo buvimas

- (105) Kai valstybės patvirtinta priemone pagerinama įmonės grynoji finansinė padėtis, suteikiamas pranašumas, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje ⁽⁵⁴⁾. Siekiant nustatyti, ar esama pranašumo, reikia atsižvelgti į pačios priemonės poveikį ⁽⁵⁵⁾. Kalbant apie mokesčių priemones, pranašumas gali būti suteikiamas įvairiais būdais sumažinant įmonės mokesčių našta, visų pirma sumažinant mokesčio bazę arba mokėtino mokesčio sumą ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nustatė, kad siekiant atlikti atrankumo analizę turi būti vykdomas trijų pakopų vertinimas, kurio tikslas – nustatyti, ar atitinkama mokesstinė priemonė yra atrankinė ⁽⁵⁷⁾. Šio vertinimo pirmoje pakopoje siekiama nustatyti valstybėje narėje taikomą bendrąją arba įprastinę apmokestinimo sistemą – „atskaitos sistemą“. Antra, reikia nustatyti, ar, taikant nagrinėjamąją mokesčių priemonę, nuo šios sistemos nukrypstama, nes laikomasi skirtingo požiūrio į ekonominės veiklos vykdytojus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į sistemai būdingus tikslus, yra panaši. Jei, taikant priemonę, nuo atskaitos sistemos nukrypstama, tuomet, trečiuoju etapu, nustatoma, ar ta priemonė gali būti grindžiama tos sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra. Mokesčių priemonė, dėl kurios nukrypstama nuo taikomos atskaitos sistemos, gali būti pateisinama tuo atveju, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ta priemonė tiesiogiai kyla iš tos mokesčių sistemos pagrindinių ar svarbiausių principų ⁽⁵⁸⁾. Jeigu taip yra, mokesčių priemonė nėra atrankioji. Trečioje pakopoje įrodinėjimo pareiga tenka valstybei narėi.
- (107) Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad sprendime pradėti procedūrą išreikštos abejonės buvo grindžiamos pirmine atskaitos sistemos apibrėžtimi, kuri atitinka bendrąją Liuksemburgo įmonių pelno mokesčio sistemą, įskaitant sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurias pasirašė Liuksemburgas. Komisijos nuomone, „McD Europe“ atrankusis pranašumas galėjo atsirasti dėl neteisingo Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo taikymo. Kalbant konkrečiau, Komisija laikėsi nuomonės, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus patvirtinimas atleisti „McD Europe“ nuo pajamų, susijusių su JAV filialo veikla, apmokestinimo Liuksemburgo įmonių pelno mokesčiu pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsnį, 7 straipsnį ir 25 straipsnio 2 dalies a punktą galėjo būti nulemtas neteisingo šių nuostatų taikymo. Sprendime pradėti procedūrą nebuvo nagrinėjamas joks kitas diskriminavimo ar neteisingo taikymo tipas.
- (108) Toliau pateiktoje analizėje iš esmės kalbama apie sprendime pradėti procedūrą pareikštas abejonas, atsižvelgiant į tai, kad Liuksemburgo bei kitų suinteresuotųjų šalių pastabos ir tyrimo metu surinkta informacija šiuo atveju nesuteikė Komisijai galimybės išplėsti oficialią procedūrą, kuri apsiriboja „McD Europe“ naudai priimtais pradiniais sprendimais dėl mokesčių ir galimai neteisingu Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsnio, 7 straipsnio 1 dalies ir 25 straipsnio 2 dalies taikymu. Be to, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad atrankiojo pranašumo buvimą įrodymo prievolė tenka Komisijai (išskyrus pagrindimą, kad priemonė tiesiogiai kyla iš tos mokesčių sistemos svarbiausių principų).
- (109) Kad ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių nukryptų nuo Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nustatytų taisyklių, neįrodyta. Nukrypimą būtų galima konstatuoti tuomet, jei ginčijamuose pradinuose sprendimuose dėl mokesčių būtų klaidingai pritaikyta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo nuostata (t. y. būtų nukrypstama nuo tos nuostatos) ir dėl to sumažėtų „McD Europe“ mokėtinas mokeskis ir atsirastų diskriminacinis „McD Europe“ ir kitų įmonių, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, vertinimas.
- (110) „McD Europe“ yra Liuksemburgo rezidentė mokesčių tikslais. Pagal LIR 159 ir 160 straipsnius „McD Europe“ pasaulinis pelnas iš principo apmokestinamas Liuksemburgo įmonių pelno mokesčiu. Tačiau, kalbant apie jos JAV filialui priskiriamas pajamas, taikoma Liuksemburgo ir JAV sutartis dėl dvigubo apmokestinimo, perkelta į Liuksemburgo teisę pagal LIR 134 ir 162 straipsnius, taikomus kartu su 1969 m. gruodžio 3 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reglamentu. Liuksemburgo ir JAV sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo Liuksemburgo apmokestinimo teisės apribojamos taip, kad tam tikros Jungtinėse Valstijose esančiai nuolatinei buveinei priskiriamos pajamos pagal šią sutartį apmokestinamos Jungtinėse Valstijose, o ne Liuksemburge.

⁽⁵⁴⁾ Žr. Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (toliau – pranešimas dėl pagalbos sąvokos) (OL C 262, 2016 7 19, p. 1) 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

⁽⁵⁵⁾ Sprendimo *Italija/Komisija*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 13 punktas.

⁽⁵⁶⁾ Žr. Sprendimo *Italija/Komisija*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, 78 punktą; Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze SpA ir kt.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132 punktą; Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 punktus.

⁽⁵⁷⁾ Žr. Sprendimą *Paint Graphos ir kt.*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Žr. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 65 punktą.

- (111) Pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalies a punktą nuo mokesčio atleidžiamos „pajamos <...>, kurios pagal šios sutarties nuostatas apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose“. Norint nustatyti pajamas, kurios „apmokestinamos Jungtinėse Amerikos Valstijose“, Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vienoje iš susitariančiųjų valstybių įmonės gautas pelnas apmokestinamas toje valstybėje, išskyrus tuos atvejus, kai pelną gauna kitoje susitariančiojoje valstybėje esanti nuolatinė buveinė arba jis priskiriamas tai buveinei. Tokiu atveju pirmoji susitariančioji valstybė gali daryti prielaidą, kad tai nuolatinė buveinė priskiriamas pelnas yra apmokestinamas kitoje susitariančiojoje valstybėje, ir todėl tą pelną atleisti nuo mokesčių siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.
- (112) Todėl labai svarbu nustatyti, ar „McD Europe“ JAV filialas yra nuolatinė buveinė Jungtinėse Valstijose, kurios gaunamas pelnas neapmokestinamas Liuksemburgo mokesčiu pagal Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo. Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsnio 1 dalyje nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip „nuolatinė veiklos vieta, iš kurios įmonė vykdo visą savo veiklą arba jos dalį“. Nors Liuksemburgo ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo pateikiama „nuolatinės buveinės“ apibrėžtis, „veiklos“ apibrėžties šioje sutartyje nėra. Be to, Liuksemburgo ir JAV sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „įmonių pelnas“, kuri taip pat neapibrėžiama.
- (113) Esant tokioms aplinkybėms, Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad bet kuri sutartyje neapibrėžta sąvoka turi tokią reikšmę, kokia jai suteikiama sutartį taikančios valstybės teisėje, t. y. šiuo atveju Liuksemburgo teisėje. Kaip išsamiau paaiškinta (119)–(121) konstatuojamosiose dalyse ir, priešingai, nei sprendime pradėti procedūrą teigė Komisija, tuo atveju, jei susitariančiosios valstybės sutartį aiškina arba faktus vertina skirtingai, nepakanka nei kad, Liuksemburgui taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo, JAV filialas būtų laikomas nuolatinė buveinė pagal JAV nacionalinę teisę⁽⁵⁹⁾, nei kad Liuksemburgo mokesčių administratorius žinotų apie filialo neapmokestinimą Jungtinėse Valstijose⁽⁶⁰⁾. Jei JAV filialas pagal Liuksemburgo nacionalinę mokesčių teisę yra Jungtinėse Valstijose veiklą vykdanči nuolatinė buveinė ir dėl to šis filialas turi jam priskiriamą pelną, tas pelnas pagal Liuksemburgo mokesčių teisę atleidžiamas nuo apmokestinimo pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalies a punktą.
- (114) Kalbant apie Liuksemburgo mokesčių teisę, *StAnpG* 16 straipsnyje apibrėžiama nuolatinės buveinės sąvoka ir šiuo klausimu daroma nuoroda į bet kokią nuolatinę įrangą ar vietą, naudojamą ilgalaikiai pramonei arba komercinei veiklai vykdyti. Mokesčių konsultantas prašyme priimti pradinį sprendimą dėl mokesčių *StAnpG* 16 straipsnio kriterijus taiko JAV filialo vykdomos veiklos požymiams⁽⁶¹⁾ ir daro išvadą, kad šie kriterijai įvykdyti. Todėl pagal Liuksemburgo mokesčių teisę „darytina išvada, kad [JAV filialas] iš Jungtinių Valstijų nuolatinės veiklos vietos vykdo su intelektine nuosavybe susijusią veiklą pagal JAV ir Liuksemburgo sutarties 5 straipsnį“⁽⁶²⁾.
- (115) Atsižvelgdama į Liuksemburgo valdžios institucijų ir „McD Europe“ pateiktas pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą⁽⁶³⁾, Komisija neturi jokių priežasčių nesutikti su mokesčių konsultanto vertinimu, pagal kurį JAV filialas pagal *StAnpG* 16 straipsnį yra nuolatinė buveinė. Pagal Liuksemburgo teisę nuolatinė buveinė yra įkurta Jungtinėse Valstijose ir nenustatyta, jog Liuksemburgo mokesčių administratorius, manydamas, kad JAV filialo pajamos „apmokestinamos“ Jungtinėse Valstijose pagal Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 7 straipsnio 1 dalį ir 25 straipsnio 2 dalies a punktą, neteisingai taikė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo.
- (116) Dėl Liuksemburgo nacionalinės teismų praktikos mokesčių konsultantas, taip pat Liuksemburgas ir „McDonald’s“ savo pastabose dėl sprendimo pradėti tyrimą⁽⁶⁴⁾ nurodo Sprendimą *La Coasta*, kuriame nagrinėjamas skirtingas Liuksemburgo ir Prancūzijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškinimas. Šiame sprendime Liuksemburgo administracinis teismas pripažino, kad dvigubo neapmokestinimo situacija galėjo susidaryti nepaisant tinkamo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo, nes kiekviena susitariančioji valstybė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo aiškina nepriklausomai nuo kitos valstybės. Pagrindinis sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas – išvengti realaus arba galimo dvigubo apmokestinimo. Sutartyje ne visuomet užtikrinamas realus apmokestinimas⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Sprendimo pradėti tyrimą 84 konstatuojamoji dalis.

⁽⁶⁰⁾ Sprendimo pradėti tyrimą 91 konstatuojamoji dalis.

⁽⁶¹⁾ Žr. 44 konstatuojamąją dalį.

⁽⁶²⁾ Prašymas priimti patikslintą pradinį sprendimą dėl mokesčių, p. 8.

⁽⁶³⁾ Žr. 70, 71, 76 ir 92 konstatuojamąsias dalis.

⁽⁶⁴⁾ Žr. 92 konstatuojamąją dalį.

⁽⁶⁵⁾ Žr. 72 konstatuojamąją dalį.

- (117) Šiuo atveju neapmokestinimas iš esmės nulemtas to, kad sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo suteikta apmokestinimo teise Jungtinės Valstijos nesinaudoja dėl sąvokos „veikla“ aiškinimo JAV teisėje. Sprendime pradėti tyrimą Komisija išreiškė abejonių, ar dvigubas „McD Europe“ franšizės pajamų neapmokestinimas buvo nulemtas skirtingo Liuksemburgo ir Jungtinių Valstijų aiškinimo arba skirtingo vertinimo taikant Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo. Visų pirma iš Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 25 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotės („Liuksemburge dvigubas apmokestinimas panaikinamas tokiu būdu:“) galima spręsti, jog Liuksemburgas privalo atleisti nuo mokesčių tik siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Be to, atliekant preliminarų tyrimą kilo klausimas, ar esant virtualiai dvigubo neapmokestinimo situacijai ⁽⁶⁷⁾ dvigubas neapmokestinimas tokiu atveju buvo nulemtas skirtingo vertinimo ir ar Liuksemburgas dėl tokio vertinimo galėjo susigrąžinti apmokestinimo teisę. Šiuo atveju reikėtų įtraukti sprendime pradėti procedūrą pateiktą nuorodą į EBPO pavyzdinės sutarties komentarus dėl skirtingo vertinimo, ypač į 32.6 punktą ⁽⁶⁸⁾.
- (119) Skirtingas vertinimas reiškia tokią situaciją, kai susitariančiosios valstybės, nagrinėdamos savo nacionalinę teisę ir sutartis, taiko skirtingas sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo straipsnius ⁽⁶⁹⁾. Remiantis EBPO komentarais, esant skirtingam vertinimui, rezidavimo valstybė (Liuksemburgas) turi atsižvelgti į šaltinio valstybės (Jungtinių Valstijų) vertinimą ⁽⁷⁰⁾. Kitaip tariant, jeigu šaltinio valstybė mano, kad pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ji neturi teisės apmokestinti pajamų dalies, rezidavimo valstybė neprivalo tų pajamų neapmokestinti ⁽⁷¹⁾.
- (120) Kita vertus, skirtingas sutarties aiškinimas ar faktų vertinimas rodo, kad susitariančiosios valstybės sutartį aiškina arba ją taiko visiems faktams, neatsižvelgdamos į nacionalinę teisę. Atsižvelgiant į skirtingo aiškinimo situacijas, į EBPO pavyzdinę sutartį dėl apmokestinimo įtraukta 23 A straipsnio 4 dalis, kuria siekiama ištaisyti tokio dvigubo neapmokestinimo situacijas ⁽⁷²⁾.
- (121) Kaip nurodyta (112)–(117) konstatuojamosiose dalyse, atlikdama oficialų tyrimą Komisija nerado duomenų, galinčių patvirtinti abejones, kad šiuo atveju galimai susiduriama su skirtingu vertinimu. Skirtingas sąvokos „veikla“ vertinimas Liuksemburgo ir Jungtinių Valstijų mokesčių teisėje nereiškia, kad Liuksemburgas ir Jungtinės Valstijos taikė skirtingas sutarties dėl dvigubo apmokestinimo nuostatas, tiesiog tą pačią nuostatą, t. y. Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo 5 straipsnį, aiškino skirtingai. 1999 m. ataskaitoje patikslinama, kad esant skirtingam aiškinimui rezidavimo valstybė (Liuksemburgas) neprivalo pritarti šaltinio
-
- ⁽⁶⁶⁾ Žr. EBPO ataskaitos „L’application du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE aux sociétés de personnes“ (toliau – 1999 m. ataskaita) 116 punktą, *Questions de fiscalité internationale*, Nr. 6 (1999 m.).
- ⁽⁶⁷⁾ Virtualus dvigubas apmokestinimas atsiranda tuomet, kai šaltinio valstybė akivaizdžiai turi teisę apmokestinti pajamų dalį pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tačiau nusprendžia neįgyvendinti šios teisės atsižvelgdama į savo nacionalinę mokesčių teisę.
- ⁽⁶⁸⁾ EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo komentaru (2000 m.) 32.6 punkte patikslinama: „žodžiai „pagal šios sutarties nuostatas apmokestintinas“ taip pat turi būti aiškinami atsižvelgiant į dvigubo neapmokestinimo atvejus, kurie gali atsirasti taikant 23 straipsnį. Jeigu šaltinio valstybė mano, kad sutarties nuostatos jai draudžia apmokestinti pajamų arba turto dalį, kurią ji įprastomis sąlygomis būtų turėjusi teisę apmokestinti, rezidavimo valstybė, taikydama 23 A straipsnio 1 dalį, turi laikyti, kad ta pajamų dalis nėra apmokestintina šaltinio valstybėje pagal sutarties nuostatas, net jei ji sutartį būtų taikiusi taip, kad būtų turėjusi teisę apmokestinti tas pajamas, jeigu ji būtų buvusi šaltinio valstybė. Todėl pagal 1 dalį rezidavimo valstybė neprivalo atleisti nuo mokesčio dalies pajamų, o tai atitinka 23 straipsnyje nustatytą pagrindinę funkciją – išvengti dvigubo apmokestinimo.“
- ⁽⁶⁹⁾ 1999 m. ataskaita, 94 dalis.
- ⁽⁷⁰⁾ 1999 m. ataskaita, 105 dalis.
- ⁽⁷¹⁾ 1999 m. ataskaita, 109 dalis, išdėstyta taip: „Jeigu šaltinio valstybė mano, kad sutarties nuostatos draudžia jai apmokestinti pajamų dalį, kurią įprastomis sąlygomis ji būtų apmokestinusi, rezidavimo valstybė <...> pagal [23 A straipsnio] 1 dalį neprivalo neapmokestinti pajamų dalies.“
- ⁽⁷²⁾ EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 23 A straipsnio 4 dalyje nustatyta: „1 dalies nuostatos netaikomos susitariančiosios valstybės rezidento gaunamoms pajamoms arba turimam turtui, jeigu kita susitariančioji valstybė taiko sutarties nuostatas dėl šių pajamų ar turto atleidimo nuo mokesčių arba šioms pajamoms taiko 10 arba 11 straipsnio 2 dalies nuostata.“

valstybės (Jungtinių Valstijų) siūlomam aiškinimui ⁽⁷³⁾. Todėl skirtingo aiškinimo atveju, kai sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo nėra nuostatos, atitinkančios EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 23 A straipsnio 4 dalį (kaip Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo atveju), dvigubas neapmokestinimas yra įmanomas. Tokia dėl skirtingo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo vertinimo susidariusi dvigubo neapmokestinimo situacija gali būti išspręsta susitarus dėl šios sutarties pataisos ⁽⁷⁴⁾ arba taikant tos sutarties 27 straipsnyje nustatytą bendro susitarimo procedūrą.

- (122) Be to, Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad JAV filialo pajamų neapmokestinimo klausimas taip pat galėtų būti sprendžiamas iš dalies pakeitus *StAnpG* 16 straipsnį, kuriame šiuo metu nėra numatyta situacijos, kai įmonių veikla pagal Liuksemburgo teisę laikoma nuolatinių buveinių veikla, tačiau tokios veiklos nepakanka, kad įmonė būtų laikoma nuolatine buveine pagal Jungtinių Valstijų teisę (žr. (41) konstatuojamąją dalį).
- (123) Galiausiai, kaip nurodo „McDonald’s“ savo pastabose dėl sprendimo pradėti procedūrą ⁽⁷⁵⁾, kitų Liuksemburgo priimtų pradinių sprendimų dėl mokesčių, kurie tapo vieši dėl bylos „LuxLeaks“ ⁽⁷⁶⁾, analizė rodo, kad, atsižvelgiant į tokį Liuksemburgo sutarties dėl dvigubo apmokestinimo aiškinimą ir taikymą, ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių nesiskiria nuo sprendimų, priimtų dėl kitų mokesčių mokėtojų. Kitų 25 pradinių sprendimų dėl mokesčių analizė ⁽⁷⁷⁾ įrodo, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius vienodai aiškino sutartį dėl dvigubo apmokestinimo, taikomą kitiems panašioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams. Nei sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo, nei pradinuose sprendimuose dėl mokesčių nenumatyta jokios realaus apmokestinimo sąlygos, nebent ji konkrečiai būtų įtraukta į taikomą sutartį.

8.2.1. Išvada

- (124) Remdamasi šia analize Komisija daro išvadą, kad šiuo atveju neįrodyta, jog Liuksemburgo mokesčių administratorius neteisingai taikė Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo. Todėl atsižvelgdama į sprendime pradėti procedūrą pareikštas savo abejones ir į savo nustatytą atskaitos sistemą Komisija negali įrodyti, kad ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių dėl neteisingo Liuksemburgo ir JAV sutarties dėl dvigubo apmokestinimo taikymo suteikė „McD Europe“ atrankųjį pranašumą.
- (125) Kadangi kriterijai, leidžiantys daryti išvadą dėl valstybės pagalbos buvimo pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, yra kumuliaciniai, kitų kriterijų nagrinėti nebūtina.

9. IŠVADA DĖL PAGALBOS BUVIMO

- (126) Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta pirmiau, Komisija daro išvadą, kad „McD Europe Franchising, S.à.r.l.“ naudai Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimti ginčijami pradiniai sprendimai dėl mokesčių nėra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį.

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

Kadangi 2009 m. kovo 30 d. ir 2009 m. rugsėjo 17 d. „McD Europe Franchising, S.à.r.l.“ naudai Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtuose ginčijamuose pradinuose sprendimuose dėl mokesčių Liuksemburgas teisingai taikė Liuksemburgo ir JAV sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, šie pradiniai sprendimai dėl mokesčių nėra valstybės pagalba pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalį.

⁽⁷³⁾ 1999 m. ataskaita, 108 dalis.

⁽⁷⁴⁾ Žr. (70) konstatuojamąją dalį.

⁽⁷⁵⁾ Žr. (91) konstatuojamąją dalį.

⁽⁷⁶⁾ 2014 m. rudenį daugiau nei 500 pradinių sprendimų dėl mokesčių, priimtų visų pirma dėl PwC, nutekėjo ir buvo paskelbti internete.

⁽⁷⁷⁾ „McDonald’s“ peržiūrėjo šiomis aplinkybėmis paskelbtus pradinius sprendimus dėl mokesčių ir nurodė Komisijai 25 atvejus, kai Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, kad nuolatinei buveinei priskiriamas įmonės pelnas pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nėra apmokestinamas Liuksemburge. Nuolatinės buveinės veikė šiose valstybėse: Airijoje, Honkonge, Islandijoje, Japonijoje, Jungtinėje Karalystėje, Jungtinėse Valstijose, Nyderlanduose, Prancūzijoje, Šveicarijoje ir Vietname ir Vokietijoje. Nė viename iš šių pradinių sprendimų dėl mokesčių nenumatyta sąlygos apmokestinti nuolatinei buveinei priskiriamą įmonės pelną.

2 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Liuksemburgo Didžiąjai Hercogystei.

Priimta Briuselyje 2018 m. rugsėjo 19 d.

Komisijos vardu
Margrethe VESTAGER
Komisijos narė
