

ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2019/1252**z 19. septembra 2018****týkajúce sa záväzných daňových stanovísk SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP), ktoré Luxembursko poskytlo spoločnosti McDonald's Europe***[oznámené pod číslom C(2018) 6076]***(Iba francúzske znenie je autentické)****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ⁽¹⁾ a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

1. KONANIE

- (1) Komisia 19. júna 2013 zaslala Luxemburskému veľkovoľvodstvu list so žiadosťou o informácie, ktorým od neho požaduje podrobné informácie týkajúce sa jeho praxe v oblasti záväzných daňových stanovísk ⁽²⁾.
- (2) Listom z 24. júna 2014 Komisia zaslala luxemburským orgánom novú žiadosť o informácie týkajúce sa skupiny McDonald's. Okrem iného požiadala Luxembursko, aby poskytlo všetky záväzné daňové stanoviská vydané daňovou správou v prospech skupiny McDonald's.
- (3) Luxemburské orgány 4. augusta 2014 odpovedali na žiadosť Komisie o informácie z 24. júna 2014. Orgány zaslali spoločnosti McD Europe Franchising, S.à.r.l. (ďalej len „McD Europe“) dve záväzné daňové stanoviská, konkrétne 30. marca 2009 (ďalej len „prvé záväzné daňové stanovisko“) a 17. septembra 2009 (ďalej len „revidované záväzné daňové stanovisko“) (ďalej spoločne len „sporné záväzné daňové stanoviská“). Okrem toho luxemburské orgány predložili niekoľko ďalších záväzných daňových stanovísk, ktoré ich daňová správa vydala pre spoločnosti skupiny McDonald's ⁽³⁾.
- (4) Luxemburské orgány vo svojej odpovedi zo 4. augusta 2014 tiež opísali postup Luxemburska v oblasti záväzných daňových stanovísk a vysvetlili, prečo sa domnievajú, že záväzné daňové stanoviská vydané v prospech skupiny McDonald's nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „Zmluva“).
- (5) Komisia listom z 23. marca 2015 požiadala luxemburské orgány, aby predložili pripomienky k informáciám, ktoré poskytla aliancia odborových zväzov ⁽⁴⁾ (ďalej len „aliancia“) v súvislosti so štátnou pomocou, ktorú luxemburské orgány údajne poskytli spoločnosti McDonald's.
- (6) Luxemburské orgány 23. apríla 2015 odpovedali na žiadosť Komisie o informácie z 23. marca 2015.
- (7) Listom z 18. mája 2015 Komisia požiadala luxemburské orgány, aby jej okrem iného poskytli všetky dokumenty poskytnuté spoločnosťou McD Europe od dátumu prvého záväzného daňového stanoviska, v ktorých sa odôvodňuje povinnosť, ktorá jej bola uložená v tomto prvom záväznom daňovom stanovisku s cieľom dokázať, že príjmy amerických a švajčiarskych pobočiek spoločnosti McD Europe boli deklarované a podliehali dani v Spojených štátoch a vo Švajčiarsku.

⁽¹⁾ Ú. v. EÚ C 258, 15.7.2016, s. 11.

⁽²⁾ Tento list bol odoslaný pod referenčným číslom HT.4020 – Prax v oblasti záväzných daňových stanovísk.

⁽³⁾ Toto vyšetrovanie sa obmedzuje len na sporné záväzné daňové stanoviská a nie je ním dotknuté posúdenie iných záväzných daňových stanovísk vydaných luxemburskou daňovou správou v prospech spoločností skupiny McDonald's a jej dcérskych spoločností.

⁽⁴⁾ Príslušné odborové zväzy sú tieto: Európska federácia odborových organizácií verejnej správy (EPSU), Európska federácia odborových zväzov pracovníkov v potravinárstve, poľnohospodárstve a cestovnom ruchu (European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions – EFFAT) a Medzinárodný odborový zväz zamestnancov v službách (Service Employees International Union – SEIU).

- (8) Listom z 9. júna 2015 luxemburské orgány odpovedali na tieto žiadosti a oznámili (predložením požadovaných dokumentov), že americká pobočka spoločnosti McD Europe bola v roku 2014 predmetom daňového auditu v Spojených štátoch amerických zo strany amerického daňového orgánu (*Internal Revenue Service*, ďalej len „IRS“) za rozpočtové roky 2009 a 2010, pri ktorom sa potvrdilo, že v daňových priznaniach podaných pobočkou spoločnosti McD v USA by sa nemali robiť žiadne zmeny.
- (9) Dňa 3. decembra 2015 sa Komisia rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie podľa článku 108 ods. 2 Zmluvy, pokiaľ ide o sporné záväzné daňové stanoviská z dôvodu, že by mohli predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy, ktorá by mohla byť nezlučiteľná s vnútorným trhom (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“).
- (10) Listom zo 4. februára 2016 poskytli luxemburské orgány svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania.
- (11) Dňa 15. júla 2016 bolo v *Úradnom vestníku Európskej únie* uverejnené rozhodnutie o začatí konania ⁽⁵⁾. Komisia vyzvala zainteresované strany, aby k opatreniu predložili svoje pripomienky. Aliancia predložila svoje pripomienky v liste z 5. augusta 2016. Listom z 9. augusta 2016 boli Komisii doručené pripomienky spoločnosti McDonald's.
- (12) Listom z 30. septembra 2016 luxemburské orgány predložili svoje pripomienky k pripomienkam tretích strán, ktoré Komisia dostala v reakcii na rozhodnutie o začatí konania.
- (13) Listom z 23. novembra 2016 Komisia zaslala luxemburským orgánom žiadosť o doplňujúce informácie.
- (14) Luxemburské orgány na túto žiadosť odpovedali 14. decembra 2016 a 12. januára 2017.

2. PODROBNÝ OPIS OPATRENIA POMOCI

2.1. Opis príjemcu

- (15) McDonald's Corporation je akciová spoločnosť registrovaná v Delaware so sídlom v Oak Brook, štát Illinois v Spojených štátoch amerických. Je kótovaná na newyorskej burze cenných papierov. Bola založená 21. decembra 1964 a franchisingom prevádzkuje reštaurácie McDonald's, ktoré slúžia na prípravu potravín a nápojov prispôbených miestnym podmienkam ⁽⁶⁾.
- (16) Spoločnosť pôsobí v týchto sektoroch: USA, popredné medzinárodné trhy (Nemecko, Austrália, Kanada, Francúzsko a Spojené kráľovstvo), rýchlo rastúce trhy (Čína, Kórea, Španielsko, Taliansko, Holandsko, Poľsko, Rusko a Švajčiarsko) a sektor „*Foundational Markets and Corporate*“ ⁽⁷⁾. Z 37 241 existujúcich reštaurácií vo viac ako 100 krajinách je približne 34 108 prevádzkovaných formou franchisingu a 3 133 prevádzkuje priamo spoločnosť ⁽⁸⁾. V čase sporných záväzných daňových stanovísk bolo z 31 677 existujúcich reštaurácií McDonald's po celom svete 21 183 prevádzkovaných nadobúdateľmi franchisingu, 3 855 prepojenými podnikmi a 6 639 McDonald's Corporation a jej dcérskymi spoločnosťami ⁽⁹⁾. McDonald's Corporation je preto primárne poskytovateľom franchisingu, pričom 80 % reštaurácií McDonald's vlastní a prevádzkujú nezávislí nadobúdatelia franchisingu ⁽¹⁰⁾. V roku 2017 mala spoločnosť McDonald's Corporation približne 400 dcérskych spoločností s 235 000 zamestnancami.
- (17) V roku 2017 spoločnosť McDonald's zaznamenala celkový obrat vo výške 22,8 miliardy USD, z čoho 12,7 miliardy USD pochádzalo z predaja v reštauráciách priamo prevádzkovaných spoločnosťou a 10,1 miliardy USD bol príjem z franchisingu. V čase sporných záväzných daňových stanovísk dosiahol celkový obrat spoločnosti McDonald's 26,216 miliardy USD a spoločnosť prevádzkovala 32 478 reštaurácií ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ Ú. v. EÚ C 258, 15.7.2016, s. 11.

⁽⁶⁾ Správa „Form 10-K“ predložená Komisii pre dohľad nad cennými papiermi a kapitálovým trhom (*US Securities and Exchange Commission*) zo strany McDonald's Corporation za rok 2017, s. 1.

⁽⁷⁾ Správa „Form 8-K“ predložená Komisii pre dohľad nad cennými papiermi a kapitálovým trhom zo strany McDonald's Corporation 18. septembra 2015, s. 2.

⁽⁸⁾ Správa „Form 10-K“ predložená Komisii pre dohľad nad cennými papiermi a kapitálovým trhom zo strany McDonald's Corporation za rok 2017, s. 13.

⁽⁹⁾ Žiadosť o prvé záväzné daňové stanovisko, s. 1.

⁽¹⁰⁾ Podľa tradičnej zmluvy o franchisingu vlastní McDonald's Corporation pozemky a budovy alebo zaručuje dlhodobý prenájom priestorov reštaurácie a nadobúdateľ franchisingu platí za vybavenie, nápisy, sedenie a dekorácie.

⁽¹¹⁾ Správa „Form 10-K“ predložená Komisii pre dohľad nad cennými papiermi a kapitálovým trhom zo strany McDonald's Corporation za rok 2009.

- (18) Z celkového predaja uskutočneného v reštauráciách priamo prevádzkovaných spoločnosťou pochádzalo 3,260 miliardy USD z predaja v Spojených štátoch, 4,080 miliardy USD z predaja na popredných medzinárodných trhoch ⁽¹²⁾, 4,592 miliardy USD z predaja na rýchlo rastúcich trhoch ⁽¹³⁾ a 0,787 miliardy USD v sektore „Foundational Markets & Corporate“ ⁽¹⁴⁾.
- (19) Mimo USA McDonald's Corporation a jej dcérska spoločnosť v USA, spoločnosť McDonald's International Property Company (ďalej len „MIPCO“) udeľujú vo forme licencie na každom trhu právo na rozvoj a prevádzku reštaurácií McDonald's pre podniky, ktoré sú na väčšine veľkých trhov priamymi alebo nepriamymi dcérskymi spoločnosťami McDonald's Corporation.
- (20) Podľa informácií poskytnutých luxemburskými orgánmi v decembri 2013 skupina McDonald's kontrolovala päť spoločností v Luxembursku: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; a v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. a Lux MC Holdings S.à.r.l. vlastnili podiel v ostatných pobočkách spoločnosti McDonald's v Európe a USA, zatiaľ čo McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. poskytovala právnu podporu pre činnosti konsolidácie zostatkov na základe zmluvy uzavretej s externou bankou. Spoločnosť Luxembourg McD Investments S.à.r.l. tiež vlastnila podiel v americkej spoločnosti Golden Arches UK LLC, spoločnosti s ručením obmedzeným so sídlom v Delaware.
- (22) Vyšetrovanie Komisie a toto rozhodnutie sa zameriavajú na spoločnosť McD Europe, ktorá bola v čase vydania sporných záväzných daňových stanovísk daňovým rezidentom v Luxembursku a vlastnila pobočku v USA a pobočku vo Švajčiarsku. Ako bolo vysvetlené v žiadostiach o záväzné daňové stanoviská, McD Europe zaplatila vstupný poplatok za prístup k určitým franchisingovým právam (už existujúcim aj budúcim), ktoré vypracovala a vlastnila McDonald's Corporation a MIPCO. V dôsledku toho McD Europe nadobudla skutočné vlastníctvo určitého počtu nehmotných aktív vo forme franchisingových práv (ďalej len „franchisingové práva“) ⁽¹⁵⁾. Následne spoločnosť McD Europe udelila franchisingové práva a súvisiace zmluvné záväzky svojej pobočke v USA. V dôsledku toho všetky licenčné poplatky, ktoré predtým poberala McDonald's Corporation, odtiaľ poberala spoločnosť McD Europe prostredníctvom svojej pobočky v USA, ktorá sa nachádza v Oak Brook, štát Illinois. Švajčiarska pobočka so sídlom v Ženeve udeľuje franchisingové práva nadobúdateľom franchisingu v rôznych európskych krajinách a poskytuje rôzne služby súvisiace s franchisingovými právami. Naopak, americká pobočka platí švajčiarskej pobočke servisný poplatok rovnajúci sa nákladom švajčiarskej pobočky plus marža. V čase sporných záväzných daňových stanovísk švajčiarska pobočka zamestnávala [0 – 10] zamestnancov, z toho [0 – 10] zamestnancov na plný pracovný čas. McD Europe a americká pobočka nemali žiadneho zamestnanca. V roku 2014 spoločnosť McD Europe zamestnávala [0 – 10] zamestnancov na plný pracovný čas, švajčiarska pobočka zamestnávala [10 – 20] zamestnancov na plný pracovný čas a americká pobočka nemala žiadnych zamestnancov.
- (23) V roku 2015 spoločnosť McDonald's oznámila podstatnú reorganizáciu svojej činnosti zoskupením krajín po celom svete podľa spoločných charakteristík ich trhu, a nie na základe geografickej blízkosti. V decembri 2016 spoločnosť McDonald's oznámila svoje rozhodnutie vytvoriť novú integrovanú podnikovú štruktúru vo forme novej medzinárodnej holdingovej štruktúry s cieľom prispôsobiť a podporiť novú organizáciu svojej činnosti.
- (24) Táto reštrukturalizácia vyústila do vytvorenia zjednotenej štruktúry so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá na základe licencie udeľuje väčšinu práv duševného vlastníctva spoločnosti na celosvetovej úrovni mimo USA. Tvoria ju rôzne britské spoločnosti registrované v Spojenom kráľovstve a americké spoločnosti, ktoré sú naďalej registrované v USA. Tieto americké spoločnosti sú tiež daňovými rezidentmi v Spojenom kráľovstve. Dôsledkom tejto zmeny bolo ukončenie činnosti spoločnosti v Ženeve. Ďalšia švajčiarska kancelária spoločnosti zostáva v prevádzke a luxemburská kancelária si ponechala zodpovednosť za luxemburské reštaurácie ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Etablované trhy zahŕňajú Nemecko, Austráliu, Kanadu, Francúzsko, Spojené kráľovstvo a viazané trhy.

⁽¹³⁾ Trhy, ktoré majú podľa spoločnosti relatívne vyšší potenciál pre expanziu a franchising reštaurácií, vrátane Číny, Kórey, Španielska, Talianska, Holandska, Poľska, Ruska, Švajčiarska a viazaných trhov.

⁽¹⁴⁾ Toto je názov iných trhov v systéme McDonald's, z ktorých väčšina funguje prevažne na základe modelu franchisingu. Sú opísané aj činnosti v tomto segmente (pozri správu „Form 10-K“, ktorú predložila spoločnosť McDonald's Corporation Komisii pre dohľad nad cennými papiermi a kapitálovým trhom za rok 2017, s. 20).

⁽¹⁵⁾ Nehmotný majetok súvisiaci s franchisingovými právami sa vzťahuje na: vývoj a umiestňovanie značky, marketing a reklamu, dizajn reštaurácií a ich technické špecifikácie, prestavbu reštaurácií, vývoj jedál a menu, dodávateľský reťazec, platformu a operačné systémy (vrátane nehmotného majetku súvisiaceho s odbornou prípravou), zavádzanie systémov, správu franchisingu, analýzu aktivít, kontrolu kvality, ľudské zdroje, právnu podporu.

⁽¹⁶⁾ Zdroj: písomná odpoveď spoločnosti McDonald's na otázky výboru TAX3 Európskeho parlamentu z 18. júna 2018.

2.2. Sporné dotknuté záväzné daňové stanoviská

- (25) Toto rozhodnutie sa týka dvoch záväzných daňových stanovísk vydaných luxemburskou daňovou správou v roku 2009 v prospech spoločnosti McD Europe, konkrétne prvého záväzného daňového stanoviska a revidovaného záväzného daňového stanoviska, ktoré sa týkajú daňového postavenia spoločnosti McD Europe v Luxembursku.
- (26) Prvé záväzné daňové stanovisko vydala luxemburská daňová správa 30. marca 2009 na základe žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko spoločnosti McDonald's z 11. februára 2009, ktoré bolo doplnené ďalšími dokumentmi predloženými 10. marca 2009. V reakcii na prvé záväzné daňové stanovisko podal daňový poradca spoločnosti McD Europe (ďalej len „daňový poradca“) 27. júla 2009 na luxemburskej daňovej správe žiadosť o revidované záväzné daňové stanovisko. Výsledkom tejto žiadosti bolo revidované záväzné daňové stanovisko, ktoré vydala luxemburská daňová správa 17. septembra 2009.

2.2.1. Prvé záväzné daňové stanovisko

2.2.1.1. Organizačná štruktúra spoločnosti McDonald's opísaná v žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko

- (27) V žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko spoločnosti McDonald's z 11. februára 2009 sa opisuje štruktúra skupiny McDonald's a jej prítomnosť v Luxembursku. Opisuje sa v nej aj reštrukturalizácia franchisingových práv McDonald's Corporation a dvoch pobočiek spoločnosti McD Europe v USA a vo Švajčiarsku. Okrem toho opisuje daňové dôsledky tejto reštrukturalizácie pre Luxembursko na základe uplatňovania luxemburskej daňovej legislatívy a dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Luxemburskom a USA (ďalej len „CDI Luxembursko – USA“) ⁽¹⁷⁾.
- (28) Žiadosť o záväzné daňové stanovisko vysvetľuje najmä to, že s cieľom centralizovať kontrolu a riadenie európskych franchisingových práv v rámci spoločnosti McD Europe uzavrela spoločnosť McD Europe s McDonald's Corporation a MIPCO tzv. *Buy-in Agreement* (dohodu o úhrade vstupného poplatku) a tzv. *Qualified Cost Sharing Arrangement* (dohodu o zdieľaní nákladov, ktorá spĺňa vopred vymedzené kritériá, ďalej len „dohoda QCS“). Podľa *Buy-in Agreement*, McD Europe zaplatila vstupný poplatok za prístup k určitým franchisingovým právam (už existujúcim aj budúcim), ktoré vypracovala a vlastnila McDonald's Corporation a MIPCO ⁽¹⁸⁾. V dôsledku toho získala spoločnosť McD Europe skutočné vlastníctvo týchto práv. Následne spoločnosť McD Europe udelila franchisingové práva a súvisiace zmluvné záväzky svojej pobočke v USA, v súlade s deklaráciou medzi McD Europe a americkou pobočkou. Všetky licenčné poplatky, ktoré predtým poberala McDonald's Corporation, teraz poberala spoločnosť McD Europe prostredníctvom svojej americkej pobočky. Nakoniec, podľa žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko, všetky potrebné kroky súvisiace s reštrukturalizáciou franchisingových práv spoločnosti McDonald's pre európsky región mali byť vykonané najneskôr do 1. marca 2009.
- (29) Podľa žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko má americká pobočka spoločnosti McD Europe sídlo v Oak Brook, štát Illinois v USA. Táto pobočka preberá rôzne ekonomické riziká spojené s rozvojom franchisingových práv a znáša súvisiace náklady. Podporou týchto nákladov sa na základe žiadosti o záväzné daňové stanovisko americká pobočka účinne zúčastňuje na dohode QCS s McDonald's Corporation a MIPCO. Súvisiace činnosti McDonald's Corporation (alebo jej dcérskych spoločností), ktoré uhrádza americká pobočka, riadia a vykonávajú zamestnanci v rámci McDonald's Corporation.
- (30) Americká pobočka vykonáva svoje činnosti v USA a je kontrolovaná manažérom pobočky ⁽¹⁹⁾ so sídlom v USA, ktorý dohliada na určité činnosti súvisiace s franchisingovými právami ⁽²⁰⁾ a ktorý sa na kratší pracovný čas vysielá do McDonald's Corporation v rámci zmluvy o poskytovaní služieb za odplatu na základe zvýšených nákladov stanovených v zmluve o poskytovaní služieb. Služby za správu americkej pobočky sú služby spojené s každodennou správou pobočky ⁽²¹⁾, za ktoré americká pobočka vypláca McDonald's Corporation ročne [10 000 až 20 000] USD.

⁽¹⁷⁾ Dohovor medzi vládou Luxemburského veľkovevodstva a vládou Spojených štátov amerických o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku, podpísaný v Luxemburgu 3. apríla 1996.

⁽¹⁸⁾ Územia, na ktoré sa vzťahuje *Buy-in Agreement* a dohoda QCS, sú tieto: [...].

⁽¹⁹⁾ Podľa informácií, ktoré poskytli luxemburské orgány Komisii, americká pobočka zamestnancov priamo nezamestnáva.

⁽²⁰⁾ Ide napríklad o koordináciu dohody QCS medzi spoločnosťou McD Europe a McDonald's Corporation, ktorá sa vzťahuje na franchisingové práva súvisiace s európskym regiónom McDonald's, a o zabezpečenie funkcie záväzkov a pohľadávok pobočky, pričom svoje účty vedie podľa všeobecne uznávaných amerických účtovných zásad (US GAAP).

⁽²¹⁾ Príloha č. 4 k žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko.

- (31) Podľa žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko má švajčiarska pobočka spoločnosti McD Europe svoje sídlo v Ženeve vo Švajčiarsku. Táto pobočka na základe licencie udeľuje franchisingové práva nadobúdateľom franchisingu v rôznych európskych krajinách ⁽²²⁾ (ďalej len „hlavní nadobúdatelia franchisingu“), poberá príjmy z licenčných poplatkov, ktoré platia hlavní nadobúdatelia franchisingu a poskytuje služby v oblasti správy, podpory a rozvoja a iné podobné alebo súvisiace služby týkajúce sa franchisingových práv ⁽²³⁾. Naopak, americká pobočka platí švajčiarskej pobočke servisný poplatok rovnajúci sa nákladom švajčiarskej pobočky plus marža [0 – 10] za cent ⁽²⁴⁾.
- (32) Hlavné osoby zamestnané, vyslané alebo zapojené švajčiarskou pobočkou sú súčasťou tzv. *Key European Management*. Hoci švajčiarska pobočka znáša náklady spojené s týmito osobami vrátane miezd a bonusov, podľa žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko tieto náklady v konečnom dôsledku znáša americká pobočka prostredníctvom zníženia licenčných poplatkov vyplácaných americkej pobočke zo strany švajčiarskej pobočky.
- (33) Nakoniec, podľa žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko bude spoločnosť McD Europe so sídlom v Luxembursku na riadiacích zasadnutiach poskytovať všeobecné a administratívne služby a iné podporné služby a rozvíjať obchodné stratégie. Americká pobočka musí spoločnosti McD Europe každoročne zaplatiť za tieto služby províziu vo výške [400 000 – 500 000] EUR ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2. Daňové dôsledky pre Luxembursko opísané v žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko

- (34) Podľa daňového poradcu sa musí McD Europe považovať za daňového rezidenta v Luxembursku podľa článku 159 ods. 1 luxemburského zákona o dani z príjmov ⁽²⁶⁾ (ďalej len „zákon LIR“). Spoločnosť McD Europe preto plne podlieha luxemburskej dani z príjmov právnických osôb. Ako daňový rezident v Luxembursku však spoločnosť McD Europe využíva aj všetky ustanovenia dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých zo strany Luxemburska.
- (35) Okrem toho, podľa daňového poradcu podľa oddielu 5 CDI Luxembursko – USA sa činnosť americkej pobočky považuje za vykonávanú v USA. Príjmy vytvorené americkou pobočkou sú preto potenciálne zdaniteľné len v USA a sú oslobodené od luxemburskej dane z príjmov právnických osôb podľa článkov 7 a 25 CDI Luxembursko – USA.
- (36) Podľa daňového poradcu sa podobne činnosti vykonávané švajčiarskou pobočkou, a to prevod sublicencií na franchisingové práva na hlavných nadobúdateľov franchisingu, považujú za činnosti vykonávané vo Švajčiarsku podľa článku 5 dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Luxemburskom a Švajčiarskom ⁽²⁷⁾ (ďalej len „CDI Luxembursko – Švajčiarsko“). V dôsledku toho sú príjmy vytvorené švajčiarskou pobočkou zdaniteľné iba vo Švajčiarsku a sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku podľa článkov 7 a 25 CDI Luxembursko – Švajčiarsko.
- (37) Žiadosť o prvé záväzné daňové stanovisko končí výzvou adresovanou luxemburskej daňovej správe, aby potvrdila, že súhlasí s výkladom daňového poradcu, pokiaľ ide o daňové dôsledky opísaných transakcií v Luxembursku.

2.2.1.3. Potvrdenie luxemburskej daňovej správy

- (38) Luxemburská daňová správa v liste z 30. marca 2009 (prvé záväzné daňové stanovisko) potvrdila, že spoločnosť McD Europe sa považuje za daňového rezidenta v Luxembursku a že ako taká môže využívať dohovory

⁽²²⁾ [Zoznam nadobúdateľov franchisingu z rôznych európskych krajín]

⁽²³⁾ Predpokladá sa najmä, že služby budú zahŕňať strategickú pomoc a správu finančných operácií, riadenie operačných platforiem, návrh dodávateľského reťazca, rozvoj nehnuteľností, dizajn reštaurácií, riadenie menu, analýzu trendov na miestnych trhoch, ľudské zdroje, kontrolu kvality a marketing; všetko v rámci európskych činností.

⁽²⁴⁾ Príloha č. 8 k žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko.

⁽²⁵⁾ Príloha č. 6 k žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko.

⁽²⁶⁾ Zmenený zákon zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov.

⁽²⁷⁾ Dohovor medzi vládou Luxemburského veľkvojvodstva a Švajčiarskou konfederáciou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku, podpísaný v Berne 21. januára 1993.

o zamedzení dvojitého zdanenia platné v Luxembursku. Okrem toho luxemburská daňová správa potvrdzuje, že vzhľadom na vysvetlenia uvedené v žiadosti o prvé záväzné daňové stanovisko sa švajčiarska pobočka a americká pobočka javia ako stále prevádzkarne. Luxemburská daňová správa preto pripúšťa, že príjmy spoločnosti McD Europe, ktoré sa pripisujú týmto dvom pobočkám, sú zdaniteľné v ich príslušných krajinách a sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku. V prvom záväznom daňovom stanovisku sa preto dospelo k tomuto záveru: „Aby spoločnosť [McD Europe] mohla využívať tieto výnimky v Luxembursku, musí každoročne preukázať, že tieto príjmy a aktíva boli deklarované a podliehajú dani vo Švajčiarsku a v Spojených štátoch“⁽²⁸⁾.

2.2.2. Revidované záväzné daňové stanovisko

2.2.2.1. Žiadosť o revidované záväzné daňové stanovisko

- (39) V reakcii na prvé záväzné daňové stanovisko poskytol daňový poradca luxemburskej daňovej správy podrobnú analýzu s cieľom zistiť, či je americká pobočka zdaniteľná v Spojených štátoch a či ide o stálu prevádzkarň z hľadiska USA.
- (40) Pokiaľ ide o to, či príjmy americkej pobočky podliehajú zdaneniu v USA, daňový poradca vysvetľuje, že na to, aby zahraničný subjekt (t. j. spoločnosť McD Europe) podliehal zdaneniu v USA, musí v USA vykonávať priemyselnú alebo obchodnú činnosť. Ide o prípad, keď sa predpokladá, že zahraničný subjekt má príjem skutočne súvisiaci s obchodnou alebo priemyselnou činnosťou, ktorý je zdaniteľný v Spojených štátoch. Podľa daňového poradcu: „... aby bol daňový príjem skutočne zdaniteľný v USA, zahraničný subjekt by mal vykonávať priemyselnú alebo obchodnú činnosť v USA a nadobúdať príjmy skutočne spojené s touto činnosťou.“ Daňový poradca ďalej uvádza, že činnosť v USA nepredstavuje priemyselnú alebo obchodnú činnosť v USA: „hoci pobočka a) vlastní franchisingové práva súvisiace s európskym regiónom skupiny, b) znáša rôzne ekonomické riziká spojené s vývojom a správou nadobudnutých franchisingových práv a c) vykonáva určité činnosti súvisiace s franchisingovými právami, organizácia McDonald's ako celok sa domnieva, že hlavné obchodné činnosti sa vykonávajú prostredníctvom iných členov skupiny a nedomnieva sa, že činnosti pobočky predstavujú priemyselnú alebo obchodnú činnosť v USA“⁽²⁹⁾.
- (41) Pokiaľ ide o otázku, či americká pobočka predstavuje z amerického hľadiska stálu prevádzkarň v zmysle CDI Luxembursko – USA, daňový poradca vysvetľuje, že „by sa malo prekonzultovať vnútroštátne právo USA s cieľom určiť, či subjekt skutočne má stálu prevádzkarň v zmysle [CDI Luxembursko – USA]“. Napriek tomu, že americká pobočka má trvalé miesto na podnikanie, prostredníctvom ktorého vedúci pobočky vykonáva určité činnosti, daňový poradca vysvetľuje, že na účely zriadenia stálej prevádzkarne by „obchodné činnosti v krajine zdanenia [mali byť] dostatočne značné, aby mohli byť stálou prevádzkarňou alebo trvalým miestom na podnikanie“. Vo vnútroštátnom práve USA sa teda vyžaduje, aby činnosti americkej pobočky „presahovali určitú hranicu“, ktorá sa podľa názoru daňového poradcu v tomto prípade nedosiahla.
- (42) Pokiaľ ide o analýzu s cieľom určiť, či americká pobočka predstavuje stálu prevádzkarň z hľadiska zdanenia v Luxembursku, daňový poradca vysvetľuje, že „analýza s cieľom určiť, či americká pobočka spoločnosti McD Europe predstavuje stálu prevádzkarň z hľadiska zdanenia v Luxembursku závisí v konečnom dôsledku od toho, či sú činnosti pobočky klasifikované ako „činnosti“ v zmysle luxemburského vnútroštátneho práva alebo nie“⁽³⁰⁾. Keďže pojem „činnosti“ nie je v CDI Luxembursko – USA vymedzený, v článku 3 ods. 2 CDI Luxembursko – USA sa stanovuje, že by sa mal uviesť odkaz na význam, ktorý mu pripisuje vnútroštátne právo zmluvného štátu, ktorý uplatňuje dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, a to v danom prípade vnútroštátne právo Luxemburska. Daňový poradca spoločnosti McD Europe tiež vysvetľuje, že ak činnosti americkej pobočky patria do vymedzenia „činnosti“ alebo „stálej prevádzkarne“ podľa luxemburského vnútroštátneho práva, „Luxembursko by potom očakávalo, že sú príjmy zdaňované v USA, keďže pobočka sa môže považovať za stálu prevádzkarň z hľadiska zdaňovania v Luxembursku. Nič však nebráni tomu, aby druhý zmluvný štát (USA) účinne takýto príjem zdaňoval. V článku 25 ods. 2 písm. a) dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia sa stanovuje, že Luxembursko oslobodí od dane tie príjmy, ktoré sú „zdaniteľné v USA“. Podľa daňového poradcu „nič nenaznačuje, že je potrebné účinné zdaňovanie“⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Pôvodný text.

⁽²⁹⁾ Str. 3 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

⁽³⁰⁾ Str. 3 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

⁽³¹⁾ Str. 4 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

- (43) Okrem toho daňový poradca na podporu svojho názoru odkazuje na rozsudok správneho súdu Luxemburska vo veci *La Coasta* (ďalej len „*La Coasta*“) ⁽³²⁾, ktorý sa týka rôznych výkladov dohovoru v oblasti dvojitého zdanenia medzi Luxemburskom a Francúzskom ⁽³³⁾ a ktorý nakoniec viedol k dvojitému nezdaneniu. Podľa daňového poradcu správny súd potvrdil, že „*neexistencia stálej prevádzkarne z francúzskeho hľadiska nie je relevantná a Luxembursko teda nemôže vymáhať svoje právo zdať príjmy len preto, že Francúzsko ich nepovažuje za zdaniteľné*“.
- (44) Daňový poradca spoločnosti McD Europe potom vykonal analýzu s cieľom určiť, či podľa luxemburského daňového práva činnosti americkej pobočky predstavujú „činnosti“. Na základe skutočností a okolností prípadu dospel daňový poradca k záveru, že americká pobočka má dlhodobú obchodnú činnosť prostredníctvom stáleho miesta podnikania a predstavuje stálu prevádzkarň podľa luxemburského práva. Podľa daňového poradcu podľa odseku 16 *Steueranpassungsgesetz* (zákona o úpravách daní alebo „StAnpG“) činnosti americkej pobočky predstavujú udržateľným spôsobom obchodné činnosti, ktoré sa vykonávajú prostredníctvom stáleho miesta podnikania ⁽³⁴⁾. Činnosti pozostávajú z „činností súvisiacich s duševným vlastníctvom“ americkej pobočky USA, ktorými konkrétne sú: i) držba majetku; ii) zodpovednosť za určité riziká, konkrétne ekonomické riziká spojené s vývojom a správou franchisingových práv, za ktoré nesie súvisiace náklady, čím sa účinne zúčastňuje na dohode QCS s McDonald's Corporation; iii) dohľad nad franchisingovými právami, konkrétne koordinácia dohody QCS, monitorovanie úhrady nákladov, ktoré znáša „*Key European Management*“; iv) účtovné funkcie. Podľa daňového poradcu je z hľadiska Luxemburska a v súvislosti s výkladom CDI Luxembursko – USA „*potrebne dospieť k záveru, že [americká pobočka] vykonáva činnosti spojené s duševným vlastníctvom prostredníctvom stálej prevádzkarne v USA podľa článku 5 dohovoru Luxembursko – USA*“ ⁽³⁵⁾.
- (45) Na konci analýzy daňového poradcu sa od luxemburskej daňovej správy žiada, aby potvrdila, že súhlasí s týmto záverom. V záverečnej vete analýzy sa uvádza, že: „*[T]ento list nahradí váš list s potvrdením z 30. marca 2009. Preto by sme veľmi ocenili, keby tento list mohol potvrdiť aj náš výklad daňových dôsledkov pre Luxembursko, ako sa uvádza v našom liste z 11. februára 2009*“ ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Revidované záväzné daňové stanovisko vydané luxemburskou daňovou správou

- (46) Listom zo 17. septembra 2009 luxemburská daňová správa potvrdila, že súhlasí s výkladom dohovoru CDI Luxembursko – USA, ktorý predložil daňový poradca v revidovanej žiadosti o záväzné daňové stanovisko v súvislosti s daňovým zaobchádzaním podľa luxemburského práva so ziskami vytvorenými v USA americkou pobočkou spoločnosti McD Europe.

3. OPIS UPLATNITEĽNÉHO PRÁVNEHO RÁMCA

- (47) Bežné pravidlá zdaňovania právnických osôb v Luxembursku sú uvedené v zákone LIR. V článku 159 ods. 1 zákona LIR sa stanovuje: „*Daň z príjmov právnických osôb sa dotýka všetkých príjmov daňového poplatníka*“. V článku 160 zákona LIR sa stanovuje: „*Dani z príjmov právnických osôb za vlastný príjem v zmysle článku 156 podliehajú kolektívne orgány podľa článku 159, ktoré nemajú svoje sídlo ani ústredie na území veľkovejvodstva*“.

⁽³²⁾ Rozsudok správneho súdu Luxemburského veľkovejvodstva z 3. decembra 2001, č. 12831, po ktorom nasleduje rozsudok správneho súdu Luxemburského veľkovejvodstva z 23. apríla 2002, č. 14442c.

⁽³³⁾ Dohovor medzi Francúzskom a Luxemburským veľkovejvodstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a vytvorení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku z 1. apríla 1958.

⁽³⁴⁾ Okrem opisu činnosti sa daňový poradca odvoláva na nasledujúce kritériá, na základe ktorých dospel k záveru, že americká pobočka vykonáva stabilnú činnosť prostredníctvom stálej pobočky: pobočka si prenajíma kancelárske priestory na vykonávanie svojich činností prostredníctvom stáleho miesta podnikania; pobočka má prístup k službám, manažérovi a „ostatným zamestnancom“; pobočka je oficiálne oprávnená využívať priestory; očakáva sa, že kancelárske priestory budú pobočke k dispozícii počas dlhšieho obdobia; pobočka platí prenajímateľovi ročný poplatok; pobočka bude formálne registrovaná v USA; má svoj vlastný bankový účet a spoločnosť McD Europe vedie samostatnú účtovnú závierku pre americkú pobočku; zamestnanci budú vykonávať svoju prácu najmä v priestoroch pobočky; pobočka má vlastnú hlavičku; pobočka platí ročný poplatok za služby svojho manažéra; všetky vyššie uvedené náklady sú uvedené v účtoch pobočky.

⁽³⁵⁾ Str. 8 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

⁽³⁶⁾ Str. 8 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

- (48) V článku 163 zákona LIR sa uvádza, že luxemburská daň z príjmu právnických osôb sa dotýka zdaniteľného príjmu, ktorý daňový poplatník dosiahol za kalendárny rok ⁽³⁷⁾. Do roku 2013 boli všetky spoločnosti zdaniteľné v Luxembursku zdanené zdaniteľným príjmom v štandardnej sadzbe vo výške 28,80 % ⁽³⁸⁾. Od roku 2013 je bežná sadzba dane 29,22 %.
- (49) Začlenenie dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia do luxemburského práva je založené na článku 134 a článku 162 zákona LIR spolu s veľkovojuvodskej vyhláškou z 3. decembra 1969.
- (50) V článku 134 zákona LIR sa pre jednotlivcov stanovuje, že: „*ak má daňový rezident oslobodený príjem, s výhradou doložky o progresívnosti stanovenej v medzinárodnom dohovore o zamedzení dvojitého zdanenia alebo v inom medzištátnom dohovore, takýto príjem sa napriek tomu zahrnie do fiktívneho daňového základu na určenie celkovej sadzby dane, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľný príjem upravený podľa článku 126.*“
- (51) V článku 162 zákona LIR ⁽³⁹⁾ a vo veľkovojuvodskej vyhláške z 3. decembra 1969 ⁽⁴⁰⁾ sa tiež stanovuje, že článok 134 zákona LIR sa vzťahuje na spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje luxemburská daň z príjmu právnických osôb (ďalej len „IRC“).
- (52) V článku 16 StAnpG sa vymedzuje pojem „stála prevádzkareň“ v súlade s luxemburským daňovým právom a v tejto súvislosti sa odkazuje na akékoľvek zariadenie alebo stále miesto používané na vykonávanie udržateľnej „priemyselnej“ alebo „obchodnej“ činnosti ⁽⁴¹⁾.
- (53) Luxembursko a Spojené štáty uzavreli 3. apríla 1996 dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia: Dohovor medzi vládou Luxemburského veľkovojuvodstva a vládou Spojených štátov amerických o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku ⁽⁴²⁾. V luxemburskom práve bol vykonaný zákonom z 5. marca 1999 ⁽⁴³⁾ a nadobudol účinnosť v oboch zmluvných štátoch 20. decembra 2000 s účinnosťou od 1. januára 2001.

⁽³⁷⁾ Článok 163 ods. 1 zákona LIR: „Daň z príjmu právnických osôb sa dotýka zdaniteľného príjmu, ktorý daňový poplatník dosiahol za kalendárny rok.“

⁽³⁸⁾ Luxemburská daň zo zisku právnických osôb pozostáva z dane z príjmu („daň z príjmu právnických osôb“ alebo „IRC“) so sadzbou 21 % a pre spoločnosti so sídlom v meste Luxemburg z komunálnej obchodnej dane z príjmu („obchodná daň“) so sadzbou 6,75 %. Okrem toho sa 5 % zvýšenie vzťahuje na 21 % sadzbu dane pre fond zamestnanosti vypočítanú z IRC. V roku 2012 sa solidárna daň zvýšila z 5 % na 7 % s účinnosťou od roku 2013. So zmenami zavedenými na finančný rok 2013 sa sadzba celkovej dane z príjmu zvýši z 28,80 % na 29,22 % pre spoločnosti so sídlom v meste Luxemburg. Okrem toho podliehajú luxemburské spoločnosti ročnej dani z majetku vo výške 0,5 % celkovej čistej hodnoty podniku k 1. januáru každého roka.

⁽³⁹⁾ V článku 162 zákona LIR sa stanovuje: „1. Ustanovenia hlavy 1 tohto zákona sa uplatňujú na stanovenie zdaniteľného príjmu a čistých príjmov, ktoré ho tvoria, na stanovenie zisku z prevodu alebo z likvidačného zostatku, na priznanie, stanovenie a výber dane, pokiaľ sa nižšie neuvádza inak, alebo ak sa uplatnenie týchto ustanovení neodôvodňuje vzhľadom na špeciálnu povahu organizácií kolektívnej povahy. 2. Pri výkone vyššie uvedeného pododseku sa vo veľkovojuvodskej vyhláške uvádzajú platné právne predpisy pre organizácie kolektívnej povahy.“

⁽⁴⁰⁾ Vo veľkovojuvodskej vyhláške z 3. decembra 1969, ktorým sa vykonáva článok 162, sa stanovuje: „Ustanovenia hlavy I zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov, ktoré sú uplatniteľné podľa článku 162 tohto zákona na zdaňovanie kolektívnych orgánov uvedených v hlave II tohto zákona, sú uvedené v zozname pripojenom k tomuto nariadeniu, ktorého je neoddeliteľnou súčasťou.“

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925]. V pôvodnom znení (v nemčine) sa v odseku 16 stanovuje: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

⁽⁴²⁾ Dohovor medzi vládou Luxemburského veľkovojuvodstva a vládou Spojených štátov amerických o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku, podpísaný v Luxemburgu 3. apríla 1996.

⁽⁴³⁾ Zákon z 5. marca 1999 o schválení Dohovoru medzi vládou Luxemburského veľkovojuvodstva a vládou Spojených štátov amerických o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom, pokiaľ ide o dane z príjmov a majetku, podpísaný v Luxemburgu 3. apríla 1996, zmenený a doplnený výmenou listov medzi oboma vládami z 28. augusta 1996, Úradný vestník Luxemburského veľkovojuvodstva, 16. marec 1999, A – Č25. Zákon bol v roku 2010 zmenený zákonom z 31. marca 2010, ktorým sa schvaľujú daňové zmluvy a stanovuje sa postup na výmenu informácií na požiadanie, Úradný vestník Luxemburského veľkovojuvodstva, A – č. 51, 6. apríl 2010.

- (54) Dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia sú medzinárodné dohody medzi dvoma suverénnymi štátmi ⁽⁴⁴⁾. Väčšina dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia je dvojstranná, existujú však aj mnohostranné daňové zmluvy, ako napríklad Mnohostranný dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Cieľom dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia je zlepšiť cezhraničný obchod a medzinárodné investície odstránením alebo znížením daňových prekážok pre podniky a fyzické osoby, ktoré obchodujú alebo investujú v dvoch zmluvných štátoch. Ak by tie isté príjmy z cezhraničných transakcií boli zdaňované dvoma krajinami, mohlo by to ohroziť rozvoj obchodu alebo odradiť od investovania medzi dvoma suverénnymi štátmi. Najdôležitejším cieľom dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia je teda vyhnúť sa dvojitému zdaneniu alebo ho odstrániť, keď k nemu dôjde ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Všeobecný rozsah pôsobnosti CDI Luxembursko – USA je vymedzený v článku 1 ods. 1, v ktorom sa stanovuje: „Tento dohovor sa vzťahuje len na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného zmluvného štátu alebo oboch zmluvných štátov, pokiaľ nie je stanovené inak.“
- (57) V článku 3 ods. 2 CDI Luxembursko – USA sa vo „Všeobecných vymedzeniach“ stanovuje: „Na účely uplatňovania dohovoru zmluvným štátom má akýkoľvek výraz, ktorý v ňom nie je vymedzený, význam, ktorý mu priznáva právo tohto štátu týkajúce sa daní, na ktoré sa tento dohovor vzťahuje, pokiaľ kontext nevyžaduje iný výklad alebo ak sa príslušné orgány nedohodnú v súlade s ustanoveniami článku 27 (postup vzájomnej dohody) na spoločnom význame.“
- (58) V článku 5 ods. 1 CDI Luxembursko – USA sa vymedzuje pojem stála prevádzkareň: „V zmysle tohto dohovoru pojem „stála prevádzkareň“ znamená trvalé miesto podnikania, v ktorom dlžník celkom alebo čiastočne vykonáva svoju podnikateľskú činnosť.“
- (59) V článku 7 ods. 1 CDI Luxembursko – USA sa uvádza, pokiaľ ide o zdanenie príjmu podnikov: „Zisky podniku jedného zmluvného štátu podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, pokiaľ podnik nevykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarene, ktorá tam má svoje sídlo. Ak podnik vykonáva svoju činnosť tak, ako je uvedené vyššie, zisky podniku sa môžu zdaňovať v druhom štáte, ale len v takom rozsahu, v akom ich možno pripísať tejto stálej prevádzkarni.“
- (60) V článku 25 CDI Luxembursko – USA s názvom „Odstránenie dvojitého zdanenia“ sa v jeho druhom odseku uvádza: „V Luxembursku sa dvojité zdanenie odstraňuje takto: „a) ak rezident Luxemburska poberá príjem alebo vlastní majetok, ktorý je v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru zdaniteľný v USA, Luxembursko oslobodí takýto príjem alebo majetok od dane, s výhradou podmienok stanovených v pododsekoch b) a c), ale pri výpočte výšky dane zo zvyšku príjmu alebo majetku rezidenta môžu uplatňovať rovnaké daňové sadzby, ako keby tieto príjmy alebo aktíva majetku od dane oslobodené neboli.“

⁽⁴⁴⁾ Často sa označujú ako „daňové dohody“ alebo „zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia“.

⁽⁴⁵⁾ OECD, Rada Európy, Mnohostranný dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Existujú dve hlavné modelové zmluvy o zdaňovaní, ktoré zmluvným štátom umožňujú rokovať o presných podmienkach a ustanoveniach dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia: Modelová zmluva OSN o zdaňovaní a Modelová zmluva OECD o zdaňovaní (ďalej len „MCF OECD“). Prvá MCF OECD bola zverejnená v roku 1958 a odvtedy sa pravidelne reviduje a aktualizuje. MCF OECD je doplnená pripomienkami k článkom modelovej zmluvy o zdaňovaní, ktoré vysvetľujú a vykladajú ustanovenia MCF OECD a sú pravidelne aktualizované a revidované. V pripomienkach OECD sa tiež uvádzajú pripomienky niektorých krajín k špecifickým aspektom dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia a ako tieto krajiny vykladajú niektoré články dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia vo svojom vnútroštátnom práve.

4. DÔVODY NA ZAČATIE KONANIA

- (61) Komisia sa rozhodla začať formálne vyšetrovacie konanie, keďže predbežne dospela k záveru, že sporné záväzné daňové stanoviská predstavujú štátnu pomoc pre spoločnosť McD Europe v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy a vyjadřila pochybnosti o zlučiteľnosti sporných daňových opatrení s vnútorným trhom.
- (62) Pochybnosti Komisie sa týkali najmä nesprávneho uplatnenia článku 25 ods. 2 CDI Luxembursko – USA v záväznom daňovom stanovisku, čím sa spoločnosti McD Europe udelila selektívna výhoda.
- (63) Komisia uplatnila trojkrokový test s cieľom určiť, či revidované záväzné daňové stanovisko bolo na prvý pohľad selektívne. Po prvé sa domnievala, že referenčným systémom je luxemburský všeobecný systém zdaňovania právnických osôb, ktorého cieľom je zdanenie ziskov všetkých spoločností podliehajúcich dani v Luxembursku. Okrem toho sa domnievala, že luxemburský systém dane z príjmu právnických osôb zahŕňa dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých zmluvnou stranou je Luxembursko.
- (64) Po druhé, Komisia preskúmala, či revidované záväzné daňové stanovisko viedlo k výnimke z referenčného systému, čo viedlo k priaznivému zaobchádzaniu so spoločnosťou McD Europe v porovnaní s hospodárskymi subjektmi v podobnej skutkovej a právnej situácii. Domnievala sa, že spoločnosť McD Europe v zásade podlieha luxemburskej dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o jej celosvetové zisky, pokiaľ sa dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia nevzťahuje a neoslobodzuje zisky zahraničných pobočiek z platenia luxemburskej dani z príjmov právnických osôb. Komisia vyjadřila pochybnosti, pokiaľ ide o dodržiavanie článkov 7 a 25 CDI Luxembursko – USA, ako aj luxemburského práva, ktorým sa transponuje tento dohovor do vnútroštátneho práva a ktorým sa podľa jeho hlavnej zásady vyžaduje zdaňovanie ziskov na celosvetovej úrovni, v revidovanom záväznom daňovom stanovisku.
- (65) V článku 25 CDI Luxembursko – USA sa stanovuje, že v prípade, že rezident Luxemburska poberá zahraničný príjem, ktorý „v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru podlieha zdaneniu v USA“, Luxembursko oslobodí takýto príjem od akéhokoľvek zdanenia v Luxembursku. S cieľom určiť, či je príjem „zdaniteľný v USA [...] v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru“, je potrebné uviesť odkaz na článok 7 CDI Luxembursko – USA.
- (66) Komisia poznamenala, že podľa článku 7 CDI Luxembursko – USA Spojené štáty (štát pôvodu) „môžu“ zdaňovať zodpovedajúce príjmy (t. j. zisky vytvorené americkou pobočkou spoločnosti McD Europe odvodené z prevádzkovania franchisingových práv) len v rozsahu, v akom existuje stála prevádzkareň, ktorej sa tieto zisky pripisujú. V opačnom prípade sú tieto príjmy zdaniteľné len v Luxembursku. Ďalej uviedla, že príjmy účtované americkej pobočke nemožno zdaniť v Spojených štátoch, keďže táto pobočka nepredstavuje stálu prevádzkareň v zmysle amerického daňového práva. Inými slovami, nie je možné, aby tieto zisky boli „zdaniteľné“ v USA v zmysle článku 25 ods. 2 CDI Luxembursko – USA. Vzhľadom na to, že si luxemburské daňové orgány plne uvedomovali nemožnosť takéhoto zdanenia, Komisia tvrdí, že sa nemali dohodnúť na oslobodení príjmov priznaných americkej pobočke od luxemburskej dane z príjmov právnických osôb.
- (67) Komisia sa preto domnievala, že na to, aby sa vyhla poskytnutiu selektívnej výhody, mala luxemburská daňová správa akceptovať oslobodenie týchto príjmov od dane z príjmov právnických osôb len v takom rozsahu, v akom by mohli byť zdanené v USA v súlade s ustanoveniami CDI Luxembursko – USA. Podľa názoru, ktorý Komisia vyjadřila v rozhodnutí o začatí konania, skutočnosť, že luxemburská daňová správa v čase vydania revidovaného záväzného daňového stanoviska v plnej miere vedela, že americká pobočka nebola stálou prevádzkareňou podľa amerického daňového práva, znamená, že tiež dobre vedela, že príjmy z jej činnosti nemohli byť zdanené v USA v súlade s CDI Luxembursko – USA, a že potvrdenie luxemburskej daňovej správy o oslobodení dotknutých príjmov od luxemburskej dane z príjmov právnických osôb podľa článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA vychádza z nesprávneho uplatnenia tohto ustanovenia.
- (68) Vzhľadom na nedostatočné odôvodnenia selektívneho zaobchádzania so spoločnosťou McD Europe vyplývajúceho z revidovaného záväzného daňového stanoviska a vzhľadom na to, že všetky ostatné podmienky existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy boli splnené, Komisia dospela k predbežnému záveru, že revidované záväzné daňové stanovisko vydané luxemburskou daňovou správou v prospech spoločnosti McD Europe predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy. Okrem toho, keďže štátna pomoc spĺňala podmienky na to, aby bola kvalifikovaná ako prevádzková pomoc, Komisia vyjadřila pochybnosti o zlučiteľnosti sporných opatrení s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 alebo 3 Zmluvy.

5. PRIPOMIENKY LUXEMBURSKÝCH ORGÁNOV K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

- (69) Luxemburské orgány listom zo 4. februára 2016 poskytli svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania. Luxemburské orgány predovšetkým uvádzajú, že Komisia správne nevymedzila právny rámec; po druhé, že odôvodnenie Komisie v rozhodnutí o začatí konania je založené na chybných predpokladoch; a nakoniec, že Komisia nepreukázala existenciu selektívnej výhody.

5.1. Pripomienky luxemburských orgánov k právnemu rámcu

- (70) Luxemburské orgány najprv opisujú účel a obsah dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorým je konkrétne rozdelenie práva zdanenia s cieľom zabrániť situáciám (skutočným alebo potenciálnym) dvojitého zdanenia a nie zabezpečenie efektívneho zdanenia daňového subjektu jedným alebo druhým zmluvným štátom alebo tretím štátom. Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia nevedie k zdaneniu, ak sa to nestanovuje vo vnútroštátnom práve. Výkon daňovej právomoci je výlučnou právomocou zmluvného štátu, ktorý má daňovú právomoc na základe rozdelenia stanoveného v dohovore. V prípade neexistencie doložky o prechode od metódy oslobodenia od dane k metóde započítania (*switch-over-clause* ⁽⁴⁷⁾) alebo metódy započítania ⁽⁴⁸⁾ nemôže druhý zmluvný štát jednostranne vyriešiť problém neexistencie zdanenia, ak druhý štát neuplatňuje svoju daňovú právomoc. Podľa luxemburských orgánov je jediným spôsobom, ako riešiť situácie neexistencie zdanenia, zmena dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia.
- (71) Luxemburské orgány tiež vysvetľujú, že každý zmluvný štát vykladá dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia nezávisle od druhého zmluvného štátu. Od Luxemburska sa preto nemôže požadovať, aby vykladalo CDI Luxembursko – USA s odkazom na americké právo.
- (72) Pokiaľ ide o vnútroštátne právo a judikatúru v Luxembursku, luxemburské orgány vysvetľujú, že ani CDI Luxembursko – USA, ani právny text, ktorým sa táto dohoda transponuje do luxemburského práva, ani žiadny legislatívny text luxemburského vnútroštátneho práva nestanovuje zásadu efektívneho zdaňovania. Potom sa odvolávajú na vec *La Coasta* ⁽⁴⁹⁾, v ktorej sa uznalo, že by mohlo nastať dvojité nezdanenie, a to aj napriek riadnemu uplatňovaniu dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, keďže každý zmluvný štát vykladá dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia nezávisle od druhého zmluvného štátu.
- (73) V tomto prípade luxemburské orgány vysvetľujú, že neexistencia zdanenia americkej pobočky v USA je spôsobená uplatňovaním vnútroštátneho amerického práva a pojmu „skutočne viazaného príjmu“. Neexistencia zdanenia v USA vyplýva zo skutočnosti, že USA nevyužívajú právo zdanenia, ktoré im bolo udelené CDI Luxembursko – USA, čo Luxembursko nemôže spochybniť. Okrem toho nie je podľa Luxemburska Komisia oprávnená (opätovne) vykladať medzinárodnú dohodu a porušuje články 4 a 5 Zmluvy o Európskej únii, ak rozhoduje o „správnom“ výklade dvojstrannej medzinárodnej dohody medzi členským štátom a tretím štátom.

5.2. Pripomienky luxemburských orgánov k odôvodneniu Komisie

- (74) Luxemburské orgány sa domnievajú, že odôvodnenie Komisie vychádza z dvoch predpokladov, ktoré sú chybné. Po prvé je to predpoklad Komisie, podľa ktorého luxemburské daňové orgány vedeli alebo mali vedieť, že americká pobočka nepodliehala zdaneniu podľa amerického práva ku dňu prijatia záväzného daňového stanoviska. Po druhé, skutočnosť, že Komisia sa domnieva, že ak by luxemburské daňové orgány vedeli, že americká pobočka nie je zdaniteľná v USA podľa amerického daňového práva, mali by povinnosť zdaníť spoločnosť McD Europe.

⁽⁴⁷⁾ „Switch-over-clause“ umožňuje zmluvnému štátu jednostranne zmeniť spôsob zamedzenia dvojitého zdanenia, ak druhý zmluvný štát uplatňuje dohovor alebo svoje vnútroštátne daňové právne predpisy na oslobodenie určitých príjmov alebo kapitálu od dane alebo uplatňuje znížené sadzby zrážkovej dane dividend, úrokov alebo licenčných poplatkov.

⁽⁴⁸⁾ Základným prvkom metódy započítania, či už bola prisúdená jednostranne alebo dvojstrannou daňovou zmluvou, je skutočnosť, že štát daňovej rezidencie zaobchádza s daňou z príjmu platenou v štáte zdroja jeho rezidentmi za určitých regulovaných podmienok, ako keby išlo o daň z príjmu, ktorá by bola vyplatená jemu. Ak je zahraničná daňová sadzba nižšia ako vnútroštátna sadzba, štátu daňovej rezidencie sa má vyplatiť len rozdiel medzi vnútroštátnou a zahraničnou daňou. Ak je zahraničná daň vyššia, štát daňovej rezidencie nedostáva žiadnu daň. Efektívna celková daňová záťaž je tá záťaž, ktorá je vyššia spomedzi vnútroštátnej dane a zahraničnej dane.

⁽⁴⁹⁾ Pozri odôvodnenie 43. Po prvé, v rozsudku francúzskej štátnej rady *Conseil d'État français* z 18. marca 1994 bolo Francúzsku odopreté právo zdaňovať kapitálové zisky dosiahnuté luxemburskou spoločnosťou pri predaji budovy nachádzajúcej sa vo Francúzsku, a to z dôvodu, že samotné vlastníctvo budovy nepredstavovalo stálu prevádzkareň vo Francúzsku a že obchodné príjmy boli zdaniteľné vo Francúzsku len vtedy, keď boli pripísané stálej prevádzkarni vo Francúzsku. V dôsledku tohto rozsudku sa Luxembursko snažilo v Luxembursku zdaníť príjem z nehnuteľností a kapitálových ziskov luxemburských spoločností, ktorý pochádzal z nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku. Vo svojom rozsudku *La Coasta* však luxemburský správny súd rozhodol opačne, keď rozhodol, že francúzsko-luxemburský daňový dohovor priznal právo zdaníť príjmy z vlastníctva týchto budov štátu, v ktorých sa tieto budovy nachádzali, čo bolo v tomto prípade Francúzsko.

- (75) Pokiaľ ide o prvý predpoklad Komisie, luxemburské orgány tvrdia, že nemajú právomoc hodnotiť a vykladať zahraničné daňové právo. Okrem toho luxemburské daňové orgány nemohli vedieť, či by bola americká pobočka skutočne zdanená americkými daňovými orgánmi, pretože, po prvé nedostali žiadne dokumenty ani informácie od amerických daňových orgánov so žiadosťou o záväzné daňové stanovisko, a po druhé, subjektívny názor súkromného daňového poradcu nemožno prirovnať k stanovisku amerických daňových orgánov.
- (76) Pokiaľ ide o druhý predpoklad Komisie, luxemburské orgány tvrdia, že ak z hľadiska luxemburského práva nie je spoločnosť McD Europe zdaniteľná, nezáleží na tom, či je tento daňovník zdaniteľný alebo nie podľa amerického práva, pretože Luxembursko neuplatňuje svoje právo zdanenia. Rozdelenie práv zdanenia je bezpodmienečné a konečné.

5.3. Pripomienky luxemburských orgánov k analýze vykonanej Komisiou na základe článku 107 Zmluvy

- (77) Luxemburské orgány nesúhlasia s právnou analýzou Komisie, ktorou sa potvrdzuje existencia selektívnej výhody. Pokiaľ ide o určenie referenčného systému, tento systém pozostával iba z dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia a z luxemburských pravidiel a postupov, pokiaľ ide o dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia vo všeobecnosti, ako ich vykladajú luxemburské súdy.
- (78) Okrem toho luxemburské orgány poukazujú na to, že Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania odkazuje len na článok 159 zákona LIR, pričom správny odkaz na zdaňovanie spoločností podliehajúcich dani z príjmu právnických osôb na svetovej úrovni si vyžaduje aj uplatňovanie článku 160 zákona LIR. Okrem toho, začlenenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia do luxemburského práva je založené na článku 134 zákona LIR v spojení s článkom 162 zákona LIR spolu s veľkovojuvodsou vyhláškou z 3. decembra 1969. Komisia sa na to však vo svojom rozhodnutí o začatí konania neodvoláva. Podľa luxemburských orgánov je takáto nejasnosť v rozpore s požiadavkami článku 107 ods. 1 Zmluvy.
- (79) Podľa luxemburských orgánov Komisia nepreukázala ani žiadnu výnimku z dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia a/alebo práva, ako ho vykladajú luxemburské súdy a tribunály a luxemburská prax.
- (80) Luxemburské orgány napokon nesúhlasia s tvrdením Komisie o existencii výhody. Po prvé, otázka výhody musí byť nezávislá od rozhodnutia amerických orgánov uložiť podniku daň alebo nie. Po druhé, aj za predpokladu, že Luxembursko má daňovú povinnosť zabrániť situácii dvojitého oslobodenia, je výhoda možná len vtedy, ak by luxemburské orgány s istotou vedeli, že americké orgány neboli schopné efektívne zdaňovať americkú pobočku k dátumu revidovaného záväzného daňového stanoviska. Americké daňové orgány však zaujali stanovisko k zdaneniu americkej pobočky v Spojených štátoch len v rámci auditu, ktorý IRS uskutočnila v roku 2014, takmer päť rokov po záväznom daňovom stanovisku. Luxemburské daňové orgány to nemohli vedieť v čase vydania sporných záväzných daňových stanovísk. Po tretie, podľa luxemburských orgánov by Komisia nikdy nespochybnila oprávnenosť záväzných daňových stanovísk, ak by IRS pri svojom audite dospela k záveru, že je americká pobočka zdaniteľná v USA. Ak by USA uplatnili globálny daňový systém, príjmy spoločnosti McD Europe by sa zdaňovali po repatriácii do USA. Výsledkom je teda iba odklad zdanenia. Ide teda o nezdanenie príjmov americkej pobočky zo strany amerických daňových orgánov po vydaní sporných záväzných daňových stanovísk, ktoré podľa Komisie viedli k poskytnutiu výhody spoločnosti McD Europe.

6. PRIPOMIENKY ZAJAINTERESOVANÝCH STRÁN K ROZHODNUTIU O ZAČATÍ KONANIA

6.1. Pripomienky spoločnosti McD Europe

- (81) Spoločnosť McD Europe predložila svoje pripomienky 9. augusta 2016. Po prvé, spoločnosť McD Europe spochybňuje právomoc Komisie vykladať medzinárodné a vnútroštátne daňové pravidlá; po druhé zdôrazňuje niekoľko nedostatkov vo výklade CDI Luxembursko – USA zo strany Komisie; a po tretie potvrdzuje, že Komisia nepreukázala existenciu štátnej pomoci pre spoločnosť McD Europe.

6.1.1. *Pripomienky spoločnosti McD Europe k právomoci Komisie vykladať medzinárodné a vnútroštátne daňové pravidlá*

- (82) Spoločnosť McD Europe uvádza, že podľa článkov 113, 114 a 115 Zmluvy majú členské štáty výlučnú právomoc určiť svoj režim zdanenia príjmu právnických osôb a uzatvárať medzinárodné dohody. V dôsledku toho pokus Komisie zaviesť vlastný výklad dohody, akou je CDI Luxembursko – USA, predstavuje porušenie daňovej suverenity Luxemburska. Podľa spoločnosti McD Europe Komisia predovšetkým neberie ohľad na (správny) výklad dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý predložili luxemburské daňové orgány, keď sa domnieva, že i) podmienky existencie stálej prevádzkarne stanovenej v CDI by sa mali analyzovať v súvislosti s americkými právnymi predpismi a ii) že zdanenie príjmu americkej pobočky zo strany USA by mali preskúmať luxemburské daňové orgány predtým, ako sa rozhodne, že v Luxembursku by tento príjem zdanený byť nemal.

6.1.2. *Pripomienky spoločnosti McD Europe k výkladu zo strany Komisie, CDI Luxembursko – USA*

- (83) Spoločnosť McD Europe tvrdí, že výklad Komisie týkajúci sa CDI Luxembursko – USA je nesprávny v tom, že i) výklad pojmu stálej prevádzkarne zo strany Komisie nezohľadňuje spôsob, akým sa dohovyory o zamedzení dvojitého zdanenia vo všeobecnosti vykladajú/uplatňujú a je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy; ii) Komisia zavádza do CDI požiadavku, aby príjmy americkej pobočky boli zdaniteľné v Spojených štátoch; iii) Komisia odkazuje na ustanovenia Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní⁽⁵⁰⁾, ktoré sa nevzťahujú na CDI Luxembursko – USA a/alebo nie sú v tomto prípade relevantné.
- (84) Pokiaľ ide o prvý bod, spoločnosť McD Europe tvrdí, že dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia sám osebe nevytvára právo zdanenia, ak vo vnútroštátnom práve neexistuje právo zdanenia. Každý zmluvný štát je aj pri výklade CDI nezávislý od druhého zmluvného štátu. Výklad pojmu, ktorý je možné nájsť v americkom práve, nie je pre Luxembursko relevantný, aj keď rozdielne výklady medzi zmluvnými štátmi môžu viesť k dvojitému nezdaneniu. Podľa spoločnosti McD Europe spočíva jediný spôsob, ako napraviť túto situáciu dvojitého nezdanenia, v rokovaniach o zmene CDI.
- (85) Pokiaľ ide o výklad pojmu stálej prevádzkarne, spoločnosť McD Europe tvrdí, že znenie CDI Luxembursko – USA, a najmä jeho článok 3, potvrdzuje, že je na zmluvnom štáte, ktorý uplatňuje CDI, tento dohovor interpretovať, a to s odkazom na vlastný právny systém. V danej veci teda prináleží luxemburskej daňovej správe vykladať CDI Luxembursko – USA s odkazom na vlastný právny systém a považovať americkú pobočku za stálu prevádzkareň na účely CDI. Záver auditu vykonaného v roku 2014 zo strany IRS je nepodstatný, pretože luxemburské daňové orgány nemohli vedieť o tomto stanovisku IRS v čase prijatia záväzných daňových stanovísk v roku 2009 a teda toto stanovisko nemohlo spätne ovplyvniť ich záväzné daňové stanoviská.
- (86) Po druhé sa v článku 7 ods. 2 a v článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA nevyžaduje, aby boli príjmy stálej prevádzkarne zdaniteľné v USA. Podľa spoločnosti McD Europe vedie správne čítanie ustanovení CDI k záveru, že skutočnosť, že zmluvný štát, ktorý podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia môže uložiť daň (v tomto prípade Spojené štáty), sa neskôr domnieva, že podľa vnútroštátneho práva nie je príjem zdaniteľný, nie je relevantný pre druhý zmluvný štát (v tomto prípade Luxembursko), ktorý stráca svoje právo zdanenia príjmov podľa CDI.
- (87) Po tretie, odkaz Komisie na poznámku OECD uvedenú v roku 2000 na podporu jej záveru, že vzhľadom na to, že príjmy americkej pobočky neboli zdaniteľné v USA, luxemburské daňové orgány mali tieto príjmy zdaníť, nie je relevantný, pretože predmetné ustanovenie neexistovalo, keďže dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia bol uzavretý už v roku 1996. Nové čítanie pripomienok OECD, ktoré mení význam článku 23A Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní, sa môže vzťahovať na dohody ratifikované až po revízii príslušnej Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní v roku 2000. Spoločnosť McD Europe poukazuje aj na to, že Modelová zmluva OECD o zdaňovaní nie je právne záväzná, ale považuje sa skôr za odporúčanie.

⁽⁵⁰⁾ Modelová zmluva OECD o zdaňovaní je vzorom pre krajiny, ktoré uzatvárajú dvojstranné daňové zmluvy a zohráva kľúčovú úlohu pri odstraňovaní daňových prekážok cezhraničného obchodu a investícií. Je základom pre vyjednávanie a presadzovanie dvojstranných daňových zmlúv medzi krajinami a jej cieľom je pomáhať podnikom a zároveň pomáhať pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom. Modelová zmluva OECD o zdaňovaní poskytuje aj jednotný spôsob riešenia najbežnejších problémov v oblasti medzinárodného dvojitého zdanenia.

6.1.3. Pripomienky spoločnosti McD Europe k analýze vykonanej Komisiou na základe článku 107 Zmluvy

- (88) Podľa spoločnosti McD Europe sa odôvodnenie Komisie zakladá na nesprávnom predpoklade, že záväzné daňové stanovisko zahŕňa štátne zdroje. Po druhé, spoločnosť McD Europe nemala žiadny prospech, pretože luxemburské daňové orgány nemohli nastoliť daň z príjmu pripísateľného americkej pobočke. Po tretie, Komisia nepreukázala, že spoločnosť McD Europe bola jedinou spoločnosťou, ktorá mala prospech z uplatňovania CDI, ani to, že bola súčasťou selektívnej skupiny podnikov.
- (89) Pokiaľ ide o prvý bod, spoločnosť McD Europe tvrdí, že záväzné daňové stanoviská nepredstavujú štátnu pomoc, ak ide len o výklad a praktické uplatňovanie všeobecných daňových pravidiel v konkrétnych prípadoch. Môžu predstavovať štátnu pomoc len vtedy, ak sa odchyľujú od všeobecných pravidiel, a to vykonávaním správnej diskrečnej právomoci. V danej veci bolo cieľom záväzných daňových stanovísk potvrdiť neexistenciu zdanenia príjmov priznaných americkej pobočke v Luxembursku podľa CDI Luxembursko – USA. Záväzné daňové stanovisko neznížilo daňové zaťaženie spoločnosti McD Europe, pretože v prípade neexistencie tohto stanoviska by spoločnosť McD Europe podliehala rovnakému daňovému zaťaženiu v Luxembursku. Záväzné daňové stanovisko nemení ani nezlepšuje daňovú situáciu spoločnosti McD Europe.
- (90) Po druhé, podľa spoločnosti McD Europe Komisia nesprávne usúdila, že luxemburské daňové orgány nesprávne uplatnili CDI Luxembursko – USA a na tomto základe zistili existenciu výhody v prospech spoločnosti McD Europe. Okrem toho skutočnosť, že USA napokon rozhodli, že nezdania príjmy súvisiace s licenčnými poplatkami podľa amerických daňových pravidiel, nemožno prirovnať k štátnej pomoci podľa práva EÚ. Luxembursko nevymáhalo svoje právo zdanenia americkej pobočky len preto, že ten istý príjem nebol zdaniteľný podľa americkeho práva. Rovnako ako luxemburské orgány, spoločnosť McD Europe cituje rozsudok vo veci *La Coasta* na podporu zásady, podľa ktorej luxemburské daňové orgány nemôžu brať do úvahy výklady vykonané druhým zmluvným štátom. Ak by sme aj sledovali logiku odôvodnenia Komisie, výhoda, ktorú by spoločnosť McD Europe potenciálne získala od luxemburských daňových orgánov, by bola v skutočnosti výsledkom rozhodnutia IRS v roku 2014 nezdaňovať príjmy americkej pobočky. Prípadná existencia výhody však nemôže závisieť od postoja tretej krajiny.
- (91) Pokiaľ ide o selektívnosť, a najmä o otázku výnimky, spoločnosť McD Europe tvrdí, že podľa informácií zverejnených vďaka LuxLeaks⁽⁵¹⁾ sa zdá, že mnohé spoločnosti využívali rovnaké zaobchádzanie ako spoločnosť McD Europe. To by nebolo prekvapujúce, pretože výklad CDI Luxembursko – USA v záväznom daňovom stanovisku je úplne v súlade s uplatňovaním luxemburského práva. Ostatné záväzné daňové stanoviská zverejnené vďaka LuxLeaks ukazujú, že luxemburské orgány vychádzali z konzistentného výkladu CDI, uplatniteľného na všetkých daňových poplatníkoch v porovnateľnej situácii v rámci toho istého referenčného systému. Žiadne z týchto záväzných daňových stanovísk neukladá podmienku zdanenia ziskov na úrovni stálej prevádzkarne.
- (92) Spoločnosť McD Europe napokon tvrdí, že selektívna výhoda sa môže považovať za odôvodnenú s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu, a preto opatrenie nepredstavuje štátnu pomoc.

6.2. Pripomienky ďalších zainteresovaných strán

- (93) Aliancia 5. augusta 2016 predložila svoje pripomienky, v ktorých vyšetrovaniu vyjadrila svoju podporu.
- (94) Tvrdí, že vzhľadom na dominantné postavenie spoločnosti McDonald's v Európe by akákoľvek pomoc spoločnosti McD Europe mohla narušiť hospodársku súťaž a ovplyvniť obchod v rámci Únie. Zmeny v podnikovej štruktúre McDonald's, ku ktorým došlo koncom roka 2008 a začiatkom roka 2009, za ktorými nasledovali žiadosti o záväzné daňové stanoviská, boli podľa aliance motivované daňovými dôvodmi a ich cieľom bolo dosiahnuť dvojité nezdanenie v Luxembursku a v USA, čo by spoločnosti McDonald's poskytlo konkurenčnú výhodu oproti konkurentom.
- (95) Podľa aliance by sa výklady dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré viedli k dvojitému nezdaneniu, nemali považovať za výklady, ktoré sú v súlade so znením a duchom týchto dohôd.

⁽⁵¹⁾ Na jeseň 2014 uniklo a na internete bolo zverejnených viac ako 500 záväzných daňových stanovísk, ktoré získala najmä spoločnosť PwC (aféra LuxLeaks).

- (96) Aliancia napokon vyzýva členské štáty, ktoré majú pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov, aby vyšetrili spoločnosť McDonald's z dôvodu optimalizácie štruktúry dane z príjmov právnických osôb s cieľom vyhnúť sa plateniu daní. Podľa aliancie prípad McDonald's ilustruje potrebu daňových správ vymieňať si informácie o daňovom zaobchádzaní s nadnárodnými spoločnosťami a zavádzať verejné vyhlásenia podľa krajín.

7. PRIPOMIENKY LUXEMBURSKÝCH ORGÁNOV K PRIPOMIENKAM TRETÍCH STRÁN

- (97) Luxemburské orgány sa vyjadrili k pripomienkam spoločnosti McD Europe a aliancie k rozhodnutiu o začatí konania listom z 30. septembra 2016.
- (98) Luxemburské orgány tvrdili, že analýza McD Europe sa do veľkej miery zhodovala s ich vlastnou analýzou.
- (99) Tvrdia, že pripomienky aliancie sa nezaoberajú otázkou, či štátna pomoc bola poskytnutá spoločnosti McD Europe, ale zameriavajú sa na postupy spoločnosti McDonald's na celosvetovej úrovni a kritizujú fiškálnu, sociálnu a mzdovú politiku tejto spoločnosti.
- (100) Luxemburské orgány poznamenávajú, že na rozdiel od toho, čo tvrdí aliancia, cieľom dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia je odstrániť dvojité zdanenie, a nie zabezpečiť efektívne zdanenie. Rozdelenie práv zdanenia medzi dvoma zmluvnými štátmi podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia je konečné a bezpodmienečné. V dôsledku toho, ak sa luxemburské daňové úrady zmluvne vzdajú svojich práv zdanenia, nevymáhajú tieto práva len preto, že druhý zmluvný štát v skutočnosti dotknuté príjmy nezdaňuje.
- (101) Pokiaľ ide o výzvu aliancie na posilnenie nástrojov na boj proti daňovým únikom, luxemburské orgány uvádzajú, že sa plne stotožňujú s týmto cieľom a že každé opatrenie týkajúce sa transparentnosti a výmeny informácií medzi členskými štátmi by sa malo preskúmať a prijať vo vhodnej forme a v súlade s platnými postupmi.

8. POSÚDENIE

- (102) Po dôkladnom vyšetrení a dôslednom zvážení pripomienok predložených v reakcii na rozhodnutie o začatí konania sa Komisia domnieva, že pochybnosti vyjadrené v tomto rozhodnutí nevedú k záveru, že štátna pomoc bola poskytnutá prostredníctvom sporných záväzných daňových stanovísk.

8.1. Existencia pomoci

- (103) V článku 107 ods. 1 Zmluvy sa stanovuje, že pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určité podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi. Je dobre známe, že na to, aby sa opatrenie mohlo považovať za štátnu pomoc, musí ísť v prvom rade o štátnu intervenciu alebo štátne zdroje; po druhé, zásah musí mať vplyv na obchod medzi členskými štátmi; po tretie, zásah musí spoločnosti poskytovať selektívnu výhodu; a po štvrté, zásah musí narúšať hospodársku súťaž alebo ohrozovať hospodársku súťaž ⁽⁵²⁾.
- (104) Kvalifikácia „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy si vyžaduje, aby sa splnili všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení ⁽⁵³⁾. Nižšie sa Komisia zameria na posúdenie toho, či sporné záväzné daňové stanoviská poskytli spoločnosti McD Europe selektívnu výhodu. Ak neexistuje selektívna výhoda, Komisia nemusí posúdiť, či sú splnené ostatné podmienky, pretože v zmysle článku 107 Zmluvy štátna pomoc neexistuje.

⁽⁵²⁾ Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovanú judikatúru.

⁽⁵³⁾ Pozri vec C-399/08 P, Komisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovanú judikatúru.

8.2. Existencia selektívnej výhody pre spoločnosť McD Europe

- (105) Keďže opatrenie prijaté štátom zlepšuje čistú finančnú situáciu podniku, ide o existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy⁽⁵⁴⁾. Aby sa preukázala existencia výhody, je potrebné odvolávať sa na účinok samotného opatrenia⁽⁵⁵⁾. V prípade fiškálnych opatrení výhodu možno poskytnúť znížením daňového zaťaženia podniku rôznymi spôsobmi, a najmä znížením základu dane alebo sumy splatnej dane⁽⁵⁶⁾.
- (106) Na účely analýzy selektívnosti zaviedol Súdny dvor Európskej únie trojkrokový test na určenie toho, či je predmetné daňové opatrenie selektívne⁽⁵⁷⁾. V rámci tohto testu je prvým krokom vymedzenie spoločného alebo bežného daňového režimu uplatniteľného v členskom štáte: tzv. referenčného systému. V druhom kroku je potrebné stanoviť, či predmetné daňové opatrenie predstavuje výnimku v rámci tohto systému tým, že sa pri ňom rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú vzhľadom na vlastné ciele systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ak sa opatrenie odchyľuje od referenčného systému, potom sa v treťom kroku zistí, či je opodstatnené povahou alebo všeobecnou schémou tohto systému. Opatrenie, ktoré sa odchyľuje od uplatňovania referenčného systému, môže byť odôvodnené, ak príslušný členský štát môže preukázať, že toto opatrenie je priamym dôsledkom zakladajúcich alebo hlavných zásad tohto daňového systému⁽⁵⁸⁾. Ak to platí, daňové opatrenie nie je selektívne. Pokiaľ ide o tento tretí krok, dôkazné bremeno spočíva na členskom štáte.
- (107) Treba zdôrazniť, že pochybnosti vyjadrené v rozhodnutí o začatí konania vychádzali z predbežného vymedzenia referenčného systému zodpovedajúceho luxemburskému systému dane z príjmov právnických osôb vrátane dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorých zmluvnou stranou je Luxembursko. Komisia sa domnievala, že selektívna výhoda v prospech spoločnosti McD Europe bola možná z dôvodu nesprávneho uplatňovania CDI Luxembursko – USA. Konkrétnejšie, Komisia sa domnievala, že potvrdenie luxemburských daňových orgánov o oslobodení príjmu z činností americkej pobočky spoločnosti McD Europe od luxemburskej dane z príjmov právnických osôb podľa článku 5 ods. 7 a článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA, by mohlo vyplývať z nesprávneho uplatnenia týchto ustanovení. V rozhodnutí o začatí konania sa nepredpokladal žiadny iný typ diskriminácie alebo nesprávneho uplatňovania.
- (108) Nasledujúca analýza sa zameriava na pochybnosti vyjadrené v rozhodnutí o začatí konania vzhľadom na to, že pripomienky Luxemburska a ostatných zainteresovaných strán a informácie získané počas vyšetrovania nevedli Komisiu k tomu, že by mala predĺžiť formálne vyšetrovacie konanie v danej veci, ktoré sa obmedzuje na záväzné daňové stanoviská vydané v prospech spoločnosti McD Europe a na prípadné nesprávne uplatnenie článku 5, článku 7 ods. 1 a článku 25 ods. 2 CDI Luxembursko – USA. Treba tiež pripomenúť, že dôkazné bremeno existencie selektívnej výhody spočíva na Komisii (s výnimkou odôvodnenia opatrenia hlavnými zásadami daňového systému).
- (109) Nebolo preukázané, že sporné záväzné daňové stanoviská predstavujú výnimku z pravidiel stanovených CDI Luxembursko – USA. Takáto výnimka by existovala, ak by sporné záväzné daňové stanoviská nesprávne uplatňovali ustanovenie CDI (t. j. odchyľili by sa od neho), čím by sa znížila daň splatná spoločnosťou McD Europe, a tým by vznikla diskriminácia medzi spoločnosťou McD Europe a inými spoločnosťami nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii z vecného a právneho hľadiska.
- (110) Spoločnosť McD Europe je daňovým rezidentom v Luxembursku. V súlade s článkami 159 a 160 LIR v zásade podlieha spoločnosť McD Europe luxemburskej dani z príjmov právnických osôb z jej celosvetových ziskov. Pokiaľ však ide o príjmy pridelené jej americkej pobočke, uplatňuje sa CDI Luxembursko – USA, ktorý bol transponovaný do luxemburského práva podľa článkov 134 a 162 LIR v spojení s veľkovojskouskou vyhláškou z 3. decembra 1969. Dohovorom CDI Luxembursko – USA sa obmedzujú práva zdaňovania v Luxembursku v tom, že určité príjmy, ktoré možno pripísať stálej prevádzkarni v USA podľa tohto dohovoru, podliehajú zdaneniu v USA a nie v Luxembursku.

⁽⁵⁴⁾ Pozri oznámenie Komisie o pojme „štátna pomoc“ uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie („oznámenie o pojme štátna pomoc“), (Ú. v. EÚ C 262, 19.7.2016, s. 1), bod 67 a citovaná judikatúra.

⁽⁵⁵⁾ Vec C-173/73, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

⁽⁵⁶⁾ Pozri vec C-66/02, Taliansko/Komisia, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; vec C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA a i., ECLI:EU:C:2006:8, bod 132; a vec C-522/13, Ministerio de Defensa a Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

⁽⁵⁷⁾ Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a i., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Pozri spojené veci C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos a i., ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.

- (111) V článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA sa oslobodzuje od zdanenia „*taký príjem [...], ktorý je v súlade s ustanoveniami tohto dohovoru zdaniteľný v USA*“. Na určenie príjmu, ktorý je „*zdaniteľný v USA*“, sa v článku 7 ods. 1 CDI Luxembursko – USA stanovuje, že zisky podniku vytvorené v jednej zo zmluvných krajín môžu byť zdanené v tomto štáte s výnimkou prípadu, ak sú vytvorené stálou prevádzkarňou alebo sú pripísateľné stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v druhom zmluvnom štáte. V takom prípade môže prvý zmluvný štát predpokladať, že zisky pripísané tejto stálej prevádzkarni môžu byť zdanené v druhom zmluvnom štáte, a teda oslobodiť tieto zisky od zdanenia, aby sa predišlo možnému dvojitému zdaneniu.
- (112) Skutočnosť, či je americká pobočka spoločnosti McD Europe stálou prevádzkarňou v USA vytvárajúcou zisky oslobodené od dane v Luxembursku, je preto rozhodujúca z hľadiska uplatnenia CDI Luxembursko – USA. V článku 5 ods. 1 CDI Luxembursko – USA sa stála prevádzkareň vymedzuje ako „*trvalé miesto podnikania, v ktorom podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju podnikateľskú činnosť*“. Hoci je teda stála prevádzkareň vymedzená v CDI Luxembursko – USA, pojem „*činnosť*“ nie je. Podobne článok 7 ods. 1 CDI Luxembursko – USA zahŕňa pojem „*zisky podnikov*“, ktorý nie je vymedzený.
- (113) V tejto situácii sa dá podľa článku 3 ods. 2 CDI Luxembursko – USA domnievať, že akýkoľvek výraz, ktorý v ňom nie je vymedzený, má význam, ktorý mu priznáva právo štátu, ktorý dohovor uplatňuje, a tým je v danom prípade Luxembursko. Ako je podrobnejšie vysvetlené v odôvodneniach 119 až 121 a na rozdiel od toho, čo uviedla Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania, v prípade rozdielov vo výklade alebo skutkovom posúdení medzi zmluvnými štátmi, na účely uplatnenia CDI zo strany Luxemburska nestačí, že je americká pobočka stálou prevádzkarňou podľa amerického vnútroštátneho práva⁽⁵⁹⁾ a takisto nestačí, že si boli luxemburské daňové orgány vedomé nezdanenia príjmu pobočky v USA⁽⁶⁰⁾. Ak je americká pobočka stálou prevádzkarňou, ktorá vykonáva činnosť v USA podľa luxemburského vnútroštátneho daňového práva, a teda má zisky, ktoré jej možno pripísať, tieto zisky sú oslobodené od dane podľa luxemburského daňového práva na základe článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA.
- (114) Pokiaľ ide o luxemburské daňové právo v odseku 16 StAnpG sa vymedzuje pojem stála prevádzkareň a v tejto súvislosti sa odkazuje na akékoľvek zariadenie alebo stále miesto používané na vykonávanie udržateľnej „*priemyselnej*“ alebo „*obchodnej*“ činnosti. Vo svojej žiadosti o záväzné daňové stanovisko daňový poradca uplatňuje kritériá uvedené v odseku 16 StAnpG na charakteristiky činnosti vykonávané americkou pobočkou⁽⁶¹⁾ a dospel k záveru, že tieto kritériá sú splnené. Z hľadiska luxemburských daňových zákonov je teda „*potrebné dospieť k záveru, že [americká pobočka] vykonáva činnosti spojené s duševným vlastníctvom prostredníctvom stálej prevádzkarne v USA podľa článku 5 dohody Luxembursko – USA*“⁽⁶²⁾.
- (115) V súlade s pripomienkami luxemburských orgánov a spoločnosti McD Europe v reakcii na rozhodnutie o začatí konania⁽⁶³⁾ Komisia nevidí žiadny dôvod, aby nesúhlasila so stanoviskom daňového poradcu, že americká pobočka je stálou prevádzkarňou podľa odseku 16 StAnpG. Z hľadiska luxemburského práva existuje stála prevádzkareň v USA a nebolo preukázané, že luxemburské daňové orgány nesprávne uplatnili CDI, keď sa domnievali, že príjem americkej pobočky „*je zdaniteľný*“ v USA v súlade s článkom 7 ods. 1 a článkom 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA.
- (116) Pokiaľ ide o luxemburskú vnútroštátnu judikatúru, daňový poradca, ako aj Luxembursko a spoločnosť McDonald's vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania⁽⁶⁴⁾ odkazujú na rozsudok vo veci *La Coasta*, ktorý sa zaoberá rozdielmi vo výklade dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Luxemburskom a Francúzskom. V tomto rozsudku luxemburský správny súd uznal, že by mohlo nastať dvojité nezdanenie, a to aj napriek riadnemu uplatňovaniu dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, keďže každý zmluvný štát vykladá dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia nezávisle od druhého zmluvného štátu. Hlavným cieľom dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia je odstránenie skutočného a potenciálneho dvojitého zdanenia. Nie vždy sa ním zabezpečí skutočné zdanenie⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Odôvodnenie 84 rozhodnutia o začatí konania.

⁽⁶⁰⁾ Odôvodnenie 91 rozhodnutia o začatí konania.

⁽⁶¹⁾ Pozri odôvodnenie 44.

⁽⁶²⁾ Str. 8 žiadosti o revidované záväzné daňové stanovisko.

⁽⁶³⁾ Pozri odôvodnenia 70, 71, 76 a 92.

⁽⁶⁴⁾ Pozri odôvodnenie 92.

⁽⁶⁵⁾ Pozri odôvodnenie 72.

- (117) Neexistencia zdanenia v danej veci vyplýva najmä zo skutočnosti, že USA nevyužívajú právo na zdanenie, ktoré im priznáva CDI z dôvodu výkladu pojmu „činnosti“ v americkom práve. Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí konania vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o skutočnosť, že dvojité nezdanenie príjmov z franchisingu spoločnosti McD Europe bolo spôsobené rozdielnym výkladom medzi Luxemburskom a Spojenými štátmi alebo konfliktom, pokiaľ ide o kvalifikáciu v rámci uplatňovania CDI Luxembursko – USA. Zdá sa, konkrétne, že znenie článku 25 ods. 2 písm. a) CDI Luxembursko – USA („v Luxembursku sa dvojité zdanenie zrušuje takto:“) naznačuje, že Luxembursko je povinné oslobodiť príjem od dane len s cieľom odstrániť dvojité zdanenie ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Okrem toho v rámci predbežného preskúmania vyvstala otázka, či v prípade neexistencie virtuálnej situácie dvojitého zdanenia ⁽⁶⁷⁾ došlo v tomto prípade k dvojitému nezdaneniu v dôsledku konfliktu medzi kvalifikáciami a či by Luxembursko mohlo vymáhať svoje právo zdanenia z dôvodu takéhoto konfliktu. Odkaz uvedený v rozhodnutí o začatí konania na pripomienky k Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní, pokiaľ ide o konflikt medzi kvalifikáciami, najmä odsek 32.6 ⁽⁶⁸⁾, by sa preto mal chápať v tejto súvislosti.
- (119) Konflikt medzi kvalifikáciou sa vzťahuje na situáciu, keď zmluvné štáty uplatňujú rôzne články dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v závislosti od interakcie medzi ich vnútroštátnym právom a dohodou ⁽⁶⁹⁾. Podľa pripomienok OECD musí štát daňovej rezidencie (Luxembursko) pri konflikte medzi kvalifikáciou zohľadniť kvalifikáciu štátu zdroja (Spojené štáty) ⁽⁷⁰⁾. Inými slovami, ak nie je z hľadiska štátu zdroja oprávnený zdaníť prvok príjmu v súlade s dohovorom o zamedzení dvojitého zdanenia, štát daňovej rezidencie nie je povinný oslobodiť tento príjem od dane ⁽⁷¹⁾.
- (120) Naopak, rozdiely vo výklade alebo skutkovom posúdení sa týkajú spôsobu, akým zmluvné štáty vykladajú dohovor alebo ho uplatňujú na konkrétny súbor skutočností, ktoré nesúvisia s vnútroštátnym právom. Situácie rozdielných výkladov viedli k začleneniu článku 23A ods. 4 do Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní s cieľom riešiť tieto prípady dvojitého nezdanenia ⁽⁷²⁾.
- (121) Ako bolo vysvetlené v odôvodneniach 112 až 117, počas formálneho vyšetrovacieho konania Komisia v tomto prípade nenašla žiadny dôkaz, ktorý by podporil pochybnosti, že v tomto prípade ide o konflikt medzi kvalifikáciou. Rôzne výklady pojmu „činnosti“ v luxemburskom daňovom práve a v americkom daňovom práve neviedli Luxembursko ani USA k uplatňovaniu rôznych ustanovení CDI, ale k tomu, aby rozdielne vykladali rovnaké ustanovenie, a to článok 5 CDI Luxembursko – USA. V prípade rozdielného výkladu sa v správe z roku 1999

⁽⁶⁶⁾ Pozri OECD, *Uplatňovanie Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní osobných spoločností, otázky medzinárodného zdaňovania*, č. 6 (1999) (ďalej len „správa z roku 1999“), odsek 116

⁽⁶⁷⁾ Virtuálne dvojité zdanenie nastáva v situáciách, keď štát pôvodu má jednoznačne právo zdaníť položku príjmu v súlade s dohovorom o zamedzení dvojitého zdanenia, ale rozhodne sa neuplatňovať toto právo na základe svojho vnútroštátneho daňového práva.

⁽⁶⁸⁾ Odsek 32.6 pripomienok ku Modelovej zmluve OECD o zdaňovaní (2000) uvádza, že „slová, ktoré sú v súlade s ustanoveniami tejto dohody zdaniteľné“ by sa mali vykladať aj vo vzťahu k možným prípadom dvojitého oslobodenia od dane, ktoré môžu vyplývať z uplatňovania článku 23. Ak sa štát zdroja domnieva, že ustanovenia dohovoru mu zakazujú, aby zdanil prvok príjmu alebo majetku, ktorý by bol normálne oprávnený uložiť štát daňovej rezidencie, sa musí pri uplatňovaní článku 23 A ods. 1 domnievať, že tento prvok príjmu nie je zdaniteľný štátom zdroja v súlade s ustanoveniami dohovoru, aj keď by sám uplatňoval dohovor inak, aby mal právo zdaníť tento príjem, ak by bol štátom zdroja. Štát daňovej rezidencie teda nie je podľa odseku 1 povinný oslobodiť od dane prvok príjmu, ktorý je v súlade so základnou funkciou článku 23, ktorou je odstránenie dvojitého zdanenia.“

⁽⁶⁹⁾ Správa z roku 1999, odsek 94

⁽⁷⁰⁾ Správa z roku 1999, odsek 105

⁽⁷¹⁾ Správa z roku 1999, odsek 109, ktorý znie: „Pokiaľ sa štát zdroja domnieva, že ustanovenia dohovoru mu zakazujú, aby zdanil prvok príjmu, ktorý by normálne uložil štát daňovej rezidencie [...], nie je preto odsekom 1 [článku 23A] viazaný oslobodiť prvok príjmu od dane.“

⁽⁷²⁾ V článku 23 A ods. 4 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní sa stanovuje, že: „Ustanovenia odseku 1 sa nevzťahujú na príjem ani na majetok vlastnený rezidentom zmluvného štátu, ak druhý zmluvný štát uplatní ustanovenia dohovoru na oslobodenie tohto príjmu alebo majetku od dane alebo uplatní na tento príjem ustanovenia článku 10 odseku 2 alebo článku 11.“

uvádza, že štát daňovej rezidencie (Luxembursko) nie je povinný akceptovať výklad navrhovaný štátom zdroja (Spojené štáty) ⁽⁷³⁾. Aj v prípade rozdielov vo výklade a v prípade, že v CDI neexistuje žiadne ustanovenie, ktoré by zodpovedalo článku 23A ods. 4 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní (ako je to v prípade CDI Luxembursko – USA), je možné dvojité nezdanenie. Takéto dvojité nezdanenie vyplývajúce z rozdielných výkladov dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia sa môže vyriešiť prerokovaním jeho dodatku ⁽⁷⁴⁾ alebo použitím postupu vzájomnej dohody stanoveného v článku 27 tohto dohovoru.

- (122) Okrem toho Komisia poznamenáva, že neexistencia zdanenia príjmov americkej pobočky by sa mohla vyriešiť aj zmenou článku 16 StAnpG, v ktorom sa v súčasnosti neupravujú situácie, v ktorých sa činnosti spoločnosti považujú podľa luxemburského práva za stálu prevádzkarne, ale nie sú dostatočné na to, aby dosiahli hranicu, ktorá by z podniku urobila stálu prevádzkarne podľa amerického práva (pozri odôvodnenie 41).
- (123) Nakoniec, ako uviedla spoločnosť McDonald's vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania ⁽⁷⁵⁾, analýza ďalších záväzných daňových stanovísk priznaných Luxemburskom a zverejnených v afére Luxleaks ⁽⁷⁶⁾ ukazuje, že sporné záväzné daňové stanoviská sa neodchyľujú od rozhodnutí, ktoré získali iní daňoví poplatníci v súlade s týmto výkladom a uplatňovaním CDI zo strany Luxemburska. Z analýzy ďalších 25 záväzných daňových stanovísk ⁽⁷⁷⁾ vyplýva, že luxemburské daňové orgány vychádzali z konzistentného výkladu CDI uplatniteľného na všetkých daňových poplatníkoch, ktorí by sa nachádzali v porovnateľnej situácii. V CDI nie je stanovená žiadna podmienka efektívneho zdanenia a záväzné daňové stanoviská takúto podmienku neukladajú, pokiaľ nie je výslovne zahrnutá do platného dohovoru.

8.2.1. Záver

- (124) Na základe tejto analýzy Komisia dospela k záveru, že v prejednávanej veci nebolo preukázané, že luxemburské daňové orgány nesprávne uplatnili CDI Luxembursko – USA. Vzhľadom na pochybnosti uvedené v rozhodnutí o začatí konania a v jeho vymedzení referenčného systému preto Komisia nemôže preukázať, že sporné záväzné daňové stanoviská poskytovali spoločnosti McD Europe selektívnu výhodu z dôvodu nesprávneho uplatnenia CDI Luxembursko – USA.
- (125) Keďže kritériá, na základe ktorých sa dospelo k záveru, že štátna pomoc existuje na základe článku 107 ods. 1 Zmluvy, sú kumulatívne, nie je potrebné skúmať ostatné kritériá.

9. ZÁVER O EXISTENCII POMOCI

- (126) Vzhľadom na uvedené skutočnosti Komisia dospela k záveru, že sporné záväzné daňové stanoviská vydané luxemburskými daňovými orgánmi v prospech spoločnosti McD Europe Franchising, S.à.r.l. nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Luxembursko sa nedopustilo nesprávneho uplatnenia dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Luxemburskom a Spojenými štátmi americkými v sporných záväzných daňových stanoviskách vydaných luxemburskými daňovými orgánmi 30. marca 2009 a 17. septembra 2009 v prospech spoločnosti McD Europe Franchising, a preto tieto záväzné daňové stanoviská nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

⁽⁷³⁾ Správa z roku 1999, odsek 108

⁽⁷⁴⁾ Pozri odôvodnenie 70.

⁽⁷⁵⁾ Pozri odôvodnenie 91.

⁽⁷⁶⁾ Na jeseň 2014 uniklo a na internete bolo zverejnených viac ako 500 záväzných daňových stanovísk, ktoré získala najmä spoločnosť PwC.

⁽⁷⁷⁾ Spoločnosť McDonald's preskúmala záväzné daňové stanoviská zverejnené v tejto súvislosti a poskytla Komisii 25 prípadov, v ktorých luxemburské daňové orgány potvrdili, že zisky podniku pripísané stálej prevádzkarni neboli zdaniteľné v Luxembursku podľa platného dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia. Stále prevádzkarne sa nachádzali v týchto krajinách: Francúzsko, Holandsko, Hongkong, Írsko, Island, Japonsko, Nemecko, Spojené kráľovstvo, Spojené štáty, Švajčiarsko, Vietnam. Žiadne z týchto záväzných daňových stanovísk neukladá podmienku zdanenia ziskov spoločnosti na úrovni stálej prevádzkarne.

Článok 2

Toto rozhodnutie je určené Luxemburskému veľkovoľvodstvu.

V Bruseli 19. septembra 2018

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
členka Komisie
