

SKLEP KOMISIJE (EU) 2019/1252**z dne 19. septembra 2018****o vnaprejšnjih davčnih stališčih SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP), ki jih je Luksemburg odobril družbi McDonald's Europe***(notificirano pod dokumentarno številko C(2018) 6076)***(Besedilo v francoskem jeziku je edino verodostojno)****(Besedilo velja za EGP)**

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti prvega pododstavka člena 108(2) PDEU,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe v skladu z navedenima določbama ⁽¹⁾, in ob upoštevanju teh pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

- (1) Komisija je z dopisom z dne 19. junija 2013 na Veliko vojvodstvo Luksemburg naslovila zahtevo za informacije in zahtevala podrobne informacije o njegovi praksi na področju vnaprejšnjih davčnih stališč ⁽²⁾.
- (2) Komisija je z dopisom z dne 24. junija 2014 luksemburškim organom poslala dodatno zahtevo za informacije glede skupine McDonald's. Med drugim je od Luksemburga zahtevala, naj predloži vsa vnaprejšnja davčna stališča, ki jih je njegova davčna uprava izdala skupini McDonald's.
- (3) Luksemburški organi so 4. avgusta 2014 odgovorili na zahtevo Komisije za informacije z dne 24. junija 2014. Med drugim so predložili vnaprejšnji davčni stališči, naslovljeni na družbo McD Europe Franchising, S.à.r.l. (v nadaljnjem besedilu: McD Europe), in sicer 30. marca 2009 (v nadaljnjem besedilu: prvotno vnaprejšnje davčno stališče) in 17. septembra 2009 (v nadaljnjem besedilu: revidirano vnaprejšnje davčno stališče) (v nadaljevanju skupaj: sporni vnaprejšnji davčni stališči). Poleg tega so luksemburški organi posredovali več drugih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je njihova davčna uprava izdala družbam skupine McDonald's ⁽³⁾.
- (4) Luksemburški organi so v odgovoru z dne 4. avgusta 2014 opisali tudi prakso Luksemburga na področju vnaprejšnjih davčnih stališč in pojasnili, zakaj so menili, da vnaprejšnja davčna stališča, izdana skupini McDonald's, ne pomenijo državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: Pogodba).
- (5) Komisija je z dopisom z dne 23. marca 2015 od luksemburških organov zahtevala, naj podajo pripombe o informacijah, prejetih od zveze sindikatov ⁽⁴⁾ (v nadaljnjem besedilu: zveza), glede državne pomoči, ki naj bi jo luksemburški organi odobrili skupini McDonald's.
- (6) Luksemburški organi so 23. aprila 2015 odgovorili na zahtevo Komisije za informacije z dne 23. marca 2015.
- (7) Komisija je z dopisom z dne 18. maja 2015 od luksemburških organov med drugim zahtevala, naj ji predložijo vse dokumente, ki jih je predložila družba McD Europe po datumu prvotnega vnaprejšnjega davčnega stališča in s katerimi se izpolnjuje obveznost, ki ji je bila naložena v tem prvotnem vnaprejšnjem davčnem stališču, da dokaže, da so bili dobički ameriške in švicarske podružnice družbe McD Europe prijavljeni in obdavčeni v ZDA oziroma Švici.

⁽¹⁾ UL C 258, 15.7.2016, str. 11.

⁽²⁾ Navedeni dopis je bil poslan pod številko HT.4020 – Prakse izdajanja davčnih stališč.

⁽³⁾ Vendar je ta preiskava omejena na sporni vnaprejšnji davčni stališči in ne posega v oceno drugih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je luksemburška davčna uprava izdala skupini McDonald's in njenim odvisnim družbam.

⁽⁴⁾ Zadevni sindikati so: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) in Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Luksemburški organi so z dopisom z dne 9. junija 2015 odgovorili na te zahteve in navedli (s predložitvijo zahtevanih dokumentov), da je bila ameriška podružnica družbe McD Europe leta 2014 predmet davčne revizije v ZDA, ki jo je opravila ameriška davčna uprava (*Internal Revenue Service*, v nadaljnjem besedilu: IRS), za poslovni leti 2009 in 2010, s katero je bilo potrjeno, da ni potrebna nobena sprememba davčnih napovedi, ki jih je predložila ameriška podružnica družbe McD Europe v ZDA.
- (9) Komisija se je 3. decembra 2015 odločila, da začne formalni postopek preiskave v skladu s členom 108(2) Pogodbe v zvezi s spornima vnaprejšnjima davčnima stališčema, ker bi lahko ti pomenili državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe, ki bi lahko bila nezdržljiva z notranjim trgov (v nadaljnjem besedilu: sklep o začetku postopka).
- (10) Luksemburški organi so v dopisu z dne 4. februarja 2016 predložili svoje pripombe glede sklepa o začetku postopka.
- (11) Sklep o začetku postopka je bil 15. julija 2016 objavljen v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽⁵⁾. Komisija je pozvala zainteresirane strani, naj predložijo pripombe k zadevnemu ukrepu. Zveza je v dopisu z dne 5. avgusta 2016 predložila svoje pripombe. Komisija je v dopisu z dne 9. avgusta 2016 prejela pripombe skupine McDonald's.
- (12) Luksemburški organi so v dopisu z dne 30. septembra 2016 predložili svoje pripombe k pripombam tretjih oseb, ki jih je Komisija prejela v odgovor na sklep o začetku postopka.
- (13) Komisija je z dopisom z dne 23. novembra 2016 na luksemburške organe naslovila zahtevo za dodatne informacije.
- (14) Luksemburški organi so na to zahtevo odgovorili 14. decembra 2016 in 12. januarja 2017.

2. PODROBEN OPIS UKREPA POMOČI

2.1 Opis upravičenca

- (15) McDonald's Corporation je delniška družba, registrirana v Delaware, glavni sedež pa ima v Oak Brooku v zvezni državi Illinois v ZDA. Kotira na newyorški borzi. Ustanovljena je bila 21. decembra 1964. Upravlja restavracije McDonald's, v katerih strežejo ponudbo jedi in pijač, ki so prilagojene lokalni ravni, ter daje franšizo zanje ⁽⁶⁾.
- (16) Družba je dejavna na naslednjih tržiščih: ZDA, vodilni mednarodni trgi (Nemčija, Avstralija, Kanada, Francija in Združeno kraljestvo), rastoči trgi (Kitajska, Koreja, Španija, Italija, Nizozemska, Poljska, Rusija in Švica) ter sektor „*Foundational Markets and Corporate*“ ⁽⁷⁾. Med 37 241 restavracijami, ki obstajajo v več kot 100 državah, jih je približno 34 108 upravljanih v obliki franšize, 3 133 pa jih družba upravlja neposredno ⁽⁸⁾. V času, ko sta bili izdani sporni vnaprejšnji davčni stališči, so od 31 677 restavracij McDonald's, ki so obstajale na svetu, franšizojemalci upravljali 21 183 restavracij, 3 855 so jih upravljale povezane družbe, 6 639 pa družba McDonald's Corporation in njene odvisne družbe ⁽⁹⁾. Družba McDonald's Corporation je torej v glavnem franšizodajalec, saj imajo neodvisni franšizojemalci v lasti in upravljanju 80 % restavracij McDonald's ⁽¹⁰⁾. Leta 2017 je imela družba McDonald's Corporation približno 400 odvisnih družb z 235 000 zaposlenimi.
- (17) Leta 2017 je imela skupina McDonald's skupni promet v višini 22,8 milijarde USD, od česar je za 12,7 milijarde USD prodaje izhajalo iz restavracij, ki jih je podjetje upravljalo neposredno, 10,1 milijarde pa iz dohodkov iz franšize. V času izdaje spornih vnaprejšnjih davčnih stališč je bil skupni promet skupine McDonald's 26,216 milijarde USD in družba je upravljala 32 478 restavracij ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ UL C 258, 15.7.2016, str. 11.

⁽⁶⁾ Poročilo „Form 10-K“, ki ga je družba McDonald's Corporation predložila ameriški zvezni komisiji za vrednostne papirje in borzo (US Securities and Exchange Commission) za leto 2017, str. 1.

⁽⁷⁾ Poročilo „Form 8-K“, ki ga je družba McDonald's Corporation predložila ameriški zvezni komisiji za vrednostne papirje in borzo 18. septembra 2015, str. 2.

⁽⁸⁾ Poročilo „Form 10-K“, ki ga je družba McDonald's Corporation predložila ameriški zvezni komisiji za vrednostne papirje in borzo za leto 2017, str. 13.

⁽⁹⁾ Zahteva za prvotno vnaprejšnje davčno stališče, str. 1.

⁽¹⁰⁾ V okviru tradicionalne franšizne pogodbe ima družba McDonald's Corporation v lasti zemljišče in zgradbo ali zagotavlja dolgoročno najemno pogodbo za najem restavracije, franšizojemalec pa plača za material, izveske, sedeže in okrasje.

⁽¹¹⁾ Poročilo „Form 10-K“, ki ga je družba McDonald's Corporation predložila ameriški zvezni komisiji za vrednostne papirje in borzo za leto 2009.

- (18) Od skupne prodaje, dosežene v restavracijah, ki jih podjetje upravlja neposredno, 3,260 milijarde USD izhaja iz prodaje v ZDA, 4,080 milijarde USD iz prodaje na vodilnih mednarodnih trgih ⁽¹²⁾, 4,592 milijarde USD iz prodaje na hitro rastočih trgih ⁽¹³⁾ in 0,787 milijarde USD iz sektorja „*Foundational Markets & Corporate*“ ⁽¹⁴⁾.
- (19) Zunaj ZDA družba McDonald's Corporation in njena ameriška odvisna družba McDonald's International Property Company (v nadaljnjem besedilu: MIPCO) na vsakem trgu podeljujeta licenco za pravico do razvoja in upravljanja restavracij McDonald's podjetjem, ki so na večini velikih trgov neposredne ali posredne odvisne družbe družbe McDonald's Corporation.
- (20) Po informacijah, ki so jih predložili luksemburški organi, je decembra 2013 skupina McDonald's obvladovala pet družb v Luksemburgu: 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. in v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) Družbe McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. in Lux MC Holdings S.à.r.l. so imele deleže v drugih odvisnih družbah skupine McDonald's v Evropi in ZDA, družba McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. pa je zagotavljala pravno podporo dejavnostim združevanja denarnih sredstev v skladu s pogodbo, sklenjeno z zunanjo banko. Družba Luxembourg McD Investments S.à.r.l. je imela tudi deleže v ameriški družbi Golden Arches UK LLC, družbi z omejeno odgovornostjo, registrirani v Delawaru.
- (22) Preiskava Komisije in ta sklep sta osredotočena na družbo McD Europe, ki je bila ob izdaji spornih vnaprejšnjih davčnih stališč davčna rezidentka v Luksemburgu ter je imela ameriško in švicarsko podružnico. Kot je bilo pojasnjeno v zahtevah za vnaprejšnje davčno stališče, je družba McD Europe plačala pristopnino za dostop do določenih franšiznih pravic (predhodno obstoječih in prihodnjih), ki sta jih razvili in jih imata družbi McDonald's Corporation in MIPCO. Zato je družba McD Europe pridobila dejansko lastništvo določenega števila neopredmetenih sredstev v obliki franšiznih pravic (v nadaljnjem besedilu: franšizne pravice) ⁽¹⁵⁾. Nato je družba McD Europe franšizne pravice in zadevne pogodbene obveznosti dodelila svoji ameriški podružnici. Zato vse licenčnine, ki jih je prej prejemale družba McDonald's Corporation, od takrat prejema družba McD Europe prek svoje ameriške podružnice, ki se nahaja v Oak Brooku v Illinoisu. Švicarska podružnica, ki se nahaja v Ženevi, podeljuje licenco za franšizne pravice franšizodajalcem iz različnih evropskih držav in zagotavlja različne storitve v zvezi s franšiznimi pravicami. Ameriška podružnica švicarski podružnici v zameno plačuje storitveno provizijo, ki je enaka stroškom švicarske podružnice, povečanim za maržo. Ob izdaji spornih vnaprejšnjih davčnih stališč je imela švicarska podružnica [0–10] zaposlenih, ki so predstavljali [0–10] zaposlenih za polni delovni čas. Družba McD Europe in ameriška podružnica nista imeli nobenega zaposlenega. Leta 2014 je imela družba McD Europe [0–10] zaposlenih za polni delovni čas, švicarska podružnica [10–20] zaposlenih za polni delovni čas, ameriška podružnica pa ni imela zaposlenih.
- (23) Leta 2015 je skupina McDonald's napovedala pomembno reorganizacijo svoje dejavnosti, pri čemer naj bi bile države celega sveta razdeljene na skupine glede na skupne lastnosti trga, ne pa glede na geografsko bližino. Decembra 2016 je skupina McDonald's napovedala svojo odločitev, da bo oblikovala novo strukturo integriranega podjetja v obliki nove strukture mednarodnega holdinga za prilagoditev in podporo novi organizaciji njenih dejavnosti.
- (24) To prestrukturiranje je vodilo do oblikovanja enotne strukture v Združenem kraljestvu, zadolžene za to, da podeljuje licenco za večino pravic intelektualne lastnine podjetja na svetovni ravni zunaj ZDA. Sestavljena je iz različnih britanskih družb, registriranih v Združenem kraljestvu, in ameriških družb, ki so še naprej registrirane v ZDA. Te ameriške družbe so tudi davčne rezidentke v Združenem kraljestvu. Zaradi te spremembe je družba v Ženevi prenehala z dejavnostjo. Druga švicarska pisarna podjetja ostaja dejavna, pisarna v Luksemburgu pa je ohranila odgovornost za luksemburške restavracije ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Uveljavljeni trgi, vključno z Nemčijo, Avstralijo, Kanado, Francijo, Združenim kraljestvom in povezanimi trgi.

⁽¹³⁾ Trgi, na katerih po navedbah podjetja obstajajo razmeroma večje možnosti rasti in franšizinga restavracij, vključno s Kitajsko, Korejo, Španijo, Italijo, Nizozemsko, Poljsko, Rusijo, Švico in povezanimi trgi.

⁽¹⁴⁾ Gre za poimenovanje drugih trgov v sistemu McDonald's, od katerih jih večina deluje na podlagi modela, pri katerem se v veliki meri uporablja franšizing.

⁽¹⁵⁾ Neopredmetena sredstva, povezana s franšiznimi pravicami, se nanašajo na naslednje elemente: razvoj in pozicioniranje blagovne znamke, trženje in oglaševanje, oblikovanje in tehnične specifikacije restavracij, nadgradnjo restavracij, razvoj jedi in menijev, dobavno verigo, platformo in operacijski sistemi (od tega neopredmetena sredstva, povezana z usposabljanjem), izvajanje sistemov, upravljanje franšiz, analizo dejavnosti, kontrolo kakovosti, kadre, pravno podporo.

⁽¹⁶⁾ Vir: pisni odgovor skupine McDonald's na vprašanja komisije TAX3 Evropskega parlamenta, 18. junij 2018.

2.2 Sporni vnaprejšnji davčni stališči

- (25) Ta sklep se nanaša na vnaprejšnji davčni stališči, ki ju je leta 2009 izdala luksemburška davčna uprava družbi McD Europe, in sicer prvotno vnaprejšnje davčno stališče in revidirano vnaprejšnje davčno stališče, ki se obe nanašata na davčni status družbe McD Europe v Luksemburgu.
- (26) Prvotno vnaprejšnje davčno stališče je luksemburška davčna uprava izdala 30. marca 2009 po tem, ko je skupina McDonald's vložila zahtevo za vnaprejšnje davčno stališče z dne 11. februarja 2009, ki je bila dopolnjena z dodatnimi dokazili, predloženimi 10. marca 2009. V odgovor na prvotno vnaprejšnje davčno stališče je davčni svetovalec družbe McD Europe (v nadaljnjem besedilu: davčni svetovalec) na luksemburški davčni upravi 27. julija 2009 vložil zahtevo za revidirano vnaprejšnje davčno stališče. Na podlagi te zahteve je luksemburška davčna uprava 17. septembra 2009 izdala revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

2.2.1 Prvotno vnaprejšnje davčno stališče

2.2.1.1 Organizacijska struktura skupine McDonald's, opisana v zahtevi za prvotno vnaprejšnje davčno stališče

- (27) V zahtevi skupine McDonald's za prvotno vnaprejšnje davčno stališče z dne 11. februarja 2009 sta opisani struktura skupine McDonald's in njena prisotnost v Luksemburgu. Opisano je tudi prestrukturiranje franšiznih pravic družbe McDonald's Corporation dveh podružnic družbe McD Europe v ZDA oziroma Švici. Poleg tega so opisane davčne posledice tega prestrukturiranja za Luksemburg na podlagi uporabe luksemburške davčne zakonodaje in konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ⁽¹⁷⁾.
- (28) V zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče je pojasnjeno zlasti, da je za centralizacijo nadzora in upravljanja evropskih franšiznih pravic v družbi McD Europe ta z družbama McDonald's Corporation in MIPCO sklenila „Buy-in Agreement“ (pogodba, ki določa plačilo pristopnine, v nadaljnjem besedilu: pogodba o pristopnini) in „Qualified Cost Sharing Arrangement“ (pogodba o delitvi stroškov, ki ustreza predhodno določenim merilom, v nadaljnjem besedilu: pogodba QCS). V skladu s pogodbo o pristopnini družba McD Europe plačuje pristopnino za dostop do določenih franšiznih pravic (predhodno obstoječih in prihodnjih), ki sta jih razvili in jih imata družbi McDonald's Corporation in MIPCO ⁽¹⁸⁾. Zato je družba McD Europe pridobila dejansko lastništvo teh pravic. Nato je družba McD Europe franšizne pravice in zadevne pogodbene obveznosti dodelila svoji ameriški podružnici v skladu z izjavo med družbo McD Europe in ameriško podružnico. Vse licenčnine, ki jih je prej prejela družba McDonald's Corporation, od takrat prejema družba McD Europe prek svoje ameriške podružnice. Nazadnje, v skladu s prvotnim vnaprejšnjim davnim stališčem so morale biti vse potrebne faze v zvezi prestrukturiranjem franšiznih pravic skupine McDonald's za evropsko regijo izvedene najpozneje do 1. marca 2009.
- (29) V skladu z zahtevo po prvotnem vnaprejšnjem davčnem stališču ima ameriška podružnica družbe McD Europe sedež v Oak Brooku v zvezni državi Illinois v Združenih državah Amerike. Ta podružnica prevzema različna gospodarska tveganja v zvezi z razvojem franšiznih pravic in nosi zadevne stroške. S tem, ko ameriška podružnica nosi te stroške, je po navedbah iz zahteve za vnaprejšnje davčno stališče dejansko udeležena v pogodbi QCS z družbama McDonald's Corporation in MIPCO. Dejavnosti, povezane z družbo McDonald's Corporation (ali njenimi odvisnimi družbami), stroške katerih povrne ameriška podružnica, vodijo in izvajajo zaposleni v družbi McDonald's Corporation.
- (30) Ameriška podružnica vodi svoje dejavnosti v ZDA, nadzoruje pa jo upravitelj podružnice ⁽¹⁹⁾, ki se nahaja v ZDA in nadzoruje določene dejavnosti, povezane s franšiznimi pravicami ⁽²⁰⁾, ter ki ga za skrajšan delovni čas zaposluje družba McDonald's Corporation v okviru pogodbe o opravljanju storitev za plačilo na podlagi stroškov, povečanih za dodatek, kot je določeno v pogodbi o opravljanju storitev. Storitve upravljanja ameriške podružnice so storitve v zvezi z dnevnim upravljanjem podružnice ⁽²¹⁾, za katere ameriška podružnica vsako leto družbi McDonald's Corporation plača [10 000–20 000] USD.

⁽¹⁷⁾ Konvencija med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Združenih držav Amerike za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in davčnih goljufij na področju davkov od dohodkov in premoženja, podpisana v Luksemburgu 3. aprila 1996.

⁽¹⁸⁾ Ozemlja, na katera se nanašata pogodba o pristopnini in pogodba QCS, so: [...].

⁽¹⁹⁾ Po informacijah, ki so jih luksemburški organi predložili Komisiji, ameriška podružnica neposredno ne zaposluje osebja.

⁽²⁰⁾ Kot je usklajevanje pogodbe QCS med družbama McD Europe in McDonald's Corporation, ki ureja franšizne pravice v zvezi z evropsko regijo skupine McDonald's, ter zagotavljanje funkcije podružnice v zvezi s terjatvami in obveznostmi, ob vodenju svojih računovodskih izkazov v okviru splošno priznanih ameriških računovodskih načel (US GAAP).

⁽²¹⁾ Priloga št. 4 zahteve za prvotno vnaprejšnje davčno stališče.

- (31) V skladu z zahtevo po prvotnem vnaprejšnjem davčnem stališču ima švicarska podružnica družbe McD Europe sedež v Ženevi v Švici. Ta podružnica podeljuje licenco za franšizne pravice franšizodajalcem v različnih evropskih državah ⁽²²⁾ (v nadaljnjem besedilu: glavni franšizodajalci), prejema dohodek iz licenčnin, ki jih plačajo glavni franšizodajalci, ter opravlja storitve upravljanja, podpore, razvoja in druge podobne ali povezane storitve v zvezi s franšiznimi pravicami ⁽²³⁾. Ameriška podružnica švicarski podružnici v zameno plačuje storitveno provizijo, ki je enaka stroškom švicarske podružnice, povečanim za maržo v višini [0–10] odstotkov ⁽²⁴⁾.
- (32) Glavne osebe, ki so zaposlene v švicarski podružnici, napotene ali pogodbeno najete, so del „Key European Management“. Čeprav švicarska podružnica prevzema stroške, povezane s temi osebami, zlasti izdatke za plače in dodatke, po navedbah iz zahteve za prvotno vnaprejšnje davčno stališče te stroške nazadnje nosi ameriška podružnica s tem, da se znižajo licenčnine, ki jih ameriški podružnici plačuje švicarska podružnica.
- (33) Nazadnje, v skladu z zahtevo za prvotno vnaprejšnje davčno stališče bo družba McD Europe, ki ima glavni sedež v Luksemburgu, na upravljaljskih sejah zagotavljala splošne in upravne storitve ter druge storitve podpore in pripravila poslovne strategije. Ameriška podružnica bo morala družbi McD Europe za njene storitve letno plačati provizijo v višini [400 000–500 000] EUR ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2 Davčne posledice za Luksemburg, opisane v zahtevi za prvotno vnaprejšnje davčno stališče

- (34) Po mnenju davčnega svetovalca je treba družbo McD Europe v skladu s členom 159(1) luksemburškega zakona o davku od dohodkov ⁽²⁶⁾ (v nadaljnjem besedilu: LIR) šteti za davčno zavezanko rezidentko v Luksemburgu. Družba McD Europe je torej v celoti zavezana luksemburškemu davku od dohodkov pravnih oseb. Vendar se za družbo McD Europe kot davčno zavezanko rezidentko v Luksemburgu uporabljajo tudi vse določbe konvencij na področju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenil Luksemburg.
- (35) Poleg tega se po mnenju davčnega svetovalca v skladu s členom 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA za dejavnosti ameriške podružnice šteje, kot da se izvajajo v ZDA. Zato je dobiček, ki ga ustvari ameriška podružnica, potencialno obdavčljiv samo v ZDA in oproščen luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s členoma 7 in 25 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA.
- (36) Podobno se po mnenju davčnega svetovalca za dejavnosti, ki jih opravlja švicarska podružnica, in sicer podeljevanje podlicenc za franšizne pravice glavnim franšizodajalcem, šteje, kot da se izvajajo v Švici v skladu s členom 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in Švico ⁽²⁷⁾ (v nadaljnjem besedilu: konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in Švico). Zato je dobiček, ki ga ustvari švicarska podružnica, obdavčljiv samo v Švici in oproščen luksemburškega davka od dohodkov organizacij v skladu s členoma 7 in 25 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in Švico.
- (37) Zahteva za prvotno vnaprejšnje davčno stališče je sklenjena s predlogom luksemburški davčni upravi, naj potrdi, da se strinja z razlago davčnega svetovalca glede davčnih posledic transakcij, ki so v njej opisane, v Luksemburgu.

2.2.1.3 Potrditev luksemburške davčne uprave

- (38) Luksemburška davčna uprava je v dopisu z dne 30. marca 2009 (prvotno vnaprejšnje davčno stališče) potrdila, da se družba McD Europe šteje za luksemburško davčno zavezanko rezidentko in da se zanjo kot tako lahko

⁽²²⁾ [Seznam franšizodajalcev iz različnih evropskih držav]

⁽²³⁾ Med drugim je določeno, da storitve vključujejo strateško pomoč in pomoč pri upravljanju v zvezi s finančnimi operacijami, upravljanje operacijskih platform, zasnovno dobavne verige, razvoj nepremičnin, oblikovanje restavracij, upravljanje menijev, analizo dogajanja na lokalnih trgih, kadre, kontrolo kakovosti in trženje; in to vse v okviru evropskih dejavnosti.

⁽²⁴⁾ Priloga št. 8 zahteve za prvotno vnaprejšnje davčno stališče.

⁽²⁵⁾ Priloga št. 6 zahteve za prvotno vnaprejšnje davčno stališče.

⁽²⁶⁾ Spremenjeni zakon z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov.

⁽²⁷⁾ Konvencija med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Švicarsko konfederacijo za preprečevanje dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja, podpisana v Bernu 21. januarja 1993.

uporabljajo veljavne luksemburške konvencije na področju dvojnega obdavčevanja. Poleg tega luksemburška davčna uprava potrjuje, da se glede na pojasnila, predložena v zahtevi za prvotno vnaprejšnje davčno stališče, zdi, da sta švicarska in ameriška podružnica stalni poslovni enoti. Luksemburška davčna uprava se zato strinja, da je dobiček družbe McD Europe, ki ga je mogoče pripisati tema podružnicama, obdavčljiv v njunih državah in oproščen davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu. V prvotnem vnaprejšnjem davčnem stališču je torej sklenjeno: „Da bi lahko družba [McD Europe] v Luksemburgu uveljavljala te oprostitve, mora letno predložiti dokaz, da so bili ti dohodki in premoženje prijavljeni in obdavčeni v Švici oziroma ZDA“⁽²⁸⁾.

2.2.2 Revidirano vnaprejšnje davčno stališče

2.2.2.1 Zahteva za revidirano vnaprejšnje davčno stališče

- (39) V odgovor na prvotno vnaprejšnje davčno stališče je davčni svetovalec luksemburški davčni upravi predložil podrobno analizo, da bi ta ugotovila, ali je ameriška podružnica obdavčljiva v ZDA in ali pomeni stalno poslovno enoto z ameriškega vidika.
- (40) Kar zadeva to, ali so dohodki ameriške podružnice obdavčljivi v ZDA, davčni svetovalec pojasnjuje, da mora tuj subjekt (in sicer družba McD Europe), da bi bil obdavčljiv v ZDA, opravljati industrijsko ali poslovno dejavnost v ZDA. Tak primer je, kadar se za tuj subjekt šteje, da ima dohodke, ki so dejansko povezani s poslovno ali industrijsko dejavnostjo in ki so obdavčljivi v ZDA. Davčni svetovalec meni: „... da bi imel tuj subjekt dejansko povezane dohodke, ki so obdavčljivi v ZDA, bi moral opravljati industrijsko ali poslovno dejavnost v ZDA in imeti dohodke, dejansko povezane s to dejavnostjo“. Davčni svetovalec nato potrjuje, da dejavnost, ki se izvaja v ZDA, ne pomeni industrijske ali poslovne dejavnosti v ZDA: „čeprav ima podružnica a) franšizne pravice v zvezi z evropsko regijo skupine, b) prevzema različna gospodarska tveganja v zvezi z razvojem in vzdrževanjem pridobljenih franšiznih pravic ter c) opravlja določene dejavnosti, povezane s franšiznimi pravicami, organizacija McDonald's globalno gledano meni, da se glavne poslovne dejavnosti izvajajo prek drugih članic skupine, in ne šteje, da dejavnosti podružnice pomenijo industrijsko ali poslovno dejavnost v ZDA“⁽²⁹⁾.
- (41) Kar zadeva to, ali ameriška podružnica z ameriškega vidika pomeni stalno poslovno enoto v smislu člena 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, davčni svetovalec pojasnjuje, da „je treba upoštevati ameriško nacionalno pravo, da se ugotovi, ali ima subjekt dejansko stalno poslovno enoto v smislu [konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA]“. Čeprav ima ameriška podružnica stalno mesto poslovanja, prek katerega upravitelj podružnice izvaja določene dejavnosti, davčni svetovalec pojasnjuje, da morajo biti za to, da bi pomenile stalno poslovno enoto, „poslovne dejavnosti v državi obdavčitve dovolj pomembne, da pomenijo stalno poslovno enoto ali stalnost“. Nacionalno ameriško pravo torej zahteva, da dejavnosti ameriške podružnice „presegajo določen prag“, ki po ugotovitvi davčnega svetovalca v tem primeru ni dosežen.
- (42) Kar zadeva analizo za ugotovitev, ali ameriška podružnica pomeni stalno poslovno enoto z luksemburškega davčnega vidika, davčni svetovalec pojasnjuje, da „je analiza za ugotovitev, ali ameriška podružnica družbe McD Europe pomeni stalno poslovno enoto z luksemburškega davčnega vidika, dokončno odvisna od tega, ali se dejavnosti podružnice opredelijo za ‚dejavnosti‘ v smislu luksemburškega nacionalnega prava ali ne“⁽³⁰⁾. Ker izraz „dejavnosti“ v konvenciji o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ni opredeljen, je v členu 3(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA določeno, da se je treba sklicevati na smisel, ki mu ga pripisuje nacionalno pravo države pogodbenice, ki uporablja konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, in sicer luksemburško nacionalno pravo. Davčni svetovalec družbe McD Europe pojasnjuje tudi, da če se za dejavnosti ameriške podružnice uporabi opredelitev „dejavnosti“ ali „stalne poslovne enote“ v skladu z luksemburškim nacionalnim pravom, „bi Luksemburg torej pričakoval, da se dohodki obdavčijo v ZDA, ker je mogoče podružnico z luksemburškega davčnega vidika obravnavati kot stalno poslovno enoto. Vendar nič ne obvezuje države pogodbenice (ZDA), da te dohodke dejansko obdavči. Člen 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA določa, da Luksemburg oprosti davka dohodke, ki ‚so obdavčljivi v ZDA‘.“ Po mnenju davčnega svetovalca „nikjer ni navedeno, da se zahteva dejanska obdavčitev“⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Izvirno besedilo v francoščini: „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 États-Unis“.

⁽²⁹⁾ Str. 3 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

⁽³⁰⁾ Str. 3 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

⁽³¹⁾ Str. 4 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

- (43) Poleg tega se davčni svetovalec, da bi podprl svoje stališče, sklicuje na sodbo upravnega sodišča Luksemburga v zadevi La Coasta (v nadaljevanju: sodba La Coasta) ⁽³²⁾ v zvezi z različnimi razlagami konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in Francijo ⁽³³⁾, ki je dokončno pripeljala do dvojne neobdavčitve. Po navedbah davčnega svetovalca je upravno sodišče potrdilo, da „neobstoj stalne poslovne enote s francoskega vidika ni upošteven in da si torej Luksemburg ne more povrniti pravice do obdavčitve dohodkov samo zato, ker jih Francija ne šteje za obdavčljive“.
- (44) Davčni svetovalec družbe McD Europe je nato opravil analizo, da bi ugotovil, ali v skladu z luksemburškim davčnim pravom dejavnosti ameriške podružnice pomenijo „dejavnosti“. Davčni svetovalec na podlagi dejstev in okoliščin primera ugotavlja, da ameriška podružnica trajno opravlja poslovno dejavnost prek stalnega mesta poslovanja in pomeni stalno poslovno enoto v skladu z luksemburškim pravom. Natančneje, po mnenju davčnega svetovalca v skladu z odstavkom 16 *Steueranpassungsgesetz* (zakon o davčni prilagoditvi, v nadaljnjem besedilu: StAnpG) dejavnosti ameriške podružnice pomenijo trajne poslovne dejavnosti, ki se opravljajo prek stalnega mesta poslovanja ⁽³⁴⁾. Dejavnosti so „dejavnosti v zvezi z intelektualno lastnino“ ameriške podružnice, natančneje: i) imetništvo sredstev; ii) odgovornost v zvezi z določenimi tveganji, in sicer gospodarskimi tveganji v zvezi z razvojem in vzdrževanjem franšiznih pravic, za katere nosi zadevne stroške, s čimer je torej dejansko udeležena v pogodbi QCS z družbo McDonald's Corporation; iii) nadzor franšiznih pravic, in sicer usklajevanje pogodbe QCS, spremljanje povračila stroškov, ki jih nosi „Key European Management“; iv) računovodske funkcije. Po mnenju davčnega svetovalca je treba z luksemburškega vidika in v povezavi z razlago konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA „ugotoviti, da [ameriška podružnica] opravlja dejavnosti v zvezi z intelektualno lastnino prek ameriške stalne poslovne enote v skladu s členom 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA“ ⁽³⁵⁾.
- (45) Analiza davčnega svetovalca je sklenjena s predlogom luksemburški davčni upravi, naj potrdi, da se strinja s to ugotovitvijo. V sklepnem delu analize je navedeno: „Ta dopis bi nadomestil vaš dopis o potrditvi z dne 30. marca 2009. Zato bi bili zelo hvaležni, če bi lahko s tem dopisom potrdili tudi našo razlago davčnih posledic za Luksemburg, kot so opisane v našem dopisu z dne 11. februarja 2009“ ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2 Revidirano vnaprejšnje davčno stališče, ki ga je izdala luksemburška davčna uprava

- (46) Luksemburška davčna uprava je z dopisom z dne 17. septembra 2009 potrdila, da se strinja z razlago konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki jo je davčni svetovalec navedel v zahtevi za revidirano vnaprejšnje davčno stališče, kar zadeva davčno obravnavo dobička, ki ga v ZDA ustvari ameriška podružnica družbe McD Europe, v skladu z luksemburškim pravom.

3. OPIS UPOŠTEVNEGA PRAVNEGA OKVIRA

- (47) Splošna pravila o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu so določena v LIR. Člen 159(1) LIR določa: „Davek od dohodkov organizacij se odmeri od vseh dohodkov davčnega zavezanca.“ Člen 160 LIR določa: „Davku od dohodkov organizacij so za svoj izvirni dohodek v smislu člena 156 zavezani kolektivni subjekti iz člena 159, ki nimajo ne sedeža ne glavne uprave na ozemlju Velikega vojvodstva.“

⁽³²⁾ Sodba upravnega sodišča Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 3. decembra 2001, zap. št. 12831, ki mu je sledila sodba višjega upravnega sodišča Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 23. aprila 2002, zap. št. 14442c.

⁽³³⁾ Konvencija med Francijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in vzpostavitev pravil o vzajemni upravni pomoči na področju davkov od dohodkov in premoženja z dne 1. aprila 1958.

⁽³⁴⁾ Poleg opisa dejavnosti se davčni svetovalec sklicuje na naslednja merila, da bi ugotovil, da ameriška podružnica opravlja stalno dejavnost prek stalne podružnice: podružnica najema pisarniške prostore, ki ji omogočajo, da opravlja dejavnosti z uporabo stalnega mesta poslovanja; podružnica ima dostop do storitev, ima upravitelja in „druge zaposlene“; podružnica ima uradno pravico do uporabe prostorov; predvideno je, da bodo pisarniški prostori podružnici na voljo dolgoročno; podružnica najemodajalcu plačuje letno najemnino; podružnica bo uradno registrirana v ZDA; ima lasten bančni račun in družba McD Europe vodi ločene računovodske izkaze za ameriško podružnico; zaposleni bodo svoje delo večinoma opravljali v prostorih podružnice; podružnica ima pisemsko glavo; podružnica bo plačevala letno plačilo za storitve svojega upravitelja; vsi zgoraj navedeni stroški so navedeni v računovodskih izkazih podružnice.

⁽³⁵⁾ Str. 8 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

⁽³⁶⁾ Str. 8 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

- (48) Člen 163 LIR določa, da se luksemburški davek od dohodkov organizacij odmeri od obdavčljivega dohodka, ki ga davčni zavezanec ustvari v danem letu ⁽³⁷⁾. Pred letom 2013 je bil obdavčljivi dobiček vseh družb, zavezanih davku v Luksemburgu, obdavčen po standardni davčni stopnji 28,80 % ⁽³⁸⁾. Od leta 2013 je standardna davčna stopnja 29,22 %.
- (49) Vključitev konvencij na področju dvojnega obdavčevanja v luksemburško pravo temelji na členu 134 in členu 162 LIR v povezavi z uredbo Velikega vojvodstva z dne 3. decembra 1969.
- (50) Člen 134 LIR določa za posameznike: „Kadar so dohodki davčnega zavezanca rezidenta oproščeni, ob pridržku klavzule o postopnem povečanju, ki jo določa mednarodna konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ali druga meddržavna konvencija, se ti dohodki kljub temu vključijo v fiktivno davčno osnovo za določitev splošne davčne stopnje, ki se uporablja za prilagojeni obdavčljivi dohodek v smislu člena 126“.
- (51) V skladu s členom 162 LIR ⁽³⁹⁾ in uredbo Velikega vojvodstva z dne 3. decembra 1969 ⁽⁴⁰⁾ se člen 134 LIR uporablja tudi za podjetja, zavezana luksemburškemu davku od dohodkov organizacij (IRC).
- (52) V odstavku 16 StAnpG je opredeljen pojem „stalna poslovna enota“ v skladu z luksemburškim davčnim pravom, pri čemer je v zvezi s tem navedena kakršna koli stalna oprema ali mesto, ki se uporablja za opravljanje trajne „industrijske“ ali „poslovne“ dejavnosti ⁽⁴¹⁾.
- (53) Luksemburg in ZDA so 3. aprila 1996 podpisali konvencijo na področju dvojnega obdavčevanja: Konvencija med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Združenih držav Amerike za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in davčnih goljufij na področju davkov od dohodkov in premoženja ⁽⁴²⁾. V luksemburško nacionalno pravo je bila uvedena z zakonom z dne 5. marca 1999 ⁽⁴³⁾, v obeh državah pogodbenicah je začela veljati 20. decembra 2000, učinkovati pa je začela 1. januarja 2001.

⁽³⁷⁾ Člen 163(1) LIR: „Davek od dohodkov organizacij se odmeri od obdavčljivega dohodka, ki ga davčni zavezanec ustvari v koledarskem letu.“

⁽³⁸⁾ Luksemburški davek od dohodkov organizacij je sestavljen iz davka od dohodkov („impôt sur le revenu des collectivités“ ali „IRC“) v višini 21 % in, za podjetja s sedežem v mestu Luxembourg, občinskega davka od dohodkov („impôt commercial“) v višini 6,75 %. Poleg tega se 21-odstotni davčni stopnji prišteje še 5 % za zaposlitveni sklad, ki se obračuna na IRC. Leta 2012 se je solidarnostni davek povečal s 5 % na 7 %, kar je začelo veljati z davčnim letom 2013. S spremembami, uvedenimi za davčno leto 2013, se skupna stopnja davka od dohodkov za podjetja s sedežem v mestu Luxembourg poveča z 28,80 % na 29,22 %. Poleg tega so luksemburška podjetja zavezana letnemu davku od premoženja, ki se v višini 0,5 % čistega vrednosti podjetja po vsem svetu pobere 1. januarja vsako leto.

⁽³⁹⁾ Člen 162 LIR določa: „1. Določbe naslova I tega zakona se uporabljajo za določitev obdavčljivega dohodka in čistega dohodka, ki ga sestavlja, za določitev dobička od odsvojitve ali likvidacije ter za napoved, odmero in pobiranje davka, razen če ni v nadaljevanju določeno drugače ali če uporaba teh določb ni utemeljena glede na posebno naravo kolektivnih subjektov. 2. Na podlagi prejšnjega odstavka bodo v uredbi Velikega vojvodstva opredeljene določbe, ki se uporabljajo za kolektivne subjekte.“

⁽⁴⁰⁾ Uredba Velikega vojvodstva z dne 3. decembra 1969 o izvajanju člena 162 določa: „Določbe naslova I zakona z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov, ki se uporabljajo v skladu s členom 162 navedenega zakona za obdavčitev kolektivnih subjektov iz naslova II navedenega zakona, so navedene na seznamu, ki je priložen tej uredbi in je njen sestavni del“.

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (Rgesetzbl. I S. 925). V izvorni različici (v nemščini) odstavek 16 določa: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

⁽⁴²⁾ Konvencija med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Združenih držav Amerike za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in davčnih goljufij na področju davkov od dohodkov in premoženja, podpisana v Luksemburgu 3. aprila 1996.

⁽⁴³⁾ Zakon z dne 5. marca 1999 o odobritvi Konvencije med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Združenih držav Amerike za preprečevanje dvojnega obdavčevanja in davčnih goljufij na področju davkov od dohodkov in premoženja, podpisana v Luksemburgu 3. aprila 1996, kot je bila spremenjena z izmenjavo pism med vladama dne 28. avgusta 1996, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, 16. marec 1999, A – št. 25. Zakon je bil leta 2010 spremenjen z zakonom z dne 31. marca 2010 o odobritvi davčnih konvencij in določitvi postopka, ki se za to uporablja, na področju izmenjave informacij na zahtevo, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, A – št. 51, 6. april 2010.

- (54) Konvencije na področju dvojnega obdavčevanja so mednarodni sporazumi med suverenima državama ⁽⁴⁴⁾. Večina konvencij na področju dvojnega obdavčevanja je dvostranskih, vendar obstajajo tudi večstranske davčne konvencije, kot je Večstranska konvencija o vzajemni upravni pomoči na davčnem področju ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Namen konvencij na področju dvojnega obdavčevanja je izboljšati čezmejno trgovanje in mednarodne naložbe z odpravo ali zmanjšanjem davčnih ovir za podjetja in fizične osebe, ki poslujejo ali vlagajo v obeh državah članicah pogodbenicah. Če bi bili isti dohodki iz čezmejnega poslovanja obdavčeni v obeh državah, bi lahko to ogrozilo razvoj trgovanja ali odvrnilo od naložb med dvema suverenima državama. Najpomembnejši cilj konvencije na področju dvojnega obdavčevanja je torej preprečiti ali odpraviti dvojno obdavčevanje, kadar nastane ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Splošno področje uporabe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA je opredeljeno v členu 1(1), ki določa: „Ta konvencija se uporablja samo za osebe, ki so rezidentke v državi pogodbenici ali v obeh državah pogodbenicah, razen če je v njej določeno drugače.“
- (57) Člen 3(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki se nanaša na „Splošne določbe“, določa: „Za uporabo konvencije v državi pogodbenici ima vsak izraz, ki v njej ni opredeljen, smisel, ki mu ga pripisuje pravo te države v zvezi z davki, za katere se konvencija uporablja, razen če kontekst ne zahteva drugačne razlage ali če se pristojni organi v skladu z določbami člena 27 (Sporazumni postopek) ne dogovorijo o enotnem pomenu.“
- (58) Člen 5(1) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA opredeljuje pojem stalne poslovne enote: „V smislu te konvencije izraz ‚stalna poslovna enota‘ pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega podjetje v celoti ali delno opravlja svojo dejavnost.“
- (59) Člen 7(1) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA v zvezi z obdavčitvijo dobička podjetij navaja: „Dobiček podjetja države pogodbenice se lahko obdavči samo v tej državi, razen če podjetje dejavnost v drugi državi pogodbenici opravlja prek stalne poslovne enote v njej. Če podjetje opravlja dejavnost tako, se lahko dobiček podjetja obdavči v drugi državi, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripiše tej stalni poslovni enoti.“
- (60) Člen 25 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA z naslovom „Odprava dvojnega obdavčevanja“ v odstavku 2 določa: „V Luksemburgu se dvojno obdavčevanje odpravi tako: a) kadar rezident v Luksemburgu prejme dohodke ali ima premoženje, ki so v skladu z določbami te konvencije obdavčljivi v ZDA, Luksemburg te dohodke ali premoženje oprosti plačila davka, brez poseganja v pododstavka b) in c), vendar lahko za izračun zneska davka od ostalega dohodka ali premoženja rezidenta uporabi iste davčne stopnje, kot če dohodki ali premoženje ne bi bili oproščeni.“

⁽⁴⁴⁾ Pogosto se imenujejo tudi „davčne konvencije“ ali „sporazumi na področju dvojnega obdavčevanja“.

⁽⁴⁵⁾ OECD, Svet Evrope, Večstranska konvencija o vzajemni upravni pomoči na davčnem področju, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Obstajata dve glavni vzorčni davčni konvenciji, ki omogočata državam pogodbenicam, da se dogovorijo o natančnih pogojih in določbah konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju: vzorčna davčna konvencija OZN in vzorčna davčna konvencija OECD (v nadaljnjem besedilu: vzorčna davčna konvencija OECD). Prva vzorčna davčna konvencija OECD je bila objavljena leta 1958 ter se od takrat redno revidira in posodablja. Vzorčno davčno konvencijo OECD dopolnjujejo pojasnila o členih vzorčne davčne konvencije, ki pojasnjujejo in razlagajo določbe vzorčne davčne konvencije OECD ter se redno posodablajo in revidirajo. OECD v pojasnilih navaja tudi pripombe določenih držav glede posebnih vidikov konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in o načinu, kako te države razlagajo nekatere člene konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v svojem internem pravu.

4. RAZLOGI ZA ZAČETEK POSTOPKA

- (61) Komisija se je odločila, da začne formalni postopek preiskave, ker je predhodno ocenila, da sporni vnaprejšnji davčni stališči pomenita državno pomoč družbi McD Europe v smislu člena 107(1) Pogodbe, in izrazila pomisleke glede združljivosti spornih davčnih ukrepov z notranjim trgov.
- (62) Pomisleki Komisije so se nanašali predvsem na napačno uporabo člena 25(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA v vnaprejšnjem davčnem stališču, s čimer naj bi bila družbi McD Europe odobrena selektivna prednost.
- (63) Komisija je uporabila preizkus v treh korakih, da bi ugotovila, ali je revidirano vnaprejšnje davčno stališče *a priori* selektivno. Prvič, ocenila je, da je referenčni sistem luksemburški splošni sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, katerega cilj je obdavčiti dobiček vseh družb, zavezanih davku v Luksemburgu. Menila je tudi, da luksemburški sistem davka od dohodkov pravnih oseb vključuje konvencije na področju dvojnega obdavčevanja, katerih stranka je Luksemburg.
- (64) Drugič, Komisija je preučila, ali je revidirano vnaprejšnje davčno stališče pomenilo odstopanje od referenčnega sistema, ki vodi do ugodnejše obravnave družbe McD Europe v primerjavi z gospodarskimi subjekti, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju. Menila je, da je načeloma družba McD Europe zavezana luksemburškemu davku od dohodkov pravnih oseb, kar zadeva njen svetovni dobiček, razen če se uporablja konvencija na področju dvojnega obdavčevanja in je dobiček tujih podružnic oproščen plačila luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb. Komisija je izrazila pomisleke glede tega, ali revidirano vnaprejšnje davčno stališče upošteva člena 7 in 25 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ter luksemburško pravo, s katerim je ta konvencija prenesena v nacionalno pravo in ki po svojem vodilnem načelu zahteva obdavčitev dobička na svetovni ravni.
- (65) Člen 25 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA določa, da kadar rezident Luksemburga prejme tuje dohodke, ki „so v skladu z določbami te konvencije obdavčljivi v ZDA“, Luksemburg te dohodke oprosti kakršne koli obdavčitve. Za ugotovitev, ali so dohodki „obdavčljivi v ZDA“ „v skladu z določbami te konvencije“, je treba uporabiti člen 7 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA.
- (66) Komisija je ugotovila, da „lahko“ v skladu s členom 7 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA zadnjenavedena država (država vira) zadevne dohodke (in sicer dobiček, ki ga ustvari ameriška podružnica družbe McD Europe in izhaja iz uporabe franšiznih pravic) obdavči samo, če obstaja stalna poslovna enota, ki ji je mogoče pripisati ta dobiček. V nasprotnem primeru je ta dobiček obdavčljiv samo v Luksemburgu. Nato je ugotovila, da dobiček, pripisan ameriški podružnici, ne more biti obdavčen v ZDA, ker ta ne pomeni stalne poslovne enote v smislu ameriškega davčnega prava. Povedano drugače, ni mogoče, da bi bil ta dobiček „obdavčljiv“ v ZDA v smislu člena 25(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Komisija meni, da so se luksemburški davčni organi popolnoma zavedali, da taka obdavčitev ni mogoča, in trdi, da se ne bi smeli strinjati s tem, da se dohodki, pripisani ameriški podružnici, oprostitjo plačila luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb.
- (67) Zato je Komisija menila, da se luksemburška davčna uprava, da bi preprečila odobritev selektivne prednosti, ne bi smela strinjati s tem, da se ti dohodki oprostitjo plačila davka od dohodkov pravnih oseb, razen če se lahko obdavčijo v ZDA v skladu z določbami konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. S stališča, ki ga je Komisija izrazila v sklepu o začetku postopka, dejstvo, da se je luksemburška davčna uprava ob izdaji revidiranega vnaprejšnjega davčnega stališča popolnoma zavedala tega, da ameriška podružnica ne pomeni stalne poslovne enote v smislu ameriškega davčnega prava, pomeni, da je dobro vedela tudi, da dohodki iz njenih dejavnosti ne morejo biti obdavčeni v ZDA v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ter da zato njena potrditev, da se zadevni dohodki oprostitjo plačila luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s členom 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, temelji na napačni uporabi navedene določbe.
- (68) Ob upoštevanju, da ni utemeljitve za selektivno obravnavo družbe McD Europe, ki izhaja iz revidiranega vnaprejšnjega davčnega stališča, in glede na to, da so bili izpolnjeni vsi drugi pogoji za obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe, je Komisija sprejela predhodno ugotovitev, da revidirano vnaprejšnje davčno stališče, ki ga je luksemburška davčna uprava izdala družbi McD Europe, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. Poleg tega je Komisija, ker so bili izpolnjeni pogoji za to, da se navedeno stališče šteje za pomoč za tekoče poslovanje, dvomila o združljivosti spornih ukrepov z notranjim trgovom v skladu s členom 107(2) in (3) Pogodbe.

5. PRIPOMBE LUKSEMBURŠKIH ORGANOV K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA

- (69) Luksemburški organi so dne 4. februarja 2016 predložili svoje pripombe glede sklepa o začetku postopka. Luksemburški organi najprej trdijo, da Komisija ni pravilno določila pravnega okvira, nato da sklepanje Komisije v sklepu o začetku postopka temelji na zmotnih predpostavkah in nazadnje, da Komisija ni dokazala obstoja selektivne prednosti.

5.1 Pripombe luksemburških organov o pravnem okviru

- (70) Luksemburški organi najprej opisujejo namen in vsebino konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, in sicer razdelitev pravice do obdavčitve, da se preprečijo (dejanski ali morebitni) primeri dvojne obdavčitve, ne pa zagotovitev dejanske obdavčitve davčnega zavezanca v eni ali drugi državi pogodbenici ali v tretji državi. Konvencija na področju dvojnega obdavčevanja ne pomeni obdavčitve, če je ne določa nacionalno pravo. Izvajanje pooblastila za obdavčevanje je v izključni pristojnosti države pogodbenice, ki ima pooblastilo za obdavčevanje v skladu z razdelitvijo, ki jo določa konvencija. Ker ni klavzule o menjavi (*switch-over-clause*)⁽⁴⁷⁾ ali metode pripisovanja⁽⁴⁸⁾, druga država pogodbenica ne more enostransko rešiti težave neobstoja obdavčitve, kadar druga država ne izvaja svojega pooblastila za obdavčevanje. Po mnenju luksemburških organov je edini možni način za rešitev položajev neobstoja obdavčitve sprememba konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.
- (71) Luksemburški organi pojasnjujejo tudi, da se konvencija na področju dvojnega obdavčevanja razlaga avtonomno v posamezni državi pogodbenici. Od Luksemburga torej ni mogoče zahtevati, naj konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA razlaga glede na ameriško pravo.
- (72) Kar zadeva nacionalno pravo in sodno prakso Luksemburga, luksemburški organi pojasnjujejo, da ne konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ne pravno besedilo, s katerim je bila ta konvencija prenesena v luksemburško pravo, niti nobeno drugo zakonodajno besedilo v luksemburškem notranjem pravu ne določa klavzule o efektivni obdavčitvi. Nato se sklicujejo na sodbo, La Coasta⁽⁴⁹⁾, v kateri je bilo priznано, da lahko nastane dvojna neobdavčitev kljub pravilni uporabi konvencije na področju dvojnega obdavčevanja, saj je vsaka država pogodbenica neodvisna od druge pri razlagi konvencije na področju dvojnega obdavčevanja.
- (73) V obravnavanem primeru luksemburški organi pojasnjujejo, da je razlog za neobstoje obdavčitve ameriške podružnice v ZDA uporaba ameriškega notranjega prava in koncepta „dejansko povezanih dohodkov“. Neobstoje obdavčitve v ZDA izhaja iz tega, da te ne uporabljajo pravice do obdavčitve, ki jim jo dodeljuje konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, česar Luksemburg ne more izpodbijati. Poleg tega po mnenju Luksemburga Komisija ni pristojna za (ponovno) razlago mednarodne konvencije ter krši člena 4 in 5 Pogodbe o Evropski uniji, če odloči o „pravilni“ uporabi dvostranske mednarodne pogodbe med državo članico in tretjo državo.

5.2 Pripombe luksemburških organov o sklepanju Komisije

- (74) Luksemburški organi menijo, da sklepanje Komisije temelji na dveh zmotnih predpostavkah. Prvič, na predpostavki Komisije, da so luksemburški davčni organi vedeli ali bi morali vedeti, da ameriška podružnica v skladu z ameriškim pravom ni obdavčljiva, na dan izdaje vnaprejšnjega davčnega stališča. Drugič, na dejstvu, da Komisija meni, da če so luksemburški davčni organi vedeli, da ameriška podružnica v skladu z ameriškim davčnim pravom v ZDA ni obdavčljiva, so bili obvezani obdavčiti družbo McD Europe.

⁽⁴⁷⁾ Klavzula o menjavi državi pogodbenici omogoča, da enostransko spremeni metodo, ki omogoča preprečevanje dvojnega obdavčevanja, če druga država pogodbenica uporabi konvencijo ali svojo nacionalno davčno zakonodajo, da bi določene dohodke ali kapital oprostila obdavčitve, ali če za dividende, obresti ali licenčnine uporabi znižane stopnje davčnega odtegljaja.

⁽⁴⁸⁾ Bistveni element metode pripisovanja, naj bo enostransko ali na podlagi dvostranske davčne konvencije, je ta, da država rezidentstva obravnava davek od tujih dohodkov, ki ga državi vira plačajo njeni rezidenti, v okviru določenih regulativnih omejitev, kot da bi šlo za davek od dohodka, ki je bil plačan njej sami. Kadar je tuja davčna stopnja nižja od nacionalne stopnje, je treba državi rezidentstva plačati samo presežek nacionalnega davka glede na tuj davek. Kadar je tuji davek višji, država rezidentstva ne prejme nobenega davka. Dejanska skupna davčna obremenitev je enaka tistemu od zneskov nacionalnega davka in tujega davka, ki je višji.

⁽⁴⁹⁾ Glej uvodno izjavo 43. Prvič, v sodbi francoskega državnega sveta z dne 18. marca 1994 je bila Franciji zavržena pravica, da obdavči kapitalske dobičke, ki jih je ustvarila luksemburška družba s prodajo nepremičnine v Franciji, ker samo imetništvo nepremičnine ni pomenilo stalne poslovne enote v Franciji in ker so bili poslovni dohodki v Franciji obdavčljivi samo, če jih je bilo mogoče pripisati francoski stalni poslovni enoti. Po navedeni sodbi je Luksemburg poskušal v Luksemburgu obdavčiti dohodke in kapitalske dobičke od nepremičnin francoskega izvora luksemburških družb. Vendar je upravno sodišče Luksemburga v sodbi La Coasta menilo nasprotno in odločilo, da davčna konvencija med Francijo in Luksemburgom pripisuje pravice do obdavčitve nepremičninskih dohodkov v državi, v kateri se te nepremičnine nahajajo, v tem primeru v Franciji.

- (75) Kar zadeva prvo predpostavko Komisije, luksemburški organi trdijo, da niso pristojni za ocenjevanje in razlago tujega davčnega prava. Poleg tega luksemburški davčni organi niso mogli vedeti, ali bo ameriška davčna uprava dejansko obdavčila ameriško podružnico ali ne, ker – prvič – ob zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče niso prejeli nobenega dokumenta ali informacije, ki bi izvirala od ameriške davčne uprave, in ker – drugič – subjektivnega mnenja zasebnega davčnega svetovalca ni mogoče enačiti s stališčem ameriških davčnih organov.
- (76) Kar zadeva drugo predpostavko Komisije, luksemburški organi trdijo, da če z vidika luksemburškega prava družba McD Europe ni obdavčljiva, ni pomembno vedeti, ali je ta davčni zavezanec obdavčljiv v skladu z ameriškim pravom ali ne, saj si Luksemburg ne more povrniti pravice do obdavčevanja. Razdelitev pravic do obdavčevanja je brezpogojna in dokončna.

5.3 Pripombe luksemburških organov o analizi, ki jo je Komisija opravila na podlagi člena 107 Pogodbe

- (77) Luksemburški organi se ne strinjajo s pravno analizo Komisije, ki ugotavlja obstoj selektivne prednosti. Kar zadeva določitev referenčnega sistema, naj bi ta vključeval samo konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ter luksemburška pravila in prakso na področju konvencij za preprečevanje dvojnega obdavčevanja na splošno, kot jih razlagajo luksemburška sodišča.
- (78) Poleg tega luksemburški organi poudarjajo, da se Komisija v sklepu o začetku postopka sklicuje samo na člen 159 LIR, medtem ko je za pravilno sklicevanje v zvezi z obdavčitvijo – na svetovni ravni – družb, zavezanih davku od dohodkov organizacij, potrebna tudi uporaba člena 160 LIR. Poleg tega vključitev konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v luksemburško pravo temelji na členu 134 LIR v povezavi s členom 162 LIR, skupaj z uredbo Velikega vojvodstva z dne 3. decembra 1969. Vendar naj se Komisija v sklepu o začetku postopka ne bi sklicevala nanje. Po mnenju luksemburških organov je taka nejasnost v nasprotju z zahtevami člena 107(1) Pogodbe.
- (79) Po mnenju luksemburških organov Komisija tudi ni dokazala kakršnega koli odstopanja od konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in/ali od luksemburškega prava, kot ga razlagajo sodišča in višja sodišča, ter prakse.
- (80) Nazadnje, luksemburški organi se ne strinjajo z ugotovitvijo Komisije, da obstaja prednost. Prvič, vprašanje prednosti mora biti neodvisno od odločitve ameriških organov, da podjetje obdavčijo ali ne. Drugič, tudi če bi bila priznana trditev, da je Luksemburg obvezan naložiti obdavčitev, da bi preprečil položaj dvojnega obdavčevanja, si je prednost mogoče zamisliti samo, če bi luksemburški davčni organi na datum izdaje revidiranega vnaprejšnjega davčnega stališča z gotovostjo vedeli, da ameriški organi dejansko ne bodo obdavčili ameriške podružnice. Ameriški davčni organi so sprejeli stališče o obdavčitvi ameriške podružnice v ZDA samo v okviru revizijskega pregleda, ki ga je IRS opravila leta 2014, skoraj 5 let po vnaprejšnjem davčnem stališču. Luksemburški davčni organi ob izdaji spornih vnaprejšnjih davčnih stališč tega niso mogli vedeti. Tretjič, po navedbah luksemburških organov ne bi Komisija nikoli izpodbijala utemeljenosti vnaprejšnjih davčnih stališč, če bi IRS pri svojem revizijskem pregledu ugotovila, da je ameriška podružnica v ZDA obdavčljiva. Ker ZDA uporabljajo sistem svetovne obdavčitve, naj bi bili dohodki družbe McD Europe obdavčeni, ko se bodo vrnili v ZDA. Rezultat naj bi bil torej le odložitev obdavčitve. To, da ameriški davčni organi niso obdavčili dohodkov ameriške podružnice po izdaji spornih vnaprejšnjih davčnih stališč, je torej po mnenju Komisije pripeljalo do prednosti v korist družbe McD Europe.

6. PRIPOMBE ZAINTERESIRANIH STRANI K SKLEPU O ZAČETKU POSTOPKA

6.1 Pripombe družbe McD Europe

- (81) Družba McD Europe je svoje pripombe predložila 9. avgusta 2016. Prvič, družba McD Europe izpodbija pristojnost Komisije za razlago mednarodnih in nacionalnih davčnih pravil, drugič, poudarja nekatere pomanjkljivosti razlage konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki jo je uporabila Komisija, ter tretjič, trdi, da Komisija ni dokazala obstoja državne pomoči v korist družbe McD Europe.

6.1.1 Pripombe družbe McD Europe glede pristojnosti Komisije za razlago mednarodnih in nacionalnih davčnih pravil

- (82) Družba McD Europe trdi, da so v skladu s členi 113, 114 in 115 Pogodbe države članice edine pristojne za določitev svojega sistema obdavčevanja pravnih oseb in za sklepanje mednarodnih pogodb. Zato poskus Komisije, da bi uveljavila lastno razlago konvencije, kot je konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, pomeni kršitev davčne suverenosti Luksemburga. Zlasti po mnenju družbe McD Europe Komisija ne upošteva (pravilne) razlage konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jo uporabljajo luksemburški davčni organi, ko meni, da i) bi bilo treba pogoje za obstoj stalne poslovne enote, ki ga predvideva konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, analizirati glede na ameriško pravo ter da ii) da bi morali luksemburški davčni organi preučiti obdavčitev dohodkov ameriške podružnice v ZDA, preden so se odločili, da jih v Luksemburgu ni treba obdavčiti.

6.1.2 Pripombe družbe McD Europe glede razlage konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki jo je uporabila Komisija

- (83) Družba McD Europe trdi, da je razlaga konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki jo uporablja Komisija, napačna, ker i) razlaga, ki jo Komisija uporablja za pojem stalna poslovna enota, ne upošteva načina, kako se konvencije na področju dvojnega obdavčevanja na splošno razlagajo/uporabljajo, in je v nasprotju z določbami Pogodbe, ii) Komisija v konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju vnaša potrebo po tem, da so dohodki ameriške podružnice v ZDA obdavčljivi, iii) se Komisija sklicuje na določbe vzorčne davčne konvencije OECD ⁽⁵⁰⁾, ki se ne uporabljajo za konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA in/ali v obravnavanem primeru niso upoštevne.
- (84) V zvezi s prvo točko družba McD Europe trdi, da konvencija na področju dvojnega obdavčevanja sama po sebi ne ustvari pravice do obdavčevanja, če v notranjem pravu ne obstaja pravica do obdavčevanja. Podobno je vsaka država pogodbenica neodvisna od druge pri razlagi konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Poleg tega razlaga, ki jo je mogoče uporabiti za določen koncept v ameriškem pravu, za Luksemburg ni upoštevna, čeprav lahko različni razlagi držav pogodbenic pripeljeta do dvojne neobdavčitve. Po mnenju družbe McD Europe je edini način za odpravo tega položaja dvojne neobdavčitve dogovor o spremembi konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.
- (85) Kar zadeva razlago pojma stalne poslovne enote, družba McD Europe trdi, da besedilo konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ter zlasti njenega člena 3 potrjuje, da je država pogodbenica, ki uporablja konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, pristojna, da ta pojem razlaga glede na svoj pravni sistem. Zato je bila v obravnavanem primeru luksemburška davčna uprava pristojna za razlago konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA glede na svoj pravni sistem ter za to, da šteje, da ameriška podružnica pomeni stalno poslovno enoto za namene konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ugotovitev iz revizijskega pregleda, ki ga je IRS opravila leta 2014, ni upoštevna, saj luksemburški davčni organi niso mogli poznati tega stališča IRS ob izdaji vnaprejšnjih davčnih stališč leta 2009 in ker to stališče ne bi moglo za nazaj vplivati na vnaprejšnja davčna stališča.
- (86) Drugič, člen 7(2) in člen 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA ne zahtevata, da morajo biti dohodki stalne poslovne enote obdavčljivi v ZDA. Po mnenju družbe McD Europe bi bilo treba na podlagi pravilnega branja določb konvencije o dvojnem obdavčevanju šteti, da to, da država pogodbenica, ki lahko v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju naloži obdavčitev (v tem primeru ZDA), pozneje v skladu s svojim notranjim pravom meni, da dohodki niso obdavčljivi, ni upoštevno za drugo državo pogodbenico (Luksemburg), ki izgubi svojo pravico do obdavčitve dohodkov v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.
- (87) Tretjič, sklicevanje Komisije na pojasnila OECD, uvedena leta 2000, v podporo njeni ugotovitvi, da bi morali luksemburški davčni organi glede na to, da dohodki ameriške podružnice v ZDA niso bili obdavčljivi, te dohodke obdavčiti, ni upoštevno, ker zadevna določba ni obstajala, ko je bila leta 1996 sklenjena konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Nova razlaga pojasnil OECD, ki spreminja pomen člena 23A vzorčne davčne konvencije OEECD, se lahko uporablja samo za konvencije, ratificirane po zadevni reviziji vzorčne davčne konvencije OECD leta 2000. Družba McD Europe poleg tega poudarja, da vzorčna davčna konvencija OECD ni pravno zavezujoča, temveč se šteje bolj za priporočilo.

⁽⁵⁰⁾ Vzorčna davčna konvencija OECD je vzorčna konvencija za države, ki sklepajo dvostranske davčne konvencije, in ima bistveno vlogo pri odpravljanju davčnih ovir za čezmejno trgovanje in naložbe. Predstavlja podlago za sklepanje in uporabo dvostranskih davčnih konvencij med državami ter je namenjena pomoči podjetjem in prispeva k preprečevanju izogibanja davkom in davčnih goljufij. Vzorčna davčna konvencija OECD je tudi način za enotno urejanje najpogostejših težav, ki nastajajo na področju mednarodnega dvojnega obdavčevanja.

6.1.3 Pripombe družbe McD Europe o analizi, ki jo je Komisija opravila na podlagi člena 107 Pogodbe

- (88) Po mnenju družbe McD Europe sklepanje Komisije temelji na zmotni predpostavki, da vnaprejšnje davčno stališče vključuje uporabo državnih sredstev. Drugič, družba McD Europe ni dobila nobene prednosti, ker luksemburški davčni organi ne bi mogli obdavčiti dohodkov, pripisanih ameriški podružnici. Tretjič, Komisija ni dokazala, da je družba McD Europe edino podjetje, ki je imelo korist od uporabe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, in še manj, da je del selektivne skupine podjetij.
- (89) Kar zadeva prvo točko, McD Europe trdi, da vnaprejšnja davčna stališča ne pomenijo državne pomoči, če gre le za preproste razlage in praktične uporabe splošnih davčnih pravil v konkretnih primerih. Državno pomoč lahko pomenijo samo, če odstopajo od splošnih pravil z uveljavitvijo diskrecijske upravne pravice. V obravnavanem primeru je bil namen vnaprejšnjih davčnih stališč potrditi, da dohodki, pripisani ameriški podružnici v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, v Luksemburgu ne bodo obdavčeni. Vnaprejšnje davčno stališče ni zmanjšalo davčne obremenitve družbe McD Europe, ker bi imela družba McD Europe, če ne bi bilo tega stališča, v Luksemburgu enako davčno obremenitev. Vnaprejšnje davčno stališče niti ne spreminja niti ne izboljšuje davčnega položaja družbe McD Europe.
- (90) Drugič, po mnenju družbe McD Europe je Komisija zmotno ugotovila, da so luksemburški davčni organi napačno uporabili konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ter na tej podlagi ugotovila obstoj prednosti v korist družbe McD Europe. Poleg tega dejstva, da so se ZDA nazadnje odločile, da ne bodo obdavčile dohodkov v zvezi z licenčninami v skladu z ameriško davčno zakonodajo, ni mogoče enačiti z državno pomočjo v skladu s pravom Unije. Luksemburg si ni povrnil pravice do obdavčevanja ameriške podružnice samo zato, ker ti dohodki v skladu z ameriškim pravom niso bili obdavčljivi. Tako kot luksemburški organi družba McD Europe navaja sodbo La Coasta v podporo načelu, da luksemburški davčni organi ne morejo upoštevati razlag, ki jih uporabi druga država pogodbenica. Vendar tudi, če bi sledili sklepanju Komisije, bi prednost, ki bi jo družba McD Europe potencialno prejela od luksemburških davčnih organov, dejansko izhajala iz odločitve IRS leta 2014, da dohodkov ameriške podružnice ne obdavči. Morebiten obstoj prednosti ne more biti odvisen od odnosa tretje države.
- (91) Kar zadeva selektivnost in zlasti vprašanje odstopanja, družba McD Europe trdi, da se glede na informacije, ki so postale javne zaradi LuxLeaks⁽⁵¹⁾, zdi, da je bilo veliko podjetij obravnavanih enako kot družba McD Europe. To naj ne bi bilo presenetljivo, saj je razlaga konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA v vnaprejšnjem davčnem stališču povsem v skladu z uporabo luksemburškega prava. Druga vnaprejšnja davčna stališča, razkrita v okviru LuxLeaks, kažejo, da so luksemburški organi sledili usklajeni razlagi konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki se uporablja za vse davčne zavezance, ki so v primerljivem položaju v okviru istega referenčnega sistema. Nobeno od teh drugih vnaprejšnjih davčnih stališč ne določa pogoja, da se obdavči dobiček na ravni stalne poslovne enote.
- (92) Nazadnje, družba McD Europe trdi, da se lahko selektivna prednost šteje za upravičeno, da se prepreči dvojno obdavčevanje, in da zato ukrep ne pomeni državne pomoči.

6.2 Pripombe drugih zainteresiranih strani

- (93) Zveza je 5. avgusta 2016 predložila svoje pripombe, v katerih je izrazila svojo podporo preiskavi.
- (94) Trdi, da lahko glede na prevladujoč položaj skupine McDonald's v Evropi kakršna koli pomoč družbi McD Europe izkrivi konkurenco in vpliva na trgovino v Uniji. Po navedbah zveze so bili razlogi za spremembe organizacijske strukture skupine McDonald's konec leta 2008 in na začetku leta 2009, ki so jim sledile zahteve za vnaprejšnja davčna stališča, davčne narave, njihov namen pa je bil doseči dvojno neobdavčitev v Luksemburgu in ZDA, s čimer je dosegla konkurenčno prednost pred svojimi konkurenti.
- (95) Po mnenju zveze se razlage konvencij na področju dvojnega obdavčevanja, ki omogočajo dvojno neobdavčitev, ne bi smele šteti za skladne z besedilom in namenom navedenih konvencij.

⁽⁵¹⁾ Jeseni 2014 je bilo razkritih in na spletu objavljenih več kot 500 vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je pridobila zlasti družba PwC (afera LuxLeaks).

- (96) Nazadnje, zaveza poziva države članice, ki imajo vzpostavljena pravila proti izogibanju plačila davkov, naj začnejo preiskavo proti skupini McDonald's v zvezi z optimizacijo njene davčne strukture za izogibanje plačila davkov. Po mnenju zveze zadeva McDonald's kaže potrebo po tem, da si davčne uprave izmenjujejo informacije o davčni obravnavi mednarodnih podjetij in da se uvede javno poročanje po državah.

7. PRIPOMBE LUKSEMBURŠKIH ORGANOV V ZVEZI S PRIPOMBAMI TRETJIH OSEB

- (97) Luksemburški organi so v dopisu z dne 30. septembra 2016 predložili svoje pripombe k pripombam družbe McD Europe in zveze glede sklepa o začetku postopka.
- (98) Luksemburški organi so potrdili, da je analiza družbe McD Europe večinoma enaka njihovi lastni analizi.
- (99) Menili so, da se pripombe zveze ne nanašajo na vprašanje, ali je bila družbi McD Europe odobrena državna pomoč, temveč predvsem na prakse skupine McDonald's na svetovni ravni, ter da so v njih navedeni očitki skupini glede njene davčne, socialne in plačne politike.
- (100) Luksemburški organi poudarjajo, da je – v nasprotju s trditvijo zveze – namen konvencije na področju dvojnega obdavčevanja odpraviti dvojno obdavčevanje in ne zagotoviti dejansko obdavčevanje. Razdelitev pravic do obdavčevanja med dve državi pogodbenici, ki izhaja iz konvencije na področju dvojnega obdavčevanja, je dokončna in brezpogojna. Če se torej luksemburški davčni organi pogodbeno odpovedo svojim pravicam do obdavčevanja, si teh pravic ne morejo povrniti samo zato, ker druga država pogodbenica zadevnih dohodkov dejansko ne obdavči.
- (101) Kar zadeva poziv zveze k okrepitvi orodij za boj proti izogibanju davkom, luksemburški organi trdijo, da popolnoma podpirajo ta cilj ter da je treba preučiti vse ukrepe v zvezi s preglednostjo in izmenjavo informacij med državami članicami ter jih sprejeti v ustrezni obliki in po veljavnih postopkih.

8. OCENA

- (102) Po temeljiti preiskavi in pozorni preučitvi pripomb, predloženih v odgovor na sklep o začetku postopka, Komisija meni, da na podlagi pomislekov, izraženih v njem, ni mogoče ugotoviti, da je bila s spornima vnaprejšnjima davčnima stališčema odobrena državna pomoč.

8.1 Obstoj pomoči

- (103) V skladu z določbami člena 107(1) Pogodbe je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdržljiva z notranjim trgov, kolikor prizadene trgovino med državami članicami. Da bi bilo nacionalni ukrep mogoče opredeliti kot državno pomoč, mora biti ukrep, prvič, državni ali iz državnih sredstev, drugič, tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami, tretjič, dajati mora selektivno prednost upravičencu, in, četrtič, mora izkrivljati ali bi lahko izkrivljajal konkurenco ⁽⁵²⁾.
- (104) Da bi bil ukrep opredeljen kot pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe, morajo biti izpolnjeni vsi pogoji iz navedene določbe ⁽⁵³⁾. Spodaj bo Komisija svojo oceno osredotočila na to, ali je bila s spornima vnaprejšnjima davčnima stališčema družbi McD Europe dana selektivna prednost. Če ni selektivne prednosti, Komisiji ni treba oceniti, ali so izpolnjeni drugi pogoji, ker ni državne pomoči v smislu člena 107 Pogodbe.

⁽⁵²⁾ Glej zadevo C-399/08 P, Komisija/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, točka 39 in navedena sodna praksa.

⁽⁵³⁾ Glej zadevo C-399/08 P, Komisija/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, točka 38 in navedena sodna praksa.

8.2 Obstojele selektivne prednosti za družbo McD Europe

- (105) Kadar se z ukrepom države izboljša neto finančni položaj podjetja, obstaja prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe ⁽⁵⁴⁾. Pri ugotavljanju obstoja prednosti je treba upoštevati učinek samega ukrepa ⁽⁵⁵⁾. Kar zadeva davčne ukrepe, se lahko gospodarska prednost dodeli z različnimi vrstami zmanjšanja davčnega bremena podjetja in zlasti z znižanjem davčne osnove ali zneska dolgovanega davka ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Za analizo selektivnosti je Sodišče vzpostavilo preizkus v treh korakih za ugotovitev, ali je določen davčni ukrep selektiven ⁽⁵⁷⁾. V okviru tega preizkusa se v prvem koraku opredeli splošni ali običajni davčni sistem, ki se uporablja v državi članici: „referenčni sistem“. Nato je treba ugotoviti, ali zadevni davčni ukrep pomeni odstopanje od tega sistema, ker uvaja razlikovanja med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilje tega sistema v primerljivem pravnem in dejanskem položaju. Če ukrep odstopa od referenčnega sistema, se nato v tretjem koraku ugotovi, ali je ukrep utemeljen z naravo ali splošno shemo referenčnega sistema. Nazadnje, davčni ukrep, ki odstopa od uporabe referenčnega sistema, je lahko upravičen, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel njenega davčnega sistema ⁽⁵⁸⁾. V takem primeru davčni ukrep ni selektiven. Dokazno breme v tem tretjem koraku nosi država članica.
- (107) Treba je poudariti, da pomisleki, izraženi v sklepu o začetku postopka, temeljijo na predhodni opredelitvi referenčnega sistema, ki ustreza luksemburškemu splošnemu sistemu davkov od dohodkov pravnih oseb, vključno s konvencijami na področju dvojnega obdavčevanja, katerih stranka je Luksemburg. Komisija je menila, da je mogoča selektivna prednost v korist družbe McD Europe zaradi napačne uporabe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Natančneje, Komisija je menila, da bi lahko to, da so luksemburški davčni organi potrdili, da se dohodki v zvezi z dejavnostmi ameriške podružnice družbe McD Europe oprostito plačila davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu v skladu s členom 5, členom 7 in členom 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, izhajalo iz napačne uporabe teh določb. V sklepu o začetku postopka ni bila navedena nobena druga vrsta diskriminacije ali napačne uporabe.
- (108) Analiza, ki sledi, se nanaša večinoma na pomisleke, izražene v sklepu o začetku postopka, ob upoštevanju tega, da na podlagi pripomb Luksemburga in drugih zainteresiranih strank ter informacij, zbranih med preiskavo, Komisija ni razširila formalnega postopka v tem primeru, ki je omejen na vnaprejšnji davčni stališči, izdani družbi McD Europe, ter morebitno napačno uporabo člena 5, člena 7(1) in člena 25(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. V mislih je treba imeti tudi, da breme dokazovanja obstoja selektivne prednosti nosi Komisija (razen utemeljitve ukrepa z osnovnimi usmerjevalnimi načeli davčnega sistema).
- (109) Ni dokazano, da sporni vnaprejšnji davčni stališči pomenita odstopanje od pravil, določenih v konvenciji o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Tako odstopanje bi obstajalo, če bi bila v spornih vnaprejšnjih davčnih stališčih napačno uporabljena določba konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (oziroma če bi se od nje odstopalo), zaradi česar bi se zmanjšala davčna obveznost družbe McD Europe ter bi nastala diskriminacija med družbo McD Europe in drugimi podjetji v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.
- (110) Družba McD Europe je davčna rezidentka v Luksemburgu. V skladu s členoma 159 in 160 LIR je družba McD Europe načeloma zavezana luksemburškemu davku od dohodkov pravnih oseb na svoj svetovni dobiček. Vendar se za dohodke, pripisane njeni ameriški podružnici, uporablja konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ki je bila v luksemburško pravo prenesena v skladu s členoma 134 in 162 LIR v povezavi z uredbo Velikega vojvodstva z dne 3. decembra 1969. Konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA omejuje pravice Luksemburga do obdavčevanja v tem, da so določeni dohodki, pripisani stalni poslovni enoti v ZDA, v skladu z navedeno konvencijo obdavčljivi v ZDA in ne v Luksemburgu.

⁽⁵⁴⁾ Glej Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (obvestilo o pojmu pomoči) (UL C 262, 19.7.2016, str. 1), točka 67 in navedena sodna praksa.

⁽⁵⁵⁾ Zadeva Italija proti Komisiji, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, točka 13.

⁽⁵⁶⁾ Glej zadevo C-66/02, Italija proti Komisiji, ECLI:EU:C:2005:768, točka 78; zadevo C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA in drugi, ECLI:EU:C:2006:8, točka 132; in zadevo C-522/13, Ministerio de Defensa in Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, točke od 21 do 31.

⁽⁵⁷⁾ Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Glej združene zadeve od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos in drugi, ECLI:EU:C:2011:550, točka 65.

- (111) Člen 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA „te dohodke [...], ki so v skladu z določbami te konvencije obdavčljivi v ZDA“, oprošča plačila davka. Za opredelitev dohodkov, ki „so obdavčljivi v ZDA“, člen 7(1) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA določa, da je dobiček podjetja, ustvarjen v eni od držav pogodbenic, obdavčljiv v tej državi, razen če ga ustvari stalna poslovna enota ali če se lahko pripiše stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi pogodbenici. V takem primeru lahko prva država pogodbenica predpostavlja, da je dobiček, ki se lahko pripiše tej stalni poslovni enoti, obdavčljiv v drugi državi pogodbenici, in zato ta dobiček oprosti plačila davka, da bi preprečila morebitno dvojno obdavčitev.
- (112) To, ali ameriška podružnica družbe McD Europe pomeni stalno poslovno enoto v ZDA, ki ustvarja dobiček, oproščen davka v Luksemburgu, je torej odločilno v okviru konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Člen 5(1) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA stalno poslovno enoto opredeljuje kot „stalno mesto poslovanja, prek katerega podjetje v celoti ali delno opravlja svojo dejavnost“. Če je torej stalna poslovna enota v konvenciji o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA opredeljena, pa izraz „dejavnost“ ni. Podobno člen 7 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA vsebuje pojem „dobiček podjetij“, ki ni opredeljen.
- (113) V tem položaju člen 3(2) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA določa, da ima vsak izraz, ki v njej ni opredeljen, smisel, ki mu ga pripisuje pravo države, ki konvencijo uporablja, in sicer v tem primeru Luksemburg. Kot je bilo podrobneje pojasnjeno v uvodnih izjavah od 119 do 121 in v nasprotju s trditvijo Komisije v njenem sklepu o začetku postopka v primeru različne razlage ali ocene dejstev med državama pogodbenicama za uporabo konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v Luksemburgu ni dovolj, da ameriška podružnica pomeni stalno poslovno enoto v skladu z ameriškim notranjim pravom⁽⁵⁹⁾, niti ni dovolj, da naj bi luksemburški davčni organi vedeli za neobdavčitev dohodka podružnice v ZDA⁽⁶⁰⁾. Če ameriška podružnica v skladu z luksemburškim internim davčnim pravom pomeni stalno poslovno enoto, ki opravlja dejavnost v ZDA in ima torej dobiček, ki se ji lahko pripiše, je ta dobiček oproščen obdavčitve v skladu z luksemburškim davčnim pravom na podlagi člena 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA.
- (114) Kar zadeva luksemburško davčno pravo, je v odstavku 16 StAnpG opredeljen pojem stalna poslovna enota, pri čemer je v zvezi s tem navedena kakršna koli stalna oprema ali mesto, ki se uporablja za opravljanje trajne „industrijske“ ali „poslovne“ dejavnosti. Davčni svetovalec v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče uporablja merila iz odstavka 16 StAnpG za značilnosti dejavnosti, ki jo opravlja ameriška podružnica⁽⁶¹⁾, in ugotavlja, da so ta merila izpolnjena. Zato je treba z luksemburškega davčnega vidika „ugotoviti, da [ameriška podružnica] opravlja dejavnosti v zvezi z intelektualno lastnino prek ameriške stalne poslovne enote v skladu s členom 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA“⁽⁶²⁾.
- (115) V skladu s pripombami, prejetimi od luksemburških organov in družbe McD Europe v odgovor na sklep o začetku postopka⁽⁶³⁾, Komisija ne vidi nobenega razloga, da se ne bi strinjala z oceno davčnega svetovalca, da ameriška podružnica pomeni stalno poslovno enoto v skladu z odstavkom 16 StAnpG. Z vidika luksemburškega prava v ZDA obstaja stalna poslovna enota in ni dokazano, da bi luksemburški davčni organi napačno uporabili konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ko so menili, da so dohodki ameriške podružnice „obdavčljivi“ v ZDA v skladu s členom 7(1) in členom 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA.
- (116) Kar zadeva luksemburško nacionalno sodno prakso, se davčni svetovalec ter Luksemburg in skupina McDonald's v svojih pripombah k sklepu o začetku postopka⁽⁶⁴⁾ sklicujejo na sodbo La Coasta, ki obravnava razlike v razlagi konvencije na področju dvojnega obdavčevanja med Luksemburgom in Francijo. V navedeni sodbi je luksemburško upravno sodišče priznalo, da lahko nastane dvojna neobdavčitev kljub pravilni uporabi konvencije na področju dvojnega obdavčevanja, saj je vsaka država pogodbenica neodvisna od druge pri razlagi konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Glavni namen konvencije na področju dvojnega obdavčevanja je odprava dejanskega in morebitnega dvojnega obdavčevanja. Ne zagotavlja vedno dejanske obdavčitve⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Uvodna izjava 84 sklepa o začetku postopka.

⁽⁶⁰⁾ Uvodna izjava 91 sklepa o začetku postopka.

⁽⁶¹⁾ Glej uvodno izjavo 44.

⁽⁶²⁾ Str. 8 zahteve za revidirano vnaprejšnje davčno stališče.

⁽⁶³⁾ Glej uvodne izjave 70, 71, 76 in 92.

⁽⁶⁴⁾ Glej uvodno izjavo 92.

⁽⁶⁵⁾ Glej uvodno izjavo 72.

- (117) Neobstoj obdavčitve v obravnavanem primeru izhaja predvsem iz tega, da ZDA ne uporabljajo pravice do obdavčevanja, ki jim jo dodeljuje konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, zaradi razlage pojma „dejavnosti“ v ameriškem pravu. Komisija je v sklepu o začetku postopka izrazila pomisleke glede tega, da je dvojna neobdavčitev dohodkov iz franšize družbe McD Europe nastala zaradi različne razlage med Luksemburgom in ZDA ali kolizije opredelitev v okviru uporabe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Zlasti se zdi, da besedilo člena 25(2)(a) konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA („V Luksemburgu se dvojno obdavčevanje odpravi tako:“) pomeni, da je Luksemburg obvezan, da dohodke oprosti plačila davka samo za preprečitev dvojnega obdavčevanja ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Poleg tega se je v okviru predhodne preiskave pojavilo vprašanje, ali je ob navidezni odsotnosti položaja dvojnega obdavčevanja ⁽⁶⁷⁾ za dvojno neobdavčitev v tem primeru kriva kolizija opredelitev in ali bi si Luksemburg lahko zaradi take kolizije povrnil pravico do obdavčevanja. Sklicevanje v sklepu o začetku postopka na pojasnila k vzorčni davčni konvenciji OECD v zvezi s kolizijami opredelitev, zlasti na točko 32.6 ⁽⁶⁸⁾, bi bilo torej treba razumeti v tem okviru.
- (119) Kolizija opredelitev se nanaša na položaj, ko državi pogodbenici uporabljata različne člene konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju glede na povezavo med njunim internim pravom in konvencijo ⁽⁶⁹⁾. V skladu s pojasnili OECD mora v primeru kolizije opredelitev država rezidentstva (Luksemburg) upoštevati opredelitev v državi vira (ZDA) ⁽⁷⁰⁾. Povedano drugače, kadar z vidika države vira ta nima pravice do obdavčitve elementa dohodka v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, država rezidentstva ni obvezana oprostiti dohodka ⁽⁷¹⁾.
- (120) Nasprotno se razlike v razlagi ali oceni dejstev nanašajo na način, kako državi pogodbenici razlagata konvencijo ali jo uporabljata za določen sklop dejstev, ne da bi bilo to povezano z notranjim pravom. Primeri razlik v razlagi so pripeljali do vključitve člena 23A(4) v vzorčno davčno konvencijo OECD za odpravo takih primerov dvojne neobdavčitve ⁽⁷²⁾.
- (121) Kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah od 112 do 117, Komisija med formalno preiskavo ni našla elementov, ki bi potrdili pomisleke glede možnosti, da gre v obravnavanem primeru za kolizijo opredelitve. Razlike v razlagi izraza „dejavnosti“ v luksemburškem davčnem pravu in ameriškem davčnem pravu Luksemburga in ZDA niso pripeljale do uporabe različnih določb konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, temveč do različne razlage iste določbe, in sicer člena 5 konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. V primeru različne razlage poročilo iz leta 1999 pojasnjuje, da država rezidentstva (Luksemburg) ni

⁽⁶⁶⁾ Glej OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Questions de fiscalité internationale, št. 6 (1999) (v nadaljnjem besedilu: poročilo iz leta 1999), točka 116.

⁽⁶⁷⁾ Navidezno dvojno obdavčevanje se pojavi v položajih, ko ima država vira očitno pravico do obdavčitve elementa dohodka v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, vendar se odloči, da na podlagi notranjega davčnega prava te pravice ne bo uveljavljala.

⁽⁶⁸⁾ Točka 32.6 pojasnil k vzorčni davčni konvenciji OECD (2000) določa, da „je treba besede ‚so obdavčljivi v skladu z določbami te konvencije‘ razlagati tudi glede na mogoče primere dvojne oprostitve, ki so lahko posledica uporabe člena 23. Kadar država vira meni, da ji določbe konvencije prepovedujejo, da bi obdavčila element dohodka ali premoženja, za katerega bi običajno imela pravico, da ga obdavči, mora država rezidentstva za uporabo odstavka 1 člena 23A šteti, da ta element v državi vira ni obdavčljiv v skladu z določbami konvencije, tudi če bi sama konvencijo uporabila drugače, tako da bi imela pravico do obdavčitve tega dohodka, če bi bila država vira. Države rezidentstva torej odstavek 1 ne obvezuje, da oprosti element dohodka, to pa je v skladu z osnovnim namenom člena 23, ki je odpraviti dvojno obdavčevanje.“

⁽⁶⁹⁾ Poročilo iz leta 1999, točka 94.

⁽⁷⁰⁾ Poročilo iz leta 1999, točka 105.

⁽⁷¹⁾ Poročilo iz leta 1999, točka 109, ki se glasi: „Kadar država vira meni, da ji določbe konvencije prepovedujejo, da bi obdavčila element dohodka, ki bi ga običajno obdavčila, države rezidentstva [...] torej odstavek 1 [člena 23A] ne obvezuje, da oprosti element dohodka.“

⁽⁷²⁾ Člen 23A(4) vzorčne davčne konvencije OECD določa: „Določbe odstavka 1 se ne uporabljajo za dohodek, ki ga prejme, ali premoženje, ki ga ima rezident države pogodbenice, kadar druga država pogodbenica uporablja določbe konvencije, da ta dohodek ali premoženje oprosti plačila davka, ali za ta dohodek uporablja določbe odstavka 2 člena 10 ali 11.“

obvezana sprejeti razlage, ki jo predlaga država vira (ZDA) ⁽⁷³⁾. V primeru različne razlage in neobstoja določbe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki bi ustrezala členu 23A(4) vzorčne davčne konvencije OECD (tako kot v primeru konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA), je torej mogoča dvojna neobdavčitev. Taka dvojna neobdavčitev, ki izhaja iz različnih razlag konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, se lahko razreši s sklenitvijo aneksa k tej konvenciji ⁽⁷⁴⁾ ali z uporabo sporazumnega postopka iz člena 27 navedene konvencije.

- (122) Poleg tega Komisija ugotavlja, da bi bilo mogoče neobdavčitev dohodkov ameriške podružnice odpraviti tudi s spremembo člena 16 StAnpG, ki trenutno ne predvideva položajev, v katerih se za dejavnosti podjetja po luksemburškem pravu šteje, da pripadajo stalni poslovni enoti, vendar ne dosegajo praga, pri katerem bi se za podjetje štelo za stalno poslovno enoto v skladu z ameriškim pravom (glej uvodno izjavo 41).
- (123) Nazadnje, kot je skupina McDonald's zatrnila v svojih pripombah k sklepu o začetku postopka ⁽⁷⁵⁾, analiza drugih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je izdal Luksemburg in ki so bila razkrita javnosti v aferi LuxLeaks ⁽⁷⁶⁾, kaže, da se sporni vnaprejšnji davčni stališči ne razlikujeta od stališč, ki so jih pridobili drugi davčni zavezanci v skladu s to razlago in uporabo konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v Luksemburgu. Analiza 25 drugih vnaprejšnjih davčnih stališč ⁽⁷⁷⁾ kaže, da so luksemburški davčni organi sledili usklajeni razlagi konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki se uporablja za vse davčne zavezance, ki so v primerljivem položaju. Konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ne določa nobenega pogoja v zvezi z dejansko obdavčitvijo in vnaprejšnja davčna stališča ne nalagajo takega pogoja, ker ni konkretno vključen v konvencijo, ki se uporablja.

8.2.1 Sklepna ugotovitev

- (124) Komisija na podlagi te analize ugotavlja, da v obravnavanem primeru ni dokazano, da bi luksemburški davčni organi napačno uporabili konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA. Zato ob upoštevanju pomislekov, navedenih v sklepu o začetku postopka, in svoje opredelitve referenčnega sistema Komisija ne more dokazati, da je bila s spornima vnaprejšnjima davčnima stališčema družbi McD Europe dana selektivna prednost zaradi napačne uporabe konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA.
- (125) Ker so merila, ki omogočajo ugotavljanje obstoja državne pomoči na podlagi člena 107(1) Pogodbe, kumulativna, drugih meril ni treba preučiti.

9. SKLEPNA UGOTOVITEV O OBSTOJU POMOČI

- (126) Ob upoštevanju navedenega Komisija ugotavlja, da sporni vnaprejšnji davčni stališči, ki so ju izdali luksemburški davčni organi družbi McD Europe Franchising, S.à.r.l., ne pomenita državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

Ker Luksemburg v spornih vnaprejšnjih davčnih stališčih, ki so ju izdali luksemburški davčni organi 30. marca 2009 oziroma 17. septembra 2009 družbi McD Europe Franchising, S.à.r.l., ni napačno uporabil konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Luksemburgom in ZDA, ti vnaprejšnji davčni stališči ne pomenita državne pomoči v smislu člena 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije.

⁽⁷³⁾ Poročilo iz leta 1999, točka 108.

⁽⁷⁴⁾ Glej uvodno izjavo 70.

⁽⁷⁵⁾ Glej uvodno izjavo 91.

⁽⁷⁶⁾ Jeseni 2014 je bilo razkritih in na spletu objavljenih več kot 500 vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je pridobila zlasti družba PwC.

⁽⁷⁷⁾ Skupina McDonald's je pregledala vnaprejšnja davčna stališča, razkrita v tem okviru, in Komisiji predložila 25 primerov, v katerih so luksemburški davčni organi potrdili, da dobiček podjetja, pripisan stalni poslovni enoti, ni bil obdavčljiv v Luksemburgu v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki se uporablja. Stalne poslovne enote so bile v naslednjih državah: Nemčija, ZDA, Francija, Hongkong, Irska, Islandija, Japonska, Nizozemska, Združeno kraljestvo, Švica in Vietnam. Nobeno od teh vnaprejšnjih davčnih stališč ne določa pogoja, da se obdavči dobiček podjetij na ravni stalne poslovne enote.

Člen 2

Ta sklep je naslovljen na Veliko vojvodstvo Luksemburg.

V Bruslju, 19. septembra 2018

Za Komisijo
Margrethe VESTAGER
Članica Komisije
