

DECYZJA KOMISJI (UE) 2019/1252**z dnia 19 września 2018 r.****w sprawie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) wydanych przez Luksemburg na rzecz McDonald's Europe***(notyfikowana jako dokument nr C(2018) 6076)***(Jedynie tekst w języku francuskim jest autentyczny)****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag ⁽¹⁾ zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismem z dnia 19 czerwca 2013 r. Komisja skierowała do Wielkiego Księstwa Luksemburga wezwanie do udzielenia informacji, w którym zwróciła się o podanie szczegółowych informacji na temat stosowanych przez nie praktyk w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ⁽²⁾.
- (2) Pismem z dnia 24 czerwca 2014 r. Komisja skierowała do władz luksemburskich dodatkowe wezwanie do udzielenia informacji, które dotyczyło grupy McDonald's. Zwróciła się do Luksemburga m.in. z prośbą o przesłanie jej wszystkich interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które luksemburskie organy podatkowe wydały na rzecz grupy McDonald's.
- (3) W dniu 4 sierpnia 2014 r. władze luksemburskie odpowiedziały na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 24 czerwca 2014 r. Przekazały w szczególności dwie interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane na rzecz spółki McD Europe Franchising, S.à.r.l. (zwaną dalej „McD Europe”) odpowiednio w dniu 30 marca 2009 r. (zwaną dalej „pierwotną interpretacją indywidualną”) oraz w dniu 17 września 2009 r. (zwaną dalej „zmienioną interpretacją indywidualną”) (zwane dalej łącznie „kwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi”). Ponadto władze luksemburskie przekazały wiele innych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które luksemburskie organy podatkowe wydały na rzecz spółek należących do grupy McDonald's ⁽³⁾.
- (4) W odpowiedzi z dnia 4 sierpnia 2014 r. władze luksemburskie opisały również praktyki stosowane w Luksemburgu w zakresie interpretacji indywidualnych i wyjaśniły, dlaczego uznały, że interpretacje indywidualne wydane na rzecz grupy McDonald's nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „Traktatem”).
- (5) Pismem z dnia 23 marca 2015 r. Komisja wezwała organy luksemburskie do przedstawienia uwag na temat informacji otrzymanych od stowarzyszenia związków zawodowych ⁽⁴⁾ (zwanego dalej „stowarzyszeniem związków zawodowych”) w związku z pomocą państwa, którą władze luksemburskie miały przyznać grupie McDonald's.
- (6) W dniu 23 kwietnia 2015 r. władze luksemburskie odpowiedziały na wezwanie Komisji do udzielenia informacji z dnia 23 marca 2015 r.
- (7) Pismem z dnia 18 maja 2015 r. Komisja zwróciła się do władz luksemburskich m.in. o przekazanie wszystkich dokumentów dostarczonych przez spółkę McD Europe od dnia wydania pierwotnej interpretacji indywidualnej, które uzasadniałyby obowiązek nałożony na spółkę w przedmiotowej interpretacji, tj. obowiązek udowodnienia, że dochody oddziału amerykańskiego i oddziału szwajcarskiego spółki McD Europe zadeklarowano i opodatkowano odpowiednio w Stanach Zjednoczonych i Szwajcarii.

⁽¹⁾ Dz.U. C 258 z 15.7.2016, s. 11.

⁽²⁾ Pismo to opatrzone numerem referencyjnym HT.4020 – Praktyki w zakresie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

⁽³⁾ Opisane w niniejszej decyzji postępowanie dotyczy jednak wyłącznie kwestionowanych interpretacji indywidualnych i nie ma znaczenia dla oceny pozostałych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które luksemburskie organy podatkowe wydały na rzecz grupy McDonald's i jej spółek zależnych.

⁽⁴⁾ W skład stowarzyszenia wchodzi następujące związki zawodowe: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) i Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Pismem z dnia 9 czerwca 2015 r. władze luksemburskie odpowiedziały na powyższe wezwania Komisji i wskazały (przedstawiając wymagane dokumenty), że w 2014 r. w Stanach Zjednoczonych amerykańskie organy podatkowe (Internal Revenue Service, zwane dalej „IRS”) przeprowadziły kontrolę podatkową amerykańskiego oddziału spółki McD Europe w odniesieniu do lat obrotowych 2009 i 2010 i że w ramach tej kontroli potwierdzono, iż w deklaracjach podatkowych złożonych przez amerykański oddział spółki McD Europe w Stanach Zjednoczonych nie trzeba wprowadzać żadnych zmian.
- (9) W dniu 3 grudnia 2015 r. Komisja wydała decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu w przedmiocie kwestionowanych interpretacji indywidualnych, uzasadniając, że mogą one stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, która może być niezgodna z rynkiem wewnętrznym (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”).
- (10) W piśmie z dnia 4 lutego 2016 r. władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania.
- (11) W dniu 15 lipca 2016 r. decyzja o wszczęciu postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽⁵⁾. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących przedmiotowego środka. Stowarzyszenie związków zawodowych przedstawiło swoje uwagi w piśmie z dnia 5 sierpnia 2016 r. W piśmie z dnia 9 sierpnia 2016 r. Komisja otrzymała uwagi grupy McDonald’s.
- (12) W piśmie z dnia 30 września 2016 r. władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące uwag osób trzecich otrzymanych przez Komisję w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania.
- (13) Pismem z dnia 23 listopada 2016 r. Komisja skierowała do władz luksemburskich dodatkowe wezwanie do udzielenia informacji.
- (14) Władze luksemburskie odpowiedziały na to wezwanie w dniach 14 grudnia 2016 r. i 12 stycznia 2017 r.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS ŚRODKA POMOCY

2.1. Opis beneficjenta

- (15) McDonald’s Corporation jest spółką akcyjną zarejestrowaną w stanie Delaware, której główne miejsce prowadzenia działalności znajduje się w Oak Brook w amerykańskim stanie Illinois. Jest ona notowana na nowojorskiej giełdzie. Utworzona w dniu 21 grudnia 1964 r. spółka prowadzi bezpośrednio i na zasadzie franczyzy restauracje McDonald’s, które oferują asortyment posiłków i napojów dostosowany do rynków lokalnych ⁽⁶⁾.
- (16) Spółka działa w następujących sektorach: na rynku Stanów Zjednoczonych, na najważniejszych światowych rynkach (Australia, Francja, Kanada, Niemcy i Zjednoczone Królestwo), rynkach o dużym wroście (Chiny, Hiszpania, Korea, Niemcy, Polska, Rosja, Szwajcaria i Włochy) oraz w sektorze „Foundational Markets and Corporate” ⁽⁷⁾. Z 37 241 restauracji w ponad 100 państwach około 34 108 działa na zasadzie franczyzy, a 3 133 prowadzone są bezpośrednio przez przedsiębiorstwo ⁽⁸⁾. W czasie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych spośród 31 677 restauracji McDonald’s istniejących na całym świecie 21 183 były prowadzone przez franczyzobiorców, 3 855 – przez przedsiębiorstwa powiązane i 6 639 – przez spółkę McDonald’s Corporation i jej spółki zależne ⁽⁹⁾. Spółka McDonald’s Corporation jest zatem przede wszystkim franczyzodawcą, ponieważ 80 % restauracji McDonald’s należy do niezależnych franczyzobiorców, którzy je prowadzą ⁽¹⁰⁾. W 2017 r. spółka McDonald’s Corporation posiadała około 400 spółek zależnych zatrudniających 235 000 pracowników.
- (17) W 2017 r. łączny obrót grupy McDonald’s wyniósł 22,8 mld USD, z czego 12,7 mld USD pochodziło ze sprzedaży prowadzonej w restauracjach prowadzonych bezpośrednio przez przedsiębiorstwo, zaś 10,1 mld stanowiło dochód z franczyzy. W momencie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych łączny obrót grupy McDonald’s wyniósł 26,216 mld USD, a spółka prowadziła 32 478 restauracje ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ Dz.U. C 258 z 15.7.2016, s. 11.

⁽⁶⁾ Sprawozdanie „Form 10-K” za 2017 r. przedstawione Federalnej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (US Securities and Exchange Commission) przez spółkę McDonald’s Corporation, s. 1.

⁽⁷⁾ Sprawozdanie „Form 8-K” przedstawione Federalnej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd przez spółkę McDonald’s Corporation w dniu 18 września 2015 r., s. 2.

⁽⁸⁾ Sprawozdanie „Form 10-K” za 2017 r. przedstawione Federalnej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd przez spółkę McDonald’s Corporation, s. 13.

⁽⁹⁾ Wniosek o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej, s. 1.

⁽¹⁰⁾ W ramach tradycyjnej umowy franczyzy spółka McDonald’s Corporation jest właścicielem gruntów i budynku lub zapewnia długoterminową dzierżawę lokalu restauracji, zaś franczyzobiorca płaci za materiały, oznakowanie, miejsca do siedzenia i wystrój.

⁽¹¹⁾ Sprawozdanie „Form 10-K” za 2009 r. przedstawione Federalnej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd przez spółkę McDonald’s Corporation.

- (18) Jeżeli chodzi o łączną sprzedaż w restauracjach prowadzonych bezpośrednio przez przedsiębiorstwo, 3,260 mld USD uzyskano ze sprzedaży w Stanach Zjednoczonych, 4,080 mld USD ze sprzedaży na najważniejszych światowych rynkach ⁽¹²⁾, 4,592 mld USD ze sprzedaży na rynkach o szybkim wzroście ⁽¹³⁾ i 0,787 mld USD z sektora „Foundational Markets & Corporate” ⁽¹⁴⁾.
- (19) Poza Stanami Zjednoczonymi spółka McDonald's Corporation i jej amerykański oddział, McDonald's International Property Company (zwany dalej „MIPCO”), udzielają na każdym rynku licencji na korzystanie z praw do budowy i prowadzenia restauracji McDonald's przedsiębiorstwom, które na większości dużych rynków są bezpośrednimi lub pośrednimi spółkami zależnymi spółki McDonald's Corporation.
- (20) Według informacji przekazanych przez władze luksemburskie w grudniu 2013 r. grupa McDonald's kontrolowała pięć spółek w 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.; oraz (v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) Spółki McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. i Lux MC Holdings S.à.r.l. posiadały udziały w innych spółkach zależnych grupy McDonald's w Europie i w Stanach Zjednoczonych, podczas gdy spółka McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. zapewniała wsparcie prawne w zakresie łączenia środków pieniężnych zgodnie z umową zawartą z bankiem zewnętrznym. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. posiadała również udziały w amerykańskiej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością Golden Arches UK LLC, zarejestrowanej w Delaware.
- (22) W postępowaniu i w niniejszej decyzji Komisja skupiła się na spółce McD Europe, która w momencie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych była rezydentem podatkowym w Luksemburgu oraz posiadała oddział amerykański i oddział szwajcarski. Jak wyjaśniono we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej, spółka McD Europe uiszczała płatność z tytułu przystąpienia, aby uzyskać dostęp do określonych praw do franczyzy (istniejących i przyszłych) rozwijanych i posiadanych przez spółki McDonald's Corporation i MIPCO. W związku z tym spółka McD Europe nabyła prawo własności rzeczywistej niektórych wartości niematerialnych i prawnych w formie praw do franczyzy (zwanymi dalej „prawami do franczyzy”) ⁽¹⁵⁾. Następnie spółka McD Europe przydzieliła swojemu amerykańskiemu oddziałowi prawa do franczyzy i powiązane z nimi zobowiązania umowne. W związku z tym wszystkie opłaty pobierane uprzednio przez spółkę McDonald's Corporation zaczęły być odtąd pobierane przez spółkę McD Europe za pośrednictwem jej oddziału amerykańskiego, który znajduje się w Oak Brooks w Illinois. Oddział szwajcarski, który znajduje się w Genewie, udziela francyzodawcom z różnych państw europejskich licencji na prawa do franczyzy i świadczy różne usługi związane z prawami do franczyzy. Oddział amerykański płaci w zamian za to oddziałowi szwajcarskiemu prowizję za usługi w wysokości kosztów poniesionych przez oddział szwajcarski i powiększonych o marżę. W momencie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych oddział szwajcarski zatrudniał [0–10] pracowników, co przekładało się na [0–10] pełnych etatów. Spółka McD Europe i oddział amerykański nie zatrudniały żadnych pracowników. W 2014 r. spółka McD Europe zatrudniała [0–10] pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy, oddział szwajcarski zatrudniał [10–20] pracowników w pełnym wymiarze czasu pracy, a oddział amerykański nie zatrudniał żadnego pracownika.
- (23) W 2015 r. grupa McDonald's zapowiedziała istotną restrukturyzację swojej działalności, która miała polegać na pogrupowaniu państw z całego świata według wspólnych cech ich rynków, a nie na podstawie ich bliskości pod względem geograficznym. W grudniu 2016 r. grupa McDonald's ogłosiła decyzję o utworzeniu nowej zintegrowanej struktury przedsiębiorstwa w formie nowej międzynarodowej spółki holdingowej w celu dostosowania i wsparcia nowej organizacji swojej działalności.
- (24) Restrukturyzacja ta doprowadziła do stworzenia ujednoczonej struktury w Zjednoczonym Królestwie, która miała być odpowiedzialna za udzielenie licencji na większość praw własności intelektualnej przedsiębiorstwa na poziomie międzynarodowym, tzn. poza Stanami Zjednoczonymi. Struktura ta składa się z różnych spółek brytyjskich zarejestrowanych w Zjednoczonym Królestwie i ze spółek amerykańskich, które w dalszym ciągu są zarejestrowane w Stanach Zjednoczonych. Te amerykańskie spółki są również rezydentami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa. Zmiana ta doprowadziła do zakończenia działalności przez spółkę w Genewie. Drugie szwajcarskie biuro przedsiębiorstwa w dalszym ciągu prowadzi działalność, zaś biuro w Luksemburgu pozostało podmiotem odpowiedzialnym za restauracje luksemburskie ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Rynki te obejmują Australię, Francję, Kanadę, Niemcy, Zjednoczone Królestwo oraz rynki powiązane.

⁽¹³⁾ Są to rynki, które zdaniem przedsiębiorstwa mają stosunkowo wysoki potencjał w zakresie ekspansji i franczyzy; obejmują one Chiny, Hiszpanię, Koreę, Niderlandy, Polskę, Rosję, Szwajcarię, Włochy oraz rynki powiązane.

⁽¹⁴⁾ Nazwa ta dotyczy pozostałych rynków w systemie McDonald's, z których większość opiera się w dużej mierze na modelu francyzowym.

⁽¹⁵⁾ Wartości niematerialne i prawne związane z prawami do franczyzy obejmują następujące elementy: rozwój i pozycjonowanie marki, marketing i reklamę, projekty i specyfikacje techniczne restauracji, zmianę wystroju restauracji, opracowywanie dań i menu, łańcuch dostaw, platformę i systemy operacyjne (w tym wartości niematerialne i prawne związane ze szkoleniami), wdrażanie systemów, zarządzanie francyzami, analizę działalności, kontrolę jakości, zasoby ludzkie i wsparcie prawne.

⁽¹⁶⁾ Źródło: pisemna odpowiedź grupy McDonald's na pytania komisji Parlamentu Europejskiego TAX3 z dnia 18 czerwca 2018 r.

2.2. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego

- (25) Niniejsza decyzja dotyczy dwóch interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez luksemburskie organy podatkowe w 2009 r. na rzecz spółki McD Europe, tj. pierwotnej interpretacji indywidualnej i zmienionej interpretacji indywidualnej, które dotyczą statusu podatkowego spółki McD Europe w Luksemburgu.
- (26) Luksemburskie organy podatkowe wydały pierwotną interpretację indywidualną w dniu 30 marca 2009 r. w następstwie złożenia przez grupę McDonald's wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 11 lutego 2009 r., który grupa uzupełniła o dodatkowe dokumenty przedstawione w dniu 10 marca 2009 r. W odpowiedzi na pierwotną interpretację indywidualną doradca podatkowy spółki McD Europe (zwany dalej „doradcą podatkowym”) zwrócił się w dniu 27 lipca 2009 r. do luksemburskich organów podatkowych z wnioskiem o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej. W następstwie tego wniosku luksemburskie organy podatkowe wydały zmienioną interpretację indywidualną w dniu 17 września 2009 r.

2.2.1. Pierwotna interpretacja indywidualna

2.2.1.1. Struktura organizacyjna grupy McDonald's opisana we wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej

- (27) We wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej z dnia 11 lutego 2009 r. grupa McDonald's opisała swoją strukturę i działalność w Luksemburgu. Opisała również restrukturyzację praw do franczyzy spółki McDonald's Corporation i dwóch oddziałów spółki McD Europe odpowiednio w Stanach Zjednoczonych i Szwajcarii. Ponadto opisała skutki podatkowe tej restrukturyzacji dla Luksemburga zgodnie z zastosowaniem luksemburskiego prawa podatkowego i umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi (zwanej dalej „umową UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi”) ⁽¹⁷⁾.
- (28) We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyjaśniono w szczególności, że aby scentralizować kontrolę nad europejskimi prawami do franczyzy i zarządzanie nimi w ramach spółki McD Europe, spółka ta zawarła ze spółkami McDonald's Corporation i MIPCO „umowę przystąpienia” (*Buy-in Agreement*), tj. umowę, w której przewidziano płatność z tytułu przystąpienia, oraz „umowę o podziale kosztów kwalifikowalnych” (*Qualified Cost Sharing Arrangement*), tj. umowę o podziale kosztów spełniających określone wcześniej kryteria (zwaną dalej „umową o podziale kosztów kwalifikowalnych”). Zgodnie z umową przystąpienia spółka McD Europe uiszcza płatność z tytułu przystąpienia w celu uzyskania dostępu do określonych praw do franczyzy (istniejących lub przyszłych) rozwijanych i posiadanych przez spółki McDonald's Corporation i MIPCO ⁽¹⁸⁾. W związku z tym spółka McD Europe nabyła prawo własności rzeczywistej tych praw. Następnie spółka McD Europe przydzieliła swojemu amerykańskiemu oddziałowi prawa do franczyzy i powiązane z nimi zobowiązania umowne zgodnie z deklaracją podpisaną przez spółkę McD Europe i oddział amerykański. Wszystkie opłaty pobierane uprzednio przez spółkę McDonald's Corporation zaczęły być odtąd pobierane przez spółkę McD Europe za pośrednictwem jej oddziału amerykańskiego. Ponadto zgodnie z wnioskiem o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej wszystkie niezbędne etapy w związku z restrukturyzacją praw do franczyzy grupy McDonald's w odniesieniu do regionu europejskiego miały zostać wdrożone najpóźniej do dnia 1 marca 2009 r.
- (29) Zgodnie z wnioskiem o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej amerykański oddział spółki McD Europe ma siedzibę w Oak Brook w stanie Illinois w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Oddział ten ponosi różne rodzaje ryzyka gospodarczego, które mają związek z rozwojem praw do franczyzy, i ponosi powiązane z nimi koszty. Ponosząc te koszty, oddział amerykański faktycznie uczestniczy – zgodnie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego – w realizacji umowy o podziale kosztów kwalifikowalnych ze spółkami McDonald's Corporation i MIPCO. Jeżeli chodzi o działania powiązane spółki McDonald's Corporation (lub jej spółek zależnych), które opłaca oddział amerykański, kierują nimi i prowadzą je pracownicy spółki McDonald's Corporation.
- (30) Oddział amerykański prowadzi działalność w Stanach Zjednoczonych i podlega kontroli kierownika oddziału ⁽¹⁹⁾, który pracuje w Stanach Zjednoczonych, nadzoruje niektóre działania związane z prawami do franczyzy ⁽²⁰⁾ i jest oddelegowany przez spółkę McDonald's Corporation w niepełnym wymiarze czasu pracy na podstawie umowy o świadczenie usług za wynagrodzeniem w kwocie określonej w tej umowie w oparciu o wysokość kosztów powiększoną o dodatkowe elementy. Usługi zarządzania oddziałem amerykańskim są usługami związanymi z codziennym zarządzaniem oddziałem ⁽²¹⁾, za których świadczenie oddział amerykański płaci spółce McDonald's Corporation [10 000–20 000] USD rocznie.

⁽¹⁷⁾ Umowa zawarta między rządem Wielkiego Księstwa Luksemburga a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania oszustwom podatkowym w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku, podpisana w Luksemburgu dnia 3 kwietnia 1996 r.

⁽¹⁸⁾ Obszar, którego dotyczą umowa przystąpienia i umowa o podziale kosztów kwalifikowalnych, obejmuje: [...].

⁽¹⁹⁾ Według informacji przekazanych Komisji przez władze luksemburskie oddział amerykański nie zatrudnia bezpośrednio żadnych pracowników.

⁽²⁰⁾ Są to takie usługi jak koordynacja realizacji umowy o podziale kosztów kwalifikowalnych między McD Europe a McDonald's Corporation, która obejmuje prawa do franczyzy związane z regionem europejskim grupy McDonald's, a także prowadzenie bilansu należności i zobowiązań oddziału oraz prowadzenie księgowości zgodnie z ogólnie przyjętymi amerykańskimi zasadami rachunkowości (US GAAP).

⁽²¹⁾ Załącznik nr 4 do wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej.

- (31) Zgodnie z wnioskiem o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej szwajcarski oddział spółki McD Europe ma siedzibę w Genewie w Szwajcarii. Oddział ten udziela licencji na prawa do franczyzy francyzodawcom z różnych państw europejskich ⁽²²⁾ (zwanym dalej „głównymi francyzodawcami”), uzyskuje dochody z opłat uiszczanych przez głównych francyzodawców oraz świadczy usługi w zakresie zarządzania, wsparcia, rozwoju i inne podobne lub powiązane usługi, które dotyczą praw do franczyzy ⁽²³⁾. Oddział amerykański płaci w zamian za to oddziałowi szwajcarskiemu prowizję za usługi w wysokości kosztów poniesionych przez oddział szwajcarski i powiększonych o marżę w wysokości [0–10] % ⁽²⁴⁾.
- (32) Główne osoby, które oddział szwajcarski zatrudnia, oddelegowuje lub angażuje w ramach umowy, stanowią część zespołu „Key European Management” (obejmującego najważniejszych członków kadry kierowniczej w Europie). Chociaż oddział szwajcarski ponosi koszty związane z tymi osobami, a w szczególności wydatki związane z wynagrodzeniem i premiami, we wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej wskazano, że koszty te ostatecznie ponosi oddział amerykański, ponieważ oddział szwajcarski odpowiednio zmniejsza płatności na rzecz oddziału amerykańskiego.
- (33) Ponadto zgodnie z wnioskiem o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej spółka McD Europe, której główne miejsce prowadzenia działalności znajduje się w Luksemburgu, ma świadczyć usługi ogólne i administracyjne oraz inne usługi w zakresie wsparcia podczas posiedzeń zarządu, a także opracować strategię handlowe. Za świadczenie tych usług oddział amerykański będzie musiał uiszczać prowizję w kwocie [400 000–500 000] EUR rocznie na rzecz spółki McD Europe ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2. Skutki podatkowe dla Luksemburga opisane we wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej

- (34) Zdaniem doradcy podatkowego zgodnie z art. 159 ust. 1 luksemburskiej ustawy o podatku dochodowym ⁽²⁶⁾ (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”) spółkę McD Europe należy traktować jako podatnika będącego rezydentem w Luksemburgu. Spółka McD Europe w całości podlega zatem podatkowi od osób prawnych w Luksemburgu. Jako podatnik będący rezydentem w Luksemburgu spółka McD Europe jest jednak również objęta zakresem stosowania wszystkich postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zawarł Luksemburg.
- (35) Ponadto zdaniem doradcy podatkowego zgodnie z art. 5 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi działalność oddziału amerykańskiego uznaje się za prowadzoną w Stanach Zjednoczonych. W związku z tym dochody uzyskane przez oddział amerykański mogą podlegać opodatkowaniu jedynie w Stanach Zjednoczonych i są zwolnione z luksemburskiego podatku od osób prawnych zgodnie z art. 7 i 25 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi.
- (36) Doradca podatkowy uważa, że podobnie jest w przypadku oddziału szwajcarskiego – jego działalność, tj. udzielanie głównym francyzodawcom sublicencji na prawa do franczyzy, uznaje się za działalność prowadzoną w Szwajcarii zgodnie z art. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Luksemburgiem a Szwajcarią ⁽²⁷⁾ („umowa UPO między Luksemburgiem a Szwajcarią”). W związku z tym dochody uzyskane przez oddział szwajcarski mogą podlegać opodatkowaniu jedynie w Szwajcarii i są zwolnione z luksemburskiego podatku dochodowego zgodnie z art. 7 i 25 umowy UPO między Luksemburgiem a Szwajcarią.
- (37) W końcowej części wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej zwrócono się do luksemburskich organów podatkowych o potwierdzenie, czy zgadzają się one z interpretacją doradcy podatkowego, jeżeli chodzi o skutki podatkowe opisanych we wniosku transakcji dla Luksemburga.

2.2.1.3. Potwierdzenie przez luksemburskie organy podatkowe

- (38) W piśmie z dnia 30 marca 2009 r. (pierwotna interpretacja indywidualna) luksemburskie organy podatkowe potwierdziły, że spółka McD Europe jest uznawana za podatnika będącego rezydentem w Luksemburgu i w związku z tym może korzystać z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które obowiązują w Luksemburgu. Ponadto luksemburskie organy podatkowe potwierdziły, że w świetle wyjaśnień

⁽²²⁾ [Wykaz francyzodawców z różnych państw europejskich].

⁽²³⁾ Przewidziano w szczególności, że usługi obejmują wsparcie strategiczne, wsparcie zarządzania w związku z operacjami finansowymi, zarządzanie platformami operacyjnymi, opracowanie łańcucha dostaw, zbudowanie obiektów, zaprojektowanie restauracji, zarządzanie menu, analizę tendencji na rynkach lokalnych, zasoby ludzkie, kontrolę jakości i marketing, przy czym wszystkie te działania podejmowane są w ramach działalności w Europie.

⁽²⁴⁾ Załącznik nr 8 do wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej.

⁽²⁵⁾ Załącznik nr 6 do wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej.

⁽²⁶⁾ Zmieniona ustawa z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym.

⁽²⁷⁾ Umowa zawarta między Wielkim Księstwem Luksemburga a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku, podpisana w Bernie dnia 21 stycznia 1993 r.

przedstawionych we wniosku o wydanie pierwotnej interpretacji indywidualnej wydaje się, że oddział szwajcarski i oddział amerykański są stałymi zakładami. W związku z tym luksemburskie organy podatkowe przychyliły się do stanowiska, że dochody spółki McD Europe, które można przypisać tym dwóm oddziałom, mogą podlegać opodatkowaniu w odnośnych państwach, w których oddziały te się znajdują, i są zwolnione z podatku od osób prawnych w Luksemburgu. W pierwotnej interpretacji indywidualnej stwierdzono zatem, co następuje: „Aby skorzystać z tych zwolnień w Luksemburgu, spółka [McD Europe] musi corocznie dostarczać dokumenty potwierdzające, że te dochody i majątek zadeklarowano i opodatkowano odpowiednio w Szwajcarii i w Stanach Zjednoczonych”⁽²⁸⁾.

2.2.2. Zmieniona interpretacja indywidualna

2.2.2.1. Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej

- (39) W odpowiedzi na pierwotną interpretację indywidualną doradca podatkowy przedstawił luksemburskim organom podatkowym szczegółową analizę, aby ustalić, czy oddział amerykański może podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych i czy stanowi stały zakład z perspektywy amerykańskiej.
- (40) Jeżeli chodzi o kwestię, czy dochody oddziału amerykańskiego mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, doradca podatkowy wyjaśnił, że aby podmiot zagraniczny (w tym przypadku spółka McD Europe) podlegał opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, musi on prowadzić działalność przemysłową lub handlową na terenie Stanów Zjednoczonych. Ma to miejsce wówczas, gdy uznaje się, że podmiot zagraniczny uzyskuje dochody, które mają rzeczywisty związek z działalnością handlową lub przemysłową i które mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych. Zdaniem doradcy podatkowego „[...] aby można było stwierdzić, że dochody podmiotu zagranicznego mają rzeczywisty związek z działalnością i mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, podmiot ten musi prowadzić działalność przemysłową lub handlową w Stanach Zjednoczonych i uzyskiwać dochody, które mają rzeczywisty związek z tą działalnością”. Doradca podatkowy przyznał następnie, że działalność prowadzona w Stanach Zjednoczonych nie stanowi działalności przemysłowej ani handlowej w Stanach Zjednoczonych: „choć oddział a) posiada prawa do franczyzy związane z europejskim regionem grupy; b) ponosi różne rodzaje ryzyka gospodarczego w związku z rozwojem i utrzymaniem nabytych praw do franczyzy; oraz c) prowadzi określone działania związane z prawami do franczyzy, organizacja McDonald's jako całość uważa, że główna działalność handlowa prowadzona jest za pośrednictwem innych członków grupy i że działalność oddziału nie stanowi działalności przemysłowej ani handlowej w Stanach Zjednoczonych”⁽²⁹⁾.
- (41) Jeżeli chodzi o kwestię, czy oddział amerykański stanowi stały zakład w rozumieniu art. 5 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi z perspektywy amerykańskiej, doradca podatkowy wyjaśnił, że „aby ustalić, czy podmiot rzeczywiście posiada stały zakład w rozumieniu [umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi], należy przeanalizować prawo krajowe Stanów Zjednoczonych”. Doradca podatkowy wyjaśnił, że nawet jeżeli oddział amerykański posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, za pośrednictwem którego kierownik oddziału prowadzi niektóre działania, to aby stanowiło ono stały zakład, prowadzona przez nie „działalność handlowa w państwie, w którym podatek jest należny, [musi być] wystarczająco istotna, aby można było uznać to miejsce za stały zakład lub stałe miejsce prowadzenia działalności”. Prawo krajowe Stanów Zjednoczonych wymaga zatem, by skala działalności oddziału amerykańskiego „przekraczała pewien próg”, który – jak wynika z ustaleń doradcy podatkowego – nie został przekroczony w przedmiotowej sprawie.
- (42) Jeżeli chodzi o analizę w celu ustalenia, czy oddział amerykański stanowi stały zakład z perspektywy luksemburskiego prawa podatkowego, doradca podatkowy wyjaśnił, że „analiza w celu ustalenia, czy oddział amerykański spółki McD Europe stanowi stały zakład z perspektywy luksemburskiego prawa podatkowego, zależy zasadniczo od tego, czy działalność oddziału zostanie uznana za »działalność« w rozumieniu luksemburskich przepisów prawa krajowego”⁽³⁰⁾. Podczas gdy w umowie UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi nie zdefiniowano pojęcia „działalności”, w art. 3 ust. 2 tej umowy określono, że należy odnieść się do znaczenia nadanego temu pojęciu w prawie krajowym umawiającego się państwa, które stosuje umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, tj. w prawie krajowym Luksemburga. Doradca podatkowy spółki McD Europe wyjaśnił również, że gdyby działalność oddziału amerykańskiego była objęta zakresem definicji „działalności” lub „stałego zakładu” zgodnie z luksemburskim prawem krajowym, „Luksemburg mógłby wówczas oczekiwać, że dochody te będą opodatkowane w Stanach Zjednoczonych, ponieważ oddział można traktować jako stały zakład z punktu widzenia luksemburskiego prawa podatkowego. Drugie umawiające się państwo (Stany Zjednoczone) nie ma jednak obowiązku faktycznie opodatkować tych dochodów. Zgodnie z art. 25 ust. 2 lit. a) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Luksemburg zwolni z opodatkowania te dochody, które ”mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych,”. Zdaniem doradcy podatkowego „nic nie wskazuje, by wymagane było faktyczne opodatkowanie”⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ W oryginalnej wersji francuskiej: „En vue de bénéficier 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⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 3.

⁽³⁰⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 3.

⁽³¹⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 4.

- (43) Ponadto na poparcie swojego stanowiska doradca podatkowy powołał się na wyrok Sądu Administracyjnego w Luksemburgu w sprawie La Coasta (zwany dalej „wyrokiem w sprawie La Coasta”) ⁽³²⁾, który dotyczył różnych wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Luksemburgiem a Francją ⁽³³⁾ i który doprowadził ostatecznie do podwójnego nieopodatkowania. Zdaniem doradcy podatkowego Sąd Administracyjny potwierdził, że „brak stałego zakładu z punktu widzenia prawa francuskiego nie ma znaczenia i w związku z tym Luksemburg nie może odzyskać prawa do opodatkowania dochodów tylko z tego względu, że Francja nie uważa ich za mogące podlegać opodatkowaniu”.
- (44) Następnie doradca podatkowy spółki McD Europe przystąpił do analizy, aby określić, czy zgodnie z luksemburskim prawem podatkowym działalność oddziału amerykańskiego stanowi „działalność”. Na podstawie faktów i okoliczności przedmiotowej sprawy doradca podatkowy stwierdził, że oddział amerykański prowadzi stałą działalność handlową za pośrednictwem stałego miejsca prowadzenia działalności i że tym samym stanowi stały zakład w świetle prawa luksemburskiego. W bardziej szczegółowym ujęciu doradca podatkowy uznał, że zgodnie z § 16 ustawy Steueranpassungsgesetz (ustawa o dostosowaniach fiskalnych, „StAnpG”) działalność oddziału amerykańskiego stanowi stałą działalność handlową prowadzoną za pośrednictwem stałego miejsca prowadzenia działalności ⁽³⁴⁾. Działalność polega na „działalności związanej z własnością intelektualną” prowadzonej przez oddział amerykański, a w szczególności na: (i) posiadaniu aktywów; (ii) ponoszeniu odpowiedzialności w związku z niektórymi rodzajami ryzyka, tj. ryzykiem gospodarczym związanym z rozwojem i utrzymaniem praw do franczyzy, których koszty powiązane ponosi oddział i tym samym faktycznie uczestniczy w realizacji umowy o podziale kosztów kwalifikowanych ze spółką McDonald’s Corporation; (iii) nadzorze nad prawami do franczyzy, tj. koordynacji realizacji umowy o podziale kosztów kwalifikowanych oraz monitorowaniu zwrotu kosztów ponoszonych przez zespół „Key European Management”; oraz (iv) prowadzeniu księgowości. Doradca podatkowy uważa, iż z perspektywy prawa luksemburskiego i w związku z wykładnią umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi „należy uznać, że [oddział amerykański] prowadzi działalność związaną z własnością intelektualną za pośrednictwem stałego zakładu amerykańskiego zgodnie z art. 5 umowy między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi” ⁽³⁵⁾.
- (45) Na koniec analizy doradca podatkowy zwrócił się do luksemburskich organów podatkowych o potwierdzenie, czy dzielają wyciągnięte przez niego wnioski. W końcowym zdaniu analizy stwierdzono: „[p]ismo to ma zastąpić wydane przez Państwo pismo potwierdzające z dnia 30 marca 2009 r. związku z tym byłbym bardzo wdzięczny, gdyby w piśmie tym również potwierdzono moją interpretację skutków podatkowych dla Luksemburga, które opisałem w piśmie z dnia 11 lutego 2009 r.” ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Zmieniona interpretacja indywidualna wydana przez luksemburskie organy podatkowe

- (46) Pismem z dnia 17 września 2009 r. luksemburskie organy podatkowe potwierdziły, że przychylają się do wykładni umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi przedstawionej przez doradcę podatkowego we wniosku o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, jeżeli chodzi o traktowanie podatkowe dochodów uzyskanych w Stanach Zjednoczonych przez amerykański oddział spółki McD Europe w świetle prawa luksemburskiego.

3. OPIS MAJĄCYCH ZASTOSOWANIE RAM PRAWNYCH

- (47) Ogólne zasady dotyczące opodatkowania osób prawnych w Luksemburgu przewidziano w ustawie o podatku dochodowym. Art. 159 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że: „[p]odatek dochodowy od podmiotów zbiorowych obejmuje wszystkie dochody podatnika”. Art. 160 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że: „[z]a podmioty objęte podatkiem dochodowym od podmiotów zbiorowych w zakresie ich dochodów krajowych w rozumieniu art. 156 uznaje się podmioty o charakterze zbiorowym wyszczególnione w art. 159, które nie posiadają ani siedziby statutowej, ani siedziby głównej na terytorium Wielkiego Księstwa”.

⁽³²⁾ Wyrok Sądu Administracyjnego Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 3 grudnia 2001 r., sygnatura akt 12831, a następnie wyrok Trybunału Administracyjnego Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 23 kwietnia 2002 r., sygnatura akt 14442c.

⁽³³⁾ Umowa zawarta między Francją a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustalenia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku z dnia 1 kwietnia 1958 r.

⁽³⁴⁾ Oprócz przedstawienia opisu działalności doradcy podatkowy odniósł się również do następujących kryteriów, aby stwierdzić, że oddział amerykański prowadzi stałą działalność za pośrednictwem stałego oddziału: oddział wynajmuje powierzchnię biurową, która umożliwia mu prowadzenie działalności poprzez stałe miejsce prowadzenia działalności; oddział może korzystać z usług, posiada kierownika i „innych pracowników”; oddział ma oficjalnie prawo do korzystania z lokali; przewidziano, że powierzchnia biurowa pozostanie do dyspozycji oddziału długoterminowo; oddział uiszcza wynajmującemu roczną opłatę; oddział zostanie formalnie zarejestrowany w Stanach Zjednoczonych; oddział posiada własny rachunek bankowy, a spółka McD Europe prowadzi osobną księgowość dla oddziału amerykańskiego; pracownicy będą wykonywać swoją pracę głównie w lokalach oddziału; oddział ma własny nagłówek firmowy; oddział będzie uiszczał roczną opłatę za usługi świadczone przez swojego kierownika; wszystkie wymienione powyżej koszty są rejestrowane w księgach rachunkowych oddziału.

⁽³⁵⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 8.

⁽³⁶⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 8.

- (48) Art. 163 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że luksemburski podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych obejmuje dochód podlegający opodatkowaniu osiągnięty przez podatnika w danym roku⁽³⁷⁾. Przed 2013 r. wszystkie osoby prawne podlegające opodatkowaniu w Luksemburgu były opodatkowane na podstawie swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu według standardowej stawki podatkowej 28,80 %⁽³⁸⁾. Od 2013 r. standardowa stawka podatkowa wynosi 29,22 %.
- (49) Transpozycja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do prawa luksemburskiego opiera się na przepisach art. 134 i 162 ustawy o podatku dochodowym w związku z rozporządzeniem wielkksiążeczym z dnia 3 grudnia 1969 r.
- (50) W art. 134 ustawy o podatku dochodowym przewidziano w szczególności, że: „[j]eżeli podatnik będący rezydentem korzysta ze zwolnienia z opodatkowania dochodów, z zastrzeżeniem klauzuli progresywności przewidzianej w międzynarodowej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowie międzynarodowej, dochody te są mimo to uwzględniane w fikcyjnej podstawie opodatkowania w celu określenia ogólnej stawki podatkowej, która ma zastosowanie do skorygowanego dochodu podlegającego opodatkowaniu w rozumieniu art. 126”.
- (51) Na mocy art. 162 ustawy o podatku dochodowym⁽³⁹⁾ i rozporządzenia wielkksiążeczego z dnia 3 grudnia 1969 r.⁽⁴⁰⁾ przepisy art. 134 ustawy o podatku dochodowym mają również zastosowanie do przedsiębiorstw podlegających luksemburskiemu podatkowi dochodowemu od podmiotów zbiorowych („podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych”).
- (52) W § 16 ustawy StAnpG zdefiniowano pojęcie „stałego zakładu” zgodnie z luksemburskim prawem podatkowym i odniesiono się w tym zakresie do wszelkiego stałego wyposażenia lub stałego miejsca prowadzenia działalności służącego do prowadzenia stałej działalności „przemysłowej” lub „handlowej”⁽⁴¹⁾.
- (53) W dniu 3 kwietnia 1996 r. Luksemburg i Stany Zjednoczone zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowa zawarta między rządem Wielkiego Księstwa Luksemburga a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania oszustwom podatkowym w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku⁽⁴²⁾. Została ona transponowana do prawa krajowego Luksemburga ustawą z dnia 5 marca 1999 r.⁽⁴³⁾ i weszła w życie w obu umawiających się państwach w dniu 20 grudnia 2000 r., zaś jej stosowanie rozpoczęto w dniu 1 stycznia 2001 r.

⁽³⁷⁾ Zgodnie z art. 163 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym: „podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych obejmuje dochód podlegający opodatkowaniu osiągnięty przez podatnika w danym roku kalendarzowym”.

⁽³⁸⁾ Luksemburski podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych obejmuje podatek dochodowy („podatek dochodowy od podmiotów zbiorowych”) w wysokości 21 % oraz, w odniesieniu do przedsiębiorstw z siedzibą w mieście Luksemburgu, handlowy podatek dochodowy („podatek handlowy”) w wysokości 6,75 %. Ponadto do stawki podatkowej w wysokości 21 % stosuje się podwyższenie o 5 % w celu zasilenia funduszu pracy obliczonego na podstawie podatku dochodowego od podmiotów zbiorowych. W 2012 r. podatek solidarnościowy wzrósł z 5 % do 7 %; zmiana ta miała wejść w życie od roku obrotowego 2013. W następstwie zmian wprowadzonych od roku obrotowego 2013 zagregowana stawka podatku dochodowego wzrosła z 28,80 % do 29,22 % dla przedsiębiorstw z siedzibą w mieście Luksemburgu. Ponadto przedsiębiorstwa luksemburskie podlegają rocznemu podatkowi od majątku w wysokości 0,5 % światowej wartości netto przedsiębiorstwa na dzień 1 stycznia każdego roku.

⁽³⁹⁾ Art. 162 ustawy o podatku dochodowym stanowi, że: „1. Przepisy tytułu I niniejszej ustawy mają zastosowanie do celów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu i składających się na niego dochodów netto, do celów ustalenia zysków ze zbycia lub likwidacji oraz do celów deklaracji, ustalenia wysokości i poboru podatku dochodowego, chyba że kolejne przepisy stanowią inaczej lub że zastosowanie tych przepisów nie jest uzasadnione z uwagi na szczególny charakter podmiotów zbiorowych. 2. W celu wykonania poprzedniego ustępu w rozporządzeniu wielkksiążeczym określili się przepisy mające zastosowanie do podmiotów zbiorowych”.

⁽⁴⁰⁾ Rozporządzenie wielkksiążące z dnia 3 grudnia 1969 r. w sprawie wykonania art. 162 stanowi, że: „[p]rzepisy tytułu I ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym, które zgodnie z art. 162 tej ustawy mają zastosowanie do opodatkowania podmiotów o charakterze zbiorowym, o których mowa w tytule II tej ustawy, znajdują się w wykazie załączonym do niniejszego rozporządzenia, który stanowi jego integralną część”.

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). W wersji oryginalnej (w języku niemieckim) treść § 16ust. 1 jest następująca: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient”.

⁽⁴²⁾ Umowa zawarta między rządem Wielkiego Księstwa Luksemburga a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania oszustwom podatkowym w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku, podpisana w Luksemburgu dnia 3 kwietnia 1996 r.

⁽⁴³⁾ Ustawa z dnia 5 marca 1999 r. o zatwierdzeniu umowy zawartej między rządem Wielkiego Księstwa Luksemburga a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania oszustwom podatkowym w zakresie podatku dochodowego i podatku od majątku, podpisanej w Luksemburgu dnia 3 kwietnia 1996 r., ze zmianami wprowadzonymi na podstawie wymiany korespondencji między oboma rządami w dniu 28 sierpnia 1996 r., Dziennik Urzędowy Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 16 marca 1999 r., A – nr 25. Ustawę zmieniono w 2010 r. ustawą z dnia 31 marca 2010 r. o zatwierdzeniu umów podatkowych i wprowadzeniu mającej do niej zastosowanie procedury w zakresie wymiany informacji na wniosek, Dziennik Urzędowy Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 6 kwietnia 2010 r., A – nr 51.

- (54) Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są umowami międzynarodowymi zawieranymi przez dwa suwerenne państwa⁽⁴⁴⁾. Większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ma charakter dwustronny, ale istnieją również wielostronne umowy podatkowe, np. wielostronna Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych⁽⁴⁵⁾.
- (55) Celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest usprawnienie transgranicznej wymiany handlowej i inwestycji międzynarodowych poprzez eliminowanie lub zmniejszanie barier podatkowych, które mogą napotkać przedsiębiorstwa i osoby fizyczne prowadzące działalność handlową lub inwestycyjną w dwóch umawiających się państwach. Gdyby dwa państwa opodatkowały te same dochody pochodzące z transakcji transgranicznych, mogłyby to zagrozić rozwojowi wymiany handlowej lub zniechęcić do inwestycji między tymi dwoma suwerennymi państwami. Najważniejszym celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zatem zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu lub – w razie jego wystąpienia – wyeliminowanie tego zjawiska⁽⁴⁶⁾.
- (56) Ogólny zakres stosowania umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi określono w art. 1 ust. 1, który stanowi, co następuje: „Niniejsza umowa ma zastosowanie wyłącznie do osób będących rezydentami jednego umawiającego się państwa lub obu umawiających się państw, chyba że jej postanowienia stanowią inaczej”.
- (57) Art. 3 pt. „Ogólne definicje” umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi w ust. 2, że: „Do celów stosowania umowy przez umawiające się państwo należy przyjąć, że każde sformułowanie, które nie zostało zdefiniowane, ma znaczenie określone w przepisach tego państwa dotyczących podatków, do których umowa ma zastosowanie, chyba że z kontekstu wynika konieczność innej wykładni lub właściwe organy nie są w stanie uzgodnić wspólnej wykładni zgodnie z postanowieniami art. 27 (Procedura wzajemnego porozumienia)”.
- (58) W art. 5 ust. 1 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi zdefiniowano pojęcie stałego zakładu: „W rozumieniu niniejszej umowy stały zakład oznacza stałe miejsce prowadzenia działalności, za pośrednictwem którego przedsiębiorstwo prowadzi całość lub część swojej działalności”.
- (59) Jeżeli chodzi o opodatkowanie zysku przedsiębiorstw, art. 7 ust. 1 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi, że: „Dochody przedsiębiorstwa z umawiającego się państwa mogą podlegać opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem stałego zakładu położonego w tym państwie. Jeżeli przedsiębiorstwo prowadzi działalność w taki sposób, to jego dochody mogą podlegać opodatkowaniu w drugim państwie, ale tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać temu stałemu zakładowi”.
- (60) Art. 25 pt. „Eliminacja podwójnego opodatkowania” umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi w ust. 2, co następuje: „W Luksemburgu możliwość podwójnego opodatkowania eliminuje się w następujący sposób: a) jeżeli rezydent Luksemburga uzyskuje dochody lub posiada majątek, które zgodnie z postanowieniami niniejszej Umowy mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, Luksemburg zwalnia go z opodatkowania tych dochodów lub majątku, z zastrzeżeniem postanowień lit. b) i c), ale może – do celów obliczenia kwoty podatku od pozostałej części dochodów lub majątku rezydenta – zastosować takie stawki podatkowe, jakie obowiązywałyby wówczas, gdyby przedmiotowe dochody lub składniki majątku nie zostały objęte zwolnieniem z opodatkowania”.

⁽⁴⁴⁾ Zwane są one również „umowami podatkowymi” lub „konwencjami o unikaniu podwójnego opodatkowania”.

⁽⁴⁵⁾ OECD, Rada Europy, Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Istnieją dwa główne modele umów podatkowych, dzięki którym umawiające się państwa mogą ustalić dokładne warunki i postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: modelowa konwencja ONZ i modelowa konwencja OECD (zwana dalej „MK OECD”). Pierwsza MK OECD została opublikowana w 1958 r. i od tamtej pory jest regularnie zmieniana i aktualizowana. MK OECD uzupełniają komentarze dotyczące poszczególnych artykułów modelowej umowy podatkowej, w których wyjaśniono postanowienia MK OECD i dokonano ich wykładni; komentarze te również są regularnie aktualizowane i zmieniane. W komentarzach OECD przedstawia się również uwagi niektórych państw na temat szczególnych aspektów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i na temat przyjętych przez te państwa sposobów dokonywania wykładni niektórych artykułów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania we własnych przepisach krajowych.

4. PODSTAWY WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA

- (61) Komisja postanowiła wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające przede wszystkim dlatego, że uznała, iż kwestionowane interpretacje indywidualne stanowią pomoc państwa na rzecz spółki McD Europe w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, a także wyraziła wątpliwości co do zgodności kwestionowanych środków podatkowych z rynkiem wewnętrznym.
- (62) Wątpliwości Komisji dotyczyły przede wszystkim błędnego zastosowania przepisów art. 25 ust. 2 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, które doprowadziło do przyznania selektywnej korzyści spółce McD Europe.
- (63) Komisja przeprowadziła trzyetapowe badanie, aby określić, czy zmieniona interpretacja indywidualna ma – na pierwszy rzut oka – charakter selektywny. Po pierwsze, Komisja stwierdziła, że systemem odniesienia jest powszechny luksemburski system opodatkowania osób prawnych, którego celem jest opodatkowanie dochodów wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu. Uznała również, że luksemburski system opodatkowania osób prawnych obejmuje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Luksemburg.
- (64) Po drugie, Komisja zbadała, czy zmieniona interpretacja indywidualna stanowiła odstępstwo od systemu odniesienia, doprowadzając do korzystniejszego traktowania spółki McD Europe względem podmiotów gospodarczych znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Stwierdziła, że co do zasady spółka McD Europe podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w Luksemburgu w zakresie swoich globalnych dochodów, chyba że zastosowanie ma umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, na mocy której dochody zagranicznych oddziałów podlegają zwolnieniu z luksemburskiego podatku od osób prawnych. Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności zmienionej interpretacji indywidualnej z art. 7 i 25 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi oraz z przepisami luksemburskimi transponującymi tę umowę do prawa krajowego, których nadrzędna zasada wymaga opodatkowania dochodów na poziomie globalnym.
- (65) Art. 25 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi, że jeżeli rezydent Luksemburga uzyskuje dochody z zagranicy, które „zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych”, Luksemburg zwalnia te dochody ze wszystkich podatków. Aby określić, czy dochody „podlegają opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych” „zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy”, należy odnieść się do art. 7 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi.
- (66) Komisja zauważyła, że zgodnie z art. 7 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi Stany Zjednoczone (państwo źródła) „mogą” opodatkować odpowiednie dochody (tj. dochody uzyskane przez amerykański oddział spółki McD Europe z tytułu wykorzystywania praw do franczyzy) tylko wtedy, gdy istnieje stały zakład, któremu można te dochody przypisać. W przeciwnym razie dochody te podlegają opodatkowaniu jedynie w Luksemburgu. Komisja zauważyła również, że dochody przypisane oddziałowi amerykańskiemu nie mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, ponieważ w rozumieniu amerykańskiego prawa podatkowego oddział ten nie stanowi stałego zakładu. Innymi słowy, dochody te nie „mogą podlegać opodatkowaniu” w Stanach Zjednoczonych w rozumieniu art. 25 ust. 2 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Biorąc pod uwagę, że luksemburskie organy podatkowe były w pełni świadome, iż opodatkowanie to nie jest możliwe, Komisja potwierdziła, że nie powinny być one zgodzić się na zwolnienie dochodów przypisanych oddziałowi amerykańskiemu z luksemburskiego podatku od osób prawnych.
- (67) W związku z powyższym Komisja uznała, że aby uniknąć przyznania selektywnej korzyści, luksemburskie organy podatkowe powinny być zgodzić się na zwolnienie tych dochodów z podatku od osób prawnych tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać Stanom Zjednoczonym zgodnie z postanowieniami umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji przedstawionym w decyzji o wszczęciu postępowania fakt, że w momencie wydania zmienionej interpretacji indywidualnej luksemburskie organy podatkowe były w pełni świadome, że oddział amerykański nie stanowi stałego zakładu w rozumieniu amerykańskiego prawa podatkowego, oznacza, że musiały one również wiedzieć, iż dochody uzyskiwane z tytułu działalności tego oddziału nie mogły podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych zgodnie z umową UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi i że – w związku z powyższym – luksemburskie organy podatkowe potwierdziły zwolnienie przedmiotowych dochodów z luksemburskiego podatku od osób prawnych na podstawie art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, opierając się na błędnym zastosowaniu tego postanowienia.
- (68) Uwzględniając brak uzasadnienia selektywnego traktowania spółki McD Europe, które wynika ze zmienionej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, oraz mając na uwadze, że spełniono wszystkie pozostałe warunki istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, Komisja doszła do wstępnego wniosku, że zmieniona interpretacja indywidualna wydana przez luksemburskie organy podatkowe na rzecz spółki McD Europe stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. Ponieważ interpretacja ta spełniała również przesłanki umożliwiające jej uznanie za pomoc operacyjną, Komisja powzięła wątpliwości co do zgodności kwestionowanych środków z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 2 lub 3 Traktatu.

5. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA

- (69) Władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania w piśmie z dnia 4 lutego 2016 r. Władze luksemburskie uznały przede wszystkim, że Komisja niewłaściwie określiła ramy prawne, a następnie stwierdziły, że argumentacja Komisji przedstawiona w decyzji o wszczęciu postępowania opiera się na błędnych założeniach oraz że Komisja nie wykazała istnienia selektywnej korzyści.

5.1. Uwagi władz luksemburskich dotyczące ram prawnych

- (70) W pierwszej kolejności władze luksemburskie opisały cel i treść umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, tj. rozdzielenie kompetencji w zakresie prawa do opodatkowania, aby zapobiec sytuacjom (rzeczywistym lub potencjalnymi), w których występuje podwójne opodatkowanie, nie zaś zapewnienie rzeczywistego opodatkowania podatnika w jednym z umawiających się państw lub w państwie trzecim. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie doprowadza do opodatkowania, jeżeli nie przewiduje tego prawo krajowe. Wykonywanie prawa do opodatkowania należy do wyłącznych kompetencji umawiającego się państwa, któremu prawo to zostało przypisane zgodnie z podziałem przewidzianym w umowie. W razie braku klauzuli zmiany metody eliminacji podwójnego opodatkowania⁽⁴⁷⁾ lub metody zaliczenia⁽⁴⁸⁾ jedno umawiające się państwo nie może jednostronnie rozwiązać problemu, jakim jest brak opodatkowania, jeżeli drugie państwo nie wykonuje swojego prawa do opodatkowania. Zdaniem władz luksemburskich jedynym możliwym sposobem rozwiązania problemu, jakim jest brak opodatkowania, jest zmiana umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- (71) Władze luksemburskie wyjaśniły również, że każde z umawiających się państw dokonuje wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w sposób niezależny. Nie można zatem wymagać od Luksemburga, aby dokonał on wykładni umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, odnosząc się do prawa amerykańskiego.
- (72) Jeżeli chodzi o prawo krajowe i orzecznictwo w Luksemburgu, władze luksemburskie wyjaśniły, że zasada faktycznego opodatkowania nie została ustanowiona ani w umowie UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, ani w akcie prawnym transponującym tę umowę do prawa luksemburskiego, ani też w żadnym innym akcie prawnym należącym do prawa krajowego Luksemburga. Odniosły się następnie do wyroku w sprawie La Coasta⁽⁴⁹⁾, w którym uznano, że nawet jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie została właściwie zastosowana, może dojść do sytuacji podwójnego nieopodatkowania, ponieważ każde z umawiających się państw dokonuje wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w sposób niezależny.
- (73) W odniesieniu do przedmiotowej sprawy władze luksemburskie wyjaśniły, że nieopodatkowanie oddziału amerykańskiego w Stanach Zjednoczonych wynika z zastosowania amerykańskiego prawa krajowego i koncepcji „dochodów mających faktyczny związek z działalnością”. Brak opodatkowania w Stanach Zjednoczonych wynika z tego, że państwo to nie skorzystało z prawa do opodatkowania, które przysługiwało mu na podstawie umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, czego Luksemburg nie może podważyć. Ponadto zdaniem Luksemburga Komisja nie jest właściwa do dokonania (ponownej) wykładni umowy międzynarodowej, a podjęcie przez nią decyzji w sprawie „właściwej” wykładni międzynarodowej umowy dwustronnej między państwem członkowskim a państwem trzecim stanowi naruszenie art. 4 i 5 Traktatu o Unii Europejskiej.

5.2. Uwagi władz luksemburskich dotyczące argumentacji Komisji

- (74) Władze luksemburskie uważają, że argumentacja Komisji opiera się na dwóch błędnych założeniach. Pierwsze założenie Komisji jest takie, że luksemburskie organy podatkowe wiedziały lub powinny były wiedzieć, iż oddział amerykański nie podlegał opodatkowaniu zgodnie z prawem amerykańskim w momencie wydania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Zgodnie zaś z drugim założeniem Komisji skoro luksemburskie organy podatkowe wiedziały, że oddział amerykański nie podlega opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych zgodnie z amerykańskim prawem podatkowym, to powinny one opodatkować spółkę McD Europe.

⁽⁴⁷⁾ Dzięki klauzuli zmiany metody eliminacji podwójnego opodatkowania umawiające się państwo może jednostronnie zmienić metodę, które umożliwia uniknięcie podwójnego opodatkowania, jeżeli drugie umawiające się państwo stosuje umowę lub swoje krajowe przepisy podatkowe w celu zwolnienia niektórych dochodów lub składników majątku bądź stosuje obniżone stawki podatku u źródła w odniesieniu do dywidend, odsetek lub opłat licencyjnych.

⁽⁴⁸⁾ Najważniejszym elementem metody zaliczenia – bez względu na to, czy stosowana jest ona jednostronnie lub na podstawie dwustronnej umowy podatkowej – jest to, że w określonych przepisami granicach państwo rezydencji podatkowej traktuje podatek od dochodu zagranicznego zapłacony przez swoich rezydentów w państwie źródła tak, gdyby był to podatek dochodowy zapłacony właśnie państwu rezydencji podatkowej. Jeżeli zagraniczna stawka podatkowa jest niższa niż stawka krajowa, państwu rezydencji podatkowej należy zapłacić jedynie różnicę między podatkiem krajowym a podatkiem zagranicznym. Jeżeli podatek zagraniczny jest wyższy, państwo rezydencji podatkowej nie pobiera żadnego podatku. Ogólne faktyczne obciążenie podatkowe jest równe podatkowi krajowemu lub podatkowi zagranicznemu, w zależności od tego, który z nich jest wyższy.

⁽⁴⁹⁾ Zob. motyw 43. Po pierwsze, w wyroku francuskiej Rady Stanu z dnia 18 marca 1994 r. Francji odmówiono prawa do opodatkowania zysków kapitałowych uzyskanych przez spółkę luksemburską wskutek zbycia nieruchomości położonej na terytorium Francji, uzasadniając, że samo posiadanie nieruchomości nie oznacza posiadania stałego zakładu we Francji i że dochody z działalności handlowej mogą podlegać opodatkowaniu we Francji wyłącznie wówczas, gdy można je przypisać stałemu zakładowi we Francji. W następstwie tego wyroku władze luksemburskie próbowały opodatkować w Luksemburgu dochody i zyski kapitałowe z nieruchomości uzyskane we Francji przez przedsiębiorstwa luksemburskie. W wyroku w sprawie La Coasta Sąd Administracyjny w Luksemburgu wyraził jednak przeciwną opinię i orzekł, że na mocy umowy podatkowej między Francją a Luksemburgiem prawo do opodatkowania dochodów z nieruchomości posiada to państwo, w którym nieruchomości te są położone, czyli w tym przypadku jest to Francja.

- (75) Jeżeli chodzi o pierwsze założenie Komisji, władze luksemburskie twierdzą, że nie są one właściwe do oceny i wykładni obcego prawa podatkowego. Ponadto luksemburskie organy podatkowe nie mogły wiedzieć, czy oddział amerykański został faktycznie opodatkowany przez amerykańskie organy podatkowe, biorąc pod uwagę, że – po pierwsze – nie otrzymały żadnych dokumentów ani informacji pochodzących od amerykańskich organów podatkowych wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego oraz – po drugie – subiektywna opinia prywatnego doradcy podatkowego nie może być utożsamiana ze stanowiskiem zajmowanym przez amerykańskie organy podatkowe.
- (76) Jeżeli chodzi o drugie założenie Komisji, władze luksemburskie twierdzą, że jeżeli z punktu widzenia prawa luksemburskiego spółka McD Europe nie podlega opodatkowaniu, nieistotne jest, czy podatnik podlega opodatkowaniu zgodnie z prawem amerykańskim, ponieważ Luksemburg i tak nie może skorzystać z prawa do opodatkowania. Podział kompetencji w zakresie prawa do opodatkowania jest bezwarunkowy i ostateczny.

5.3. Uwagi władz luksemburskich dotyczące analizy dokonanej przez Komisję na podstawie art. 107 Traktatu

- (77) Władze luksemburskie nie zgadzają się z analizą prawną dokonaną przez Komisję, w której stwierdziła ona istnienie selektywnej korzyści. Jeżeli chodzi o określenie systemu odniesienia, w jego ramy włączono jedynie umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ogólne przepisy i praktyki luksemburskie dotyczące umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zgodnie z wykładnią luksemburskich sądów.
- (78) Ponadto władze luksemburskie zauważają, że w decyzji o wszczęciu postępowania Komisja odniosła się jedynie do art. 159 ustawy o podatku dochodowym, mimo że prawidłowe odniesienie do przepisów, które dotyczą opodatkowania przedsiębiorstw podlegających podatkowi dochodowemu od podmiotów zbiorowych na poziomie globalnym, wymaga również zastosowania art. 160 ustawy o podatku dochodowym. Co więcej, transpozycja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do prawa luksemburskiego opiera się na przepisach art. 134 ustawy o podatku dochodowym w związku z art. 162 ustawy o podatku dochodowym i w związku z rozporządzeniem wielkoksążecym z dnia 3 grudnia 1969 r. Komisja nie odniosła się jednak do tych przepisów w swojej decyzji o wszczęciu postępowania. Zdaniem władz luksemburskich taki brak precyzji jest sprzeczny z wymogami art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (79) Według władz luksemburskich Komisja nie wykazała ponadto jakiegokolwiek odstępstwa od umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ani od przepisów – zgodnie z wykładnią sądów i trybunałów – oraz od praktyki luksemburskiej.
- (80) Dodatkowo władze luksemburskie nie zgadzają się z dokonaniem przez Komisję stwierdzeniem dotyczącym istnienia korzyści. Po pierwsze, kwestia dotycząca korzyści musi być niezależna od decyzji władz amerykańskich dotyczącej opodatkowania lub nieopodatkowania przedsiębiorstwa. Po drugie, nawet w przypadku przyjęcia tezy, zgodnie z którą Luksemburg ma obowiązek nałożenia opodatkowania w celu uniknięcia sytuacji podwójnego zwolnienia z opodatkowania, korzyść jest możliwa wyłącznie wówczas, gdy luksemburskie organy podatkowe z całą pewnością były świadome braku skutecznego opodatkowania oddziału amerykańskiego przez organy amerykańskie w dniu wydania zmienionej interpretacji indywidualnej. Amerykańskie organy podatkowe zajęły zaś stanowisko w sprawie opodatkowania amerykańskiego oddziału w Stanach Zjednoczonych dopiero w ramach audytu przeprowadzonego przez IRS w 2014 r., czyli niemal 5 lat po wydaniu interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Luksemburskie organy podatkowe nie mogły o tym wiedzieć w momencie wydania kwestionowanych interpretacji indywidualnych. Po trzecie, według władz luksemburskich Komisja w żadnym wypadku nie podważyłaby zasadności interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, gdyby po zakończeniu audytu IRS doszedł do wniosku, że amerykański oddział może podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych. Ponieważ Stany Zjednoczone stosują światowy system opodatkowania, dochód spółki McD Europe podlegałby opodatkowaniu po przekazaniu do Stanów Zjednoczonych. W praktyce skutkuje to wyłącznie odroczeniem podatku dochodowego. Zdaniem Komisji to zatem brak opodatkowania dochodu amerykańskiego oddziału przez amerykańskie organy podatkowe po wydaniu kwestionowanych interpretacji indywidualnych doprowadził do przyznania korzyści na rzecz spółki McD Europe.

6. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON DOTYCZĄCE DECYZJI O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA.

6.1. Uwagi spółki McD Europe

- (81) Spółka McD Europe przedstawiła swoje uwagi w dniu 9 sierpnia 2016 r. Po pierwsze, spółka McD Europe podważa właściwość Komisji do dokonywania wykładni międzynarodowych i krajowych przepisów podatkowych; po drugie, spółka podkreśla szereg niedociągnięć w dokonanej przez Komisję wykładni umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi; po trzecie, spółka twierdzi, że Komisja nie wykazała istnienia pomocy państwa na rzecz McD Europe.

6.1.1. *Uwagi spółki McD Europe dotyczące właściwości Komisji do dokonywania wykładni międzynarodowych i krajowych przepisów podatkowych*

- (82) Spółka McD Europe twierdzi, że zgodnie z art. 113, 114 i 115 Traktatu wyłącznie państwa członkowskie są właściwe do określania swojego systemu opodatkowania osób prawnych oraz do zawierania umów międzynarodowych. W rezultacie próba narzucenia przez Komisję własnej wykładni umowy takiej jak umowa UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi naruszenie suwerenności podatkowej Luksemburga. W szczególności zdaniem spółki McD Europe Komisja ignoruje (poprawną) wykładnię umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania autorstwa luksemburskich organów podatkowych, twierdząc, że (i) przesłanki istnienia stałego zakładu przewidziane w umowie UPO należało poddać analizie na gruncie prawa amerykańskiego; oraz że (ii) luksemburskie organy podatkowe powinny były zbadać kwestię opodatkowania dochodów amerykańskiego oddziału w Stanach Zjednoczonych przed podjęciem decyzji o braku konieczności jego opodatkowania w Luksemburgu.

6.1.2. *Uwagi spółki McD Europe dotyczące dokonanej przez Komisję wykładni umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi*

- (83) Spółka McD Europe twierdzi, że dokonana przez Komisję wykładnia umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi jest błędna w zakresie, w jakim (i) zaproponowana przez Komisję wykładnia pojęcia stałego zakładu nie uwzględnia powszechnego sposobu wykładni/stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i jest sprzeczna z postanowieniami Traktatu; (ii) Komisja wprowadza do umowy UPO wymóg opodatkowania dochodu amerykańskiego oddziału w Stanach Zjednoczonych; (iii) Komisja odnosi się do postanowień modelowej konwencji OECD⁽⁵⁰⁾, które nie mają zastosowania do umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi lub nie mają znaczenia w przedmiotowej sprawie.
- (84) Jeśli chodzi o punkt pierwszy, spółka McD Europe twierdzi, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania sama w sobie nie ustanawia prawa do opodatkowania, jeżeli takiego prawa nie przewidują przepisy krajowe. Podobnie każde umawiające się państwo dokonuje wykładni umowy UPO niezależnie od drugiego umawiającego się państwa. Ponadto możliwa wykładnia danego pojęcia przyjęta w prawie amerykańskim jest niewiążąca dla Luksemburga, nawet jeśli różnice w wykładni między umawiającymi się państwami mogą prowadzić do podwójnego nieopodatkowania. Zdaniem spółki McD Europe jedynym sposobem na zaradzenie tej sytuacji podwójnego nieopodatkowania jest wynegocjowanie zmiany umowy UPO.
- (85) Jeśli chodzi o wykładnię pojęcia stałego zakładu, spółka McD Europe zauważa, że brzmienie umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, a zwłaszcza art. 3 tej umowy, potwierdza, iż umawiające się państwo, które stosuje umowę UPO, powinno dokonać jej wykładni w świetle własnego systemu prawnego. W rezultacie w przedmiotowej sprawie luksemburskie organy podatkowe powinny były dokonać wykładni umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi w świetle własnego systemu prawnego oraz uznać, że amerykański oddział stanowi stały zakład do celów umowy UPO. Wnioski z audytu przeprowadzonego w 2014 r. przez IRS są bez znaczenia, biorąc pod uwagę fakt, że luksemburskie organy podatkowe nie mogły być świadome takiego stanowiska IRS w chwili wydania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w 2009 r. oraz że stanowisko to nie mogło z mocą wsteczną wpłynąć na odnośne interpretacje.
- (86) Po drugie, art. 7 ust. 2 i art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi nie nakładają wymogu, aby dochody stałego zakładu podlegały opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych. Według spółki McD Europe właściwa lektura postanowień umowy UPO prowadzi do wniosku, że fakt, iż jedno umawiające się państwo, które na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może nałożyć podatek (w tym przypadku Stany Zjednoczone), uznaje następnie na podstawie prawa krajowego, że dochody nie podlegają opodatkowaniu, nie ma znaczenia dla drugiego umawiającego się państwa (w tym przypadku Luksemburga), które na podstawie umowy UPO traci prawo do opodatkowania tych dochodów.
- (87) Po trzecie, odniesienie się przez Komisję do komentarza OECD z 2000 r. w celu uzasadnienia wniosku, zgodnie z którym ze względu na fakt, że dochody amerykańskiego oddziału nie podlegały opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, luksemburskie organy podatkowe powinny były je opodatkować, jest bezzasadne, biorąc pod uwagę, że komentarz ten nie istniał w chwili zawarcia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w 1996 r. Nowy sposób interpretacji przewidziany w komentarzach OECD, zgodnie z którym zmienia się znaczenie art. 23 A modelowej konwencji OECD, może mieć zastosowanie do umów ratyfikowanych dopiero po wspomnianej zmianie modelowej konwencji OECD w 2000 r. Spółka McD Europe podkreśla ponadto, że modelowa konwencja OECD nie jest prawnie wiążąca, a raczej uznawana za zalecenie.

⁽⁵⁰⁾ Modelowa konwencja OECD stanowi wzór dla państw, które zawierają dwustronne umowy podatkowe, i odgrywa kluczową rolę w usuwaniu barier podatkowych w ramach wymiany handlowej i inwestycji transgranicznych. Stanowi ona podstawę negocjacji i stosowania dwustronnych umów podatkowych między państwami i ma za zadanie zapewnić pomoc przedsiębiorstwom, przyczyniając się jednocześnie do zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym. Modelowa konwencja OECD zapewnia również środki umożliwiające jednolite rozwiązywanie najczęstszych problemów pojawiających się w kontekście podwójnego opodatkowania.

6.1.3. Uwagi spółki McD Europe dotyczące analizy dokonanej przez Komisję na podstawie art. 107 Traktatu

- (88) Według spółki McD Europe rozważania Komisji opierają się na błędnym założeniu, zgodnie z którym interpretacja indywidualna prawa podatkowego wiąże się z wykorzystaniem zasobów państwowych. Po drugie, spółce McD Europe nie przyznano żadnej korzyści, biorąc pod uwagę fakt, że luksemburskie organy podatkowe nie mogłyby opodatkować dochodów, które można przypisać amerykańskiemu oddziałowi. Po trzecie, Komisja nie wykazała, aby spółka McD Europe była jedynym przedsiębiorstwem, które skorzystało z zastosowania umowy UPO, ani – tym bardziej – aby spółka ta wchodziła w skład selektywnej grupy przedsiębiorstw.
- (89) Jeśli chodzi o punkt pierwszy, spółka McD Europe twierdzi, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie stanowią pomocy państwa wówczas, gdy stanowią one przykład zwykłej wykładni i praktycznego zastosowania ogólnych przepisów podatkowych w konkretnych przypadkach. Mogą one stanowić pomoc państwa wyłącznie wówczas, gdy odbiegają od przepisów ogólnych wskutek uznaniowego zastosowania uprawnień administracyjnych. W przedmiotowej sprawie celem interpretacji indywidualnych prawa podatkowego było potwierdzenie braku opodatkowania w Luksemburgu dochodów przypisanych amerykańskiemu oddziałowi na podstawie umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie ograniczyła obciążenia podatkowego spółki McD Europe, ponieważ w przypadku braku wspomnianej interpretacji na spółce McD Europe spoczywałoby takie samo obciążenie podatkowe w Luksemburgu. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego nie zmienia ani nie poprawia sytuacji podatkowej spółki McD Europe.
- (90) Po drugie, według spółki McD Europe Komisja niesłusznie stwierdziła, że luksemburskie organy podatkowe błędnie zastosowały umowę UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, i uznała na tej podstawie, że doszło do przyznania korzyści na rzecz spółki McD Europe. Ponadto faktu, że Stany Zjednoczone ostatecznie postanowiły, iż nie opodatkują dochodów z tytułu opłat na podstawie amerykańskich przepisów podatkowych, nie można uznać za pomoc państwa w rozumieniu prawa UE. Luksemburg nie odzyskał swojego prawa do opodatkowania amerykańskiego oddziału z tego tylko powodu, że te same dochody nie mogły podlegać opodatkowaniu na gruncie prawa amerykańskiego. Podobnie jak władze luksemburskie spółka McD Europe powołuje się na wyrok w sprawie La Coasta w celu uzasadnienia zasady, zgodnie z którą luksemburskie organy podatkowe nie mogą uwzględnić wykładni dokonanych przez drugie umawiające się państwo. Nawet podążając tokiem rozumowania Komisji, korzyść, jaką luksemburskie organy podatkowe miałyby potencjalnie przyznać spółce McD Europe, wynikałaby jednak z decyzji podjętej przez IRS w 2014 r. i dotyczącej nieopodatkowania dochodów amerykańskiego oddziału. Potencjalne istnienie korzyści nie może zaś zależeć od postawy państwa trzeciego.
- (91) Jeżeli chodzi o selektywność, a w szczególności o kwestię dotyczącą odstępstwa, spółka McD Europe twierdzi, że jak wynika z informacji udostępnionych publicznie dzięki aferze LuxLeaks⁽⁵¹⁾, wydaje się, iż wiele przedsiębiorstw skorzystało z takiego samego traktowania jak spółka McD Europe. Nie byłoby to nic dziwnego, biorąc pod uwagę, że wykładnia umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi dokonana w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest w pełni zgodna ze stosowaniem prawa luksemburskiego. Pozostałe interpretacje indywidualne prawa podatkowego ujawnione dzięki aferze LuxLeaks wykazują, że władze luksemburskie dokonały spójnej wykładni umowy UPO, mającej zastosowanie do wszystkich podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji w ramach tego samego systemu odniesienia. Żadna spośród tych innych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie nakłada obowiązku opodatkowania dochodów na poziomie stałego zakładu.
- (92) Podsumowując, spółka McD Europe stwierdza, że selektywną korzyść można uznać za uzasadnioną w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania i że – w związku z tym – środek ten nie stanowi pomocy państwa.

6.2. Uwagi przekazane przez inne zainteresowane strony

- (93) W dniu 5 sierpnia 2016 r. stowarzyszenie związków zawodowych przedstawiło uwagi, w których wyraziło swoje poparcie wobec postępowania.
- (94) Stowarzyszenie twierdzi, że biorąc pod uwagę dominującą pozycję McDonald's w Europie, wszelka pomoc na rzecz spółki McD Europe mogłaby zaburzyć konkurencję i wpłynąć na wymianę handlową na terenie UE. Zdaniem stowarzyszenia związków zawodowych zmiany w strukturze przedsiębiorstwa McDonald's wprowadzone w 2008 r. i na początku 2009 r., w następstwie których złożono wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, były umotywowane kwestiami podatkowymi i miały na celu doprowadzenie do podwójnego nieopodatkowania w Luksemburgu i w Stanach Zjednoczonych, co sprawiło, że McDonald's zyskał przewagę konkurencyjną względem konkurentów.
- (95) Zdaniem stowarzyszenia związków zawodowych wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania prowadzących do podwójnego nieopodatkowania nie należy uznawać za zgodne z brzmieniem i duchem przedmiotowych umów.

⁽⁵¹⁾ Jesienią 2014 r. wyciekło ponad 500 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych głównie dla PwC, które następnie opublikowano w internecie (afera LuxLeaks).

- (96) Ponadto stowarzyszenie związków zawodowych wzywa państwa członkowskie, w których istnieją przepisy w zakresie zwalczania nadużyć, do wszczęcia postępowania w sprawie McDonald's w przedmiocie optymalizacji struktury podatkowej przedsiębiorstwa mającej na celu uniknięcie płacenia podatków. Zdaniem stowarzyszenia związków zawodowych sprawa McDonald's pokazuje, że istnieje konieczność, aby administracje podatkowe prowadziły wymianę informacji dotyczących traktowania podatkowego przedsiębiorstw wielonarodowych oraz wprowadziły publiczne sprawozdania według krajów.

7. UWAGI WŁADZ LUKSEMBURSKICH DOTYCZĄCE UWAG OSÓB TRZECICH

- (97) W piśmie z dnia 30 września 2016 r. władze luksemburskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące uwag spółki McD Europe i stowarzyszenia związków zawodowych na temat decyzji o wszczęciu postępowania.
- (98) Władze luksemburskie oświadczyły, że analiza przeprowadzona przez spółkę McD Europe w dużej mierze pokrywa się z ich własną analizą.
- (99) Twierdzą one, że uwagi przekazane przez stowarzyszenie związków zawodowych nie dotyczą tego, czy spółce McD Europe przyznano pomoc państwa, ale dotyczą przede wszystkim praktyk grupy McDonald's na szczeblu światowym i stanowią krytykę jej polityki podatkowej, społecznej i płacowej.
- (100) Władze luksemburskie zauważają, że wbrew temu, co twierdzi stowarzyszenie związków zawodowych, celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, a nie zapewnienie faktycznego opodatkowania. Podział kompetencji w zakresie prawa do opodatkowania między dwoma umawiającymi się państwami wynikający z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest ostateczny i bezwarunkowy. W rezultacie jeżeli luksemburskie organy podatkowe zrezygnowały drogą umowną ze swoich praw do opodatkowania, nie odzyskują one tych praw z tego tylko względu, że drugie umawiające się państwo faktycznie nie opodatkowało przedmiotowych dochodów.
- (101) Jeśli chodzi o wystosowane przez stowarzyszenie związków zawodowych wezwanie do wzmocnienia narzędzi walki z unikaniem opodatkowania, władze luksemburskie twierdzą, że w pełni podpisują się pod tym celem oraz że wszelkie środki związane z przejrzystością i z wymianą informacji między państwami członkowskimi powinny podlegać ocenie i być przyjmowane w odpowiedniej formie oraz zgodnie z obowiązującymi procedurami.

8. OCENA

- (102) Po zakończeniu szczegółowego postępowania i po uważnym zbadaniu uwag przekazanych w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania Komisja stwierdza, że wątpliwości wyrażone w decyzji nie pozwalają uznać, że kwestionowane interpretacje indywidualne doprowadziły do przyznania pomocy państwa.

8.1. Istnienie pomocy

- (103) Zgodnie z postanowieniami art. 107 ust. 1 Traktatu wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzykanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Wobec tego uznaje się, że aby środek można było uznać za pomoc państwa, po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać przedsiębiorstwu selektywną korzyść; oraz, po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁽⁵²⁾.
- (104) Zakwalifikowanie danego środka jako pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek⁽⁵³⁾. Poniżej Komisja skoncentruje się w swojej ocenie na tym, czy kwestionowane interpretacje indywidualne doprowadziły do przyznania selektywnej korzyści na rzecz spółki McD Europe. W przypadku braku selektywnej korzyści Komisja nie musi oceniać, czy pozostałe przesłanki zostały spełnione, biorąc pod uwagę fakt, że w rozumieniu art. 107 Traktatu środek nie będzie nosił znamion pomocy państwa.

⁽⁵²⁾ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 39 oraz przywołane tam orzecznictwo.

⁽⁵³⁾ Zob. sprawa C-399/08 P, Komisja/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, pkt 38 oraz przywołane tam orzecznictwo.

8.2. Istnienie selektywnej korzyści na rzecz spółki McD Europe

- (105) O ile środek przyjęty przez państwo poprawia sytuację finansową netto przedsiębiorstwa, występuje korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu⁽⁵⁴⁾. Aby ustalić istnienie korzyści, należy odnieść się do wpływu samego środka⁽⁵⁵⁾. W przypadku środków podatkowych korzyść może zostać przyznana poprzez różnego rodzaju ograniczenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania lub kwoty należnego podatku⁽⁵⁶⁾.
- (106) Na potrzeby analizy selektywności Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej opracował trzyetapowe badanie mające na celu ustalenie, czy dany środek podatkowy jest selektywny⁽⁵⁷⁾. Pierwszy etap wspomnianego badania polega na określeniu wspólnego lub zwykłego systemu opodatkowania obowiązującego w państwie członkowskim, tj. „systemu odniesienia”. W drugiej kolejności należy ustalić, czy przedmiotowy środek podatkowy stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, w ramach trzeciego etapu ustala się, czy jest on uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą wspomnianego systemu. Środek stanowiący odstępstwo od stosowania systemu odniesienia może być uzasadniony, jeżeli zainteresowane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw tego systemu opodatkowania⁽⁵⁸⁾. W takim przypadku środek podatkowy nie jest selektywny. Ciężar dowodu podczas tego trzeciego etapu spoczywa na państwie członkowskim.
- (107) Należy podkreślić, że wątpliwości wyrażone w decyzji o wszczęciu postępowania opierały się na wstępnym określeniu systemu odniesienia, który odpowiadał powszechnemu luksemburskiemu systemowi podatku od osób prawnych, w tym umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania, których Luksemburg jest stroną. Komisja była zdania, że selektywna korzyść na rzecz spółki McD Europe była możliwa ze względu na niewłaściwe zastosowanie umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Ścisłej rzecz ujmując, Komisja uważała, że potwierdzenie przez luksemburskie organy podatkowe zwolnienia dochodów związanych z działalnością amerykańskiego oddziału spółki McD Europe z podatku od osób prawnych w Luksemburgu na podstawie art. 5, art. 7 i art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi mogło wynikać z niewłaściwego zastosowania tych postanowień. W decyzji o wszczęciu postępowania nie uwzględniono żadnego innego rodzaju dyskryminacji ani niewłaściwego zastosowania.
- (108) Poniższa analiza dotyczy przede wszystkim wątpliwości wyrażonych w decyzji o wszczęciu postępowania, biorąc pod uwagę fakt, że uwagi przekazane przez Luksemburg i pozostałe zainteresowane strony oraz informacje zgromadzone w toku postępowania nie skłoniły Komisji do rozszerzenia formalnego postępowania w przedmiotowej sprawie, które ogranicza się do interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych na rzecz spółki McD Europe oraz do ewentualnego niewłaściwego zastosowania art. 5, art. 7 ust. 1 oraz art. 25 ust. 2 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Ponadto nie należy zapominać o tym, że ciężar udowodnienia istnienia selektywnej korzyści spoczywa na Komisji (z wyjątkiem uzasadnienia środka zasadami leżącymi u podstaw systemu opodatkowania).
- (109) Nie wykazano, że kwestionowane interpretacje indywidualne stanowią odstępstwo od warunków umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. Odstępstwo takie wystąpiłoby wówczas, gdyby w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych niewłaściwie zastosowano postanowienie umowy UPO (to znaczy odstąpiono by od niego), zmniejszając w ten sposób bieżące zobowiązania podatkowe spółki McD Europe oraz doprowadzając do dyskryminacji pozostałych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji z faktycznej i prawnego punktu widzenia względem spółki McD Europe.
- (110) Spółka McD Europe jest rezydentem podatkowym w Luksemburgu. Zgodnie z art. 159 i 160 ustawy o podatku dochodowym światowe dochody spółki McD Europe podlegają co do zasady opodatkowaniu luksemburskim podatkiem od osób prawnych. W przypadku dochodów przypisanych amerykańskiemu oddziałowi spółki zastosowanie ma jednak umowa UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi transponowana do prawa luksemburskiego na podstawie art. 134 i 162 ustawy o podatku dochodowym w związku z rozporządzeniem wielkopsiężym z dnia 3 grudnia 1969 r. Umowa UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi ogranicza przysługujące Luksemburgowi prawo do opodatkowania w takim sensie, że niektóre dochody, które można przypisać stałemu zakładowi w Stanach Zjednoczonych, mogą – na podstawie wspomnianej umowy – podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych, a nie w Luksemburgu.

⁽⁵⁴⁾ Zob. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej („zawiadomienie w sprawie pojęcia pomocy”) (Dz.U. C 262 z 19.7.2016, s. 1) pkt 67 oraz przytoczone tam orzecznictwo.

⁽⁵⁵⁾ Sprawa 173/73, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:1974:71, pkt 13.

⁽⁵⁶⁾ Zob. sprawa C-66/02, Włochy/Komisja, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; sprawa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; oraz sprawa C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31.

⁽⁵⁷⁾ Zob. sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Zob. sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

- (111) Art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi zwalnia z opodatkowania „te dochody, [...] które zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych”. W celu ustalenia, które dochody „mogą podlegać opodatkowaniu w Stanach Zjednoczonych”, art. 7 ust. 1 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stanowi, że dochody przedsiębiorstwa osiągnięte w jednym z umawiających się państw mogą podlegać opodatkowaniu w tym państwie, chyba że uzyskał je stały zakład lub można je przypisać stałemu zakładowi położonemu w drugim umawiającym się państwie. W takim przypadku pierwsze umawiające się państwo może domniemywać, że dochody, które można przypisać takiemu stałemu zakładowi, mogą podlegać opodatkowaniu w drugim umawiającym się państwie, i co za tym idzie zwolnić te dochody z podatku w celu uniknięcia możliwego podwójnego opodatkowania.
- (112) Ustalenie, czy amerykański oddział spółki McD Europe stanowi stały zakład w Stanach Zjednoczonych osiągający dochody zwolnione z podatku w Luksemburgu, jest więc kluczowe w kontekście umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. W art. 5 ust. 1 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi stały zakład zdefiniowano jako „stałe miejsce prowadzenia działalności, za pośrednictwem którego przedsiębiorstwo prowadzi całość lub część swojej działalności”. W związku z tym o ile pojęcie stałego zakładu zdefiniowano w umowie UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, terminu „działalność” już w niej nie zdefiniowano. Podobnie w art. 7 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi posłużono się pojęciem „dochodów przedsiębiorstwa”, lecz go nie zdefiniowano.
- (113) W takim przypadku należy zastosować art. 3 ust. 2 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, zgodnie z którym wszelkie wyrażenia, które nie zostały zdefiniowane w tej umowie, posiadają takie znaczenie, jakie przypisuje im prawo państwa, które stosuje umowę, czyli w niniejszym przypadku Luksemburga. Jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w motywach 119–121 i w przeciwieństwie do tego, co Komisja stwierdziła w decyzji o wszczęciu postępowania, w przypadku rozbieżności w wykładni lub ocenie okoliczności faktycznych między umawiającymi się państwami do celów stosowania przez Luksemburg umowy UPO nie wystarczy, aby amerykański oddział stanowił stały zakład w rozumieniu amerykańskiego prawa krajowego⁽⁵⁹⁾, i nie wystarczy, aby luksemburskie organy podatkowe były świadome nieopodatkowania dochodów oddziału w Stanach Zjednoczonych⁽⁶⁰⁾. Jeżeli amerykański oddział stanowi stały zakład, który prowadzi działalność w Stanach Zjednoczonych zgodnie z krajowym luksemburskim prawem podatkowym i osiąga zatem dochody, które można mu przypisać, dochody te są zwolnione z podatku na gruncie luksemburskiego prawa podatkowego na podstawie art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi.
- (114) Jeżeli chodzi o luksemburskie prawo podatkowe, w § 16 ustawy StAnpG zdefiniowano pojęcie „stałego zakładu” i odniesiono się w tym zakresie do wszelkiego stałego wyposażenia lub stałego miejsca prowadzenia działalności służącego do prowadzenia stałej działalności „przemysłowej” lub „handlowej”. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego doradca podatkowy stosuje kryteria określone w § 16 ustawy StAnpG w odniesieniu do cech działalności prowadzonej przez amerykański oddział⁽⁶¹⁾ i stwierdza, że zostały one spełnione. W rezultacie z perspektywy luksemburskiego prawa podatkowego „należy uznać, że [oddział amerykański] prowadzi działalność związaną z własnością intelektualną za pośrednictwem stałego zakładu w Stanach Zjednoczonych zgodnie z art. 5 umowy między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi”⁽⁶²⁾.
- (115) Zgodnie z uwagami otrzymanymi od władz luksemburskich oraz od spółki McD Europe w odpowiedzi na decyzję o wszczęciu postępowania⁽⁶³⁾ Komisja nie widzi żadnego powodu, dla którego nie miałyby się zgodzić z oceną dokonaną przez doradcę podatkowego, zgodnie z którą amerykański oddział stanowi stały zakład w rozumieniu § 16 ustawy StAnpG. Z punktu widzenia prawa luksemburskiego stały zakład istnieje w Stanach Zjednoczonych i nie zostało wykazane, że luksemburskie organy podatkowe niewłaściwie zastosowały umowę UPO, uznając, iż zgodnie z art. 7 ust. 1 oraz art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi dochody amerykańskiego oddziału „mogą podlegać opodatkowaniu” w Stanach Zjednoczonych.
- (116) Jeżeli chodzi o luksemburskie orzecznictwo krajowe, w uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania⁽⁶⁴⁾ doradca podatkowy oraz Luksemburg i McDonald’s odnoszą się do wyroku w sprawie La Coasta, który dotyczy rozbieżności w wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Luksemburgiem a Francją. W wyroku tym luksemburski Sąd Administracyjny przyznał, że nawet w przypadku właściwego zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może dojść do sytuacji podwójnego nieopodatkowania, ponieważ każde z umawiających się państw dokonuje wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w sposób niezależny. Głównym celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uniknięcie faktycznego i potencjalnego podwójnego opodatkowania. Taka umowa nie zawsze gwarantuje faktyczne opodatkowanie⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Motyw 84 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽⁶⁰⁾ Motyw 91 decyzji o wszczęciu postępowania.

⁽⁶¹⁾ Zob. motyw 44.

⁽⁶²⁾ Wniosek o wydanie zmienionej interpretacji indywidualnej, s. 8.

⁽⁶³⁾ Zob. motywy 70, 71, 76 i 92.

⁽⁶⁴⁾ Zob. motyw 92.

⁽⁶⁵⁾ Zob. motyw 72.

- (117) W przedmiotowej sprawie brak opodatkowania wynika przede wszystkim z faktu, że Stany Zjednoczone nie skorzystały z prawa do opodatkowania przysługującego im na podstawie umowy UPO, ze względu na wykładnię terminu „działalność” na gruncie prawa amerykańskiego. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wyraziła wątpliwości co do tego, czy podwójne nieopodatkowanie dochodów z tytułu franczyzy spółki McD Europe wynikało z rozbieżności w wykładni między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, czy też z rozbieżności w kwalifikacji prawnej w kontekście stosowania umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. W szczególności wyrażenie zawarte w art. 25 ust. 2 lit. a) umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi („[w] Luksemburgu możliwość podwójnego opodatkowania eliminuje się w następujący sposób:”) wydaje się wskazywać na to, że Luksemburg ma obowiązek zwalniać dochody z podatku wyłącznie w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Dodatkowo na etapie wstępnej oceny pojawiły się kwestie dotyczące tego, czy przy braku sytuacji potencjalnego podwójnego opodatkowania (fr. *double imposition virtuelle*) ⁽⁶⁷⁾ podwójne nieopodatkowanie wynikało w tym przypadku z rozbieżności w kwalifikacji prawnej oraz czy Luksemburg mógł odzyskać swoje prawo do opodatkowania z powodu takiej rozbieżności. Zawarte w decyzji o wszczęciu postępowania odniesienie do komentarzy dotyczących modelowej konwencji OECD w zakresie rozbieżności w kwalifikacji prawnej, a w szczególności do pkt 32.6 ⁽⁶⁸⁾, powinny więc zostać uwzględnione w tym kontekście.
- (119) Rozbieżność w kwalifikacji prawnej oznacza sytuację, w której umawiające się państwa stosują różne artykuły umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zależności od relacji między ich prawem krajowym a umową ⁽⁶⁹⁾. Zgodnie z komentarzami OECD w przypadku rozbieżności w kwalifikacji prawnej państwo rezydencji podatkowej (Luksemburg) musi uwzględnić kwalifikację państwa źródła (Stanów Zjednoczonych) ⁽⁷⁰⁾. Innymi słowy, kiedy z punktu widzenia państwa źródła nie ma ono prawa do opodatkowania danej części dochodów zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, państwo rezydencji podatkowej nie ma obowiązku zwolnienia dochodów z opodatkowania ⁽⁷¹⁾.
- (120) Różnice w wykładni lub ocenie okoliczności faktycznych wskazują natomiast na sposób, w jaki umawiające się państwa dokonują wykładni umowy lub stosują ją w odniesieniu do danego stanu faktycznego, bez odwoływania się do prawa krajowego. Przypadki różnic w wykładni doprowadziły do wprowadzenia art. 23 A ust. 4 do modelowej konwencji OECD w celu zapobieżenia tego rodzaju przypadkom podwójnego nieopodatkowania ⁽⁷²⁾.
- (121) Jak wyjaśniono w motywach 112–117, w toku formalnego postępowania Komisja nie zgromadziła żadnych dowodów, które mogłyby potwierdzić wątpliwości co do możliwości wystąpienia – w przedmiotowej sprawie – rozbieżności w kwalifikacji prawnej. Różnica w wykładni terminu „działalność” na gruncie luksemburskiego prawa podatkowego i na gruncie amerykańskiego prawa podatkowego nie doprowadziła do tego, że Luksemburg i Stany Zjednoczone zastosowały różne postanowienia umowy UPO, lecz do tego, że różnie zinterpretowały one

⁽⁶⁶⁾ Zob. OECD, *Stosowanie modelowej konwencji OECD do spółek osobowych (L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes)*, Zagadnienia z dziedziny międzynarodowego systemu opodatkowania (Questions de fiscalité internationale), nr 6 (1999) (zwany dalej „raportem z 1999 r.”), pkt 116.

⁽⁶⁷⁾ Do potencjalnego podwójnego opodatkowania (fr. *double imposition virtuelle*) dochodzi w sytuacjach, w których państwu źródła przysługuje wyraźne prawo do opodatkowania danej części dochodów zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale postanawia ono nie korzystać z tego prawa na podstawie własnego krajowego prawa podatkowego.

⁽⁶⁸⁾ Pkt 32.6 komentarzy dotyczących modelowej konwencji OECD (2000 r.) stanowi, że „sformułowanie »zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy mogą podlegać opodatkowaniu« należy interpretować w związku z ewentualnymi przypadkami podwójnego zwolnienia z podatku, które mogą wynikać z zastosowania art. 23 A. Kiedy państwo źródła uważa, że postanowienia umowy zabraniają mu opodatkowania części dochodów lub majątku, którą w przeciwnym razie miałoby prawo opodatkować, państwo rezydencji podatkowej zgodnie z art. 23 A ust. 1 musi uznać, że zgodnie z postanowieniami umowy taka część dochodu nie może podlegać opodatkowaniu przez państwo źródła, nawet jeżeli samo zastosowałoby umowę odmiennie – w taki sposób, że miałoby ono prawo do opodatkowania takiego dochodu, gdyby było państwem źródła. Państwo rezydencji podatkowej nie jest więc zobowiązane na podstawie ust. 1 do zwolnienia tej części dochodów z opodatkowania, co w rezultacie jest spójne z podstawową funkcją art. 23, która polega na uniknięciu podwójnego opodatkowania”.

⁽⁶⁹⁾ Raport z 1999 r., pkt 94.

⁽⁷⁰⁾ Raport z 1999 r., pkt 105.

⁽⁷¹⁾ Raport z 1999 r., pkt 109 w następującym brzmieniu: „[k]iedy państwo źródła uważa, że postanowienia umowy zabraniają mu opodatkowania części dochodów, którą w przeciwnym razie by opodatkowało, państwo rezydencji podatkowej [...] nie jest więc zobowiązane na podstawie [art. 23 A] ust. 1 do zwolnienia tej części dochodów z opodatkowania”.

⁽⁷²⁾ Art. 23 A ust. 4 modelowej konwencji OECD stanowi, co następuje: „Postanowienia zawarte w ust. 1 nie mają zastosowania do dochodów uzyskanych lub majątku posiadanego przez rezydenta umawiającego się państwa, gdy drugie umawiające się państwo stosuje postanowienia umowy w celu zwolnienia tych dochodów lub tego majątku z opodatkowania bądź stosuje postanowienia art. 10 ust. 2 lub art. 11 w odniesieniu do tych dochodów”.

to samo postanowienie, tzn. art. 5 umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. W przypadku rozbieżności w wykładni w raporcie z 1999 r. wyjaśniono, że państwo rezydencji podatkowej (Luksemburg) nie ma obowiązku zaakceptowania wykładni zaproponowanej przez państwo źródła (Stany Zjednoczone) ⁽⁷³⁾. Ponadto w przypadku rozbieżności w wykładni oraz braku postanowienia w umowie UPO, które odpowiadałoby art. 23 A ust. 4 modelowej konwencji OECD (jak ma to miejsce w przypadku umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi), istnieje możliwość podwójnego nieopodatkowania. Problem takiego podwójnego nieopodatkowania wynikającego z rozbieżności w wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania można rozwiązać, negocjując aneks do tej umowy ⁽⁷⁴⁾ lub korzystając z procedury wzajemnego porozumiewania przewidzianej w art. 27 przedmiotowej umowy.

- (122) Ponadto Komisja zauważa, że problem braku opodatkowania dochodów amerykańskiego oddziału można również rozwiązać poprzez zmianę § 16 ustawy StAnpG, który obecnie nie przewiduje sytuacji, w których działalność przedsiębiorstwa uznaje się za spełniającą przesłanki działalności stałego zakładu na gruncie prawa luksemburskiego, ale w których jej skala nie jest wystarczająca, aby osiągnąć próg umożliwiający uznanie przedsiębiorstwa za stały zakład w rozumieniu prawa amerykańskiego (zob. motyw 41).
- (123) Ponadto, jak grupa McDonald's stwierdziła w swoich uwagach dotyczących decyzji o wszczęciu postępowania ⁽⁷⁵⁾, analiza innych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez Luksemburg i udostępnionych publicznie w związku z aferą LuxLeaks ⁽⁷⁶⁾ pokazuje, że kwestionowane interpretacje indywidualne nie odbiegają od interpretacji otrzymanych przez innych podatników zgodnie z takim sposobem wykładni i stosowania umowy UPO przez Luksemburg. Analiza 25 innych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ⁽⁷⁷⁾ wykazuje, że luksemburskie organy podatkowe dokonały spójnej wykładni umowy UPO, mającej zastosowanie do wszystkich podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji. W umowie UPO nie przewidziano żadnego warunku dotyczącego faktycznego opodatkowania, przy czym interpretacje indywidualne prawa podatkowego również nie wprowadzają takiego warunku, o ile nie został on wyraźnie zawarty w obowiązującej umowie.

8.2.1. Wniosek

- (124) W oparciu o powyższą analizę Komisja uznaje, że w przedmiotowej sprawie nie stwierdzono, iż luksemburskie organy podatkowe niewłaściwie zastosowały umowę UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi. W związku z tym, biorąc pod uwagę wątpliwości wyrażone w decyzji o wszczęciu postępowania oraz zawartą w niej definicję systemu odniesienia, Komisja nie może stwierdzić, że kwestionowane interpretacje indywidualne doprowadziły do przyznania selektywnej korzyści na rzecz spółki McD Europe ze względu na niewłaściwe zastosowanie umowy UPO między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi.
- (125) Ponieważ kryteria umożliwiające stwierdzenie istnienia pomocy państwa na podstawie art. 107 ust. 1 Traktatu należy spełnić łącznie, nie istnieje potrzeba badania pozostałych kryteriów.

9. WNIOSEK DOTYCZĄCY ISTNIENIA POMOCY

- (126) Mając na uwadze powyższe, Komisja stwierdza, że kwestionowane interpretacje indywidualne wydane przez luksemburskie organy podatkowe na rzecz spółki McD Europe Franchising, S.à.r.l. nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Ponieważ w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych wydanych przez luksemburskie organy podatkowe w dniach 30 marca 2009 r. i 17 września 2009 r. na rzecz spółki McD Europe Franchising, S.à.r.l. Luksemburg nie dopuścił się błędnego zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Luksemburgiem a Stanami Zjednoczonymi, interpretacje te nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

⁽⁷³⁾ Raport z 1999 r., pkt 108.

⁽⁷⁴⁾ Zob. motyw 70.

⁽⁷⁵⁾ Zob. motyw 91.

⁽⁷⁶⁾ Jesienią 2014 r. wyciekło ponad 500 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych głównie dla PwC, które następnie opublikowano w internecie.

⁽⁷⁷⁾ Grupa McDonald's dokonała przeglądu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ujawnionych w tym kontekście i przedstawiła Komisji 25 przypadków, w których luksemburskie organy podatkowe potwierdziły, że dochody przedsiębiorstwa, które przypisano stałemu zakładowi, nie podlegały opodatkowaniu w Luksemburgu na podstawie obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Stałe zakłady znajdowały się w następujących państwach: Francji, Hongkongu, Irlandii, Islandii, Japonii, Niemczech, Stanach Zjednoczonych, Szwajcarii, Wietnamie i Zjednoczonym Królestwie. Żadna spośród tych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie nakłada obowiązku opodatkowania dochodów przedsiębiorstw na poziomie stałego zakładu.

Artykuł 2

Niniejsza decyzja skierowana jest do Wielkiego Księstwa Luksemburga.

Sporządzono w Brukseli dnia 19 września 2018 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji
