

Brusel 4. října 2019
(OR. en)

12284/1/19
REV 1

FISC 367
ECOFIN 800

POZNÁMKA K BODU „I/A“

Odesílatel:	Generální sekretariát Rady
Příjemce:	Výbor stálých zástupců / Rada
Předmět:	Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti zpráva Skupiny pro kodex chování (zdanění podniků) obsahující návrh na změny příloh závěrů Rady z 12. března 2019, včetně vyřazení dvou jurisdikcí ze seznamu, a potvrzení pokynů

1. Dne 12. března 2019 přijala Rada pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) závěry Rady¹, jejichž prostřednictvím byl proveden přezkum unijního seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti (příloha I) a aktuálního stavu, co se týče závazků přijatých spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu provádění zásad řádné správy v oblasti daní (příloha II), jež byly Radou ECOFIN prvotně potvrzeny dne 5. prosince 2017² a následně Radou upraveny/aktualizovány dne 23. ledna 2018³, 13. března 2018⁴, 25. května 2018⁵, 2. října 2018⁶, 6. listopadu 2018⁷ a 4. prosince 2018⁸.

¹ Úř. věst. C 114, 2019, s. 2–8.

² Úř. věst. C 438, 2017, s. 5–24.

³ Úř. věst. C 29, 2018, s. 2.

⁴ Úř. věst. C 100, 2018, s. 4–5.

⁵ Úř. věst. C 191, 2018, s. 1–3.

⁶ Úř. věst. C 359, 2018, s. 3–5.

⁷ Úř. věst. C 403, 2018, s. 4–6.

⁸ Úř. věst. C 441, 2018, s. 3–4.

2. Připomínajíc dále bod 11 závěrů Rady ze dne 5. prosince 2017 Rada ve svých závěrech ze dne 12. března 2019 potvrdila, že Skupina pro kodex chování „*by měla Radě doporučit, aby na základě jakýchkoli nově přijatých závazků nebo jejich provádění kdykoli aktualizovala unijní seznam uvedený v příloze I a současný stav popsany v příloze II, a to alespoň jednou ročně; nicméně od roku 2020 by takové aktualizace unijního seznamu neměly být prováděny častěji než dvakrát ročně, aby byl členským státům v případě potřeby poskytnut dostatek času na změnu vnitrostátních právních předpisů*“ (bod 16), čímž se dohodla na zachování dynamického procesu po celý rok 2019.
3. Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti Rada ECOFIN následně pozměnila dne 17. května 2019⁹ a 14. června 2019¹⁰, přičemž z něj vyřadila Arubu, Barbados, Bermudy a Dominiku. Současně byly rovněž provedeny v přílohách I a II závěrů Rady ze dne 12. března 2019 další aktualizace.

Vyřazení ze seznamu v příloze I

4. Maršallový ostrovy v mezičase přijaly dne 15. srpna 2019 změnu svého předpisu z roku 2018 o ekonomické podstatě, čímž vyřešily poslední z hlediska EU problematickou oblast¹¹, tj. otázku prokazování daňového rezidentství v jiné jurisdikci, jež představovala významné riziko obcházení požadavků týkajících se ekonomické podstaty a související výměny informací.

⁹ Úř. věst. C 176, 2019, s. 2-5.

¹⁰ Úř. věst. C 210, 2019, s. 8-11.

¹¹ Předchozí změny předpisu z roku 2018 o ekonomické podstatě, které Maršallový ostrovy přijaly dne 21. února 2019, nepovažovala Skupina pro kodex chování zabývající se touto poslední problematickou oblastí za dostačující, a proto Rada ECOFIN 12. března 2019 zařadila Maršallový ostrovy na seznam v příloze I.

Podskupina pro vnější záležitosti v rámci Skupiny pro kodex chování uvedenou změnu projednala na zasedání dne 4. září 2019 a dospěla k závěru, že Marshallovy ostrovy svůj závazek zavést podle kritéria 2.2 požadavky týkající se ekonomické podstaty zcela splnily, a mohou tudíž být z přílohy I vyřazeny (vyřazení ze seznamu). Avšak vzhledem k tomu že hodnocení Marshallových ostrovů Globálním fórem probíhá a mělo by být vydáno ke konci září 2019, dospěla uvedená podskupina rovněž k závěru, že dokud nebude znám výsledek zmíněného hodnocení, měly by Marshallovy ostrovy zůstat uvedeny v oddílu 1.2 přílohy II (výměna informací na základě žádosti). Skupina pro kodex chování tyto závěry potvrdila na zasedání dne 13. září 2019.

5. Spojené arabské emiráty přijaly svůj předpis o ekonomické podstatě dne 30. dubna 2019 prostřednictvím usnesení č. 31 z roku 2019. V tomto předpise byla zohledněna většina připomínek obdržených od Skupiny pro kodex chování, avšak byla zavedena všeobecná výjimka pro všechny subjekty, ve kterých vláda Spojených arabských emirátů nebo kterýkoli z těchto emirátů přímo či nepřímo vlastní podíl (bez uvedení prahové hodnoty) na základním kapitálu. Na zasedání konaném dne 20. května 2019 byla Skupina pro kodex chování toho názoru, že tato skutečnost představuje významné riziko obcházení požadavků týkajících se ekonomické podstaty, a dospěla k závěru, že Spojené arabské emiráty kritérium 2.2 stále nesplňují. V mezidobí však Spojené arabské emiráty dne 1. září 2019 přijaly změnu usnesení č. 31 z roku 2019, která zavedla prahovou hodnotu ve výši 51 % vládního podílu (přímého či nepřímého) na základním kapitálu.

Podskupina pro vnější záležitosti v rámci Skupiny pro kodex chování uvedený legislativní návrh na změnu posoudila na zasedání dne 4. září 2019 a dospěla k závěru, že pokud by byl přijat, byly by tím prvky, které EU považuje za problematické, vyřešeny. Na zasedání dne 13. září Skupina pro kodex chování následně obdržela potvrzení o přijetí výše uvedené změny a dospěla k závěru, že Spojené arabské emiráty svůj závazek zavést podle kritéria 2.2 požadavky týkající se ekonomické podstaty zcela splnily, a mohou tudíž být z přílohy I vyřazeny (vyřazení ze seznamu).

Aktualizace přílohy II

6. Vzhledem k tomu, že Namibie dne 26. srpna 2019 přistoupila ke Globálnímu fóru pro transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech, dohodla se Skupina pro kodex chování na zasedání konaném dne 13. září 2019, že by měla být vyřazena z oddílu 1.2 přílohy II.
7. Dne 22. května 2019 ratifikovalo Mnohostrannou úmluvu OECD o vzájemné správní pomoci v platném znění Maroko, dne 30. srpna 2019 Srbsko; Skupina pro kodex chování se proto na zasedání konaném dne 13. září 2019 dohodla, že by tyto země měly být vyřazeny z oddílu 1.3 přílohy II.
8. Kostarika dne 15. května 2019 přijala legislativní změny, které se týkají jejího režimu svobodných pásem (CR001). Uvedené změny posoudilo na zasedání ve dnech 19.–21. června 2019 Fórum OECD o škodlivých daňových praktikách a dospělo k závěru, že nejsou škodlivé. Skupina pro kodex chování tento závěr potvrdila na zasedání dne 10. července 2019. Vzhledem k tomu, že se tyto legislativní změny týkaly rovněž činností v oblasti výroby spadajících do režimu svobodných pásem (CR002), dospěla Skupina pro kodex chování na zasedání dne 13. září 2019 k závěru, že Kostarika závazek odstranit škodlivé prvky ve svém režimu svobodných pásem zcela splnila, a proto by měla být vyřazena z oddílu 2.1 přílohy II.
9. Mauricius přijal dne 25. července 2019 finanční zákon z roku 2019 a dne 16. srpna 2019 další předpisy, kterými se mění právní předpisy upravující jeho režimy svobodného přístavu (MU012) a částečného osvobození (MU010).

Skupina pro kodex chování se těmito změnami zabývala na zasedání konaném dne 13. září 2019 a dospěla k závěru, že svůj závazek odstranit nedostatky v těchto dvou režimech zjištěné Mauricius splnil: režim svobodného přístavu sice již není preferenční, avšak požadavky týkající se ekonomické podstaty byly zavedeny v obou režimech a absence pravidel proti zneužívání byla vyřešena zavedením pravidel pro ovládané zahraniční společnosti, která jsou obecně v souladu s pravidly obsaženými v unijní směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD 1). Skupina pro kodex chování tak dospěla k závěru, že by Mauricius tudíž měl být vyřazen z oddílu 2.1 přílohy II.

10. Švýcarsko přijalo daňovou reformu v říjnu 2018, ale vstup právních předpisů v platnost a jejich použitelnost byly odloženy, dokud neproběhne v květnu 2019 příslušné referendum. Proto byl Švýcarsku ponechán na splnění kritéria 2.1 další rok z důvodu reálných institucionálních nebo ústavních problémů, navzdory hmatatelnému pokroku v roce 2018. Po pozitivním výsledku referenda informovalo Švýcarsko v srpnu 2019 Skupinu pro kodex chování o tom, že oficiální výsledky byly zveřejněny v úředním věstníku. Příslušné právní předpisy tak vstoupily v platnost 16. července 2019 a začnou se používat 1. ledna 2020, přičemž Švýcarsko již také oznámilo, že jeho federální režimy CH004 a CH005 přestaly být od 1. ledna 2019 otevřeny novým účastníkům.

Skupina pro kodex chování na zasedání dne 13. září 2019 situaci znovu posoudila a dospěla k závěru, že by Švýcarsko tudíž mělo být vyřazeno z oddílu 2.1 přílohy II, neboť nezbytné reformy byly přijaty a vyhlášeny.

11. Na stejném zasedání se Skupina pro kodex chování rovněž dohodla, že by lhůta poskytnutá Namibii ke splnění kritéria 2.1 měla být posunuta z 9. listopadu na konec roku 2019, což vyžaduje změnu přílohy II. Cílem je uvedenou lhůtu sladit se lhůtou pro další kritéria a jurisdikce a respektovat vnitrostátní rozpočtové cykly.
12. K inkluzivnímu rámci pro řešení BEPS přistoupily 8. srpna 2019 Albánie, 11. července 2019 Bosna a Hercegovina, 26. července 2019 Svazijsko a 9. srpna 2019 Namibie. Skupina pro kodex chování se dne 13. září 2019 dohodla, že by uvedené země měly být vyřazeny z oddílu 3.1 přílohy II.
13. Albánie, Kostarika, Mauricius, Srbsko a Švýcarsko by tak byly z přílohy II vyřazeny zcela.

Další záležitosti

14. Na zasedání dne 13. září 2019 Skupina pro kodex chování rovněž hodnotila situaci jurisdikcí v návaznosti na ukončení výjimky „dvě ze tří“ u kritérií transparentnosti na konci června 2019 a dospěla k závěru, že unijní požadavky jsou ve všech jurisdikcích splněny. Zejména dospěla k těmto závěrům:

- a) Ke splnění unijního kritéria 1.3¹² by USA měly mít uzavřena ujednání se všemi členskými státy, která umožňují jak automatickou výměnu informací, tak účinnou výměnu informací na základě žádosti, neboť protokol, kterým se mění Mnohostranná úmluva OECD o vzájemné správní pomoci, podepsaly, avšak dosud neratifikovaly. Pro účely automatické výměny informací byly z hlediska požadavků EU považovány za dostačující dohody mezi příslušnými orgány v rámci FATCA uzavřené mezi USA a všemi členskými státy. Pokud jde o účinnou výměnu informací na základě žádosti, mají USA smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo dohody o výměně informací týkajících se daní se všemi členskými státy kromě Chorvatska. Avšak pro potřeby účinné výměny informací na základě žádosti využívají USA a Chorvatsko původní Mnohostrannou úmluvu z roku 1988 a po dialogu mezi předsedkyní Skupiny pro kodex chování a americkým ministerstvem financí bylo konstatováno, že tato výměna informací mezi Chorvatskem a USA dosud probíhá účinně a uspokojivě z obou stran. Kromě toho obdržel chorvatský ministr financí dne 3. září 2019 od amerického ministerstva financí oficiální dopis, v němž bylo uvedeno, že bude s Chorvatskem ve výměně informací týkajících se daní pokračovat v souladu s mezinárodními standardy a příslušnými potřebami obou stran. V důsledku toho dospěla Skupina pro kodex chování k závěru, že lze mít za to, že USA podmínky kritéria 1.3 splňují.
- b) Niue přijalo nezbytné primární a sekundární právní předpisy k zavedení společného standardu pro oznamování a do 2. září 2019 dokončilo nezbytné kroky k aktivaci dvoustranných vztahů pro automatickou výměnu informací se všemi členskými státy EU. Skupina pro kodex chování proto dospěla k závěru, že Niue kritérium 1.1 splňuje.

¹² Splnění unijních kritérií 1.1 a 1.2 ze strany USA bylo konstatováno již v prosinci 2017.

- c) Další jurisdikce, kterých se podle názoru Skupiny pro kodex chování mohlo ukončení výjimky „dvě ze tří“ dotknout (zejména Izrael a Vanuatu), dosáhly souladu již dříve, neboť dokončily nezbytné kroky k aktivaci dvoustranných vztahů pro automatickou výměnu informací se všemi členskými státy EU.

15. Skupina pro kodex chování rovněž posoudila legislativní změny, které po zasedání Rady ECOFIN konaném dne 12. března 2019 učinily v rámci kritéria 2.2 Kajmanské ostrovy. Těmito změnami se Skupina pro kodex chování zabývala dne 20. května 2019 a její podskupina na zasedáních ve dnech 5. července a 4. září 2019; tehdy byly vyjádřeny obavy, že Kajmanské ostrovy zavedly prvky, u kterých by bylo možné mít za to, že požadavkům EU nevyhovují.

Další legislativní změny, které byly vyhlášeny 10. září 2019¹³, posuzovala Skupina pro kodex chování na zasedání dne 13. září a dospěla k závěru, že Kajmanské ostrovy unijní kritérium 2.2 i nadále splňují (mimo oblast fondů kolektivního investování¹⁴).

16. Na zasedání dne 13. září 2019 se Skupina pro kodex chování rovněž dohodla na nových pokynech ohledně „režimů osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí“, které jsou uvedeny v příloze 2 této poznámky.

Rada ECOFIN dne 12. března 2019 totiž se znepokojením konstatovala, že škodlivé preferenční daňové režimy jsou v některých jurisdikcích nahrazovány takovými opatřeními, jež mají podobný účinek. Tyto jurisdikce se zavázaly zmíněná opatření do konce roku 2019 upravit nebo zrušit, přičemž v mezidobí proběhly dvoustranné výměny na technické úrovni. Cílem těchto pokynů proto je požadavky stanovené ze strany EU formalizovat a zajistit transparentnost, pokud jde o přístup Skupiny pro kodex chování k těmto režimům.

¹³ <http://www.gov.ky/portal/pls/portal/docs/1/12852496.PDF>

¹⁴ Kajmanské ostrovy se zavázaly k vyřešení problematických prvků týkajících se ekonomické podstaty v oblasti fondů kolektivního investování a ke změně svých právních předpisů do konce roku 2019.

Další postup

17. Výbor stálých zástupců se tudíž vyzývá, aby Radě ECOFIN navrhl, aby v říjnu 2019:

- přijala jako bod „A“ pořadu jednání aktualizované přílohy I a II závěrů Rady ze dne 12. března 2019 uvedené v příloze 1 této poznámky, v nichž se odrážejí výše popsané změny,
- dohodla se na jejich zveřejnění v Úředním věstníku,
- potvrdila závěr, k němuž Skupina pro kodex chování dospěla v souvislosti s ukončením výjimky „dvě ze tří“ u kritérií daňové transparentnosti a v souvislosti s Kajmanskými ostrovy v rámci kritéria 2.2,
- potvrdila pokyny ohledně režimů osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí, které jsou připojeny k této poznámce (příloha 2).

S účinkem ode dne zveřejnění v *Úředním věstníku Evropské unie* se přílohy I a II závěrů Rady ze dne 12. března 2019 o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti¹⁵ ve znění pozměněném dne 22. května 2019¹⁶ a 21. června 2019¹⁷ nahrazují těmito novými přílohami I a II:

PŘÍLOHA I

Unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti

1. Americká Samoa

Americká Samoa neuplatňuje žádnou automatickou výměnu finančních informací, nepodepsala ani neratifikovala – a to ani prostřednictvím jurisdikce, na níž je závislá – Mnohostrannou úmluvu OECD o vzájemné správní pomoci v platném znění, nezavázala se k uplatňování minimálních standardů v oblasti BEPS ani se nezavázala tyto problémy řešit.

2. Belize

Belize dosud neupravilo ani nezrušilo jeden škodlivý preferenční daňový režim.

Závazek Belize upravit nebo zrušit nově zjištěný škodlivý preferenční daňový režim do konce roku 2019 bude monitorován.

¹⁵ Úř. věst. C 114, 26.3.2019, s. 2–8.

¹⁶ Úř. věst. C 176, 22.5.2019, s. 2–5.

¹⁷ Úř. věst. C 210, 21.6.2019, s. 8–11.

3. Fidži

Fidži dosud neupravilo ani nezrušilo své škodlivé preferenční daňové režimy.

Závazek Fidži splnit kritéria 1.2, 1.3 a 3.1 do konce roku 2019 bude i nadále monitorován.

4. Guam

Guam neuplatňuje žádnou automatickou výměnu finančních informací, nepodepsal ani neratifikoval – a to ani prostřednictvím jurisdikce, na níž je závislý – Mnohostrannou úmluvu OECD o vzájemné správní pomoci v platném znění, nezavázal se k uplatňování minimálních standardů v oblasti BEPS ani se nezavázal tyto problémy řešit.

5. Omán

Omán neuplatňuje žádnou automatickou výměnu finančních informací, nepodepsal ani neratifikoval Mnohostrannou úmluvu OECD o vzájemné správní pomoci v platném znění ani tyto problémy zatím nevyřešil.

6. Samoa

Samoa má škodlivý preferenční daňový režim a nezavázala se tento problém řešit.

Samoa se navíc zavázala splnit kritérium 3.1 do konce roku 2018, ale tento problém nevyřešila.

7. Trinidad a Tobago

Trinidad a Tobago obdržel od Globálního fóra pro transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech hodnocení „nesplňuje“, pokud jde o výměnu informací v daňových záležitostech na základě žádosti.

Závazek Trinidadu a Tobagu splnit kritéria 1.1, 1.2, 1.3 a 2.1 do konce roku 2019 bude monitorován.

8. Americké Panenské ostrovy

Americké Panenské ostrovy neuplatňují žádnou automatickou výměnu finančních informací, nepodepsaly ani neratifikovaly – a to ani prostřednictvím jurisdikce, na níž jsou závislé – Mnohostrannou úmluvu OECD o vzájemné správní pomoci v platném znění, mají škodlivé preferenční daňové režimy, nezavázaly se k uplatňování minimálních standardů v oblasti BEPS ani se nezavázaly tyto problémy řešit.

9. Vanuatu

Vanuatu podporuje offshorové struktury a uspořádání, jejichž cílem je přilákat zisky bez skutečné ekonomické podstaty, a zatím tento problém nevyřešilo.

Současný stav spolupráce s EU, pokud jde o závazky učiněné v zájmu provádění zásad řádné správy v oblasti daní

1. Transparentnost

1.1 Závazek zavést automatickou výměnu informací, a to buď na základě podepsání vícestranné dohody mezi příslušnými orgány nebo prostřednictvím dvoustranných dohod

K zavedení automatické výměny informací do konce roku 2019 se zavázaly tyto jurisdikce:

Palau a Turecko.

1.2 Členství v Globálním fóru pro transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech („Globální fórum“) a dosažení uspokojivého hodnocení, pokud jde o výměnu informací v daňových záležitostech na základě žádosti

K dosažení dostatečného hodnocení do konce roku 2018 se zavázaly tyto jurisdikce, které čekají na doplňující hodnocení provedené Globálním fórem:

Anguilla, Marshallovy ostrovy a Curaçao.

K tomu, že se do konce roku 2019 stanou členy Globálního fóra nebo dosáhnou dostatečného hodnocení, se zavázaly tyto jurisdikce:

Jordánsko, Palau, Turecko a Vietnam.

1.3 Podpis a ratifikace Mnohostranné úmluvy OECD o vzájemné správní pomoci nebo sítě ujednání pokrývající všechny členské státy EU

K podpisu a ratifikaci Mnohostranné úmluvy nebo k zavedení sítě ujednání pokrývající všechny členské státy EU do konce roku 2019 se zavázaly tyto jurisdikce:

Arménie, Bosna a Hercegovina, Botswana, Kapverdy, Svazijsko, Jordánsko, Maledivy, Mongolsko, Černá Hora, Namibie, Republika Severní Makedonie, Palau, Thajsko a Vietnam.

2. Spravedlivé zdanění

2.1 Existence škodlivých daňových režimů

K úpravě či zrušení svých škodlivých daňových režimů v oblasti výroby a v oblasti činností, jejichž mobilita podobně jako v případě výroby není vysoká, do konce roku 2018 se zavázala tato jurisdikce, která v roce 2018 vykázala hmatatelný pokrok v zahájení těchto reforem a byl jí ponechán čas do konce roku 2019 k úpravě jejích právních předpisů:

Maroko.

K úpravě či zrušení svých škodlivých daňových režimů do konce roku 2018 se zavázaly tyto jurisdikce, které však v roce 2018 z důvodu reálných institucionálních nebo ústavních problémů tak nemohly navzdory hmatatelnému pokroku učinit a kterým byl ponechán čas do konce roku 2019 k úpravě jejích právních předpisů:

Cookovy ostrovy a Maledivy.

K úpravě či zrušení škodlivých daňových režimů do konce roku 2019 se zavázaly tyto jurisdikce:

Antigua a Barbuda, Austrálie, Curaçao, Maroko, Namibie, Svatý Kryštof a Nevis, Svatá Lucie a Seychely.

K úpravě či zrušení škodlivého daňového režimu do konce roku 2020 se zavázala tato jurisdikce:

Jordánsko.

2.2 Existence daňových režimů podporujících offshorové struktury, jež lákají zisky bez skutečné ekonomické činnosti

K řešení problematických prvků týkajících se ekonomické podstaty v oblasti fondů kolektivního investování se zavázaly tyto jurisdikce, které se Skupinou vedly konstruktivní dialog a i nadále spolupracovaly, a byl jim ponechán čas do konce roku 2019 k úpravě jejich právních předpisů:

Bahamy, Bermudy, Britské Panenské ostrovy a Kajmanské ostrovy.

K odstranění problematických prvků souvisejících s ekonomickou podstatou do konce roku 2019 se zavázala tato jurisdikce:

Barbados.

3. Opatření proti BEPS

3.1 Členství v inkluzivním rámci pro řešení BEPS nebo závazek zavedení minimálních standardů OECD proti BEPS

K tomu, že se do konce roku 2019 stanou členy inkluzivního rámce pro řešení BEPS nebo zavedou minimální standardy OECD proti BEPS, se zavázaly tyto jurisdikce:

Jordánsko a Černá Hora.

K tomu, že se stanou členy inkluzivního rámce pro řešení BEPS nebo zavedou minimální standardy OECD proti BEPS, když a jakmile se takový závazek stane relevantním, se zavázaly tyto jurisdikce:

Nauru, Niue a Palau.

Pokyny ohledně

REŽIMŮ OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ ZE ZDROJŮ V ZAHRANIČÍ

Dne 20. května 2019 se Skupina pro kodex chování dohodla na přístupu k posuzování režimů osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí. Na základě uvedeného přístupu by tyto pokyny měly poskytnout vodítka jurisdikcím, které již přijaly závazek, že v důsledku škodlivých prvků, na něž Skupina pro kodex chování poukázala, svá osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí upraví. Rovněž budou sloužit jako základ pro prověřování dalších jurisdikcí s podobnými režimy, které bude probíhat do konce roku 2019.

Režimy osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí, neboli režimy, které daň z příjmů právnických osob vybírají na teritoriálním základě, nejsou problematické samy o sobě. Osvobození zahraničních zisků lze akceptovat, a v některých případech dokonce i doporučit, aby nedocházelo k dvojímu zdanění. Problémy však vznikají tehdy, pokud tyto režimy nejen zamezují dvojímu zdanění, ale rovněž vytvářejí situace dvojího nezdanění. To je zejména případ režimů, které mají i) příliš širokou definici příjmů, jež jsou ze zdanění vyňaty, zejména pasivní příjmy ze zdrojů v zahraničí bez jakýchkoli podmínek či záruk, nebo ii) definici souvislosti, která není v souladu s definicí stálé provozovny podle vzorové úmluvy OECD o daních.

Skupina pro kodex chování se těmito režimy v minulosti zabývala a jako základ těchto pokynů využila své precedenty. Dřívější hodnocení nebudou těmito pokyny dotčena. Režimy, kterými se Skupina pro kodex chování dosud nezabývala, mohou být posouzeny na základě těchto pokynů a kritérií kodexu chování. Stávající postup pro znovuotevření dřívějších hodnocení zůstává v platnosti.

Pasivní příjmy

V roce 2017 Skupina pro kodex chování konstatovala, že daňový systém, který ze zdanění zcela a bez jakýchkoli podmínek vyjímá pasivní příjmy s vazbou k zahraničí, je škodlivý. Tak je tomu i v případě, že jsou zisky stanoveny na základě mezinárodně zavedených zásad, neboť konečný účinek je stejný jako u režimu, který stanoví zvýhodněné zacházení pro offshorové společnosti s nízkou nebo nulovou ekonomickou podstatou.

Režimy osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí, které jsou natolik široké, že zahrnují i pasivní příjmy bez jakýchkoli podmínek, mohou vést ke zvýhodňování a k absenci ekonomické podstaty. Ke zvýhodňování dochází, protože obdržení pasivního příjmu obecně vyžaduje transakci s nerezidentem, a pasivní příjem obvykle není spojen s požadavky týkajícími se ekonomické podstaty. Skupina pro kodex chování konstatovala, že osvobození pasivních příjmů bez jasných podmínek (například bez explicitní vazby na nějakou reálnou činnost v dané jurisdikci) je v rozporu se zásadami kodexu.

Aktivní příjmy

Skupina pro kodex chování se shodla, že by se posuzování režimů pro příjmy ze zdrojů v zahraničí mělo primárně zaměřit na osvobození pasivních příjmů. Dohodla se však také, že je zásadní zabývat se specifickými prvky těchto režimů, které souvisejí s příjmy aktivními – zejména zda a jakým způsobem jsou aktivní příjmy zdaňovány.

Pečlivě posouzeny by měly zejména být také režimy, které osvobozují i aktivní příjmy ze zahraničních jednotek, neboť to může vést ke dvojímu nezdanění.

Analýza se proto zaměří na definici příjmu se zdrojem v dané jurisdikci, neboť se tím určí, zda jsou příjmy z podnikatelské činnosti zdaněny podle mezinárodních zásad. Bude posuzovat, zda daná jurisdikce uplatnila definici stálé provozovny v souladu se vzorovou úmluvou OECD o daních. Jedná se o mezinárodně dohodnutou zásadu pro posuzování ekonomické přítomnosti určitého subjektu v jiné jurisdikci za účelem přiřazení práva na zdanění.

Možnosti odstranění škodlivých režimů osvobození příjmů ze zahraničí

Jurisdikce s režimy osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí, které jsou považovány za škodlivé, by měly dotyčné režimy zrušit, nebo je upravit tak, aby neobsahovaly škodlivé prvky.

Jurisdikce by měly buď:

- zavést zdanění pasivních příjmů, nebo
- vyjímají-li některé druhy pasivních příjmů ze zdanění:
 - o zavést pro dotčené subjekty přiměřené požadavky týkající se ekonomické podstaty v souladu s unijním kodexem chování (zdanění podniků)¹⁸;
 - o mít zavedena pevná pravidla proti zneužívání a
 - o odstranit jakýkoli prostor pro uvážení správního orgánu při určování příjmů, které mají být ze zdanění vyňaty.

Jurisdikce by navíc měly zajistit uplatňování mezinárodních zásad ve vztahu ke zdanění aktivních příjmů, zejména pokud jde o definici stálé provozovny, jak stanoví vzorová úmluva OECD o smlouvách o zamezení dvojího zdanění (a to i úpravou definice stálé provozovny v jakékoli již existující smlouvě o zamezení dvojího zdanění, která není v souladu s mezinárodními zásadami), a k následnému přiřazování příjmů.

¹⁸ Při posuzování jurisdikcí podle kritéria 2.1 by se měly uplatnit požadavky týkající se ekonomické podstaty obsažené v pokynech Skupiny pro kodex chování k výkladu třetího kritéria (dokument 10419/18).
Při posuzování jurisdikcí podle kritéria 2.2 by se měly uplatnit požadavky týkající se ekonomické podstaty obsažené v rámcovém dokumentu Skupiny pro kodex chování ke kritériu 2.2 (dokument 10421/18).

Jelikož každý z těchto režimů má svá specifika, souhlasila Skupina pro kodex chování s tím, že by útvary Komise měly s příslušnými jurisdikcemi pracovat na vyjasňování problematických oblastí. Řešení by měla být založena na výše uvedených pokynech a měla by se týkat konkrétních problémů, které Skupina pro kodex chování u každého z těchto režimů identifikovala. Tyto pokyny by tudíž neměly být chápány jako izolovaný dokument a měly by být doprovázeny technickým poradenstvím a interakcí s posuzovanými jurisdikcemi.

Přezkum

Boj proti škodlivým daňovým opatřením je trvalý proces. Skupina pro kodex chování proto bude tyto pokyny pravidelně přezkoumávat, aby zohledňovaly budoucí vývoj.
