

Bruksela, 4 października 2019 r.
(OR. en)

12284/1/19
REV 1

FISC 367
ECOFIN 800

NOTA DO PUNKTU I/A

Od:	Sekretariat Generalny Rady
Do:	Komitet Stałych Przedstawicieli / Rada
Dotyczy:	Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych • Sprawozdanie Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) sugerujące zmiany do załączników do konkluzji Rady z 12 marca 2019 r., w tym skreślenie dwóch jurysdykcji z wykazu, oraz zatwierdzenie wytycznych

1. W dniu 12 marca 2019 r. Rada Ecofin przyjęła konkluzje Rady¹, w których dokonano przeglądu unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (załącznik I), a także przeglądu tekstu przedstawiającego aktualną sytuację w odniesieniu do podjętych przez współpracujące jurysdykcje zobowiązań do wdrożenia zasad dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych (załącznik II) pierwotnie zatwierdzonych przez Radę Ecofin w dniu 5 grudnia 2017 r.² a następnie zmienionych lub zaktualizowanych przez Radę w dniach 23 stycznia 2018 r.³, 13 marca 2018 r.⁴, 25 maja 2018 r.⁵, 2 października 2018 r.⁶, 6 listopada 2018 r.⁷ oraz 4 grudnia 2018 r.⁸

¹ Dz.U. C 114 z 2019 r., s. 2–8.
² Dz.U. C 438 z 2017 r., s. 5–24.
³ Dz.U. C 29 z 2018 r., s. 2.
⁴ Dz.U. C 100 z 2018 r., s. 4–5.
⁵ Dz.U. C 191 z 2018 r., s. 1–3.
⁶ Dz.U. C 359 z 2018 r., s. 3–5.
⁷ Dz.U. C 403 z 2018 r., s. 4–6.
⁸ Dz.U. C 441 z 2018 r., s. 3–4.

2. Ponadto, przywołując pkt 11 konkluzji Rady z dnia 5 grudnia 2017 r., w konkluzjach Rady z dnia 12 marca 2019 r. potwierdzono, że Grupa ds. Kodeksu Postępowania (zwana dalej „COCG”) „powinna rekomendować Radzie, by aktualizowała – w dowolnym momencie, a co najmniej raz w roku – unijny wykaz przedstawiony w załączniku I, a także tekst przedstawiający aktualną sytuację zamieszczony w załączniku II w oparciu o ewentualne nowo podjęte zobowiązania lub o realizację tych zobowiązań; ale począwszy od 2020 r. takie aktualizacje unijnego wykazu powinny mieć miejsce nie częściej niż dwa razy w roku, w stosownych przypadkach pozostawiając przy tym państwom członkowskim dostateczną ilość czasu na zmianę przepisów krajowych” (pkt 16), zgadzając się tym samym na utrzymanie dynamiki tego procesu przez cały 2019 r.
3. Następnie w dniach 17 maja 2019 r.⁹ i 14 czerwca 2019 r.¹⁰ Rada Ecofin zmieniła unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, skreślając z niego Arubę, Barbados, Bermudy i Dominikę. Przy tej okazji dokonano też kolejnej aktualizacji załączników I i II do konkluzji Rady z dnia 12 marca 2019 r.

Skreślenia z wykazu w załączniku I

4. Od tego czasu Wyspy Marshalla przyjęły w dniu 15 sierpnia 2019 r. zmianę w krajowym rozporządzeniu w sprawie istoty ekonomicznej z 2018 r., rozwiązując tym samym ostatnią problematyczną dla UE kwestię¹¹, tj. udowodnienia rezydencji podatkowej w innej jurysdykcji, co powodowało poważne ryzyko obchodzenia wymogów dotyczących istoty i powiązanej z tym wymiany informacji.

⁹ Dz.U. C 176 z 2019 r., s. 2–5.

¹⁰ Dz.U. C 210 z 2019 r., s. 8–11.

¹¹ W dniu 21 lutego 2019 r. Wyspy Marshalla przyjęły wcześniej zaproponowane zmiany w krajowym rozporządzeniu w sprawie istoty ekonomicznej z 2018 r., ale COCG uznała, że są one niewystarczające, jeśli chodzi o tę ostatnią problematyczną kwestię, i z tego powodu w dniu 12 marca 2019 r. Rada Ecofin wpisała Wyspy Marshalla do wykazu zamieszczonego w załączniku I.

Podgrupa COCG ds. kwestii zewnętrznych przeanalizowała tę zmianę na posiedzeniu w dniu 4 września 2019 r. i stwierdziła, że dzięki tej zmianie Wyspy Marshalla całkowicie wypełniły swoje zobowiązanie do wprowadzenia wymogów dotyczących istoty na podstawie kryterium 2.2, w związku z czym kraj ten można usunąć z załącznika I (skreślenie z wykazu). Z uwagi na to, że Wyspy Marshalla są obecnie przedmiotem weryfikacji ze strony Światowego Forum, a jej wyniki powinny zostać opublikowane w późniejszym terminie we wrześniu 2019 r. podgrupa stwierdziła również, że do ogłoszenia wyniku tej weryfikacji kraj ten powinien jednak pozostać w sekcji 1.2 załącznika II (wymiana informacji na wniosek). COCG potwierdziła te wnioski na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r.

5. W dniu 30 kwietnia 2019 r. Zjednoczone Emiraty Arabskie (ZEA) przyjęły krajowe rozporządzenie w sprawie istoty ekonomicznej w drodze rezolucji nr 31 z 2019 r. W rozporządzeniu tym uwzględniono większość uwag otrzymanych od COCG, ale wprowadzono ogólne zwolnienie dla wszystkich podmiotów, w których kapitale podstawowym rząd ZEA lub którykolwiek z emiratów tworzących ZEA ma bezpośredni lub pośredni udział (bez wprowadzenia żadnego progu). Na posiedzeniu COCG w dniu 20 maja 2019 r. uznano, że stwarza to poważne ryzyko obchodzenia wymogów dotyczących istoty i stwierdzono, że ZEA w dalszym ciągu nie spełniają kryterium 2.2. Niemniej jednak od tego czasu ZEA przyjęły – w dniu 1 września 2019 r. – zmianę do rozporządzenia nr 31 z 2019 r., która wprowadziła próg w wysokości 51 % udziału rządu (bezpośredniego lub pośredniego) w kapitale podstawowym.

Podgrupa COCG ds. kwestii zewnętrznych przeanalizowała projekt tej zmiany ustawodawczej na posiedzeniu w dniu 4 września 2019 r. i stwierdziła, że – o ile zmiana zostanie przyjęta – obawy UE zostaną rozwiane. Następnie na posiedzeniu w dniu 13 września COCG otrzymała potwierdzenie przyjęcia wspomnianej powyżej zmiany i stwierdziła, że dzięki niej ZEA całkowicie wypełniły swoje zobowiązanie do wprowadzenia wymogów dotyczących istoty na podstawie kryterium 2.2, w związku z czym kraj ten można usunąć z załącznika I (skreślenie z wykazu).

Aktualizacja załącznika II

6. Po tym jak w dniu 26 sierpnia 2019 r. Namibia przystąpiła do Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych, na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG uzgodniła, że kraj ten należy usunąć z sekcji 1.2 załącznika II.
7. Po tym jak Maroko i Serbia, odpowiednio w dniach 22 maja i 30 sierpnia 2019 r. ratyfikowały wielostronną konwencję OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej (MAC), ze zmianami, na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG uzgodniła że, kraje te należy usunąć z sekcji 1.3 załącznika II.
8. W dniu 15 maja 2019 r. Kostaryka przyjęła zmiany ustawodawcze do swojego systemu wolnych obszarów celnych (CR001). Zmiany te zostały poddane przeglądowi przez Forum OECD ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych na posiedzeniu w dniach 19–21 czerwca 2019 r.; w wyniku tego przeglądu stwierdzono, że nie są one szkodliwe. COCG zatwierdziła ten wniosek na posiedzeniu w dniu 10 lipca 2019 r. Mając na uwadze, że te zmiany ustawodawcze dotyczyły również działalności wytwórczej objętej systemem wolnych obszarów celnych (CR002), na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG stwierdziła, że Kostaryka całkowicie wypełniła swoje zobowiązanie do usunięcia szkodliwych elementów ze swojego systemu wolnych obszarów celnych, w związku z czym kraj ten należy usunąć z sekcji 2.1 załącznika II.
9. W dniu 25 lipca 2019 r. Mauritius przyjął projekt ustawy o finansach na 2019 r., a w dniu 16 sierpnia 2019 r. – dodatkowe rozporządzenia zmieniające ustawodawstwo mające zastosowanie do jego systemu portów wolnocłowych (MU012) i systemu częściowego zwolnienia (MU010).

Na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG przeanalizowała te zmiany i stwierdziła, że Mauritius wypełnił swoje zobowiązanie do usunięcia uchybień zidentyfikowanych w tych dwóch systemach: system portów wolnocłowych nie jest już preferencyjny, w obu systemach wprowadzono wymogi dotyczące istoty, a problem braku klauzuli przeciwdziałania nadużyciom został rozwiązany dzięki wprowadzeniu przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, które to przepisy są w dużej mierze dostosowane do przepisów unijnej dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ATAD 1). W związku z tym COCG stwierdziła, że Mauritius należy zatem usunąć z sekcji 2.1 załącznika II.

10. W październiku 2018 r. Szwajcaria przyjęła przepisy dotyczące reformy podatkowej, lecz ich wejście w życie i rozpoczęcie stosowania odroczone w oczekiwaniu na wynik referendum przeprowadzonego w maju 2019 r. i z tego powodu Szwajcarii przyznano dodatkowy rok na spełnienie kryterium 2.1 ze względu na „faktyczne problemy natury instytucjonalnej lub konstytucyjnej mimo konkretnych postępów w 2018 r.”. W następstwie pozytywnego wyniku referendum Szwajcaria poinformowała COCG w sierpniu 2019 r., że oficjalne wyniki zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym. W rezultacie odnośne przepisy weszły w życie w dniu 16 lipca 2019 r. i zaczną mieć zastosowanie w dniu 1 stycznia 2020 r., przy czym Szwajcaria już zapowiedziała, że jej federalne systemy CH004 i CH005 zostały zamknięte dla nowych uczestników od dnia 1 stycznia 2019 r.

Na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG dokonała przeglądu sytuacji i stwierdziła, że w związku z powyższym Szwajcarię należy usunąć z sekcji 2.1 załącznika II ze względu na to, że niezbędne reformy zostały przyjęte i ogłoszone w Dzienniku Urzędowym.

11. Na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG uzgodniła też, że należy zmienić termin, w którym Namibia ma spełnić kryterium 2.1, z 9 listopada na koniec 2019 r.; wymaga to zmiany w załączniku II. Chodzi o ujednolicenie tego terminu z terminami dotyczącymi innych kryteriów i jurysdykcji oraz o poszanowanie krajowych cykli budżetowych.
12. Ponadto, mając na uwadze, że Albania, Bośnia i Hercegowina, Eswatini oraz Namibia przystąpiły do otwartych ram w zakresie BEPS, odpowiednio, w dniach 8 sierpnia, 11 lipca, 26 lipca i 9 sierpnia 2019 r. COCG uzgodniła w dniu 13 września 2019 r., że kraje te należy usunąć z sekcji 3.1 załącznika II.
13. W rezultacie Albania, Kostaryka, Mauritius, Serbia i Szwajcaria zostaną całkowicie usunięte z załącznika II.

Inne kwestie

14. Na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG dokonała również przeglądu sytuacji poszczególnych jurysdykcji w związku z zakończeniem stosowania wyjątku „dwa z trzech” w odniesieniu do kryteriów przejrzystości podatkowej z końcem czerwca 2019 r. i stwierdziła, że wszystkie jurysdykcje objęte przeglądem spełniają unijne wymogi. W szczególności stwierdziła, że:

- a) Aby spełnić unijne kryterium 1.3¹², USA powinny mieć uzgodnienia z wszystkimi państwami członkowskimi umożliwiające zarówno automatyczną wymianę informacji, jak i skuteczną wymianę informacji na wniosek, mając na uwadze że kraj ten podpisał Protokół zmieniający wielostronną konwencję OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej (MAC), ale go jeszcze nie ratyfikował; Do celów automatycznej wymiany informacji uznano, że zawarte między USA a wszystkimi państwami członkowskimi umowy między właściwymi organami w ramach FATCA są wystarczające do spełnienia wymogu UE. Jeśli zaś chodzi o wymianę informacji na wniosek, USA zawarły umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych z wszystkimi państwami członkowskimi, z wyjątkiem Chorwacji. Niemniej jednak do celów wymiany informacji na wniosek Chorwacja i USA opierają się na niezmienionej wersji MAC z 1988 r., a w następstwie dialogu między przewodniczącym COCG a Departamentem Skarbu USA zauważono, że dotychczasowa wymiana informacji na wniosek między Chorwacją a USA jest skuteczna i satysfakcjonująca dla obu stron. Co więcej, minister finansów Chorwacji otrzymał w dniu 3 września 2019 r. oficjalne pismo od Departamentu Skarbu USA, w którym stwierdzono, że wymiana informacji podatkowych z Chorwacją będzie kontynuowana zgodnie ze standardami międzynarodowymi i stosownymi potrzebami obu stron. W związku z powyższym COCG stwierdziła, że można uznać iż USA spełniają warunki niezbędne do spełnienia kryterium 1.3.
- b) Niue przyjęło ustawodawstwo pierwotne i wtórne niezbędne do wdrożenia wspólnych standardów wymiany informacji (CRS) i do dnia 2 września 2019 r. ukończyło działania niezbędne do uruchomienia dwustronnych stosunków w zakresie automatycznej wymiany informacji z wszystkimi państwami członkowskimi UE. W związku z powyższym COCG stwierdziła, że Niue spełnia kryterium 1.1.

¹² Już w grudniu 2017 r. uznano, że USA spełniają unijne kryteria 1.1 i 1.2

- c) Inne jurysdykcje, na które – zdaniem COCG – może mieć wpływ zakończenie stosowania wyjątku „dwa z trzech”, (w szczególności Izrael i Vanuatu) spełniły wymogi już na wcześniejszym etapie, ponieważ ukończyły działania niezbędne do uruchomienia dwustronnych stosunków w zakresie automatycznej wymiany informacji z wszystkimi państwami członkowskimi UE.

15. COCG przeanalizowała również zmiany ustawodawcze dotyczące kryterium 2.2 wprowadzone na Kajmanach po posiedzeniu Rady Ecofin w dniu 12 marca 2019 r. Zmiany te zostały przeanalizowane na posiedzeniu COCG w dniu 20 maja 2019 r. i na posiedzeniach podgrupy COCG w dniach 5 lipca i 4 września 2019 r., na których wyrażono obawy, że elementy wprowadzone przez Kajmany mogą być uznane za niespełniające unijnych wymogów.

Dalsze zmiany ustawodawcze ogłoszone w Dzienniku Urzędowym w dniu 10 września 2019 r.¹³ zostały przeanalizowane na posiedzeniu COCG w dniu 13 września, na którym grupa stwierdziła, że Kajmany w dalszym ciągu spełniają unijne kryterium 2.2 (z wyjątkiem kwestii dotyczących funduszy zbiorowego inwestowania¹⁴).

16. Na posiedzeniu w dniu 13 września 2019 r. COCG uzgodniła także nowe wytyczne dotyczące systemów zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów przedstawione w załączniku 2 do niniejszej noty.

W dniu 12 marca 2019 r. Rada Ecofin zauważyła z niepokojem, że pewne jurysdykcje zastąpiły szkodliwe preferencyjne systemy podatkowe instrumentami tego rodzaju o podobnym skutku. Jurysdykcje te zobowiązały się do zmiany lub zniesienia tych instrumentów do końca 2019 r., i od tego czasu prowadzone są dwustronne wymiany na szczeblu technicznym. Wytyczne te mają zatem na celu sformalizowanie wymogów określonych przez UE, a także zapewnienie przejrzystości co do podejścia przyjętego przez COCG względem tych systemów.

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

¹⁴ Kajmany zobowiązały się do zajęcia się kwestiami dotyczącymi istoty ekonomicznej transakcji w dziedzinie funduszy zbiorowego inwestowania i do dostosowania swojego ustawodawstwa do końca 2019 r.

Dalsze działania

17. W związku z powyższym Komitet Stałych Przedstawicieli jest proszony o zaproponowanie Radzie Ecofin, by w październiku 2019 r.:
- przyjęła – jako jeden z punktów A porządku obrad – zaktualizowane załączniki I i II do konkluzji Rady z dnia 12 marca 2019 r., w wersji przedstawionej w załączniku 1 do niniejszej noty, odzwierciedlające zmiany przedstawione powyżej,
 - uzgodniła ich opublikowanie w Dzienniku Urzędowym,
 - zatwierdziła wnioski wypracowane na forum COCG w sprawie zakończenia stosowania wyjątku „dwa z trzech” w odniesieniu do kryteriów przejrzystości podatkowej i w odniesieniu do Kajmanów w ramach kryterium 2.2,
 - zatwierdziła wytyczne dotyczące systemów zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów załączone do niniejszej noty (załącznik 2).

Ze skutkiem od dnia publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* załączniki I i II do konkluzji Rady z dnia 12 marca 2019 r. w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych¹⁵, ze zmianami z dnia 22 maja 2019 r.¹⁶ i 21 czerwca 2019 r.¹⁷, zastępuje się następującymi nowymi załącznikami I i II:

ZAŁĄCZNIK I**Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych****1. Samoa Amerykańskie**

Samoa Amerykańskie nie stosuje żadnej automatycznej wymiany informacji finansowych, nie podpisało ani nie ratyfikowało, nawet poprzez jurysdykcję, której jest terytorium zależnym, wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, ze zmianami, nie zobowiązało się do stosowania minimalnych standardów dotyczących BEPS ani nie zobowiązało się, że zajmie się tymi kwestiami.

2. Belize

Belize nie zmieniło jeszcze ani nie zniosło jednego szkodliwego preferencyjnego systemu podatkowego.

Podjęte przez to państwo zobowiązanie do zmiany lub zniesienia stosowanego przez nie nowo wskazanego szkodliwego systemu podatkowego do końca 2019 r. będzie monitorowane.

¹⁵ Dz.U. C 114 z 26.3.2019, s. 2–8.

¹⁶ Dz.U. C 176 z 22.5.2019, s. 2–5.

¹⁷ Dz.U. C 210 z 21.6.2019, s. 8–11.

3. Fidżi

Fidżi nie zmieniło jeszcze ani nie zniosło swoich szkodliwych preferencyjnych systemów podatkowych.

Podjęte przez to państwo zobowiązanie dotyczące spełnienia kryteriów 1.2, 1.3 i 3.1 do końca 2019 r. będzie nadal monitorowane.

4. Guam

Guam nie stosuje żadnej automatycznej wymiany informacji finansowych, nie podpisał ani nie ratyfikował, nawet poprzez jurysdykcję, której jest terytorium zależnym, wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, ze zmianami, nie zobowiązał się do stosowania minimalnych standardów dotyczących BEPS ani do tego, że zajmie się tymi kwestiami.

5. Oman

Oman nie stosuje żadnej automatycznej wymiany informacji finansowych, nie podpisał ani nie ratyfikował wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, ze zmianami, ani nie rozwiązał jeszcze tych kwestii.

6. Samoa

Samoa stosuje szkodliwy preferencyjny system podatkowy i nie zobowiązało się, że zajmie się tą kwestią.

Ponadto Samoa zobowiązało się do spełnienia kryterium 3.1 do końca 2018 r., jednak nie rozwiązało jeszcze tej kwestii.

7. Trynidad i Tobago

Trynidad i Tobago otrzymał od Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych ocenę „nie spełnia” (ang. non compliant) w odniesieniu do wymiany informacji na wniosek.

Zobowiązanie Trynidadu i Tobago dotyczące spełnienia kryteriów 1.1, 1.2, 1.3 i 2.1 do końca 2019 r. będzie monitorowane.

8. Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych

Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych nie stosują żadnej automatycznej wymiany informacji finansowych, nie podpisały ani nie ratyfikowały, nawet poprzez jurysdykcję, której są terytorium zależnym, wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, ze zmianami, stosują szkodliwe preferencyjne systemy podatkowe, nie zobowiązały się do stosowania minimalnych standardów dotyczących BEPS ani do tego, że zajmą się tymi kwestiami.

9. Vanuatu

Vanuatu wspiera struktury typu offshore i uzgodnienia mające przyciągać zyski, które nie odzwierciedlają rzeczywistej istoty ekonomicznej transakcji, i nie rozwiązało jeszcze tej kwestii.

Aktualny stan współpracy z UE w odniesieniu do zobowiązań podjętych w celu wdrożenia zasad dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych

1. Przejrzystość

1.1 Zobowiązanie do wdrożenia automatycznej wymiany informacji albo poprzez podpisanie wielostronnej umowy między właściwymi organami, albo poprzez umowy dwustronne

Następujące jurysdykcje zobowiązały się wdrożyć automatyczną wymianę informacji do końca 2019 r.:

Palau i Turcja

1.2 Członkostwo w Światowym Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych i satysfakcjonująca ocena odnośnie do wymiany informacji na wniosek

Następujące jurysdykcje, które zobowiązały się uzyskać wystarczającą ocenę do końca 2019 r., oczekują na dodatkową weryfikację ze strony Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych:

Anguilla, Wyspy Marshalla i Curaçao

Następujące jurysdykcje zobowiązały się przystąpić do Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych lub uzyskać wystarczającą ocenę do końca 2019 r.:

Jordania, Palau, Turcja i Wietnam

1.3 Podpisanie i ratyfikacja wielostronnej konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych lub sieci umów obejmującej wszystkie państwa członkowskie UE

Następujące jurysdykcje zobowiązały się podpisać i ratyfikować wielostronną konwencję OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych lub ustanowić sieć umów obejmującą wszystkie państwa członkowskie UE do końca 2019 r.:

Armenia, Bośnia i Hercegowina, Botswana, Czarnogóra, Eswatini, Jordania, Republika Macedonii Północnej, Malediwy, Mongolia, Namibia, Palau, Republika Zielonego Przylądka, Tajlandia i Wietnam.

2. Sprawiedliwe opodatkowanie

2.1 Istnienie szkodliwych systemów podatkowych

Następującej jurysdykcji, która zobowiązała się do zmiany lub zniesienia swoich szkodliwych systemów podatkowych obejmujących działalność wytwórczą i podobne działania charakteryzujące się niską mobilnością do końca 2018 r. i wykazała konkretne postępy w zainicjowaniu tych reform w 2018 r., przyznano czas do końca 2019 r. na dostosowanie swoich przepisów:

Maroko

Następującym jurysdykcjom, które zobowiązały się do zmiany lub zniesienia swoich szkodliwych systemów podatkowych do końca 2018 r., lecz którym działanie to uniemożliwiły faktyczne problemy natury instytucjonalnej lub konstytucyjnej mimo konkretnych postępów w 2018 r., przyznano czas do końca 2019 r. na dostosowanie ich przepisów:

Wyspy Cooka i Malediwy

Następujące jurysdykcje zobowiązały się zmienić lub znieść szkodliwe systemy podatkowe do końca 2019 r.:

Antigua i Barbuda, Australia, Curaçao, Maroko, Namibia, Saint Kitts i Nevis, Saint Lucia oraz Seszele

Następująca jurysdykcja zobowiązała się zmienić lub znieść szkodliwe systemy podatkowe do końca 2020 r.:

Jordania.

2.2. Istnienie systemów podatkowych wspierających struktury typu offshore mające przyciągać zyski, które nie odzwierciedlają rzeczywistej działalności gospodarczej

Następującym jurysdykcjom, które zobowiązały się do zajęcia się kwestiami dotyczącymi istoty ekonomicznej transakcji w dziedzinie funduszy zbiorowego inwestowania, nawiązały konstruktywny dialog z grupą i nadal współpracują, przyznano czas do końca 2019 r. na dostosowanie ich przepisów:

Bahamy, Bermudy, Brytyjskie Wyspy Dziewicze oraz Kajmany

Następująca jurysdykcja zobowiązała się zaradzić problemom związanym z istotą ekonomiczną transakcji do końca 2019 r.:

Barbados.

3. Środki przeciwdziałające BEPS

3.1 Członkostwo w otwartych ramach w zakresie BEPS lub zobowiązanie się do wdrożenia minimalnych standardów OECD dotyczących przeciwdziałania BEPS

Następujące jurysdykcje zobowiązały się przystąpić do otwartych ram w zakresie BEPS lub wdrożyć minimalne standardy OECD dotyczące przeciwdziałania BEPS do końca 2019 r.:

Jordania i Czarnogóra

Następujące jurysdykcje zobowiązały się przystąpić do otwartych ram w zakresie BEPS lub wdrożyć minimalne standardy OECD dotyczące przeciwdziałania BEPS, o ile takie zobowiązanie stanie się relewantne:

Nauru, Niue i Palau.

Wytyczne dotyczące
SYSTEMÓW ZWOLNIEŃ W ODNIESIENIU DO ZAGRANICZNYCH ŹRÓDEŁ
DOCHODÓW

W dniu 20 maja 2019 r. Grupa ds. Kodeksu Postępowania (COCG) uzgodniła podejście co do oceny systemów zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów. W oparciu o to podejście niniejsze wytyczne powinny ukierunkowywać działania jurysdykcji, które już zobowiązały się do zmiany stosowanych zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów ze względu na stwierdzone przez COCG szkodliwe elementy. Wytyczne będą też służyć jako podstawa przeglądu innych jurysdykcji stosujących podobne systemy przed końcem 2019 r.

Systemy zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów lub systemy, które nakładają podatek od osób prawnych w oparciu o kryterium terytorialne, nie są same w sobie problematyczne. Zwalnianie zysków zagranicznych jest bowiem akceptowalne, a nawet zalecane, w pewnych przypadkach, by zapobiec podwójnemu opodatkowaniu. Problemy powstają jednak w momencie, gdy takie systemy nie tylko zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu, ale również prowadzą do sytuacji podwójnego nieopodatkowania. Dotyczy to w szczególności systemów, które stosują (i) zbyt szeroką definicję dochodu wyłączonego z opodatkowania, zwłaszcza dochodu pasywnego ze źródeł zagranicznych bez żadnych warunków ani zabezpieczeń, lub (ii) definicję wydatkową, która nie jest zgodna z definicją stałego zakładu przewidzianą w modelowej konwencji OECD.

COCG dokonywała ocen takich systemów w przeszłości, a niniejsze wytyczne opierają się na poprzednich przypadkach. Niniejsze wytyczne nie będą miały wpływu na oceny dokonane w przeszłości. Systemy, które nie były przedmiotem przeglądu przez COCG, mogą zostać zweryfikowane na podstawie niniejszych wytycznych i kryteriów przewidzianych w kodeksie postępowania. Nadal obowiązuje obecna procedura powtarzania ocen dokonanych w przeszłości.

Dochód pasywny

W 2017 r. COCG stwierdziła, że system podatkowy, który całkowicie i bezwarunkowo wyłącza z opodatkowania dochód pasywny mający powiązania zagraniczne, jest szkodliwy. Sytuacja taka ma miejsce nawet wtedy, gdy zyski są określone przy użyciu zasad ustanowionych na szczeblu międzynarodowym, jako że efekt końcowy jest taki sam, jak w przypadku systemów przewidujących korzystne traktowanie w odniesieniu do spółek typu offshore o niskiej istocie ekonomicznej lub niemających takiej istoty.

Systemy zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów, które są wystarczająco szerokie, by bezwarunkowo obejmować dochód pasywny, mogą prowadzić do sytuacji wydzielania (ang. ring-fencing) i braku istoty ekonomicznej. Sytuacja taka powstaje, gdyż otrzymywanie dochodu pasywnego zwykle wymaga transakcji z osobą niebędącą rezydentem. Dochód pasywny co do zasady nie wiąże się z wymogami dotyczącymi istoty ekonomicznej. COCG stwierdziła, że wyłączenie dochodu pasywnego, bez jasno określonych warunków (np. wyraźnego powiązania z pewną rzeczywistą działalnością w danej jurysdykcji), jest sprzeczne z zasadami kodeksu.

Dochód aktywny

COCG uzgodniła, że ocena systemów zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów powinna się koncentrować w pierwszej kolejności na zwolnieniu dochodu pasywnego. Uzgodniła jednak także, że należy koniecznie przeanalizować szczególne elementy tych systemów powiązane z dochodem aktywnym, zwłaszcza to, czy i jak taki dochód jest opodatkowany.

W szczególności systemy stosujące zwolnienie w odniesieniu do dochodu aktywnego jednostek działających za granicą również powinny być dokładnie przeanalizowane, ponieważ zwolnienie to może prowadzić do przypadków podwójnego nieopodatkowania.

Analiza będzie się zatem skupiać na definicji dochodu uznanego za mający źródło w danej jurysdykcji, ponieważ pozwoli to na określenie czy dany dochód z działalności gospodarczej jest opodatkowany zgodnie z międzynarodowymi zasadami. Analiza będzie dotyczyć tego, czy dana jurysdykcja stosowała definicję stałego zakładu zgodnie z definicją przewidzianą w modelowej konwencji OECD. Zgodnie z zasadą uzgodnioną na szczeblu międzynarodowym dokonuje się oceny obecności gospodarczej podmiotu w innej jurysdykcji, by określić komu przysługuje prawo do opodatkowania.

Możliwości naprawy szkodliwych systemów zwolnień w odniesieniu do dochodów zagranicznych

Jurysdykcje stosujące systemy zwolnień w odniesieniu do zagranicznych źródeł dochodów, które to systemy uznaje się za szkodliwe, powinny albo znieść te systemy, albo zmienić je w taki sposób, by usunąć szkodliwe elementy.

Jurysdykcje powinny albo:

- wprowadzić opodatkowanie dochodu pasywnego; albo
- w przypadku, gdy wyłączają pewne rodzaje dochodu pasywnego z opodatkowania:
 - o wprowadzić względem odnośnych podmiotów odpowiednie wymogi dotyczące istoty, zgodnie z unijnym kodeksem postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej)¹⁸;
 - o stosować klauzule przeciwdziałania nadużyciom; oraz
 - o wyeliminować wszelką uznaniowość administracyjną przy określaniu dochodów, które mają zostać wyłączone z opodatkowania.

Ponadto jurysdykcje powinny zapewnić stosowanie międzynarodowych zasad w odniesieniu do opodatkowania dochodu aktywnego, zwłaszcza jeśli chodzi o definicję stałego zakładu przewidzianą w modelowej konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania (m.in. poprzez zmianę definicji stałego zakładu w już obowiązujących umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, które nie są zgodne z zasadami międzynarodowymi) oraz wynikający z niej podział dochodu.

¹⁸ W przypadku gdy jurysdykcje są oceniane pod kątem spełnienia kryterium 2.1, należy stosować wymogi dotyczące istoty przewidziane w wytycznych COCG w sprawie interpretacji trzeciego kryterium (dok. 10419/18).
W przypadku gdy jurysdykcje są oceniane pod kątem spełnienia kryterium 2.2, należy stosować wymogi dotyczące istoty przewidziane w dokumencie COCG dotyczącym zakresu kryterium 2.2 (dok. 10421/18).

W związku z tym, że każdy z tych systemów ma własną specyfikę, COCG uzgodniła, że służby Komisji powinny wspólnie z odnośnymi jurysdykcjami pracować nad wyjaśnieniem problematycznych kwestii. Rozwiązania należy wypracowywać w oparciu o powyższe wytyczne, tak by zająć się konkretnymi kwestiami określonymi przez COCG w odniesieniu do poszczególnych systemów. A zatem niniejsze wytyczne nie powinny być traktowane jako samodzielny dokument, ale powinny im towarzyszyć porady techniczne i kontakty z jurysdykcjami poddawanyymi przeglądowi.

Przegląd

Zwalczanie szkodliwych instrumentów podatkowych jest procesem ciągłym. COCG będzie zatem okresowo przeprowadzać przegląd niniejszych wytycznych, tak aby odzwierciedlały one przyszłe zmiany.
