

V Bruseli 4. októbra 2019
(OR. en)

12284/1/19
REV 1

FISC 367
ECOFIN 800

POZNÁMKA K BODU I/A

Od:	Generálny sekretariát Rady
Komu:	Výbor stálych predstaviteľov/Rada
Predmet:	Zoznam EÚ obsahujúci jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely správa skupiny pre kódex správania (zdaňovanie podnikov), v ktorej sa navrhujú zmeny v prílohách k záverom Rady z 12. marca 2019 vrátane vypustenia dvoch jurisdikcií zo zoznamu a schválenia usmerňujúcej poznámky

1. Rada ECOFIN prijala 12. marca 2019 závery Rady¹ o revidovanom zozname EÚ obsahujúcom jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely (príloha I) a aktuálnom stave, pokiaľ ide o záväzok spolupracujúcich jurisdikcií implementovať zásady dobrej správy v daňových záležitostiach (príloha II), ktoré pôvodne schválila Rada ECOFIN 5. decembra 2017² a ktoré Rada následne zmenila/aktualizovala 23. januára³, 13. marca⁴, 25. mája⁵, 2. októbra⁶, 6. novembra⁷ a 4. decembra 2018⁸.

¹ Ú. v. EÚ C 114, 2019, s. 2 – 8.
² Ú. v. EÚ C 438, 2017, s. 5 – 24.
³ Ú. v. EÚ C 29, 2018, s. 2.
⁴ Ú. v. EÚ C 100, 2018, s. 4 – 5.
⁵ Ú. v. EÚ C 191, 2018, s. 1 – 3.
⁶ Ú. v. EÚ C 359, 2018, s. 3 – 5.
⁷ Ú. v. EÚ C 403, 2018, s. 4 – 6.
⁸ Ú. v. EÚ C 441, 2018, s. 3 – 4.

2. Okrem toho sa v záveroch Rady z 12. marca 2019 pripomenul bod 11 záverov Rady z 5. decembra 2017 a potvrdilo, že skupina pre kódex správania (ďalej len „COCG“) *„by mala odporučiť Rade, aby kedykoľvek, a aspoň raz za rok, aktualizovala zoznam EÚ uvedený v prílohe I, ako aj aktuálny stav uvedený v prílohe II, a to na základe akéhokoľvek nového záväzku alebo jeho vykonávania; avšak od roku 2020 by sa takéto aktualizácie zoznamu EÚ mali vykonávať najviac dvakrát za rok, aby sa členským štátom, ak to bude vhodné, ponechal dostatočný čas na zmenu ich vnútroštátnych právnych predpisov“* (bod 16), čím sa schválila dynamická povaha procesu počas roku 2019.
3. Zoznam EÚ obsahujúci jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely, následne upravila Rada ECOFIN 17. mája 2019⁹ a 14. júna 2019¹⁰, pričom sa zo zoznamu vypustili Aruba, Barbados, Bermudy a Dominika. Pri tejto príležitosti sa uskutočnili aj ďalšie aktualizácie príloh I a II k záverom Rady z 12. marca 2019.

Vypustenie zo zoznamu uvedeného v prílohe I

4. Odvtedy prijali Marshallove ostrovy 15. augusta 2019 zmenili svoju úpravu hospodárskej podstaty z roku 2018, čím vyriešili poslednú oblasť, ktorá bola z pohľadu EÚ problematická¹¹, t. j. otázku preukázania daňovej rezidencie v inej jurisdikcii, čo viedlo k značnému riziku obchádzania požiadaviek hospodárskej podstaty a súvisiacej výmeny informácií.

⁹ Ú. v. EÚ C 176, 2019, s. 2 – 5.

¹⁰ Ú. v. EÚ C 210, 2019, s. 8 – 11.

¹¹ Marshallove ostrovy 21. februára 2019 zmenili svoju úpravu hospodárskej podstaty z roku 2018, COCG ich však nepovažovala za dostatočné vzhľadom na túto poslednú problematickú oblasť, a z tohto dôvodu boli Marshallove ostrovy na zasadnutí Rady ECOFIN 12. marca 2019 zaradené do zoznamu v prílohe I.

Podskupina COCG pre vonkajšie záležitosti preskúmala túto zmenu na svojom zasadnutí 4. septembra 2019 a dospela k záveru, že Marshallove ostrovy úplne splnili svoj záväzok zaviesť požiadavky hospodárskej podstaty podľa kritéria 2.2, a mohli by sa preto vypustiť z prílohy I (vypustenie zo zoznamu). Vzhľadom na to, že preskúmanie Marshallových ostrovov zo strany Globálneho fóra prebieha a malo by sa uverejniť neskôr v septembri 2019, podskupina dospela aj k záveru, že Marshallove ostrovy by napriek tomu mali v očakávaní výsledku tohto preskúmania zostať v oddiele 1.2 prílohy II (výmena informácií na požiadanie). COCG tieto závery potvrdila na zasadnutí 13. septembra 2019.

5. Spojené arabské emiráty (SAE) prijali 30. apríla 2019 upravili otázku hospodárskej podstaty uznesením č. 31 z roku 2019. V tejto úprave sa zohľadnila väčšina spätnej väzby, ktorú SAE dostali od COCG, ale zaviedla sa ním všeobecná výnimka pre všetky subjekty, v ktorých vláda SAE alebo ktorýkoľvek z emirátov SAE priamo alebo nepriamo vlastní podiel (bez prahovej hodnoty) na ich akciovom kapitáli. Na zasadnutí COCG, ktoré sa konalo 20. mája 2019, sa konštatovalo, že táto situácia vytvára významné riziko obchádzania požiadaviek hospodárskej podstaty a dospelo sa k záveru, že SAE stále nespĺňajú kritérium 2.2. Odvtedy však SAE prijali 1. septembra 2019 zmenu uznesenia č. 31 z roku 2019, ktorou sa zaviedla prahová hodnota vo výške 51 % (priameho alebo nepriameho) vlastníckeho podielu vlády na akciovom kapitáli.

Podskupina COCG pre vonkajšie záležitosti preskúmala uvedený návrh legislatívnej zmeny na svojom zasadnutí 4. septembra 2019 a dospela k záveru, že ak sa prijme, vyriešia sa tým obavy EÚ. COCG na svojom zasadnutí 13. septembra následne dostala potvrdenie o prijatí uvedenej zmeny a dospela k záveru, že SAE už úplne splnili svoj záväzok zaviesť požiadavky hospodárskej podstaty podľa kritéria 2.2, a mohli by sa preto vypustiť z prílohy I (vypustenie zo zoznamu).

Aktualizácie prílohy II

6. Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 sa dohodlo, že Namíbia po tom, ako sa 26. augusta 2019 pripojila ku Globálnemu fóru o transparentnosti a výmene informácií na daňové účely, by sa mala vypustiť z oddielu 1.2 prílohy II.
7. Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 sa dohodlo, že Maroko a Srbsko po tom, ako 22. mája, resp. 30. augusta 2019 ratifikovali mnohostranný dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v znení zmien (ďalej len „MAC“), by sa mali vypustiť z oddielu 1.3 prílohy II.
8. Kostarika prijala 15. mája 2019 legislatívne zmeny svojho režimu slobodných zón (CR001). Tieto zmeny preskúmalo Fórum OECD o škodlivých daňových praktikách na svojom zasadnutí 19. – 21. júna 2019, na ktorom sa dospelo k záveru, že nie sú škodlivé. COCG tento záver potvrdila na svojom zasadnutí 10. júla 2019. Vzhľadom na to, že tieto legislatívne zmeny sa týkali aj výrobných činností, ktoré patria do režimu slobodných pásiem (CR002), COCG na svojom zasadnutí 13. septembra 2019 dospela k záveru, že Kostarika úplne splnila svoj záväzok odstrániť škodlivé prvky svojho režimu slobodných pásiem, a preto by sa mala vypustiť z oddielu 2.1 prílohy II.
9. Maurícius prijal 25. júla 2019 zákon o rozpočte na rok 2019 a 16. augusta 2019 dodatočné právne predpisy, ktorými sa zmenili právne predpisy uplatniteľné na jeho režimy zóny Freeport (MU012) a čiastočného oslobodenia (MU010).

Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 sa tieto zmeny preskúmali a dospelo sa k záveru, že Maurícius splnil svoj záväzok odstrániť nedostatky identifikované v rámci týchto dvoch režimov: zatiaľ čo režim zóny Freeport už nie je preferenčný, v oboch režimoch sa zaviedli požiadavky hospodárskej podstaty a otázka chýbajúcich pravidiel proti zneužívaniu sa vyriešila zavedením pravidiel o kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, zhruba zosúladených s pravidlami EÚ stanovenými v smernici o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (ATAD 1). Skupina COCG preto dospela k záveru, že Maurícius by sa mal vypustiť z oddielu 2.1 prílohy II.

10. Švajčiarsko prijalo svoju daňovú reformu v októbri 2018, ale nadobudnutie účinnosti a uplatňovanie právnych predpisov bolo odložené až do výsledku referenda v máji 2019, a preto sa Švajčiarsku poskytol ďalší rok na splnenie kritéria 2.1 „*v dôsledku skutočných inštitucionálnych alebo ústavných otázok, a to napriek tomu, že v roku 2018 došlo k hmatateľnému pokroku*“. V nadväznosti na kladný výsledok tohto referenda Švajčiarsko v auguste 2019 informovalo COCG, že oficiálne výsledky boli uverejnené v úradnom vestníku. V dôsledku toho príslušné právne predpisy nadobudli účinnosť 16. júla 2019 a začnú sa uplatňovať od 1. januára 2020, zatiaľ čo Švajčiarsko už oznámilo, že jeho federálne režimy CH004 a CH005 boli od 1. januára 2019 pre nových účastníkov uzavreté.

Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 sa táto situácia preskúmala a dospelo sa k záveru, že Švajčiarsko by sa preto malo vypustiť z oddielu 2.1 prílohy II na základe toho, že boli prijaté a v úradnom vestníku uverejnené potrebné reformy.

11. Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 sa tiež dohodlo, že termín na splnenie kritéria 2.1 pre Namíbiu by sa mal zmeniť z 9. novembra na koniec roka 2019, čo si vyžaduje zmenu prílohy II. Cieľom je zosúladiť tento termín s termínom v prípade iných kritérií a jurisdikcií a dodržať vnútroštátne rozpočtové cykly.
12. Skupina pre kódex správania sa 13. septembra 2019 okrem toho dohodla, že Albánsko, Bosna a Hercegovina, Svazijsko a Namíbia, ktoré sa 8. augusta, 11. júla, 26. júla, resp. 9. augusta 2019 pripojili k inkluzívnemu rámcu pre BEPS, by sa mali vypustiť z oddielu 3.1 prílohy II.
13. V dôsledku toho by sa Albánsko, Kostarika, Maurícius, Srbsko a Švajčiarsko úplne vypustili z prílohy II.

Ďalšie otázky

14. COCG na svojom zasadnutí 13. septembra 2019 tiež preskúmala situáciu jurisdikcií po ukončení výnimky „dve z troch“ pre kritériá daňovej transparentnosti na konci júna 2019 a dospela k záveru, že všetky jurisdikcie, na ktoré sa vzťahujú požiadavky EÚ, tieto požiadavky spĺňajú. Dospela najmä k záveru, že:

- a) Na to, aby USA spĺňali kritérium EÚ 1.3¹², by mali mať dohody so všetkými členskými štátmi umožňujúce automatickú výmenu informácií (AEOI) a účinnú výmenu informácií na požiadanie (EOIR), keďže podpísali, ale ešte neratifikovali protokol, ktorým sa mení MAC. Na účely automatickej výmeny informácií sa dohody FATCA medzi príslušnými orgánmi (CAA) uzavreté medzi USA a všetkými členskými štátmi považovali za dostatočné na splnenie požiadavky EÚ. Pokiaľ ide o EOIR, USA majú zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (DTT) a/alebo dohody o výmene daňových informácií (TIEA) so všetkými členskými štátmi okrem Chorvátska. Chorvátsko a USA sa však na účely EOIR uplatňujú nezmenený MAC z roku 1988 a v nadväznosti na dialóg medzi predsedom COCG a ministerstvom financií USA sa konštatovalo, že EOIR, ktorá sa doteraz uskutočnila medzi Chorvátskom a USA, je pre obe strany účinná a uspokojivá. Okrem toho minister financií Chorvátska dostal 3. septembra 2019 oficiálny list ministerstva financií USA, v ktorom sa uvádza, že bude pokračovať vo výmene daňových informácií s Chorvátskom v súlade s medzinárodnými normami a s príslušnými potrebami oboch strán. COCG preto dospela k záveru, že USA možno považovať za krajinu spĺňajúcu podmienky na splnenie kritéria 1.3.
- b) Niue prijalo potrebné primárne a sekundárne právne predpisy na implementáciu spoločného štandardu oznamovania (CRS) a do 2. septembra 2019 dokončilo potrebné kroky na aktiváciu dvojstranných výmenných vzťahov v rámci AEOI so všetkými členskými štátmi EÚ. V dôsledku toho COCG dospela k záveru, že Niue spĺňa kritérium 1.1.

¹² USA sa už v decembri 2017 považovali za krajinu spĺňajúcu kritériá EÚ 1.1 a 1.2.

- c) Ďalšie jurisdikcie identifikované skupinou COCG, ktoré by mohli byť dotknuté ukončením výnimky „dve z troch“ (najmä: Izrael a Vanuatu), už skôr dokončili kroky potrebné na aktiváciu dvojstranných výmenných vzťahov v rámci AEOI so všetkými členskými štátmi EÚ.

15. COCG preskúmala aj legislatívne zmeny, ku ktorým došlo na Kajmanských ostrovoch v rámci kritéria 2.2 po zasadnutí Rady ECOFIN 12. marca 2019. Tieto zmeny sa preskúmali na zasadnutí COCG 20. mája 2019 a na zasadnutiach podskupiny COCG 5. júla a 4. septembra 2019, na ktorých sa vyjadrili obavy, že Kajmanské ostrovy zaviedli prvky, ktoré by sa mohli považovať za prvky sú v rozpore s požiadavkami EÚ.

Ďalšie legislatívne zmeny, ktoré boli uverejnené v úradnom vestníku 10. septembra 2019¹³, sa preskúmali na zasadnutí COCG 13. septembra, na ktorom skupina dospela k záveru, že Kajmanské ostrovy naďalej spĺňajú kritérium EÚ 2.2 (s výnimkou záležitostí týkajúcich sa fondov kolektívneho investovania¹⁴).

16. Na zasadnutí COCG 13. septembra 2019 bolo tiež dohodnuté nové usmernenie o „režimoch oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov“ uvedené v prílohe 2 k tejto poznámke.

Rada ECOFIN 12. marca 2019 so znepokojením vzala na vedomie nahradenie škodlivých preferenčných daňových režimov takýmito opatreniami s podobným účinkom v niektorých jurisdikciách. Tieto jurisdikcie prijali záväzky s cieľom zmeniť alebo zrušiť takéto opatrenia do konca roka 2019 a odvtedy sa uskutočnili dvojstranné výmeny na technickej úrovni. Toto usmernenie má preto za cieľ formalizovať požiadavky, ktoré stanovila EÚ, ako aj zabezpečiť transparentnosť v prístupe, ktorý prijala COCG v súvislosti s týmito režimami.

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

¹⁴ Kajmanské ostrovy sa zaviazali riešiť obavy týkajúce sa hospodárskej podstaty v oblasti fondov kolektívneho investovania a svoje právne predpisy upraviť do konca roka 2019.

Ďalšie smerovanie

17. Výbor stálych predstaviteľov sa preto vyzýva, aby Rade ECOFIN navrhol, aby v októbri 2019:
- ako bod A programu prijala aktualizované prílohy I a II k záverom Rady z 12. marca 2019 uvedené v prílohe 1 k tejto poznámke, ktoré zohľadňujú vyššie uvedený vývoj,
 - schválila ich uverejnenie v úradnom vestníku,
 - schválila závery, ku ktorým COCG dospela v súvislosti s ukončením výnimky „dve z troch“, pokiaľ ide o kritériá daňovej transparentnosti, a v súvislosti s Kajmanskými ostrovmi v rámci kritéria 2.2,
 - schválila usmernenie o režimoch oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov pripojené k tejto poznámke (príloha 2).

S účinnosťou odo dňa uverejnenia v *Úradnom vestníku Európskej únie* sa prílohy I a II k záverom Rady z 12. marca 2019 o revidovanom zozname EÚ obsahujúcom jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely¹⁵, v znení zmien z 22. mája¹⁶ a 21. júna 2019¹⁷, nahrádzajú týmito novými prílohami I a II:

PRÍLOHA I

Zoznam EÚ obsahujúci jurisdikcie, ktoré nespolupracujú na daňové účely

1. Americká Samoa

Americká Samoa neuplatňuje žiadnu automatickú výmenu finančných informácií, nepodpísala a neratifikovala, a to ani prostredníctvom jurisdikcie, od ktorej je závislá, mnohostranný dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v znení zmien, nezaviazala sa uplatňovať minimálne štandardy zamerané proti BEPS ani sa týmito otázkam venovať.

2. Belize

Belize zatiaľ nezmenilo ani nezrušilo jeden škodlivý preferenčný daňový režim.

Závazok Belize zmeniť alebo zrušiť jeho novoidentifikovaný škodlivý preferenčný daňový režim do konca roka 2019 sa bude monitorovať.

¹⁵ Ú. v. EÚ C 114, 26.3.2019, s. 2 – 8.

¹⁶ Ú. v. EÚ C 176, 22.5.2019, s. 2 – 5.

¹⁷ Ú. v. EÚ C 210, 21.6.2019, s. 8 – 11.

3. Fidži

Fidži zatiaľ nezmenilo ani nezrušilo svoje škodlivé preferenčné daňové režimy.

Závazok Fidži splniť do konca roka 2019 kritériá 1.2, 1.3 a 3.1 sa bude monitorovať.

4. Guam

Guam neuplatňuje žiadnu automatickú výmenu finančných informácií, nepodpísal a neratifikoval, a to ani prostredníctvom jurisdikcie, od ktorej je závislý, mnohostranný dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v znení zmien, nezaviazal sa uplatňovať minimálne štandardy zamerané proti BEPS ani sa týmito otázkami venovať.

5. Omán

Omán neuplatňuje žiadnu automatickú výmenu finančných informácií, nepodpísal a neratifikoval mnohostranný dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v znení zmien a tieto otázky stále nevyriešil.

6. Samoa

Samoa má škodlivý preferenčný daňový režim a nezaviazala sa ho odstrániť.

Samoa sa okrem toho zaviazala splniť do konca roku 2018 kritérium 3.1, ale neurobila tak.

7. Trinidad a Tobago

Trinidad a Tobago boli Globálnym fórom o transparentnosti a výmene informácií na daňové účely označené za „nevyhovujúce“.

Závazok Trinidadu a Tobaga splniť do konca roka 2019 kritériá 1.1, 1.2, 1.3 a 2.1 sa bude monitorovať.

8. Americké Panenské ostrovy

Americké Panenské ostrovy neuplatňujú žiadnu automatickú výmenu finančných informácií, nepodpísali a neratifikovali, a to ani prostredníctvom jurisdikcie, od ktorej sú závislé, mnohostranný dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v znení zmien, majú škodlivé preferenčné daňové režimy, nezaviazali sa uplatňovať minimálne štandardy zamerané proti BEPS ani sa týmito otázkam venovať.

9. Vanuatu

Vanuatu podporuje offshore štruktúry a dojednania zamerané na prilákanie ziskov bez skutočnej hospodárskej podstaty, pričom zatiaľ túto otázku nevyriešilo.

**Aktuálny stav spolupráce s EÚ, pokiaľ ide o záväzky jurisdikcií implementovať zásady
dobrej správy v daňových záležitostiach**

1. Transparentnosť

1.1 Záväzok uplatňovať automatickú výmenu informácií buď na základe podpísania Mnohostrannej dohody medzi príslušnými orgánmi (MCAA), alebo na základe dvojstranných dohôd

Tieto jurisdikcie sa zaviazali začať uplatňovať automatickú výmenu informácií do konca roku 2019:

Palau a Turecko

1.2 Členstvo v Globálnom fóre o transparentnosti a výmene informácií na daňové účely (Globálne fórum) a uspokojivé hodnotenie v súvislosti s výmenou informácií na požiadanie

Na doplnkové preskúmanie zo strany Globálneho fóra čakajú tieto jurisdikcie, ktoré sa zaviazali dosiahnuť uspokojivé hodnotenie do konca roka 2018:

Anguilla, Marshallove ostrovy a Curaçao.

Tieto jurisdikcie sa zaviazali stať sa členmi Globálneho fóra a/alebo dosiahnuť uspokojivé hodnotenie do konca roku 2019:

Jordánsko, Palau, Turecko a Vietnam.

1.3 Podpis a ratifikácia mnohostranného dohovoru OECD o vzájomnej administratívnej pomoci (MAC) alebo súboru dohôd vzťahujúcich sa na všetky členské štáty EÚ

Tieto jurisdikcie sa zaviazali podpísať a ratifikovať dohovor OECD o vzájomnej administratívnej pomoci alebo zaviesť súbor dohôd vzťahujúcich sa na všetky členské štáty EÚ do konca roku 2019:

Arménsko, Bosna a Hercegovina, Botswana, Čierna Hora, Jordánsko, Maldivy, Mongolsko, Kapverdy, Namíbia, Palau, Severomacedónska republika, Svazijsko, Thajsko a Vietnam.

2. Spravodlivé zdaňovanie

2.1 Existencia škodlivých daňových režimov

V prípade tejto jurisdikcie, ktorá sa zaviazala zmeniť alebo zrušiť svoje škodlivé daňové režimy vzťahujúce sa na výrobnú činnosť a podobné málo mobilné činnosti do konca roka 2018 a preukázala v roku 2018 hmatateľný pokrok v súvislosti so začatím týchto reforiem, sa stanovil termín na úpravu jej právnych predpisov na koniec roka 2019:

Maroko.

V prípade týchto jurisdikcií, ktoré sa zaviazali zmeniť alebo zrušiť svoje škodlivé daňové režimy do konca roka 2018, ale napriek hmatateľnému pokroku v roku 2018 tak nemohli urobiť z dôvodu skutočných inštitucionálnych alebo ústavných ťažkostí, sa stanovil termín na úpravu ich právnych predpisov na koniec roka 2019:

Cookove ostrovy a Maldivy.

Tieto jurisdikcie sa zaviazali zmeniť alebo zrušiť škodlivé daňové režimy do konca roku 2019:

Antigua a Barbuda, Austrália, Curaçao, Maroko, Namíbia, Svätá Lucia, Svätý Krištof a Nevis a Seychely.

Táto jurisdikcia sa zaviazala zmeniť alebo zrušiť škodlivý daňový režim do konca roku 2020:

Jordánsko.

2.2. Existencia daňových režimov podporujúcich offshore štruktúry, ktoré lákajú zisky bez skutočnej hospodárskej činnosti

V prípade týchto jurisdikcií, ktoré sa zaviazali riešiť otázky týkajúce sa hospodárskej podstaty v oblasti kolektívnych investičných fondov a nadviazali so skupinou pozitívny dialóg a pokračujúcu spoluprácu, sa stanovil termín na úpravu ich právnych predpisov do konca roka 2019:

Bahamy, Bermudy, Britské Panenské ostrovy a Kajmanské ostrovy.

Táto jurisdikcia sa zaviazala riešiť obavy týkajúce sa hospodárskej podstaty do konca roka 2019:

Barbados.

3. Opatrenia zamerané proti BEPS

3.1 Členstvo v inkluzívnom rámci pre boj proti BEPS alebo záväzok implementovať minimálne štandardy OECD zamerané proti BEPS

Tieto jurisdikcie sa zaviazali stať sa členmi inkluzívneho rámca pre boj proti BEPS alebo implementovať minimálne štandardy OECD zamerané proti BEPS do konca roka 2019:

Jordánsko a Čierna Hora.

Tieto jurisdikcie sa zaviazali stať sa členmi inkluzívneho rámca pre boj proti BEPS alebo implementovať minimálne štandardy OECD zamerané proti BEPS, ak a keď sa takýto záväzok stane relevantným:

Nauru, Niue a Palau.

Usmernenie o

REŽIMOCH OSLOBODENIA PRÍJMOV ZO ZAHRANIČNÝCH ZDROJOV

Skupina pre kódex správania (COCG) sa 20. mája 2019 dohodla na prístupe k posudzovaniu režimov oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov. Na základe tohto prístupu by toto usmernenie malo poskytovať smerovanie pre jurisdikcie, ktoré už prijali záväzok zmeniť svoje režimy oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov, a to v dôsledku škodlivých prvkov, ktoré identifikovala COCG. Usmernenie bude slúžiť aj ako základ pre preverovanie iných jurisdikcií s podobnými režimami do konca roka 2019.

Režimy oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov alebo režimy, ktoré vyberajú daň z príjmov právnických osôb na územnom základe, nie sú samy osebe problematické. Oslobodenie zahraničných ziskov je v skutočnosti prijateľné a v určitých prípadoch sa dokonca odporúča s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu. Problémy však vznikajú vtedy, keď takéto režimy nielen bránia dvojitému zdaneniu, ale vytvárajú aj situácie dvojitého nezdanenia. Platí to najmä v prípade režimov, ktoré majú i) príliš široké vymedzenie príjmov vylúčených zo zdanenia, najmä pasívnych príjmov zo zahraničných zdrojov bez akýchkoľvek podmienok alebo záruk, a/alebo ii) vymedzenie na základe vzťahu, ktoré nie je v súlade s vymedzením pojmu stála prevádzkareň v modelovej zmluve OECD o zdaňovaní.

COCG v minulosti takéto režimy posúdila a ako základ tohto usmernenia čerpala z precedensov COCG. Predchádzajúce posúdenia nebudú týmto usmernením ovplyvnené. Režimy, ktoré COCG nepreskúmala, možno preskúmať na základe tohto usmernenia a kritérií kódexu správania. Súčasný postup opätovného otvorenia predchádzajúcich posúdení zostáva v platnosti.

Pasívny príjem

V roku 2017 COCG konštatovala, že daňový systém, ktorý v plnom rozsahu vylučuje zo zdanenia pasívne príjmy so zahraničným vzťahom bez akýchkoľvek podmienok, je škodlivý. Platí to aj vtedy, keď sa zisky určujú na základe medzinárodne stanovených zásad, keďže konečný účinok je rovnaký ako v prípade režimu, ktorý poskytuje zvýhodnené zaobchádzanie offshore spoločnostiam s nízkou alebo žiadnou hospodárskou podstatou.

Režimy oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov, ktoré sú dostatočne široké na to, aby zahŕňali pasívne príjmy bez akýchkoľvek podmienok, môžu viesť k účelovému viazaniu a chýbajúcej hospodárskej podstate. Účelové viazanie vzniká, pretože prijatie pasívnych príjmov si vo všeobecnosti vyžaduje transakciu s nerezidentom. Pasívny príjem nie je vo všeobecnosti spojený s požiadavkami hospodárskej podstaty. COCG konštatovala, že oslobodenie pasívnych príjmov bez jasných podmienok (napr. explicitné prepojenie na určitú reálnu činnosť v rámci danej jurisdikcie) je v rozpore so zásadami kódexu.

Aktívny príjem

COCG sa dohodla, že posúdenie režimov oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov by sa malo v prvom rade zamerať na oslobodenie pasívnych príjmov. Zároveň sa však zhodla na tom, že je nevyhnutné zvážiť osobitné prvky týchto režimov spojené s aktívnymi príjmami – najmä to, či a ako sa aktívne príjmy zdaňujú.

Mali by sa zároveň starostlivo zvážiť najmä režimy, ktorými sa rozširuje oslobodenie na aktívne príjmy zo zahraničných prevádzok, pretože to môže viesť k prípadom dvojitého nezdanenia.

Analýza sa preto zameria na vymedzenie príjmov, ktoré sa považujú za príjmy so zdrojom v danej jurisdikcii, pretože od toho bude závisieť, či sú príjmy z podnikania zdanené v súlade s medzinárodnými zásadami. Táto analýza sa zameria na to, či daná jurisdikcia uplatnila vymedzenie pojmu stála prevádzkareň v súlade s vymedzením tohto pojmu v modelovej zmluve OECD o zdaňovaní. Ide o medzinárodne dohodnutú zásadu posudzovania ekonomickej prítomnosti subjektu v inej jurisdikcii s cieľom určiť, ktorá jurisdikcia má právo zdaňovať.

Možnosti nápravy škodlivých režimov oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov

Jurisdikcie s režimami oslobodenia príjmov zo zahraničných zdrojov, ktoré sa považujú za škodlivé, by mali príslušné režimy buď zrušiť, alebo zmeniť, aby sa odstránili škodlivé prvky.

Jurisdikcie by mali:

- zaviesť zdaňovanie pasívnych príjmov; alebo
- ak sú zo zdaňovania vylúčené určité druhy pasívnych príjmov:
 - implementovať primerané požiadavky hospodárskej podstaty v prípade dotknutých subjektov v súlade s Kódexom správania EÚ (zdaňovanie podnikov)¹⁸;
 - mať zavedené spoľahlivé pravidlá proti zneužívaniu; a
 - odstrániť akúkoľvek voľnú úvahu administratívneho charakteru pri určovaní príjmov, ktoré sa majú vylúčiť zo zdaňovania.

Okrem toho by mali jurisdikcie zabezpečiť uplatňovanie medzinárodných zásad v súvislosti so zdaňovaním aktívnych príjmov, najmä pokiaľ ide o vymedzenie pojmu „stála prevádzkareň“ stanovené v modelovom dohovore OECD o zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia (a to aj prostredníctvom zmeny vymedzenia pojmu stála prevádzkareň uvedeného v už uzavretej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá nie je v súlade s medzinárodnými zásadami), a následnú alokáciu príjmov.

¹⁸ Ak sa jurisdikcie posudzujú podľa kritéria 2.1, mali by sa uplatňovať požiadavky hospodárskej podstaty uvedené v usmernení COCG o výklade tretieho kritéria (dokument 10419/18).
Ak sa jurisdikcie posudzujú podľa kritéria 2.2, mali by sa uplatňovať požiadavky hospodárskej podstaty uvedené v rámcovom dokumente COCG o kritériu 2.2 (dokument 10421/18).

Keďže každý z týchto režimov má svoje vlastné špecifiká, COCG súhlasila s tým, aby útvary Komisie spolupracovali s príslušnými jurisdikciami s cieľom objasniť problematické oblasti. Na základe uvedených usmernení by sa mali vypracovať riešenia na odstránenie špecifických problémov, ktoré COCG identifikovala v prípade jednotlivých režimov. V súlade s tým by sa toto usmernenie nemalo považovať za samostatný dokument a malo by ho sprevádzať technické poradenstvo a interakcia s jurisdikciami, ktoré sú predmetom preskúmania.

Preskúmanie

Boj proti škodlivým daňovým opatreniam je neustávajúci proces. Túto usmerňujúcu poznámku bude preto COCG pravidelne kontrolovať, aby sa zabezpečilo, že sa v nej zohľadní budúci vývoj.
