

Prawne instrumenty przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania w Federacji Rosyjskiej: ogólny przegląd obowiązujących norm

Aleksandr Sergeevich Gurkin*

Artykuł jest poświęcony ogólnej analizie różnych instrumentów prawnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, które są stosowane w Federacji Rosyjskiej*. Zobrazowano w nim główne kierunki działań państwa w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz kwestie interakcji w tym zakresie pomiędzy Federacją Rosyjską a innymi państwami. Poddano analizie klauzule rosyjskie i zagraniczne doświadczenia z punktu widzenia Rosji.

Słowa kluczowe: uchylanie się od opodatkowania, odpowiedzialność prawna, klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (GAAR), szczególne przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania (SAAR), orzecznictwo, koncepcja celu biznesowego, doktryna nieuzasadnionej korzyści podatkowej, doktryna transakcji krokowej, doktryna przewagi treści nad formą, zasady dotyczące rezydencji podatkowej, zasady dotyczące cen transferowych, zasady dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych (zasady CFC), plan działań w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS), umowy międzynarodowe, konwencje, systemy i technologie informatyczne, *rescript fiscal*, monitorowanie podatkowe, równowaga interesów prywatnych i publicznych

JEL Classification: K34

* Adiunkt • Zakład Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Moskiewski Uniwersytet Państwowy im. M.W. Łomonosowa • ✉ gurkin2004@yandex.ru •
ORCID: 0000-0003-4175-9526

Kwestie dotyczące poszukiwania sposobów na przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania powinny znajdować się teraz w centrum uwagi każdego kraju rozwiniętego i zajmować także centralne miejsce w obszarze jego polityki podatkowej. Powody są dość oczywiste.

Z jednej strony podatki to ważna podstawa finansowania funkcji państwowych. W przypadku

braku dochodów podatkowych mało prawdopodobne jest, by państwo było w stanie realizować swoje funkcje społeczne, ponieważ wymagałoby to zapewnienia środków finansowych na ten cel.

Z drugiej strony podatki są niekiedy postrzegane przez społeczeństwo jako zjawisko negatywne, co czasami wiąże się z chęcią uniknięcia ich płacenia przez niektórych jego członków. W związku

* Podczas przygotowywania niniejszego opracowania autor korzystał z systemu źródeł prawnych „Konsultant Plus”.

z tym państwo ustanawiając i pobierając podatki, powinno przede wszystkim działać prospołecznie i kierować się zasadą zachowania równowagi pomiędzy interesem prywatnym a publicznym, w którym leży niedopuszczanie do działania wbrew niemu.

Jak precyzyjnie zauważył szwedzki ekonomista i laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii, Gunnar Karl Myrdal: „podatki stanowią najbardziej elastyczny i skuteczny, a jednocześnie bardzo niebezpieczny instrument polityki podatkowej”.

W Rosji dochody podatkowe stanowią gros wszystkich dochodów budżetowych, a ich udział w tych dochodach może sięgać 80–90%. Pozostały dochód budżetowy stanowią dochody niepodlegające z podatków oraz dobrowolne płatności.

W interesie państwa leży zatem tworzenie skutecznych mechanizmów skłaniających podmioty podatkowe do wypełniania ich konstytucyjnych obowiązków płacenia legalnie ustanowionych podatków i opłat zgodnie z art. 57 Konstytucji Federacji Rosyjskiej¹.

Istotną rolę prewencyjną w zakresie zapobiegania działaniom nastawionym na uchylanie się od opodatkowania pełni odpowiedzialność prawna. Jednocześnie niektórzy rosyjscy badacze uznają funkcję prewencyjną za jedną z najważniejszych funkcji odpowiedzialności prawnej (Lazarev, 2002). Inni, na przykład S.S. Alekseev, uważają, że zapobieganie wykroczeniom (przestrzeganie przed nimi) osiągnięte jest dzięki karze, funkcji karnej, której celem jest przeciwdziałanie popełnianiu przestępstw i która odgrywa ważną rolę w edukacji i przemianianiu świadomości ludzi (Alekseev, 1982, s. 374). Odpowiedzialność za naruszenie przepisów podatkowych w Federacji Rosyjskiej stanowi połączenie różnych typów odpowiedzialności. To oznacza, że brak zapłaty podatku lub opłacenie go jedynie w części czy nie na czas, może spowodować nałożenie skutków administracyjnych lub odpowiedzialności karnej na osobę, która przepisy naruszyła.

¹ Konstytucja Federacji Rosyjskiej z dnia 12 grudnia 1993 r., Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej. 4 sierpnia 2014 r. nr 31. Art. 4398.

Jednakże samo ustanowienie środków nakładających odpowiedzialność nie wystarczy, by zwalczyć uchylanie się od opodatkowania. W związku z tym państwo opracowuje i tworzy ustawy, zawierające klauzule (przepisy) ogólne przeciwdziałające uchylaniu się od opodatkowania (klauzule ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, GAAR) oraz wdrażają dodatkowe (szczególne) klauzule antyabuzywne, przeciwdziałające minimalizowaniu płatności podatkowych (szczególne przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, SAAR). Istnienie zarówno klauzuli ogólnej, jak i przepisów szczególnych w ustawodawstwie rosyjskim, które mają na celu zapobiec uchylaniu się od opodatkowania, wiąże się generalnie ze światową tendencją w krajach rozwiniętych. Z zasady klauzule ogólne wprowadzają ogólny zakaz uchylania się od opodatkowania lub podejmowania powiązanych działań, mają zastosowanie do szerokiej gamy (a nie konkretnej grupy) podatników i nie odnoszą się do określonych obszarów działalności podatników. Klauzule te często są formułowane jako ogólne normy, zasady oraz znajdują odzwierciedlenie w ustawodawstwie i orzecznictwie. Klauzule szczególne mają na celu zwalczać konkretne metody i działania podatników (lub pewnych grup podatników) wykorzystywane do uchylania się od opodatkowania.

Przykładem klauzuli ogólnej, której celem jest przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania, jest art. 54.1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej² („Limity egzekwowania prawa do kalkulacji podstawy opodatkowania i (lub) kwoty podatku, opłaty, składek na ubezpieczenie publiczne”). Wskazana norma weszła w życie w 2017 r. i została wykonana przepisami ustawy federalnej nr 163-FZ³. Celem wprowadzenia wspomnianej normy było prawne ustanowienie ogólnej klauzuli zabraniającej podatnikom uznawania okolicz-

² Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej. Część pierwsza, Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej. 3 marca 1998 r. nr 31. Art. 3824.

³ Ustawa federalna z dnia 18 lipca 2017 r. w sprawie nowelizacji Części pierwszej Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej. 24 lipca 2017 r. nr 30. Art. 4443.

ności ekonomicznych dla celów podatkowych, jeśli głównym celem ich księgowania jest niezapłacenie albo niepełne zapłacenie i(lub) uzyskanie zwrotu podatku.

Przed wprowadzeniem art. 54.1 do Kodeksu podatkowego, w sprawach sądowych powszechnie wykorzystywano Dekret Zgromadzenia Plenarnego Najwyższego Sądu Arbitrażowego Federacji Rosyjskiej z dnia 12 października 2006 r. nr 53 w sprawie oceny przez sądy arbitrażowe uzasadnienia uzyskania korzyści podatkowych przez podatnika (zwany dalej Dekretem nr 53)⁴.

Przyjęcie Dekretu nr 53 „podyktowane było potrzebą dostosowania praktyki arbitrażowej w sprawach dotyczących planowania podatkowego i uchylania się od opodatkowania” (Pepelyaev, 2006). Konieczne było wypracowanie jednolitej praktyki sądowej w zakresie rozstrzygania spraw noszących znamiona uchylania się od opodatkowania. Dekret nr 53 zaznacza, że w obszarze relacji podatkowych zachodzi domniemanie, iż podatnik działa w dobrej wierze. Dekret ten uznaje także, że „możliwość osiągnięcia tego samego efektu ekonomicznego przy niższej korzyści podatkowej w wyniku dokonania innych czynności przez podatnika, które przewiduje prawo lub których prawo nie zabrania, nie stanowi podstawy uznania korzyści podatkowej za nieuzasadnioną” (punkt 9). Jak słusznie zatem zauważono w miarodajnym podręczniku o prawie podatkowym, praktyka sądów rosyjskich nie podważa prawa podatników do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób umożliwiający im minimalizowanie podatku. Jednakże rodzaj transakcji wybrany przez podatnika nie powinien nosić znamion sztuczności pozbawionej ekonomicznego sensu (Pepelyaev, 2015, s. 768). Korzyść podatkowa nie może stanowić niezależnego celu biznesowego zawarcia transakcji. Dokument wymienia także okoliczności, które mogą wskazywać na fakt, że podatnik uzyskał nieuzasadnioną korzyść podatkową.

Koncepcja „celu biznesowego” i doktryna „nieuzasadnionej korzyści podatkowej” nakreślone

⁴ Opublikowano w: *Biuletyn Najwyższego Sądu Arbitrażowego Federacji Rosyjskiej*, grudzień 2006 r. nr 12.

w Dekrecie nr 53 także mogą stanowić przykład ogólnych klauzul przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Klauzule ogólne przeciwdziałające uchylaniu się od opodatkowania nie muszą być zatem zawarte jedynie w tekście ustaw, ale mogą zostać ustanawiane także w drodze czynności sądowych. Wykorzystywanie orzecznictwa do walki z uchylaniem się od opodatkowania jest praktykowane na całym świecie. Niektóre z doktryn orzecznictwa w szczególności (na przykład doktryna celu biznesowego, doktryna transakcji krokowej, doktryna przewagi treści nad formą i inne) stały się dość rozpowszechnione w krajach rozwiniętych.

Wygląda na to, że wdrożenie art. 54.1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej stanowi konsolidację różnych norm wyrażonych wcześniej w Dekrecie nr 53. Znajdowała się w nim przede wszystkim doktryna celu biznesowego. Z jednej strony konsolidacja wspomnianej doktryny na poziomie legislacyjnym (a nie jedynie na poziomie orzeczeń sądowych) jest pozytywnym rozwiązaniem, ponieważ czynności sądowych nie uznaje się za oficjalne źródła prawa w rosyjskim systemie prawnym. Z drugiej strony art. 54.1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej pod wieloma względami respektuje okrojony wersję zapisów Dekretu nr 53, co zasadniczo nie tworzy żadnych dodatkowych gwarancji dla podatników, a jednocześnie odrzuca kilka zmian, na straży których stała treść Dekretu nr 53. Dlatego w treści art. 54.1 Kodeksu podatkowego nie pojawia się, na przykład, „nieuzasadniona korzyść podatkowa”, choć koncepcja takiej nieuzasadnionej korzyści podatkowej nie utraciła na istotności.

Jednocześnie interesująca jest także kwestia stosowalności Dekretu nr 53 po wejściu w życie art. 54.1 Kodeksu podatkowego. Według rosyjskich organów podatkowych art. 54.1 Kodeksu podatkowego stanowi odzwierciedlenie nowego podejścia, a przepisy Dekretu nr 53 nie mogą być stosowane z uwagi na włączenie art. 54.1 do Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. W tym przypadku organy podatkowe, jak wskazano w uzasadnieniu Federalnej Służby Podatkowej (rosyjskiej FSP), powinny zgodnie z wynikami audytu podatkowego

poprawnie zakwalifikować okoliczności zastane w trakcie audytu w odniesieniu do konkretnego zapisu art. 54.1 Kodeksu podatkowego⁵. Jednakże ich opinia budzi kontrowersje, a w związku z tym podejście prawne opisane w Dekrecie nr 53 może być także z powodzeniem stosowane przez sądy podczas rozpatrywania spraw, szczególnie zważywszy na niewielką liczbę orzeczeń sądowych wydanych w odniesieniu do art. 54.1 Kodeksu podatkowego. Teraz sądy mogą stosować zapisy art. 54.1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej.

Oprócz ogólnej klauzuli zapobiegającej podejmowaniu czynności dokonywanych w celu uchylenia się od opodatkowania w Rosji opracowywano i powszechnie stosowano szczególne przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania (SAAR). Tego typu normy, obowiązujące w Rosji, obejmują przede wszystkim: zasady dotyczące rezydencji podatkowej, cen transferowych, cenie kapitalizacji, kontrolowanych spółek zagranicznych (zasady CFC), koncepcję ustalania rzeczywistej własności i inne.

Należy zauważyć, że jednym z głównych celów polityki podatkowej w ostatnich latach była walka z uchylaniem się od opodatkowania przy wykorzystaniu jurysdykcji stosujących niskie stawki podatkowe. W 2013 r., pod przewodnictwem Rosji, kraje Grupy G-20 zatwierdziły plan działań w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS).

BEPS obejmuje opracowywanie środków mających na celu rozwiązanie problemów pojawiających się w gospodarce cyfrowej, zaostrzenie zasad opodatkowania zysków kontrolowanych spółek zagranicznych oraz skorygowanie wymagań podatkowych w zakresie cen transferowych.

Jak słusznie zauważono w literaturze prawnej, środki przewidziane w ramach Planu Działań BEPS koncentrują się na problemach globalnych, których rozwiązanie poprzez wprowadzanie

jedynie krajowych instrumentów i koordynację działań państw nie jest możliwe, a także na wypracowywaniu pewnego niezbędnego konsensu w zakresie zasad międzynarodowego opodatkowania i unikania podwójnego opodatkowania, tam gdzie obowiązują one już od dłuższego czasu (Machekhin, 2016, s. 110–111). Zatem wzmocnienie współpracy międzynarodowej w obszarze opracowywania szczególnych norm zwalczania uchylania się od opodatkowania powinno stanowić istotny element polityki podatkowej każdego rozwijającego się państwa. Jednocześnie wydaje się, iż uwzględnianie jakichkolwiek doświadczeń zagranicznych powinno być dostosowane do specyfiki ustawodawstwa krajowego.

Można stwierdzić, że w ciągu ostatniej dekady wprowadzono wiele istotnych zmian w rosyjskim ustawodawstwie podatkowym, czemu przyświecał cel przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania. Do najważniejszych z nich można zaliczyć na przykład: *pojawienie się instytucji rezydencji podatkowej podmiotów prawnych* (do tej pory w ustawodawstwie rosyjskim mowa była o rezydentach podatkowych tylko w odniesieniu do osób fizycznych), *stworzenie mechanizmu opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych* (zasady te mają zastosowanie w sytuacjach, gdy podatnicy tworzą spółki zagraniczne w jurysdykcjach stosujących niskie stawki podatkowe w celu realizacji pewnych działań, a przepisy powinny zniechęcać do wykorzystywania tego typu jurysdykcji, stosujących niskie stawki podatkowe w celu tworzenia nieuzasadnionych preferencji i uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych), *wdrożenie zasad w zakresie cen transferowych* (zasady te stosuje się w celu kontroli cen towarów, zleceń i usług objętych transakcjami zawieranymi przez podmioty zależne).

Jeżeli chcielibyśmy dokonać ogólnej oceny szczególnych przepisów obowiązujących w Federacji Rosyjskiej, należy zauważyć, że praktyka stosowania zdecydowanej większości tych norm nie została jeszcze wypracowana. Pod wieloma względami powody tej sytuacji mają charakter obiektywny. Przykładowo wiele przepisów szczególnych, które są znane w niektórych zagranicznych

⁵ Pismo Rosyjskiej Federalnej Służby Podatkowej z dnia 31 października 2017 r. nr ЕД-4-9/22123@ w sprawie zaleceń dotyczących stosowania zapisów art. 54.1 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej, System źródeł prawnych „Konsultant Plus”, 2020 r.

systemach prawnych od dziesięcioleci, a niekiedy i stuleci, i które rozwijają się zgodnie z realiami gospodarki, zawiąły do Rosji dopiero niedawno. Powyższe stwierdzenie można zilustrować na podstawie zasad rezydencji podatkowej, które zdaniem V.V. Yeremenok odnaleźć można w brytyjskiej praktyce sądowej już w latach 1874–1876. W późniejszym okresie rozwijały się w ramach kolejnych decyzji sądów, a w drugiej połowie XX w. zostały wprowadzone do brytyjskich przepisów ustawowych (Eremenok, 2013). W Rosji zasady te wdrożono dopiero w 2015 r.

Reakcje na potrzebę wprowadzenia szczególnych przepisów przeciwdziałających uchylaniu się od opodatkowania są już zatem spóźnione, a ustawodawca rosyjski działa w tym przypadku dość szybko, starając się brać pod uwagę zagraniczne doświadczenia, które kształtowały się przez wiele lat. Jednocześnie tego typu pośpiech dość często skutkuje potrzebą korygowania przepisów, które zdaje się dopiero zostały wprowadzone, co pod wieloma względami wskazuje na ich niedopracowanie. Dlatego też nowelizowano większość przepisów szczegółowych w obszarze uchylania się od opodatkowania, przyjętych na przestrzeni ostatnich lat. Jednakże nie wszystkie te nowelizacje można uznać za skuteczne, a niektóre z tego typu norm nadal wymagają dopracowania.

Poza tym, że Rosja wprowadza zmiany oraz nowe normy i instytucje do ustawodawstwa krajowego, jest także stroną wielu umów międzynarodowych, zawierających klauzule lub środki przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania, łączące w sobie starania państw w tym obszarze. Rolę umów międzynarodowych w systemie prawnym Rosji określa część 4 art. 15 Konstytucji Federacji Rosyjskiej⁶, a zgodnie z zawartymi w niej przepisami traktaty międzynarodowe, których stroną jest Federacja Rosyjska, stanowią część systemu prawnego państwa i mają pierwszeństwo w przypadku kolizji z normami ustawodawstwa krajowego.

⁶ Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej, 4 sierpnia 2014 r. nr 31. Art. 4398.

W 2019 r. Rosja ratyfikowała Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku⁷ datowaną na 24 listopada 2016 r. Klauzule konwencji wielostronnej mają na celu zapobiegać nadużyciom umów międzynarodowych przez podatników w celu uzyskania korzyści. Ponadto jednym z celów konwencji wielostronnej jest wypracowanie jednej zasady, która byłaby częścią wszystkich umów międzynarodowych w zakresie unikania podwójnego opodatkowania, mówiącej o tym, że nie można wykorzystywać ich w celu uchylania się od opodatkowania. Ratyfikacja tej konwencji wielostronnej stanowi logiczną kontynuację wdrażania środków opracowanych w ramach Planu Działań BEPS.

Innym przykładem współpracy międzynarodowej jest przystąpienie Rosji w 2014 r. do wielostronnej Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych opracowanej przez Radę Europy oraz OECD w 1988 r.⁸ W efekcie przystąpienia do tej Konwencji, rosyjska Federalna Służba Podatkowa ma szansę wymieniać informacje z kompetentnymi władzami państw obcych. Wcześniej natomiast nie istniały podstawy prawne wywierania wpływu administracyjnego. Dokument ten oferuje możliwość skorzystania z kilku sposobów wymiany informacji: przekazanie informacji na żądanie państwa żądającego, automatyczna wymiana informacji (która wymaga podpisania dodatkowego dokumentu przez strony i wiąże się z okresowym, regularnym przekazywaniem danych) oraz wymiana informacji z własnej inicjatywy. Przystąpienie do tej Konwencji zwiększa możliwości Federalnej Służby Podatkowej w zakresie pozyskiwania informacji finansowych o podatnikach od zagranicznych organów regulacyjnych, uniemożliwiając tym samym podatnikom uchylanie się od podatków. Obecnie Rosja bierze już czynny udział w automatycznej wy-

⁷ Opublikowano w: Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej, 9 marca 2020 r. Art. 1281.

⁸ Opublikowano w: Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej, 2016 r. nr 12. Art. 1586.

mianie informacji finansowych z innymi krajami. Jednocześnie jako jeden z głównych kierunków polityki budżetowej, podatkowej i celnej w 2020 r. oraz planu na okres 2021–2022 (dokument został zatwierdzony przez rosyjskie Ministerstwo Finansów), a także jeden z istotnych celów polityki podatkowej na te lata wskazano opracowanie systemu automatycznej wymiany informacji podatkowych, jak również wdrożenie Planu Działań BEPS, ponieważ sprzyja to „zapewnieniu otwartości i konkurencyjności rosyjskiego systemu podatkowego” oraz pozwala odpowiedzieć na wyzwania związane z erozją podstawy opodatkowania czy też z uchylaniem się od podatków.

Można więc wyróżnić kilka głównych obszarów współpracy pomiędzy Rosją a innymi krajami w ramach obowiązywania umów międzynarodowych – jest to ustanawianie szczególnych przepisów tych umów, które przeciwdziałają uchylaniu się od opodatkowania, a także udzielanie administracyjnego wsparcia w kwestiach podatkowych.

Innym istotnym kierunkiem rozwoju środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania jest opracowywanie systemów informacyjnych oraz technologii, które mają wykrywać naruszenia w tym obszarze i zapobiegać im. Środki te są także wdrażane przez państwo poprzez ich konsolidację w ramach dokumentów regulacyjnych. Jednocześnie konsolidacja tego typu środków sugeruje, że istnieje możliwość wykorzystania przełomowych technologii, by spełnić nowe wymogi dla systemów podatkowych, co jest szczególnie ważne w kontekście cyfryzacji gospodarki.

Niektórzy badacze wyróżniają nawet opracowywanie środków organizacyjno-technicznych jako odrębny kierunek tworzenia środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (Pepelyaev, 2015, s. 757). Prezentując raport z 2017 r., szef rosyjskiej Federalnej Służby Podatkowej zauważył, że rosyjska Federalna Służba Podatkowa „dokonała jakościowego przełomu w zakresie rozwoju swojej infrastruktury technologicznej”, czego efektem był „wzrost dochodów podatkowych”⁹. Organy podatkowe opracowują różne usługi in-

formacyjne oraz platformy cyfrowe, które upraszczają procesy płacenia podatków i pozyskiwania informacji (w tym o kontrahentach), a także wdrażają nowe programy umożliwiające automatyczną kontrolę działań podatników i zapobiegające wszelkim możliwym próbom uniknięcia podatku. Obecnie są wykorzystywane różne podobne technologie, a jedną z nich jest program ACS VAT-2. Umożliwia on automatyczną kontrolę podatku VAT, wykorzystując informacje przekazane przez podatników w zeznaniach podatkowych oraz dane pochodzące z zeznań podatkowych ich kontrahentów w celu wykrycia rozbieżności pomiędzy przekazanymi danymi, a tym samym zmniejsza ryzyko, iż podatnik uchyli się od podatku VAT, do minimum. Stosowanie ACS VAT-2 zwiększyło poziom poboru VAT o miliony rubli rocznie, które trafiają do budżetu. Wdrożenie technologii informacyjnych oraz stopniowe tworzenie jednolitej przestrzeni informacyjnej w obszarze administracji pozwoliło zatem znacznie zwiększyć dochody budżetowe bez jednoczesnego podnoszenia obciążeń podatkowych.

Stosowanie różnych technologii informacyjnych i metod kontroli automatycznej przyczynia się do realizacji zasady transparentności kontroli finansowej. Obecnie rozwój technologiczny oraz wdrażanie technologii cyfrowych w obszarze kontroli podatkowych stanowią jeden z priorytetów w dziedzinie rozwoju polityki podatkowej Federacji Rosyjskiej.

Jednocześnie wydaje się, że nie ma możliwości całkowitego wyeliminowania unikania opodatkowania przy braku dobrowolnej chęci podatnika, by wypełniać swoje osobiste zobowiązania podatkowe. Dlatego też ustawodawstwo podatkowe powinno być sprawiedliwe, zrozumiałe i stabilne. Wobec tego same organy podatkowe muszą ściśle przestrzegać przepisów podatkowych i wyjaśniać je podatnikom.

W Rosji nadal jest wiele do zrobienia w tym zakresie. Ustawodawstwo podatkowe w Federacji Rosyjskiej nie można nazwać stabilnym, jako że każdego roku wdraża się dziesiątki przepisów do systemu podatkowego, które obejmują zarówno nowe zasady, jak i nowelizacje tych już istniejących. Oczywiście może to również wskazywać na

⁹ www.nalog.ru/1m77/news/activities_fts/6973314.

postępującą modernizację systemu podatkowego, ale w większym stopniu oznacza *de facto* niestabilność ustawodawstwa podatkowego oraz brak przejrzystych, długotrwale obowiązujących norm, umożliwiających podatnikom i inwestorom planowanie działań w dłuższej perspektywie.

Ponadto w Rosji nie wypracowano jeszcze instytucji współpracy pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi w formie uzyskiwania wstępnych decyzji w kwestiach podatkowych. Takiej jak na przykład instytucja *rescript fiscal* (lub jej alternatywy), funkcjonująca w wielu krajach (np. w USA, Australii, Holandii, Francji), w ramach której podatnik może wystąpić do organu podatkowego o wydanie opinii w zakresie skutków podatkowych transakcji przed jej dokonaniem. Organ podatkowy po wydaniu takiej opinii powinien następnie postępować zgodnie z zawartymi w niej ustaleniami, co oznacza, że są „związane” zadeklarowanym stanowiskiem. Wskazany mechanizm gwarantuje, że podatnik zyskuje pewność skutków podatkowych, wiążących się z daną transakcją, i zapobiega wystąpieniu jakichkolwiek nadużyć ze strony organu podatkowego.

Podobną instytucję – „monitorowanie podatkowe” – wdrożono w Rosji w 2016 r. Monitorowanie podatkowe umożliwia koordynację podejść do opodatkowania, udzielanie porad w zakresie zakończonych i planowanych transakcji poprzez wydawanie przez organy podatkowe umotywowanych opinii oraz redukcję kosztów, jakie organizacje ponoszą na prowadzenie kontroli podatkowych. Koncepcja rozwoju i funkcjonowania systemu monitorowania podatkowego¹⁰, zatwierdzona przez rząd Federacji Rosyjskiej w 2020 r., zakłada coroczne poszerzanie kręgu podmiotów uczestniczących w monitorowaniu podatkowym. Jednakże obecnie jest dostępna dla ograniczonej grupy podatników. W związku z tym jedynie 44 organizacje skorzystały z mechanizmu monitorowania podatkowego w 2019 r. (są to duzi podatnicy, od których pochodzi około 12% wszystkich dochodów podatkowych, wpływają-

cych do budżetu federalnego). Dlatego obecnie monitorowanie podatkowe stanowi w Rosji instytucję „dla elit”. Powyższe rozważania potwierdzają, że pod wieloma względami niektóre progresywne instytucje, których celem jest gwarancja realizacji zasady pewności prawa w relacjach prawno-podatkowych, a także promowanie ufności i rozwijanie współpracy pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi obecnie stanowią w Rosji raczej deklaracje niż skuteczne instrumenty prawne.

Podsumowując obowiązujące obecnie w Rosji klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania, należy zauważyć, że w ostatnich latach były one intensywnie rozwijane (konsolidowane) i obejmują całą gamę różnych środków i norm, które powstały przy należyтым uwzględnieniu międzynarodowej współpracy oraz międzynarodowych najlepszych praktyk.

Wdrożenie takich właściwych środków wpłynęło pozytywnie na wzrost dochodów podatkowych, zasilających budżet państwa. Jednocześnie niektóre z przyjętych przepisów wymagają daleko idącego udoskonalenia, podczas gdy niektóre skuteczne mechanizmy mają raczej charakter deklaracji i nie są stosowane powszechnie. Ponadto skuteczność stosowania mechanizmów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w bezpośredni sposób zależy od stabilności, przejrzystości i sprawiedliwości ustawodawstwa podatkowego, które musi być zrozumiałe dla podatników. Konieczne jest także wypracowanie różnych form współpracy i interakcji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Powinno na tym zależeć obu stronom, ponieważ przestrzeganie przepisów podatkowych stanowi obowiązek jednych i drugich.

Organy podatkowe, przeprowadzając kontrole podatkowe i opracowując nowe mechanizmy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, powinny kierować się nie tylko potrzebą pozyskiwania środków do budżetu i to za wszelką cenę, ale stosować się także do podstawowych zasad prawnych: pierwszeństwa praw i wolności cywilnych oraz człowieka, legalizmu, transparentności i humanizmu. Jak słusznie zauważyła E.V. Ovcharova, niestosowanie się do tego typu zasad negatywnie odbija się na poziomie gwarancji prawnych i orga-

¹⁰ Zarządzenie Rządu Federacji Rosyjskiej z dnia 21 lutego 2020 r., nr 381-p, Zbiór ustaw Federacji Rosyjskiej, 2 marca 2020 r. nr 10. Art. 1357.

nizacyjnych wiążących się ze statusem prawnym podatnika jako jednostki (Ovcharova, 2019). Prowadzi to w końcu do nadszarpnięcia społecznego zaufania do rządu i skutkuje nieprzestrzeganiem praw krajowych przez obywateli, w tym próbami uniknięcia opodatkowania.

Dlatego dobrowolne wypełnianie obowiązków związanych z płaceniem podatków w kraju nie jest możliwe, jeżeli nie zostanie zachowana równowaga pomiędzy interesem publicznym a prywatnym oraz bez społecznego zaufania do państwa, jego instytucji i praw.

Abstract

Legal Instruments for Countering Tax Evasion in the Russian Federation: A General Overview of the Applicable Rules

The paper is dedicated to a general analysis of various legal anti-avoidance instruments which are used in the Russian Federation. The author did not have an objective to describe all legal mechanisms used in this area in the Russian Federation, since the volume of the paper is insufficient to do so. At the same time, the paper reveals the main directions of the state's activity in the field of anti-avoidance, analyses Russian rules and foreign experience perceived by Russia, and the issues of interaction in this area between the Russian Federation and foreign states.

Keywords: tax evasion, legal liability, general anti-avoidance rules (GAAR), special anti-avoidance rules (SAAR), judicial doctrines, business goal concept, unjustified tax benefit doctrine, step transaction doctrine, substance above form doctrine, tax residency rules, transfer pricing rules, controlled foreign company rules (CFC rules), base erosion and profit shifting (BEPS) action plan, international agreements, conventions, information systems and technologies, fiscal rescript, tax monitoring, basic principles of law, balance of private and public interests

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Alekseev, S.S. (1982). *Problems of the theory of law*. Vol. 1, Moscow, s. 374.
- Eremenok, V.V. (2013). *Tax residency of legal entities: legal regulation in the UK and the OECD experience: synopsis of thesis for a Candidate Degree in Law Sciences*. Moscow.
- Lazarev, V.V. (2002). *Problems of the general theory of law and the state: a textbook for universities*, V.S. Nersesyants (Ed.). Moscow, s. 497.

- Machekhin, V.A. (2016). Tax deoffshorization in Russia and the BEPS project: an attempt to compare, *Bulletin of Kutafin University (MSAL)*, No. 6.
- Ovcharova, E.V. (2019). Tax compliance in Russia: problems of correlation of measures of administrative coercion and incentive, *Law Journal of the Higher School of Economics*, No. 1.
- Pepelyaev, S. (2006). Commentary to the Decree of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 12 October No. 53, *Tax Expert*, No. 2.
- Pepelyaev, S.G. (red.). (2015). *Tax Law: Textbook for universities*. Moscow.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl