

RAFAŁ LIPNIEWICZ

Uniwersytet Wrocławski

rafal.lipniewicz@uwr.edu.pl

ORCID: 0000-0002-2171-9415

Sankcje podatkowe jako instrument presji ekonomicznej wobec Federacji Rosyjskiej w kontekście wojny w Ukrainie

Słowa kluczowe: sankcje ekonomiczne, Rosja, Ukraina, współpraca podatkowa, wymiana informacji, dochód zagraniczny

TAX SANCTIONS AS AN INSTRUMENT OF ECONOMIC PRESSURE ON THE RUSSIAN FEDERATION IN THE CONTEXT OF THE WAR IN UKRAINE

Abstract

The paper presents legal and economic aspects of tax sanctions imposed by some countries (international organizations) on the Russian Federation in response to this country's aggression against Ukraine in February 2022. The main research question is whether tax restrictions against Russia are fiscally and economically severe enough to make an impact on Russian political and military decisions in the context of the invasion as Moscow's budget deficit is getting higher. The conducted research shows that due to the symmetry (the mirror effect) of adverse tax consequences (and also economic consequences) associated with the imposition of most of tax sanctions, even countries that strongly support Ukraine in the war have not decided to adapt such restrictive measures against the Russian Federation that could significantly affect fiscal situation in Russia and, above all, reduce tax benefits resulting from international tax treaties, which still apply to Russian taxpayers who conduct cross-border business activity and invest abroad.

Keywords: economic sanctions, Russia, Ukraine, tax cooperation, exchange of information, foreign income

Uwagi wprowadzające

Dokonana w lutym 2022 roku agresja Rosji na Ukrainę spotkała się z wielowymiarową reakcją wielu państw, działających indywidualnie bądź w ramach organizacji międzynarodowych. Owa odpowiedź — oprócz wsparcia militarnego i gospodarczego dla Ukrainy — przyjęła również formę presji ekonomicznej na Federację Rosyjską poprzez zastosowanie całego spektrum sankcji gospodarczych (finansowych). Jednym z elementów tych sankcji są działania podejmowane w sferze podatkowej.

Z uwagi na przysługującą państwom suwerenność podatkową rozumianą jako kompetencja państwa do określania celów i kierunków polityki podatkowej gwarantująca autonomię w procesie nakładania podatków¹ wpływ podmiotów zewnętrznych na kształt rosyjskiego systemu podatkowego jest oczywiście ograniczony. Jednakże owa suwerenność i związana z nią odporność na wpływy podmiotów zewnętrznych na wewnętrzną politykę podatkową, a tym samym na politykę gospodarczą nie ma charakteru bezwzględnego. Federacja Rosyjska jest bowiem stroną szeregu międzynarodowych umów podatkowych, a poszczególne państwa, działając bilateralnie bądź w ramach organizacji międzynarodowych (między innymi Unii Europejskiej), mogą podejmować działania mające bezpośredni bądź pośredni wpływ na podniesienie poziomu ryzyka podatkowego i zakresu obowiązków podatkowych dla potencjalnych inwestorów, co może skutkować zmniejszeniem napływu (bądź odpływem już zrealizowanych) inwestycji zagranicznych do (z) Federacji Rosyjskiej, a w konsekwencji zmniejszeniem wpływów podatkowych do rosyjskiego budżetu.

Wśród zastosowanych do tej pory podatkowych instrumentów presji zewnętrznej na szczególną uwagę zasługują zawieszenie dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawieszenie wymiany informacji podatkowych z Federacją Rosyjską, a także umieszczenie przez Unię Europejską Rosji w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (tak zwana lista rajów podatkowych).

Zawieszenie (wypowiedzenie) dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z Federacją Rosyjską

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: umowy u.p.o.) są istotnym narzędziem wspierania współpracy gospodarczej i handlowej oraz inwestycji transgranicznych pomiędzy państwami na całym świecie. Głównym celem

¹ T. Dagan, *Klaus Vogel lecture 2021: Unbundled tax sovereignty — refining the challenges*, „Bulletin for International Taxation” 2022, nr 7, s. 318–320.

umów u.p.o. jest promowanie — poprzez eliminowanie bądź zmniejszanie poziomu międzynarodowego podwójnego opodatkowania — transgranicznej wymiany towarów i usług oraz przepływu kapitału i osób. Do węzłowych celów umów u.p.o. należy również zaliczyć zapobieganie unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od niego². Skutkiem zawieranych umów u.p.o. jest również swoista integracja dwóch systemów podatkowych w zakresie obciążeń podatkowych nakładanych wyłącznie w ramach krajowych systemów podatkowych przez państwa strony umowy³. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zmniejszają wysokość obciążeń podatkowych inwestorów zagranicznych i zapewniają im większe bezpieczeństwo prawne w sferze opodatkowania dochodu i majątku o transgranicznym charakterze.

Z formalnej perspektywy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają z reguły charakter bilateralny i wzorowane są na Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (KM OECD)⁴ oraz — w mniejszym zakresie — na Modelowej konwencji ONZ⁵. Federacja Rosyjska zawarła 80 dwustronnych umów u.p.o.

W odpowiedzi na rosyjską agresję na Ukrainę niektóre z państw będących stronami umów u.p.o. z Federacją Rosyjską zaczęły rozważać ich zawieszenie bądź wypowiedzenie jako formę sankcji (presji) ekonomicznej. Jak do tej pory na zawieszenie zdecydowała się Łotwa. Na wypowiedzenie umowy z Rosją zdecydowały się — z oczywistych względów — Ukraina (z dniem 1 stycznia 2023 roku) oraz Dania, która w czerwcu 2023 roku poinformowała Rosję o wypowiedzeniu duńsko-rosyjskiej u.p.o. z dniem 1 stycznia 2024 roku. Taka wstrzeźliwość państw w zastosowaniu tej formy sankcji podatkowych wynika z faktu, że zawieszenie (w dalszej części artykułu rozważania odnoszące się do zawieszenia u.p.o. należy wprost odnosić również do wypowiedzenia umowy) u.p.o. oznacza szereg skutków w sferze transgranicznego opodatkowania dochodu i majątku w obu państwach stronach takiej (z reguły bilateralnej) umowy, co będzie oddziaływać symetrycznie zarówno na zakres opodatkowania rosyjskich rezydentów podatkowych, jak i na rezydentów państwa decydującego się na taki krok.

Zawieszenie stosowania umowy u.p.o. stwarza bowiem ryzyko podwójnej rezydencji podatkowej, zarówno dla osób fizycznych, jak i spółek będących rezydentami, dla celów podatkowych w obu umawiających się państwach. W sytuacji gdy osoba (fizyczna, prawna) spełni kryteria uznania za rezydenta podatkowego przewidziane w rosyjskim prawie podatkowym przy jednoczesnym spełnieniu kryteriów rezydencji ujętych w regulacjach drugiego państwa (z którym umowa

² R.M. Kysar, *Interpreting tax treaties*, „Iowa Law Review” 101, 2016, nr 1387, s. 1393.

³ Szerzej zob. R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, s. 31–32.

⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing 2017.

⁵ United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, New York 2021.

u.p.o. została zawieszona), może to oznaczać, że oba te państwa będą się domagać opodatkowania ogólnoswiatowych dochodów danej osoby, wykonując powszechnie akceptowany i stosowany na świecie zakres nieograniczonej terytorialnie jurysdykcji podatkowej (*full tax liability*)⁶, która przysługuje wspólnie państwom w stosunku do „własnych” rezydentów podatkowych.

Obowiązujące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują istnienie kryteriów rozstrzygających w przypadku zaistnienia takiej kolizji rezydencji podatkowych (spełnienie przez tę samą osobę krajowych kryteriów uznania za rezydenta podatkowego w dwóch państwach), co znacząco obniża ryzyko podwójnego opodatkowania globalnych dochodów osoby fizycznej (spółki) klasyfikowanej na gruncie wewnętrznych przepisów prawa podatkowego jako rezydenta podatkowego w dwóch krajach. Zawieszenie umowy u.p.o. z Rosją jest zatem sytuacją, która podwyższa ryzyko uznania danej osoby za rezydenta podatkowego zarówno w Rosji, jak i drugim państwie stronie takiej umowy, co może skutkować podwójnym opodatkowaniem całości dochodów (krajowych i uzyskanych w Rosji) w obu państwach, co z uwagi na zawieszenie umowy nie będzie mogło zostać wyeliminowane w standardowym trybie na mocy postanowień tej umowy.

Zawieszenie stosowania umowy u.p.o. może również wpływać na sytuację podatkową rosyjskich inwestorów w państwie, którego umowa u.p.o. z Rosją zostanie zawieszona. Przykładowo jeżeli Polska zdecydowałaby się na taki ruch, to z perspektywy rosyjskich inwestorów prowadzących działalność w Polsce przez zarejestrowane tu spółki bezpośrednio zależne, których udziałowcami są podmioty z siedzibą w Federacji Rosyjskiej, wypłata zysku przez polską spółkę córkę do spółki matki w Rosji byłaby opodatkowana krajową stawką polskiego podatku u źródła (*withholding tax*), przewidzianą w przepisach polskiej ustawy PIT bądź CIT, wynoszącą 19%, a nie — jak obecnie — stawką 10%, wynikającą z umowy u.p.o. z Rosją, która to umowa ma pierwszeństwo stosowania przed krajowym prawem podatkowym⁷.

Podobnymi skutkami byłyby objęte rosyjskie przedsiębiorstwa, które udzielają pożyczek podmiotom zagranicznym i czerpią dochody z odsetek, a także uzyskujące dochody w postaci należności licencyjnych z tytułu praw autorskich. W takim przypadku oznaczałoby to brak możliwości zastosowania odpowiedniego postanowienia umowy u.p.o., które z reguły przewiduje obniżony maksymalny próg wysokości opodatkowania tego typu płatności realizowanych w układzie transgranicznym. Przykładowo z perspektywy umowy polsko-rosyjskiej stawki

⁶ E. Traversa, *Corporate tax residence at the crossroads between international competition and convergence: Outlining the debate*, [w:] *Corporate Tax Residence and Mobility*, red. E. Traversa, Amsterdam 2018, s. 4–6.

⁷ Zob. M. Szulc, *Fiskus może ograniczyć współpracę z Rosją do zera*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 1.08.2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8502522,interpretacja-podwojne-opodatkowanie-rosja-opodatkowanie-us-cit.html> (dostęp: 21.07.2023).

obniżone są do wysokości 10% (odpowiednio art. 8 ust. 2 i art. 11 ust. 2 umowy⁸), podczas gdy polskie ustawy podatkowe (PIT i CIT) przewidują opodatkowanie wyżej wymienionych płatności transgranicznych w wysokości 20%, w sytuacji gdy umowa u.p.o. nie przewiduje inaczej.

Jak słusznie wskazuje P. Leonarski, zawieszenie (czy w skrajnym wariantcie wypowiedzenie) polsko-rosyjskiej umowy u.p.o. oznaczałoby także zmiany w przypadku nabywania z Rosji usług niematerialnych (na przykład usług doradczych, prawnych, marketingowych, zarządczych). W sytuacji obowiązywania umowy u.p.o. między Polską a Rosją posiadanie certyfikatu rezydencji beneficjenta płatności skutkuje wyłączeniem obowiązku poboru podatku u źródła — ewentualne wypowiedzenie umowy oznaczałoby, że nabywca usług będzie musiał jako płatnik potrącić podatek w wysokości 20% z tytułu każdej płatności dotyczącej wyżej wymienionych usług o transgranicznym charakterze⁹.

Analizując potencjalną efektywność (w tym wypadku mierzoną stopniem dolegliwości ekonomicznej dla podmiotów z Federacji Rosyjskiej) presji ekonomicznej w postaci zawieszenia umowy u.p.o., należy zauważyć, że w praktyce może być ona osłabiona z uwagi na fakt, iż wielu rosyjskich przedsiębiorców prowadzi działalność gospodarczą w Polsce pośrednio, angażując jako podmioty formalnie w Polsce inwestujące spółki zależne zlokalizowane w innych państwach Unii Europejskiej (szczególnie na Cyprze i w Luksemburgu). W tych przypadkach zawieszenie umowy z Federacją Rosyjską miałyby osłabiony efekt, gdyż w sytuacji, gdy podmiotem aktywnym w Polsce jest spółka (nietransparentna podatkowo) zarejestrowana w innym państwie niż Rosja, zasadniczo nadal będzie znajdować zastosowanie umowa u.p.o. z tym innym państwem, które nie jest poddane sankcjom podatkowym. To zaś oznacza, że rosyjscy inwestorzy — mimo formalnego pozbawienia ich korzyści podatkowych wynikających z u.p.o. między Rosją a państwem, które zawiesza umowę — nadal mogliby pośrednio z nich korzystać, angażując do działalności w państwie zawieszającym umowę spółki przez siebie kontrolowane, zarejestrowane w jurysdykcjach bezpiecznych podatkowo (nieobjętych sankcjami)¹⁰.

Ma to o tyle praktyczne znaczenie, że część majątku (aktywów) Rosjan jest przechowywana w tak zwanych rajach podatkowych — jak szacują F. Novokmet, T. Piketty i G. Zucman około połowy całkowitego majątku rosyjskich gospodarstw domowych znajduje się za granicą¹¹ (z uwzględnieniem faktu, że jak się szacuje, w posiadaniu 10% najbogatszych Rosjan znajduje się około 74%

⁸ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 roku (Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569).

⁹ Zob. M. Szulc, *Fiskus może ograniczyć...*

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ F. Novokmet, T. Piketty, G. Zucman, *From Soviets to oligarchs: Inequality and property in Russia 1905–2016*, „The Journal of Economic Inequality” 16, 2018, nr 2.

majątku wszystkich rosyjskich gospodarstw domowych)¹². Z kolei rosyjskie przedsiębiorstwa korzystają z sieci tak zwanych spółek fasadowych za pośrednictwem Brytyjskich Wyp Dżewicznych i Cypru do inwestowania (w znacznym stopniu w nieruchomości) w Unii Europejskiej. Sankcje nakładane na Federację Rosyjską przez państwa UE w postaci zawieszenia umów u.p.o. mogą zatem skutkować transferem rosyjskich aktywów do pozaeuropejskich rajów podatkowych¹³.

Należy wyraźnie zaakcentować, że bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania działają w sposób lustrzany. To znaczy pozbawienie rosyjskich rezydentów podatkowych korzyści płynących z danej umowy skutkować będzie ich pozbawieniem również rezydentów państwa, które na taki krok się zdecyduje. W tym kontekście warto podkreślić, że 15 marca 2023 roku rosyjski minister finansów ogłosił, iż Federacja Rosyjska rozważa zawieszenie umów u.p.o. zawartych z państwami, które po agresji na Ukrainę klasyfikowane są w rosyjskiej optyce jako „nieprzyjazne”, co uzasadniał jako „środek odwetowy” wobec sankcji podjętych przez te państwa od 2022 roku¹⁴. Dostyc szybko władze rosyjskie dostrzegły jednak wspomnianą dwukierunkowość (lustrzany charakter) podatkowych konsekwencji zawieszenia (czy w skrajnym przypadku wypowiedzenia) umów u.p.o. Już 14 czerwca 2023 roku rosyjski wiceminister finansów doprecyzował, że zawieszenie umów u.p.o. z „nieprzyjazydami” państwami będzie mieć charakter punktowy — oznacza to, że tylko wybrane postanowienia umów, a nie umowy jako takie zostaną zawieszane; według wypowiedzi rosyjskiego wiceministra „wypowiedzenie umów nie jest planowane”¹⁵.

W dniu 8 sierpnia 2023 roku opublikowany został dekret prezydenta Federacji Rosyjskiej o zawieszeniu przez Rosję niektórych postanowień umów u.p.o. zawartych z państwami uznanymi za „nieprzyjazne”¹⁶. To częściowe zawieszenie dotyczy 38 państw, w tym między innymi Francji, Niemiec, Stanów Zjednoczonych, Kanady, Japonii, a także Polski. Częściowe zawieszenie umów u.p.o. z państwami uznanymi za „nieprzyjazne” oznacza, że zawieszeniu ulega stosowanie przez Rosję wybranych, wymienionych w dekrete postanowień zawartych w tych umowach — w szczególności dotyczy to dochodów z tytułu dywidend,

¹² T. Neef *et al.*, *Effective sanctions against oligarchs and the role of a European Asset Registry*, „EUTAX Observatory Note”, 16.03.2022, s. 1.

¹³ *Ibidem*, s. 5.

¹⁴ Zob. *Russia moves to end tax deal with 'unfriendly' countries*, „The Moscow Times”, 15.03.2023, <https://www.themoscowtimes.com/2023/03/15/russia-moves-to-end-tax-deal-with-unfriendly-countries-a80497> (dostęp: 22.07.2023).

¹⁵ Zob. *Suspension of agreements with unfriendly countries not to affect taxation norms*, Tass.com, 14.07.2023, <https://tass.com/russia/1632409> (dostęp: 22.07.2023).

¹⁶ Zob. T. van Doremalen, N. Vanhassel, *Russia suspends tax treaties with “unfriendly” countries*, Dlapiper.com, 31.08.2023, <https://www.dlapiper.com/en-jp/insights/publications/gulf-tax-insights/gul-tax-insights-august-2023/russia-suspends-tax-treaties-with-unfriendly-countries> (dostęp: 9.09.2024).

odsetek, należności licencyjnych czy dochodów z pracy najemnej¹⁷. Co warte podkreślenia, część państw zakwalifikowanych przez Rosję jako „nieprzyjazne” zdecydowało się na symetryczne, częściowe zawieszenie postanowień umów u.p.o. zawartych z Federacją Rosyjską, jednakże dopiero w odpowiedzi na rosyjskie działania podjęte w tej materii.

Zawieszenie wymiany informacji podatkowych z Federacją Rosyjską

Jedną z form współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych jest wymiana informacji między państwami, która ma na celu zagwarantowanie transgranicznej transparentności podatkowej¹⁸ oraz zwiększenie efektywności stosowania przepisów prawa podatkowego w poszczególnych państwach poprzez zagwarantowanie, że przeniesienie przez rezydenta podatkowego danego państwa określonych aktywności bądź aktywów poza zakres jurysdykcji tego państwa nie pozostanie poza zakresem możliwości weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego zawierającego „elementy zagraniczne”. Wymiana informacji do celów podatkowych ma również na celu redukcję zjawisk unikania opodatkowania i uchylania się od niego, tak aby pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą na terytorium danego państwa nie dochodziło do zakłócenia warunków konkurencji spowodowanego uzyskiwaniem korzyści podatkowych nieprzewidzianych w przepisach prawa¹⁹.

Wymiana informacji w sprawach podatkowych jest uregulowana w przepisach prawa krajowego poszczególnych państw, w prawie Unii Europejskiej, a także w prawie międzynarodowym. W tym ostatnim wymiarze kluczowe znaczenie mają umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania — z których większość zawiera postanowienia dotyczące wymiany informacji podatkowych między państwami stronami umowy — oraz Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (Konwencja strasburska)²⁰. Na podstawie Konwencji strasburskiej zawierane są również wielostronne porozumienia o automatycznej wymianie informacji o rachunkach raportowanych (Wielostronne porozumienie CRS) oraz automatycznej wymianie informacji o jednostkach

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Cheltenham-Northampton 2018, s. 1.

¹⁹ M. Kłosowiak, *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023, LEX/el. 2023.

²⁰ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913); Polska stała się stroną Konwencji z dniem 1 października 1997 roku.

wchodzących w skład grupy podmiotów (Wielostronne porozumienie CbC)²¹. Federacja Rosyjska jest sygnatariuszem zarówno Konwencji strasburskiej (z licznymi zastrzeżeniami, które zgłosiła), jak i obu wymienionych dodatkowych porozumień wielostronnych.

Jeżeli chodzi o zakres podmiotowy oraz zakres przedmiotowy wymiany informacji w sprawach podatkowych w umowach u.p.o., to z reguły nawiązuje on do brzmienia wzorcowego postanowienia zawartego w art. 26 ust. 1 KM OECD. Przewiduje on, że właściwe organy umawiających się państw będą wymieniały takie informacje, które mogą mieć istotne znaczenie dla stosowania postanowień danej umowy albo dla wymiany lub wdrażania wewnętrznego ustawodawstwa dotyczącego podatków nałożonych przez umawiające się państwa w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z tą umową²². Artykuł 26 ust. 1 KM OECD pozwala na wymianę informacji w trzech formach: na wniosek, automatycznie oraz spontanicznie²³.

W odróżnieniu od umów u.p.o. mających charakter bilateralny Konwencja strasburska jest aktem wielostronnym ratyfikowanym przez ponad 120 państw. Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 2 konwencji jej strony zapewnią sobie wzajemną pomoc administracyjną w sprawach podatkowych. Pomoc ta obejmuje wymianę informacji, w tym jednoczesną kontrolę podatkową i udział w jednoczesnej kontroli podatkowej za granicą; pomoc w egzekucji, w tym działania zabezpieczające oraz dostarczanie dokumentów.

Wymiana informacji w sprawach podatkowych pozwala właściwym organom uzyskać informacje „mające istotne znaczenie z punktu widzenia istnienia obowiązku podatkowego”²⁴, co ma zasadnicze znaczenie w sytuacji, gdy ze względu na rosnącą skalę umiędzynarodowienia działalności gospodarczej przedsiębiorstw oraz aktywności zawodowej i inwestycyjnej osób fizycznych węzłowe elementy podatkowo-prawnego stanu faktycznego mogą być zlokalizowane na terytorium innego państwa niż państwo rezydencji podatnika.

W tym kontekście niektóre państwa uznały, że formą presji ekonomicznej na Federację Rosyjską — w związku z agresją wojskową na Ukrainę — powinny być sankcje w postaci zawieszenia procedur i mechanizmów transgranicznej wymiany informacji dla celów podatkowych z organami podatkowymi Rosji. Na taki krok zdecydowały się między innymi Wielka Brytania, Polska²⁵, Austria czy

²¹ *Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej*, Podatki.gov.pl, 11.02.2018, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-o-wzajemnej-pomocy-administracyjnej/> (dostęp: 23.07.2023).

²² M. Kłowskiak, *Wymiana informacji w sprawach...*

²³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 524.

²⁴ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, LEX/el.

²⁵ Zob. Odpowiedź wiceministra finansów Artura Sobonia z 22 lipca 2022 roku na interpelację 34342 w sprawie działalności zagranicznych koncernów w Rosji, <https://sejm.gov.pl/INT9.nsf/kucz/ATTTCGNFJH/%24FILE/i34342-o1.pdf> (dostęp: 9.09.2024)

Szwajcaria. Zawieszenie to, w zależności od przyjętego podejścia, może dotyczyć wymiany informacji podatkowych z Rosją na podstawie Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych lub/i w ramach dwustronnej umowy u.p.o. zawartej z Federacją Rosyjską.

Co warte zaakcentowania, o ile zawieszenie (wypowiedzenie) umowy u.p.o. (jako takiej) z Federacją Rosyjską ma charakter sankcji skierowanych w stronę rosyjskich podatników prowadzących transgraniczną aktywność (posiadających aktywa za granicą), o tyle zawieszenie wymiany informacji podatkowych jest skierowane przede wszystkim w stronę rosyjskiego aparatu skarbowego, który traci efektywne instrumenty weryfikacji rozliczeń podatkowych rosyjskich podatników zaangażowanych w działania o transgranicznym charakterze. W zależności od istniejącej podstawy prawnej i wcześniejszej pragmatyki wymiany informacji podatkowych z Federacją Rosyjską zawieszenie przez dane państwo tej procedury skutkować może w praktyce między innymi brakiem wymiany informacji spontanicznej, na żądanie oraz automatycznej, brakiem możliwości wspólnych transgranicznych kontroli podatkowych, brakiem możliwości przesyłania dokumentów związanych z toczącymi się w Rosji sprawami podatkowymi czy też brakiem dostępu rosyjskich służb fiskalnych do raportowania w ramach systemu sprawozdawczości w podziale na kraje.

Z rosyjskiej perspektywy zawieszenie przez dane państwo wymiany informacji uniemożliwia organom podatkowym Federacji Rosyjskiej uzyskiwanie informacji od zagranicznych organów podatkowych podczas prowadzonych kontroli podatkowych, zarówno w stosunku do rosyjskich rezydentów prowadzących transgraniczne operacje gospodarcze (finansowe) bądź posiadających majątek na terytorium innego państwa, jak i podmiotów zagranicznych prowadzących działalność (posiadających majątek) na terytorium Rosji. Skutkiem zawieszenia wymiany informacji jest również utrudniona weryfikacja przez rosyjskie organy podatkowe prawa podatnika do skorzystania z korzyści podatkowych przewidzianych w postanowieniach danej umowy u.p.o.

W przypadku braku możliwości żądania informacji od zagranicznych organów podatkowych rosyjskie organy podatkowe będą dysponowały dla celów kontroli zagranicznych operacji wyłącznie tymi dokumentami i informacjami, które sam podatnik mógł uzyskać od zagranicznych kontrahentów lub ze źródeł publicznych, a nie informacjami zebranymi i zweryfikowanymi przez zagraniczne organy podatkowe. Brak dostępu do zweryfikowanych administracyjnie informacji od zagranicznych organów podatkowych może uniemożliwić rosyjskim organom podatkowym dokonanie na przykład dodatkowego wymiaru podatku²⁶.

Ponadto zawieszenie wymiany informacji podatkowych odnosi się również z reguły do kwestii raportowania w ramach systemu sprawozdawczości w po-

²⁶ Zob. *UK halts cooperation with Russia on tax information exchanges*, Seamless Legal, 8.04.2022, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=433fb3d4-d55b-4371-8bfe-556fd7cf72af> (dostęp: 9.09.2024).

dziale na kraje (*Country by Country reporting* — CbC). W ramach tej procedury wszystkie duże przedsiębiorstwa wielonarodowe (MNE) są zobowiązane do przygotowywania raportów w podziale na kraje zawierającego zbiorcze dane dotyczące globalnej alokacji dochodów, zysków, zapłaconych podatków i działalności gospodarczej między jurysdykcjami podatkowymi, w których działają. Celem wprowadzenia raportowania CbC jest wyposażenie administracji podatkowej w wyspecjalizowane narzędzie służące do oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi. Mechanizm ten ma za zadanie podnieść skuteczność zwalczania nadużyć podatkowych prowadzących do transferu zysków do innych jurysdykcji, w tym do rajów podatkowych²⁷, co pomaga administracjom skarbowym przeciwdziałać praktykom międzynarodowego unikania opodatkowania.

W świetle powyższego zaprzestanie wymiany sprawozdań w podziale na poszczególne kraje w stosunku do Federacji Rosyjskiej, co może być konsekwencją zawieszenia wymiany informacji podatkowych, powoduje, że rosyjskie organy podatkowe nie będą w stanie uzyskać raportów od państwa, które zawiesiło wymianę informacji, co w efekcie będzie wymagało od władz rosyjskich zwracania się o nie bezpośrednio do rosyjskich podatników należących do wielonarodowych grup kierowanych przez podmioty dominujące z siedzibą innym państwie. Jednocześnie rosyjscy podatnicy mogą utracić — wynikające z przepisów rosyjskiego kodeksu podatkowego — prawo do nieskładania raportów krajowych na żądanie organów podatkowych, co w praktyce może prowadzić do zwiększenia obciążeń administracyjnych rosyjskich podatników i ewentualnego nałożenia kar w przypadku nieudzielenia żądanych informacji²⁸.

Umieszczenie Rosji w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej

Unia Europejska prowadzi szeroko zakrojone działania mające na celu promowanie i wzmocnienie mechanizmów dobrego zarządzania podatkowego, sprawiedliwego opodatkowania i globalnej transparentności podatkowej, co ma pomóc w zwalczaniu oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania go. Jednym z elementów tego podejścia jest przyjęty w grudniu 2017 roku instrument unijnej polityki podatkowej w formie unijnej listy jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (tak zwana lista rajów podatkowych — dalej również: lista). Lista obejmuje jurysdykcje, które nie zaangażowały się w konstruktywną współpracę z UE w zakresie dobrego zarządzania podatkowego lub w przewidzianym terminie nie wywiązały się z podjętych zobowiązań pozwalających

²⁷ Ministerstwo Finansów, *CbC. Raportowanie według krajów — pytania i odpowiedzi*, grudzień 2020, s. 6.

²⁸ Zob. *UK halts cooperation...*

jących spełnić warunki kryteriów przeglądu szkodliwych instrumentów podatkowych stosowanych przez te państwa²⁹.

Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy, publikowany jako załącznik do konkluzji Rady ECOFIN, nie służy napiętnowaniu wymienionych w nim krajów, lecz zachęcaniu ich poprzez współpracę do pozytywnych zmian w przepisach i praktykach podatkowych. Poza listą jurysdykcji niechętnych do współpracy dla celów podatkowych Rada UE zaleciła w grudniu 2017 roku państwom członkowskim wprowadzenie co najmniej jednego z tak zwanych środków obronnych (*defensive measures*). Środki takie powinny być istotną zachętą, aby jurysdykcje, które znalazły się w unijnym wykazie rajów podatkowych, podjęły oczekiwane działania zmierzające do zmiany regulacji podatkowych uznawanych za szkodliwe z perspektywy przyciągania inwestorów zagranicznych benefitami podatkowymi. Podkreśla się przy tym, że o ile umieszczenie państwa na unijnej liście rajów podatkowych ma przynieść przede wszystkim skutek prewencyjny poprzez presję o charakterze reputacyjnym, o tyle zastosowanie przez państwa członkowskie UE środków defensywnych względem danego państwa ma zachęcać do „konstruktywnych działań, których finalnym efektem powinno być wdrożenie praktyk dobrego zarządzania w podatkach”³⁰.

Środki ochronne mają przy tym charakter podatkowy i pozapodatkowy. W celu zapewnienia skoordynowanych działań państwa członkowskie powinny stosować co najmniej jeden z administracyjnych środków w dziedzinie podatkowej, do których zalicza się między innymi zwiększenie monitorowania niektórych transakcji bądź zwiększenie ryzyk kontroli dla podatników korzystających ze struktur lub uzgodnień obejmujących te jurysdykcje. Jeżeli zaś chodzi o środki ochronne w dziedzinie pozapodatkowej, to art. 22 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1601 z dnia 26 września 2017 roku w sprawie ustanowienia Europejskiego Funduszu na rzecz Zrównoważonego Rozwoju (EFZR), gwarancji EFZR i funduszu gwarancyjnego EFZR zawiera powiązanie z unijnym wykazem jurysdykcji niechętnych współpracy.

Unijny wykaz jest systematycznie aktualizowany. W dniu 14 lutego 2023 roku Rada UE zatwierdziła — dokonaną przez Grupę do spraw Kodeksu Postępowania — ocenę zmienionego systemu międzynarodowych spółek holdingowych w Federacji Rosyjskiej i uznała, że Federacja Rosyjska nie wypełniła swojego zobowiązania do zmiany szkodliwego preferencyjnego elementu systemu podatkowego, w związku z czym powinna zostać ujęta w unijnym wykazie jurysdykcji

²⁹ F. Majdowski, J. Węgrzyn, T. Nowakowski, *Europeizacja standardu dobrego zarządzania w podatkach na przykładzie unijnej listy rajów podatkowych (black list)*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, Legalis 2020. Inne jurysdykcje, które mimo że — zdaniem UE — nie spełniają jeszcze wszystkich międzynarodowych standardów podatkowych, to jednak zobowiązały się do przeprowadzenia koniecznych reform, uznaje się za gotowe do współpracy i wymienia w dokumencie określającym aktualny stan współpracy na tak zwanej liście szarej.

³⁰ *Ibidem*.

niechętnych współpracy do celów podatkowych. Oprócz Federacji Rosyjskiej na liście UE znajdują się Samoa Amerykańskie, Anguilla, Bahamy, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Kostaryka, Fidżi, Guam, Wyspy Marshalla, Palau, Panama, Samoa, Trynidad i Tobago, Turks i Caicos, Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych oraz Vanuatu³¹. Rada podkreśliła również, że agresja wojskowa Federacji Rosyjskiej na Ukrainę uniemożliwia Grupie do spraw Kodeksu Postępowania prowadzenie dialogu z władzami rosyjskimi³².

Umieszczenie na unijnej liście ma przede wszystkim wymiar reputacyjny, oznacza bowiem, że dane państwo (terytorium) nie spełnia w jakimś obszarze standardów dobrego zarządzania podatkowego i w tym sensie generuje potencjalnie wyższe ryzyko podatkowe dla inwestorów. Warto odnotować, że Rosja jest jedynym państwem europejskim na tej liście, jedynym członkiem G20, a pozostałe państwa (terytoria) od lat umieszczane są na krajowych listach rajów podatkowych ogłaszanych przez poszczególne państwa. Jak do tej pory Rosja nie była w tym gronie wymieniana.

Praktyczne konsekwencje umieszczenia Rosji (jak i każdego innego państwa bądź terytorium) na unijnej liście rajów podatkowych będą odmienne w poszczególnych państwach UE. Wynika to z faktu swobody państw członkowskich co do wyboru środków ochronnych i ograniczeń w przyznawanych korzyściach (preferencjach) podatkowych dla podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami będącymi rezydentami podatkowymi w państwach umieszczonych na unijnej liście. Ponadto większość państw UE — pomimo przyjęcia unijnej listy rajów podatkowych — nadal opracowuje i publikuje krajowe listy państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (taką listę prowadzi na przykład Polska) bądź państw niewspółpracujących w sprawach podatkowych (taką listę prowadzi między innymi Niemcy). Umieszczenie na krajowej liście „rajów podatkowych” danego państwa (terytorium) niesie za sobą autonomiczne implikacje podatkowe (często odmienne od środków ochronnych wdrażanych w ramach unijnych wymogów związanych z funkcjonowaniem unijnej listy rajów podatkowych), specyficzne dla każdego państwa UE i zgodne z celami jego wewnętrznej polityki podatkowej. Polska jak do tej pory nie zdecydowała się na umieszczenie Federacji Rosyjskiej na krajowej liście państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, zatem potencjalne konsekwencje podatkowe mogą wystąpić w sytuacji, gdy polskie przepisy prawa podatkowego odwołują się wprost do listy unijnej.

Analizując praktyczne aspekty umieszczenia Federacji Rosyjskiej na unijnej liście rajów podatkowych z perspektywy polskich przedsiębiorców zaangażowanych w operacje gospodarcze na terytorium Rosji, J. Pesta i M. Gwóźdź wskazują między innymi, że jeśli spółka powiązana z rosyjskim podmiotem wypłaci do-

³¹ Zob. Konkluzje Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (2023/C 64/06), (Dz.U. UE C.2023.64.17 z dnia 21.03.2023).

³² *Ibidem*.

wolną kwotę na rzecz takiego podmiotu powiązanego, może być zobowiązana do złożenia informacji o transgranicznym schemacie podatkowym³³. Dokonywanie bowiem płatności do podmiotów z Rosji może skutkować spełnieniem szczególnej cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. a tiret drugie Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji doprowadzić do powstania schematu podatkowego podlegającego raportowaniu — przywołany przepis Ordynacji podatkowej odwołuje się bowiem wprost do unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych do współpracy do celów podatkowych³⁴.

Ponadto konsekwencją umieszczenia Rosji na unijnej liście rajów podatkowych jest ryzyko braku możliwości dostępu polskich przedsiębiorstw do wsparcia finansowego ze środków publicznych. Zgodnie bowiem z zaleceniem KE nr 2020/1039 w sytuacji, gdy państwo członkowskie przyjmuje środki, za których pośrednictwem udziela się wsparcia finansowego kwalifikującym się przedsiębiorstwom znajdującym się w ich jurysdykcji, powinny uzależnić takie wsparcie finansowe od szeregu warunków. W szczególności przedsiębiorstwa, które otrzymują wsparcie finansowe, nie powinny być rezydentami do celów podatkowych w jurysdykcjach, które znajdują się w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy, ani nie powinny być utworzone na podstawie prawa tych jurysdykcji³⁵.

Fakt umieszczenia Federacji Rosyjskiej na unijnej liście może również skutkować brakiem możliwości skorzystania z przewidzianego mocą przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mechanizmu preferencyjnego opodatkowania spółki holdingowej. Jednym z warunków uznania danego podmiotu za spółkę holdingową dla celów podatku CIT jest bowiem zakaz posiadania w takiej spółce, pośrednio lub bezpośrednio, udziałów (akcji) przez udziałowca (akcjonariusza) mającego siedzibę lub zarząd lub na terytorium, lub w kraju wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (art. 24m pkt 5 lit. b. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁶).

Ponadto dyrektywa (UE) 2021/2101 zobowiązuje wszystkie przedsiębiorstwa wielonarodowe działające na jednolitym rynku UE, które są stale obecne w Unii i których przychody przekraczają 750 mln euro, do publikowania sprawozdania na temat między innymi wielkości uzyskiwanych przychodów, zysków (strat), kwoty podatku dochodowego należnego w danym roku obrotowym, z uwzględ-

³³ J. Pesta, M. Gwóźdź, *Rosja na unijnej liście rajów podatkowych*, Prawo.pl, 27.02.2023, <https://www.prawo.pl/podatki/rosja-na-unijnej-liscie-rajow-podatkowych,520026.html> (dostęp: 24.07.2023).

³⁴ Ł. Kempa, D. Kaczyński, *Co Rosja jako „raj podatkowy” oznacza w praktyce?*, Grant-Thornton.pl, 22.02.2023, <https://grantthornton.pl/publikacja/co-rosja-jako-raj-podatkowy-oznacza-w-praktyce/> (dostęp: 24.07.2023).

³⁵ Zalecenie Komisji (UE) 2020/1039 z dnia 14 lipca 2020 roku w sprawie uzależnienia państwowych środków wsparcia finansowego na rzecz przedsiębiorstw w Unii od braku powiązań z jurysdykcjami niechętnymi współpracy (Dz.U. UE L.2020.227.76 z dnia 16.7.2020).

³⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U z 2022 r. poz. 2587).

nieniem danych w podziale nie tylko na poszczególne państwa członkowskie, lecz także obejmującym informacje dla jurysdykcji ujętych na unijnej liście rajów podatkowych. Założeniem dyrektywy jest zwiększanie przejrzystości w odniesieniu do działalności przedsiębiorstw wielonarodowych oraz umożliwiania ogółowi społeczeństwa dokonania oceny wpływu tej działalności na realną gospodarkę³⁷. Dodatkowe obowiązki sprawozdawcze dotyczą zatem również danych pochodzących z Federacji Rosyjskiej jako jurysdykcji formalnie zakwalifikowanej przez UE jako niechętna współpracy podatkowej.

Konkluzje

Agresja zbrojna Rosji na Ukrainę dokonana w lutym 2022 roku wywołała szereg działań w sferze gospodarczej podjętych unilateralnie przez niektóre państwa oraz na szczeblu międzynarodowym (UE), mających na celu wywarcie ekonomicznej presji na Federację Rosyjską, tak aby skłonić władze Rosji do wycofania wojsk rosyjskich z terytorium Ukrainy (bądź innego, akceptowalnego z perspektywy Ukrainy i państw ją wspierających, zakończenia działań wojennych). Wśród wielu reżimów sankcyjnych, wprowadzanych tak zwanymi pakietami, na Rosję są również sankcje o charakterze podatkowym, mające w założeniu zarówno utrudnić rosyjskim organom podatkowym efektywną kontrolę operacji zagranicznych dokonywanych przez rosyjskie przedsiębiorstwa, co w efekcie może zarówno prowadzić do erozji bazy podatkowej w Rosji, jak i pozbawić rosyjskie przedsiębiorstwa pewnych korzyści podatkowych wynikających między innymi z umów u.p.o., których stroną jest Federacja Rosyjska.

Oceniając działania podjęte przez niektóre państwa (organizacje międzynarodowe) w sferze podatkowej w stosunku do Federacji Rosyjskiej, należy uznać, że możliwy do osiągnięcia zakres ich potencjalnych skutków fiskalnych dla Federacji Rosyjskiej jest znaczny.

Elementem sankcji podatkowych, które miałyby bardzo znaczący wpływ na warunki podatkowe prowadzenia aktywności gospodarczej (inwestycyjnej) dla rosyjskich podatników, byłoby powszechne zawieszenie (wypowiedzenie) dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez poszczególne państwa z Federacją Rosyjską. Tego typu sankcje podatkowe spowodowałyby wzrost ryzyka podwójnego opodatkowania dochodów (majątku) rosyjskich przedsiębiorstw i osób fizycznych prowadzących międzynarodową aktywność gospodarczą, zawodową czy inwestycyjną. W efekcie, z uwagi na zarówno znaczącą aktywność międzynarodową rosyjskich przedsiębiorstw kontrolowanych przez państwo, jak i fakt ulokowania istotnej części majątków (aktywów) przez rosyjską

³⁷ Zob. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 roku zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały (Dz.U. UE L.2021.429.1 z dnia 1.12.2021).

elitę władzy w państwach rozwiniętych szeroko rozumianego Zachodu, mogłoby to stanowić dotkliwy ekonomicznie element presji na Rosję. Instrument ten nie jest jednakże szeroko wykorzystywany — mimo że Rosja zawarła 80 dwustronnych umów u.p.o., jak dotąd jedynie Ukraina — z oczywistych względów — zdecydowała się na wypowiedzenie umowy u.p.o. z Rosją, Łotwa swoją umowę zawiesiła, a Dania wypowiedziała umowę u.p.o. z dniem 1 stycznia 2024. Ta wstrzeźliwość państw wspierających Ukrainę wynika przede wszystkim z obustronnego efektu zawieszenia (wypowiedzenia) umowy, którego negatywne skutki odczuwają również rezydenci państwa decydującego się na taki krok. Natomiast na częściowe zawieszenie wybranych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zdecydowała się Federacja Rosyjska w odniesieniu do niektórych państw uznanych za „nieprzyjazne” i dopiero w odpowiedzi niektóre z tych państw podjęły decyzję o częściowym zawieszeniu umów u.o.p. zawartych z Rosją.

Nieco szerzej — ale również w ograniczonym zakresie — stosowanym środkiem presji podatkowej na Rosję jest zawieszenie wymiany informacji podatkowych z Federacją Rosyjską skutkujące zmniejszeniem efektywności rosyjskich organów podatkowych w przeciwdziałaniu zjawiskom międzynarodowego unikania opodatkowania i uchylania się od niego, co w dłuższej perspektywie miałyby negatywny wpływ na wysokość wpływów podatkowych do rosyjskiego budżetu. Na taki ruch zdecydowały się między innymi Wielka Brytania, Polska, Szwajcaria i Austria.

Z kolei na szczeblu międzynarodowym jedynym wymiernym działaniem w sferze podatkowej jest umieszczenie przez Unię Europejską Rosji w wykazie państw niechętnych współpracy podatkowej (tak zwana lista rajów podatkowych). Jednakże efekt takiego kroku ma ograniczony potencjał dolegliwości, gdyż umieszczenie jakiegoś państwa na liście UE ma głównie charakter presji reputacyjnej (której wyraźnie elity władzy Federacji Rosyjskiej nie uznają obecnie za priorytet prowadzonej polityki), a poszczególne państwa UE mają dużą swobodę w doborze tak zwanych środków ochronnych, które mają praktyczne znaczenie dla podmiotów realizujących transakcje z przedsiębiorstwami rosyjskimi i mogłyby realnie utrudnić prowadzenie biznesu i inwestycje w Rosji.

Podsumowując — najbardziej dotkliwym fiskalnie i gospodarczo rodzajem sankcji podatkowych na Federację Rosyjską byłoby powszechne zawieszenie (wypowiedzenie) przez poszczególne państwa (wspierające Ukrainę) umów u.p.o. zawartych z Rosją, jednakże jak się wydaje, kalkulacje negatywnych skutków dla rodzimego biznesu powstrzymują większość państw przed takim działaniem.

Bibliografia

Literatura

- Dagan T., *Klaus Vogel lecture 2021: Unbundled tax sovereignty — refining the challenges*, „Bulletin for International Taxation” 2022, nr 7, s. 318–328.
- Kłowskiak M., *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023, LEX/el. 2023.
- Kysar R.M., *Interpreting tax treaties*, „Iowa Law Review” 101, 2016, nr 1387, s. 1387–1445.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
- Majdowski F., Węgrzyn J., Nowakowski T., *Europeizacja standardu dobrego zarządzania w podatkach na przykładzie unijnej listy rajów podatkowych (black list)*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10, s. 15–21.
- Neef T., Nicolaides P., Chancel L., Piketty T., Zucman G., *Effective sanctions against oligarchs and the role of a European Asset Registry*, „EUTAX Observatory Note”, 16.03.2022.
- Novokmet F., Piketty T., Zucman G., *From Soviets to oligarchs: Inequality and property in Russia 1905–2016*, „The Journal of Economic Inequality” 16, 2018, nr 2, s. 189–223.
- Oberson X., *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Cheltenham-Northampton 2018.
- Traversa E., *Corporate tax residence at the crossroads between international competition and convergence: Outlining the debate*, [w:] *Corporate Tax Residence and Mobility*, red. E. Traversa, Amsterdam 2018, s. 3–25.

Akty prawne

- Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U z 2022 r. poz. 2587).
- Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 roku (Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569).
- Zalecenie Komisji (UE) 2020/1039 z dnia 14 lipca 2020 roku w sprawie uzależnienia państwowych środków wsparcia finansowego na rzecz przedsiębiorstw w Unii od braku powiązań z jurysdykcjami niechętnymi współpracy (Dz.U. UE L.2020.227.76 z dnia 16.07.2020).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 roku zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały (Dz.U. UE L.2021.429.1 z dnia 1.12.2021).
- Konkluzje Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (2023/C 64/06) (Dz.U. UE C.2023.64.17 z dnia 21.03.2023).

Źródła internetowe

- Doremalen van T., Vanhassel N., *Russia suspends tax treaties with “unfriendly” countries*, Dlapiper.com, 31.08.2023, <https://www.dlapiper.com/en-jp/insights/publications/gulf-tax-insights/gulf-tax-insights-august-2023/russia-suspends-tax-treaties-with-unfriendly-countries>.
- Kempa Ł., Kaczyński D., *Co Rosja jako „raj podatkowy” oznacza w praktyce?*, GrantThornton.pl, 22.02.2023, <https://grantthornton.pl/publikacja/co-rosja-jako-raj-podatkowy-oznacza-w-praktyce/>.
- Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej*, Podatki.gov.pl, 11.02.2018, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-o-wzajemnej-pomocy-administracyjnej/>.
- Pesta J., Gwóźdź M., *Rosja na unijnej liście rajów podatkowych*, Prawo.pl, 27.02.2023, <https://www.prawo.pl/podatki/rosja-na-unijnej-liscie-rajow-podatkowych,520026.html>.
- Russia moves to end tax deal with ‘unfriendly’ countries*, „The Moscow Times”, 15.03.2023, <https://www.themoscowtimes.com/2023/03/15/russia-moves-to-end-tax-deal-with-unfriendly-countries-a80497>.
- Suspension of agreements with unfriendly countries not to affect taxation norms*, Tass.com, 14.07.2023, <https://tass.com/russia/1632409>.
- Szulc M., *Fiskus może ograniczyć współpracę z Rosją do zera*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 01.08.2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8502522,interpretacja-podwojne-opodatowanie-rosja-opodatowanie-us-cit.html>.
- UK halts cooperation with Russia on tax information exchanges*, Seamless Legal, 8.04.2022, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=433fb3d4-d55b-4371-8bfe-556fd7cf72af>.

Inne źródła

- Ministerstwo Finansów, *CbC. Raportowanie według krajów — pytania i odpowiedzi*, grudzień 2020.
- Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing 2017.
- Odpowiedź wiceministra finansów Artura Sobonia z 22 lipca 2022 roku na interpelację 34342 w sprawie działalności zagranicznych koncernów w Rosji.
- United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, New York 2021.