

Włodzimierz Nykiel\*  
Ziemowit Kukulski\*\*

## RAPORT GENERALNY – TRANSFORMACJA SYSTEMÓW PODATKOWYCH W PAŃSTWACH BRICS – 25 LAT DOŚWIADCZEŃ ORAZ WYZWANIA NA PRZYSZŁOŚĆ – CZ. I<sup>1</sup>

**Streszczenie.** Niniejszy raport generalny powstał jako rezultat międzynarodowej konferencji nt. *The Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges* zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego we współpracy z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie

---

\* Prof. zw. dr hab. Włodzimierz Nykiel, dr h.c., Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.

\*\* Dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. nadzw. UŁ, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego

<sup>1</sup> Niniejszy raport generalny powstał jako rezultat międzynarodowej konferencji nt. *The Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges* zorganizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego we współpracy z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam), Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Polskim Oddziałem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (Polish Branch of International Fiscal Association, IFA). Konferencja ta odbyła się w dniach 9–10 października 2015 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

(International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam), Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Polskim Oddziałem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (Polish Branch of International Fiscal Association, IFA). Konferencja ta odbyła się w dniach 9–10 października 2015 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

Raport dotyczy ogólnych i szczegółowych aspektów transformacji systemów podatkowych i polityki podatkowej w państwach BRICS (Brazylia, Rosja, Indie, Republika Południowej Afryki) w latach 1990–2015 w różnych obszarach prawa podatkowego: materialnego, proceduralnego oraz międzynarodowego. W raporcie zidentyfikowano także przyszłe wyzwania stojące przez systemami podatkowymi państw BRICS. Zidentyfikowanie doświadczeń państw BRICS na polu transformacji ich systemów podatkowych oraz przyszłych wyzwań jest krokiem niezbędnym na drodze do tworzenia lepszej legislacji podatkowej, przystającej do potrzeb podatników i administracji podatkowej we współczesnym świecie. W raporcie omówiono m.in. zagadnienia związane z relacjami między prawem konstytucyjnym a prawem podatkowym, standardy legislacji podatkowej, standardy i koncepcje polityki podatkowej państw BRICS, problematykę oporu podatkowego, znaczenie i konstrukcję poszczególnych podatków, podatkowe aspekty zachęt podatkowych dla działalności badawczej i rozwojowej i innych ulg podatkowych, a także rodzajów interpretacji przepisów prawa podatkowego, proceduralnych gwarancji ochrony praw podatników i ich skuteczności. Ponadto w raporcie przeanalizowano rolę i znaczenie jednostronnych, dwustronnych i wielostronnych środków zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, w tym wpływ Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i kapitału, Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się oraz OECD/G20 Planu Działań BEPS.

**Słowa kluczowe:** państwa BRICS, transformacja, systemy podatkowe, polityka podatkowa.

## 1. PRAWNE ASPEKTY TRANSFORMACJI SYSTEMÓW PODATKOWYCH I POLITYKI PODATKOWEJ PAŃSTW BRICS – ZAGADNIENIA OGÓLNE

### 1.1. Początki transformacji systemów podatkowych w państwach BRICS

W Brazylii przyjęcie nowej konstytucji w 1988 r. uznane zostało za symboliczny początek przejścia od militarne go reżimu w kierunku demokratycznego państwa.

Odmienne, proces transformacji w Chinach został określony jako ewolucja. Jego początkiem był rok 1978, w którym Chiny zerwały z polityką izolacjonizmu oraz rok 1994, w którym ogłoszono koncepcję gospodarki socjalistyczno-rynkowej. W 2001 r. Chiny uzyskały członkostwo w Światowej Organizacji Handlu (WTO) i od tego momentu stały się światowym graczem na arenie zarówno politycznej jak i gospodarczej.

Proces transformacji systemu podatkowego Indii rozpoczął się w roku 1990 i był częścią szerszego programu reform. Indyjski sprawozdawca krajowy podkreślił, że upadek ZSRR miał ogromny wpływ również na przebieg przemian w Indiach. Przed rokiem 1990 gospodarcza wymiana z ZSRR i państwami bloku wschodniego odgrywała istotną rolę w gospodarce Indii. Zatem upadek sowieckiego imperium niejako wymusił przemiany w Indiach.

W Republice Południowej Afryki rok 1990 został uznany za przejściowy między systemem apartheidu w kierunku demokracji i pełnej gospodarki rynkowej. Kompleksowa zmiana systemu podatkowego oraz wprowadzenie wydajnej administracji podatkowej stała się kluczowym celem nowo wybranego w 1994 r. demokratycznego rządu w tym kraju.

## 1.2. Główne cechy systemów podatkowych państw BRICS w okresie poprzedzającym transformację

W Brazylii transformacja wymusiła wprowadzenie kilku nowych podatków obok lub zamiast dotychczas istniejących. Przykładowo podatek od wartości dodanej (VAT) został zastąpiony kilkoma kumulatywnymi podatkami pośrednimi od wyrobów przemysłowych, obrotu towarowego i od usług. Wprowadzono ponadto podatek od kredytów, podatek od wymiany walut, podatek ubezpieczeniowy oraz podatek od transakcji papierami wartościowymi.

W początkowym okresie transformacji Chiny musiały zbudować od podstaw system podatkowy zgodnie z zaleceniami wdrażanej w tym państwie polityki „otwarcia na zewnątrz”. W tym czasie przeprowadzono kilka ważnych reform podatkowych, w tym: 1) reformę z lat 1978–1982 ustanawiającą system opodatkowania zagranicznych inwestorów, którego celem było przyciągnięcie zagranicznego kapitału (np. podatek dochodowy od inwestycji typu joint-venture, podatek od dochodów zagranicznych przedsiębiorstw); 2) szeroką reformę z lat 1983–1993, po której ustanowiono system opodatkowania dochodów krajowych; 3) najszerszą reformę zainicjowaną w roku 1994, której zadaniem jest implementacja chińskiej koncepcji socjalistycznej gospodarki rynkowej.

W okresie poprzedzającym transformację funkcjonujące w Indiach podatki: dochodowy od osób fizycznych oraz dochodowy od osób prawnych były skomplikowane dzięki złożonemu systemowi ulg, zwolnień i odliczeń. Podobnie, podatki pośrednie cechowało zróżnicowanie wynikające z kształtu nadanego im przez stanową legislację. W tym okresie funkcjonowały m.in. różne typy podatków od sprzedaży (ang. *sales taxes*), które były wielofazowymi i kaskadowymi podatkami konsumpcyjnymi nakładanymi przez różne stany, także na poziomie centralnym, o zróżnicowanych stawkach. Owe podatki od sprzedaży kreowały wewnętrzne przeszkody dla swobodnego handlu pomiędzy różnymi stanami Indii. Także funkcjonujący w Indiach system podatków akcyzowych nakładanych na wyroby krajowe i importowane cechował wysoki stopień skomplikowania.

Pierwotnie system podatkowy RPA oparty był o zasadę źródła ustanowioną w 1914 r. W przypadku podatków pośrednich, funkcjonował ogólny wielofazowy podatek obrotowy (ang. *General Sales Tax, GST*), a ponadto we wczesnych latach 60-tych przyjęto tzw. model „przekaz (podatek) jak już zarobisz” (ang. *pass-as-you earn*), co w efekcie doprowadziło do tego, że podatnicy nie byli obciążeni wysokimi płatnościami w momencie składania rocznych rozliczeń podatkowych, zaś podatki były pobierane w systemie zaliczkowym w ciągu całego roku podatkowego.

### 1.3. Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa na początku transformacji

Państwa BRICS charakteryzuje w omawianym zakresie odmienne podejście. W Brazylii prawo podatkowe nieodmiennie stanowi część prawa finansów publicznych i nie odnotowano tendencji do jego uniezależnienia. W Chinach prawo podatkowe od początku traktowane było jako odrębna gałąź prawa. Raporty krajowe z Indii i RPA nie zawierały z kolei jasnego stanowiska w omawianej kwestii.

### 1.4. Związki między prawem konstytucyjnym a prawem podatkowym

W Brazylii zasada *nullum tributum sine lege* została po raz pierwszy wyrażona w Konstytucji z 1824 r.; powtórzono ją także w Konstytucji z 1988 r. w dwóch artykułach łącznie z gwarancjami praw podstawowych.

Z uwagi na federacyjny charakter państwa, rosyjskie uregulowania konstytucyjne w odniesieniu do materii podatkowej są wyjątkowo rozbudowane. Zalicza się do nich zasady ogólne dotyczące nakładania podatków oraz podziału kompetencji pomiędzy Federację, podmioty Federacji oraz samorząd lokalny. Zasada *nullum tributum sine lege* jest wprost wyrażona w Konstytucji Federacji Rosyjskiej.

Konstytucja Indii zawiera zasadę *nullum tributum sine lege* a także gwarancje podstawowych praw i wolności obywatelskich. Ponadto wśród uregulowań indyjskiej konstytucji zawarto normę ograniczającą władztwo podatkowe, zгідnie z którą „nikt nie będzie zobowiązany do płacenia podatków lub ponoszenia jakichkolwiek ciężarów publicznych w celu wspierania lub utrzymywania jakiegokolwiek religii lub wyznania religijnego”.

Wzajemne związki między prawem podatkowym i prawem konstytucyjnym w Chinach są złożone. Zгідnie z Konstytucją ChRL władza

ustawodawcza w odniesieniu do podatków jest wykonywana przez Kongres oraz Stały Komitet Ogólnochińskiego Zgromadzenia Przedstawicieli Ludowych. Oba ciała mogą delegować swoje uprawnienia w sprawach podatkowych na organy władzy wykonawczej. Sprawozdawca krajowy z Chin podkreślił, że zaledwie trzy spośród wszystkich istniejących w Chinach podatków zostały nałożone przez Kongres i Stały Komitet Ogólnochińskiego Zgromadzenia Przedstawicieli Ludowych: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od przedsiębiorstw oraz podatek od pojazdów i statków. Pozostałe dwanaście podatków wprowadzono w drodze rozporządzeń wykonawczych Rady Państwa.

W 1994 r. przyjęto Konstytucję Tymczasową RPA. Konsekwencją tego wydarzenia było zbadanie obowiązujących przepisów prawa podatkowego pod kątem ich zgodności z ustawą zasadniczą. Zadanie to zostało powierzone specjalnej komisji, zwanej od nazwiska jej przewodniczącego Komisją Katza. Komisja Katza wskazała cały szereg uregulowań prawa podatkowego naruszające postanowienia Konstytucji Tymczasowej RPA, w tym uregulowania dyskryminujące podatników ze względu na płeć, stan cywilny. Ponadto zarzucono niekonstytucyjność przepisom wyłączającym spod opodatkowania określone wynagrodzenia oraz dyskryminujące osoby fizyczne ze względu na ich seksualną orientację. Wszystkie wymienione uregulowania zostały zmienione.

#### 1.5. Podział władztwa podatkowego i dochodów podatkowych pomiędzy państwo, samorząd terytorialny oraz podmioty federacji

W Brazylii nakładanie podatków należy do wspólnych kompetencji zarówno federacji, stanów oraz dystryktu federalnego Brasilia oraz gmin. Podatki, które należą do wyłącznej kompetencji federacji, stanów oraz dystryktu federalnego Brasilia oraz gmin są *expressis verbis* wymienione w Konstytucji Federalnej Republiki Brazylii.

Rosyjska sprawozdawczyni krajowa wskazała, że od momentu zainicjowania procesu transformacji w Rosji wyraźnie zauważalna jest tendencja do centralizacji procesu nakładania podatków. Jednak ze względu na federalną strukturę państwa wynikającą wprost z Konstytucji Federacji Rosyjskiej, podatki należą do wspólnych kompetencji rządu federalnego i podmiotów federacji. Podatki regionalne i lokalne mogą być nałożone przez podmioty federacji lub jednostki lokalne. Niemniej jednak zakres władztwa podatkowego podmiotów federacji oraz gmin prowadzi do

konkluzji, że w tym aspekcie Federację Rosyjską charakteryzuje duży stopień centralizacji. W rosyjskim raporcie krajowym podkreślono potrzebę decentralizacji władztwa podatkowego.

Zgodnie z Konstytucją Republiki Indii, w konsekwencji federalnej struktury tego państwa, podatki mogą być nakładane zarówno na poziomie centralnym jak i stanowym. Na poziomie centralnym (federacji) nakładane są: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od wartości dodanej (VAT) oraz cła. Stany są uprawnione do nakładania podatków od sprzedaży (w obrębie terytorium jednego stanu) oraz określonych akcyz. Podatki lokalne (gminne) nie zostały wymienione wprost w Konstytucji. Władztwo podatkowe w tym zakresie jest przypisane władzom centralnym. Niemniej jednak gminy mają prawo ustanowić podatek od nieruchomości.

W Chinach podział podatków na podatki państwowe i podatki lokalne jest wysoce skomplikowany. Struktura całego systemu podatkowego jest formowana na poziomie centralnym. Do podatków państwowych zaliczane są: podatek od wartości dodanej (VAT), podatek konsumpcyjny, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, etc. Niektóre podatki stanowią dochody władz lokalnych, np. podatek od działalności gospodarczej, podatek od nieruchomości, etc. Ponadto wpływy z niektórych podatków są dzielone między władzę centralną a władze lokalne, np. podatek od wartości dodanej (VAT), podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych. Chiński sprawozdawca krajowy podkreślił, że jednostki samorządu lokalnego nie posiadają żadnej władzy prawotwórczej w zakresie podatków.

W RPA zarówno proces nakładania podatków jaki administrowania wpływami podatkowymi jest scentralizowany, mimo to gminy posiadają prawo do ustalania stawek podatku od wartości składników majątki trwałego (ang. *fixed property tax*).

## 1.6. Standardy procesu legislacji podatkowej

W Brazylii nie odnotowano występowania szczególnych procedur prawodawczych sprawach podatkowych. W praktyce prawo podatkowe tego kraju jest skomplikowane głównie z powodu tego, że jest tworzone i stosowane na różnych płaszczyznach: federalnej, stanowej i lokalnej. Ponadto, w ocenie brazylijskiej sprawozdawczynie krajowej jakość brazylijskiego prawa podatkowego jest bardzo niska.

W przypadku Chin standardy procesu legislacji podatkowej określono jako złożone. Władza wykonawcza ma decydujący wpływ na kształt regulacji prawno-podatkowych w odniesieniu do bardzo wielu podatków.

W Indiach, Rosji i RPA nie odnotowano również istnienia odrębnej procedury uchwalania prawa podatkowego. Indyjski sprawozdawca krajowy wskazał, że stawki obu podatków dochodowych nie są – wzorem brytyjskim – określone w odpowiednich ustawach regulujących te podatki – lecz corocznie są one ustalane przez parlament w ustawie zawierającej budżet Republiki Indii (*Finance Bill*). Ponadto ustawa zawierająca budżet Republiki Indii może zmieniać inne ustawy, w tym ustawy podatkowe, co jest *expressis verbis* zakazane m.in. w Polsce.

Sprawozdawczynie krajowa z RPA podkreśliła z kolei występowanie w jej kraju procedur kontroli jakości legislacji podatkowej przed ich ogłoszeniem (opublikowaniem).

### 1.7. Rola sądu konstytucyjnego lub innego organu odpowiedzialnego za kontrolę jakości legislacji podatkowej

Brazylijska sprawozdawczynie krajowa podkreśliła rolę i znaczenie Federalnego Sądu Najwyższego w procesie kontroli jakości legislacji podatkowej. Ponadto sądy powszechne w Brazylii są władne do oceny zgodności norm prawa podatkowego z Konstytucją w oparciu o istniejące procedury, o ile kwestia konstytucyjności danych norm została podniesiona w trakcie postępowania.

Znaczenie orzecznictwa Sądu Konstytucyjnego w sprawach podatkowych zostało także zdecydowanie zaakcentowane w rosyjskim raporcie krajowym. Rosyjski Sąd Konstytucyjny jest aktywny w obszarze harmonizacji prawa podatkowego z wartościami chronionymi przez prawo i zasadami związanymi z konstytucyjnością nakładania podatków i innych danin publicznych.

W przypadku Indii, państwa o systemie *common law*, sądowa kontrola nad prawem podatkowym stanowi stałą cechę systemu prawnego. Kontrola ta jest ściśle związana z obowiązującymi w Indiach procedurami odwoławczymi angażującymi sądy, w tym Sąd Najwyższy oraz administrację podatkową. Warto podkreślić, że organy podatkowe w Indiach sprawują quasi-sądowe funkcje i są prawnie zobowiązane do procedowania w podobny sposób jak sądy. Sądy mają zatem prawo do kontroli nad organami administracji podatkowej w drodze określonych powództw. Ponadto, zgodnie

z Konstytucją Republiki Indii, Sąd Najwyższy może w ramach przyznanej mu władzy dyskrecjonalnej rozstrzygać sprawy podatkowe, jeśli kwestia sporna dotyczy ochrony ogólnego interesu publicznego.

### 1.8. Koncepcja i standardy krajowej polityki podatkowej

Sprawozdawczyni krajowa z Brazylii zauważyła, że od momentu zainicjowania procesu transformacji polityka podatkowa Brazylii stopniowo odchodzi od koncepcji protekcjonizmu państwowego w kierunku liberalizmu. Jednocześnie podkreśliła pilną potrzebę dalszych zdecydowanych reform. Reformy te winny, jej zdaniem, skupić się na zniesieniu kumulatywnego podatku konsumpcyjnego oraz na wdrożeniu podatku od wartości dodanej i zharmonizowaniu jego konstrukcji z modelem funkcjonującym w Unii Europejskiej.

Sprawozdawczyni krajowa z Rosji podkreśliła ewolucyjny nie zaś rewolucyjny charakter celów rosyjskiej polityki podatkowej, która w początkowym okresie transformacji skupiała się na doskonaleniu istniejącego systemu podatkowego. Kamieniem milowym tego procesu było ustanowienie federalnego systemu podatkowego w grudniu 1991 r.

Nie ma pisanej polityki podatkowej w Indiach. Niemniej jednak Centralna Rada Podatków Bezpośrednich przyjęła ostatnio dokument – deklarację indyjskiej polityki podatkowej zawierającą jej najważniejsze cele. Zgodnie z tą deklaracją, indyjska polityka podatkowa ma koncentrować się na: zgodnym z prawem stosowaniu prawa podatkowego, ułatwianiu procesu wykonywania zobowiązań podatkowych oraz podnoszeniu kwalifikacji administracji podatkowej.

W Chinach od roku 1994 do głównych celów polityki podatkowej zaliczono m.in.: ujednoczenie i uproszczenie prawa podatkowego oraz decentralizację administracji podatkowej. Wymienione cele mają być realizowane konsekwentnie, aczkolwiek w stopniowy sposób.

Także polityka podatkowa RPA przeszła złożoną ewolucję w ciągu ostatnich 25 lat. Obecnie prawo podatkowe RPA może być z powodzeniem uznane za nowoczesne i porównywalne z prawem podatkowym państw wysokorozwiniętych takich jak Australia, Nowa Zelandia czy Kanada. W początkowym stadium transformacji polityka podatkowa RPA skupiała się głównie na wdrożeniu zaleceń Komisji Katza (np. wprowadzenie systemu podatkowego opartego o zasadę nieograniczonego obowiązku podatkowego, zasadę rezydencji). Ponadto, co uznać należy za typowe dla



południowoafrykańskiej polityki podatkowej, wprowadzono w tym czasie kilkakrotnie amnestie podatkowe, zarówno na początku jak i pod koniec analizowanego dwudziestopięcioletnia.

### 1.9. Prawne instrumenty realizujące pozafiskalne funkcje podatków

Także państwa BRICS stosują różnorakie zachęty podatkowe, których zadaniem jest realizacja pozafiskalnych funkcji podatków. Zazwyczaj instrumenty te wprowadzano w początkowych stadiach transformacji krajowych systemów podatkowych państw BRICS. Przykładami instrumentów prawnych o takim charakterze są m.in.: 1) ulgi stymulacyjne skierowane do przedsiębiorców (Rosja, RPA), 2) ulgi promujące odnowę środowiskową zaniedbanych obszarów zurbanizowanych (RPA), 3) zachęty podatkowe promujące oszczędności na przyszłą emeryturę oraz ulgi dla osób podejmujących zatrudnienie (RPA), 4) ulgi adresowane do krajowych przedsiębiorców eksportujących towary za granicę (Chiny).

Sprawozdawczynie krajowe z Rosji i RPA podkreśliły niską skuteczność niektórych z wymienionych wyżej instrumentów, z kolei sprawozdawczynie z Brazylii stwierdziła, że pozafiskalne funkcje podatków są w jej kraju negatywnie postrzegane, ponieważ zakłócają one przejrzystość mechanizmów podziału dochodu narodowego.

### 1.10. Problematyka oporu podatkowego

Sprawozdawcy krajowi z państw BRICS także podkreślili fakt, że co do zasady społeczeństwa w ich krajach charakteryzuje duży sceptycyzm w odniesieniu do sposobów wydatkowania środków publicznych pochodzących z wpływów podatkowych przez rządy (np. Indie). Postawa taka otwiera drzwi do społecznej akceptacji zarówno unikania opodatkowania jak i uchylania się od opodatkowania.

Sprawozdawczynie krajowa z Rosji odnotowała wzrost coraz wymyślniejszych metod unikania opodatkowania w swoim kraju. Także w Brazylii stwierdzono występowanie silnego społecznego oporu podatkowego, zwłaszcza po ujawnieniu w ostatnich latach kilku afer korupcyjnych na szczeblu rządowym i stanowym.

### 1.11. Członkostwo w międzynarodowych organizacjach oraz jego wpływ na krajowe ustawodawstwo podatkowe

Brazylia została scharakteryzowana jako państwo silnie niezależne, pomimo swego członkostwa w ONZ i uczestnictwa w inicjatywie MERCOSUL. Między innymi zauważono wyraźne różnice między brazylijskimi uregulowaniami w zakresie cen transferowych i przedsiębiorstw powiązanych a rekomendacjami OECD w tym zakresie, wskazując na silne tendencje protekcyjnistyczne w tym kraju.

Chiny są aktywne na polu współpracy w sprawach podatkowych z międzynarodowymi organizacjami ogólnosiwiatowymi i regionalnymi. Przykładami tej współpracy jest członkostwo Chin w Azjatyckiej Organizacji Administracji Podatkowej i Badań (*Asian Tax Administration and Research Organization*) oraz Stowarzyszenia Płatników Podatków Azji i Oceanii (*Asia and Oceania Tax Agents Association*). Szczególny nacisk kładziony jest na współpracę w sprawach podatkowych i gospodarczą integrację z państwami regionu Północno-Wschodniej Azji.

W 2007 r. Rosja podpisała z OECD układ Mapa Drogowa do Stowarzyszenia z OECD, jednakże w ostatnich latach stowarzyszenie Rosji z OECD zostało czasowo zawieszono ze względu na zaangażowanie Rosji w konflikt zbrojny na Krymie i w Donbasie. Niemniej jednak, rosyjska sprawozdawczyni krajowa podkreśliła, że wiele uregulowań wewnętrznego prawa podatkowego w Rosji spełnia wymagania OECD, zaś same rekomendacje OECD są – co do zasady – brane pod uwagę w procesie doskonalenia i zmian prawa podatkowego.

Poza członkostwem w unii monetarnej i celnej (1994 r.) z sąsiadującymi państwami, RPA wstąpiła do regionalnej gospodarczej organizacji o nazwie Południowoafrykańska Wspólnota Rozwoju (*Southern African Development Community, SADC*), a także do Nowego Partnerstwa dla Rozwoju Afryki (*New Partnership for Africa's Development, NEPAD*).

### 1.12. Wpływ kryzysu finansowego na wewnętrzną politykę podatkową

Sprawozdawca krajowy z Indii zauważył, że przed kryzysem 2008 roku, wzrost gospodarczy w Indiach wynosił 7–8%. Pomijając fakt, że indyjska gospodarka jest w mniejszym stopniu zintegrowana z gospodarką światową w porównaniu z gospodarkami państw rozwiniętych, kryzys finansowy 2007–2008 r. dotknął Indie w znacznym stopniu. W celu utrzymania wzrostu gospodarczego, Indie wprowadziły określone instrumenty polityki

monetarnej i fiskalnej (tzw. 3 pakiety): wzrost wydatków rządowych w niektórych sektorach gospodarki (przemysł tekstylny), obniżka o 4% stawki akcyzy, emisja zwolnionych z opodatkowania obligacji rządowych i inne.

Nie odnotowano żadnych poważniejszych symptomów kryzysu finansowego w Południowej Afryce. Z kolei w Rosji wpływ kryzysu finansowego oceniony został jako poważny. Środki przewidziane w celu złagodzenia jego skutków obejmowały: wprowadzenie szeregu zmian do rosyjskiego kodeksu podatkowego – tzw. ustawodawstwo antykryzysowe, których pierwotnym celem była poprawa efektywności systemu podatkowego. Jednakże, zdaniem rosyjskiej sprawozdawczynie krajowej, nie wprowadzono żadnych radykalnych zmian.

Sprawozdawczynie krajowa z Brazylii uznała, że Brazyliia nadal pozostaje w kryzysie. Przygotowano szereg poprawek, w tym zwiększających wysokość opodatkowania dochodów oraz stawek podatkowych podatku od transakcji finansowych, transakcji kredytowych, ubezpieczeniowych oraz transakcji na rynku papierów wartościowych.

## 2. MATERIALNE PRAWO PODATKOWE W OKRESIE TRANSFORMACJI SYSTEMÓW PODATKOWYCH W PAŃSTWACH BRICS

### 2.1. Uwagi wprowadzające

W państwach BRICS skutkiem transformacji było zastąpienie większości istniejących podatków nowymi. Skala zmian była kolosalna. Sprawozdawcy krajowi z państw BRICS podkreślali, że przepisy materialnego prawa podatkowego nie spełniają warunku stabilności i pewności, co spotkało się z negatywną oceną z ich strony.

#### 2.1.1. Rola, znaczenie oraz konstrukcja podatków pośrednich

W Brazylii zmiany w prawie podatkowym zwłaszcza w zakresie podatków pośrednich wprowadzone na mocy Konstytucji z 1988 r. pozostają przedmiotem sporów. Brazyliia przyjęła VAT w 1966 r. Jego konstrukcja oparta była na koncepcji francuskiego podatku od wartości dodanej (fr. *taxe sur la valeur ajoutée*, TVA). VAT został zastąpiony w 1988 r. szeregiem kumulatywnych podatków pośrednich (np. podatek od wyrobów przemysłowych, podatek od obrotu towarowego oraz podatek od usług). W konsekwencji, główne podatki od towarów i usług są w Brazylii rozczłonkowane, ponadto leżą one w gestii organów podatkowych różnych szczebli.

Od momentu zainicjowania zmian VAT pozostaje jednym z najważniejszych podatków w Rosji i jest to jednocześnie jedna z najbardziej problematycznych danin publicznych z uwagi na częste zmiany prawodawstwa. Co do zasady jego konstrukcja nie odbiega od konstrukcji VAT funkcjonującego w Unii Europejskiej. Warto wspomnieć, że równocześnie z VAT wprowadzono w Rosji podatek od sprzedaży (ang. *sales tax*) w celu zwiększenia wpływów budżetowych na szczeblach regionalnym i lokalnym. Podatek ten został jednak zniesiony w 2004 r.

W Indiach VAT zastąpił w 2005 r. podatek od sprzedaży (ang. *sales tax*). Stawki VAT-u w Indiach wahają się od 1% do 20%. Stany mają prawo nakładania podatku od sprzedaży. Ponadto funkcjonują w Indiach podatki od międzystanowej sprzedaży towarów, które są nakładane przez rząd centralny. Stanowią one dochody budżetów stanowych.

Akcyzy, cła oraz podatek od usług także tworzą wydajne źródło dochodów budżetowych Indii. Oceniając rolę podatków pośrednich, indyjski sprawozdawca krajowy wskazał na interesującą tendencję spadku znaczenia wpływów z tytułu tych podatków do budżetu na poziomie centralnym (federalnym). Niemniej jednak, jeśli weźmie się pod uwagę wpływy z tytułu podatków pośrednich trafiających do budżetów stanów, wówczas podatki pośrednie stanowią część dochodów budżetowych typu podatkowego ogólnie.

W Chinach podatki pośrednie odgrywają główną rolę w strukturze dochodów podatkowych. Podatki pośrednie, w tym VAT stanowią ok. 70% dochodów podatkowych w ogóle.

W RPA w 1991 r. powszechny podatek obrotowy (ang. *general sales tax*, GST) został zastąpiony przez VAT. Sprawozdawczyni krajowa z RPA oceniła przyjęty system VAT jako stabilny.

### 2.1.2. Rola, znaczenie oraz konstrukcja podatków bezpośrednich

W Brazylii najważniejsze podatki bezpośrednie zostały wprowadzone w 1996 r. (m.in. podatek od dochodów osób fizycznych oraz podatek od dochodów osób prawnych). Stanowią one dochód Federacji. Federacja przekazuje część wpływów z tych podatków stanom i gminom. Ponadto w Brazylii, obok wymienionych, funkcjonują kumulatywne podatki bezpośrednie, które są nakładane i pobierane obok podatków od dochodów osób fizycznych oraz podatku od dochodów osób prawnych. Są to m.in. podatki od dochodu i kapitału.

W Rosji podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych zaliczane są do głównych podatków bezpośrednich. Oba podatki charakteryzują częste zmiany legislacyjne.

Reforma podatkowa w Indiach skupiła się na racjonalizacji istniejących podatków bezpośrednich. W 1997 r. wprowadzono tzw. alternatywny podatek minimalny, który nie był nowym podatkiem, lecz stanowił część systemu opodatkowania spółek rezydentów Indii. Ponadto wprowadzono podatek od wypłaconej dywidendy oraz podatek od obrotu papierami wartościowymi. Indyjski sprawozdawca krajowy zwrócił uwagę na interesujący trend. Po racjonalizacji systemu podatków bezpośrednich, zaobserwowano w Indiach imponujący wzrost znaczenia tych podatków jako źródła dochodów budżetowych. Podkreślił, że w 2007 r. wielkość wpływów do budżetu państwa (budżet centralny) z tytułu podatków bezpośrednich przekroczyła wpływy z podatków pośrednich.

Odmienne, sprawozdawca krajowy z Chin określił znaczenie podatków bezpośrednich w systemie podatkowym jako ograniczone. Jednakże, wskazał, że zgodnie z założeniami przyszłych reform podatkowych, ich rola ma ulec zmianom w kierunku zwiększenia wpływów z tego tytułu do budżetu państwa.

Południowoafrykański system podatków bezpośrednich (oparty na zasadzie źródła) został stopniowo zastąpiony systemem opartym na zasadzie rezydencji, zgodnie z zaleceniami Komisji Katza. W związku z tym wdrożono następujące zmiany: 1) podatek u źródła od dywidend zastąpiony został tzw. wtórnym podatkiem od osób prawnych (ang. *secondary corporate tax*), 2) wprowadzono uproszczone reżimy opodatkowania mikro i małych przedsiębiorców, 3) ustanowiono różne podatki u źródła od dochodów nierezydentów. Ponadto wprowadzono w 2001 r. istotne zmiany zasad opodatkowania dochodów ze zbycia składników majątku (ang. *capital gains tax*).

### 2.1.3. Rola, znaczenie i konstrukcja podatków majątkowych

W Brazylii funkcjonują dwa rodzaje podatku od nieruchomości: gminny podatek od nieruchomości oraz federalny podatek od nieruchomości wiejskich. Ponadto brazylijskie stany mają prawo nakładać podatek od spadków i darowizn, zaś gminy wyposażono w pełne władztwo podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości miejskich oraz podatku od przeniesienia własności nieruchomości. 14 maja 2015 r. na podstawie ustawy zmieniającej Konstytucję Federalnej Republiki Brazylii zakazano do końca

roku 2015 podnoszenia stawek podatkowych oraz wprowadzania nowych podatków. Ustawa ta znajduje także zastosowanie do podatków majątkowych.

W Rosji do podatków majątkowych zaliczono: podatek od nieruchomości organizacji oraz podatek od nieruchomości osób fizycznych o charakterze katastralnym. Podatki te pełnią znaczącą rolę jako źródło dochodów budżetów regionów i gmin.

W Indiach podatki majątkowe nakładane są przez gminy i inne jednostki samorządu lokalnego. Gminom przysługuje prawo w regulowania katalogu zwolnień podatkowych nie przewidzianych w ustawach podatkowych. Brak jest wiarygodnych danych o wielkości wpływów budżetowych z tytułu podatków majątkowych w Indiach.

Znaczenie podatków majątkowych w chińskim systemie podatkowym zostało określone jako marginalne.

Także w RPA podatki majątkowe nakładane są na poziomie lokalnym na nieruchomości wszelkiego rodzaju. Ich znaczenie jako istotnego i wydajnego fiskalnie źródła dochodów budżetów lokalnych nie zmieniło się w trakcie procesu przemian systemu podatkowego. Sprawozdawczynie krajowa z RPA podkreśliła, że podatek od nieruchomości stanowił ważny podatek lokalny w okresie apartheidu. Dawne gminy zamieszkałe przez czarnoskórą społeczność nie nakładały *de facto* tego podatku, mimo, że obowiązujące w tym okresie ustawodawstwo, dawało im taką możliwość.

## 2.2. Kwestie szczególne

### 2.2.1. Opodatkowanie działalności gospodarczej

Brazylijskie prawo wewnętrzne zna cztery formy podatku dochodowego od osób prawnych: 1) opodatkowanie dochodu faktycznie uzyskanego, 2) opodatkowanie dochodu hipotetycznego, 3) opodatkowanie dochodu oszacowanego przez organy podatkowe oraz 4) uproszczony pobór podatku dochodowego (tzw. SIMPLES). Inne reżimy opodatkowania znajdują zastosowanie także w odniesieniu do określonych rodzajów działalności gospodarczej (np. specjalny reżim opodatkowania dochodów z inwestycji na rynku nieruchomości).

Sprawozdawczynie krajowa z Rosji podkreśliła, że opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej zarówno osób fizycznych jak i osób prawnych opiera się na dwóch opcjach: zasady ogólne oraz zasady szczególne (uproszczone). Do szczególnych zasad opodatkowania dochodów

z działalności gospodarczej zaliczono, m.in. opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej, opodatkowanie porozumień o podziale zysków oraz inne, uproszczone formy opodatkowania.

W Indiach, dochód z działalności gospodarczej opodatkowany jest w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym (ang. *Income Tax Act*). Indyjskie prawo wewnątrz przewiduje interesujące rozwiązanie w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowych strat z działalności gospodarczej, rzadko występujące w innych jurysdykcjach. Strata poniesiona przez podatnika z jednego rodzaju działalności gospodarczej może być pokryta z dochodów z działalności gospodarczej innego rodzaju i rozliczona, pod pewnymi warunkami, w ciągu kolejnych 8 lat podatkowych. Ponadto, w Indiach obowiązuje reżim opodatkowania domniemyanych dochodów nierezydentów prowadzących działalność w branży transportu morskiego oraz rezydentów o obrocie niższym niż 10 milionów rupii.

W RPA dochód z działalności gospodarczej opodatkowuje się według czterech różnych stawek: stawka stała znajdująca zastosowanie do dochodów osób prawnych oraz stawek podatkowych, określonych według specjalnej formuły, która ułatwia podatnikom określenie wysokości dochodu do opodatkowania – w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi. Ponadto, przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi uprawnieni są do tzw. rabatów podatkowych, tj. rocznych wyłączeń określonych dochodów z opodatkowania oraz wyłączeń (kwotowych) dochodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku – w przypadku rezydentów.

### 2.2.2. Podatkowe aspekty badań naukowych i rozwoju nowoczesnych technologii

Prawo podatkowe w Brazylii, Rosji i RPA także zawiera odliczenia i ulgi związane z badaniami naukowymi i nowoczesnymi technologiami. W Rosji, Kodeks Podatkowy zawiera wyliczenie wydatków poniesionych na badania naukowe i rozwój nowoczesnych technologii, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Ponadto, podatnicy mogą odliczyć pewne wydatki poniesione na wymienione wyżej cele, o ile są to badania lub nowoczesne technologie zaaprobowane przez Rząd Federalny.

Indyjskie uregulowania podatkowe w zakresie badań naukowych i rozwoju nowoczesnych technologii również przewidują odliczenia wydatków na te cele od przychodu. Ponadto, zgodnie z projektowanymi zmianami, które muszą zostać przyjęte przez Departament Nauki i Technologii, specjalne odliczenia znajdą zastosowanie w przypadku nowoczesnych

technologii wytworzonych w gospodarstwach domowych, rozwoju biotechnologii oraz produkcji określonych towarów (z wyjątkiem napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych). Co więcej, podmioty o statusie jednostek lub organizacji naukowo-badawczych mają prawo odliczyć 175% wydatków poniesionych na badania naukowe i rozwój nowoczesnych technologii.

### 2.2.3. Zachęty podatkowe i ich skuteczność

W Brazylii w trakcie transformacji zlikwidowano większość zachęt podatkowych z uwagi na duże zadłużenie Federacji i poszczególnych stanów. Niemniej jednak, obecnie, wprowadzono kilka nowych instrumentów tego rodzaju, m.in. w stanach północnego wschodu Federacji oraz w Amazonii. Utworzono także wiele specjalnych stref ekonomicznych.

Rosyjska sprawozdawczyni krajowa wskazała, że uchylono większość zachęt podatkowych (nie zawsze ekonomicznie usprawiedliwionych) wprowadzonych na początku przemian wraz z wejściem w życie w 2001 r. Kodeksu Podatkowego. Definicja legalna zachęt podatkowych jest niezwykle szeroka, dzięki czemu do tej kategorii można zaliczyć wszelkiego rodzaju przewidziane przez prawo mechanizmy redukcji wysokości opodatkowania. Ponadto, rosyjska sprawozdawczyni krajowa podkreśliła, że trudno w jej kraju monitorować i ocenić skuteczność zachęt podatkowych.

Indyjski sprawozdawca krajowy podkreślił, że rząd Indii oferował szeroki zakres zachęt podatkowych zarówno na gruncie podatków bezpośrednich, jak i pośrednich. Trwają debaty na temat ich skuteczności.

W RPA wprowadzono szereg zachęt podatkowych promujących wzrost gospodarczy, integrację południowoafrykańskiej gospodarki z gospodarką światową oraz rozwój miast. Do zachęt tego rodzaju zaliczono m.in.: 1) przemysłowe strefy rozwoju (zachęty dla zagranicznych i krajowych inwestorów), 2) korzystne dopłaty do środków trwałych lub budowli wykorzystywanych do produkcji przemysłowej, produkcji ropy naftowej i ropociągów, elektryczności, sieci telekomunikacyjnych, sieci kolei, 3) odliczenia z tytułu użytkowania odnawialnych źródeł energii. Ponadto wprowadzono szereg zachęt podatkowych ukierunkowanych na rozwój społeczny, m.in. tworzenie miejsc pracy określonego rodzaju, polepszenie warunków życia, itp.



#### 2.2.4. Kwestia „przejrzystości” podatkowej spółek osobowych

Zgodnie z brazylijskim prawem wewnętrznym, jednostki organizacyjne typu niekorporacyjnego, spółki ciche oraz określone typy funduszy inwestycyjnych mają status podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Spółki cywilne nie są znane rosyjskiemu systemowi prawa. W ich miejsce wprowadzono kilka nowych rodzajów form organizacyjno-prawnych, głównie po to by przyciągnąć zagranicznych inwestorów, zwanych spółkami gospodarczymi (ang. *business partnerships*). Mają one status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Według prawa podatkowego Indii, spółki osobowe nie są transparentne podatkowo. Są uznawane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Niemniej jednak w celu obliczenia wysokości dochodów osiągniętych przez taką spółkę, pozwala się na odliczenie jako kosztów uzyskania przychodu odsetek od pożyczek udzielonych spółce przez współnika, a także wynagrodzenia wypłacanego przez spółkę współnikowi. Maksymalne kwoty dopuszczalnych odliczeń z obu tytułów są określone przez prawo.

W Chinach, problematyka transparentności podatkowej spółek osobowych jest przedmiotem bieżących dyskusji. W początkowej fazie transformacji, spółkom tym nadano status podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże po wejściu w życie Prawa o Spółkach Osobowych w 2006 r. oraz Prawa o Opodatkowaniu Dochodów Chińskich Przedsiębiorców w 2007 r., spółki te stały się w pełni podmiotami przejrzystymi podatkowo.

Także system podatkowy RPA został określony jako transparenty pod względem podatkowym.

#### 2.2.5. Eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym

W Brazylii problematykę ekonomicznego podwójnego opodatkowania dywidend eliminuje się za pomocą zwolnienia dochodów (przychodów) z tego tytułu wypłacanych zarówno na rzecz współników będących rezydentami Brazylii jak i nierezydentami. Oznacza to, że otrzymana dywidenda nie podlega już dalszemu opodatkowaniu.

W Rosji nie ma środków zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym. Mimo tego, w prawie wewnętrznym tego kraju występuje cały szereg zredukowanych stawek, które znajdują zastosowanie do dochodu (przychodu) z tytułu dywidendy w zależności od statusu

ich odbiorcy, w tym stawka zero procent (zwolnienie pełne) w określonych przypadkach.

W Indiach, podobnie, prawo wewnętrzne nie przewiduje mechanizmów eliminujących podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym, z wyjątkiem dywidend otrzymywanych przez spółki dominujące od spółek zależnych. Po 1992 r. spółka zależna płaciła podatek dochodowy od osób prawnych, zaś dochody (wszelkie) spółki dominującej podlegały zwolnieniu. W przypadku podziału i wypłaty zysków spółki po ich opodatkowaniu przed podziałem podatkiem dochodowym od osób prawnym nakłada się podatek z tytułu wypłaconej dywidendy (ang. *dividend distribution tax*). Podatek ten ma wielopoziomową strukturę, co w efekcie może prowadzić do kaskadowego opodatkowania. W 2012 r. wprowadzono mechanizm eliminujący efekt kaskady.

W przypadku cen transferowych instrumentem służącym eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym zysków przedsiębiorstw powiązanych jest korekta odpowiadająca. W przeciwieństwie do państw OECD, Indie stoją na stanowisku zgodnie z którym, w przypadku, gdy bilateralna umowa podatkowa nie zawiera odpowiednika art. 9 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD, brak jest podstaw do dokonania korekty odpowiadającej w drugim umawiającym się państwie.

Także w RPA wskazać można na pewne uregulowania służące eliminacji podwójnego ekonomicznego opodatkowania. RPA wprowadziła system finalnego podatku u źródła od wypłaconej dywidendy nakładanego na wspólników, jednocześnie zwalnia się z opodatkowania spółkę dokonującą wypłaty dywidendy.

#### 2.2.6. Znaczenie osobistej sytuacji podatnika (m.in. sytuacji rodzinnej)

W Brazylii nie występują „ogólne ulgi prorodzinne”. Jednakże podatnicy mają prawo do następujących odliczeń, które mogą być uznane za związane z ich osobistą sytuacją. Należą do nich: udokumentowane i niezwrócone wydatki na leczenie, wydatki związane z opieką dentystyczną i szpitalną poniesione przez podatnika lub zstępnych podatnika, składki płacone z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego, niektóre wydatki edukacyjne poniesione przez podatnika lub wstępnych podatnika (ograniczenie kwotowe).

W Indiach co do zasady rodzina nie jest traktowana jako podmiot prawa podatkowego. Jednakże w hinduistycznym prawie funkcjonuje tradycyjna koncepcja hinduskiej rodziny, w tym przypadku podmiotem opodatkowania będzie właśnie taka rodzina jako jeden podatnik. Ponadto

funkcjonują określone odliczenia związane ze zdrowiem, ubezpieczeniem, utrzymaniem i opieką medyczną osób niepełnosprawnych przewidziane w prawie indyjskim.

W Rosji brak jest uregulowań szczególnych uwzględniających osobistą sytuację podatnika.

W RPA osobisty status podatnika nie jest już kryterium różnicowania sytuacji prawno-podatkowej osób fizycznych, tak jak miało to miejsce w czasach *apartheidu*. Podatek dochodowy od osób fizycznych w obecnym kształcie przewiduje pewne ulgi adresowane do małżonków, transferu własności w formie darowizny za życia oraz po śmierci (brak opodatkowania tych zdarzeń).

### 3. PROCEDURY PODATKOWE W OKRESIE PRZEMIAN SYSTEMÓW PODATKOWYCH W PAŃSTWACH BRICS

#### 3.1. Wprowadzenie

##### 3.1.1. Rola organu nadzorującego administrację podatkową

W Brazylii, minister finansów kontroluje administrację podatkową. Także jego rola w procesie tworzenia prawa podatkowego została określona jako znacząca. Podobnie, federalna administracja podatkowa uczestniczy w procesie legislacji podatkowej.

W Rosji minister finansów jest organem władzy wykonawczej na poziomie federalnym. Jedną z jego funkcji jest rozwój państwowej polityki podatkowej w obszarze opodatkowania. Minister finansów koordynuje i kontroluje działalność Federalnej Służby Podatkowej, działając bezpośrednio przez swoje terytorialne agendy. Rosyjska sprawozdawczyni krajowa podkreśliła, że Federalna Służba Podatkowa nie jest uprawniona do wydawania jakichkolwiek aktów wykonawczych w sprawach podatkowych z wyjątkiem tych, które zostały delegowane na mocy prawa federalnego

W Indiach minister finansów ma inicjatywę ustawodawczą w zakresie ustawy budżetowej (ang. *Finance Bill*), która zawiera także propozycje zmian w obowiązującym prawie podatkowym. Ponadto minister finansów sprawuje kontrolę nad procesem legislacji podatkowej. Centralna Rada ds. Podatków Bezpośrednich wraz z Centralną Radą ds. Akcyz i Cł są organami właściwymi w sprawach podatków dochodowych oraz odpowiednio akcyzy i cł. Obie rady mają charakter autonomicznych organów administracji publicznej. Przewodniczący Departamentu Dochodów

Publicznych w Sekretariacie Dochodów Publicznych został wskazany jako organ nadzoru nad obiema ww. radami.

Chiński model organizacji administracji podatkowej opiera się na zasadzie centralizmu. W 1994 r. powołano Państwową Administrację Podatkową na poziomie centralnym jako jednostkę organizacyjną bezpośrednio podporządkowaną Radzie Państwa.

W RPA Południowoafrykańska Służba Podatkowa (ang. *South African Revenue Service, SARS*) ma za zadanie administrowanie całym systemem podatkowym. Sprawozdawczyni krajowa z RPA podkreśliła, że w 2005 r. Skarb Państwa przejął od SARS inicjatywę ustawodawczą w zakresie prawa podatkowego i że od tego czasu SARS pełni pomocniczą rolę w tym zakresie. SARS jest także ciałem doradczym dla Ministra Finansów i Ministra Handlu oraz Ministra Kontroli.

### 3.1.2. Struktura administracji podatkowej oraz jej techniczne zaplecze

Rosyjska sprawozdawczyni krajowa stwierdziła, że co do zasady struktura organizacyjna administracji podatkowej w Rosji pozostała taka sama od wczesnej fazy transformacji. Niemniej jednak wskazała, że funkcje organów podatkowych ulegają stopniowemu rozszerzeniu na inne obszary niż bezpośrednio związane ze stosowaniem prawa podatkowego (np. rejestracja osób prawnych oraz osób fizycznych rozpoczynających działalność gospodarczą).

W Indiach pozostawiono w zasadzie strukturę administracji podatkowej w niezmiennym kształcie. Administracja podatkowa w Indiach dzieli się na dwa piony (komisje): pion administracyjny oraz pion wykonujący funkcje sędziowskie (pierwsza instancja). Oba piony podporządkowane są Pierwszemu Komisarzowi. Ponadto istnieją dwa odrębne dyrektoriaty, na czele których stoi Dyrektor Generalny w Indiach (np. Dyrektor ds. Postępowania). Po roku 2001 utworzono nowe dyrektoriaty: Dyrektoriat ds. Podatków Międzynarodowych oraz Dyrektoriat ds. Cen Transferowych.

Co do zasady w chińskim prawie wewnętrznym przyjęto trójinstancyjny model postępowania podatkowego: 1) konsultacje, 2) rozstrzygnięcie administracyjne, 3) postępowanie sądowe. Zgodnie z obecnie obowiązującą procedurą podatkową, w przypadku sporu między podatnikiem a organem podatkowym, podatnik, także płatnik mają obowiązek uiszczenia spornej kwoty podatku w całości (obowiązek ten ma być zniesiony). Ponadto, w najbliższej przyszłości Chiny wprowadzą postępowanie pojednawcze i mediacyjne w celu złagodzenia wysokości kar administracyjnych.

W RPA proces transformacji Południowoafrykańskiej Służby Podatkowej (ang. *South African Revenue Service, SARS*) w autonomiczny organ podatkowy miał charakter radykalny. Restrukturyzację zakończono w 1998 r.

### 3.1.3. Rodzaje interpretacji podatkowych

W Brazylii podatnik może wystąpić z wnioskiem o wszczęcie oficjalnych konsultacji. Decyzje (zawierające także wykładnię spornych przepisów prawa podatkowego) wydawane w takim postępowaniu są wiążące wyłącznie dla wnioskodawcy i nie mogą być zaskarżone. Niemniej jednak, jeśli wydane zostały przez organy podatkowe sprzeczne decyzje w trybie konsultacji, na wniosek podatnika, wydaje się ostateczną decyzję ujednoliconą wykładnię spornych przepisów podatkowych.

W Rosji wykładnia przepisów podatkowych odgrywa kluczową rolę. Federalny Minister Finansów jest władny do wydawania pisemnych interpretacji na wniosek podatnika. Interpretacje te nie mają jednak charakteru normatywnego. Nie są wiążące ani dla organów podatkowych ani dla podatnika. Wyjaśniają natomiast wątpliwości co do znaczenia przepisów prawa podatkowego.

W Indiach Centralna Rada ds. Podatków Bezpośrednich odpowiada za wydawanie interpretacji indywidualnych. Także przemówienia Ministra Finansów są uznawane za wskazówki wykładni dla podatników. W związku z faktem, że Indie są krajem o tradycji *common law*, ostateczną instancją w kwestiach wykładni przepisów prawa podatkowego są sądy. Zgodnie z Konstytucją Indii, wykładnia dokonana przez Sąd Najwyższy jest wiążąca dla wszystkich.

Co do zasady indyjskie prawo wewnętrzne nie przewiduje interpretacji w sprawach indywidualnych. W 1994 r. powołano specjalny organ właściwy w sprawach uprzednich porozumień cenowych po to by ułatwić zagranicznym inwestorom prowadzenie działalności gospodarczej w Indiach i przyciągnąć zagraniczny kapitał. Interpretacje indywidualne wydawane przez ww. organ są wiążące zarówno dla podatników jak i organów podatkowych. Jednakże interpretacje te nie tworzą precedensu. Opłaty są raczej niskie (ok. 150 USD). Ponadto, okazjonalnie, Centralna Rada ds. Podatków Bezpośrednich publikuje wyjaśnienia w formie okólników. Okólniki są wiążące wyłącznie dla administracji podatkowej. Ani sądy, ani podatnicy nie są nimi związani.

W Chinach Rada Państwa wydaje zalecenia i polecenia w sprawach podatkowych adresowane do podporządkowanych jej jednostek

organizacyjnych administracji podatkowej. Chiński sprawozdawca krajowy wskazał, że współcześnie w obrocie prawnym w Chinach funkcjonują ok. dwa tysiące nienormatywnych zaleceń w sprawach podatkowych wydanych przez centralne i lokalne organy administracji podatkowej. Istnienie i liczba owych „pism” zasługuje jego zdaniem na jednoznacznie negatywną ocenę.

W RPA, SARS wydaje niewiążące noty wyjaśniające. Orzecznictwo sądów w sprawach podatkowych stanowi integralne źródło wykładni zarówno dla SARS jak i podatników. Ponadto południowoafrykańskie prawo zna: indywidualne uprzednie interpretacje podatkowe oraz ogólne interpretacje podatkowe. Istnieje lista określonych transakcji (zdarzeń prawno-podatkowych), co do których możliwość ubiegania się o interpretację jest wyłączona, m.in. żądanie potwierdzenia wartości rynkowej składników majątku podatnika oraz żądanie wykładni norm obcego prawa. Opłaty związane z wydaniem interpretacji indywidualnych należą do wysokich.

#### 3.1.4. Procesowe gwarancje praw podatnika i ich skuteczność

W państwach BRICS odnotowano ciekawe rozwiązania przyjęte w analizowanej kwestii.

Konstytucja Federalnej Republiki Brazylii z 1988 r. zawiera wprost procesowe gwarancje praw podatnika w formie karty praw podatnika.

W Rosji od 2009 r. podatnik ma prawo wyboru między wniesieniem odwołania od decyzji podatkowej wydanej w pierwszej instancji wprost do sądu lub organu podatkowego wyższej instancji. W praktyce podatnicy korzystają częściej z pierwszej z wymienionych opcji. W 2014 r. Rosja wprowadziła obowiązkowe postępowanie przedsądowe mające zastosowanie do wszelkich sporów między podatnikami a administracją podatkową (postępowanie to zwolnione jest z opłat). Spowodowało to istotny spadek liczby postępowań w sprawach podatkowych przed sądami.

Indyjski sprawozdawca krajowy podkreślił, że w prawie indyjskim brak jest wprost uregulowań, które można by uznać za procesowe gwarancje praw podatnika. Niemniej jednak uznał, że zasada demokratycznego państwa prawa jest *per se* gwarancją zakazującą pogwałcenia praw podatników lub ich dyskryminacji przez organy podatkowe.

Według sprawozdawcy krajowego z Chin prawo wewnętrzne Państwa Środka zawiera normy chroniące prawa podatnika, w tym: prawo do informacji, prawo do odwołania etc. Ponadto Państwowa Administracja Podatkowa opublikowała w 2009 r. dokument „Deklaracja Praw i Obowiązków

Podatnika”, w którym położono nacisk na pomoc dla podatników w procesie poboru podatków.

W RPA prawo o administracji podatkowej z 2011 r. (ang. *Tax Administration Act*) wprost wskazuje na prawo do prywatności, zakaz samooskarżania się. Ponadto w ramach SASR powołano Urząd ds. Monitorowania Służb Podatkowych; podatnicy mogą zwrócić się do tego organu, jeśli uważają, że organy podatkowe dopuściły się naruszenia procedury w toku rozpatrywania ich sprawy.

### 3.1.5. Rola i wpływ orzecznictwa sądowego na prawo podatkowe

W Brazylii sądy powszechne rozstrzygają spory pomiędzy podatnikami i administracją podatkową. Niemniej jednak spór może być rozwiązany w pierwszej instancji przez specjalny organ administracyjny (port. *Conselho Administrativo de Defesa Econômica*, CADE). Podatnik może odwołać się od decyzji tego organu do sądu, jeśli nie jest usatysfakcjonowany rozstrzygnięciem zapadłym w jego sprawie. Ponadto orzeczenia sądów mają charakter precedensów sądowych.

Rosyjska sprawozdawczyni krajowa podkreśliła rolę i wpływ orzecznictwa sądowego Sądu Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego na system podatkowy Rosji zwłaszcza w obszarze wykładni przepisów prawa podatkowego oraz eliminacji luk w prawie podatkowym. Ponadto stwierdziła, że sądy wyższej instancji w Rosji są niezwykle aktywne w formułowaniu nowych koncepcji oraz reguł (zasady ogólne) w odniesieniu do prawa podatkowego.

W Indiach, państwie o systemie *common law*, sądy odgrywają dominującą rolę w kontroli decyzji organów podatkowych i wykładni przepisów prawa podatkowego. Sądy w Indiach są ostatecznym arbitrem.

Także w RPA rolę sądów określono jako ważną.

### 3.1.6. Rola Rzecznika Praw Obywatelskich lub odpowiedniego organu (jeśli istnieje) na polu ochrony praw podatnika

Reprezentanci państw BRICS poruszyli kilka różnych kwestii. Instytucja Rzecznika Praw Obywatelskich nie występuje w Brazylii i Rosji. Aczkolwiek w Rosji funkcjonują Rzecznik Praw Człowieka oraz Rzecznik Praw Przedsiębiorców. Ostatni z wymienionych staje często przed wyzwaniem związanymi z podatkami. W związku z tym rosyjska sprawozdawczyni krajowa dostrzegła potrzebę powołania Rzecznika Praw Podatnika lub inny organ, który spełniałby adekwatne funkcje.

Sprawozdawca krajowy z Indii zauważył rosnące znaczenie Rzecznika Praw Obywatelskich na gruncie prawa podatkowego. W RPA występuje instytucja Rzecznika Praw Podatnika, który działa jako niezależny i neutralny organ interweniując w przypadkach, w których wyczerpano wszelkie środki odwoławcze przewidziane przez prawo o administracji podatkowej lub środki te wyczerpane zostały przez Urząd ds. Monitoringu Służb Podatkowych.

### 3.2. Pozostałe zagadnienia

#### 3.2.1. Pozycja prawna i rola zawodowych organizacji doradców podatkowych

W Indiach brak jest profesjonalnych organizacji skupiających doradców podatkowych, poza Instytutem Biegłych Księgowych (ang. *Institute of Chartered Accountants*). Mają oni prawo występowania przed organami podatkowymi w sprawach podatkowych, w tym przed Trybunałem Apelacyjnym. Niemniej jednak nie mogą reprezentować podatnika przed sądem.

W Rosji pierwsi doradcy podatkowi pojawili się w latach 2000–2001. W 2002 r. zarejestrowano organizację non-profit „Izba Doradców Podatkowych” skupiającą przedstawicieli tego zawodu. Rosyjska sprawozdawczyni krajowa wskazała jednocześnie na potrzebę uregulowania na poziomie prawa federalnego statusu prawnego doradców podatkowych (w 2014 r. stosowny projekt ustawy w tej sprawie wpłynął do Dumy Państwowej).

W RPA doradcy podatkowi (praktycy podatkowi) od 2011 r. mają obowiązek rejestracji w uznanym stowarzyszeniu kontrolującym ich działalność oraz w SARS. Pomoc prawna udzielana podatnikom bez pobrania stosownej opłaty uważana jest za wykroczenie. W okresie poprzedzającym transformację brak było jakichkolwiek podstaw prawnych regulujących udzielanie pomocy prawnej podatnikom.

#### 3.2.2. Administracja podatkowa i nowoczesne technologie (np. e-deklaracje)

W państwach BRICS nowoczesne technologie postrzegane są jako główny czynnik przyczyniający się do podniesienia wydajności poboru podatków (w Rosji odnotowano duży postęp w tym obszarze). Sprawozdawca krajowy z Chin zwrócił uwagę na znaczenie programu zwanego Złotym Projektem Podatkowym (ang. *Golden Tax Project*), którego celem jest usprawnienie techniczne procesu poboru i administrowania wpływami z VAT.



### 3.2.3. Nastawienie podatników do administracji podatkowej oraz administracji podatkowej do podatników (atmosfera)

Sprawozdawcy krajowi z państw BRICS uznali, że relacje między podatnikami a administracją podatkową są skomplikowane. Mimo tego we wszystkich państwach BRICS odnotowano wyraźną poprawę komunikacji między oboma podmiotami stosunków prawnopodatkowych. Brazylijska sprawozdawczyni krajowa zwróciła uwagę na częste amnestie podatkowe wprowadzane w jej kraju. Jej zdaniem tworzą one przyjazną atmosferę, niemniej jednak ogólnie wzajemne relacje między podatnikami a administracją podatkową w Brazylii oparte są na strachu.

## 4. MIĘDZYJARODOWE PRAWO PODATKOWE W OKRESIE PRZEMIAN SYSTEMÓW PODATKOWYCH PAŃSTW BRICS – JEGO ZNACZENIE I PRZYSZŁE WYZWANIA

### 4.1. Rola i znaczenie jednostronnych środków służących eliminacji podwójnego opodatkowania

Państwa BRICS stosują w swoich wewnętrznych porządkach prawnych podobne rozwiązania do tych, które funkcjonują w tym zakresie w Europie Środkowo-Wschodniej.

W Brazylii w sytuacji, gdy brak jest bilateralnej umowy podatkowej, podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych osiągającym dochody za granicą udziela się jednostronnego kredytu podatkowego. Kredyt ten nie przysługuje w przypadku, gdy wybrali oni reżim opodatkowania domniemanego dochodu. Wyłączenie to nie znajduje zastosowania w sytuacji istnienia bilateralnej umowy podatkowej z państwem źródła dochodu, o ile przewiduje ona również metodę kredytu podatkowego.

Sąd Najwyższy Indii stoi na stanowisku, iż nie istnieje zakaz podwójnego opodatkowania wprost wyrażony w Konstytucji. Niemniej jednak indyjska ustawa o podatku dochodowym zawiera jednostronny środek eliminujący podwójne opodatkowanie w sensie prawnym znajdujący zastosowanie do podatników rezydentów osiągających dochody ze źródeł zagranicznych, jeśli brak jest bilateralnej umowy podatkowej w formie odliczenia zagranicznego podatku. Ustawa ta przewiduje także jednostronne ulgi dla podatników nie-rezydentów posiadających udziały w spółkach będących rezydentami Indii.

Chiny stosują metodę jednostronnego kredytu podatkowego zarówno w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych,

jak i podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku tych ostatnich, jeżeli kwota podatku zapłaconego za granicą przekracza limit odliczenia ustalony zgodnie z regulacjami prawa wewnętrznego, część zagranicznego podatku nie podlegająca odliczeniu w danym roku podatkowym może być odliczona w ciągu kolejnych następnych 5 lat. Podobne reguły znajdują zastosowanie w przypadku osób prawnych nierezydentów pod warunkiem, iż posiadają oni zarejestrowany w Chinach oddział lub zakład.

Rosja stosuje metodę zwykłego kredytu podatkowego, z kolei prawo podatkowe RPA przewiduje metodę zwolnienia dochodów nierezydentów oraz metodę jednostronnego kredytu podatkowego dla podatników będących rezydentami. Zakres obu mechanizmów podlega ustawicznym zmianom legislacyjnym i zależy od politycznej i gospodarczej sytuacji kraju, a także z uwagi na fakt, iż RPA zastąpiła dawny system oparty na zasadzie źródła na system oparty na zasadzie rezydencji.

#### 4.2. Bilateralne środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu Rodzaje bilateralnych umów podatkowych

Sieć bilateralnych umów podatkowych państw BRICS jest imponująca.

Przed rokiem 1995 brazylijski system podatkowy oparty był na zasadzie terytorialności a bilateralne umowy podatkowe uznawano za niekorzystne z punktu widzenia interesów fiskalnych Brazylii. Niemniej jednak rządzący w latach 1964–1979 reżim wojskowy doprowadził do zawarcia kilku bilateralnych umów podatkowych po to by przyciągnąć zagranicznych inwestorów. Brazylia zawarła pierwsze bilateralne umowy podatkowe w latach 60. XX w. W latach 70. XX w. rozbudowano sieć bilateralnych umów podatkowych o traktaty głównie z państwami Europy Zachodniej. Prawie wszystkie z wymienionych umów zawierają odstępstwa od KM OECD. Współcześnie Brazylia jest stroną 175 bilateralnych umów podatkowych różnego rodzaju, w tym umów w odniesieniu do podatku od dochodu i majątku, kilku umów w odniesieniu do podatku od spadków oraz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

W czasach ZSRR liczba bilateralnych umów podatkowych była stosunkowo niewielka. Zatem Rosja rozpoczęła rozbudowę sieci bilateralnych umów podatkowych po upadku Związku Radzieckiego. Zawarto 80 bilateralnych umów podatkowych w odniesieniu do podatku od dochodu i majątku. W rosyjskiej praktyce traktatowej nie występują bilateralne umowy

podatkowe innego rodzaju poza 14 umowami w sprawie współpracy i wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych zawartymi głównie z państwami członkowskimi Wspólnoty Niepodległych Państw.

W Indiach doceniano rolę bilateralnych umów podatkowych na długo przed rozpoczęciem procesu przemian, zaś pierwsze bilateralne umowy podatkowe zawarto w latach 50. i 60. XX w. Do końca lat 90. XX w. Indie zawarły 30 bilateralnych umów podatkowych, przy czym w roku 1990 ich liczba wynosiła 27. Ponadto Indie aktywnie uczestniczyły w pracach nad KM ONZ w 1980 r. Współcześnie Indie są stroną 98 bilateralnych traktatów w sprawach podatkowych, z czego 85 ratyfikowano. Niemniej jednak wiele spośród nich to „stare” traktaty, które stopniowo zastępowane są nowymi zawierającymi zgodnie ze współczesnymi standardami OECD m.in. art. 26 KM OECD – wymiana informacji w sprawach podatkowych. Ponadto Indie zainicjowały proces negocjacji bilateralnych umów podatkowych o wymianie informacji w sprawach podatkowych z państwami i terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową osiągając znaczny postęp w tym kierunku. Na ten moment zawarto 12 bilateralnych umów podatkowych tego typu.

Chiny rozpoczęły proces zawierania bilateralnych umów podatkowych w roku 1983, w którym podpisano pierwszy traktat w tej materii z Japonią. Obecnie Chiny są stroną 100 bilateralnych umów podatkowych, 2 porozumień w sprawach podatkowych z Hongkongiem i Makau oraz 10 traktatów o wymianie informacji w sprawach podatkowych. Aktywność Chin na tym polu zintensyfikowała się po przystąpieniu Państwa Środka do Światowej Organizacji Handlu w 2001 r.

W latach 1932–1990 RPA zawarła kilka rodzajów bilateralnych umów podatkowych, m.in. 1) umowy w odniesieniu do dochodu i spadków (pierwszy traktat dotyczący eliminacji podwójnego opodatkowania podpisano ze Szwajcarią; dotyczył on dochodów rolników działających w obu umawiających się państwach, oraz z Wielką Brytanią w 1939 r.), 2) umowy w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie i powietrzne w transporcie międzynarodowym (liczba umów tego rodzaju wzrosła w kolejnych dekadach), oraz 3) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania spadków (jedynie 3 umowy tego typu).

W 1993 r. liczba ratyfikowanych bilateralnych umów podatkowych wynosiła 6 oraz 15 – w trakcie negocjacji. Obecnie RPA jest stroną 73 bilateralnych umów podatkowych w odniesieniu do podatku od dochodu i majątku oraz 13 o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

### 4.3. Wielostronne umowy podatkowe w praktyce traktatowej

Chiny, Indie, Rosja i RPA są stroną Wielostronnej Konwencji o Pomocy Administracyjnej w Sprawach Podatkowych.

Obok ww. Konwencji, RPA zawarła: Wielostronne Porozumienie Forum Afrykańskich Administracji Podatkowych o Wzajemnej Pomocy w Sprawach Podatkowych (ang. *Multilateral African Tax Administration Forum Agreement on Mutual Assistance on Tax Matters*) – ratyfikowane przez RPA 2014, nieobowiązujące (proces ratyfikacji przez inne państwa Forum nie zakończył się jeszcze), Wielostronne Porozumienie Południowoafrykańskiej Wspólnoty Rozwoju o Pomocy w Sprawach Podatkowych (ang. *Multilateral Southern African Development Community Agreement on Assistance in Tax Matters*) – podpisane w 2103 r., nieratyfikowane, oraz wielostronne porozumienia o wzajemnej pomocy administracyjnej w odniesieniu do cel (15).

### 4.4. Rola KM OECD i KM ONZ w praktyce traktatowej

Praktyka traktatowa Brazylii opiera się zarówno na KM OECD, jak i KM ONZ, przy czym wpływ wzorca ONZ na kształt rozwiązań zaadoptowanych w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez ten kraj został oceniony jako istotny. Ponadto wskazano na szereg odstępstw od rekomendacji zarówno KM OECD jak i KM ONZ (np. przedsięwzięcia powiązane), które stanowią swoisty, trwały element brazylijskiej praktyki traktatowej.

Podobnie, praktyka traktatowa Chin i Indii bazuje na rekomendacjach obu konwencji modelowych. W indyjskim raporcie krajowym wskazano na wiele postanowień KM ONZ, które na trwałe weszły do praktyki traktatowej Indii (np. koncepcja zakładu). Wynika to z faktu, że Indie nadal importują głównie kapitał i nowoczesne technologie i kładą nacisk, wzorem KM ONZ, na opodatkowanie u źródła, co odróżnia KM ONZ od KM OECD.

Praktykę traktatową Rosji i RPA charakteryzuje dominujący wpływ KM OECD. Jedynie Rosja spośród wszystkich państw BRICS posiada krajowy wzorzec bilateralnej umowy podatkowej w odniesieniu do podatków od dochodu i majątku. Rosyjska konwencja modelowa opiera się także – co do zasady – na rekomendacjach KM OECD. Ponadto podkreślono znaczącą rolę Komentarza do KM OECD w procesie wykładni bilateralnych umów podatkowych dokonywanej zarówno przez organy podatkowe jak i sądy. Niemniej jednak, w niektórych bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Rosję wyraźnie widać wpływ rekomendacji KM ONZ.

#### 4.5. Instrumenty międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych

Praktyka traktatowa państw BRICS zgodna jest z zaleceniami KM OECD w zakresie międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych. Jednakże sprawozdawca krajowy z Indii stwierdził, że nie istnieje w indyjskim prawie wewnętrznym norma, na podstawie której można ubiegać się o udzielenie informacji w sprawach podatkowych od organów podatkowych drugiego umawiającego się państwa – partnera traktatowego Indii. Indyjska ustawa o podatku dochodowym jest *per se* wystarczająco mocną podstawą prawną do zbierania informacji o podatnikach. Sprawozdawca krajowy z Indii podkreślił, że wewnętrzne prawo Indii zezwala na pobór podatków należnych za granicą.

Wejście w życie Konwencji o Wzajemnej Pomocy Administracyjnej w Poborze Podatków 1 lutego 2014 r. dała administracji podatkowej państw Europy Środkowo-Wschodniej, Chin, Indii, Rosji i RPA kolejne instrumenty do walki z uchylaniem się od opodatkowania.

#### 4.6. Środki zapobiegające unikaniu opodatkowania – międzynarodowe aspekty

Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do transakcji wewnątrz krajowych jak i międzynarodowych została wprowadzona również w Brazylii. Prawo wewnętrzne tego kraju zna również klauzule szczególne eliminujące poszczególne praktyki unikania opodatkowania. Normy w tym zakresie dotyczą: 1) specjalnego traktowania dla celów opodatkowania płatności dokonywanych za granicą (odsetki, należności licencyjne) na rzecz rezydentów tzw. rajów podatkowych, 2) przepisy w zakresie cen transferowych (różniące się od rekomendacji OECD z 1996 r.), 3) przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji wprowadzone w 2009 r., oraz 4) przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych (*CFC rules*). Ponadto pewne korzyści podatkowe wynikające z wewnętrznego prawa podatkowego Brazylii przyznawane nierezydentom, nie dotyczą rezydentów państw i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W Rosji wprowadzono następujące mechanizmy prawne w celu zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania: przepisy w zakresie cen transferowych (2012 r.) oparte o wytyczne OECD, przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji (2002 r.), ponadto przepisy o zagranicznych

spółkach kontrolowanych (CFC rules) – najnowszy instrument do walki z unikaniem opodatkowania w rosyjskim Kodeksie Podatkowym. Rosyjska sprawozdawczyni krajowa wskazała na brak klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Indie wprowadziły przepisy o centach transferowych w 2001 r. i zdobyły reputację państwa agresywnie zwalczającego praktyki przerzucania dochodów pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Obecnie nie występuje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania w indyjskim prawie podatkowym. Klauzula tego rodzaju została wprowadzona w 2012 r., niemniej jednak spotkała się ona z silnym oporem ze strony zagranicznych inwestorów instytucjonalnych, w związku z czym rząd Indii zdecydował się na odroczenie obowiązywania nowych przepisów w tym zakresie do 2017 r.

Praktyki uchylania się od opodatkowania w Indiach, jeśli zostały udowodnione, mogą skutkować karą finansową wahającą się w przedziale 100% do 300% należnego podatku. Obok tego celowe działanie z zamiarem uniknięcia opodatkowania może skutkować także karą pozbawienia wolności do lat 7.

Chiny wprowadziły przepisy w zakresie cen transferowych w 2004 r. jako pierwszy instrument do walki z unikaniem opodatkowania. W 2009 r. przyjęto kolejne regulacje zapobiegające unikaniu opodatkowania: klauzulę ogólną przeciwko temu zjawisku, przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji oraz przepisy o zarządzaniu zagranicznymi spółkami kontrolowanymi.

Także prawo wewnętrzne RPA zawiera uregulowania skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym klauzulę ogólną oraz klauzule szczególne. Klauzule te ukierunkowane są na ograniczenie potrącalności nadmiernych odsetek, hybrydowe instrumenty finansowania i inne. Ponadto w prawie wewnętrznym RPA obecne są przepisy o cenach transferowych, niedostatecznej kapitalizacji oraz zagranicznych spółkach kontrolowanych (CFC rules). W południowoafrykańskim raporcie krajowym podkreślono szczególnie ich skuteczność. Nie występuje w RPA tzw. podatek od wyjścia (ang. *exit tax*).

Indie wprowadziły pierwszą klauzulę ograniczającą korzyści traktowane w umowie ze Stanami Zjednoczonymi. Od tamtej pory klauzula ta pojawia się w bilateralnych umowach podatkowych zawieranych lub renegegowanych przez ten kraj (np. zmienione umowy z Singapurem i Mauritiusem). Z kolei klauzule tego rodzaju są nieobecne w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest RPA.

Niektórzy sprawozdawcy krajowi podkreślili znaczenie klauzul rzeczywistego beneficjenta (ang. *beneficial owner*) – RPA, które pojawiły się w bilateralnych umowach podatkowych tych państw już we wczesnych stadiach transformacji. Jednakże ich znaczenie jest ograniczone w tym sensie, że służą one zwalczaniu ograniczonych rodzajowo przypadków nabywania korzyści wynikających z bilateralnych umów podatkowych przez podmioty do tego nieuprawnione (ang. *treaty shopping*). Wzmocnienie skuteczności tego rodzaju klauzul wymagałoby w pierwszej kolejności zunifikowania rozumienia pojęcia „rzeczywistego beneficjenta”.

#### 4.7. Wpływ Planu BEPS na prawo wewnętrzne państw BRICS

Wpływ rekomendacji Planu BEPS na wewnętrzne prawo podatkowe odnotowano także w Rosji. Niektóre z nich odpowiadają nowym Wytycznym Polityki Podatkowej corocznie uchwalanym przez rosyjską Radę Ministrów. Ponadto Rada Ministrów przyjęła ostatnio plan usprawniający uregulowania zwalczające uchylanie się od opodatkowania, który wprost wdraża środki przewidziane w Działaniach nr 3, 5 i 12 Planu BEPS. Niektóre z nich zmaterializowały się w postaci np. przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych, *CFC rules* oraz definicji „rzeczywistego beneficjenta”.

Indie z entuzjazmem uczestniczyły w pracach nad Planem BEPS, choć pojawiają się w Indiach wątpliwości odnośnie użyteczności rekomendacji Planu BEPS jako mechanizmów pozwalających na skuteczną walkę z unikaniem opodatkowania w skali międzynarodowej bez jednoczesnych zmian koncepcji rozdzielania roszczeń podatkowych pomiędzy umawiające się państwa zalecane przez KM OECD. Według sprawozdawcy krajowego z Indii, kolejną kwestią, która może zaważyć o skuteczności Planu BEPS jest brak wykwalifikowanych kadr.

RPA została określona jako wczesny implementator Planu BEPS, zwłaszcza w odniesieniu do problematyki cen transferowych oraz hybrydowych instrumentów finansowania. Ponadto w południowoafrykańskim raporcie krajowym wskazano na fakt powołania specjalnej podkomisji, której zadaniem jest ocena skuteczności wdrożenia Planu BEPS do prawa krajowego RPA.

## BIBLIOGRAFIA

- Brauner Y., Pistone P., *The BRICS and the Future of International Taxation*, [w:] *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, pod red. Y. Braunera i P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2015.
- Dagan T., *BRICS: Theoretical Framework and the Potential Cooperation*, [w:] *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, pod red. Y. Braunera i P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2015.
- Kukulski Z., *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015.
- Lennard M., *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Convention – Current Points of Difference and Recent Developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2009, nr 1/2.
- Owens J., *The BRICS: An Overall Perspective*, [w:] *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, pod red. Y. Braunera i P. Pistone, IBFD, Amsterdam 2015.
- Rocha S.A., *Brazil's International Tax Policy*, Lumen Iuris Direto, Rio de Janeiro 2017.
- Wijnen W., Goede J. de, *The UN Model in Practice 1997–2013*, „Bulletin for International Taxation” 2014, nr 3.
- Yang B., Ping Song Ch., *A Comparative Study of the OECD Model, UN Model and China's Treaties with Respect to Rights to Tax Income and Capital*, „Journal of Tax Research 2011”, t. 9, nr 3.

**Abstract.** This general report is the result of the international conference *The Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 years of experience and future challenges* organized by the Centre of Tax Documentation and Studies in Lodz, in cooperation with the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam, Foundation of the Centre of Tax Documentation and Studies and the Polish Branch of International Fiscal Association (IFA). The conference was held on 9 and 10 October 2015 on the premises of the Faculty of Law and Administration of the University of Lodz. The report deals with the general and specific legal and tax policy aspects of the transformation of tax systems in countries (Brazil, Russia, India, China and South Africa) in the years 1990–2015 in different areas of tax law: substantive, procedural and international. The future challenges for the tax laws in these countries are also covered. Identifying experience of the BRICS countries in the field of transformation of tax systems and contemporary and future challenges of these systems, is a necessary step in a quest for creating better tax legislation, more suited to the needs of taxpayers and tax administration in the modern economy. Among other things, the following issues are discussed: relations between constitutional and tax law, standards of tax legislative process, concepts and standards of national policies, the problem of tax resistance, importance and construction of different types of taxes, tax aspects of Research and Developments and other tax incentives, as well as types of available tax rulings and procedural guarantees of taxpayers' rights and their effectiveness. Moreover, the role and importance of unilateral, bilateral and multilateral measures against double taxation, including the impact of the OECD Model Convention on Income and Capital, UN Model Convention between Developed and Developing Countries and the OECD/G20 BEPS Action Plan are highlighted.

**Keywords:** BRICS countries, transformation, tax systems, tax policy, OECD Model Convention, UN Model Convention, tax treaties, indirect taxes, direct taxes, property taxes, tax administration, tax proceedings, taxpayers' rights, anti-avoidance measures, BEPS Action Plan.