

Wojciech Sztuba¹

Proporcjonalność polskich norm antyabuzyjnych²

1. Wprowadzenie

Niewiele ponad siedem lat minęło od chwili, gdy OECD i państwa z grupy G20 opublikowały piętnastopunktowy plan działań zmierzających do uszczelnienia globalnego systemu prawa podatkowego, znany pod nazwą BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Dziś większość państw rozwiniętych implementowała do swoich systemów prawa wiele norm antyabuzyjnych tam zaproponowanych. Jedną z nich jest generalna klauzula w sprawie unikania opodatkowania (GAAR). Pozwala ona na tzw. recharakteryzację lub pominięcie czynności prawnej, jeśli jednym z głównych celów jej dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej oraz cechuje ją sztuczność, a także sprzeczność z celem regulacji podatkowej. Polska należy do tych państw członkowskich Unii Europejskiej, które najpilniej wdrażają rekomendacje OECD/G20 oraz dyrektywy unijne, takie jak ATAD i ATAD2, nie tylko w zakresie GAAR, ale także wielu innych norm ograniczających planowanie podatkowe, np. w zakresie raportowania schematów podatkowych, cen transferowych, odliczalności odsetek lub kosztów usług niematerialnych.

Prewencyjna funkcja regulacji antyabuzyjnych nie może być jednak rozpatrywana tylko w kontekście fiskalnej sprawności, w oderwaniu od

575

¹ Wojciech Sztuba – doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, partner zarządzający TPA Poland, prezes zarządu Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (Polski Oddział International Fiscal Association – IFA).

² Na podstawie: W. Sztuba, M. Dankowska, *Proporcjonalność użytych w Polsce środków antyabuzyjnych. Ich wpływ na ograniczenie agresywnej optymalizacji i konkurencyjność inwestycyjną kraju*, [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, s. 139–162.

oceny celowości użytych środków z punktu widzenia ich ingerencyjnego wpływu na gospodarkę. Stopień ingerencji systemu podatkowego w mechanizmy wolnego rynku powinien reprezentować punkt równowagi, w którym poziom antyabuzyjnego odstraszania odnosi maksymalny możliwy skutek fiskalny bez istotnego wpływu na obniżenie konkurencyjności inwestycyjnej państwa. Innymi słowy, skala i zasięg fiskalnej prewencji powinny być proporcjonalne do celów gospodarczych państwa. W przeciwnym razie nadmiernie uzbrojony system regulacyjny hamuje rozwój biznesu i zniechęca nie tylko do optymalizacji podatkowej, ale i do inwestycji w ogóle.

Zasada proporcjonalności, wywodzona z licznych źródeł prawa, w tym z art. 31 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, rozumiana jest, w uproszczeniu, jako nakaz przyjęcia stopnia uciążliwości danej regulacji w odpowiedniej proporcji do wartości dobra, którego ochronie służy⁴. W konsekwencji zarówno ustawodawca, jak i organy administracji państwa uprawnieni są do użycia jedynie takich środków, które są niezbędne do osiągnięcia konkretnego celu. W niniejszym opracowaniu poddano ocenie tak rozumianą proporcjonalność polskich norm prawa, zaprojektowanych w celu „uszczelnienia” systemu podatkowego, która przecież nie stanowi celu samego w sobie, ale zaledwie jeden z elementów polityki gospodarczej państwa.

576

Omówienie wszystkich przepisów antyabuzyjnych, wobec których da się wykazać naruszenie zasady proporcjonalności, wykracza poza ramy tego opracowania. Dlatego problem zilustrowano na przykładzie dwóch regulacji: samej klauzuli GAAR oraz związanych z nią norm tworzących obowiązki zgłaszania tzw. schematów podatkowych.

2. Klauzula GAAR

Od 2016 r. klauzula GAAR⁵ umożliwia organom podatkowym pomiar skutków podatkowych transakcji zawartych głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz określenie konsekwencji zgodnych

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ J. Bojke, *Rola zasady proporcjonalności w wykładni przepisów prawa karnego materialnego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 1, s. 108, https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/48766/bojke_rola_zasady_proporcjonalnosc_w_wykladni_przepisow_prawa_2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 27.03.2021).

⁵ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

z ekonomiczną treścią czynności. Jak dotąd klauzula GAAR nie została jeszcze obudowana w znaczącym stopniu orzecznictwem sądów. Niewiele wydano także tzw. opinii zabezpieczających, stanowiących rodzaj interpretacji indywidualnych w sprawach GAAR. W tę lukę chętnie wkracza za to Ministerstwo Finansów, publikując tzw. ostrzeżenia, w których dokonuje się nieformalnej i niemal zawsze profiskalnej wykładni klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w konkretnych przypadkach biznesowych.

Do końca 2018 r. ogólna klauzula miała zastosowanie do transakcji o wartości powyżej 100 000 zł. Od 2019 r.⁶ możliwość jej stosowania została rozszerzona przez zniesienie progu wartości transakcji, a korzyść podatkowa, jako jedna z przesłanek użycia klauzuli, nie musi być już jedynym ani głównym celem działań podatnika. Przewidziano ponadto nową sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania do wysokości 120% osiągniętej korzyści podatkowej w sprawach, w których wydano decyzję na podstawie GAAR. Wprowadzane zmiany ustawodawca uzasadnił koniecznością dostosowania przepisów krajowych do wcześniej implementowanej przez Polskę dyrektywy Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁷. Implementacja dyrektywy ATAD w Polsce wyszła jednak poza dyspozycję samej dyrektywy, między innymi przez zaostrenie kryterium istotności. Warto też nadmienić, że do 2018 r. przy zbiegu GAAR ze szczególnymi klauzulami przeciwko unikaniu opodatkowania zawartymi w ustawach (tzw. SAAR) pierwszeństwo miały te ostatnie, co w myśl obecnych przepisów nie jest już regułą obowiązującą.

Wprowadzeniu klauzuli GAAR towarzyszyły masowe odmowy wydawania interpretacji indywidualnych w zwykłych sprawach materialnoprawnych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej korzysta obficie z prawa odmowy, jeśli uznaje, że przedmiot wniosku o interpretację może się wiązać z unikaniem opodatkowania. Jednocześnie w praktyce nie funkcjonują opinie zabezpieczające, które miały zastąpić interpretacje indywidualne w sprawach GAAR. Wysokie koszty postępowania, długi czas oczekiwania na rozstrzygnięcie, niechęć Ministerstwa Finansów do zasięgania opinii niezależnych ekspertów współtworzących tzw. Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, nie

⁶ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

⁷ Dz.Urz. UE L Nr 193 ze zm., s. 1. – dalej dyrektywa ATAD.

zachęcają do stosowania tego instrumentu. Poza tym podatnicy często spotykają się także z odmową wydania opinii zabezpieczających. W całym 2020 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał tylko piętnaście takich opinii⁸.

Dotychczasowa praktyka wskazuje, że stosowanie klauzuli GAAR wykracza daleko poza przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Restrykcyjne ponad europejską miarę prawodawstwo, rozszerzające i profiskalne stanowiska upubliczniane przez administrację w połączeniu z ograniczonym dostępem do instrumentów zabezpieczających oraz brakiem rozbudowanej doktryny i orzecznictwa w istocie paraliżują także legalne planowanie podatkowe. Ma to hamujący wpływ na procesy biznesowe, w tym zwłaszcza inwestycyjne. Trzeba też zaznaczyć, że choć dyrektywa ATAD wraz z rekomendowaną w niej klauzulą GAAR została implementowana w całej Unii Europejskiej, polski model jej wdrożenia należy do najbardziej agresywnych i w sposób widoczny wyróżnia się na tle innych państw członkowskich⁹.

3. Raportowanie schematów podatkowych

578

Z początkiem 2019 r. Ordynację podatkową rozszerzono o przepisy wprowadzające obowiązek raportowania tzw. schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR)¹⁰. To skutek implementacji dyrektywy zmieniającej wcześniejszą dyrektywę o wymianie informacji w dziedzinie opodatkowania¹¹. Zgodnie z preambułą do dyrektywy MDR nadrzędnym celem tych przepisów jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez zobowiązanie podatników do informowania władz podatkowych o uzgodnieniach transgranicznych, które mogłyby być wykorzystane do agresywnego planowania podatkowego.

⁸ A. Krzyżińska, Ł. Bączyk, *Wciąż trudno o opinię zabezpieczającą*, „Rzeczpospolita”, 21.03.2021, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303219998-Wciaz-trudno-o-opinie-zabezpieczajaca.html> (dostęp: 31.03.2021).

⁹ B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7, s. 27–43.

¹⁰ Art. 3 ust. 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L Nr 139 ze zm., s. 1).

Tym razem krajowy prawodawca zdecydował się wyjść wyjątkowo szeroko poza zakres regulacyjny dyrektywy UE. Przykładowo: w Polsce, jak w żadnym innym państwie UE, zgłoszeniu podlegają tzw. schematy krajowe, jak również uzgodnienia, które dotyczą wyłącznie podatku VAT. W Ordynacji podatkowej można także znaleźć nieznane prawodawstwu unijnemu rodzaje kryteriów kwalifikacyjnych (*hallmarks*), np. inne szczególne cechy rozpoznawcze czy kryterium kwalifikowanego korzystającego, których spełnienie wyzwało obowiązek sprawozdawczy. W polskich przepisach rozdzielono również pojęcie pośrednika (w dyrektywie MDR *intermediary*) na dwie osobne kategorie podmiotów: promotorów oraz wspomagających, co wywołało mnóstwo wątpliwości interpretacyjnych¹², a także poważnych problemów technicznych¹³. Ustawodawca postanowił także w wielu miejscach rozszerzyć dyspozycje dyrektywy w sposób daleko wykraczający poza jej sens i cel. Choć zasadniczym celem dyrektywy jest wymuszenie zgłaszania czynności, co do których zachodzi prawdopodobieństwo naruszenia klauzuli GAAR, polski model MDR objął obowiązkiem raportowania znacznie szerszy zakres zdarzeń gospodarczych, niekiedy bardzo odległych od sytuacji mogących mieć związek z unikaniem opodatkowania (np. wypłata dywidendy do udziałowca). Zabieg ten należy ocenić negatywnie także dlatego, że cały pakiet regulacyjny MDR składa się z przepisów prawa uzupełnionych o tzw. objaśnienia Ministra Finansów¹⁴. Mamy więc do czynienia ze skomplikowanymi, często niejasnymi przepisami Ordynacji podatkowej, którym towarzyszą interpretacje Ministerstwa Finansów o niejasnym statusie prawnym, składającą w wielu miejscach także niezrozumiałe. O ile piśmiennictwo autora regulacji można od biedy uznać za wykładnię autentyczną, pomocną w interpretowaniu niejasności obowiązujących przepisów na korzyść podatnika, o tyle poważne wątpliwości, także natury konstytucyjnej, budzi ta część objaśnień, która normy Ordynacji podatkowej interpretuje rozszerzająco. Mowa bowiem o przepisach w istocie karnych, które zgodnie z Konstytucją RP nakładać wolno jedynie ustawą.

¹² K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 120–122.

¹³ Na przykład ustawodawca dopiero w maju 2020 r. (art. 13 ustawy zmieniającej – Dz.U. z 2020 r., poz. 1106) znowelizował przepisy dotyczące retrospektywnego raportowania schematów transgranicznych powstałych w okresie od 25 czerwca do 31 grudnia 2018 r. (czyli przed wejściem w życie przepisów o MDR), rozszerzając ów obowiązek na pominiętych wcześniej omyłkowo wspomagających. W rezultacie wspomagający zostali zmuszeni do raportowania uzgodnień sprzed niemal dwóch lat poprzedzających nowelizację.

¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, 2019, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 31.03.2021).

Wątpliwości podatników związane z MDR nie mogą niestety być rozstrzygane w drodze interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, gdyż zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, a także sądów administracyjnych przepisy MDR stanowią przepisy procesowe i z tego powodu nie podlegają wykładni. Zauważalnym skutkiem braku możliwości uzyskania przejrzystej interpretacji przepisów o raportowaniu schematów podatkowych jest skłonność podatników do nadmiernej ostrożności przy dokonywaniu samodzielnej wykładni tych przepisów. W efekcie podatnicy często decydują się raportować wszystkie czynności, wobec których zachodzi choćby wątpliwość, iż mogłyby być objęte obowiązkiem zgłoszenia. Należy jednak wskazać, że zachowania te są nie tylko efektem niepewności co do interpretacji obowiązującego prawa, lecz wynikają także z wysokości potencjalnych kar. Polska przewidziała bowiem najwyższe w Unii Europejskiej kary za niewywiązywanie się z obowiązku raportowania. Przykładowo: za niezłożenie informacji o schemacie podatkowym odpowiedzialnej za to osobie fizycznej grozi kara grzywny, sięgająca maksymalnie 26,9 mln złotych¹⁵.

Podsumowując, polski model MDR należy uznać za nieporównanie bardziej agresywny niż dyspozycja dyrektywy UE, a także niż praktyczne formy jej realizacji przez pozostałe państwa członkowskie. Wolno także przypuszczać, że nadaktywność polskiego ustawodawcy w obszarze MDR nie przyniesie istotnych dodatkowych korzyści z „uszczelniania” systemu podatkowego. Skutek ten został już w znacznej mierze osiągnięty dzięki wcześniej istniejącym regulacjom antyabuzyjnym. Dostrzegalny jest za to negatywny wpływ przepisów MDR na postrzeganie konkurencyjności inwestycyjnej kraju przez zagranicznych inwestorów.

4. Konkurencyjność inwestycyjna Polski

W raporcie Global Entrepreneurship Monitor za 2019 r.¹⁶ zagadnienia dotyczące obciążeń związanych z podatkami, obowiązkami sprawozdawczymi i biurokracją zostały uznane za jeden z kluczowych obszarów wpływających na przedsiębiorczość w Polsce. Czytamy tam, że polityka podatkowa stanowi istotne utrudnienie dla rozwoju biznesu, a interpretacja przepisów podatkowych oraz innych regulacji administracyjnych

¹⁵ W 2021 r. 720 maksymalnych stawek dziennych odpowiadało kwocie 26 879 040,00 zł.

¹⁶ PARP, GEM Polska. *Raport z badania przedsiębiorczości – 2019*, 2020, s. 66, <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/gem-polska-raport-z-badania-przedsiębiorczosci-2019> (dostęp: 31.03.2021).

nie jest stosowana w sposób spójny ani przewidywalny. Z kolei coroczny raport Banku Światowego *Doing Business* dla 190 krajów¹⁷ jako zjawiska negatywne w polskim systemie podatkowym w latach 2017–2018 wskazuje nadmierne skomplikowanie przepisów, m.in. w podatku VAT. Do podobnych konkluzji wiodą coroczne raporty *International Tax Competitiveness Index*, w których, w zależności od edycji, porównywane są przepisy dotyczące różnych rodzajów podatków w państwach rozwiniętych. W ciągu ostatnich lat zmiany wprowadzone w zakresie podatków doprowadziły do odwrócenia wcześniejszej tendencji wzrostowej i obecnie Polska plasuje się na 34 miejscu spośród 36 ocenianych państw. Przy tym w grupie ostatnich pięciu państw jesteśmy jedynym z niską stawką nominalną CIT, co samo w sobie powinno nas „wypchnąć” w górę rankingu, ale okazało się niewystarczające w obliczu ujemnych ocen w innych kategoriach¹⁸.

Z zasady normy antyabuzyjne służą przeciwdziałaniu praktykom przestępczym oraz tym z pogranicza legalnych, lecz uznanych za sprzeczne z zasadami sprawiedliwości społecznej. Państwa rozwinięte starają się eliminować skalę takich zjawisk. Postępująca globalizacja, wzrost mobilności kapitału i cyfryzacja gospodarki podniosły dodatkowo znaczenie elastyczności systemu podatkowego w konkurencyjnej grze państw o pozyskiwanie nowych inwestycji i utrzymanie bazy podatkowej. Przy tym po kryzysie finansowym zapoczątkowanym w 2008 r. radykalnie zmieniło się postrzeganie systemu międzynarodowego prawa konwencyjnego, opartego na ówczesnej Modelowej Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Kryzys obniżył tolerancję państw stosujących wysokie stawki opodatkowania dochodu wobec erozji bazy podatkowej na rzecz rajów podatkowych czy *low tax countries*, do jakich nadal zalicza się Polska. Uznano, iż choć system tysięcy dwustronnych umów międzypaństwowych dobrze wypełnia zadanie unikania podwójnego opodatkowania, to jest bezbronny wobec nadużyć związanych z podwójnym nieopodatkowaniem. Z inicjatywy *high tax countries* w 2013 r. pojawił się pakiet BEPS i działania częściowo omówione w tym rozdziale.

O ile trudno jest dyskutować z koniecznością wdrożenia do prawa krajowego dyspozycji dyrektyw przyjętych w UE, o tyle należy od polskiego ustawodawcy oczekiwać racjonalności w doborze sposobu wykonania ciężącego na nim obowiązku. Czy w obliczu faktu, że Polska

¹⁷ World Bank, *Doing Business* 2019, Washington 2019, s. 146, https://www.doing-business.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf (dostęp: 3.07.2020).

¹⁸ D. Bunn, E. Assen, *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020, <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf> (dostęp: 31.03.2021).

należy do *low tax countries*, dzięki czemu przyciągnęła mnóstwo zagranicznych inwestycji w ostatnich 30 latach i na czym zbudowała swój bezsprzeczny sukces gospodarczy, należało przyjąć postawę nadgorliwego entuzjasty, czy raczej zachowawczego legalisty przy realizacji europejskich obowiązków? Wiele rekomendacji BEPS spowoduje, że zysk polskich spółek-córek zagranicznych koncernów będzie w przyszłości niższy niż dawniej, ponieważ władze podatkowe w państwach rezydencji ich spółek-matek wymuszą przesunięcie bazy podatkowej na powrót w stronę *high tax countries*. Prawodawca państwa członkowskiego UE nie może odmówić wdrożenia wspólnotowego prawa, ale może lepiej lub gorzej zabiegać o swoje interesy w trakcie unijnego procesu legislacyjnego, a następnie w trakcie procesu transpozycji przyjętych dyrektyw do prawa krajowego. W przypadku regulacji BEPS nieobjętych dyrektywami UE swoboda działania jest jeszcze większa. Dlatego należy krytycznie ocenić znaczną część polskich przepisów antyabuzyjnych entuzjastycznie i ekspresowo wprowadzanych w życie w ramach szeroko nagłośnionej agendy uszczelniania systemu podatkowego. Jak wykazano w tym opracowaniu, znaczna restrykcyjność nowych przepisów, ich skomplikowana konstrukcja oraz częsty brak praktycznych instrumentów zabezpieczających istotnie pogarszają sytuację przedsiębiorców, zwiększając niepewność prawa, ryzyko podatkowe i karne dla firm i ich zarządów oraz koszty *compliance*.

W rezultacie wdrożone w Polsce w ostatnich latach środki przeciwko unikaniu opodatkowania w wielu miejscach uchybiają zasadzie proporcjonalności, która stanowi jeden z warunków poprawnej legislacji. Wprawdzie przyczyniły się do ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji, lecz za cenę zbyt wysoką. Można uznać za uprawdopodobnione, że odchylenie polskich przepisów wdrażających unijne normy antyabuzyjne w stronę większej restrykcyjności przyniosło niewielką krańcową korzyść po stronie fiskalnej, czyli dodatkową wobec korzyści, jakie by osiągnięto, wdrażając je bez lokalnego dozbrojenia. Wydaje się też, że ta ewentualna korzyść jest nieadekwatna do obciążeń, jakie spoczęły na przedsiębiorcach prowadzących działalność w Polsce, także tych zagranicznych. Wolno wyrazić obawę, czy w ocenie skutków regulacji w ogóle uwzględniono ich potencjalnie negatywny wpływ na gospodarkę. Polska wysoka konkurencyjność inwestycyjna w ostatnich trzech dekadach została zbudowana na kilku kluczowych filarach, takich jak duży rynek wewnętrzny, niskie koszty pracy, polityczno-prawna konwergencja z systemem europejskim czy właśnie konkurencyjne opodatkowanie biznesu. Nowe regulacje antyabuzyjne, widocznie wystające ponad standard legislacyjny UE, w istotny sposób wpływają na percepcję konkurencyjności państwa z punktu widzenia tego ostatniego czynnika. Wzrost niepewności prawnej, ryzyka

podatkowego i kosztów *compliance* w powiązaniu z upośledzeniem ochrony prawnej ze strony profesjonalnych doradców podatkowych, stanowią łącznie jedną z głównych przyczyn spadającej pozycji Polski w międzynarodowych rankingach konkurencyjności podatkowej i inwestycyjnej.

Bibliografia

- Bojke J., *Rola zasady proporcjonalności w wykładni przepisów prawa karnego materialnego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 1, https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/48766/bojke_rola_zasady_proporcjonalnosc_w_wykładni_przepisow_prawa_2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 27.03.2021).
- Bunn D., Assen E., *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020, <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf> (dostęp: 31.03.2021).
- Gil K., Guzek M., Lejman M., *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Krzyżińska A., Bączyk Ł., *Wciąż trudno o opinię zabezpieczającą*, „Rzeczpospolita”, 21.03.2021, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303219998-Wciaz-trudno-o-opinie-zabezpieczajaca.html> (dostęp: 31.03.2021).
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7.
- Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, 2019, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr> (dostęp: 31.03.2021).
- PARP, GEM Polska. *Raport z badania przedsiębiorczości – 2019, 2020*, <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/gem-polska-raport-z-badania-przedsiębiorczosci-2019> (dostęp: 31.03.2021).
- Sztuba W., Dankowska M., *Proporcjonalność użytych w Polsce środków antyabuzyjnych. Ich wpływ na ograniczenie agresywnej optymalizacji i konkurencyjność inwestycyjną kraju*, [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020.
- World Bank, *Doing Business 2019*, Washington 2019, https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf (dostęp: 3.07.2020).

Akty prawne

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (Dz.Urz. UE L Nr 193 ze zm.).

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L Nr 139 ze zm.).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

Streszczenie

Prewencyjna funkcja regulacji antyabuzyjnych nie może być rozpatrywana tylko w kontekście fiskalnej sprawności, w oderwaniu od oceny celowości użytych środków z punktu widzenia ich ingerencyjnego wpływu na gospodarkę. Stopień ingerencji systemu podatkowego w mechanizmy wolnego rynku powinien reprezentować punkt równowagi, w którym poziom antyabuzyjnego odstraszania odnosi maksymalny możliwy skutek fiskalny bez istotnego wpływu na obniżenie konkurencyjności inwestycyjnej państwa. Innymi słowy, skala i zasięg fiskalnej prewencji powinny być proporcjonalne do celów gospodarczych państwa. W przeciwnym razie nadmiernie uzbrojony system regulacyjny hamuje rozwój biznesu i zniechęca nie tylko do optymalizacji podatkowej, ale i do inwestycji w ogóle.

Słowa kluczowe: klauzule antyabuzyjne, ingerencyjny system podatkowy, program BEPS