

## Klauzula GAAR w Republice Słowackiej

Ladislav Hrabčák\*, Anna Vartašová\*\*

W artykule omówiono kwestię klauzuli prawnej GAAR w świetle warunków panujących w Republice Słowackiej. Autorzy wyjaśniają, jak ten instrument prawny rozwijał się w kontekście prawa UE, opisują jego specyfikę oraz porównują go z minimalnym standardem wymaganym przez prawodawcę UE. W podsumowaniu autorzy zaproponowali możliwą optymalizację ustawowego brzmienia klauzuli GAAR w Republice Słowackiej. Badania opierały się na sformułowaniach prawnych obowiązujących w dniu 10 października 2023 r.

**Słowa kluczowe:** GAAR, Republika Słowacka, administracja podatkowa, opodatkowanie, przewidywalność prawa, uchylanie się od opodatkowania

Kod klasyfikacji JEL: K34

\* Uniwersytet Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach, Wydział Prawa Finansowego, Prawa Podatkowego i Gospodarki • ✉ ladislav.hrabcak@upjs.sk • ORCID: 0000-0002-4670-3399

\*\* Uniwersytet Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach, Wydział Prawa Finansowego, Prawa Podatkowego i Gospodarki • ✉ anna.romanova@upjs.sk • ORCID: 0000-0002-1366-0134

### Wprowadzenie

Podatki są ważnym zjawiskiem społecznym, które towarzyszy ludziom przez całe ich życie. Historycznie początki opodatkowania datuje się na okres istnienia starożytnego Rzymu lub starożytnej Grecji, jako że już wówczas stanowiło ono ważne narzędzie władców przy prowadzeniu wojen. Podatki towarzyszyły ludzkości od tysiącleci, choć w dawnych czasach były oczywiście pobierane w innych formach niż dzisiaj (Babčák, 2015, s. 29). Biorąc pod uwagę, że interesy majątkowe osób fizycznych i prawnych cierpią w wyniku opłacania podatków, nie dziwi fakt, że w praktyce można się spotkać z różnymi działaniami, w wyniku których jednostki starają się płacić możliwie najniższe podatki.

Dochodzimy tutaj do zagadnień „uchylania się od opodatkowania” oraz „unikania opodatkowania”.

Uchylanie się od opodatkowania jest problemem, który przewija się w społeczeństwach od niepamiętnych czasów, i można zgodzić się z opinią, że jest tak stare jak same podatki (Babčák, 2015, s. 50). Podmioty zawsze próbowały szukać sposobów na zminimalizowanie swoich zobowiązań podatkowych w ramach działań zgodnych z prawem lub wręcz przeciwnie – sprzecznych z literą prawa. Uchylanie się od opodatkowania jest działaniem naruszającym prawo, a zatem dopuszczanie się go jest w oczywisty sposób niepożądane w społeczeństwie i zachodzi potrzeba wdrażania inicjatyw państw lub organizacji międzynarodowych (zwłaszcza UE lub OECD), które byłyby

nastawione na przeciwdziałanie temu zjawisku<sup>1</sup>. Z kolei legalne unikanie opodatkowania jest zjawiskiem całkowicie naturalnym (Karfiková, Karfík, 2015, s. 255 lub Boháč, 2015, s. 37). W istocie kilka instytucji przewidzianych w prawodawstwie umożliwia minimalizowanie zobowiązań podatkowych podatników.

Čollák (2016) uważa prawo do minimalizacji zobowiązań podatkowych za przyrodzone prawo jednostki. Według Gomułowicza i Małeckiego (2008) naturalnym instynktem podatnika jest dążenie do zmniejszania zobowiązań podatkowych. Można poprzeć twierdzenie, że działania mające na celu zredukowanie zobowiązań podatkowych są jedynie pewnego rodzaju przejawem tego, o czym mówi ekonomiczna teoria racjonalnego zachowania podmiotów (Čollák, 2016, s. 39–58). Ostatecznie każdy ma prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z odpowiednich przepisów prawnych przy jednoczesnym poszanowaniu standardów proceduralnych, jednak w praktyce dochodzi do pewnych sytuacji konfliktowych.

W wyniku globalizacji, która dotyka wszystkich sfer życia ludzkiego, oraz niezwykle prężnego rozwoju handlu międzynarodowego wzrasta liczba przypadków uchylania się od opodatkowania, przy czym cyfryzacja przyczynia się do większego wyrafinowania metod stosowanych w tym celu, co utrudnia wykrywanie tego procederu. Państwa starają się szukać mechanizmów i narzędzi, które byłyby w stanie zapobiec takim działaniom lub najlepiej je wyeliminować. Praktyka pokazuje, że same przepisy krajowe, które już „zagrzały sobie miejsce” w tradycjach systemów podatkowych państw, nie są zbyt skuteczne w tym zakresie, wobec czego państwa szukają konsensusu na szczeblu międzynarodowym, a przynajmniej europejskim, aby osiągnąć pożądaną efekt.

Pakiet środków przeciwdziałających uchylaniu się od opodatkowania z 2016 r. (zwany dalej

<sup>1</sup> Te organizacje międzynarodowe zostały zmuszone do podjęcia próby rozwiązania problemu uchylania się od opodatkowania, chociażby pod presją orzeczeń wydanych w związku z przypadkami „optymalizacji” przeprowadzonymi w dużych firmach takich jak Starbucks, McDonald’s, Amazon i innych (Babčák i in., 2018, s. 472).

„ATAP”) przyjęty na szczeblu UE jest przejawem (przynajmniej z pozoru) daleko idących wysiłków państw członkowskich UE podejmowanych na rzecz walki z tym negatywnym zjawiskiem. Na poziomie Unii przyjęto jednak kilka innych aktów prawnych UE, których celem (być może nawet głównym) jest między innymi zwalczanie uchylania się od opodatkowania. ATAP obejmuje między innymi Dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwaną dalej „ATAD I”).

ATAD I reguluje kilka środków zaradczych, w tym klauzulę ogólną przeciwdziałania nadużyciom (znaną również jako „GAAR”). Niniejszy artykuł skupia się właśnie na tym narzędziu do walki z uchylaniem się od opodatkowania, a ponieważ przedmiotowy środek zaradczy rozwijał się w interesujący sposób w warunkach panujących w Republice Słowackiej, szczegółowo omówimy tę właśnie kwestię.

Celem niniejszego artykułu jest ocena przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwdziałania nadużyciom, które aktualnie obowiązują w Republice Słowackiej, pod kątem pewności prawa i ogólnego celu GAAR na poziomie UE na podstawie analizy ich brzmienia i rozwoju oraz porównania ich z odpowiednim prawodawstwem UE, a także zaproponowanie zmian *de lege ferenda*, jeżeli autorzy dojdą do wniosku, że zachodzi taka konieczność.

## Przegląd literatury / materiały źródłowe

Zakaz nadużywania prawa w zakresie opodatkowania nie jest niczym nowym. Jednocześnie pozostaje kwestią bardzo interesującą i aktualną, ponieważ wiąże się z niemalejącą skalą uchylania się od opodatkowania. Nic więc dziwnego, że zakaz nadużywania prawa jest przedmiotem stosunkowo obszernych badań przeprowadzonych przez kilku wybitnych autorów krajowych i zagranicz-

nych, którzy omawiają różne aspekty tego zagadnienia w swoich publikacjach. Według Nouwena (2017) walka z uchylaniem się od opodatkowania to zagadnienie omawiane nie tylko w gronie ekspertów, ale także na łamach całego społeczeństwa. Można tu wskazać kilka ciekawych publikacji.

W realiach Republiki Słowackiej koszycka szkoła prawa podatkowego zwraca szczególną uwagę na problem uchylania się od opodatkowania. Monografia Huby, Sáby i Štrkoleca (2016) zatytułowana *International Tax Evasion and Methods of their Prevention* [Międzynarodowe uchylanie się od opodatkowania i metody zapobiegania temu zjawisku] koncentruje się na opodatkowaniu dochodów na poziomie międzynarodowym i stanowi jedną z pierwszych szeroko zakrojonych prób omówienia tego tematu w skali kraju. W ślad za nią ukazała się również monografia *EU Initiatives in the Prevention of Tax Evasion and Tax Fraud and their Implementation in the National Legal Order* [Inicjatywy UE w zakresie zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i oszustwom podatkowym oraz ich wdrażanie do krajowego porządku prawnego] opracowana pod kierownictwem Popoviča (2018), skupiająca się bardziej na instrumentach ATAD (w tym GAAR), które w tym czasie nie zostały wdrożone w całości, oraz monografia napisana pod kierownictwem Babčáka (2018) pt. *Tax Evasion and Tax Fraud and Legal Options for their Prevention (by Institutes of Tax, Commercial and Criminal Law)* [Uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe oraz możliwości prawne zapobiegania tym zjawiskom (w ramach instytucji prawa podatkowego, handlowego i karnego)]. Ponadto warto wspomnieć o publikacjach Šimonovej (2018): *Tax Evasion in the Slovak Republic, the Possibilities of its Elimination through Selected Measures* [Uchylanie się od opodatkowania w Republice Słowackiej, możliwości wyeliminowania tego zjawiska za pomocą wybranych metod], oraz Stieranki, Sabayovej i Šimonovej (2016): *Tax Evasion and Tax Crime in the Slovak Republic* [Uchylanie się od opodatkowania i przestępczość podatkowa w Republice Słowackiej], a także Kačaljaka (2017). Bonk (2016, 2017, 2018a, 2018b) poświęcił dużo uwagi zakazowi nadużywania prawa. GAAR

była badana w świetle realiów panujących w Republice Słowackiej również przez Sábę (2015), Románovą (2015), Štrkolca (2016) czy też Koronciovą i Kačaljaka (2017). Jasno z tego wynika, że nawet w kraju wspomniana reguła wzbudziła w świecie akademickim spore zainteresowanie, a to znajduje odzwierciedlenie w liczbie publikacji na ten temat.

W literaturze zagranicznej również nie brakuje przykładów podobnych dzieł. W Czechach Kappel (2018) zajmował się wdrażaniem GAAR w tamtejszych warunkach krajowych; w Polsce był to Kuźniacki (2018). Oprócz wspomnianych powyżej badaczy autorami, którzy analizowali klauzulę GAAR z różnych perspektyw, byli Moreno (2016, 2017), Krever (2016), Seiler (2016) i inni.

W wyniku dogłębnej analizy literatury pisanej ze słowackiego punktu widzenia dostrzegliśmy lukę badawczą dotyczącą propozycji ewentualnej zmiany brzmienia obowiązującej obecnie w Słowacji klauzuli GAAR, która odzwierciedlałaby kilka zastrzeżeń już zgłaszanych przez wielu autorów w ich publikacjach (patrz powyżej).

## Metody badawcze

Do przygotowania tego artykułu wykorzystano kilka metod stosowanych przy opracowywaniu takiego rodzaju prac, ale przede wszystkim analizę, syntezę oraz metodę historyczną i porównawczą. Początkowo wykorzystano analizę w celu rozłożenia zagadnienia na czynniki pierwsze. W efekcie udało nam się zidentyfikować problemy związane z przedmiotem badań, czyli klauzulą GAAR, oraz dokonać dogłębnej analizy jej poszczególnych komponentów, takich jak element subiektywny, element obiektywny czy test celowości. Dzięki wykorzystaniu syntezy sformułowaliśmy konkluzje odnoszące się do obranego celu badawczego i wyciągnęliśmy wnioski. Rezultatem syntezy wiedzy było również sformułowanie własnej propozycji ustawowego brzmienia GAAR. Posłużono się także metodą historyczną. Zastosowanie tej metody miało przede wszystkim na celu nakreślenie historycznego kontekstu prawnego klauzuli GAAR

w okresach przed ATAD i po ATAD w realiach Republiki Słowackiej, jak również wyjaśnienie, w jaki sposób na przestrzeni lat prawo UE wpływało na formę tej klauzuli. Oprócz powyższych zastosowano też metodę porównawczą. Miało to głównie służyć przedstawieniu różnic pomiędzy poszczególnymi komponentami klauzuli GAAR w wersjach przed i po przyjęciu ATAD I, a ponadto, dzięki metodzie porównawczej, możliwe było wskazanie rozbieżności między brzmieniem prawnym GAAR w Republice Słowackiej (w wersji po ATAD) a opisem wspomnianego powyżej środka zaradczego wprowadzonego w ramach ATAD I.

## Opis wyników i ich ocena

### Proces wdrażania klauzuli GAAR do słowackiego prawa podatkowego

Przed zmianami, jakie dokonały się w 2014 r., jedną z zasad administracji podatkowej, obowiązujących w ramach słowackiego systemu podatkowego, była klauzula powszechnie znana jako „przewaga treści nad formą” umożliwiająca administracji podatkowej nieuwzględnianie działań podatnika, które miały na celu obejście prawa poprzez upozorowanie stosunku prawnego lub stanu faktycznego (Románová, 2015), i na tej podstawie rozpatrywano przypadki nadużywania prawa podatkowego poprzez odwołanie się do fałszywych transakcji pozbawionych celu biznesowego<sup>2</sup>, co opisuje literatura przedmiotu<sup>3</sup>. Zostało to uchwalone w art. 3 ust. 6 ustawy nr 563/2009 Coll. o administracji podatkowej (Kodeks postępowania podatkowego) oraz o zmianie i nowelizacji

<sup>2</sup> Zob. np. orzeczenie Sądu Najwyższego Republiki Słowackiej, sygn. akt 3 Sžf/45/2010, s. 5.

<sup>3</sup> Klauzula GAAR jest regułą „umożliwiającą urzędowi skarbowemu pobierającemu podatek ocenę jego wysokości na podstawie rezultatów transakcji lub faktów, w wypadku których elementy służące uchyleńiu się od opodatkowania nie są brane pod uwagę, np. w ramach zasady przewagi treści nad formą (Kreuer, 2016, cyt. w Kačaljak, 2017, s. 17).

niektórych ustaw, z późniejszymi zmianami (zwanej dalej „Kodeks postępowania podatkowego”), która stwierdza, że „w ramach stosowania szczególnych ustaw dotyczących administracji podatkowej uwzględnia się rzeczywistą treść czynności prawnej lub inny fakt o decydującym znaczeniu dla oszacowania bądź poboru podatku”.

1 stycznia 2014 r. wprowadzono GAAR, dodając do wspomnianego art. 3 ust. 6 nową klauzulę o następującym brzmieniu: „Czynności prawne lub inne fakty kluczowe do identyfikacji, oszacowania i poboru podatku, które są pozbawione celu ekonomicznego i wynikają z celowych działań zmierzających do uniknięcia opodatkowania lub uzyskania takiej korzyści podatkowej, do jakiej podatnik w innych okolicznościach nie byłby uprawniony, bądź zmniejszenia zobowiązania podatkowego, nie są uwzględniane przez administrację podatkową”.

Tej zmiany Kodeksu postępowania podatkowego dokonano na podstawie dwóch przesłanek: pierwszą było dążenie władz Republiki Słowackiej do zwalczania oszustw podatkowych za pomocą środków zaproponowanych w dokumencie „Analiza płatności za towary i usługi oraz innych form płatności dokonywanych przez podatników na rzecz osób mających siedzibę w jurysdykcjach niechętnie współpracujących i rajach podatkowych” będącym częścią Planu działania w ramach Krajowego programu reform z 2014 r., a drugą przesłanką było zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012) 8806 w wersji ostatecznej (zwane dalej „Zaleceniem z 2012 r.”), w którym Komisja Europejska zachęcała państwa członkowskie do wprowadzenia w swoim ustawodawstwie krajowym następującej klauzuli: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzi lub prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej” (w art. 4.2 i nast.)<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Zobacz Notę objaśniającą do ustawy nr. 435/2013 Coll.

Ponieważ Zalecenie z 2012 r. nie stanowiło prawnie wiążącego aktu i nie skłoniło wszystkich państw członkowskich do wdrożenia ustawowej klauzuli GAAR, UE przystąpiła do realizacji bardziej ambitnej inicjatywy i przyjęła dyrektywę ATAD I (w ramach ATAP), która w art. 6 wprowadzała ustawową klauzulę GAAR (Bonk, Románová, 2018, s. 217). W słowackim porządku prawnym wdrożono te regulacje dotyczące GAAR 1 stycznia 2018 r. poprzez zmianę brzmienia poprzedniej klauzuli GAAR na: „Administracja podatkowa nie uwzględnia czynności prawnej czy szeregu czynności prawnych ani innych faktów powołanych do istnienia bez właściwego powodu biznesowego bądź innego powodu nieodzwierciedlającego realiów gospodarczych, gdy co najmniej jednym z celów takich działań było uniknięcie zobowiązania podatkowego lub uzyskanie takiej korzyści podatkowej, do której podatnik w przeciwnym razie nie byłby uprawniony”.

W wyniku wdrożenia dyrektywy Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniającej dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w słowackim prawie podatkowym wprowadzono 1 stycznia 2016 r. inną klauzulę GAAR. Wdrożono ją w ramach ustawy nr. 595/2003 Coll. o podatku dochodowym, z późniejszymi zmianami (dalej zwanej „Ustawą o podatku dochodowym”) w drodze nowego art. 50a przewidującego „zasady przeciwdziałania nadużyciom”: „Jeżeli podatnik uzyskuje część zysków dzięki wykorzystaniu środka lub kilku środków, których przy uwzględnieniu wszystkich istotnych faktów i okoliczności dla celów tej ustawy nie można uznać za prawdziwe, a głównym celem lub jednym z głównych celów takich działań jest uzyskanie korzyści dla podatnika, które są sprzeczne z przedmiotem lub celem niniejszej ustawy, taka część zysków podlega opodatkowaniu. Środek taki może obejmować kilka środków lub ich komponentów. Do celów niniejszej ustawy nie uznaje się autentyczności powyższego środka w zakresie, w jakim nie został wykorzystany z prawdziwych powodów biznesowych odpowiadających realiom gospodarczym”.

## Aktualny stan prawny – klauzula GAAR w myśl ATAD vs. słowacka ustawowa klauzula GAAR

Brzmienie prawne klauzuli GAAR zapisane w Kodeksie postępowania podatkowego Republiki Słowackiej ma kilka cech szczególnych w porównaniu z klauzulą GAAR przewidzianą w ATAD. Z prawnym brzmieniem ogólnego przepisu przeciwdziałającego nadużyciom wiąże się kilka istotnych kwestii, które należy przeanalizować i wyjaśnić. Jedną z nich jest pytanie, które podatki ten instrument chroni. ATAD I odnosi się do opodatkowania osób prawnych i wprowadza odpowiednie narzędzia do zwalczania praktyk unikania opodatkowania w tym obszarze. Ustawowa klauzula GAAR w Republice Słowackiej nie ogranicza się do podatku dochodowego od osób prawnych, ale obejmuje wszystkie rodzaje podatków pobieranych w Republice Słowackiej, co wynika między innymi z umieszczenia jej w ogólnym Kodeksie postępowania podatkowego. Bonk idzie nawet o krok dalej w tej kwestii i stwierdza, że to narzędzie można również stosować w odniesieniu do opłat, uzasadniając swoje stanowisko artykułem 2 lit. b) Kodeksu postępowania podatkowego, który zawiera stosunkowo szeroką definicję pojęcia „podatek” (Bonk, 2018, s. 52)<sup>5</sup>. Bazując jednak na celu przedmiotowego prawodawstwa, jesteśmy zdania, że wspomniana zasada będzie stosowana wyłącznie w odniesieniu do zobowiązań podatkowych. Można by rozpatrywać stosowanie tej klauzuli do opłat jedynie na poziomie czysto hipotetycznym lub teoretycznym.

W każdej klauzuli GAAR obecne są element obiektywny i subiektywny. **Element obiektywny** w znacznym stopniu ukształtowało orzecznictwo

<sup>5</sup> W przedmiotowej regulacji prawnej pod pojęciem „podatku” kryje się nie tylko podatek w rozumieniu przepisów szczególnych (czyli poszczególnych przepisów podatkowych), ale także odsetki za zwłokę (dawne odsetki karne), odsetki i grzywny przewidziane w Kodeksie podatkowym lub przepisach specjalnych, opłatę lokalną za odpady komunalne w myśl specjalnego rozporządzenia oraz opłatę za rozwój lokalny według specjalnego rozporządzenia.

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w kilku decyzjach podkreślił, że aby możliwe było wykrycie nadużycia prawa w konkretnym przypadku, musi zająć seria obiektywnych okoliczności, w których mimo iż formalnie przestrzegano prawa, wystąpiono wbrew celowi przyświecającemu danym przepisom<sup>6</sup>. Jasno wynika z tego, że w danej sprawie musi wystąpić element obiektywny, aby można było ustalić, że doszło do nadużycia prawa.

Kolejnym elementem, który należy wskazać, jest **element subiektywny**. W odniesieniu do niego musimy zająć stanowisko bardzo krytyczne, z uwagi na niespójność stosowanej terminologii, co można zaobserwować nie tylko na szczeblu krajowym, ale także europejskim. Pierwotne brzmienie ustawowe klauzuli GAAR odnosiło się do czynności prawnej lub innego faktu, których dokonanie lub istnienie nie posiadało uzasadnienia ekonomicznego. Biorąc również pod uwagę, że pojęcie „uzasadnienia ekonomicznego” nie jest charakterystyczne dla systemu prawnego kontynentalnego, a raczej dla prawa precedensowego, nastąpiła zmiana w postrzeganiu tej instytucji również w tym zakresie<sup>7</sup>.

Obecne brzmienie słowackiej klauzuli GAAR odnosi się do działań przeprowadzonych „bez odpowiedniego powodu biznesowego lub z innego powodu, który nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej”. Nawet to obecne sformułowanie elementu subiektywnego nie jest do końca właściwe, zwłaszcza gdy mowa o innych powodach, któ-

<sup>6</sup> To stwierdzenie przytoczono także m.in. w wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke z dnia 14 grudnia 2000 r., ale Bonk (2021, s. 13) podnosi, że dopiero wyrok w sprawie Kofoed (C-321/05 H. M. Kofoed z dnia 5 lipca 2007 r.) naprawdę dał pole do dyskusji akademickiej na temat koncepcji nadużycia prawa w prawie podatkowym, a sprawa N Luxembourg 1 i in. (sprawy połączone C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet z dnia 26 lutego 2019 r.) stanowiła niezbite potwierdzenie zasadności tej koncepcji w sprawach dotyczących podatków (bezpośrednich).

<sup>7</sup> Koncepcja ta ugruntowała się głównie poprzez orzecznictwo Sądu Najwyższego USA (Bonk, 2018a, s. 52–67).

re nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej. Jest to bardzo ogólne ujęcie grupy dowolnych powodów, które nie mają charakteru biznesowego, a np. podatkowy, wynikający z przepisów prawa pracy lub inny. W praktyce może to negatywnie odbić się na prawach i prawnie chronionych interesach osób fizycznych<sup>8</sup>.

Według pierwotnego ustawowego brzmienia klauzuli GAAR (przed zmianą) na pierwszy rzut oka miała ona szerszy zakres zastosowania, ponieważ obecnie obejmuje **dwie sytuacje**, a mianowicie czynność prawną (lub szereg czynności prawnych) bądź inne fakty, za którymi kryje się przynajmniej jeden z następujących celów:

- uniknięcie zobowiązania podatkowego lub
- uzyskanie takiej korzyści podatkowej, do której w przeciwnym razie podatnik nie byłby uprawniony.

Zważywszy na opisany powyżej zakres zastosowania obowiązującego brzmienia klauzuli GAAR, można stwierdzić, że w porównaniu z okresem do końca 2017 r. Kodeks postępowania podatkowego nie uwzględnia już sytuacji, w której następuje celowe zmniejszenie zobowiązania podatkowego. Naszym jednak zdaniem celowe zmniejszenie zobowiązania podatkowego można uznać za jedną z form korzyści podatkowych, do których w przeciwnym razie podmiot podatkowy nie byłby uprawniony, a zatem tego typu sytuacja również może podlegać karze na podstawie klauzuli GAAR w brzmieniu po ATAD.

W analizie poszczególnych elementów ustawowej klauzuli GAAR nie należy pomijać testu celu. Tu również zaszyły zmiany na gruncie prawa słowackiego, ale musimy stwierdzić, że patrząc z punktu widzenia podatnika, raczej na gorsze. Obecne brzmienie GAAR jest skonstruowane w sposób, który umożliwia administracji podatkowej nieuwzględnienie transakcji, jeśli choć jednym z jej celów było uniknięcie obowiązku podatkowego lub uzyskanie korzyści podatkowej, do której po-

<sup>8</sup> W związku z tym na dookreślenie tej frazy będzie trzeba zacząć od orzecznictwa sądów Republiki Słowackiej.

datnik w przeciwnym razie nie byłby uprawniony. Jeśli jednak spojrzymy na wcześniej analizowane brzmienie GAAR zawarte w art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD I, stwierdzimy, że mowa w nim o głównym celu lub **jednym z głównych celów**.

A zatem GAAR w świetle ATAD jest znacznie węższym przepisem niż obowiązek wynikający z obecnego, a nawet wcześniejszego brzmienia słowackiej klauzuli GAAR. Takie przepisy mogą uniemożliwić podatnikom lub przynajmniej utrudnić im korzystanie z przysługujących im praw wynikających z odpowiednich przepisów podatkowych oraz stanowić niebezpieczne narzędzie w rękach administracji podatkowej, co może też znacząco wpłynąć na proces dowodowy i pozycję podatnika w nim.

Naszym zdaniem prawne brzmienie klauzuli GAAR w Republice Słowackiej należy zmienić w następujący sposób: „Jeżeli czynności prawnej lub szeregu czynności prawnych dokonano albo inne fakty zaistniały bez odpowiedniego powodu biznesowego odzwierciedlającego rzeczywistość gospodarczą, a ich głównym celem lub jednym z głównych celów było uniknięcie zobowiązań podatkowych albo uzyskanie takiej korzyści podatkowej, do jakiej podatnik w przeciwnym razie nie byłby uprawniony, administracja podatkowa nie bierze ich pod uwagę”.

Takie sformułowanie tej klauzuli eliminuje przedstawione powyżej zastrzeżenia, a tym samym wprowadza pewną dozę równowagi w stosunki prawno-podatkowe (zwłaszcza jeśli chodzi o postępowanie dowodowe w administracji podatkowej, gdzie instytucja ta jest często nadużywana) i byłoby bardziej spójne z już wydanymi decyzjami sądu w sprawie oceny tej kwestii, w których sąd wypowiada się o przypadkach, „w których nie ma żadnego sensu ekonomicznego” – a zatem należy je uznać za nadużycie obiektywnego prawa podatkowego<sup>9</sup> lub gdy sąd, pomi-

<sup>9</sup> Wyrok Sądu Rejonowego w Trenčín w sprawie 11S/191/2019 z dnia 30 września 2020 r. („Działania podejmowane poza ramami zwykłych warunków prowadzenia działalności gospodarczej, których nie można uzasadnić ekonomicznie i są deklaratorem wyłącznie w celu uzyskania świadczeń przewidzianych w prawie, mogą zo-

stać uznane za nadużycie obiektywnego prawa podatkowego”).  
mo obecnie obowiązującego brzmienia klauzuli GAAR, bezpośrednio przytacza decyzję Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Halifax<sup>10</sup> o tym, że należy pamiętać, by „głównym celem przedmiotowych usług [było] uzyskanie korzyści podatkowej” oraz o „braku uzasadnienia biznesowego”<sup>11</sup>. Można zatem mniemać, że nawet sądy nie są zadowolone z obecnego brzmienia GAAR. Mamy nadzieję, że zaproponowana przez nas możliwa forma klauzuli GAAR stanie się przyczynkiem do dalszej dyskusji zmierzającej do poprawy jakości ustawodawstwa podatkowego, które powinno respektować nie tylko zasadę pierwszeństwa interesów fiskalnych państwa, ale także brać pod uwagę prawa podatników<sup>12</sup>.

Obecnie obowiązujące przepisy Kodeksu postępowania podatkowego zawierają bardziej rygorystyczną klauzulę GAAR w porównaniu z minimalną ochroną ustawową przewidzianą w art. 3 ATAD I w związku z art. 6 ust. 1 ATAD I. Naszym zdaniem słowacki ustawodawca, być może nieumyślnie, sprawił podatnikom poważne problemy, jako że (jak już wspomniano powyżej) mogą oni nie być w stanie korzystać z praw przysługujących im na mocy (innych) przepisów słowackiego ustawodawstwa podatkowego z uwagi na niepewność co do przyszłej interpretacji ich działań przez administrację podatkową. Podobne przemyślenia na temat możliwej zbyt obszernej interpretacji obecnego brzmienia słowackiej klauzuli GAAR mają Babčák i in. [2018, s. 136] oraz Bonk [2018b]. Biorąc pod uwagę, że jest to kwestia bardzo delikatna i dotyczy szerokiej grupy podmiotów, uważamy zmianę obecnego brzmienia GAAR za wskazaną. Słowacki ustawodawca mógłby w większym stopniu stosować się do sformułowań zawartych w ATAD I, a w zakresie opisu elementu obiektywnego również do Zalecenia z 2012 r.

stać uznane za nadużycie obiektywnego prawa podatkowego”).

<sup>10</sup> C-255/02 z dnia 21 lutego 2006 r.

<sup>11</sup> Wyrok Sądu Najwyższego Republiki Słowackiej w sprawie 3Sžfk/9/2019 z dnia 10 grudnia 2019 r.

<sup>12</sup> Zgodnie z decyzją Sądu Najwyższego Republiki Słowackiej, sygn. akt 3 Sžf/64/2017.

## Podsumowanie

Prawo UE silnie oddziałuje na krajowe systemy prawne poszczególnych państw członkowskich, w tym Republiki Słowackiej. Prawo podatkowe nie jest wyjątkiem. Biorąc pod uwagę fakt, że uchylanie się od opodatkowania stanowi problem wykraczający poza granice państw, konieczne jest wspólne i skoordynowane działanie wszystkich państw członkowskich UE w walce z tym negatywnym zjawiskiem.

Logicznym następstwem tego faktu jest rosnąca liczba aktów prawnych (zwłaszcza dyrektyw i rozporządzeń), które dotyczą wspomnianego problemu. Wśród nich znajduje się Zalecenie z 2012 r., które nie jest prawnie wiążące, oraz dyrektywa ATAD I, która była wiążąca dla państw członkowskich, w związku z czym musiały one zareagować na nią w ramach ustawodawstwa krajowego, natomiast wybór form i metod w procesie wdrażania należał do nich. Oba wymienione akty przewidywały kilka środków do walki z uchylaniem się od opodatkowania, a jednym z nich była klauzula GAAR, mimo że zakaz nadużywania prawa w sferze opodatkowania miał już ugruntowaną pozycję w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE.

Brzmienie klauzuli GAAR zmieniało się na przestrzeni czasu w poszczególnych państwach członkowskich UE. Przed 2012 r. w Republice Słowackiej problem rozwiązywano poprzez odniesienia do zasady „przewagi treści nad formą”. Jednak po przyjęciu Zalecenia z 2012 r. sytuacja uległa zmianie i przepis zawarty w art. 3 ust. 6 Kodeksu postępowania podatkowego uzupełniono o kolejne zdanie stanowiące ustawową klauzulę GAAR, którą można postrzegać jako swego rodzaju uzupełnienie zasady przewagi treści nad formą (Bonk,

2021, s. 19, podkreślając słowa Prievozníkovej, 2015 i Popovič, 2016). Na tym nie zakończyły się zmiany i po przyjęciu ATAD I przyszedł czas na kolejne. Mimo że słowacki ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzenia klauzuli GAAR do prawa krajowego (ponieważ taka już istniała), przystąpił do zmiany tej, która obowiązywała w tamtym czasie.

W wyniku przeprowadzonych badań ustaliliśmy kilka kwestii dotyczących specyfiki klauzuli GAAR w Republice Słowackiej. Jedną z nich jest fakt, że klauzula ta ma zastosowanie do całego systemu podatkowego, a nie tylko do podatku dochodowego. Ponadto inne elementy klauzuli GAAR pozwalają stwierdzić, że ustawodawstwo słowackie jest surowsze niż regulacje, które należało wprowadzić zgodnie z Zaleceniem z 2012 r. czy też dyrektywą ATAD I, ze szkodą dla praw podatników, jako że obowiązujące regulacje mogą naruszać zasadę pewności prawa. Te ustalenia skłaniają do kwestionowania stosowności nowelizacji klauzuli GAAR obowiązującej na Słowacji oraz doradzania ustawodawcy, by przemyślał przyjęte podejście oraz ewentualną zmianę przepisu zawartego w art. 3 ust. 6 Kodeksu postępowania podatkowego w celu zachowania spójności klauzuli z jej brzmieniem przewidzianym w dyrektywie ATAD I.

## Podziękowania

Pragniemy zauważyć, że wyniki badań przedstawione w niniejszym artykule uzyskano w ramach wsparcia Agencji Badań i Rozwoju na podstawie kontraktu nr APVV-19-0124 o nazwie: „Prawo podatkowe i nowe zjawiska gospodarcze (usługi cyfrowe, gospodarka współdzielona, waluty wirtualne)”.

## Bibliografia

- Babčák, V. (2015). *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS.
- Babčák, V. i in. (2018). *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: Pavol Jozef Šafárik University in Košice.

- Bohač, R. (2015). Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů. W: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác* (s. 37–46), V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Bonk, F. (2016). Zneužitie daňového práva v slovenskej a rakúskej právnej úprave. W: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva* (s. 11-24), A. Popovič, A. Románová,



- I. Straková (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Bonk, F. (2017). Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?, *Justičná revue*, 69(6–7), s. 868.
- Bonk, F. (2018a). Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (1. časť), *Justičná revue*, 70(1), s. 54–55.
- Bonk, F. (2018b). Implementácia zákonného GAAR do slovenského daňového systému (2. časť), *Justičná revue*, 70(2), s. 175–188.
- Bonk, F. (2021). Zákaz zneužitia práva v oblasti priameho zdaňovania na pozadí aktuálneho vývoja, *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*, 2(2), s. 13–19.
- Čollák, J. (2016). Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu. W: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva* (s. 39–58), A. Popovič, A. Románová, I. Straková (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2008). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Huba, P., Sábó, J., Štrkolec, M. (2016). *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Pavol Jozef Šafárik University in Košice.
- Kačaljak, M. (2017). *Vybrané trendy vo výbere daní a možnosti ich právnej reflexie na Slovensku*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Kappel, J. (2018). Implementing ATAD GAAR: A Case of the Czech Republic [Wdrożenie klauzuli GAAR z dyrektywy ATAD: przypadek Republiki Czeskiej], *Financial Law Review*, 12(4), s. 28–38.
- Karfíková, M., Karfík, Z. (2015). Předchádzení daňovým únikům v ČR. W: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác* (s. 255), V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Koroncziová, A., Kačaljak, M. (2017). Gaar As Tax Treaty Override—Slovak Perspective [GAAR w zastępstwie traktatu podatkowego – perspektywa słowacka], *DANUBE: Law and Economics Review*, 8(3), s. 139–155.
- Kuźniacki, B. (2020). Converging the Global Standard of General Anti-Abuse Rule: Is There Room for an Application of the GAAR (ATAD) and PPT (MLI) in a Similar Fashion? [Zbiegający się globalny standard przeciwdziałania nadużyciom prawa podatkowego: Czy GAAR (ATAD) i PPT (MLI) powinny być stosowane w podobny sposób?], *Analizy i Studia CASP*, 9(1), s. 33–46.
- Krever, R. (2016). General Report: GAARs [Raport ogólny: klauzule GAAR]. W: *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* [GAAR – kluczowy element systemów podatkowych w świecie podatkowym po BEPS]. Amsterdam: IBFD.
- Moreno, A.B. (2017a). A pan-European GAAR? Some (un) expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the Dodzi line of cases [Paneuropejski GAAR? Niektóre (nie)oczekiwane konsekwencje proponowanej dyrektywy UE w sprawie unikania opodatkowania w połączeniu z linią orzeczniczą Dodzi], *British Tax Review*, 2, s. 143–151.
- Moreno, A.B. (2017b). GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6? [Klauzule GAAR i traktaty: od zasady przewodniej do testu celu głównego (PPT). Co zyskaliśmy dzięki Działaniu nr 6 w ramach BEPS?], *INTERTAX*, 45(6–7), s. 432–446.
- Nouwen, M.F. (2017). The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight Against Tax Avoidance: More openness and Transparency is Necessary [Rosnące znaczenie Europejskiej Grupy ds. Kodeksu Postępowania w walce z unikaniem opodatkowania: potrzeba większej otwartości i przejrzystości], *INTERTAX*, 45(2), s. 138–149.
- Popovič, A. (2016). Zastierané právne úkony pri správe daní. W: *Zneužitie forma iné obchádzania práva* (s. 255–365). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach, 2016.
- Popovič, A. i in. (2018). *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňových únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Prievozníková, K. (2015). Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. W: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. II. Diel* (s. 161–168). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Románová, A. (2015). The new anti abuse rule in Slovak tax law: Strengthening of legal certainty? [Nowa zasada przeciwdziałania nadużyciom w słowackim prawie podatkowym: wzmożenie pewności prawa?]. W: *System of Financial Law: System of Tax Law* [System prawa finansowego: system prawa podatkowego] (s. 212–228), M. Radvan (ed.). Brno: Univerzita Masaryka.
- Sábó, J. (2015). GAAR (Všeobecné pravidlo predchádzania daňovým únikom) v právnom poriadku SR. W: *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác* (s. 199–208), V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach.
- Seiler, M. (2016). *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU* [Klauzule GAAR i sądowe przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w Niemczech, Wielkiej Brytanii i UE]. Wiedeń: Linde.
- Štieranka, J., Sabayová, M., Šimonová, J. (2016). *Daňové úniky a daňová kriminalita v SR*. Bratislava: EPOS.
- Štrkolec, M. (2016). Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law [Zwalczanie uchylania się od opodatkowania i jego odzwierciedlenie w proceduralnym prawie podatkowym]. W: *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe* [Konceptje kodeksów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wschodniej] (s. 465–476). Białystok: Temida 2.

## **Abstract**

### **GAAR in Slovak Republic**

The paper discusses the issue of legal GAAR in the conditions of the Slovak Republic. The authors clarify how this legal instrument has developed over time in the context of EU law, highlight its peculiarities and at the same time compare it with the minimum standard required by the EU legislator. In the conclusion, the authors propose a possible optimisation of wording of the statutory GAAR in the Slovak Republic. The research was based on the legal wording as of 10 October 2023.

**Keywords:** GAAR, Slovak Republic, tax administration, taxation, foreseeability of law, tax evasion

**JEL Classification:** K34

Otrzymany: 16 października 2023 r.  
Zaakceptowany: 27 października 2023 r.  
Opublikowany: 31 grudnia 2023 r.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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