

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
Katedra Prawa Finansów Publicznych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Recenzja rozprawy doktorskiej Pana mgr Bartłomieja Orawca
„Unikanie opodatkowania w świetle doktryny i orzecznictwa w Wielkiej
Brytanii”, Kraków 2020, ss. 240.

1. Uwagi ogólne

Recenzowana praca stanowi opracowanie o istotnej wartości naukowej. Zasluguje na wysoką ocenę zarówno ze względu na podjętą tematykę, jak też sposób jej prezentacji oraz sformułowane przez Autora wnioski. Oceniana rozprawa jest dowodem głębokiej i rozległej wiedzy oraz bardzo wysokich umiejętności badawczych i warsztatowych Autora.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki rozprawa doktorska 1) powinna stanowić oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, 2) wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej oraz 3) wykazywać umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W recenzji zostanie przeprowadzona analiza pracy pod kątem spełnienia tych kryteriów.

2. Struktura i kompozycja pracy

Praca składa się sześciu rozdziałów merytorycznych (w tym Wprowadzenia i Zakończenia), a także Bibliografii i Aneksu, w którym zostały zamieszczone (w języku angielskim) teksty prawne istotne dla analizowanej problematyki. Autor słusznie uznał, że tylko oryginalne wersje językowe pozwolą czytelnikowi wyrobić sobie własny pogląd na poszczególne zagadnienia. Stąd należy z aprobatą odnieść się do pomysłu zgrupowania w jednym miejscu źródeł prawa, do których odnoszą się lub do których nawiązują analizy zaprezentowane w dysertacji.

Wybór tematyki rozprawy zasługuje na aprobatę, a tytuł jest sformułowany poprawnie.

Wyraźnie sprecyzowano cele pracy. Jako główny cel Autor deklaruje kompleksową analizę problematyki unikania opodatkowania w Wielkiej Brytanii (s. 12). W nawiązaniu do tak określonego celu pracy nasuwa się tylko uwaga technicznej natury, a mianowicie, że Autorowi w istocie chodzi nie tyle o szeroko pojętą problematykę unikania opodatkowania, co raczej o problematykę prawnych metod jego „zwalczania” czy też „przeciwdziałania” unikaniu opodatkowania. Do takiego wniosku prowadzi lektura rozprawy i szczegółowa analiza zamierzeń badawczych. Zacytowane wyżej określenie celu pracy uznać więc należy za pewien skrót myślowy, w istocie bowiem, Autor w swej - do głębi przecież prawniczej - dysertacji nie zajmuje się zjawiskiem „unikania opodatkowania” jako takim, lecz reakcją systemu prawnego na to zjawisko. Wskazując, że celem pracy jest analiza problematyki unikania opodatkowania Autor zmieścił się więc w pewnej konwencji językowej, która jako swego rodzaju oczywistość dopuszcza zasygnalizowany wyżej skrót myślowy.

Autor skupił się na przedstawieniu - zmieniającego się na przestrzeni dziesiątek lat - podejścia brytyjskiego orzecznictwa sądowego oraz doktryny do zjawiska unikania opodatkowania. Przedstawił rozmaite metody prawne przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania. Wreszcie, przedstawił normatywną konstrukcję oraz funkcjonowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), wprowadzonej w Wielkiej Brytanii w 2013 r.

Sformułowano trzy szczegółowe tezy badawcze (s. 14), których weryfikacji poświęcona jest rozprawa.

Teza 1: Sądowa wykładnia celowościowa przepisów prawa podatkowego jest skuteczną metodą zapobiegania unikaniu opodatkowania w Wielkiej Brytanii.

Teza 2: O ile generalna klauzula antyabuzywna wprowadzona w Wielkiej Brytanii znajduje zastosowanie tylko w nielicznych sprawach podatkowych, to jednak jest wyjątkowo skutecznym narzędziem w walce z najbardziej agresywnymi schematami podatkowymi wykorzystującymi bardzo szczegółowe i skomplikowane przepisy podatkowe, w przypadku których wykładnia celowościowa stosowana przez sądy może okazać się niewystarczająca.

Teza 3: W państwach, w których sądy dopuszczają stosowanie celowościowej wykładni przepisów podatkowych w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, nie ma potrzeby umieszczania w systemie podatkowym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Problemy badawcze ujęte w powyższych tezach w pełni zasługują na analizę. Ich sformułowanie świadczy o świetnej znajomości zagadnienia, przenikliwości badawczej oraz dojrzałości. Końcowe wnioski sformułowane w odniesieniu do postawionych na wstępie tez badawczych są przekonujące, dobrze uargumentowane, logicznie wynikają z zaprezentowanych analiz i wywodów.

Kompozycja i struktura rozprawy są poprawne. Klarownie przedstawiono przedmiot badań i tezy badawcze, a struktura pracy jest podporządkowana deklarowanym celom i znakomicie służy ich realizacji. Treść jest doskonale wręcz uporządkowana, a wywody - jasne, klarowne, zawsze skupione na aktualnie poruszonym temacie. Zawartość poszczególnych rozdziałów pracy odpowiada ich tytułom, a tytuł całej rozprawy należyście odzwierciedla jej treść. Całość jest napisana bardzo komunikatywnie, co było dużą sztuką zważywszy na stopień skomplikowania materii oraz na to, że znaczna część pracy poświęcona jest prezentacji i analizie rozwiązań albo koncepcji fundamentalnie odmiennych od tych, do których przywykł czytelnik nieobeznany z systemem tak swoistym i tak fundamentalnie odmiennym od polskiego, jak system brytyjski, na którym skupia się uwaga autora dysertacji.

3. Uwagi merytoryczne

Przedmiotem zainteresowania Autora jest problematyka przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Wielkiej Brytanii. Problematyka unikania opodatkowania (w tym zwłaszcza – sposobów przeciwdziałania mu) od dziesięcioleci jest przedmiotem ożywionego zainteresowania na świecie, a Wielka Brytania należy do tych państw, w których zainteresowanie to było największe. Osia, wokół której skupiały się dyskusje i silne kontrowersje, była (przynajmniej w ostatnich latach XX i na początku XXI w.) fundamentalna kwestia dotycząca zasadności wprowadzenia oraz ewentualnego kształtu normatywnego tzw. ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zwanej inaczej klauzulą antyabuzywną (GAAR). W Wielkiej Brytanii kilkakrotnie podejmowano próby jej uchwalenia, lecz ostatecznie wprowadzono ją stosunkowo

niedawno (w 2013 r.). Warto przy tej okazji nadmienić, że nieco podobnie kształtowała się sytuacja w Polsce – tyle, że dyskusje i kontrowersje wokół tych kwestii trwały nieporównanie krócej, dyskurs naukowy i publiczny nie osiągnął ani takiej temperatury, ani nie był tak rozległy, jak w Wielkiej Brytanii, a dorobek orzecznicy na tym polu – wręcz znikomy, w porównaniu z brytyjskim. W Polsce klauzulę ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzono w 2014 r., przy czym nie jest tajemnicą, że jednym z głównych wzorców, na jakich opierał się polski projektodawca, były rozwiązania brytyjskie.

Dla polskiego czytelnika jest niesłychanie interesujące po pierwsze to, jaką drogę przeszło w Wielkiej Brytanii orzecznictwo oraz doktryna od lat 30-tych XX w. aż do wprowadzenia analizowanej przez Autora regulacji, po drugie to, jaki dokładnie jest jej normatywny kształt, i dlaczego jest on właśnie taki, a po trzecie wreszcie - jak brytyjskie rozwiązania zafunkcjonowały w praktyce. Z naukowego punktu widzenia zagadnienia te są ze wszech miar warte eksploracji. Zaprezentowana rozprawa pozwala na głębokie i wielopłaszczyznowe poznanie i zrozumienie złożoności podejścia do zwalczania unikania opodatkowania metodami prawnymi, na poziomie ogólnosystemowym. Przedstawione przez Autora wywody znakomicie pokazują, jak przez wiele dziesięcioleci w Wielkiej Brytanii ścierały się różne poglądy na temat właściwego podejścia do zjawiska unikania opodatkowania, jak w orzecznictwie wypracowywano metody przeciwdziałania temu zjawisku, jak się one rozwijały i wreszcie jak – i dlaczego - w kraju będącym swego rodzaju bastionem liberalnego podejścia do zjawiska unikania opodatkowania doszło w końcu do wprowadzenia ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania.

Tego typu regulacje ma wiele państw (wśród nich Polska), ale nigdzie chyba droga do ich wprowadzenia nie była tak długa i spektakularna. W niektórych państwach klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzono pod wpływem impulsu, jakim było przegranie przez państwo jakiegoś głośnego procesu z podatnikiem unikającym zapłacenia - niekiedy olbrzymiej - kwoty podatku, w innych przypadkach stało się to pod wpływem uwarunkowań zewnętrznych (jak Rekomendacja Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, 2012/772/UE). W Wielkiej Brytanii z całą pewnością nie zadziałał impuls, dlatego tak wartościowe jest prześledzenie drogi, którą ten kraj przebył, oraz dorobku orzeczniczego i doktrynalnego, jaki na tej drodze zgromadził.

Kapitalne znaczenie ma też przedstawienie przez Autora sposobu funkcjonowania uchwalonej już klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Wielkiej Brytanii oraz rezultatów jej wprowadzenia. W każdym państwie doświadczenia w tym zakresie są bowiem nieco inne.

W literaturze nie ma dotąd opracowania prezentującego całościową analizę najnowszego orzecznictwa brytyjskiego w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, obejmującego okres już po wprowadzeniu GAAR. Autor tę lukę zapełnił, pokazując podejście sądów do wykładni prawa podatkowego oraz do problemu unikania opodatkowania już po wprowadzeniu do brytyjskiego systemu prawnego generalnej klauzuli antyabuzywnej w 2013 r.

Autor słusznie zwraca uwagę, że problem unikania opodatkowania jest niezwykle skomplikowany i wielopłaszczyznowy, stąd też należy go rozpatrywać nie tylko na płaszczyźnie prawa podatkowego, ale również z punktu widzenia finansów i ekonomii. W pracy skoncentrowano się na zagadnieniach prawnych, dzięki czemu jest ona spójna i wnikliwa. Zagadnienia prawnych metod zwalczania unikania opodatkowania stanowią bowiem problematykę w zasadzie całkowicie odrębną od zagadnień innej – choćby ekonomicznej – natury.

Głównym obszarem analizy w recenzowanej rozprawie są prawne (zarówno orzecznicze, jak i legislacyjne) metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w Wielkiej Brytanii. Wywody te są poprzedzone zwięzłym zarysem brytyjskiego – jeśli można tak to ująć – tła, na które składa się zarówno system prawny i tradycja prawna, jak też niektóre rozwiązania prawne z zakresu szeroko rozumianego prawa podatkowego. Autor charakteryzuje brytyjski system źródeł prawa podatkowego (jakkż odmienny od kontynentalnego), wyjaśnia strukturę sądownictwa w Wielkiej Brytanii oraz porusza kwestię wpływu prawa UE na brytyjskie prawo podatkowe. Wreszcie, słusznie Autor wspomniał o tym, jakie znaczenie dla omawianych zagadnień ma lub może mieć Brexit. Przedstawienie tych zagadnień umożliwia czytelnikowi zrozumienie i właściwą ocenę prezentowanych w pracy specjalistycznych treści. Docenić należy to, że Autor umiejętnie wyselekcjonował i przedstawił w ramach wspomnianego wyżej „tła” tylko wątki cenne i z punktu widzenia celów pracy wręcz konieczne, unikając przeładowania informacjami, które jakkolwiek mogłyby się okazać ciekawe, to odciągałyby uwagę czytelnika od zasadniczego nurtu rozważań. Docenić też trzeba to,

że Autor w zdyscyplinowany sposób zmierza wprost do celu, jaki sobie postawił, nie brnąc w niepotrzebne dygresje.

Swoje dociekania, w swym głównym nurcie dotyczące brytyjskich prawnych metod zwalczania unikania opodatkowania, Autor istotnie wzbogacił o podejście komparatystyczne, dzięki któremu – odnosząc się do prawnych metod zwalczania unikania opodatkowania w Niemczech i w Polsce – uwypuklił specyfikę brytyjskiego podejścia do analizowanego zagadnienia. Tym samym przekonująco uzasadnił swoistą „nieprzenoszalność” pewnych brytyjskich - skądinąd może i atrakcyjnych - rozwiązań na grunt systemów prawnych wyrosłych z tradycji kontynentalnej.

Na początku pracy Autor słusznie wyjaśnia znaczenie pojęć, które są podstawowe dla analizowanej problematyki („optymalizacja podatkowa”, „unikanie opodatkowania”, „uchylanie się od płacenia podatków”). Powszechnie występują one w światowym (w tym polskim) piśmiennictwie poświęconym problematyce zbliżonej do tematyki recenzowanej rozprawy, choć tylko w niektórych systemach – i to nie wszystkie – są pojęciami języka prawnego. Ponieważ rozprawa dotyczy systemu brytyjskiego, celowe było ustalenie znaczenia podstawowych pojęć na tamtejszym gruncie oraz wskazanie na ewentualne różnice, jakie zarysowują się pomiędzy ich zakresem znaczeniowym ugruntowanym w świadomości polskiego czytelnika a tym znaczeniem, jakie przypisuje się im w tradycji brytyjskiej.

Autor – jak się wydaje aprobująco – na s. 8 cytuje pogląd jednej z przedstawicielek polskiego piśmiennictwa, która stwierdza, że „Unikaniem opodatkowania, w granicach którego mieści się optymalizacja podatkowa, jest natomiast działanie w ramach prawa, które skutkuje redukcją zobowiązań podatkowych podatnika” (źródło podano w przypisie 17). Uważam, że pogląd ten jest więcej niż dyskusyjny, a mówiąc wprost – błędny, a zarazem - co istotne w kontekście oceny warsztatu naukowego Doktoranta – pogląd ten nie jest reprezentatywny dla polskiej literatury. Zacytowanie go rzecz jasna nie jest błędem, szkoda jednak, że Autor na nim poprzestał; nie przedstawił poglądu dominującego i utrwalonego, w myśl którego zakresy pojęć „optymalizacja podatkowa” i „unikanie opodatkowania” nie krzyżują się, a już z całą pewnością nie jest tak, że optymalizacja podatkowa jest rodzajem unikania opodatkowania, jak wynika z zacytowanego przez Autora rozprawy poglądu. Dla pełnej jasności: w moim (i nie tylko moim) przekonaniu nie da się stwierdzić, że optymalizacja podatkowa mieści się w zakresie znaczeniowym pojęcia „unikanie opodatkowania”. Unikanie opodatkowania

niekiedy nazywa się „agresywną optymalizacją podatkową”, co ewentualnie mogłoby uzasadniać tezę, że unikanie jest rodzajem, skrajnym przypadkiem optymalizacji – ale na pewno nie odwrotnie. Bezdyskusyjne są oczywiście daleko idące trudności w precyzyjnym oddzieleniu zjawisk kryjących się pod tymi pojęciami. Jakkolwiek granica między nimi jest nieostra, to w powszechnym przekonaniu problemem jest właśnie odróżnienie akceptowanej przez ustawodawcę optymalizacji podatkowej od nieakceptowanego unikania opodatkowania. Rację ma Autor, pisząc że „W Polsce przez optymalizację podatkową rozumie się prawnie dozwolone działanie podatników skutkujące zmniejszeniem zobowiązań podatkowych np. poprzez korzystanie z zachęt podatkowych przewidzianych w ustawie” (s. 7). Oprócz zacytowania powołanego wyżej poglądu jednej z przedstawicielek piśmiennictwa (zresztą bardziej ekonomicznego, niż prawnego) nie wyjaśnia jednak, jak w Polsce rozumie się „unikanie opodatkowania”. Jest to pewne drobne uchybienie warsztatowe, polegające na tym, że Autor przybliżając – na rodzimym gruncie - kluczowe dla pracy pojęcie unikania opodatkowania, powołał jeden i tylko jeden pogląd, który nie odzwierciedla głównego nurtu zapatrywań na znaczenie pojęć optymalizacja podatkowa i unikanie opodatkowania (w Polsce). Zagadnieniu temu w polskiej literaturze poświęcono wiele uwagi, nie mówiąc już o tym, że unikanie opodatkowania zdefiniowane jest w art. 119a Ordynacji podatkowej. Ponieważ praca poświęcona jest właśnie unikaniu opodatkowania – tyle że w systemie brytyjskim, to tak pobieżne (i w zasadzie błędne) przedstawienie rozumienia tego pojęcia w Polsce może dać czytelnikowi rozprawy opaczne wyobrażenie o istocie zjawiska. To niedociągnięcie warsztatowe jest jednak zdecydowanie drobnej natury, jeśli wziąć pod uwagę, że praca poświęcona jest systemowi brytyjskiemu, a nie polskiemu, a zagadnienia terminologiczne na gruncie brytyjskim Autor przedstawił nie tylko właściwie, lecz wręcz z perfekcyjną precyzją i wykazał się na tym polu prawdziwym znawstwem.

Najistotniejszym rozdziałem pracy jest rozdział trzeci, w którym Autor prezentuje i analizuje zmieniające się na przestrzeni lat podejście sądów brytyjskich oraz doktryny do problemu unikania opodatkowania oraz przedstawia brytyjskie podejście do wykładni prawa podatkowego – przez pryzmat oceny podejmowanych przez podatników przedsięwzięć zmierzających do uzyskania takich korzyści podatkowych, które można uznać za sprzeczne z intencją ustawodawcy. Autor przedstawił szereg schematów takich działań oraz szereg tzw. doktryn orzeczniczych, które miały na celu wyeliminowanie ich skuteczności. Z tego rozdziału wyłania się znakomicie nakreślony

obraz ewolucji, jaką przeszedł system brytyjski w odniesieniu do problemu unikania opodatkowania. Autor trafnie wskazał kilka „kamieni milowych” na tej drodze. Biorąc pod uwagę rozległość poruszanych przez Autora wątków oraz długość perspektywy historycznej – trzeba docenić zwięzłość wywodów i trafną selekcję problemów. Z uznaniem należy zwrócić uwagę na profesjonalną celność, z jaką Autor przedstawił istotę zawiłych spraw podatkowych; zrobił to tak, że nawet dla czytelnika nieznanego realiów brytyjskiego systemu podatkowego sedno każdego problemu jest jasne.

Przedstawienie dorobku orzeczniczego nie jest w pracy zabiegiem jałowym ani służącym tylko celom poznawczym. Autor przedstawia orzecznictwo przez pryzmat tego, jakie proponowano w nim generalne rozwiązania problemu unikania opodatkowania. Wreszcie trafnie zwraca uwagę, że widoczne w orzecznictwie sprzeczności, zwroty, i – finalnie - bezowocność prób wypracowania jednolitego podejścia do unikania opodatkowania, doprowadziły do wzrostu liczby szczegółowych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania znanych jako ‘SAARs’ (specific anti-avoidance rules) oraz ukierunkowanych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania znanych jako ‘TAARs’ (targeted anti-avoidance rules). Brytyjski system w okresie bezpośrednio poprzedzającym wprowadzenie GAAR wręcz pękał w szwach od przeładowania tego typu regulacjami (doliczono się ich ok. 300), które wszelako nie mogły przecież całkowicie wyeliminować unikania opodatkowania, lecz zaledwie łątały dostrzeżone w przepisach luki i torpedowały rozpoznane już przemyślne schematy stosowane w celu uniknięcia opodatkowania. Brak było jednak systemowego, generalnego rozwiązania problemu. Praca dobrze pokazuje rozciągnięty na dziesięciolecie proces, na który najpierw składały się coraz bardziej desperackie próby rozwiązania problemu unikania opodatkowania metodami orzecznicznymi, potem współlistniejące z wysiłkami orzecznicznymi tworzenie niezliczonej ilości szczegółowych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania w wyselekcjonowanych, wąskich obszarach (TAARs i SAARs). Wielokrotnie uchwalano szczegółowe przepisy ukierunkowane na walkę z konkretnymi schematami podatkowymi; odpowiedzią na takie przepisy niejednokrotnie było tworzenie nowych schematów mających na celu obejście istniejących prawnych mechanizmów blokujących, co z kolei prowadziło do dalszych działań legislacyjnych, i tak trwał nieustanny wyścig, swoiste zawody między prawodawcą a tymi, którzy dla osiągnięcia korzyści podatkowych skłonni byli podjąć ryzyko sporu z administracją podatkową. W pracy znakomicie pokazano to, że praktycznie jedynym wyjściem w brytyjskich realiach było zrobienie spektakularnego

kroku, jakim było wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w 2013 r. (GAAR). Biorąc pod uwagę przywiązanie do pewnych tradycji w zakresie wykładni prawa oraz do utrwalonych przez dziesięciolecia zasad orzeczniczych, oznaczało to wręcz rewolucję. Autor dobrze zresztą pokazuje, że rewolucja ta dokonała się nie od razu, bo pierwszą próbę podjęto w 1997 r., a finał nastąpił dopiero w 2013 r. Lektura pracy znakomicie pokazuje to, dlaczego cały proces był tak trudny i długotrwały.

Bardzo dobrze zaprezentowana została normatywna konstrukcja brytyjskiej klauzuli. Świetnie przedstawiono też praktyczne aspekty jej stosowania, w tym rolę i znaczenie tzw. Panelu Doradczego (GAAR Advisory Panel), tj. niezależnego organu doradczego o charakterze eksperckim, niezależnego od administracji podatkowej. Z drugiej strony, bardzo cenne są spostrzeżenia Autora na temat orzecznictwa brytyjskiego Sądu Najwyższego już w okresie po wprowadzeniu GAAR – ale w sprawach, w których klauzula nie mogła znaleźć zastosowania ze względu na to, że sprawy dotyczyły stanów faktycznych sprzed jej wprowadzenia.

Podsumowanie rozdziału 3, zaprezentowane na s. 115-118 stanowi zwięzłą, trafną diagnozę i reasumpcję drogi (można ją uznać za proces), która doprowadziła do wprowadzenia ogólnej klauzuli antyabuzywnej, oraz orzecznictwa już po jej wprowadzeniu. Nie ma tu wniosków odnoszących się bezpośrednio do samej klauzuli, co jednak jest uzasadnione w świetle tematu pracy, jakim jest zaprezentowanie podejścia orzecznictwa i doktryny do zjawiska unikania opodatkowania – nie zaś analiza czy ocena regulacji prawnych, skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania. Warto w związku z tym ponownie z uznaniem odnotować to, że Autor w zdyscyplinowany sposób trzyma się tematu i konsekwentnie realizuje zamierzenia badawcze, które sobie postawił.

W rozdziale czwartym i piątym omówiono podejście doktryny i sądów do kwestii unikania opodatkowania w Niemczech i w Polsce oraz metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, które są tam stosowane. Dzięki tym rozdziałom rozważania poświęcone Wielkiej Brytanii zyskały perspektywę prawnoporównawczą. Autor prezentuje rozwiązania funkcjonujące w tych państwach celem wykazania pewnych podobieństw i różnic pomiędzy nimi a Wielką Brytanią. Pokazuje, że również w Niemczech panowało przekonanie o konieczności ścisłej, literalnej wykładni przepisów prawa podatkowego – od którego jednak odstąpiono znacznie szybciej, niż w Wielkiej

Brytanii, gdyż już w 1919 r. wprowadzono ogólną klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania. Punkt wyjścia w Wielkiej Brytanii i w Niemczech, a jak pokazano w rozdziale 5 – częściowo i w Polsce – był taki sam, różne było jednak późniejsze podejście doktryny i orzecznictwa do unikania opodatkowania. W toku rozważań dotyczących Niemiec i Polski Autor nieustannie nawiązuje do wątków poruszanych wcześniej na gruncie brytyjskim, przez co widać wyraźnie, że perspektywa prawnoporównawcza służy uwypukleniu pewnych wątków poruszanych w ramach głównego nurtu rozważań, poświęconych Wielkiej Brytanii.

Rozdział poświęcony Polsce rozpoczyna się od stosunkowo rozległych wywodów (s. 145-154) na temat wykładni prawa podatkowego. Autor nie odnosi się w nich bezpośrednio do problematyki unikania opodatkowania, ani nie wskazuje, jakie jest „przełożenie” kwestii metod wykładni na problematykę unikania opodatkowania. Uważam, że tego braku Autor nie uzupełnił również w podsumowaniu rozdziału 5 (s. 168 i nast.) Stąd ta część rozważań może się wydawać jedynie ozdobnikiem – byłby to jednak wniosek nieuzasadniony, ponieważ w istocie istnieje ścisła korelacja między dominującym podejściem do wykładni prawa podatkowego a tym, czy i jakie metody zwalczania unikania opodatkowania w danym systemie się rozwijają. Dopiero na s. 155 (wykładnia gospodarcza) wspomniano o unikaniu opodatkowania; również odnosząc się do problemu stosowania analogii Autor co prawda zwięźle, lecz jednak sygnalizuje, że podejście do stosowania analogii (akceptacja lub jej brak) ma znaczenie na płaszczyźnie zwalczania unikania opodatkowania metodami orzecznictwymi. Wartościowe są rozważania w pkt. 5.2, w którym Autor odwołując się do poglądów prezentowanych w literaturze przekonująco uzasadnia tezę, że w Polsce przed wprowadzeniem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w istocie rzeczy rozwijała się doktryna orzecznicza przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania (zwanego niekiedy „obejściem prawa podatkowego”).

Bardzo dobrze została przedstawiona normatywna konstrukcja polskiej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej). Trochę szkoda, że Autor nie odniósł się do wpływu, jaki na jej obecny kształt wywarła Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (tzw. ATAD). Nie można jednak zapominać, że zamierzeniem pracy jest przedstawienie problematyki unikania

opodatkowania w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny, zatem nie było konieczności prezentowania uwarunkowań, które wpłynęły na nowelizację polskiej klauzuli niedługo po jej wejściu w życie.

Mam wątpliwości co do tego, czy w istocie pożądane byłoby w Polsce opublikowanie - przez polskiego ustawodawcę, jak pisze Autor - „przystępnych dla podatnika wytycznych lub wskazówek co do przypadków zastosowania klauzuli” (s. 169-170). Wydaje się, że przeniesienie takiej anglosaskiej praktyki na polski grunt z trudem dałoby się pogodzić z zakorzenionym w Konstytucji poglądem o zamkniętym systemie źródeł prawa podatkowego. Nadto, jeśli nawet idea publikowania „wytycznych” w tym zakresie miałyby zostać ucieleśniona, to trudno sobie wyobrazić, aby w polskich realiach ustrojowo-prawnych miał je wydać wskazywany przez Autora podmiot tj. ustawodawca (a zatem - parlament). Gwoli ścisłości trzeba odnotować, że formułując taki postulat na końcu rozdziału 5 Autor odwołuje się nie do własnych przemyśleń, lecz do cudzego poglądu, można zatem jedynie zgłosić zastrzeżenie co do tego, że pogląd ten przedstawił tak, jakby bez zastrzeżeń go podzielał. Nie wykluczam jednak, że ta uwaga recenzenta jest wynikiem niezrozumienia intencji Autora dysertacji, który być może niekoniecznie zamierzał zamanifestować swoją akceptację dla cytowanego poglądu, lecz po prostu skrupulatnie i wiernie go przedstawił – a wszak deklarowanym przez Autora celem pracy było właśnie w szczególności przedstawienie poglądów doktryny na zjawisko unikania opodatkowania, nie zaś weryfikacja prawidłowości tych poglądów.

W rozdziale szóstym znalazły się wnioski końcowe (6.1.) oraz weryfikacja tez (6.2.). Autor prezentuje i uzasadnia pogląd, że wykładnia celowościowa przepisów prawa podatkowego jest skuteczną metodą zapobiegania unikaniu opodatkowania w Anglii. Rozumiem to jako stanowisko, że sądy – przynajmniej w realiach angielskiego systemu - są w stanie poradzić sobie ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Na poparcie swojej tezy Autor przywołuje niedawne orzeczenia brytyjskiego Sądu Najwyższego m.in. w sprawie Rangers oraz UBS/DB. Dowodzą one tego, że sądy są gotowe stosować rozszerzającą wykładnię w celu wyeliminowania dopuszczalności wykorzystania określonego schematu podatkowego oraz w celu postawienia bariery unikaniu opodatkowania. Autor wskazuje, że niektórzy brytyjscy autorzy, mając na uwadze orzecznictwo Sądu Najwyższego z okresu po uchwaleniu GAAR, kwestionują przydatność klauzuli GAAR. Zauważa, że w Niemczech, podobnie jak w Wielkiej

Brytanii, można zaobserwować dążenie do zwalczania unikania opodatkowania poprzez celowościową wykładnię prawa, bez sięgania do klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, obecnej w niemieckim systemie od 1919 r.

Autor zauważa, że podejście doktryny i sądów w Polsce do problemu unikania opodatkowania, jak również do wykładni przepisów prawa podatkowego, diametralnie różni się od podejścia prezentowanego w tej kwestii przez sądy i doktrynę w Wielkiej Brytanii. Zwraca uwagę na dominację stanowiska, że w Polsce prymat przysługuje niepodzielnie wykładni językowej, a wykładnia celowościowa w prawie podatkowym ma charakter wyłącznie pomocniczy i nie może być stosowana w oderwaniu od wykładni językowej. W doktrynie rozpowszechniony jest pogląd, że sens słów i zwrotów użytych w ustawie podatkowej stanowi co do zasady nieprzekraczalną barierę procesów wykładni, której przełamanie prowadzi do rozstrzygnięcia interpretacyjnego *contra legem* (odejście od jednoznacznych rezultatów wykładni językowej jest możliwe tylko w wyjątkowych sytuacjach). W świetle tych ustaleń Autor zgadza się z poglądami, że klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania jest w Polsce potrzebna. Podkreśla zwłaszcza jej funkcję prewencyjną. Aczkolwiek pogląd ten nie wybrzmiał w tekście wyraźnie, to można odnieść wrażenie, że Autor uznaje klauzulę – w Polsce – nie tylko za instrument o charakterze prewencyjnym, lecz także za narzędzie użyteczne i efektywne w zwalczaniu unikania opodatkowania.

Autor końcowo formułuje pogląd, że sądowa wykładnia celowościowa przepisów prawa podatkowego jest skuteczną metodą zapobiegania unikaniu opodatkowania w Wielkiej Brytanii. Stoi również na stanowisku, że w państwach, w których sądy dopuszczają stosowanie celowościowej wykładni przepisów podatkowych w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, nie ma potrzeby umieszczania w systemie podatkowym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Tym samym pozytywnie zweryfikował tezę 1 i 3, przedstawioną na początku pracy (s. 179).

Z drugiej jednak strony, Autor na s. 175-176 wyraził pogląd, że „o ile generalna klauzula antyabuzyjna wprowadzona w Anglii w 2013 r. znajduje zastosowanie tylko w nielicznych sprawach podatkowych, to jednak jest wyjątkowo skutecznym narzędziem w walce z agresywnymi schematami podatkowymi wykorzystującymi bardzo szczegółowe i skomplikowane przepisy podatkowe”. Oznacza to, że zdaniem Autora pozytywnie zweryfikowana została również teza 2 z tych, które sformułowano na początku pracy (s. 14) jako pewne hipotezy badawcze. Jedyne, czego zabrakło mi w

końcowych wnioskach, to klarowne wyjaśnienie, w jakiej relacji względem siebie pozostają teza 2 oraz tezy 1 i 3. Mogłoby się bowiem wydawać, że teza 3 – o braku potrzeby wprowadzenia ogólnej klauzuli antyabuzywnej w systemach akceptujących szerokie stosowanie wykładni celowościowej – stoi w opozycji do tezy 2, która pozytywnie weryfikuje wysoką skuteczność klauzuli jako narzędzia zwalczania unikania opodatkowania. Moim zdaniem warto byłoby, aby Autor postawił swoistą kropkę nad „i” wskazując wyraźnie, czy jego zdaniem zbędne było wprowadzenie ogólnej klauzuli antyabuzywnej w Wielkiej Brytanii, względnie czy za zbędne uważa jej obecne utrzymywanie w systemie – skoro twierdzi, że „nawet w sprawach, w których GAAR znalazłaby zastosowanie, równie skuteczną metodą walki z unikaniem opodatkowania byłaby sądowa wykładnia celowościowa przepisów podatkowych.” Co prawda celem pracy nie była analiza dogmatycznoprawna i ocena brytyjskich rozwiązań normatywnych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania – Autor zatem żadną miarą nie jest do takiej oceny zobligowany, chodzi wyłącznie o poznanie opinii badacza, który tak jak mało kto zgłębił temat.

4. Uwagi dotyczące warsztatu naukowego

Autor bardzo dobrze wykorzystał w pracy literaturę przedmiotu oraz orzecznictwo. Zgromadził i wykorzystał imponujący zbiór źródeł. Trzeba przy tym podkreślić jak trafnego doboru orzecznictwa wartego prezentacji dokonał. Rozprawa dowodzi, że Autor znakomicie zna i potrafi krytycznie analizować dorobek naukowy dotyczący tytułowej problematyki oraz orzecznictwo z tego zakresu. Z ogromną swobodą porusza się po zakreślonym obszarze badawczym. Pod względem redakcyjnym i językowym praca nie budzi zastrzeżeń. Z uznaniem należy zaś podkreślić jej komunikatywność oraz umiejętność syntezy, którą Autor posiadał w wysokim stopniu.

Dostrzegam kilka usterek technicznych, które choć w żadnym stopniu nie umniejszają wysokich walorów naukowych rozprawy, to jednak wskazuję je ze względu na to, że praca warta jest opublikowania; jeśli zaś miałyby dojść do publikacji - wskazane niżej drobne usterki dobrze byłoby wyeliminować.

- 1) nazwisko jednego z autorów kilkakrotnie zacytowane jest z drobnym błędem – powinno być „Korgol” a nie „Kargol” (np. przypis 137 czy zestawienie bibliografii);
- 2) Izba Lordów (House of Lords) nie powinna być nazywana w tej pracy „Sądem Najwyższym” (wielkimi literami, jak nazwa własna), takie tłumaczenie co prawda oddaje funkcję tego organu, ale jest mylące dla polskiego czytelnika. Pisany dużymi literami Sąd Najwyższy (nazwa własna!) to nie typ organu, ale konkretne ciało sędownicze, które w Wielkiej Brytanii istnieje dopiero od 2009 r. i z całą pewnością nie od niego pochodziły liczne wcześniejsze orzeczenia, cytowane w rozprawie - myląco - jako orzeczenia „Sądu Najwyższego” (tak np. na s. 54 w odniesieniu do *Westminster case* z 1936 r.; na s. 55, 57 i 58 w odniesieniu do sprawy Ramsay, na s. 59 w odniesieniu do sprawy Moodie itd.). Autor oczywiście świetnie zdaje sobie sprawę, jaka jest różnica między Izbą Lordów a Sądem Najwyższym, o czym świadczy choćby zdanie: „do czasu utworzenia Sądu Najwyższego (Supreme Court) w 2009 r. Izba Lordów (House of Lords) poza wykonywaniem funkcji ustawodawczej, była również najwyższym organem sądowym Zjednoczonego Królestwa.” (s. 19). Dlatego nie ma wątpliwości, że skoro mimo wszystko w pracy wielokrotnie Izba Lordów została błędnie nazwana Sądem Najwyższym - to z całą pewnością jest to efekt przeoczenia, nie zaś niewiedzy;
- 3) na s. 49 - zyski „z transakcji towarzystwa z jej członkami” – powinno być z „jego” (tj. towarzystwa) a nie „jej” członkami .

5. Wnioski

Cele, jakie postawił sobie Autor, mają wysokie walory naukowe. Podjęta w pracy problematyka jest oryginalna i ważna. Postawione cele zostały konsekwentnie i rzetelnie zrealizowane. Autor podjął się realizacji obszernego zagadnienia badawczego i zadanie to wykonał znakomicie. Swoboda, z jaką porusza się w analizowanej problematyce, robi duże wrażenie. Praca nie dostarcza zbędnego ładunku podręcznikowych oczywistości. Autor – słusznie – nie tłumaczy czytelnikowi podstaw, nie czyni wstępów szerszych niż jest to całkowicie niezbędne, lecz szybko przechodzi do sedna i zmierza wprost do celu rozważań. Praca zawiera stojące na bardzo wysokim poziomie merytorycznym analizy, w oparciu o które zostały rozwiązane wskazane w

pracy problemy badawcze. Oprócz tego nie sposób nie docenić jej walorów poznawczych i potencjału aplikacyjnego zaprezentowanych wyników badań. Rozprawa stanowi kopalnię wiedzy zarówno dla prawodawcy, jak też podmiotów stosujących prawo, a wreszcie – dla prawników. Unikanie opodatkowania jest bowiem zjawiskiem przekraczającym granice państw i występującym niezależnie od odmienności systemów prawnych. Dostrzegalne jest przenikanie stosowanych na tym polu metod i rozwiązań pomiędzy systemami prawnymi różnych państw. Międzynarodowa wzajemna obserwacja, czerpanie wiedzy oraz wyciąganie wniosków z cudzych doświadczeń jest w tym obszarze pożądaną, a Autor swoją rozprawą wydatnie się na tym polu zasłużył. Recenzowana praca dobrze wpisuje się w nurt wzmożonego w ostatnich latach zainteresowania problematyką unikania opodatkowania. Zaprezentowana w rozprawie naukowa refleksja w tym zakresie zdecydowanie wzbogaca dorobek nauki prawa. Dysertacja stanowi ambitne opracowanie o wysokiej wartości naukowej.

Nieliczne uwagi krytyczne, jakie znalazły się w tej recenzji, w żadnym razie nie podważają bardzo wysokiego poziomu merytorycznego rozprawy i jej wysokich walorów naukowych. Uwagi te dotyczą kwestii drobnych i drugorzędnych.

Reasumując, uważam że recenzowana rozprawa doktorska Pana mgr Bartłomieja Orawca „Unikanie opodatkowania w świetle doktryny i orzecznictwa w Wielkiej Brytanii”, Kraków 2020, ss. 240 **spełnia** kryteria określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r., poz. 1789). Praca stanowi bowiem oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej kandydata do uzyskania stopnia doktora oraz wskazuje na to, że ogólna wiedza teoretyczna kandydata w dyscyplinie Prawo jest bardzo dobra.

Zarazem, spełnione są kryteria określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, albowiem praca prezentuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinie Prawo na poziomie bardzo dobrym oraz dowodzi umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego.

Toruń, 23 stycznia 2021 r.

