

wpisany do
2020-08-21
Sędziwa

Wieloletni i mój o prelasację
Przemotowa, Doktorant
01.09.2020.

PROFESOR ZACH
Prawo i Administracja

dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

Poznań, dnia 13 sierpnia 2020 r.

Zakład Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

UAM w Poznaniu

RECENZJA

pracy doktorskiej mgr. Mateusza Lewandowskiego

Prawne aspekty opodatkowania sektora energetycznego w świetle bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju,

Toruń 2020 r., ss. 317

1. Uwagi ogólne

1.1. Ocena wyboru tematu rozprawy

Wybór tematu pracy należy uznać za wyjątkowo dobrze uzasadniony. Podkreślenia wymaga, że problematyka opodatkowania sektora energetycznego jest zagadnieniem aktualnym i doniosłym zarówno perspektywy teoretycznej jak i praktycznej. Problematyka ta tym bardziej zyskuje na atrakcyjności, że Autor postanowił zbadać go w kontekście bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju. Na tym tle, już temat recenzowanej dysertacji sugeruje, że opodatkowanie nie ogranicza się do realizowania funkcji fiskalnej, ale zasadniczo wykracza poza ten obszar. Należy jednak zaznaczyć, że zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego nie daje się łatwo pogodzić z koniecznością ochrony środowiska i potrzebą zapewnienia zrównoważonego rozwoju. Nie ulega wątpliwości, że właśnie w tym obszarze pojawia się zadanie dla opodatkowania jako mechanizmu, który poza zasadniczą funkcją fiskalną wpłynie na ograniczenie zużycia zasobów naturalnych niezbędnych do wytworzenia energii i może przyczynić się do zmian w sposobie jej pozyskiwania. Nie dziwi w tej sytuacji, że harmonizacja podatków energetycznych stała się przedmiotem zainteresowania Wspólnoty Europejskiej, co otwiera kolejną płaszczyznę badań mieszczących się w obszarze zakreślonym tematem pracy.

Za trafnością wyboru tematu przemawia również stosunkowo niewielkie zainteresowanie nim doktryny prawa finansowego. Wprawdzie Autor przywołuje

fundamentalne dla badanej materii opracowania profesorów J. Małeckiego i J. Głuchowskiego, to jednak od ich opublikowania minęło odpowiednio niemal 40 i 20 lat. W tej sytuacji w pełni uzasadnione jest podjęcie badań nad opodatkowaniem sektora energetycznego, zwłaszcza jeśli badania te prowadzone są w kontekście tak istotnej szczególnie w ostatnim czasie troski o zachowanie ekosystemu.

1.2. Ocena celów pracy i stawianych tez oraz proponowanych metod badawczych

Autor prawidłowo określił cele pracy. Głównym celem pracy uczynił wypełnienie luki w opublikowanych wynikach badań poprzez przedstawienie i zbadanie kwestii teoretycznoprawnych oraz praktycznych dotyczących opodatkowania sektora energetycznego przez pryzmat takich konstytucyjnych wartości (celów, zasad) jak: bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska oraz zrównoważony rozwój.

Cel ten skorelowany został z podstawową hipotezą, na której została oparta dysertacja, zgodnie z którą urzeczywistnienie powyższych konstytucyjnych wartości (celów, zasad) możliwe jest poprzez prawidłowe ukształtowanie systemu podatków obciążających sektor energetyczny. Jest to niewątpliwie teza stawiająca w centrum badań kwestie podatkowe. Autor zasadnie wyznaczył płaszczyzny badań, w obszarze których dowodził będzie trafności poczynionego założenia. Prawidłowo wskazał, że dla osiągnięcia postawionego celu rozprawy doktorskiej niezbędne będzie przedstawienie historycznych uwarunkowań opodatkowania sektora energetycznego na poziomie polskiego prawodawstwa podatkowego oraz prawa Unii Europejskiej (wcześniej: Wspólnoty Europejskiej), klasyfikacji ciężarów fiskalnych obciążających sektor energetyczny oraz analizy założeń konstrukcyjnych danin publicznych służących realizacji polityki energetycznej oraz polityki środowiskowej oraz ustalenie prawnych aspektów stanowienia i stosowania prawa podatkowego w ramach sektora energetycznego, ze szczególnym uwzględnieniem celów podatków obciążających sektor energetyczny.

Autor postawił przed sobą także kolejne cele, wskazując, że prowadzone badania mają służyć ustaleniu, jakiego rodzaju daniny publiczne o charakterze podatkowym obciążają sektor energetyczny w Polsce oraz czy zbiór tego rodzaju podatków składa się na *sui generis* system opodatkowania sektora energetycznego.

Zasadnie, w mojej ocenie, poza zakresem pola badawczego Autor pozostawił problematykę opodatkowania wydobycia surowców naturalnych. Przedstawił w tym

zakresie przekonujące uzasadnienie. Zwłaszcza przemawiający jest argument dotyczący odmienności specyfiki regulacji prawnej sektora wydobywczego. Nie można także nie zgodzić się z Autorem, że problematyka opodatkowania wydobycia surowców naturalnych stanowiła już przedmiot rozważań naukowych, a tym samym ustalenia poczynione w tym zakresie nie miałyby charakteru oryginalnego.

Dość pobieżnie natomiast Autor odniósł się we Wprowadzeniu do metod badawczych, za pomocą których zamierzał osiągnąć zakładane rezultaty. W końcowym fragmencie tej części pracy wskazał jedynie, że „Dysertacja została przygotowana przede wszystkim z wykorzystaniem metody dogmatycznoprawnej, jednakże posiłkowo wykorzystano również metodę historycznoprawną oraz komparatystyczną”. Jakkolwiek trudno w tym zakresie zarzucić Autorowi błąd – gdyż lektura dalszej części pracy pozwala stwierdzić, że metody te rzeczywiście zostały wykorzystane w prowadzonych badaniach – to jednak można byłoby oczekiwać nieco bardziej precyzyjnego przedstawienia metodologii badawczej, w szczególności poprzez wskazanie, w jakim zakresie metody te mają się przyczynić do osiągnięcia celów badawczych i dowiedzenia sformułowanej hipotezy.

1.3. Ocena układu pracy

Jak obszernie przedstawia to Autor we Wprowadzeniu, rozprawa podzielona została na pięć rozdziałów, przy czym każdy z nich ma służyć realizacji określonego celu badawczego.

Pierwszy rozdział pracy poświęcony został prawnym aspektom funkcjonowania polskiego sektora energetycznego i jest to jedyna część pracy pozbawiona wątków prawnofinansowych. Jej rolą jest jednakże stworzenie bazy dla dalszych badań. Celem tego rozdziału, jak deklaruje Autor, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie o charakter prawny konstytucyjnych wartości (celów, zasad), takich jak: bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska oraz zrównoważony rozwój oraz potrzebę ich uwzględniania w procesie tworzenia, stanowienia oraz stosowania prawa podatkowego.

Rozdział drugi prezentuje historyczne uwarunkowania opodatkowania sektora energetycznego. Jego celem jest przedstawienie odpowiedzi na pytania: jakie czynniki miały wpływ na ukształtowanie się systemu podatków obciążających sektor energetyczny, w tym przede wszystkim podatków środowiskowych oraz podatków

energetycznych (będących szczególną kategorią podatków środowiskowych); w jaki sposób kształtował się system podatków obciążających sektor energetyczny w Polsce, począwszy od okresu międzywojennego, przez lata 1944-1989, aż do czasów współczesnych; i jak przebiegał proces kształtowania się podatków energetycznych we Wspólnocie Europejskiej a następnie Unii Europejskiej oraz jak dokonała się harmonizacja prawa polskiego z prawem Unii Europejskiej w zakresie tych danin publicznych.

W rozdziale trzecim Autor zaproponował klasyfikację ciężarów fiskalnych obciążających sektor energetyczny oraz poddał analizie konstrukcję poszczególnych danin publicznych o charakterze podatkowym.

Rozdział czwarty poświęcony został założeniom konstrukcyjnym, celom oraz prawnym formom stanowienia podatków obciążających sektor energetyczny. Trzonem rozdziału czwartego jest określenie celów realizowanych przez podatki obciążające sektor energetyczny.

Ostatni piąty rozdział prezentuje badania dotyczące konstrukcji poszczególnych danin nakładanych na sektor energetyczny w Polsce.

Zaproponowana przez Autora systematyka pracy nie budzi zasadniczych wątpliwości. Zasadnie w początkowej części rozprawy Autor zaprezentował zagadnienia ogólne dotyczące analizy funkcjonowania sektora energetycznego w Polsce. Jest to niezbędne wprowadzenie do dalszych badań. W ten sposób Autor w istocie przybliżył przedmiot opodatkowania, do którego odniósł się w kolejnych rozdziałach. Zasadnie też w dalszej kolejności prezentuje problematykę ewolucji opodatkowania i zagadnienia teoretycznoprawne oraz założenia konstrukcyjne, cele i prawne formy stanowienia obciążających sektor energetyczny, by dopiero na tym tle przedstawić wieńczącą pracę analizę poszczególnych danin.

1.4. Ocena aspektów formalnych pracy (język, źródła i sposób ich wykorzystania)

Recenzowana rozprawa została oparta na bogatym materiale źródłowym. Autor zasadniczo starannie dobrał bibliografię, choć niewątpliwie nie obejmuje ona wszystkich krajowych publikacji mieszczących w obszarze badawczym pracy. W przypisach pojawiają się także drobne nieścisłości, np. w przypisie 256 na s. 80 błędnie opisano rok wydania powołanej publikacji.

Autor czyni przedmiotem swoich badań bardzo liczne akty prawne i powołuje bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz krajowych sądów i trybunałów.

Można mieć jednak wątpliwości co do sposobu, w jaki zaprezentowany został materiał źródłowy. Spisy źródeł są bowiem nieuporządkowane, a także prowokują pytania o ich merytoryczną poprawność. Tytułem przykładu można wskazać, że w wykazie orzecznictwa sądowego (s. 278 i następne) pod pozycją orzecznictwo polskich sądów i trybunałów Autor do jednej kategorii zalicza orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych, sądów apelacyjnych, Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Sądu Okręgowego – Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Orzeczenia zostały jednak wyszczególnione w przypadkowej kolejności (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego zostało umieszczone wprawdzie pod pozycją 1, jednak kolejne wyroki tego Trybunału wymienione zostały od poz. 29). Autor nie zadbał także o chronologiczne uporządkowanie dorobku orzeczniczego poszczególnych sądów.

Jeszcze większe wątpliwości budzi kategoria „Prawo polskie” (s. 287 i następne). Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. znajduje się dopiero pod pozycją 5, a na pierwszym Autor umieścił Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 4 listopada 1944 r. o zniesieniu niektórych podatków i opłat państwowych. Uchwała nr 4/II/2018 Rady Miasta Piechowice z dnia 29 listopada 2018 r. w sprawie wysokości stawek oraz zwolnień od podatku od nieruchomości znajduje się pod pozycją 22 wykazu, natomiast Układ Europejski z dnia 16 grudnia 1991 r. ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony oraz ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym odpowiednio pod pozycjami 29 i 30. Także i w tej kategorii wykazu źródeł nie została zachowana chronologia przy ich prezentowaniu. Wątpliwości co do poprawności wykazu źródeł budzi także zaliczenie do kategorii „Prawo polskie” uchwał Senatu RP znajdujących się pod pozycjami 27 i 28. W moim przekonaniu przedstawione mankamenty winny ulec poprawie przed ewentualną publikacją rozprawy.

Autor posługuje się zasadniczo poprawną polszczyzną i dba o precyzję języka prawniczego.

2. Uwagi szczegółowe – ocena poszczególnych rozdziałów

2.1. Rozdział I. Prawne aspekty funkcjonowania polskiego sektora energetycznego (s. 14-70)

Rozdział ten stanowi teoretyczną i terminologiczną podstawę rozważań zawartych w dalszej części pracy. Autor poddał w tym miejscu analizie zasadnicze pojęcia mieszczące się w obszarze sektora energetycznego oraz przedstawił charakterystykę tego sektora. Jakkolwiek zaprezentowane w tym rozdziale wyniki badań nie odnoszą się do zagadnień prawnofinansowych, to jest on niezbędny z perspektywy tematu pracy i zakresu badań. Sposób prezentacji badanej materii wskazuje nie tylko na biegłe posługiwanie się przez Autora źródłami prawnymi, ale także dowodzi jego dużej wiedzy w tym złożonym segmencie regulacji prawnych. Autor nie stroni także od prezentowania danych statystycznych, co pozwala unaocznić skalę badanego zjawiska, jego znaczenie dla współczesnej ludzkości oraz różnorodność sposobów pozyskiwania energii przez poszczególne państwa.

Druga część rozdziału pierwszego poświęcona została teoretycznoprawnym aspektom bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju. W moim przekonaniu w sposób niebudzący wątpliwości Autor wykazał, że wartości te mają swoje źródło w normach konstytucyjnych i należy je rozpatrywać także w tym kontekście. Trudno sobie bowiem wyobrazić realizację, wywodzonego z art. 5 Konstytucji RP, obowiązku strzeżenia bezpieczeństwa obywateli bez zapewnienia bezpieczeństwa energetycznego. W ostatnim czasie radykalnie zyskują na znaczeniu także kwestie ochrony przyrody i zrównoważonego rozwoju. Należy się zatem zgodzić z Autorem, że wymiernym skutkiem zapewniania bezpieczeństwa energetycznego w sposób umożliwiający ochronę środowiska oraz w zgodzie z zasadą zrównoważonego rozwoju jest przede wszystkim proces przekształcania gospodarki wysokoemisyjnej w gospodarkę niskoemisyjną, dywersyfikacja dostaw energii, rozbudowa infrastruktury energetycznej, poszukiwanie takich rozwiązań technologicznych, które umożliwią zwiększenie efektywności energetycznej, jak również wykorzystywanie instrumentów podatkowych, takich jak podatki środowiskowe.

2.2. Rozdział II. Tendencje i historyczne uwarunkowania opodatkowania sektora energetycznego (s. 70-110)

Jak deklaruje Autor we wprowadzeniu do tego rozdziału, jego celem jest określenie historycznych uwarunkowań nakładania podatków na sektor energetyczny. Z

perspektywy rozważań prawnofinansowych najciekawsze są wyniki badań zaprezentowane od trzeciego punktu tego rozdziału. Autor poddał w nich analizie kształtowanie się systemu akcyz i innych danin publicznych obciążających sektor energetyczny w Polsce w latach 1918-1939 oraz w latach 1944-1989. Ustalenia poczynione w tym zakresie zasługują na wysoką ocenę. Autor sięga do licznych źródeł i formułuje na ich podstawie ciekawe wnioski. Na szczególnie wysoką ocenę zasługuje jednak, w moim przekonaniu, punkt piąty rozdziału poświęcony tendencjom w opodatkowaniu sektora energetycznego w Europie. Jest to jednak z niewielu części rozprawy (metodą tą posługuje się także prezentując wyniki badań np. na s. 206-2013), w której Autor posługuje się metodą komparatystyczną, zestawiając systemy wielu państw, w tym państw Europy Wschodniej. Przedstawione wyniki badań nie tylko dowodzą dużej różnorodności w podejściu do wprowadzenia danin środowiskowych, ale także, że materia ta była przedmiotem zainteresowania ustawodawców już niema przed wiekiem. Nie ulega wątpliwości, że Autor sprawnie porusza się po badanej materii i co cenne potrafi syntetyzować własne ustalenia.

Kontynuację analizy ewolucji opodatkowania środowiskowego zawiera także punkt 6 odnoszący się do harmonizacji prawa europejskiego. O znaczeniu tej dziedziny dla Wspólnoty Europejskiej świadczy nie fakt, że prace w tym zakresie zapoczątkowano w latach sześćdziesiątych, tj. niemal u zarania współpracy europejskiej oraz wielość aktów prawnych ostatecznie wydanych głównie w przedmiocie opodatkowania produktów energetycznych podatkiem akcyzowym. Cenne są również ustalenia poczynione przez Autora (s. 101), ukazujące, że obecny stan prawny z pewnością nie jest stanem definitywnym. Od kilku lat prowadzone są bowiem prace nad reformą opodatkowania sektora energetycznego. Z uwagi na zróżnicowane interesy państw członkowskich szczególnie złożona wydaje się kwestia opodatkowania emisji dwutlenku węgla.

Swoistym zwieńczeniem tego rozdziału jest część, w której Autor bada proces harmonizacji prawa polskiego z prawem europejskim. Analiza prowadzona w tym zakresie jest rzetelna. Autor dostrzega problemy, z jakimi borykała się Polska dostosowując prawo podatkowe do standardów europejskich. Odzwierciedleniem tego jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 lutego 2009 r. Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, C-475/07. Pewien niedosyt pozostawia jednak pobieżna analiza jego skutków dla krajowych podatników. Autor skonkludował jedynie, że „brak implementacji przepisów dyrektywy

2003/96 miał wpływ na polski sektor energetyczny” oraz odwołał się do licznych orzeczeń krajowych sądów administracyjnych. Nie sformułował jednak własnej oceny sposobu recypowania tego orzeczenia w polskim porządku prawnym, zwłaszcza, że – jak Autor sam zauważył - Trybunał nie dostrzegł potrzeby ograniczenia skutków wyroku w czasie.

Niemniej rozdział drugi należy ocenić pozytywnie. Sformułowane na jego końcu wnioski odwołują się do prowadzonych badań i syntetyzują poczynione ustalenia.

2.3. Rozdział III. Klasyfikacja ciężarów fiskalnych obciążających sektor energetyczny (s. 111-175)

Rozdział III zasługuje zasadniczo na wysoką ocenę merytoryczną. Autor mierzy się w nim niełatwym zadaniem sporządzenia klasyfikacji ciężarów fiskalnych obciążających sektor energetyczny. Moich wątpliwości nie budzą rozważania znajdujące się w 2.5 i kolejnych tego rozdziału. Autor, niezwykle rzetelnie, odnosząc się do dorobku doktryny europejskiej i polskiej przedstawił poglądy w zakresie klasyfikowania danin obciążających sektor energetyczny. Podjął trud sporządzenia katalogu takich danin, przeanalizował ich konstrukcje i zaprezentował modele podatków energetycznych. Rozprawa ma w tym zakresie wartość teoretyczną i ponad wszelką wątpliwość stanowi oryginalny wkład Autora do dorobku doktryny prawa finansowego. Wywody są przekonujące i właściwie uargumentowane. Zaproponowana klasyfikacja (a przynajmniej typologia) danin środowiskowych oparta została na rzetelnych przesłankach.

W moim przekonaniu mniej wartościowe są jednak rozważania w punktach 2.1.-2.4. rozdziału III. W tym obszarze Autor omówił konstrukcję podatku i opłaty w polskim systemie podatkowym, zdefiniował pojęcie daniny publicznej oraz przedstawił konstrukcję prawną podatków i opłat, choć w istocie jest to nie tyle konstrukcja prawna, co definicja podatków i opłat. Analiza ta, jakkolwiek rzetelnie udokumentowana piśmiennictwem, nie ma jednak charakteru oryginalnego. W dużej części Autor poruszył kwestie ogólne, natury konstytucyjnej i ustrojowej. Jest to oczywiście problematyka zasadniczej wagi dla prawa finansowego. Zagadnienia te były jednak przedmiotem dyskursu naukowego już jakiś czas temu i Autor odniósł się do wówczas wniosków sformułowanych.

2.4. Rozdział IV. Założenia konstrukcyjne, cele oraz prawne formy stanowienia podatków obciążających sektor energetyczny (s. 176-216)

Rozdział IV oceniam bardzo wysoko pod względem merytorycznym. Autor prowadził w nim rozważania o znacznej wartości teoretycznej, a formułowane wnioski winny być przedmiotem nie tylko dyskursu naukowego, ale także służyć jako wskazówka dla ustawodawcy zamierzającego nakładać podatki czy daniny środowiskowe.

W mojej ocenie nie sposób nie zgodzić się z Autorem, że współczesne systemy podatkowe skonstruowane zostały w taki sposób, aby realizować zarówno cele fiskalne, jak i cele нефiskalne – sprzyjające realizacji innych polityk państwa. Zarówno doktryna jak i praktyka legislacyjna już dawno odeszła od postrzegania danin i systemu daninowego wyłącznie w kategorii źródła dochodów budżetowych. Trafnie jednakże dostrzega Autor, że w procesie legislacyjnym polski ustawodawca – w odróżnieniu od prawodawców innych państw - stosunkowo rzadko odwołuje się do celów podatków innych aniżeli cele fiskalne. Powszechnie wprowadzane są jednak do systemu prawnego instrumenty fiskalne realizujące cele społeczne i gospodarcze. Nie ma zatem żadnych przeszkód, by stanowienie podatków uwzględniało także cele prośrodowiskowe. Szczególnie w sytuacji, gdy w przypadku tej kategorii danin to cele нефiskalne odgrywają co najmniej równie istotną rolę jak cele fiskalne.

Wartościowe są także rozważania dotyczące bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska oraz zrównoważonego rozwoju jako нефiskalnych celów podatków. Słusznie Autor zauważył w odniesieniu do ostatniego z wymienionych celów, że nie można ograniczać możliwości uwzględnienia zasady zrównoważonego rozwoju wyłącznie do przepisów prawa ochrony środowiska. Zastosowanie zasady zrównoważonego rozwoju jako dyrektywy wykładni prawa podatkowego będzie miało bowiem znaczenie w szczególności w przypadku podatków środowiskowych czy innych danin publicznych związanych z ochroną środowiska naturalnego

Na uwagę zasługuje również sformułowany przez Autora postulat dotyczący zasadności wyodrębnienia konstrukcji podatków energetycznych od produktów energetycznych oraz energii elektrycznej w ramach odrębnego aktu prawnego. Autor podał na poparcie swojej tezy przekonujące argumenty. Nie można jednak nie dostrzec, że proponowane w rozprawie doktorskiej rozwiązanie prowadziłoby do dalszego rozproszenia materii podatkowej w wielu aktach prawnych i sprzeciwiałoby

stawianemu w doktrynie postulatowi stworzenia kodeksu podatkowego, a nawet daninowego normującego, jeżeli nie wszystkie, to przynajmniej zasadniczą część danin publicznych.

Moje wątpliwości budzi sposób, w jaki Autor zatytułował punkt 4 w rozdziale IV. Sformułowanie: „prawne formy stanowienia podatków obciążających sektor energetyczny” może bowiem sugerować, że istnieje inna forma prawna nakładania podatków niż ustawa. Taka konkluzja jest oczywiście nieuzasadniona. Intencją Autora – jak sądzę na podstawie treści tego fragmentu – jest w istocie zwrócenie uwagi na sposób legislacji podatkowej. Autor rozważał bowiem, czy możliwe jest nakładanie podatków w ustawach zasadniczo nie obejmujących tej materii oraz – o czym wcześniej – czy zasadne jest umieszczanie różnorodnych podatków w jednej ustawie. Forma prawa nakładania podatków z oczywistych powodów jest jednak zawsze taka sama i jest nią ustawa.

W mojej ocenie rozważenia wymaga jeden z wniosków sformułowanych w zakończeniu rozdziału IV. Autor stwierdził, że „cele fiskalne mogą być bowiem jedynie subsydiarne wobec takich нефiskalnych celów jak ochrona środowiska.” O ile nie budzi wątpliwości, że cel fiskalny nie pozostaje jedynym celem stawianym przed podatkami, to relacja wzajemna celów stawianych podatkom może być jednak przedmiotem dyskusji. W moim przekonaniu celem zasadniczym stanowienia podatków jest cel fiskalny, a wszelkie inne cele mają względem niego charakter subsydiarny. Gdyby bowiem ustawodawca uznawał cel fiskalny za marginalny i nic nie znaczący, to nic nie stoi na przeszkodzie, by osiągał inne cele – w tym przypadku cele prośrodowiskowe – przy wykorzystaniu instrumentów niepodatkowych, np. wprowadzając administracyjne formy reglamentacji korzystania z produktów energetycznych, które nie wiążą się z pozyskiwaniem dochodów budżetowych, a jednocześnie potencjalnie wykazywałyby się znaczą efektywnością.

Niezależnie od sformułowanych uwag polemicznych, ocena rozdziału IV jest jednoznacznie pozytywna.

2.5. Rozdział V. System opodatkowania sektora energetycznego w Polsce (s. 217-267)

Rozdział ten także zasługuje na wysoka ocenę pod względem merytorycznym. Jest swoistym zwieńczeniem pracy i konsekwencją jej konstrukcji i poczynionych wcześniej przez Autora uwag i spostrzeżeń. Autor poddał w tej części analizie daniny obciążające

sektor energetyczny w Polsce. Badania prowadzone są rzetelnie i uwzględniają obowiązujący stan prawny oraz dorobek orzecznicy i doktrynalny.

Moją szczególną uwagę zwrócił jednak ten fragment rozprawy, w którym Autor stwierdził, że energia elektryczna podlega podwójnemu opodatkowaniu (czyni tak w istocie dwa razy na s. 247 oraz s. 252-253). W pierwszym przypadku Autor argumentował, że opodatkowane są zarówno produkty energetyczne jak i sama energia elektryczna. W dalszej części pracy stwierdził, że „z punktu widzenia podatkowego, występują tu zasadniczo dwie grupy produktów obciążonych akcyzą. Na pierwszym etapie są to produkty energetyczne (będące produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy energetycznej), zaś na drugim etapie – energia elektryczna. Oznacza to, że na końcową cenę energii elektrycznej składają się nie tylko akcyzy bezpośrednio nałożone na tę energię, ale także akcyzy obciążające produkty wykorzystywane w procesie produkcyjnym. Przyjmując przy tym, że dostawa energii elektrycznej stanowić będzie przedmiot podatku od wartości dodanej, podatki pośrednie (w rozumieniu ekonomicznym) oddziałują na cenę energii elektrycznej trzykrotnie”. Odnosząc się do twierdzeń Autora, wypada zauważyć, że w doktrynie prawa podatkowego nadano określone znaczenie pojęciu podwójnego opodatkowania (zarówno w sensie prawnym jak i ekonomicznym). Dla porządku należy zauważyć, że do podwójnego opodatkowania w sensie prawnym dochodzi, gdy ten sam podmiot, podlega opodatkowaniu w przynajmniej dwóch różnych jurysdykcjach podatkowych od tego samego przedmiotu, za ten sam okres, tego samego typu podatkiem. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym zachodzi przy spełnieniu opisanych warunków, gdy opodatkowaniu podlegają wprawdzie dwa odrębne podmioty prawa, ale związane ze sobą kapitałowo. Podwójne opodatkowanie tradycyjnie łączone jest z opodatkowaniem dochodu. W tym kontekście spostrzeżenie Autora, że w przypadku opodatkowania energii elektrycznej zachodzi podwójne opodatkowanie ma wymiar potoczny i nie uwzględnia ugruntowanej terminologii podatkowej. Nie spełnia ono bowiem przedstawionych warunków. W odniesieniu do energii elektrycznej i produktów energetycznych opodatkowaniu podlegają różne podmioty, odmiennie jest także określony przedmiot opodatkowania. Co więcej, sam Autor zauważył, że dostawa energii elektrycznej stanowić będzie przedmiot podatku od wartości dodanej, co w rezultacie sprawia, że podatki pośrednie (w rozumieniu ekonomicznym) oddziałują na cenę energii elektrycznej trzykrotnie. W tym przypadku nie sposób wykazać, że dany przedmiot opodatkowany będzie podatkiem tego samego typu. W moim

przekonaniu, być może właściwszym określeniem zjawiska, na które wskazał Autor, byłoby określenie „wielokrotne” opodatkowanie. Przy czym, wymagałoby wyjaśnienia, że zjawisko to nie jest niczym wyjątkowym w prawie podatkowym. Przykładowo, dochód (przychód) i majątek podlegają wielokrotnie opodatkowaniu różnymi podatkami (dochodowymi i majątkowymi) w różnych fazach ich tworzenia i ujawniania dla celów podatków. Trudno też poddać to zjawisko krytyce.

Na aprobatę zasługuje natomiast kategorycznie sformułowany przez Autora wniosek, że „polska konstrukcja opodatkowania produktów energetyczny powinna zostać oceniona jednoznacznie negatywnie”. Tym bardziej, że konkluzja ta została rzetelnie uzasadniona.

2.6. Zakończenie (s. 267-278).

Zakończenie jest niezmiernie wartościową częścią pracy, w której zebrane zostały wnioski płynące z przeprowadzonych przez Autora badań. Syntetyzują one wcześniejsze rozważania i odwołują się do wniosków sformułowanych we wcześniejszych fragmentach rozprawy. Zasadniczo wynika z nich refleksja, że stan legislacji podatkowej w zakresie obciążenia sektora energetycznego w Polsce jest daleki od pożądanego. Krajowego ustawodawcę czeka długa droga, by stworzyć kompleksowy system danin charakteryzujących się zarówno efektywnością fiskalną jak i realizacją niezwykle istotnych celów prośrodowiskowych. Jest to jednak zadanie niezwykle trudne i wymagające koordynacji nie tylko w ramach Unii Europejskiej, ale także globalnej. Doświadczenia wynikające z podejmowanych dotąd prób ukazują, że ze względu na interesy gospodarcze poszczególnych państw osiągnięcie satysfakcjonujących rezultatów wymagać będzie zawierania niełatwych kompromisów.

3. Ogólna ocena rozprawy doktorskiej

Dokonując ogólnej oceny pracy, należy przede wszystkim podkreślić trafność doboru tematu. Prowadzone w recenzowanej rozprawie doktorskiej badania są rzetelne i uwzględniają metodologię nauki prawa, ze szczególnym uwzględnieniem metody dogmatycznej. Na podkreślenie zasługuje, że Autor prezentuje spójną logicznie i konsekwentną argumentację, na podstawie której formułuje wnioski.


Tej pozytywnej oceny w żadnym stopniu nie zaniżają przedstawione uwagi, głównie o charakterze polemicznym, a nie krytycznym. Należy mieć nadzieję, że opracowanie

nie tylko stanowić będzie istotny głos w dyskursie naukowym doktryny prawa podatkowego, ale także, a może przede wszystkim z uwagi na sformułowane w niej oceny i wnioski, może stanowić jedną z podstaw, która ukierunkuje sposób stanowienia prawa podatkowego, z pożytkiem nie tylko dla stanu dochodów publicznych, ale także środowiska naturalnego.

4. Konkluzja

Rozprawa doktorska mgr. Mateusza Lewandowskiego, *Prawne aspekty opodatkowania sektora energetycznego w świetle bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju*, Toruń 2020 r., ss. 317, jest pod względem formy, treści, sformułowanych tez i ocen rozprawą, która zasługuje na wysoką ocenę. Uważam, że mimo wskazanych powyżej drobnych usterek i uwag polemicznych w pełni odpowiada wymogom, które stawiane są rozprawom doktorskim. Stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, świadczy o bardzo dobrej wiedzy teoretycznej Autora. Tym samym rozprawa mgr. Mateusza Lewandowskiego spełnia wszystkie wymogi określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. - Dz. U. z 2017 r., poz. 1789 ze zm.) w związku z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r., poz. 1669).

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę o dopuszczenie mgr. Mateusza Lewandowskiego do dalszych etapów zmierzających do nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.



Dominik Mączyński

