

Lp. 15.07.2020.  
MR

Wichotański i prawni o  
prekwalifikacji Promotorów  
i Dolatorantów.

Bogumił Brzeziński, prof. dr hab., dr h.c.

Uniwersytet Jagielloński (emeritus)

15.07.2020.

PRZEWOZNIK  
Pracj i Dyscypliny Przewodni  
Julia Gromosk  
Prof. dr hab. Beata Gromoska

## RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Mateusza Lewandowskiego

pt.: **Prawne aspekty opodatkowania sektora energetycznego w świetle bezpieczeństwa energetycznego, ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju.**

Toruń 2020, s. 317.

I. Wybór tematyki i sformułowanie tytułu recenzowanej rozprawy doktorskiej nie budzi istotnych wątpliwości. Tytuł rozprawy jest prawidłowy, a jej treść mieści się w obszarze zakreślonym tytułem. Być może zamiast wyrażenia „w świetle bezpieczeństwa” etc. bardziej poprawne byłoby wyrażenie „w świetle zasad bezpieczeństwa” etc., ale – z drugiej strony - taki zabieg rozbudowywałby tytuł pracy do niebezpiecznych granic.

Nie budzi wątpliwości struktura opracowania, oparta na Wprowadzeniu, pięciu rozdziałach merytorycznych i Zakończeniu. Logiczna jest też struktura poszczególnych rozdziałów, oparta w poszczególnych przypadkach na Uwagach wprowadzających, rozwinięciu merytorycznym problematyki oraz na Zakończeniu, będącym rodzajem podsumowania i miejscem wyprowadzenia wniosków wynikających z analizy problematyki, której rozdział dotyczy. Nie budzi istotnych zastrzeżeń sposób dokumentowania przez Autora źródeł, z których korzysta.

Literatura przedmiotu została zgromadzona w sposób nad wyraz sumienny, a jej zestawienie zawiera 260 pozycji. Jest ona w pełni reprezentatywna dla przedmiotu badań.

II. Rozprawa doktorska mgr. Mateusza Lewandowskiego to niezwykle solidne opracowanie naukowe tematyki, która, jak dotąd, nie była przedmiotem całościowej i wszechstronnej analizy naukowej. Znaczenie podjętej problematyki badawczej nie podlega dyskusji – zarówno kwestie szeroko rozumianej gospodarki energetyczno-paliwowej jak i kwestie ekologii oraz ochrony środowiska naturalnego człowieka stały się pierwszoplanowymi problemami współczesnego świata. Poszukiwanie optymalnej relacji między człowiekiem i otaczającym go środowiskiem – zarówno naturalnym, jak i tym zbudowanym z artefaktów – wydaje się być jednym z podstawowych (mówiąc górnolotnie) wyzwań ludzkości. Stąd rosnącą wagą problematyki prawnej dawania sobie rady z wyzwaniami stamtąd płynącymi. Dotyczy to także prawa podatkowego, czy szerzej – daninowego.

III. Rozdział pierwszy pracy poświęcony jest prezentacji prawnych aspektów funkcjonowania polskiego sektora energetycznego.

Bardzo interesujące są rozważania autora nad kwestiami kwalifikacji i rozgraniczenia takich pojęć, jak świadczenia publiczne, ciężary publiczne, daniny, podatki etc. Autor przedstawia tutaj całą paletę poglądów spotykanych w literaturze. Dokonywaniu w miarę przekonujących ustaleń nie pomaga spora beztroska terminologiczna spotykana w ustawodawstwie. Wydaje się, że do porządkowania sfery pojęciowo-terminologicznej służyć mogą dosyć powszechnie akceptowane, generalnie intuicje językowe.

I tak słowo „danina” (tu – publiczna) wskazuje na działanie aktywne – co poświadcza źródłosłów („dawać”). Daniny mogą mieć charakter pieniężny, jak i niepieniężny, ale zawsze łączą się z przesunięciem pieniędzy lub rzeczy we władztwo związku publicznoprawnego.

Słowo „świadczenie” (publiczne) ma szerszy zakres znaczeniowy, obejmując zarówno daniny jak i inne aktywne sposoby przejmowania wartości przez państwo, np. jako beneficjenta świadczonej przymusowo pracy bądź w podobny sposób wykonywanych usług.

Pojęcie „ciężaru publicznego” miałyby w świetle tej konwencji językowej zakres najszerszy, obejmując nie tylko świadczenia publiczne (z daninami włącznie) ale także wszystkie pozostałe sytuacje, w których relacja państwo-jednostka charakteryzuje się określonym stopniem dolegliwości („ciężaru”) odczuwanej przez podatnika (z wyłączeniem kar kryminalnych). Obejmowałyby ona zarówno świadczenia publiczne, jak i inne postaci obciążeń, polegających np. na znoszeniu działań państwa powodujących utrudnienia w swobodnym dysponowaniu przez obciążonego jego majątkiem, czasem, pracą czy też komfortem psychicznym.

Jest przy tym rzeczą oczywistą, że proponowany schemat porządkujący kwestię pojęciowo-terminologiczną – ze względu na istniejące współcześnie zależności nazewnicze i ich systemowe umocowanie – byłby trudny, jeśli nie wręcz niemożliwy do bezpośredniej implementacji do systemu źródeł prawa. Tym niemniej zadaniem nauki prawa jest m.in. porządkowanie sfery terminologii oraz klasyfikacji pojęć w prawie występujących. Czy ustawodawca takie propozycje doktrynalne zaakceptuje, to już inna sprawa, uwarunkowana kulturą polityczną i sposobem zarządzania sprawami państwowymi.

W rozważaniach dotyczących zasad prawa autor powołuje adekwatną literaturę, tym niemniej zabrakło – jak się wdaje – podstawowej dla tej dziedziny książki M. Kordeli „Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne”, Poznań 2012.

IV. Rozdział drugi pracy przybliży problematykę historycznego rozwoju zasad opodatkowania sektora energetycznego. Autor przedstawia tutaj historię akcyz oraz innych danin publicznych związanych z surowcami energetycznymi oraz energetyką w okresie międzywojennym, a następnie latach 1944-1989, tj. w czasach tzw. demokracji ludowej oraz tzw. realnego socjalizmu. Pokazuje też współczesne

tendencje w opodatkowaniu sektora energetycznego w Unii Europejskiej oraz kwestie relacji – po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej – polskiego prawa z prawem unijnym w kontekście wymogów harmonizacyjnych. Autor w podsumowaniu rozważań dochodzi do trafnego wniosku, że na ukształtowanie się europejskiego systemu podatków energetycznych wpływ miały dwie grupy czynników. Po pierwsze, był to dostrzeżony proces degradacji środowiska naturalnego i potrzeba przeciwdziałania temu procesowi – także mechanizmami podatkowymi. Po drugie, była to potrzeba wyrównania cen energii w celu wyrównania szans działania podmiotów gospodarczych w poszczególnych państwach członkowskich.

V. Rozdział trzeci pracy Autor poświęcił problematyce klasyfikacji ciężarów fiskalnych. Rozważania są bardzo wnikliwe, a autor wykorzystał zarówno praktycznie całą literaturę przedmiotu w zakresie, w jakim odnosi się ona do tej kwestii, jak i przeprowadził krytyczną analizę dotychczasowych ustaleń w tym względzie.

Zadanie Autora nie było proste, ponieważ aktualne rozwiązania stanowią niezwykle płataninę rozmaitych rozwiązań prawnych, które charakteryzują się zaawansowaną niespójnością w sferze pojęciowej, terminologicznej i funkcjonalnej. Daniny publiczne (zakładamy – pieniężne) mają tak różne (założone) funkcje, tak zróżnicowany (ewentualny) element odpłatności (albo też jego brak) i charakter tej odpłatności (stopień bezpośredniości wiązania daniny ze świadczeniem wzajemnym), że ich uporządkowanie według jednego kryterium wyklucza nierzadko możliwość wykorzystania innych kryteriów porządkujących.

Nazewnictwo stosowane wobec konkretnych danin przypomina rezultaty loterii z nie do końca opracowanym regulaminem losowań. Tutaj dostrzec można jedną tylko prawidłowość – im bardziej w konkretnej daninie publicznej nasilony jest element fiskalny, tym mniej nazwa daniny odzwierciedla prawdziwy jej charakter. Nie jest to zresztą wynalazek obecnych czasów, ale ta umiejętność władzy w ostatnich kilku latach weszła na wyższy poziom rozwoju. W szczególności nie warto ufać opowieściom spotykanym w uzasadnieniach projektów do ustaw co do zakładanych celów i przewidywanych skutków nowych bądź modyfikowanych rozwiązań prawnych.

Obok zróżnicowania merytorycznego i terminologicznego, istnieje też zamieszanie funkcjonalne, wynikające z braku ogólnej strategii wobec problemów środowiska i energetyki. Są to dziedziny poważnie zaniedbane w każdym niemal wymiarze – nie tylko finansowym, ale także inwestycyjnym, kulturowym i świadomościowym. Zaniedbania w sferze finansów publicznych i brak koncepcji wspierania celów środowiskowych i z zakresu energetyki są znaczące, a dobrym ich przykładem może być „przegonienie” z kraju zagranicznych inwestorów energetyki wiatrowej za pomocą redefinicji pojęć spotykanych w prawie budowlanym, co miało w Polsce miejsce kilka lat temu. Różne rozwiązania prawne współcześnie obowiązujące wprowadzane w różnym czasie, z różnymi intencjami i dla realizacji różnych interesów.

Innym z przejawów zamieszania funkcjonalnego (a dotyczy to nie tylko instrumentów natury finansowej związanych ze środowiskiem i energetyką) jest pogłębiający się rozdźwięk między prawnie określonymi celami, na które mają być wykorzystane środki gromadzone w formie podatków i opłat a praktyką funkcjonowania np. funduszy celowych. Daniny o charakterze celowym, na skutek zmian w katalogu prawnie określonych celów często w sposób płynny zmieniają swoje przeznaczenie, co funkcjonalnie daninę o celowym przeznaczeniu upodabnia do podatku o ogólnym przeznaczeniu pozyskanych za jego pomocą środków pieniężnych.

Na marginesie wyrażę swój pogląd osobisty co do charakteru prawnego obowiązku utrzymywania zapasów paliwa lotniczego. Wbrew opinii NSA nie jest to w żadnym wypadku danina publiczna; można natomiast postrzegać ten obowiązek jako ciężar publiczny, a prawo obciążonego do występowania o interpretację stosownych przepisów – bo o to chyba chodziło Sądowi - można z powodzeniem wywieść z przepisów o takim uprawnieniu odnoszącym się do danin publicznych przez analogię legis.

Na tym tle pojawia się problem bardziej ogólny, który w rozprawie nie znalazł chyba pełnego wyrazu. Chodzi tutaj o trzy kwestie: 1) czy wielość instrumentów prawnych natury finansowej sprzyja ich efektywności, czy też może bodźce z nich płynące neutralizują się (bądź też w sposób w sposób bezzasadny dublują)? 2) czy obciążanie danin publicznych, a zwłaszcza podatków funkcjami pozafiskalnymi nie obniża ogólnego poziomu sprawności systemu podatkowego? 3) czy ulgi, zwolnienia i podobne instrumenty typu „tax expenditures” są w oczywisty sposób bardziej efektywne niż instrumenty bezpośredniego finansowania celów uznanych za zasadne (pomijam tu kwestię dopuszczalności pomocy publicznej, która może stanowić ograniczenie obu tych typów aktywności w sferze finansów publicznych)?

Rozumiem, że te dylematy nie są rdzeniem opowieści toczonej przez Autora. Tym niemniej dla ogólnego obrazu sytuacji sygnalizacja jego poglądów w tych kwestiach nie byłaby chyba od rzeczy.

VI. Rozważania rozdziału czwartego dysertacji doktorskiej podążają w kierunku budowy założeń systemu opodatkowania podmiotów sektora energetycznego. Bardzo interesujący jest przegląd rozwiązań istniejących w państwach europejskich w odniesieniu do ulokowania przepisów podatkowych dotyczących sektora energetyki (s. 206 i nast.). W konkluzjach Autor trafnie wskazuje, że warunkiem tworzenia spójnej polityki podatkowej oraz adekwatnego dla niej instrumentarium prawnego jest istnienie dostatecznie wyraźnie zarysowanej i możliwie konsekwentnie realizowanej polityki czy to środowiskowej, czy to energetycznej, czy to każdej innej. Takiej „pierwotnej” polityki w zakresie energetyki praktycznie nie ma: nikt w Polsce nie jest chyba w stanie powiedzieć, czy elektrownia atomowa będzie ostatecznie w tym kraju budowana, czy też nie.

Jasną jest rzeczą, że w dynamicznie zmieniającym się świecie prowadzenie polityki gospodarczej nie jest rzeczą łatwą; tym niemniej ustalenie przynajmniej warunków brzegowych dla każdej z polityk szczegółowych jest rzeczą niezbędną.

VII. Ostatni, piąty rozdział pracy to obszerna prezentacja (ok. 150 stron maszynopisu) oraz towarzysząca jej krytyczna analiza obecnie funkcjonującego w Polsce systemu opodatkowania sektora energetycznego.

Autor trafnie stwierdza, że w wypadku danin publicznych obciążających sektor energetyczny spoiwem aksjologicznym są takie wartości konstytucyjne, jak bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska i zrównoważony rozwój. Jest to – jak pisze autor – wspólny mianownik danin obciążających kolejne etapy, jakie przechodzi energia, począwszy od etapu wytwarzania, poprzez dystrybucję i przesył – na konsumpcji energii kończąc. Jeśli to, co można określić jako *sui generis* „ciąg technologiczny” – może porządkować konstrukcję systemu opodatkowania, to pogodzenie w tym systemie wspomnianych wyżej wartości, których realizacja wymaga pogodzenia skonfliktowanych niekiedy interesów i w konsekwencji celów cząstkowych powiązanych z tymi wartościami z pewnością nie jest prosta. Brak jasnych, dostatecznie zdeterminowanych programów określających relacje wspomnianych wyżej celów konstytucyjnych powoduje w konsekwencji istotne utrudnienia w budowie racjonalnego systemu oddziaływania podatkowego. W konsekwencji operowanie systemem danin publicznych w tym zakresie ma charakter reaktywny, a ich konstrukcja jest niekiedy wyrazem preferowania interesów gospodarczych podmiotów mających największe aktualnie wpływy polityczne.

W rezultacie system opodatkowania nie tylko nie odpowiada wymogom naukowej racjonalności, ale nawet ze ściśle praktycznego punktu widzenia ma luki i wiele sprzeczności wewnętrznych. Tutaj Autor zwraca uwagę na rolę porządkującą prawa unijnego, co ma miejsce zwłaszcza w wypadku akcyz. Prowadzi to do niewesołej konstatacji, że Polska, wskazywana w wewnątrz krajowej propagandzie politycznej nieomal jako lider przemian w systemie podatkowym na świecie, z trudnością nadąża ze zmianami, które może i powinna zrobić we własnym zakresie. Daje tu o sobie znać brak jednego, silnego, merytorycznie kompetentnego ośrodka wytyczania polityki podatkowej w jej rozmaitych aspektach. Ułomności terminologiczne to przy tym zasadniczym deficycie organizacyjnym kwestie li tylko estetyczne.

VIII. Zakończenie zawiera ocenę rozwiązań systemowych i wnioski płynące z prowadzonych wcześniej analiz. Potwierdzają one intuicje powstające w drodze ogólnych obserwacji współczesnego mechanizmu tworzenia prawa i rezultatów funkcjonowania instytucji prawnych opodatkowania. Nie referując bogatych wniosków Autora, można postawić pytanie, czy istniejące formy opodatkowania sektora energetycznego (i formy występujących tu preferencji podatkowych) w ogóle tworzą system. Autor – zapewne z litości – nie rozwija tego wątku, ale jego oceny i wnioski wprost do tezy o asystemowym charakterze obecnych przepisów prowadzą. Trudno nawet byłoby wyobrazić sobie chaos, jaki by w analizowanej tu dziedzinie zapanował w sytuacji, gdyby rozwiązania prawa unijnego nie tworzyły czegoś na kształt kręgosłupa systemu. Objawy skoliozy, jakie ten kręgosłup trapią, to już zasługa lokalnych, krajowych czynników.

IX. Recenzowana rozprawa jest najpoważniejszym opracowaniem analitycznym problematyki opodatkowania sektora energetycznego w Polsce, jaka dotychczas powstała w piśmiennictwie. Łączenie jej z problematyką ochrony środowiska jest współcześnie czymś oczywistym, wręcz naturalnym. Napisanie recenzowanej rozprawy wymagało od Autora dużego, zdecydowanie ponadprzeciętnego nakładu pracy, ale ten wysiłek pięknie się opłacił. Nauka prawa podatkowego wzbogaciła się o opracowanie oryginalne, merytorycznie głębokie, napisane w atrakcyjny dla czytelnika sposób. Autor wykazuje doskonałą orientację w polskiej – i nie tylko – literaturze z zakresu prawa podatkowego. Zgromadzona literatura – powtórzę – jest w pełni reprezentatywna dla problematyki badawczej pracy. Została ona wykorzystana w sposób realny, a nie tylko ornamentacyjny.

Autor rozprawy doktorskiej łączy ugruntowaną, głęboką wiedzę na temat instytucji prawa podatkowego z dobrym warsztatem naukowym. Wywody są w pracy uporządkowane i logicznie prowadzone, a odpowiedni dystans do rozważanych problemów - zachowany.

Rozprawa charakteryzuje się dużą kulturą dyskursu naukowego, a jej Autor całkowicie i bezapelacyjnie panuje nad materialem opracowania. Język rozprawy można uznać za niemal wzorowy. Tym niemniej w pracy jest kilka niewielkich błędów czy też tylko niezręczności językowych bądź redakcyjnych, które - przed jej ewentualną publikacją, na co praca zasługuje - powinny być wyeliminowane.

Przykładowo:

s. 14 – „ma to (...) przełożenie na naukę prawa (...)”.

s. 109 – „ceny (...) przełożyły się na zwiększoną świadomość społeczną i polityczną”.

s. 133 – „zarówno opłata, jak i podatek generują po stronie państwa” – ani „generują”, ani „po stronie”...

s. 131 i 133 – zamiast „świadczenie zwrotne” powinno być: „świadczenie wzajemne”...

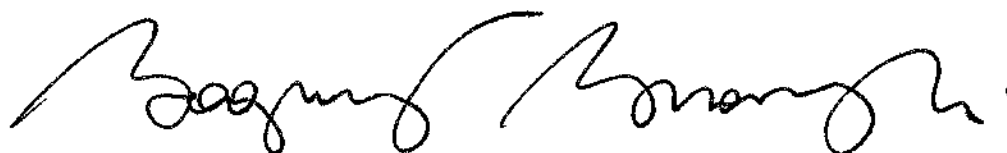
Niezależnie od stwierdzenia tych drobnych usterek językowych trzeba wyraźnie podkreślić, że język pracy należy w tym wypadku do jej bezsprzecznych walorów. Zasługuje to m. zd. na szczególne podkreślenie.

X. W konkluzji można jednoznacznie stwierdzić, że rozprawa doktorska Pana mgr. Mateusza Lewandowskiego spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t. jedn.: Dz. U. z. 2017, 1789 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego (a w szczególności – prawa podatkowego) oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Rozprawa doktorska Pana mgr. Mateusza Lewandowskiego prezentuje jednoznacznie wysoki poziom merytoryczny i jest wartościowa nie tylko z teoretycznego punktu widzenia; odpowiada także na problemy pojawiające się w praktyce podatkowej. Bez większego ryzyka można powiedzieć, że nie ma ona słabych stron. Jest to praca o walorach konkursowych, a wniosek o jej wyróżnienie – który niniejszym składam – jest w pełni zasadny.

W związku z powyższym całkowicie uprawnione będzie dopuszczenie Pana mgr. Mateusza Lewandowskiego do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania mu stopnia doktora nauk prawnych.

Toruń, dnia 30 czerwca 2020 r.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Bogusław Borowski'. The signature is fluid and cursive, written on a white background.