



dr hab. Katarzyna Kopyściańska prof. UW

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr. Piotra Marcina Gajewskiego
pt. „Oddziaływanie prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną”
Gdańsk 2026, s. 507.

1. Uwagi dotyczące wyboru tematu, celu badawczego i metody rozprawy

Przedmiotem przedłożonej do recenzji rozprawy doktorskiej mgr. Piotra Marcina Gajewskiego jest analiza oddziaływania prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną w Polsce. Rozprawa została przygotowana w dziedzinie nauk prawnych, w dyscyplinie prawo, pod kierunkiem dr. hab. Edvardasa Juchnevičiusa, prof. UG.

Autor lokuje swoje badania w styku prawa podatkowego, prawa energetycznego oraz prawa ochrony środowiska, na tle standardów konstytucyjnych i unijnych, ze szczególnym uwzględnieniem celów polityki energetycznej i podatkowej państwa.

Wybór tematu Doktorant uzasadnił, po pierwsze, brakiem, obejmującego aktualny stan prawny, opracowania o charakterze monograficznym, które odnosiłoby się wprost do powyższych zagadnień jak i brakiem kompleksowych badań dogmatyczno– prawnych, skupionych nad zagadnieniem polityki energetycznej i podatkowej w Polsce.

Prowadzi to do zaproponowania rozwiązań nieprzewidzianych dotychczas w literaturze przedmiotu. Wybór tematu recenzowanej rozprawy doktorskiej zasługuje **zatem na pełną aprobatę.**

Z uwagi na charakter analizy Autor przyjmuje jako podstawową metodę badawczą, **metodę formalno-dogmatyczną**, polegającą na analizie poglądów doktryny i obowiązującego prawa oraz metodę porównawczą w odniesieniu do regulacji badanej instytucji w innych państwach, a także metodę historyczną. W pracy wykorzystano bogatą literaturę oraz liczne akty prawne. Dysertacja obejmuje pięć obszernych rozdziałów merytorycznych, poprzedzonych rozbudowanym wstępem i zakończonych syntetycznym, bardzo szczegółowym zakończeniem.



Konstrukcja pracy jest klasyczna, a jednocześnie ambitna: od zarysu historycznego i konstrukcyjnego stosunków prawnofinansowych, przez analizę polityki podatkowej i prawa unijnego, po szczegółowe omówienie regulacji w podatkach pośrednich, dochodowych oraz podatku od nieruchomości.

Tematyka rozprawy jest aktualna, osadzona w kluczowych współczesnych wyzwaniach: transformacji energetycznej, implementacji Europejskiego Zielonego Ładu, kryzysu energetycznego, rozwoju energetyki prosumenckiej, a także dyskusji o „zrównoważonych” podatkach. Praca ma wyraźny wymiar praktyczny (oddziaływanie rozwiązań podatkowych na koszty energii, inwestycje, bezpieczeństwo energetyczne), przy jednoczesnym zakorzenieniu w teoriach prawa finansowego i prawnokonstytucyjnych pryncypiach

Autor koncentruje się na trzech podstawowych grupach podatków:

- 1) podatkach pośrednich (podatek akcyzowy, podatek od towarów i usług),
- 2) podatkach dochodowych (PIT, CIT),
- 3) podatku od nieruchomości,

analizując ich wpływ na wytwórców energii elektrycznej rozumianych szeroko – zarówno jako przedsiębiorców produkujących energię na sprzedaż, jak i podmioty wytwarzające energię na własne potrzeby, w tym prosumentów.

Autor jasno formułuje trzy główne cele pracy:

- analizę wpływu prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną,
- sformułowanie ogólnego katalogu zasad oddziaływania ustawodawcy za pomocą podatków na tę grupę podmiotów,
- ocenę obowiązujących rozwiązań i identyfikację obszarów wymagających dalszych regulacji.

Na tej podstawie stawia pięć hipotez badawczych, dotyczących:

- celów ustawodawcy krajowego (ochrona środowiska, zrównoważony rozwój, bezpieczeństwo energetyczne, ochrona rynku wewnętrznego UE),
- preferowania funkcji stymulacyjnej podatków w ujęciu „zachęcającym”,
- rekompensowania obciążeń finansowych przez system zachęt,
- istnienia zachęt uzależnionych od warunków eksploatacji obiektów,
- niewykorzystywania podatku od nieruchomości do promowania zielonego i zrównoważonego budownictwa.

Stan prawny został przyjęty na dzień 1 września 2025 r., co w kontekście bardzo dynamicznych zmian w prawie unijnym i krajowym w obszarze energetyki i podatków należy ocenić pozytywnie. Jednocześnie tak szerokie i aktualne ujęcie sprawia, że praca staje się objętościowo bardzo rozbudowana.

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno główny cel badawczy rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie zwartą teoretycznie i empirycznie poprawną formułę naukową, która pozwala Autorowi wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego.

2. Układ i język rozprawy

Rozprawa składa się z pięciu rozdziałów merytorycznych, poprzedzonych obszernym wstępem i zwieńczonych bardzo szczegółowym zakończeniem.

Wstęp robi wrażenie bardzo obszernego, erudycyjnego i ambitnego. Widać dużą orientację w materiale normatywnym, historycznym i politycznym. Jednocześnie jego zasadniczą słabością jest **nadmierna rozbudowa**, przez co zaciiera się główny problem badawczy. W efekcie wstęp nie tyle wprowadza do pracy, ile częściowo zastępuje już wywód merytoryczny. To osłabia jego funkcję metodologiczną.

Rozprawa ma deklaratywnie dotyczyć **oddziaływania prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną**, ale we wstępie bardzo szeroko rozwijane są kwestie: historii elektryczności, kryzysów energetycznych, centrów danych, LLM, kryptowalut, Zielonego Ładu, polityki klimatycznej, emisyjności, zdrowia publicznego, rynku wewnętrznego UE, pomocy publicznej, a nawet filozofii podatków pigowiańskich. Przez to temat pracy ulega rozszerzeniu niemal do całokształtu relacji między energetyką, klimatem, finansami publicznymi i polityką UE.

W zakończeniu pojawiają się propozycje zmian prawa (np. zwolnienie w podatku od nieruchomości dla budynków niskoemisyjnych, rozwinięcie art. 7b u.p.d.o.p.), ale sformułowane są na poziomie postulatów, bez oceny ich wykonalności prawnej, kosztów fiskalnych czy zgodności z prawem pomocy publicznej. To osłabia ich wartość jako konkluzji naukowych.

Wykaz skrótów znajduje się na początku pracy.

Uszeregowanie rozdziałów jest prawidłowe, podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia także dokładne prześledzenie toku myśli Autora. W rezultacie przyjęty układ porządkując tok prowadzonych rozważań ułatwia lekturę opracowania.

Na podkreślenie zasługuje szeroki zakres wykorzystanych przez Autora źródeł. Autor dysertacji odwołuje się do obszernej i zróżnicowanej bazy źródłowej, obejmującej 92 akty prawne, 182 pozycje orzecznicze, w tym 170 wyroków, oraz 798 pozycji literatury. W zakresie aktów prawnych wykorzystano Konstytucję RP, prawo Unii Europejskiej, umowy międzynarodowe, ustawy, dekrety, rozporządzenia, akty prawa miejscowego oraz akty prawne obcych porządków prawnych. Z kolei w warstwie judykatury Autor powołuje orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Sądu Pierwszej Instancji, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sądu Najwyższego, wojewódzkich sądów administracyjnych, sądów apelacyjnych oraz Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

3. Treść i wnioski rozprawy

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia dobry poziom merytoryczny, a rozważania Doktoranta cechuje klarowność i precyzja.

W ramach rozdziału I Autor prezentuje aspekt historyczny i konstrukcyjny stosunków prawnofinansowych dotyczących podmiotów wytwarzających energię elektryczną. Autor przedstawia genezę opodatkowania sektora energetycznego (regalia panującego, koncepcja Pigou i Coase'a, regulacje z okresu II RP i PRL), naturę energii i nośników energii oraz konstrukcję stosunku prawnofinansowego i prawnopodatkowego w kontekście specyfiki wytwarzania energii.

Autor bardzo skrupulatnie przedstawia zarys historyczny opodatkowania nośników energii (regalia panującego, podatek pigowiański, rozwój regulacji w II RP, PRL i III RP), omawia naturę energii elektrycznej, nośników nieodnawialnych i odnawialnych na gruncie prawa cywilnego i energetycznego, analizuje konstrukcję stosunku prawnofinansowego i prawnopodatkowego z uwzględnieniem specyfiki sektora energetycznego.

Zabieg historyczny – sięgnięcie do regaliów panującego i sporów Pigou–Coase – jest trafny i rzetelnie przeprowadzony. Wprowadza on fundament teoretyczny pod dalsze rozważania o podatkach środowiskowych i próśrodkowych. Wątek ten ma niewątpliwą wartość dydaktyczną i doktrynalną.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że partie historyczne są miejscami bardzo rozbudowane i chwilami dominują nad właściwie dogmatyczną analizą współczesnego stanu prawnego. Pewne skrócenie tego komponentu, bez szkody dla tezy, mogłoby zwiększyć przejrzystość całości i wyostrzyć własne ustalenia Autora dotyczące współczesnych rozwiązań.

Analiza natury energii i nośników energii (status prawny energii jako niematerialnej, status paliw kopalnych, *res omnium communes* w odniesieniu do sił natury) stoi na wysokim poziomie. Autor umiejętnie łączy tu perspektywę prawa cywilnego, energetycznego i finansowego. Z punktu widzenia dalszych części pracy – zwłaszcza podatków pośrednich i pojęcia „przedmiotu opodatkowania” – to przygotowanie dogmatyczne okaże się przydatne.

Przedmiotem badań rozdziału II stała się polityka podatkowa w stosunku do podmiotów wytwarzających energię elektryczną. Autor omawia ustrojowe ramy prowadzenia polityki podatkowej i energetycznej (Konstytucja RP, TFUE, TUE), funkcje i zasady prawa podatkowego, cele polityki podatkowej wobec sektora energetycznego (ochrona środowiska, zrównoważony rozwój, bezpieczeństwo energetyczne, ochrona rynku wewnętrznego UE) oraz problematykę pomocy publicznej. Zawiera też syntetyczną analizę rozwiązań w wybranych państwach UE (Niemcy, Francja, Hiszpania, Szwecja).

Ta część pracy robi bardzo dobre wrażenie, jeśli chodzi o osadzenie problematyki podatkowej w szerszym kontekście ustrojowym i unijnym. Szczególnie wartościowe są:

- wyprowadzenie z Konstytucji RP i TFUE zasad, które następnie posłużą Autorowi do zbudowania katalogu zasad oddziaływania podatków na wytwórców energii,
- wskazanie na realne ograniczenia, jakie wynikają z przepisów o pomocy publicznej (art. 107 TFUE) dla krajowych programów wsparcia podatkowego,

- pokazanie, że kierunki zmian w dyrektywach energetycznych i podatkowych (w tym propozycje rewizji dyrektywy 2003/96) są mocno skorelowane z celami EZŁ i taksonomii zrównoważonych inwestycji.

Z drugiej strony, rozdział II jest jednym z najbardziej „gęstych” pod względem ogólnych rozważań systemowych. Pewne partie – zwłaszcza odnoszące się do bardzo szerokiej charakterystyki rynku wewnętrznego UE i mechaniki pomocy publicznej – miejscami przesłaniają główny problem rozprawy, jakim jest konkretnie oddziaływanie podatków na sektor wytwarzania energii elektrycznej. Z punktu widzenia czytelnika przydatne byłoby niekiedy wcześniejsze „ucięcie” rozważań czysto ustrojowych i szybsze przechodzenie do ich sektorowych konsekwencji.

Cenne jest natomiast wplecenie w ten rozdział analizy komparatystycznej (Niemcy, Francja, Hiszpania, Szwecja). Pokazuje ona, że analogiczne do polskiej „ulgi termomodernizacyjnej” rozwiązania pojawiają się także w innych systemach, choć nie wynikają wprost z prawa unijnego. Jednocześnie można odczuć niedosyt w części empirycznej porównań – korzystne byłoby mocniejsze wyeksponowanie różnic w faktycznym obciążeniu podatkowym oraz w poziomie emisji i strukturze „miksu” energetycznego, co wzmocniłoby wymowę porównawczą.

W ramach rozdziału III Autor analizuje cechy podatków pośrednich przy energii jako przedmiocie opodatkowania, przedstawia koncepcję podatków środowiskowych i próśrodkowych (energy tax, green tax, carbon tax, pollution tax, environmental tax) i proponuje własne rozróżnienie między podatkiem środowiskowym a próśrodkowym. Ponadto w rozdziale tym Autor szczegółowo omawia zwolnienia, wyłączenia i instytucje stymulacyjne w akcyzie dotyczące energii elektrycznej i produktów energetycznych oraz analizuje propozycje zmian dyrektywy 2003/96 w duchu EZŁ (stawki w EUR/GJ, preferencje dla paliw niskoemisyjnych i zrównoważonych).

Ten rozdział jest jednym z kluczowych dla rozprawy i stoi na wysokim poziomie merytorycznym. Autor słusznie akcentuje:

- znaczenie podatku akcyzowego jako faktycznie głównego podatku próśrodkowego w sektorze energii,

Ta część rozprawy jest bardzo mocno osadzona w orzecznictwie sądów administracyjnych – co należy ocenić pozytywnie. Autor szczegółowo omawia: spory o kwalifikację elementów elektrowni wiatrowych i innych instalacji energetycznych jako budowli, konsekwencje fiskalne wysokiej stawki podatkowej (do 2% wartości budowli) dla podmiotów inwestujących w infrastrukturę energetyczną, napięcie między interesem gmin (dochody własne) a interesem wytwórców energii (wysokie obciążenia inwestycji).

Z krytycznego punktu widzenia szczególnie przekonujące jest stwierdzenie, że podatek od nieruchomości – w przeciwieństwie do podatków dochodowych i pośrednich – nie jest obecnie w praktyce wykorzystywany jako narzędzie promowania zielonego i zrównoważonego budownictwa. Autor pokazuje, że choć art. 7 ust. 3 u.p.o.l. dawałby potencjalnie gminom pewien margines prowadzenia lokalnej polityki prośrodowiskowej, to realnie mamy do czynienia przede wszystkim z podejściem profiskalnym.

Jednocześnie Autor formułuje konkretne, wyważone propozycje zmian (zwolnienia np. dla budynków po przedsięwzięciach niskoemisyjnych, dla budowli do 1 MW na własne potrzeby, dla określonych gruntów pod OZE), przy czym podkreśla konieczność uwzględnienia konstytucyjnych wymogów (art. 217 Konstytucji) i systemu pomocy publicznej. Ta część ma wyraźny potencjał de lege ferenda.

4. Oryginalność i wartość naukowa rozprawy

Na tle dotychczasowego dorobku (m.in. prace J. Głuchowskiego, M. Lewandowskiego, opracowania dotyczące podatków ekologicznych, sektora energetycznego, budowli w podatku od nieruchomości, ulg termomodernizacyjnych) rozprawa mgr. Piotra Gajewskiego wnosi istotne wartości dodane.

Za najważniejszy wkład Autora uznać należy systemową rekonstrukcję zasad oddziaływania prawa podatkowego na wytwórców energii elektrycznej, wyprowadzonych z: Konstytucji RP (art. 5, 31 ust. 3, 74, 86), TFUE (art. 107, 113, 194), aktów prawa unijnego w zakresie energii i podatków (dyrektywy 2003/96, 2003/87, 2023/959, rozporządzenie 2020/852), a następnie skonfrontowanych z konkretnymi rozwiązaniami w polskich podatkach pośrednich, dochodowych i majątkowych.

Ten porządkujący, normatywnie zakotwiczony katalog zasad ma dużą wartość teoretyczną i praktyczną.

Podkreślić należy ponadto kompleksowe potraktowanie trzech grup podatków w jednym modelu analitycznym – jako instrumentów oddziaływania na wytwórców energii na trzech etapach: budowa infrastruktury (podatek od nieruchomości), zużycie nośników i energii (podatki pośrednie), efekty ekonomiczne działalności (podatki dochodowe). W literaturze częściej spotyka się opracowania skupione na jednym z tych segmentów; Autor łączy je w spójną całość.

Na uwagę zasługuje również połączenie analizy dogmatycznej z wymogami polityki klimatycznej i energetycznej UE oraz z koncepcją zrównoważonego podatku. Szczególnie ważne jest włączenie do analizy rozporządzenia 2020/852 (taksonomia zrównoważonych inwestycji) i pokazanie jego implikacji dla kształtowania podatków w energetyce.

Godzi się również pozytywnie ocenić wskazanie związku między warunkami eksploatacji obiektów a zachętami podatkowymi, w szczególności na gruncie amortyzacji – co w sektorze energetycznym ma ogromne znaczenie, a jest słabo opracowane w polskiej doktrynie.

Autor słusznie podkreśla krytyczną ocenę braku wykorzystania podatku od nieruchomości do celów prośrodowiskowych oraz konstruktywne propozycje zmian, przy zachowaniu świadomości ograniczeń konstytucyjnych i unijnych.

Podniesienia wymaga ponadto umiarkowane, ale wartościowe włączenie danych empirycznych – choć, jak wcześniej wskazano, potencjał metody empirycznej można by wykorzystać jeszcze pełniej, już obecne użycie danych (wzrost wpływów z podatków energetycznych, udział podatków w cenie energii, skala wykorzystania ulgi termomodernizacyjnej) podnosi wartość pracy.

Autor wykazuje bardzo dobre opanowanie warsztatu prawniczego:

- umiejętnie stosuje metodę dogmatycznoprawną,
- sensownie korzysta z metody historycznoprawnej i komparatystycznej,
- w umiarkowany, ale uzasadniony sposób włącza elementy metody empirycznej.

- wybór modelu opodatkowania „zużycia” produktów energetycznych, a nie bezpośrednio „zanieczyszczeń”, jako kompromis pomiędzy wymaganiami środowiskowymi a koniecznością ochrony rynku wewnętrznego (art. 113 TFUE),
- rolę fakultatywnych zwolnień podatkowych jako pola manewru dla krajowej polityki energetycznej.

Na uwagę zasługuje, wyraźne podkreślenie przez Autora, że skutki akcyzy są wyraźnie cenotwórcze, co nabiera szczególnego znaczenia w kontekście kryzysu energetycznego lat 2021–2024.

Niemniej, chociaż Autor deklaruje wykorzystanie metody empirycznej, analiza zależności między poziomem obciążeń podatkowych (zwłaszcza akcyzy) a poziomem zużycia energii i emisji jest w tej części raczej ilustracyjna niż systematyczna. Można by bardziej dobitnie pokazać, w jakim stopniu różne poziomy stawek i struktury ulg faktycznie przekładają się na zmiany zachowań wytwórców i konsumentów.

Ponadto, mimo iż Autor wskazuje, że podatek od towarów i usług jest istotnym elementem cenotwórczym, zwłaszcza dla prosumentów niebędących podatnikami VAT czynnymi, to podatek ten został potraktowany przez Autora raczej marginalnie. Zważywszy na wagę tego podatku w cenie instalacji OZE i usług z nimi związanych, można byłoby poświęcić mu nieco więcej uwagi (np. w aspekcie możliwości stosowania obniżonych stawek na „zielone” towary i usługi).

W rozdziale IV Autor omawia:

- definicję sektora energetycznego i jego strukturę na gruncie podatków dochodowych,
- amortyzację środków trwałych wykorzystywanych do wytwarzania energii, w tym możliwość stosowania podwyższonych stawek przy złych lub pogorszonych warunkach eksploatacji,
- koszty uzyskania przychodu związane z obowiązkami środowiskowymi i energetycznymi (uprawnienia do emisji, świadectwa pochodzenia, instrumenty zabezpieczające – vPPA),
- zwolnienia i ulgi w PIT i CIT, zwłaszcza ulgę termomodernizacyjną i zwolnienia dotacji prośrodowiskowych,
- szczególne regulacje dotyczące prosumentów, w tym brak uznania za przychód wartości instalacji OZE przekazywanych mieszkańcom przez gminy.

Rozdział ten należy uznać za bardzo silny punkt pracy. Analiza amortyzacji, w tym powiązania przesłanek podatkowych z przepisami sektorowymi (prawo budowlane, prawo energetyczne), jest przeprowadzona starannie. Trafnie zidentyfikowano problem nieostrości pojęć „złe” i „pogorszone” warunki używania budynków i budowli oraz ich znaczenie dla stawki amortyzacyjnej.

Godzi się jednak zauważyć, że ten właśnie fragment szczególnie domaga się rozwinięcia w kierunku konkretnych propozycji interpretacyjnych lub legislacyjnych. Autor słusznie postuluje doprecyzowanie tych pojęć (np. w objaśnieniach podatkowych), ale można byłoby pokusić się o bardziej szczegółowe własne kryteria (np. wskazanie minimalnych progów różnicy temperatur, czasu oddziaływania, specyfiki różnych technologii – elektrownie wiatrowe, PV, kogeneracja itd.). Tego typu konkretne propozycje dodatkowo wzmocniłyby praktyczny wymiar rozprawy.

Bardzo pozytywnie należy ocenić analizę ulgi termomodernizacyjnej. Autor nie tylko rekonstruuje jej konstrukcję prawną, ale pokazuje też – na podstawie danych – skalę jej wykorzystania (42 mld zł odliczeń w ciągu czterech lat). Wskazanie, że ulga ta łączy interesy podatnika (niższe rachunki za energię, poprawa warunków mieszkaniowych) i państwa (realizacja celów klimatycznych i efektywności energetycznej) jest trafne i ważne.

Cenne jest również omówienie regulacji dotyczących instrumentów finansowych zabezpieczających (vPPA, inne instrumenty pochodne) oraz ich kwalifikacji podatkowej, co ma istotne znaczenie dla przedsiębiorstw energetycznych zabezpieczających przychody. Tu jednak również można by pokusić się o kilka bardziej rozwiniętych przykładów praktycznych oraz głębszą analizę potencjalnych skutków dla statusu „małego podatnika” w CIT.

W ramach rozdziału V Autor koncentruje się na:

- władztwie podatkowym gmin w podatku od nieruchomości,
- procedurze stanowienia aktów prawa miejscowego,
- możliwości przyznawania dodatkowych zwolnień przedmiotowych (art. 7 ust. 3 u.p.o.l.),
- problematyce definicji budowli i działalności gospodarczej w u.p.o.l. i ich wpływie na zakres opodatkowania,
- potencjale i barierach wykorzystania podatku od nieruchomości do promowania zielonego i zrównoważonego budownictwa.

Wszystko to pozwala stwierdzić, że rozprawa spełnia kryteria samodzielności i twórczości wymagane od pracy doktorskiej.

5. Konkluzja

Prowadzone analizy jednoznacznie obrazują dużą wiedzę Doktoranta w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Doktorant poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie hipotezy głównej i szczegółowej i co najważniejsze – praca jest na temat. Świadczy to też o dużej dyscyplinie jej Autora – w rozprawie zachowany jest „umiarkowanie”.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wskazanie wad po to, aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. W ocenie piszącej tą recenzję Autor wielokrotnie stwierdza, że dana hipoteza „jest prawidłowa” albo „znajduje potwierdzenie”. Problem polega na tym, że nie zawsze pokazano to w sposób dostatecznie zdyscyplinowany.

Najbardziej dotyczy to hipotez o przewadze funkcji zachęcającej nad zniechęcającą, o częściowym rekompensowaniu obciążeń przez zachęty, o wspieraniu zielonego budownictwa, czy też o determinowaniu preferencji przez warunki eksploatacji obiektów.

W kilku miejscach odnosi się wrażenie, że hipotezy zostały raczej **potwierdzone przez odpowiednio dobrane przykłady**, niż rygorystycznie zweryfikowane na podstawie jasno ustalonego kryterium badawczego.

Wydaje się, iż część wniosków ma charakter słuszny politycznie, ale słabiej udowodniony prawnie, jak np. przykładowo: rekomendacja wprowadzenia ulg w podatku od nieruchomości dla określonych gruntów i budynków, postulat analogicznej do ulgi termomodernizacyjnej konstrukcji w CIT, potrzeba rozłożenia w czasie zmian stawek akcyzy w UE, czy obowiązek wskazywania polityki podatkowej w polityce energetycznej państwa. To wszystko są ciekawe kierunki de lege ferenda, lecz wymagają silniejszego wykazania zgodności z konstytucyjnymi zasadami stanowienia danin, zgodności z prawem pomocy publicznej, realności systemowej, skutków fiskalnych i konkurencyjnych. W zakończeniu są one sformułowane dość pewnie, chwilami bardziej jako propozycje programowe niż ostrożne postulaty naukowe.

Autor wprawdzie zauważa, że nie da się jednoznacznie ocenić całego oddziaływania prawa podatkowego na wytwarzanie energii elektrycznej, ale ten wątek jest za słabo rozwinięty. Brakuje wyraźnego pokazania czego nie da się rozstrzygnąć, które wnioski są tylko częściowe, gdzie materiał źródłowy jest niewystarczający, czy też jakie elementy mają charakter hipotez interpretacyjnych, a nie twardych ustaleń. Praca byłaby znacznie dojrzalsza, gdyby mocniej pokazała własne ograniczenia.

Należy z całą stanowczością podkreślić, że wskazane uwagi mają jedynie charakter uwag polemicznych i nie należy ich traktować jako uwag wpływających na ogólną pozytywną ocenę pracy. Niewątpliwą zaletą pracy jest bardzo szeroki zakres kwerendy oraz duża swoboda Autora w poruszaniu się po złożonej materii prawa podatkowego, energetycznego i unijnego, co świadczy o dużej erudycji i ambitnym zamyśle badawczym. Na uznanie zasługuje również podjęcie tematu aktualnego i doniosłego społecznie, a także próba całościowego uchwycenia relacji między polityką podatkową, bezpieczeństwem energetycznym, ochroną środowiska i transformacją energetyczną.

Kończąc stwierdzam, że praca napisana została na dobrym poziomie. Recenzowaną dysertację naukową czytałam z wielką przyjemnością. Przynajmniej część wniosków przedstawionych w recenzowanej rozprawie powinna być dostrzeżona przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa podatkowego.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Doktorantowi udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Tekst jednolity: Dz. U. z 2022 poz. 574). Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną Doktoranta w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pana mgr Piotra Gajewskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

dr hab. Katarzyna Kopyściańska prof. UW r.

Wrocław 10.03.2026 r.

