

Olsztyn, 21.01.2026 r.

dr hab. Michał Mariański, prof. UWM

Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warmiński – Mazurski w Olsztynie

E-mail : michal.marianski@uwm.edu.pl

ORCID : <https://orcid.org/0000-0001-6212-914X>

UNIWERSYTET GDANSKI



RPW/2532/2026 N
Data: 2026-01-22

RECENZJA ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Pana mgr. Piotra Marcina Gajewskiego

pt. „*Oddziaływanie prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną*”,
Gdańsk 2025,

napisanej pod kierunkiem– dr. hab. Edvardasa Juchnevičiusa, prof. UG.

Niniejszą recenzję przedkładam w związku z uchwałą Rady Dyscypliny Nauki Prawne Uniwersytetu Gdańskiego z dnia 1 grudnia 2025 roku w sprawie powołania komisji doktorskiej w postępowaniu w sprawie nadania stopnia doktora mgr. Piotrowi Gajewskiemu, która powołała mnie na członka komisji doktorskiej ds. dopuszczenia mgr. Piotra Gajewskiego do obrony oraz przyjęcia obrony rozprawy doktorskiej mgr. Piotra Gajewskiego.

Niniejsza recenzja została sporządzona w oparciu o niżej przedstawioną strukturę:

- 1) Ocena ogólna tematu oraz oryginalności rozprawy doktorskiej
- 2) Analiza zastosowanej metodologii badawczej
- 3) Ocena układu i formalnej struktury rozprawy doktorskiej
- 4) Analiza wniosków rozprawy doktorskiej
- 5) Uwagi szczególne
- 6) Konkluzja



SCN/2/2026
ID: 02380300002660

1) OCENA OGÓLNA TEMATU ORAZ ORYGINALNOŚCI ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Na wstępie warto zaznaczyć, iż problematyka poruszona przez Autora w ramach przedłożonej do recenzji rozprawy doktorskiej jest nie tylko bardzo aktualna, ale również oryginalna, zarówno w aspekcie teoretycznym jak i praktycznym.

W mojej ocenie Autor dobrze zrealizował postawione przed sobą zadanie, a zaproponowane w rozprawie ujęcie problemu jest nie tylko interesujące i stwarzające nowe perspektywy badawcze, co przede wszystkim bardzo praktyczne. W rozprawie z jednej strony uwzględniono ogólne zagadnienia teoretyczne w zakresie badanej problematyki, a z drugiej dokonano analizy wielu zagadnień szczegółowych, wymagających istotnego poziomu wiedzy, w tym również interdyscyplinarnej.

Wartością dodaną pracy jest również umiejętność krytycznej analizy oraz formułowania uzasadnionych wniosków. Ten praktyczny aspekt niniejszej pracy świadczy nie tylko o bardzo dobrym opanowaniu warsztatu pisarskiego przez Autora, ale również o posiadaniu zdolności analizy i formułowania konkretnych postulatów.

W ocenie recenzenta, w nauce prawa finansowego i podatkowego, brakuje tak kompleksowych i mających walor praktyczny opracowań poświęconych oddziaływaniu prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Brak takich kompletnych opracowań dotyczy zwłaszcza aspektu praktycznego, gdyż to właśnie funkcja stymulacyjna finansów publicznych, znajduje w analizowanej problematyce swoje istotne odzwierciedlenie.

Podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa, wymaga bowiem od Autora nie tylko wiedzy teoretycznej, ale również i pewnego poziomu wiedzy praktycznej. Bardzo istotnym i podnoszącym wartość pracy elementem jest fakt, iż obecnie jesteśmy w okresie następujących po sobie kryzysów gospodarczych, których rynek energetyczny i jego bezpieczeństwo jest jednym w ważnych elementów.

Zasadność pogłębionej analizy kwestii poruszanych w ramach niniejszej rozprawy wynika z faktu, iż obecnie obserwowane tendencje w zakresie cen energii i ciepła na rynku, nie pozostają bez wpływu na postawy społeczne i w konsekwencji ocenę regulacji prawnych (jak np. zielony ład), tym tendencjom towarzyszącym.

Waga problemu i tematu poruszonego przez Autora jest tym większa, że tendencją dotyczącą obecnego zużycia energii elektrycznej jest wykorzystywanie jej na potrzeby nowych technologii, co dodatkowo wprowadza jeszcze więcej zależności w ramach analizowanej problematyki.

Ważne, że Autor zaznaczył, iż przedmiotem badań w niniejszej rozprawie doktorskiej będą wyłącznie akty prawne referujące wprost do pojęcia „podatku” (czyli podatek akcyzowy, podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek od nieruchomości). Rozważania nie były celowo prowadzone w zakresie opłat, które mogą rzutować na sytuację prawnopodatkową wytwórców energii elektrycznej, co w ocenie recenzenta jest mimo wszystko dość dyskusyjne. Powodami takiego zakreszenia obszaru badawczego był w ocenie Autora niejednoznaczny charakter tychże opłat z powodu braku precyzyjnego określenia ekwiwalentnego świadczenia w przypadku opłat z zakresu prawa ochrony środowiska oraz sposób ujęcia elementów konstrukcyjnych opłat w sposób angażujący wysoką wiedzę techniczną z zakresu energetyki. Powyższe nie zmienia jednak faktu, w ocenie recenzenta, iż z punktu widzenia analizy opłacalności danej inwestycji w sektor energetyczny, rozróżnienie na klasyczne podatki i opłaty nabiera mniejszego znaczenia, gdyż liczy się wówczas ogół kosztów danej działalności gospodarczej w konkretnym systemie prawnym.

Autor słusznie ograniczył również zakres rozprawy doktorskiej jedynie do procesu wytwarzania energii elektrycznej, co umotywowował faktem, iż to właśnie na tym etapie dochodzi do powstania określonego dobra w postaci energii elektrycznej.

Ważnym jest, iż w rozprawie wskazano również katalog podmiotów mających przymiot wytwórców energii elektrycznej, jak: podmioty wytwarzające energię elektryczną w ramach działalności gospodarczej w celu jej sprzedaży; podmioty wytwarzające energię elektryczną w ramach działalności gospodarczej na potrzeby własne; podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, które wytworzoną energię elektryczną zużywają na własne potrzeby; oraz podmioty częściowo sprzedające energię elektryczną przedsiębiorstwom energetycznym w ramach rozliczeń w jednym z systemów rozliczeń prosumenckich. Wyżej wymieniony zabieg w sposób istotny uporządkował rozważania prowadzone w ramach rozprawy.

Za główny cel w ramach recenzowanej rozprawy doktorskiej Autor wskazał analizę wpływu prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną w Polsce.

Co istotne, Autor nie ograniczył się jedynie do hipotezy głównej, ale postawił również kilka hipotez oraz celów szczegółowych. Tak też, drugim celem tejże dysertacji doktorskiej uczyniono sformułowanie ogólnego katalogu zasad oddziaływania przez prawodawcę za pomocą prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Trzecim celem było natomiast dokonanie oceny obecnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego oddziałujących na podmioty wytwarzające energię elektryczną oraz wskazanie

ewentualnych dalszych kwestii wymagających od ustawodawcy wprowadzenia dalszych regulacji na gruncie prawa podatkowego.

W związku ze wskazanymi przez Autora celami pracy, postawionych zostało pięć hipotez badawczych. Pierwsza hipoteza stanowi, iż głównymi celami ustawodawcy krajowego, realizowanymi przez prawo podatkowe w sektorze energetycznym, są ochrona środowiska, zrównoważony rozwój i bezpieczeństwo energetyczne, a także ochrona rynku wewnętrznego UE. Druga hipoteza, wskazana przez Autora, koncentruje się na fakcie, iż prawo podatkowe w Polsce bardziej skupia się na wykorzystywaniu funkcji stymulacyjnej podatków w sposób zachęcający aniżeli zniechęcający do poszczególnych zachowań w zakresie wytwarzania energii elektrycznej. Trzecia hipoteza, jaką we wstępie rozprawy zakłada Autor, odnosi się do obciążenia finansowego ponoszonego przez producentów energii elektrycznej, jako elementu częściowo rekompensowanego przez system zachęt podatkowych. Czwarta hipoteza obejmuje stwierdzenie, iż w polskim systemie podatkowym przewidziane są takiego rodzaju zachęty podatkowe, których dopuszczalność skorzystania z nich przez podatnika determinują warunki eksploatacji obiektów budowlanych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej. Ostatnia, piąta hipoteza, wskazuje, iż ustawodawca krajowy wspiera koncepcję zielonego budownictwa oraz zrównoważonego budownictwa w celu upowszechniania wykorzystywania odnawialnych źródeł energii do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem podatków bezpośrednich i pośrednich, lecz nie wykorzystuje do tego podatku od nieruchomości.

W tym miejscu, w ocenie recenzenta, szkoda, że nie zastosowano podziału na tezy i hipotezy badawcze, gdyż powyższe niewątpliwie przyczyniłoby się do bardziej pogłębionej refleksji, a być może także i wniosków w ramach dysertacji. Tym samym w tym aspekcie można byłoby lepiej ukazać różnicę między celami a hipotezami, wprowadzając pewien rodzaj dyskusji bądź wątpliwości w ramach prezentowanych hipotez, kosztem twierdzeń przypominających częściowo już wnioski badawcze.

Co bardzo istotne, w pracy nawiązano również do prac doktryny, cytując zarówno literaturę krajową jak i zagraniczną, zwłaszcza, że, co sam Autor przyznaje, problematyka kwestii środowiskowych w prawie finansowym była już przedmiotem wcześniejszych badań naukowych.

W tym miejscu recenzent pragnie dodatkowo zaznaczyć, iż wstęp do pracy oraz sposób wprowadzenia do analizowanej problematyki jest miejscem interesującej refleksji teoretyczno-historycznej i stanowi zapowiedź materii przedstawianych w kolejnych

rozdziałach rozprawy. Autor w sposób trafny wprowadza w czytelnika w temat swojej dysertacji, który bez wątpienia nosi znamiona oryginalności, będąc jednocześnie wypełnieniem swego rodzaju luki badawczej.

2) ANALIZA ZASTOSOWANEJ METODOLOGII BADAWCZEJ

Autor recenzowanej rozprawy doktorskiej zastosował odpowiednią, tzn. właściwą dla przyjętego zakresu badań, metodologię badawczą.

W pracy Autor posłużył się zróżnicowaną metodologią badawczą, na którą składa się metoda dogmatycznoprawna, metoda historycznoprawna, metoda komparatystyczna oraz metoda empiryczna. Metoda dogmatycznoprawna została wykorzystana przez Autora zasadniczo do analizy tekstów aktów prawnych tak krajowych jak i zagranicznych. Metoda dogmatycznoprawna posłużyła dokonaniu analizy krytycznej oraz lingwistycznej przepisów prawa polskiego i unijnego. Metoda historycznoprawna znalazła zastosowanie przede wszystkim w zakresie instytucji prawnej regaliów panującego oraz w zakresie porównania obecnego stanu regulacji podatkowych z regulacjami z czasów II RP oraz PRL. Metoda komparatystyczną została wykorzystana jako narzędzie dla porównania polskiej polityki podatkowej z innymi porządkami prawnymi, tzn. wskazanymi przez Autora innymi państwami europejskimi. Metoda empiryczna stanowiła podstawę analizy publicznie dostępnych danych udostępnianych przez Eurostat oraz OECD, czy Ministerstwo Finansów.

Ważnym aspektem metodologiczno-formalnym było również wskazanie przez Autora, iż recenzowana praca obejmuje stan prawny aktualny na dzień 1 września 2025 r.

Recenzent chciałby jednak zaznaczyć, iż w aspekcie metodologicznym, można było szerzej – zarówno w aspekcie teoretycznym jak i formalnym – skorzystać z metody prawno-porównawczej. W ocenie recenzenta powyższe podniosłoby i tak już wysoki walor recenzowanej pracy, gdyż metoda prawno-porównawcza może być postrzegana nie tylko w ujęciu teoretycznym jako wskazówka ex-post dla ustawodawcy, ale przede wszystkim w ujęciu praktycznym jako element stosowania prawa. Posługiwanie się, w szerszym aspekcie tą szczegółowo opisaną przez R. Tokarczyka metodologią spowodowałoby, iż w pracy podkreślony by znacznie bardziej walor porównawczy, ukazujący poznanie i zrozumienie danego zagadnienia w znacznie szerszym kontekście, gdyż na poziomie ponadnarodowym.

Powyższe warte jest rozważenia przy oddawaniu pracy do druku, gdyż w sposób niewątpliwy analizowana rozprawa na publikację zasługuje.

Reasumując, zaprezentowane cele badawcze oraz hipotezy badawcze wskazują na ważny walor prowadzonych badań naukowych, a wykorzystana przez Autora metodologia badawcza jest odpowiednia. Powyższe determinuje również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest im podporządkowana. W konsekwencji właściwie dobrana metodologia pozwoliła na stworzenie spójnej i logicznej dysertacji stanowiącej usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i praktycznych. Zastosowane metody badawcze nie tylko pomogły we właściwej redakcji pracy, ale również w sposób istotny podniosły jej wartości merytoryczną. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana właściwie dobranym celom.

3) OCENA FORMALNEJ STRUKTURY ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Pod względem formalnej struktury, poszczególne rozdziały recenzowanej rozprawy są spójne i dobrze przemyślane, a ich kolejność jest właściwa. Wartościowe są także wnioski stawiane przez Autora rozprawy. W ocenie recenzenta, praca jest prawidłowa pod względem logicznego przeprowadzenia wywodów, co pozwala na pełne osiągnięcie celu badawczego. Dodatkowo stosowane przez doktoranta, bardzo urozmaicone i bogate, słownictwo świadczy o dojrzałości naukowej i o bardzo dobrej znajomości analizowanej problematyki. Pracę czyta się dobrze, a kolejne przeanalizowane strony, poruszone zagadnienia oraz wypracowane wnioski zachęcają do wnikliwej lektury całości rozprawy.

W aspekcie szczegółowym struktury formalnej pracy, rozprawa składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia oraz bibliografii. W tym miejscu recenzent z dużą satysfakcją odnotował, iż zakończenie pracy nie stanowi jedynie jej podsumowania, a zawiera miejsce wskazania wieńczących całość rozważań postulatów końcowych.

W rozdziale pierwszym pt. *„Aspekt historyczny oraz aspekt konstrukcyjny stosunków prawnofinansowych dotyczących podmiotów wytwarzających energię elektryczną”* poza uwagami wstępnymi, Autor opisał zarys historyczny opodatkowania nośników energii, w tym regalia panującego jako archetyp reglamentowania i opodatkowania wykorzystywania energii, podatek pigwiański jako koncepcję opodatkowania działalności szkodzącej środowisku oraz historię opodatkowania sektora energetycznego w prawie polskim. Trzeci fragment rozdziału pierwszego poświęcono charakterowi prawnemu energii elektrycznej oraz nośników energii,

wyodrębniając części dotyczące nieodnawialnych źródeł energii oraz odnawialnych nośników energii. Pierwszy rozdział wieńczy opis konstrukcji stosunku prawnofinansowego oraz stosunku prawnopodatkowego w kontekście specyfiki wytwarzania energii elektrycznej oraz podsumowanie.

W rozdziale drugim rozprawy, pt. „*Polityka podatkowa w stosunku do podmiotów wytwarzających energię elektryczną*” skoncentrowano się na zagadnieniu polityki podatkowej jako elementu polityki finansowej państwa. W tym aspekcie opisano zarówno ustrojowe ramy prawne koncepcji polityki podatkowej państwa, jak i funkcje oraz zasady prawa podatkowego w opodatkowaniu podmiotów wytwarzających energię elektryczną. W punkcie trzecim rozdziału drugiego wskazano na naczelne cele polskiej polityki podatkowej względem podmiotów wytwarzających energię elektryczną. W ramach ww. zasad wymieniono: zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego państwa oraz postępowanie w duchu unijnej solidarności energetycznej; ochronę środowiska naturalnego oraz zapewnienie zrównoważonego rozwoju oraz przeciwdziałanie zakłóceniom konkurencji i rynku wewnętrznego w Unii Europejskiej. W punkcie czwartym, zawarto bardzo interesujące z punktu widzenia recenzenta kwestie w zakresie *soft law* w ramach polskiej oraz unijnej polityki energetycznej, a w punkcie piątym zagadnienie polityki podatkowej względem podmiotów wytwarzających energię elektryczną w innych wybranych państwach europejskich. Podobnie jak rozdział pierwszy, również i ten fragment rozpoczyna się uwagami wstępnymi i kończy podsumowaniem.

Kolejny trzeci rozdział dysertacji zatytułowany „*Opodatkowanie energii elektrycznej i produktów energetycznych podatkami pośrednimi*”, po przedstawieniu wstępnych uwag Autora, podejmuje w punkcie drugim kwestię cech podatków pośrednich na przykładzie energii elektrycznej. W punkcie trzecim Autor analizuje opodatkowanie energii elektrycznej podatkami pośrednimi jako formę realizacji zasady „zanieczyszczający płaci”, dodatkowo wyodrębniając kwestie dot. podatku prośrodowiskowego w doktrynie prawa finansowego oraz rodzaje podatków prośrodowiskowych. W punkcie czwartym przedmiotowego rozdziału zasygnalizowano problematykę zwolnienia podatkowego jako podstawowej formy realizacji funkcji stymulacyjnej podatków w opodatkowaniu energii elektrycznej podatkami pośrednimi. Punkt piąty poświęcono natomiast kwestiom pozostałych instytucji prawnych mających na celu oddziaływanie za pomocą podatków na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Podobnie jak poprzednie rozdziały, również i ten fragment rozpoczyna się uwagami wstępnymi i kończy podsumowaniem.

Rozdział czwarty, pt. „*Opodatkowanie podmiotów wytwarzających energię elektryczną podatkami dochodowymi*”, poza porządkującymi uwagami wstępnymi w punkcie drugim wskazuje na definicję sektora energetycznego oraz strukturę jego opodatkowania podatkami dochodowymi w Polsce. W punkcie trzecim poruszona została kwestia dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych służących do wytwarzania energii przetworzonej, w tym: przesłanki możliwości dokonywania odpisów, możliwości dostosowania stawki amortyzacyjnej do okoliczności eksploatacji środka trwałego oraz kwalifikacja poszczególnych środków trwałych w Klasyfikacji Środków Trwałych względem zasady określoności prawa podatkowego. Bardzo istotnym fragmentem tego rozdziału jest jego punkt czwarty, gdzie Autor opisuje oddziaływanie przepisami prawa podatkowego na przedsiębiorców z sektora energetycznego jako podmiot bierny stosunku prawnofinansowego. W tym aspekcie wyszczególniono dodatkowo kwestie zwolnienia podatkowego przewidzianego wobec dotacji otrzymywanych na cele prośrodowiskowe, zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na realizację obowiązków dotyczących ochrony środowiska oraz charakter przychodów z instrumentów finansowych zabezpieczających prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej. Punkt piąty poświęcono rozważaniom nad formami realizacji funkcji stymulacyjnej podatków w opodatkowaniu stosunków prawnofinansowych w sektorze energetycznym względem konsumentów. Dodatkowo w ww. fragmencie wyodrębniono zagadnienia: ulgi termomodernizacyjnej jako instytucji prawa podatkowego stanowiącej formę wsparcia transformacji energetycznej; zwolnienia od podatku dotacji przekazywanych podatnikom na wspieranie prośrodowiskowych zachowań osób fizycznych oraz przekazywania mieszkańcom gmin instalacji OZE jako zdarzenia niegenerującego przychodu na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Podobnie jak poprzednie rozdziały, również i ten fragment, oceniany przez recenzenta jako kluczowy i najlepiej napisany fragment pracy, rozpoczyna się uwagami wstępnymi i kończy podsumowaniem.

Ostatni, piąty rozdział pt. „*Podatek od nieruchomości jako podatek majątkowy obciążający podmioty wytwarzające energię elektryczną*” stanowi interesujące dopełnienie tematu dysertacji na kanwie finansów lokalnych. Tak też po konsekwentnym przedstawieniu uwag wstępnych, w punkcie drugim Autor opisuje działalność prawotwórczą gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych. W ww. aspekcie wyodrębniono dodatkowo analizę procesu stanowienia aktów prawa miejscowego dotyczących podatku od nieruchomości na terenie danych gmin oraz uprawnienia gmin do ustanowienia dodatkowych przedmiotowych zwolnień podatkowych w podatku od nieruchomości. Punkt trzeci ostatniego rozdziału

poświęcono problematyce opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej, omawiając w szczególności zakres przedmiotowy opodatkowania w tym aspekcie, wpływ specyfiki wytwarzania energii elektrycznej na sytuację prawnopodatkową podmiotów wytwarzających energię elektryczną oraz skutki prawnopodatkowe przymiotu prowadzenia działalności gospodarczej po stronie podmiotów z sektora energetycznego. Punkt czwarty rozdziału piątego poświęcono upowszechnianiu się koncepcji zielonego budownictwa oraz zrównoważonego budownictwa za pomocą przepisów prawa podatkowego. Rozdział ten, podobnie jak poprzednie wieńczy podsumowanie.

Warto zaznaczyć, iż zarówno układ całej pracy jak i kompozycja poszczególnych rozdziałów jest spójna. Struktura rozprawy doktorskiej jest ściśle związana z przyjętymi tezami, celami i metodami badawczymi. Poszczególne części pracy zachowują dopuszczalne proporcje i układają się w racjonalnie ułożone treści, co wpływa na klarowność wywodu. Za zaletę pracy należy uznać, iż zawiera ona nie tylko ogólne zakończenie (*które lepiej byłoby nazwać wnioskami*) ale również wykaz aktów prawnych, wykaz literatury, wykaz orzecznictwa, wykaz pism urzędowych, wykaz źródeł internetowych, wykaz pozostałych źródeł, czy wykaz tabel.

4) ANALIZA WNIOSKÓW ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

Jak już wspomniano w ramach niniejszej recenzji, pracę wieńczy zakończenie (*które lepiej byłoby nazwać wnioskami końcowymi*) w których Autor dokonuje podsumowania przeprowadzonych przez siebie rozważań. Co istotne niejako wprowadzeniem do tej części pracy były konsekwentnie stosowane podsumowania na koniec każdego z pięciu rozdziałów pracy.

Za ważne, również w kontekście kompletności formułowanych wniosków, uznać należy dostrzeżenie w rozprawie dorobku wielu cenionych Autorów specjalizujących się między innymi w prawie finansowym oraz prawie podatkowym. Dodać należy, że Autor, w podsumowaniu wskazuje w pierwszej kolejności, iż dokonana analiza przepisów podatkowych traktujących o opodatkowaniu podmiotów z sektora energetycznego podatkiem od nieruchomości prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym podatek ten pełni głównie rolę fiskalną. Autor trafnie dostrzega, ograniczenie w prowadzeniu lokalnej polityki podatkowej na gruncie art. 7 ust. 3 u.p.o.l., którym jest zawężenie możliwości ustanawiania przez gminy zwolnień

podatkowych w podatku od nieruchomości jedynie do zwolnień o charakterze przedmiotowym – w konsekwencji jednostki samorządu terytorialnego rzadko korzystają z tego uprawnienia w zakresie wspierającym prowadzenie działalności gospodarczej w wytwarzaniu energii elektrycznej.

Interesującym spostrzeżeniem jest również fakt, iż Polski ustawodawca nie podejmuje inicjatywy w zakresie stymulowania rozwoju koncepcji zielonego budownictwa oraz koncepcji zrównoważonego budownictwa za pomocą instrumentów prawnopodatkowych, nie przewidując preferencji podatkowych na gruncie podatku od nieruchomości, jeżeli obiekt budowlany odznacza się wysokim poziomem efektywności energetycznej.

Na uwagę zasługuje również wymienienie i uporządkowanie przez Autora szeregu zasad oddziaływania przez prawodawcę za pomocą prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Powyższe wieńczą postulaty *de lege ferenda*, w których na szczególną uwagę zasługuje sugestia przyjęcia rozwiązań podobnych do tzw. ulgi termomodernizacyjnej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w odniesieniu do podatników, którzy dokonują wytwarzania energii elektrycznej za pomocą odnawialnych źródeł energii na swoje własne potrzeby. Za dość kontrowersyjny i w ocenie recenzenta trudny do realizacji postulat, uznać należy sugestię włączenia do katalogu przychodów wyłączonych z katalogu przychodów z zysków kapitałowych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – tych związanych z instrumentami finansowymi będącymi częścią koncepcji zielonych czy też zrównoważonych finansów.

Innym postulatem *de lege ferenda*, co do którego zapewne może nie być jednomyślności w doktrynie, jest sugestia wprowadzenia do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnego odesłania do przepisów ustawy – Kodeks cywilny w zakresie ustalenia osoby podatnika od budowli i budynków posadowionych na wydzierżawionym terenie. Owe odesłania winny być bowiem, w ocenie recenzenta, traktowane jako ostateczność, gdyż nadmierne ich stosowanie powoduje utratę czytelności regulacji w omawianym zakresie.

Zasadnym jest również pytanie o finansowe skutki sugerowanej regulacji polegającej na wprowadzeniu zwolnienia podatkowego dla wszelkich obiektów budowlanych służących do wytwarzania energii elektrycznej na własne potrzeby.

Bardzo ciekawym wnioskiem Autora jest natomiast postulat uregulowania w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnień podatkowych dotyczących linii bezpośrednich oraz zwolnień podatkowych dotyczących wykorzystywania do działalności gospodarczej gruntów o słabej bonitacji gleby. Pewnym dalszym skomplikowaniem systemu podatkowego, może być natomiast, co prawda słuszny co do zasady postulat, wprowadzenia niższej stawki maksymalnej podatku od nieruchomości względem budynków, co do których doszło do zrealizowania

przedsięwzięcia służącego poprawie efektywności energetycznej w rozumieniu art. 19 ust. 1 ustawy o efektywności energetycznej.

Konkluzje z przeprowadzonych badań zostały zaprezentowane w sposób syntetyczny, choć lektura podsumowania może pozostawiać pewien drobny niedosyt. Warto w tym miejscu rozważyć zaprezentowanie potencjalnych dalszych etapów badań w omawianym zakresie, czy próbę oceny które z przedstawionych postulatów są możliwe do wprowadzenia, w ocenie Autora, w perspektywie krótkoterminowej. Powyższe mogłoby prowadzić do zaprezentowania bardziej rozbudowanych rozważań czy predykcji w tym końcowym fragmencie pracy.

W opinii recenzenta, w wyniku przeprowadzonej w ramach niniejszej rozprawy analizy oraz na podstawie argumentów i wniosków Autora, wykazano wiele wyzwań związanych z oddziaływaniem prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Powyższe, w ocenie recenzenta, otwiera również drogę do dalszego zajmowania się analizowaną problematyką.

Reasumując, lektura całości pracy, w połączeniu z jej podsumowaniem oraz wnioskami, wskazuje, że mamy do czynienia z rozprawą dobrze przemyślaną, merytorycznie dobrze przygotowaną i będącą wynikiem wszechstronnej analizy, która ma potencjał na kontynuację na dalszych etapach kariery naukowej. Podjęta problematyka jest bowiem materią która doznaje dość częstych zmian, będąc niejednokrotnie dotknięta zjawiskiem swego rodzaju inflacji regulacyjnej, co powoduje, iż nie powinna ona tracić na aktualności.

5) UWAGI SZCZEGÓLNE

Mając na uwadze uprzednio przedstawione rozważania w zakresie oryginalnego charakteru rozprawy, jej struktury oraz metodologii badawczej stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w recenzowanej dysertacji naukowej analizy ukazują istotną wiedzę Autora w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Doktorant czytelnie i zazwyczaj precyzyjnie formułuje swoje poglądy, uzasadniając je w sposób w zrozumiały dla odbiorcy. Treść pracy jest również adekwatna do zaprezentowanej na wstępie struktury oraz hipotez badawczych.

Rolą recenzenta nie jest jednak tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – których w tym wypadku nie brakuje – ale również wskazanie zaobserwowanych w jej ramach elementów wartych poprawy. Powyższe w ocenie recenzenta ma służyć przede

wszystkim dokonaniu pewnych korekt przy publikacji książkowej rozprawy, gdyż praca na taką publikację zasługuje.

W tym konkretnym przypadku, recenzowana dysertacja wielu korekt nie wymaga, gdyż jej bazowy poziom jest wysoki. Nieznaczne drobne błędy czy omyłki językowe na pewno zostaną wyeliminowane przy ewentualnym oddaniu pracy do druku w formie książki, dlatego też w tym miejscu recenzent skupi się na dwóch aspektach wymagających korekty, tzn. na aspekcie formalnym oraz aspekcie merytorycznym

W ramach aspektu formalnego, w kontekście przyszłej publikacji rozprawy doktorskiej, być może wartym rozważenia byłoby dokonanie zmiany w zakresie sposobu numeracji podrozdziałów. Mianowicie przy tak rozbudowanej i obszernej pracy, zawierającej ponad 500 stron, numerowanie każdego rozdziału w ten sam sposób tzn. od 1 do 5 lub 6 może powodować u czytelnika trudności w szybkim zorientowaniu się w którym fragmencie (rozdziale) pracy się znajduje. W tym przypadku sugeruję, aby oddając prace do druku, punkt 1 każdego rozdziału pt. „Uwagi wstępne” oznaczony był dla Rozdziału I jako 1.1. Kolejno, obecny punkt 1 pt. „Uwagi wstępne” Rozdziału II, można by oznaczyć jako 2.1 i kolejno dla Rozdziału III jako 3.1. Powyższe spowodowałoby na pewno zwiększoną czytelność rozdziału i umożliwiło czytelnikowi, lepsze poruszanie się po poszczególnych fragmentach pracy. Powyższa sugestia obowiązuje oczywiście dla wszystkich punktów z poszczególnych rozdziałów i winna być stosowana również w przypadku wprowadzania dalszych podjednostek.

W ramach aspektu formalnego, recenzent chciałby zwrócić uwagę na opisane regulacje dotyczące Francji, która została słusznie wybrana do porównawczej analizy jako państwo największym w UE udziałem energii jądrowej w miksie energetycznym. W tym zakresie szkoda że Autor nie skorzystał z kilku istotnych publikacji francuskojęzycznych w omawianym zakresie, gdyż niewątpliwie była ku temu okazja. Dodatkowo przy powoływaniu się na art. 200 quater *Code général des impôts*, który w doktrynie tłumaczony jest bądź to jako Ogólny bądź jako Generalny kodeks podatkowy, warto zwrócić uwagę na aktualne brzmienie tego przepisu. Mianowicie kwestia możliwego odliczenia od podatku dochodowego wydatków poczynionych na inwestycje w związku z dokonaniem zmian termomodernizacyjnych (*fr. Crédit d'impôt pour la transition énergétique*) reguluje również nowy artykuł 200 quater A. Co istotne ww. artykuł został istotnie zmieniony ustawą z 29 grudnia 2023 roku (*fr. LOI n°2023-1322 du 29 décembre 2023 - art. 17*).

Podobna sugestia dotyczy przywoływania artykułu 1383-0 B bis, który umiejscowiony jest już w innej części francuskiego kodeksu, a mianowicie w części dotyczącej podatku od

nieruchomości i innych podatków lokalnych (*fr. Section II : Taxes foncières (Articles 1380 à 1406)*). Aktualna treść tego artykułu, winna podlegać weryfikacji, gdyż również była w grudniu 2023 istotnie zmieniona. Dodatkowo w nowej treści tego przepisu następuje odwołania do innych artykułów – co jest również warte odnotowania (aktualna treść akapitu pierwszego artykułu 1383-0 bis – *„Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties, à concurrence d'un taux compris entre 50 % et 100 % et pour la part qui leur revient, les constructions de logements neufs satisfaisant aux critères de performance énergétique et environnementale conditionnant le bénéfice de l'exonération prévue au I bis de l'article 1384 A.* »). Mając na uwadze daty publikacji jakie są cytowane przy okazji tego fragmentu (lata 2010, 2019, czy 2020), warto dokonać aktualizacji treści przywoływanych regulacji.

Ponadto, w aspekcie merytorycznym, warto byłoby również bardziej podkreślić i uwydatnić w treści pracy zastosowaną metodę porównawczą, dodając szerszy opis jej założeń teoretycznych.

Pod sugestią poddaję również zmianę fragmentu pracy pt. „Zakończenie” na zwrot „Wnioski Końcowe”, co w ocenie recenzenta znacznie lepiej oddawałoby charakter tego fragmentu.

6) KONKLUZJA

Mając na uwadze kwestie poruszone w poprzednich punktach niniejszej recenzji, stwierdzam, iż Pan mgr Piotr Marcin Gajewski przygotował i przedłożył do recenzji rozprawę, która stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i stanowi znaczny wkład nie tylko teoretyczny ale i praktyczny do nauki prawa finansowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania, oraz wnioski rozprawy zasługują na pozytywną ocenę. W konsekwencji w opinii recenzenta niniejsza praca odpowiada wszystkim wymaganiom ustawowym którym winny sprostać rozprawy doktorskie. Dodatkowo, interdyscyplinarny charakter zagadnień i problemów badawczych poruszonych w ramach niniejszej rozprawy wskazują, iż doktoranta cechuje wysoki poziom wiedzy ogólnej nie tylko na poziomie teoretycznym, ale również na poziomie praktycznym. Recenzowana rozprawa, która dokonuje analizy oddziaływania prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną, stanowi również efekt posiadanej przez Autora umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Recenzowaną pracę należy uznać za potrzebne w nauce prawa finansowego i prawa podatkowego opracowanie, które stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i może być przedmiotem dalszych badań i refleksji. Wysoko ocenić należy jakość oraz ilość pozycji uwidocznionych w Bibliografii rozprawy, zarówno w odniesieniu do aktów prawnych, literatury jak i w odniesieniu do orzecznictwa. Dość powiedzieć, iż rozprawa zawiera niemal osiemset pozycji literatury, co jest liczbą imponującą nawet z perspektywy rozpraw doktorskich. Co istotne Autor korzysta nie tylko z literatury i doktryny polskojęzycznej ale również z dorobku doktryny zagranicznej, co wymagało pewnego poziomu znajomości języków w których pozycje te były publikowane.

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

Reasumując, rozprawa doktorska „*Oddziaływanie prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną*”, której Autorem jest Pan mgr Piotr Marcin Gajewski stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, ukazuje ogólną wiedzę kandydata w dyscyplinie nauki prawne i tym samym spełnia wszelkie kryteria wymagane dla tego typu prac przez ustawodawcę, w tym w szczególności określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Olsztyn, 21.01.2026 r.

dr hab. Michał Mariański, prof. UWM



*Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji UWM w Olsztynie*