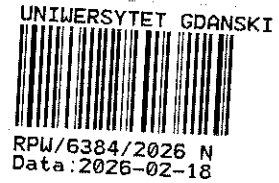


Białystok, dnia 15 lutego 2026 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku

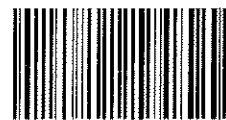


Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr. Piotra Marcina Gajewskiego pt. *Oddziaływanie prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną*

1. Wybór tematu pracy, założenia i metody badawcze

Zasadniczą kwestią, z punktu widzenia wymogów stawianych rozprawom doktorskim, jest oryginalność prezentowanej tematyki. W zakresie prawa podatkowego, które jest w szerokim zakresie przedmiotem zainteresowania doktryny, o taką oryginalność jest szczególnie trudno. Mało pozostało takich obszarów prawa podatkowego, które nie zostały już w większym lub mniejszym stopniu wyeksploatowane. I w tym kontekście należy stwierdzić, że o ile oddziaływanie prawa podatkowego na sektor energetyczny zostało już w pewnym zakresie opisane w literaturze przedmiotu, o tyle zaproponowane przez Doktoranta ujęcie problemu można uznać za nowatorskie. Docenić przy tym należy, że nie ukrywa On, lecz wprost eksponuje znane mu opracowania z tego zakresu (s. 22-23), w szczególności to, które ma najszerszy charakter, jeżeli chodzi o prowadzone rozważania - M. Lewandowski, *Opodatkowanie sektora energetycznego w Polsce. Bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska i zrównoważony rozwój*, Warszawa 2024.



Pomimo tego, że zakresowo wskazana monografia oraz recenzowana dysertacja w wielu aspektach się pokrywają, to jednak nie należy ich postrzegać w kategoriach powielenia, ale raczej uzupełnienia. Przedstawiona praca sama w sobie stanowi opracowanie o oryginalnym charakterze, z wątkami, które do tej pory nie były prezentowane w nauce prawa podatkowego.

Z pełnym przekonaniem mogę więc stwierdzić, że wybór tematu jest trafny. Nabiera on szczególnego znaczenia w czasach, w których z jednej strony widoczny jest wzrost troski o środowisko naturalne, ale z drugiej konieczne jest zapewnienie podstaw gospodarczych w postaci relatywnie taniej energii. To trochę jak godzenie ognia z wodą, ale w praktyce konieczne jest wyważenie tych aspektów. Pomoce przy tym może być wykorzystywanie narzędzi polityki podatkowej.

Pewne zastrzeżenie można mieć jednak do pominięcia w opracowaniu tej kategorii danin jakimi są opłaty. Doktorant uzasadnił to ich niejednoznacznością charakterem oraz ich złożonością konstrukcyjną (s. 16). Nie negując takiego podejścia do problemu wydaje się jednak, że wątek ten powinien być bardziej rozwinięty w kontekście doktrynalnej i normatywnej definicji podatku (art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.), zwłaszcza tego jej elementu, jakim jest nieodpłatność. Zatem należałoby w sposób jednak bardziej przekonujący oddzielić podatki od opłat i skupić się, co jest prawem Doktoranta, jedynie na tych pierwszych.

Powyższe nie zmienia jednak bardzo pozytywnej oceny wyboru tematu pracy. Ma on duże teoretyczne i praktyczne znaczenie.

Na duże słowa uznania zasługuje szczegółowe przedstawienie we *Wstępie* uzasadnienia wyboru temat oraz celów badawczych. W mojej ocenie, są one przekonujące, zwłaszcza w kontekście burzliwego w ostatnich latach rozwoju instalacji służących do produkcji energii elektrycznej z odnawialnych źródeł. Trafne są także szczegółowe hipotezy badawcze sformułowane na s. 31 dysertacji. W dalszej części *Wstępu* Doktorant przypisuje do ich weryfikacji poszczególne części recenzowanej pracy i faktycznie ich lektura pozwala potwierdzić poprawność takiego założenia.

Jasno także sformułowano i trafnie wykorzystano w dysertacji metody badawcze właściwe dla prowadzenia badań w zakresie nauk prawnych. W tym obszarze Doktorant wskazał na metody: dogmatycznoprawną, historycznoprawną, komparystyczną oraz empiryczną. Użycie każdej z nich prawidłowo uzasadnił.

Reasumując, wybór tematu rozprawy należy uznać za trafny. We *Wstępie* do rozprawy sformułowano cele badawcze, weryfikowane hipotezy badawcze, jak i wskazano wykorzystane metody badawcze.

2. Struktura i aspekty formalne pracy

Praca składa się ze *Wstępu* oraz pięciu rozdziałów. Zasadnicze wnioski płynące z dysertacji umieszczono w *Zakończeniu*.

Pozytywnie należy ocenić przyjętą na potrzeby pracy konstrukcję rozdziałów, które rozpoczynają się uwagami wstępnymi, a kończą podsumowaniem. Taki układ porządkuje tok rozważań i sprzyja jasności przekazu.

W pierwszej części pracy przedstawiono zagadnienia o zasadniczym znaczeniu z punktu widzenia prowadzonych rozważań. Bardzo ciekawy jest rys historyczny opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej, a także rozważania w przedmiocie modelu ekonomicznego obciążenia prowadzenia działalności szkodliwej dla środowiska. Kwestie te stanowią doskonałą podbudowę dla dalszej części pracy, w tym związanej z wykorzystywaniem podatków jako narzędzia prowadzenia polityki podatkowej. Podobnie za niezbędne dla dalszych rozważań należało uznać przedstawienie charakteru prawnego energii elektrycznej oraz nośników energii.

W pierwszym rozdziale Doktorant wykazał się także teoretyczną wiedzą z zakresu prawa podatkowego oraz prawa finansowego. Dywagacje dotyczące stosunków prawnopodatkowych oraz prawnofinansowych są pogłębione i świadczą o dużej wiedzy ich autora. Zwraca uwagę wykorzystana w tym obszarze w szerokim zakresie literatura przedmiotu.

Przedmiotem rozdziału II pracy są zagadnienia związane z polityką podatkową w stosunku do podmiotów wytwarzających energię elektryczną. I w tym zakresie Doktorant wykazał się teoretyczną wiedzą z zakresu prawa podatkowego, aby w dalszej kolejności przejść do rozważań szczegółowych. Wyszczególnione w tej części pracy zostały główne cele prowadzenia unijnej i polskiej polityki podatkowej względem podmiotów wytwarzających energię elektryczną. Nawiązano także do problematyki pomocy publicznej, która wpływa na wprowadzanie preferencji podatkowych w państwach członkowskich. Warto także docenić nawiązanie w tym rozdziale do historycznego rysu kształtowania się polityki energetycznej oraz podatkowej w wybranych państwach UE.

Kolejne rozdziały rozprawy (III, IV, V) odnoszą się do opodatkowania podmiotów wytwarzających energię elektryczną różnymi kategoriami podatków. Przyjęte rozróżnienie na podatki pośrednie, dochodowe oraz podatek od nieruchomości uznać można za zasadne.

W rozdziale III szczególnie ciekawa jest część odnosząc się do podatków próśrodowiskowych. Autor omawia koncepcje tych świadczeń wskazując na niejednolite ich pojmowanie w doktrynie prawa finansowego. Wykazuje się przy tym znajomością poglądów

odnosząc się do różnych formułowanych na tym tle definicji, w tym nie tylko tych, które formułowane są w prawie krajowym (s. 242 i nast.). Na podkreślenie zasługuje rzetelność prowadzonych rozważań oraz osadzenie prezentowanych kwestii praktycznych w teorii.

Z kolei rozdział IV ma w dużej mierze praktyczny charakter sprowadzający się do analizy rozwiązań normatywnych. Analiza w tym zakresie jest dość drobiazgową, a Autor poszukuje tych aspektów w prezentowanych regulacjach, które mogą wpływać na sektor energetyczny. Z punktu widzenia tematu pracy niektóre wątki mogą jednak wykraczać poza jej ramy. Mam tutaj na myśli w szczególności omawianą preferencję podatkową w postaci ulgi termomodernizacyjnej, która jedynie w pewnym obszarze może dotyczyć podmiotu wytwarzającego energię (przy zmianie źródła energii na źródło odnawialne).

Ostatni rozdział pracy przedstawia problematykę podatku od nieruchomości jako podatku majątkowego obciążającego podmioty wytwarzające energię elektryczną. Autor skupia się w tym zakresie zarówno na podstawach prawnych prowadzenia przez gminy własnej polityki podatkowej, jak i konstrukcji podatku od nieruchomości (przede wszystkim jego przedmiotu). W tym ostatnim przypadku rozważania ogniskują wokół zasad opodatkowania budowli, co jest tematyką bardzo skomplikowaną i ważną z praktycznego punktu widzenia. Wspomnieć jednak należy, że w tej części rozdziału V, w której Doktorant odniósł się do koncepcji zielonego budownictwa oraz zrównoważonego budownictwa, analizowane są również przepisy dotyczące ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym. Zatem, z punktu widzenia tytułu tej części pracy, są to rozważania wykraczające poza zakres objęty jej tytułem.

Zaprezentowany układ pracy jest adekwatny do prowadzonych rozważań.

W sferze formalnej należy stwierdzić, że praca świadczy o tym, że jej Autor opanował warsztat pisarski. Napisana jest w sposób komunikatywny, pozwalający na zrozumienie często bardzo złożonych zagadnień.

Zwraca uwagę wykorzystana bardzo bogata literatura przedmiotu, zarówno krajowa jak i zagraniczna. Prawie 800 pozycji *Wykazu literatury* robi wrażenie i trzeba podkreślić, że zostało wykorzystane w sposób prawidłowy. Ponadto w pracy sięgnięto do licznych orzecznictwa sądów oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Świadczy to o praktycznym aspekcie prowadzonych rozważań oraz znaczeniu, jakie mogą mieć one właśnie na praktyki stosowania prawa podatkowego.

3. Uwagi szczegółowe

Recenzowana rozprawa odnosi się w wielu aspektach do praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego i jest to jej niewątpliwą zaletą. Muszę jednak także podkreślić, że w dysertacji pojawia się szereg wątków teoretycznoprawnych. Są one związane nie tylko z

prawem, ale także poszukują reguł opodatkowania w zasadach o charakterze ekonomicznym. Doskonale wrażenie robi łatwość z jaką porusza się Doktorant w tych zagadnieniach. Jest to dowód na jego dojrzałość naukową. Sztuką jest bowiem znalezienie balansu pomiędzy rozważaniami na poziomie dużej ogólności oraz szczegółowymi. W pracy jest to bardzo dobrze wyważone.

Przechodząc do wybranych kwestii, w odniesieniu do których mam pewne zastrzeżenia, chcę jednak podkreślić, że nie wpływają one na bardzo wysoką ocenę recenzowanego opracowania. Nie oznacza to oczywiście, że nie może być udoskonalone, gdyby zamiarem Doktoranta była jego publikacja, do czego zachęcam.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, że Autor określił obszar tematyczny rozprawy w ujęciu podmiotowym. Ograniczył ją do zagadnień związanych z podmiotami wytwarzającymi energię elektryczną. Tak ujęte kryterium, w mojej ocenie, powoduje, że niektóre z analizowanych zagadnień wychodzą poza jego ramy. Uwaga ta odnosi się m.in. do przedstawionych w rozdziale IV pkt 5 form realizacji funkcji stymulacyjnej podatków.

Analogiczne jak wyżej zastrzeżenie można mieć także do zawartości pkt. 4 w rozdziale V. Tytuł tej części odnosi się do podatku od nieruchomości, podczas gdy Doktorant analizuje w tej części pracy także regulacje dotyczące podatku rolnego.

Wywołany do tablicy poprzez przytoczenie mojego poglądu na s. 175 dysertacji, muszę odnieść się do poruszonego tam wątku preferencji podatkowych jako formy udzielenia pomocy publicznej. Z analizowanego przez Doktoranta art. 107 ust. 1 TFUE wynika, że wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

Na tym tle wskazuje się na przesłanki, jakie powinno wypełniać wsparcie dla przedsiębiorcy, aby stanowiło pomoc publiczną, o której mowa w powołanym przepisie. Są to:

- publiczny charakter wsparcia,
- korzyść ekonomiczna,
- selektywność pomocy,
- wpływ na konkurencję i wymianę handlową w Unii Europejskiej.

W odniesieniu do tej ostatniej przesłanki należy stwierdzić (*vide* pkt 196 Zawiadomienia Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE z 2016 r. C 262), że Komisja UE w wielu

decyzjach uznała, w świetle określonych okoliczności sprawy, że środek miał wyłącznie lokalny wpływ i w związku z tym nie wpływał na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W tych sprawach Komisja stwierdziła w szczególności, że beneficjent dostarczał towary lub usługi na ograniczonym obszarze w granicach terytorium państwa członkowskiego i istniało niewielkie prawdopodobieństwo przyciągnięcia przez niego klientów z innych państw członkowskich, oraz że nie można było przewidzieć, że wpływ środka na warunki inwestycji transgranicznych lub przedsiębiorczości transgranicznej byłby większy niż marginalny. W tym kontekście istnienie przesłanki oddziaływania na konkurencję i wymianę handlową wyklucza się w odniesieniu do sytuacji, która uzasadnia uznanie istnienia monopolu faktycznego lub monopolu prawnego. Wskazane byłoby odniesienie się w pracy do tych kluczowych, z punktu widzenia art. 107 ust. 1 TSUE kwestii. Doktorant uznając za dyskusyjny pogląd o ograniczonym oddziaływaniu danej działalności w kontekście braku wypełnienia przesłanek ze wskazanego przepisu, w zasadzie nie wskazuje argumentów na poparcie swojego twierdzenia. W dysertacji stwierdza (s. 175) *Po drugie, stosowanie pomocy publicznej w stosunku do przedsiębiorstw objętych tzw. „monopolem naturalnym” mogłoby prowadzić nie tyle do naruszenia zasad konkurencji, ale do naruszenia innych swobód traktatowych. Takie podmioty znajdowałyby się w lepszej sytuacji finansowej od innych przedsiębiorców. Następstwem powyższego byłby na przykład odpływ pracowników do tych przedsiębiorstw działających w ramach tzw. „monopolu naturalnego”, które otrzymały niedozwoloną pomoc publiczną.*

Na tle powyższego powstaje więc zasadnicze pytanie o to, czy w takim razie Doktorant nie postrzega występowania monopolu jako okoliczności wyłączającej istnienie pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE? Po drugie, czy w aspekcie działalności gospodarczej prowadzonej w sektorze energetyki możliwe jest w ogóle występowanie monopolu naturalnego lub prawnego?

W rozdziale III recenzowanej pracy odniesiono się do zagadnień związanych z opodatkowaniem energii elektrycznej i produktów energetycznych podatkami pośrednimi. Przeprowadzona analiza nie odnosi się jednak do istotnego z praktycznego punktu widzenia zagadnienia związanego z odzyskiwaniem nadpłaty z tytułu podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej przez podatnika w znaczeniu formalnym w sytuacji, gdy nie poniósł on jego ciężaru ekonomicznego. W tym zakresie w uchwale NSA z dnia 22 czerwca 2011 r. (I GPS 1/11) wyrażono pogląd, wedle którego *W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.* Wskazana uchwała spotkała się z krytyką ze strony nauki prawa podatkowego, ale wpisuje się ona w

szerszy problem definiowania nadpłaty z uwzględnieniem kryterium zubożenia podatnika. Ze względu na doniosłość tego problemu dla prawa podatkowego w ogóle, a dla kwestii opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży energii elektrycznej w szczególności, warto byłoby przedstawić w dysertacji stanowisko Doktoranta w tym zakresie.

Mając na uwadze praktyczne znaczenie prezentowanej w pracy tematyki, pewne zastrzeżenia można mieć także do zakresu materii opisanej w rozdziale V. Duża część rozważań Doktoranta skupiła się na działalności prawotwórczej rad gmin w kwestii podatków i opłat lokalnych, czy też stymulowaniu upowszechniania się koncepcji zielonego budownictwa oraz zrównoważonego budownictwa. Tymczasem z perspektywy podatku od nieruchomości zasadnicze znaczenie mają zagadnienia opisane w pkt. 3 rozdziału V, a więc odnoszące się do zasad opodatkowania tym podatkiem gruntów, budynków oraz budowli podmiotów wytwarzających energię elektryczną. W swojej wieloletniej praktyce związanej ze stosowaniem regulacji prawnych dotyczących podatku od nieruchomości nie spotkałem się z uchwałami rad gmin, które w sposób preferencyjny podchodziłby do tego rodzaju przedmiotów opodatkowania. Natomiast bardzo dużo problemów związanych było i jest z ustaleniem przedmiotu podatku oraz podstawy opodatkowania w kontekście przede wszystkim budowli związanych z wytwarzaniem energii elektrycznej. Rozważania w rozdziale V recenzowanej pracy są w tym zakresie dość pobieżne i nie odzwierciedlają faktycznego stanu rzeczy w odniesieniu do zasad opodatkowania określonych kategorii obiektów i gruntów związanych z wytwarzaniem energii elektrycznej. Należałoby oczekiwać od Doktoranta, aby wprost wskazał na zasady opodatkowania elektrowni fotowoltaicznych, elektrowni wiatrowych, czy konwencjonalnych, z całym wachlarzem problemów, które w tym zakresie powstały (można zrozumieć ze względu na brak takich obiektów pominięcie w pracy elektrowni atomowych). Szczególnie w brzmieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707) obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. widoczne są wyraźne nawiązania do obiektów, do których odnosi się praca. W art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b) wymienia się wprost: elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową, elektrownię fotowoltaiczną, magazyn energii, a w załączniku nr 4 do wskazanej ustawy m.in. linie elektroenergetyczne. Niezależnie od tego można wskazać na występujące problemy z opodatkowaniem elektrowni wodnych, które związane są przede wszystkim z prawidłową klasyfikacją na potrzeby podatku od nieruchomości urządzeń technicznych związanych z tego rodzaju działalnością.

Odrębnym zagadnieniem pozostaje kwestia opodatkowania gruntów. Pewne rozważania w tym zakresie pojawiły się w pracy, ale pominięto w niej np. zagadnienie wyłączenia z pojęcia *związane z prowadzeniem działalności gospodarczej* gruntów związanych z przesyłem energii. Skoro w pracy odniesiono się do zasad opodatkowania obiektów liniowych, w tym kabli (s. 388-389), to trudno zrozumieć pominięcie w tym przypadku

zasad opodatkowania gruntów pod nimi. W tym zakresie zasadnicze znaczenie ma art. 1a ust. 2 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym do gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się m.in. gruntów przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 i 1237), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej. Zbliżone zapisy, ale wyłączające takie grunty z pojęcia *zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej*, znajdują się także w przepisach regulujących podatek rolny oraz leśny.

W kontekście powyższych zastrzeżeń powstaje pytanie o to, jak Doktorant zapatruje się na szczegółowe zasady opodatkowania w obowiązującym stanie prawnym bardzo popularnych instalacji produkujących prąd z energii słonecznej? Chodzi zarówno o tzw. farmy fotowoltaiczne, jak i instalacje montowane na dachach budynków.

Wskazane wyżej uwagi nie podważają bardzo wysokiej oceny pracy. Warto jednak, w mojej ocenie, rozważyć odniesienie się do nich i ewentualne rozszerzenie pracy w pewnym zakresie przed jej ewentualną publikacją, co czego Doktoranta zachęcam.

4. Podsumowanie

Przedmiot recenzowanej rozprawy wymagał od Doktoranta pogłębionej wiedzy z zakresu prawa podatkowego, ale także znajomości pewnych zasad ekonomii. Dużą zaletą rozprawy jest to, że łączy ona elementy teoretyczne z praktycznymi. Warstwa teoretyczna jest przy tym potrzebna, ciekawa i przedstawiona w sposób uporządkowany. Nie ulega wątpliwości, że mgr. Piotr Marcin Gajewski wykazał się w tym zakresie zarówno wiedzą teoretyczną, jak i praktyczną. Pomimo pewnych sformułowanych w recenzji krytycznych uwag, należy przyjąć, że cel pracy został zrealizowany. Sformułowane w podsumowaniu poszczególnych rozdziałów oraz w *Zakończeniu* wnioski są trafne, mają bez wątpienia charakter twórczy i oryginalny, co pozwala stwierdzić, że opracowanie stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego.

W konkluzji stwierdzić więc należy, iż rozprawa doktorska mgr. Piotra Marcina Gajewskiego spełnia wymogi stawiane tego typu pracom w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.), gdyż stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych, zwłaszcza w zakresie prawa podatkowego oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

W związku z powyższym uzasadnione jest dopuszczenie Pana mgr. Piotra Marcina Gajewskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Jednocześnie mając na uwadze bardzo wysoki poziom merytoryczny pracy oraz nowatorskie i kompleksowe ujęcie prezentowanego tematu, wnoszę o wyróżnienie tej dysertacji.



prof. dr hab. Rafał Dowgier