

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Instytut Nauk Prawno-Administracyjnych
Katedra Prawa Finansowego

mgr Maja Czarzasty-Zybert

Koncepcja kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych na
przykładzie regulacji w prawie francuskim i polskim

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor: Prof. UW dr hab. Elżbieta Chojna - Duch

Recenzenci: Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski, Uniwersytet Szczeciński
Prof. dr hab. Wiesława Miemiec, Uniwersytet Wrocławski

Warszawa 2020

1. Tematyka rozprawy

Głównym celem rozprawy jest analiza modelu prawnego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz kwalifikacja prawno-finansowa pojęcia uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, w tym próba jego definicji niezbędnej dla obrotu prawnego w zakresie prawa finansowego.

Podstawowe akty dotyczące zmian klimatu – w tym ocieplenia globalnego - Protokół z Kioto oraz Dyrektywa 2003/87/WE nie określiły charakteru prawnego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. To pominięcie wydaje się być celowe, aby państwa członkowskie mogły uregulować tę problematykę samodzielnie, czyli otrzymały swobodę w znalezieniu temu instrumentowi prawno-finansowemu w swoim prawie krajowym kategorii prawa, która najlepiej odpowiadałaby ich krajowej tradycji prawnej.

Uprawnienia do emisji wydają się mieć dwojaką naturę - prawną i ekonomiczną. Zgodnie z Dyrektywą 2003/87/WE mają one na celu ograniczenie kosztów przedsiębiorstw, z jednoczesnym zastrzeżeniem poszanowania realizacji obowiązku redukcji emisji gazów cieplarnianych. Z kolei Protokół z Kioto wymaga od państw wprowadzenia instrumentu elastyczności, będącego swoistym przymusem ekonomicznym dla przedsiębiorców do inwestowania w rozwój technologii przyjaznych środowisku ("zrównoważony rozwój") lub zakupienia dodatkowych uprawnień do emisji w celu spełnienia zobowiązań zachowania danego rocznego poziomu emisji.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych, uchylająca Dyrektywę 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (dalej „Dyrektywa MiFID II”), stanowi, że uprawnienia do emisji powinny być uznane za instrumenty finansowe. Istotnym jest to, że ta regulacja została wprowadzona jedynie w drodze rozszerzenia Załącznika I, Sekcji C dotychczasowej Dyrektywy MiFID. Dodano nowy punkt 11, w którym wprowadzona została kolejna kategoria instrumentów finansowych, obejmująca uprawnienia do emisji. Ustawodawca unijny wskazał w preambule Dyrektywy MiFID II, że „na rynkach wtórnych kasowych uprawnień do emisji (EUA) miały miejsce przypadki nadużyć, które mogłyby podważyć zaufanie do systemów handlu emisjami określonych w Dyrektywie 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady. W związku z tym podejmowane są środki mające na celu wzmocnienie systemu rejestrów EUA oraz zaostrzenie warunków otwierania rachunku na potrzeby obrotu EUA. W celu wzmocnienia integralności i zagwarantowania skutecznego funkcjonowania tych rynków, w tym zapewnienia kompleksowego nadzoru nad

działalnością handlową, właściwe jest uzupełnienie środków podejmowanych na mocy Dyrektywy 2003/87/WE poprzez pełne włączenie uprawnień do emisji w zakres stosowania tej Dyrektywy oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 600/2014 poprzez „zaklasyfikowanie ich do kategorii instrumentów finansowych”. Jednak taka kwalifikacja do kategorii instrumentów finansowych nie jest tożsama z samą konstrukcją prawną uprawnień do emisji jako prawa podmiotowego w rachunku rejestru.

2. Konstrukcja rozprawy

Rozprawa podzielona jest na osiem głównych rozdziałów. Analiza natury prawnej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych z punktu widzenia historycznego stanowi rozdział I rozprawy. W tym rozdziale wskazano na to jak wzrost emisji zanieczyszczeń do atmosfery doprowadził do nieodwracalnych zmian klimatycznych na skalę globalną. To spowodowało, iż rządy państw podjęły wspólną walkę na arenie międzynarodowej o ograniczenie emisji gazów cieplarnianych do atmosfery w drodze mechanizmów prawno - finansowych. Opracowanie Protokołu z Kioto oraz systemu handlu emisjami gazów cieplarnianych stanowiło podsumowanie tej dyskusji. Zgodnie z artykułem 17 Protokołu z Kioto strony, które zobowiązały się do redukcji emisji gazów cieplarnianych mogły, dla spełnienia swoich zobowiązań redukcyjnych, wymieniać je na uprawnienia do emisji.

W rozdziale II rozprawy zwrócono uwagę na istotną rolę Unii Europejskiej w międzynarodowych negocjacjach prowadzących do powstania Protokołu z Kioto w 1997 r. W negocjacjach była ona zdefiniowana przez trzy główne obszary: jako zobowiązanie krajów uprzemysłowionych do poszanowania uzgodnionych limitów emisji, jednolity cel redukcji o 15% poziomu emisji w porównaniu do udokumentowanych emisji w 1990 roku oraz sprzeciw wobec mechanizmów wymiany limitów emisji w celu osiągnięcia tego celu. Specyfika unijnej walki ze zmianami klimatu znalazła swoje odzwierciedlenie w dokumentach Unii Europejskiej identyfikującej się jako „kraj” odpowiedzialny za emisje dwutlenku węgla do atmosfery, spowodowane m.in. brakiem wspólnej polityki środowiskowej. Dyrektywa 2003/87/WE ustanowiła program handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych na obszarze Wspólnoty. Celem jego jest promowanie zmniejszenia emisji gazów cieplarnianych w sposób opłacalny i ekonomicznie efektywny. Prawodawca europejski nie podjął się szczegółowego wskazania prawnego charakteru uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Opis uprawnień jako zamiennych, niematerialnych i zbywalnych instrumentów, znajdujący się w rozporządzeniu w sprawie

rejestrze Unii określa jedynie pewne sposoby wykorzystania uprawnień. Zakwalifikowanie uprawnień jako instrumenty finansowe przez Dyrektywę MiFID II również nie wyjaśnia w pełni sposobu ich wykorzystywania na podstawie przepisów dotyczących usług finansowych. Pozostaje niejasne, jakie prawa przysługują posiadaczom uprawnień do emisji. W państwach członkowskich objętych kontrolą status prawny i sam charakter uprawnień do emisji postrzegane są w różny sposób.

W związku z brakiem początkowej kwalifikacji prawnej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz ich podatkowych regulacji same uprawnienia do emisji stały się przedmiotem oszustw podatkowych tzw. oszustw karuzelowych w krajach UE. Zjawisko oszustw karuzelowych w zakresie VAT stało się powszechne po zniesieniu barier celnych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, tj. z dniem 1 stycznia 1993 r., a tym samym zniesieniu systemu poboru podatku na granicach państwowych, na podstawie którego rozliczano VAT w zakresie wewnątrz wspólnotowego obrotu. Remedium na oszustwa karuzelowe miało być wprowadzenie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia zawartego w Dyrektywie Rady 2010/88/UE. Oceniam je w rozprawie jako niewystarczające.

W związku ze znaczeniem uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz z ominięciem w dokumentach międzynarodowych tematu ich kwalifikacji prawnej do czasu wprowadzenia Dyrektywy MiFID II, francuski ustawodawca uznał za konieczne opracowanie definicji prawnej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Analizuję ją w rozdziale IV i V rozprawy. Opracowanie tej definicji nie odbyło się bez trudności ponieważ pojęcie uprawnień do emisji nie odpowiadało klasycznym kategoriom prawnym prawa francuskiego. Wzbudziło to dyskusję wśród francuskich prawników na temat charakteru prawnego tych uprawnień. Główną trudność sprawiło przede wszystkim przetłumaczenie oryginalnej angielskiej wersji Dyrektywy 2003/87/WE na język francuski, gdzie uprawnienie do emisji określone jest jako „allowance”. W wersji francuskiej przetłumaczono je jako „quota” (co oznacza „limit”, „kontyngent”), dlatego też w IV rozdziale posługuję się określeniem limit emisji. Próba określenia charakteru prawnego limitów emisji, na podstawie ang. „allowance” oraz franc. „quota”, bardzo podzieliła doktrynę francuską, prowadząc do powstania różnych kwalifikacji prawnych tego pojęcia, począwszy od kwalifikacji jako pozwolenia administracyjnego, poprzez dobro niematerialne po pojęcie papieru wartościowego. W rezultacie we Francji cechy uprawnień

do emisji noszą znamiona prawne własności i są w ten sposób traktowane - jako niematerialne dobra ruchome.

W większości państw członkowskich objętych kontrolą systemu handlu emisjami, w tym w Polsce, nie ma prawnej definicji uprawnień do emisji. Dlatego też rozdział VI rozprawy poświęcony został polskiemu ustawodawstwu w zakresie systemu handlu emisjami. Tłumaczenie oryginalnej angielskiej wersji Dyrektywy 2003/87/WE na język polski pozwala na stosowanie zamiennie pojęcia „uprawnienia” do emisji gazów cieplarnianych z „pozwoleniem” do emisji gazów cieplarnianych. Specyfiką polską jest kwestia wykorzystania instrumentu uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych jako służącego wyłudzeniom zwrotu VAT, o czym szczegółowo opisano w rozdziale VII rozprawy.

W rozdziale VIII rozprawy podjęto próbę określenia, do jakiej kategorii praw należy zakwalifikować uprawnienia do emisji lub przynajmniej cechy jakiej (jakich) kategorii praw uprawnienia do emisji wykazują w największym stopniu. Ustalenia poczynione w tej części pracy umożliwiły wnioski wynikające z francuskiej debaty na temat natury prawnej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Rozdział ten składa się z podrozdziałów omawiających kwestie: (i) różnic pomiędzy dwoma rodzajami uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w prawie administracyjnym, (ii) różnic pomiędzy uprawnieniem do emisji gazów cieplarnianych a reżimem prawa ochrony środowiska, (iii) różnic w naturze prawnej pomiędzy uprawnieniem do emisji a instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz (iv) analizy porównawczej uprawnień do emisji oraz finansowych instrumentów niebędących papierami wartościowymi. Ostatnie trzy podrozdziały zostały poświęcone kwalifikacji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jako quasi niematerialnemu dobru ruchomemu i wynikających z niej konsekwencji prawnych.

3. Metody badawcze oraz analizowana literatura

Podstawę badań stosowanych w rozprawie dotyczących międzynarodowych i krajowych regulacji odnośnie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych stanowi metoda formalno-dogmatyczna zarówno źródeł prawa (akty normatywne - ustawy, rozporządzenia, zarządzenia itd.), jak również źródła poznania prawa (literatura, dorobek doktryny). Tematyka rozprawy uwzględnia metodę prawnoporównawczą w zakresie prawodawstwa europejskiego, francuskiego i polskiego. W dysertacji zastosowano również metodę teoretycznoprawną prowadzącą do ustalenia zakresu poszczególnych norm prawnych.

Posłużono się metodą historycznoprawną ukazująca zmiany w prawie, jakie miały miejsce na przestrzeni ostatnich kilku lat. Metodę tę wykorzystano przy analizie pojęcia uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych w prawie europejskim, francuskim oraz polskim, ale także przy prezentacji ewolucji systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, jak również przy analizie ewolucji stanowisk UE w kwestii kwalifikacji prawnej pojęcia uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych mających wpływ nie tylko na rynek energetyki we Francji i w Polsce, ale na całą Unię Europejską.

Prowadzone badania podlegały krytycznej analizie i wykładni powszechnie obowiązujących przepisów w zakresie wyznaczonym przez wskazane porządki prawne. Bibliografia pracy obejmuje wiodące pozycje polskie i obcojęzyczne. W rozprawie przedstawiono także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości oraz polskich sądów.

4. Hipotezy i pytania badawcze

Tło prawno-ekonomiczne analizowanej problematyki skłania do prowadzenia badań nad przyszłością rozwiązań prawnych dotyczących pojęcia uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej. Zmieniające się z każdym nowym okresem systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych dyrektywy i rozporządzenia europejskie dotyczące uprawnień do emisji gazów cieplarnianych nie sprzyjają stabilności rozwoju tego szczególnego instrumentu prawnego, ani funkcjonowaniu samego systemu. W pracy wyodrębniono więc następujące hipotezy badawcze:

1. W związku z dotychczasowym brakiem wspólnego standardu europejskiego co do regulacji charakteru uprawnień do emisji powstała pewnego rodzaju heterogeniczność ich statusu w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej, mimo że większość z nich nie zdecydowała się na konkretną definicję prawną. Można zauważyć również, że kilka państw europejskich dokonało wyboru domyślnie, tj. definicji uprawnień do emisji CO² w stosunku do tego, czym one nie są. Charakter prawny i status podatkowy uprawnień do emisji różnią się w zależności od państwa, ponieważ obydwa te aspekty nie są określone w Dyrektywie 2003/87/WE. Krajowy status uprawnień przyjmuje różne formy, takie jak instrumenty finansowe, aktywa niematerialne i prawne, prawa własności i towary. W związku z tym w ramach sprawozdań sporządzanych na podstawie art. 21 Dyrektywy 2003/87/WE państwa są zobowiązane do składania corocznie informacji dotyczących krajowych systemów związanych z charakterem prawnym i statusem podatkowym uprawnień. Ze

sprawozdań złożonych zgodnie z art. 21 Dyrektywy 2003/87/WE wynika, że co najmniej cztery państwa uczestniczące wdrożyły zmiany w krajowym prawodawstwie lub przewidują ich wdrożenie, uwzględniając w większości poprawki dotyczące wdrożenia MiFID II. Jeśli chodzi o traktowanie pod względem podatkowym uprawnień, tylko trzy kraje zgłosiły podatek od wartości dodanej (VAT) w zakresie obrotu uprawnieniami do emisji. Natomiast podatek VAT jest należny od transakcji uprawnień do emisji na rynku wtórnym w większości krajów europejskich. Większość krajów poinformowało z kolei, że stosuje mechanizm odwrotnego obciążenia przy transakcjach krajowych dotyczących uprawnień do emisji.

2. Oszustwo karuzelowe jest główną słabością mechanizmu odwrotnego obciążenia, ponieważ świadczenie usług jest wyjątkowo wrażliwe i podatne na oszustwa. Choć tradycyjnie oszustwa karuzelowe dotyczą towarów, a nie usług, nic nie uzasadnia wyłączenia tego rodzaju oszustw, gdy usługi są świadczone transgranicznie, a stosowanie mechanizmu jest obowiązkowe ze względu na charakter systemu podatku VAT. Ze względu na niematerialną formę i charakter uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, usługi są znacznie trudniejsze do śledzenia w porównaniu do dóbr materialnych i nie wymagają takiego samego poziomu sprawozdawczości w zakresie podatku VAT, jak dostawy tych ostatnich. Ponadto, ponieważ rządy państw członkowskich próbowały przerwać łańcuchy oszustw karuzelowych poprzez aktywne blokowanie rozszczeń o zwrot podatku VAT, oszuści podatkowi opracowali nowe strategie maskowania swoich działań, wykorzystując mechanizm odwrotnego obciążenia do transgranicznego świadczenia usług. Biorąc pod uwagę wszystkie zalety mechanizmu odwrotnego obciążenia wydaje się on nie być idealnym rozwiązaniem. Wręcz przeciwnie, pociąga on za sobą wiele negatywnych aspektów, które są dość trudne do zaakceptowania i na razie niemożliwe do rozwiązania. Podmioty stosujące mechanizm odwrotnego obciążenia mogą skutecznie radzić sobie z wszelkiego rodzaju „znikającymi podatnikami VAT”. Niemniej jednak, oszustwa związane z podatkiem VAT mogą mieć też inną postać niż oszustwa karuzelowe. Przykładem może być wyłudzenie nienależnych zwrotów VAT. Z tego punktu widzenia mechanizm odwrotnego obciążenia nie jest uważany za skuteczne rozwiązanie w celu zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT, bowiem dotyczy on oszustwa w określonej formie.

3. Tradycyjne francuskie rozwiązanie klasyfikacji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w zakresie dóbr ruchomych nie do końca pozwala na uregulowanie w harmonijny sposób wszystkich problemów, które mogą się pojawić. Zatem brak jakiegokolwiek międzynarodowego konsensusu na temat charakteru prawnego, w tym prawnego -podatkowego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych może utrudnić rozwój rynku węgla w przyszłości. W ten sposób, decyzja europejskich państw, aby scharakteryzować uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych jako papiery wartościowe oraz decyzja francuskiego ustawodawcy, aby uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych zdefiniować jako niematerialne dobro ruchome, może ograniczyć transakcje francuskich spółek na rynkach danego państwa. Natomiast w sytuacji, gdy większość państw europejskich wyraża swoje zainteresowanie rozwojem krajowych oraz regionalnych rynków węgla, a także ich stopniowym połączeniem, potrzeba osiągnięcia międzynarodowego porozumienia w sprawie tego, czym są uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, staje się pilna. Jest to jeden z koniecznych warunków rozwoju europejskich rynków węgla w przyszłości.
4. Implementacja Dyrektywy MiFID II do ustawodawstwa polskiego spowodowała przesunięcie osi podziału instrumentów szeroko pojętego rynku finansowego i towarowego, bowiem nadała ona uprawnieniom do emisji status instrumentów finansowych. Natomiast sam rynek uprawnień do emisji stał się częścią rynku kapitałowego, a tym samym został poddany regulacji dotyczącej rynków finansowych. Powodem poddania rynku uprawnień do emisji regulacjom rynku kapitałowego było pojawienie się przypadków nadużyć, które mogły podważyć zaufanie do systemu handlu emisjami określonych w Dyrektywie 2003/87/WE. Dlatego też w celu wzmocnienia integralności i zagwarantowania skutecznego funkcjonowania tych rynków, w tym zapewnienia kompleksowego nadzoru nad działalnością handlową, włączono uprawnienia do emisji w zakres stosowania Dyrektywy MiFID II poprzez zakwalifikowanie ich do kategorii instrumentów finansowych. Istotnym jest jednak, że kwalifikacja do kategorii instrumentów finansowych nie ma nic wspólnego z samą konstrukcją prawną uprawnień do emisji jako prawa podmiotowego wpisanego na rachunek. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż sama konstrukcja prawna uprawnień jest uwarunkowana przez trzy główne europejskie akty prawne regulujące prawo w tym zakresie, czyli Dyrektywa 2003/87, Rozporządzenie nr 389/2013 oraz ustawa z 2015 r. Dyrektywa 2003/87 definiuje „uprawnienie” (allowance) jako uprawnienie na

emitowanie jednej tony równoważnika dwutlenku węgla przez określony okres czasu, które jest ważne jedynie do celów spełnienia wymogów Dyrektywy 2003/87 i może być przenoszone zgodnie z przepisami Dyrektywy 2003/87 (art. 3 pkt. a). Rozporządzenie nr 389/2013 określa „uprawnienie lub jednostkę Kioto” jako zamienny, niematerialny instrument, który jest zbywalny na rynku (art. 40 ust. 1), przy czym niematerialny charakter oznacza, że zapis w rejestrze Unii stanowi wystarczające potwierdzenie *prima facie* prawa własności uprawnienia lub jednostki Kioto oraz potwierdzenie wszelkich innych kwestii, które zgodnie z Rozporządzeniem są kierowane lub mogą być wprowadzane do rejestru Unii (art. 40 ust. 2). Ustawa z 2015 r. definiuje „uprawnienie do emisji” jako uprawnienie do wprowadzania do powietrza ekwiwalentu, w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji, dwutlenku węgla (CO₂), które służy do rozliczenia wielkości emisji w ramach systemu i którym można rozporządzać na zasadach określonych w ustawie. Powyższe definicje pojęcia „uprawnienia do emisji” pozwalają na wyodrębnienie najważniejszych cech uprawnień do emisji funkcjonujących w ramach europejskiego systemu handlu: denominacja w jednej, wspólnej jednostce, jaką jest 1 tona CO₂, brak formy materialnej i funkcjonowanie wyłącznie w formie elektronicznego zapisu w rejestrze Unii, zbywalność (ograniczona tylko wymaganiami nałożonymi przez dany system prawny), a także zdolność do bycia kupowanymi, zbywanymi i posiadanymi przez dowolny podmiot w UE, posiadający otwarty rachunek służący ich zapisowi. W związku z tym, po wejściu w życie Dyrektywy MiFID II oraz po jej implementacji do ustawodawstwa polskiego, uprawnienia do emisji są nadal kreowane w niezmienionym trybie (wpis na rachunek), w analogiczny sposób będą przechodziły ze zbywcy na nabywcę (w efekcie umowy sprzedaży zobowiązującej do rozporządzenia oraz wpisu na rachunek) i bez zmian wygląda wykonywanie praw podmiotowych przysługujących uprawnionemu (w drodze przedstawienia do umorzenia). Powyższe cechy uprawnienia do emisji mają istotne znaczenie, bowiem stanowią podstawę do analizy samego charakteru prawnego uprawnień do emisji. Jednocześnie jednak przytoczone cechy są na tyle ogólne, że niestety charakter prawny uprawnień do emisji pozostaje nadal przedmiotem sporów. Dlatego też definicja prawna uprawnień do emisji może zostać opracowana dowolnie, czyli jako rzecz, zgodnie z art. 45 kodeksu cywilnego albo jako uprawnienie kształtujące o charakterze publiczno-prawnym lub też jako towar giełdowy, bądź jako

papier wartościowy, czy wreszcie jako instrument finansowy. Z tego względu status prawny uprawnień do emisji ostatecznie musi być rozstrzygany na gruncie polskiego prawa krajowego, rządzącego obrotem danymi uprawnieniami do emisji.

5. System handlu uprawnieniami do emisji opracowany na bazie Dyrektywy 2003/87/WE nie wyklucza zastosowania reżimu prawa własności względem uprawnień do emisji w Polsce. Należy również zauważyć, iż traktowanie uprawnienia do emisji jako instrumentu finansowego nie ma uzasadnienia dogmatycznego i ma wyłącznie wydźwięk konwencjonalny. Oznacza to, że najważniejsze znaczenie do określenia kwalifikacji prawnej uprawnienia do emisji powinna mieć treść prawa podmiotowego, rozumianego jako skutek zdarzenia prawnego. Dlatego też, tak jak niezbędne są szczegółowe wyjaśnienia idące w kierunku zakwalifikowania uprawnienia do emisji jako prawa własności, to równie niezbędne wydaje się wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa nowej kategorii praw osobistych, jakimi są uprawnienia do emisji. To prawo lub instrument nowego typu posiada następujące cechy:

- jest dobrem (jego wartość własnościowa została szeroko wykazana);
- jest zamienne (ponieważ jest stosowane zamiennie z innymi uprawnieniami zarówno na poziomie krajowym, jak i europejskim, jak i międzynarodowym);
- jest zużywalne, ponieważ jego zwrot państwa do dnia 30 kwietnia każdego roku niesie za sobą jego zużycie;
- jest prawem imiennym, jako przedmiot zarejestrowany na koncie otwartym w imieniu każdej osoby posiadającej uprawnienie do emisji.

5. Tezy rozprawy

Tezy sformułowane poniżej odnoszą się do postawionych we wstępie hipotez badawczych i je potwierdzają poprzez zastosowane metody badawcze:

1. Wskazano istotne braki w spójności prawa europejskiego i krajowego w obszarze regulacji charakteru uprawnień do emisji gazów cieplarnianych powodujące powstanie swoistego rodzaju heterogeniczność ich statusu w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Charakter prawny i status podatkowy uprawnień do emisji różnią się w zależności od państwa, ponieważ obydwie te aspekty nie są określone w Dyrektywie 2003/87/WE. Krajowy status uprawnień przyjmuje różne formy, takie jak instrumenty finansowe, aktywa niematerialne i prawne, prawa własności i towary. Występowanie różnych definicji

prawnych w regulacjach europejskich jak i krajowych, powoduje swoisty „chaos prawny”.

2. Główna trudność w odniesieniu do zrozumienia natury prawnej uprawnień do emisji wynika z ich tzw. „podwójnego zastosowania”. Uprawnienia do emisji w istocie stanowią bowiem zarówno instrument regulacyjny, umożliwiający spełnienie zobowiązań środowiskowych nałożonych przez EU ETS, jak i instrument przeznaczony do obrotu na terytorium UE. „Podwójne zastosowanie” uprawnień reprezentuje pozornie niemożliwe wyzwanie z punktu widzenia prawnego.
3. Ze względu na niematerialną formę i charakter uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych stały się one przedmiotem oszust karuzelowych. Remedium na oszustwa karuzelowe w zakresie obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych miał być mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT. Wprowadzenie nowego systemu naliczania i odliczania podatku VAT podyktowane było pojawieniem się w Europie, a przede wszystkim we Francji, zjawiska oszustw VAT w systemie podatkowym stosowanym na rynku spot CO², tj. stosowania systemu VAT do handlu uprawnieniami spot na emisję CO². Mechanizm odwrotnego obciążenia nie eliminuje oszustw, ale wymusza jedynie zmianę branży, w której działają nieuczciwe podmioty, a dodatkowo wprowadzenie mechanizmu odnosi wręcz przeciwny skutek, uszczuplając wielkość wpływów do budżetu z tytułu podatku VAT. Wadą mechanizmu odwrotnego obciążenia jest to, że walczy on z uchylaniem się od opodatkowania poprzez de facto zniesienie opodatkowania. Przeniesienie bowiem obowiązku podatkowego na nabywcę powoduje, że podatek naliczony i należny będą wzajemnie się bilansowały, co stwarza nowe możliwości dokonywania oszustw podatkowych.
4. Kwalifikacja uprawnień do emisji gazów cieplarnianych do kategorii instrumentów finansowych zgodnie z Dyrektywą MiFID II nie ma nic wspólnego z samą konstrukcją prawną uprawnień do emisji jako prawa podmiotowego wpisanego na rachunek. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż sama konstrukcja prawna uprawnień jest uwarunkowana przez trzy główne europejskie akty prawne, regulujące prawo w tym zakresie, czyli Dyrektywa 2003/87, Rozporządzenie nr 389/2013 oraz ustawa z 2015 r. Dyrektywa 2003/87 definiuje „uprawnienie” jako uprawnienie na emitowanie jednej tony równoważnika dwutlenku węgla przez określony okres czasu, które jest ważne jedynie do celów spełnienia wymogów Dyrektywy 2003/87 i może być przenoszone zgodnie z przepisami Dyrektywy 2003/87 (art. 3 pkt. a). Rozporządzenie nr 389/2013

określa „uprawnienie lub jednostkę Kioto” jako zamienny, niematerialny instrument, który jest zbywalny na rynku (art. 40 ust. 1), przy czym niematerialny charakter oznacza, że zapis w rejestrze Unii stanowi wystarczające potwierdzenie *prima facie* prawa własności uprawnienia lub jednostki Kioto oraz potwierdzenie wszelkich innych kwestii, które zgodnie z Rozporządzeniem są kierowane lub mogą być wprowadzane do rejestru Unii (art. 40 ust. 2). Powyższe cechy uprawnienia do emisji mają istotne znaczenie, bowiem stanowią podstawę do analizy samego charakteru prawnego uprawnień do emisji.

5. Traktowanie uprawnienia do emisji jako instrumentu finansowego nie ma uzasadnienia dogmatycznego. Ma wyłącznie wydźwięk konwencjonalny. Oznacza to, że najważniejsze znaczenie do określenia kwalifikacji prawnej uprawnienia do emisji powinna mieć treść prawa podmiotowego, rozumianego jako skutek zdarzenia prawnego. Dlatego też, tak jak niezbędne są szczegółowe wyjaśnienia w kierunku zakwalifikowania uprawnienia do emisji jako prawa własności, to równie niezbędne wydaje się wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa nowej kategorii praw osobistych, jakimi są uprawnienia do emisji. To prawo lub instrument nowego typu posiada następujące cechy: jest dobrem, jest zamiennie, jest zużywalne oraz jest prawem imiennym. Wprowadzenie uprawnień do emisji do prawa polskiego jako kategorii prawa własności będzie wymagało uwzględnienia i pokonania szeregu trudności, które system ustanowiony na mocy Dyrektywy 2003/87/WE dotąd nie rozwiązał. Należy bowiem zauważyć, iż ustanowiony system powoduje ryzyko, że każdy kraj europejski posiada inną kwalifikację prawną uprawnienia do emisji w odniesieniu do swoich własnych kategorii prawnych, co powoduje stworzenie dysharmonii w rozumieniu prawnym uprawnienia do emisji w Unii Europejskiej.
6. Potrzeba ujednoczenia kwalifikacji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych stosowanych w europejskim rynku handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych to najważniejszy postulat *de lege ferenda* wskazany w dysertacji. Ważne, aby homogeniczny rynek był oparty na jednolitych zasadach i spójnym prawie, gdyż zapewnia to najbardziej efektywne funkcjonowanie rynków handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Nie każde z państw europejskich zakwalifikowało uprawnienie do emisji jako instrument finansowy, pomimo implementacji Dyrektywy MiFID II. Dla systemu przeznaczonego do funkcjonowania na szczeblu UE, taka sytuacja nie jest zadowalająca. zwłaszcza, że uprawnienia do

emisji są przedmiotem globalnego handlu, w tym za pośrednictwem centralnego administratora (którego zadaniem jest monitorowanie i kontrolowanie wydawania, przekazywania i anulowania uprawnień w UE). Ponadto tak skonstruowany system handlu uprawnieniami do emisji powoduje również ryzyko zróżnicowanego traktowania podatkowego rozliczeń uprawnień przez państwo członkowskie, które mogą być źródłem zakłóceń konkurencji na rynku uprawnień, a tym samym stają się sprzeczne z zasadą przejrzystego i otwartego rynku europejskiego. Te aspekty mogą doprowadzić do przenoszenia dużych ilości uprawnień do emisji do rejestrów państw UE atrakcyjnych podatkowo lub o uprzywilejowanych zasadach księgowania.

W tym kontekście potrzebna jest szczegółowa analiza charakteru prawnego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, która pozwoli osiągnąć doskonały system, prawdziwie europejski, poprzez ustanowienie jednolitej kwalifikacji uprawnienia do emisji we wszystkich państwach członkowskich, która mogłyby być szczegółowo i jednoznacznie unormowana w przyszłości. Problem emisji gazów cieplarnianych jest bowiem kluczowy w procesie ochrony globalnego klimatu.