

Szczecin, dnia 14 grudnia 2019 r.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Instytut Nauk Prawnych

Uniwersytetu Szczecińskiego

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Mai Czarzasty-Zybert

pt. *Koncepcja kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych na przykładzie regulacji w prawie francuskim i polskim* (ss. 202 + wykazy materiałów źródłowych)

I. Uwagi ogólne oraz uzasadnienie wyboru tematu rozprawy i przyjętych założeń

Doktorantka podjęła próbę przedstawienia kwalifikacji podatkowoprawnej (statusu podatkowoprawnego) pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Jest to problem interesujący i ważny, ponieważ kumuluje zagadnienia o charakterze administracyjnoprawnym (wydawanie pozwoleń), podatkowoprawnym (dotyczą w szczególności opodatkowania obrotu uprawnieniami związanymi z posiadaniem pozwolenia) oraz ekonomicznym (limity emisji gazów cieplarnianych są szczególnym rodzajem towaru wprowadzanego do obrotu rynkowego). Ten ostatni aspekt uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jest dostrzegany głównie w doktrynie prawa, zwłaszcza ochrony środowiska i prawa rynku kapitałowego, a także nauk ekonomicznych. Można wskazać na m.in. na następujące opracowania: J. Ciechanowicz-McLean, *Handel uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, nr 14; A. Czaplicki, *Ewolucja unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (EU ETS)*, „Polityka Energetyczna” 2017, tom 20, z. 2; P. Czarnecki, *Zarządzanie ryzykiem cen uprawnień do emisji dwutlenku węgla*, „Rynek Energii” 2007, nr 5; A. Graczyk, *Rozwój rynku handlu pozwoleniami na emisję CO₂ w Unii Europejskiej*, „Acta Energetica” 2009, nr 1; Z. Grudziński, *Sytuacja na giełdach handlu: emisja a ceny energii elektrycznej*, „Polityka Energetyczna” 2012, nr 3; J. Sowiński, *Analiza wpływu na polski system energetyczny propozycji Dyrektywy IED w sprawie zintegrowanego zapobiegania zanieczyszczeniom i ich kontroli*, „Polityka Energetyczna” 2010, tom 13, z. 2; A. Zieliński, *System handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych jako forma reglamentacji produkcji rolnej*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2015, nr 1.

W recenzowanej rozprawie uwagę skoncentrowano na podatkowoprawnych aspektach związanych z pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych. Rozważania prowadzone są w trzech obszarach, które zostały wyznaczone przepisami prawa unijnego, prawa polskiego oraz

prawa francuskiego. W tle pojawiają się marginalne wątki odnoszące się do systemu handlu limitami emisji gazów cieplarnianych w Nowej Zelandii, Chinach oraz USA. Koncepcja przyjęta przez Doktorantkę jest zapowiedzią prowadzenia badań nad problematyką o doniosłym znaczeniu prawnym oraz społeczno-ekonomicznym. W odniesieniu do tych podstawowych założeń autorskiej koncepcji prowadzenia badań można sformułować kilka uwag, w tym częściowo krytycznych.

W tytule rozprawy użyto określenia „pozwolenie”, natomiast formułując główny cel pracy stwierdzono, że jest nim analiza modelu prawnego „uprawnień” do emisji gazów cieplarnianych (s. 12). Pojawia się uzasadniona wątpliwość, czy Doktorantka posługuje się w rozprawie ww. pojęciami zamiennie, czy też traktuje uprawnienia do emisji takich gazów jako wynikające z udzielonego pozwolenia. Na stronie 15 zawarto wyjaśnienie, że tłumaczenie oryginalnej angielskiej wersji Dyrektywy 2003/87/WE na język polski pozwala na zamienne stosowanie pojęć „uprawnienie” oraz „pozwolenie” do emisji gazów cieplarnianych. Czy jednak jest to wystarczający argument usprawiedliwiający zamienne stosowanie tych pojęć? Pozwolenie to określony instrument reglamentacji, a jego treścią są m.in. uprawnienia podlegające reglamentacji w zakresie ustalonym przez prawodawcę. W ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1201 z późn. zm.) stosowane są przede wszystkim określenia „uprawnienie” oraz „zezwozenie”, natomiast używając pojęcia „pozwolenie” odesłano w tym zakresie do ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2019 r. poz. 1396 z późn. zm.). W ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1447 z późn. zm.) kilkakrotnie posłużono się pojęciem „pozwolenie” oraz wielokrotnie określeniem „uprawnienie” lub „uprawnienia”. Ustawodawca nie traktuje jednak tych pojęć zamiennie, lecz w różnych kontekstach prawnych nadaje im odmienne znaczenie. Wyjaśnienia tych wątpliwości można dokonać w oparciu o publikację K. Biernat, D. Trzczińska, *Charakter prawny instytucji „uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych”*, „Ochrona Środowiska” 2008, nr 2, s. 9-19.

W tytule rozprawy ograniczono problem badawczy do kwalifikacji podatkowoprawnej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, natomiast w treści sformułowanego głównego celu tej rozprawy mowa jest o „kwalifikacji prawno-finansowej uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych”, a więc jest to zdecydowanie szersze ujęcie tego problemu. We wstępie Doktorantka nie sformułowała w sposób wyraźny głównej tezy rozprawy, którą zamierza zweryfikować. Można tylko domniemywać, że taką ma być wyrażone na stronie 12 przez nią przypuszczenie o „dwojakiej naturze – prawnej i ekonomicznej uprawnień do emisji”. W związku z tym stwierdzeniem pozostaje wyrażona przez Doktorantkę myśl, że w podstawowych aktach dotyczących zmian klimatu (Protokół z Kioto oraz Dyrektywa 2003/87/WE) celowo nie określono charakteru prawnego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. W ten sposób pozostawiono państwom członkowskim dużą swobodę w znalezieniu temu instrumentowi prawno-finansowemu w prawie krajowym kategorii prawa najlepiej odpowiadającej krajowej tradycji prawnej (s. 12). Nie wymieniono we wstępie metod naukowych, którymi posłużyła się Doktorantka. W kilku miejscach, przy okazji wstępnej prezentacji zawartości poszczególnych rozdziałów, mowa jest o „analizie natury

prawnej uprawnień do emisji” (s. 13 lub s. 15). Wskazane w tytule rozprawy przykłady rozwiązań prawa francuskiego oraz prawa polskiego mogą sugerować, że powinny w niej być przedstawione również efekty przeprowadzonych badań prawnoporównawczych.

Sformułowany przez Doktorantkę główny cel badawczy oraz teza zidentyfikowana na stronie 12 rozprawy uzasadniają potrzebę prowadzenia wielowątkowych i złożonych analiz unijnego, polskiego i francuskiego materiału normatywnego, dorobku judykatury oraz dorobku doktryny, zwłaszcza doktryny prawa podatkowego. Pomimo zgłoszonych wyżej uwag krytycznych, w szczególności dotyczących wyraźnego sformułowania przez Doktorantkę tezy badawczej, oceniam pozytywnie przyjętą koncepcję prowadzenia badań nad podatkowoprawnym statusem pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych ukształtowanym przez polskie i francuskie ustawodawstwo oraz wpływem prawa unijnego na ostateczne rozwiązania przyjęte w tych dwóch krajowych porządkach prawnych. Z uwagi na znaczenie prawne oraz społeczno-ekonomiczne problematyki pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych jej poddanie naukowej analizie i ocenie należy uznać za niezbędne z punktu widzenia doskonalenia regulacji podatkowopravných. Ujęcie badanej przez Autorkę problematyki w kontekście regulacji prawa unijnego, polskiego oraz francuskiego ma pozytywny wpływ na zakres prowadzonych rozważań i stwarza możliwość formułowania ocen o charakterze uniwersalnym.

Wyznaczony w tytule rozprawy przedmiotowy zakres badań stanowi zapowiedź przeprowadzenia badań w ważnym obszarze współczesnej nauki prawa podatkowego. Z przyjętej struktury poszczególnych rozdziałów rozprawy wynika, że dokonano poprawnego wyboru zagadnień, tzn. tych, które są bezpośrednio związane z tytułowym problemem, celem głównym rozprawy oraz zidentyfikowaną tezą badawczą. Przyjęta przez Autorkę koncepcja umożliwia połączenie badań o charakterze teoretycznym i praktycznym, przy czym aspekty podatkowopravne mogą być łączone z określonymi zagadnieniami regulowanymi przepisami prawa rynku kapitałowego. Problematyka rozprawy doktorskiej wpisuje się w ważny nurt współczesnych badań nad prawem podatkowym, którego regulacje wkraczają w różne obszary działalności gospodarczej wywołującej różne skutki także w sferze społecznej. Z punktu widzenia rozwoju nauki prawa podatkowego prowadzenie takich badań jest konieczne, a ustalenia dokonane w tym zakresie mogą być przydatne nie tylko w stosowaniu obowiązujących regulacji prawnych, ale także w procesie tworzenia nowych rozwiązań w przyszłości. Pomimo zasygnalizowanych uwag krytycznych można uznać, że wyboru tematu recenzowanej rozprawy i wyznaczenia granic problematyki badawczej dokonano w sposób poprawny.

II. Ocena przyjętej struktury i sposobu realizacji koncepcji rozprawy

Struktura rozprawy została podporządkowana wynikającemu z jej tytułu zakresowi przedmiotowemu oraz przyjętej przez Autorkę koncepcji badawczej. Rozprawa składa się z wstępu, ośmiu rozdziałów, a także z załączników, w których zamieszczono wykazy: wykorzystanej literatury przedmiotu, orzeczeń sądów, aktów prawnych, innych materiałów, a także stosowanych skrótów. W rozprawie nie zamieszczono zakończenia, a jego rolę w pewnym zakresie spełniają podsumowania w poszczególnych rozdziałach, które wprost

odnoszą się do cząstkowych ustaleń dokonanych w tych rozdziałach. Ogólne zakończenie rozprawy jest jednak konieczne. Powinny w nim być zawarte wnioski wynikające z całokształtu badań prowadzonych w rozprawie i mające walor uniwersalny. Ponadto w zakończeniu mogłyby znajdować się najistotniejsze podsumowania wynikające z badań prawnoporównawczych francuskiego i polskiego porządku prawnego w odniesieniu do statusu podatkowoprawnego pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Niektóre z ustaleń zamieszczonych w rozdziale ósmym mogłyby zostać przeniesione do zakończenia rozprawy, ponieważ w pewnym zakresie odnoszą się do kwestii o charakterze uniwersalnym.

Kolejność poszczególnych rozdziałów rozprawy jest poprawna. Poszczególne rozdziały charakteryzują się różną objętością, ale jest to efekt pogrupowania przez Doktorantkę poszczególnych zagadnień, które łącznie wpisują się w Jej koncepcję analizy i kwalifikacji podatkowoprawnej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Z uwagi na ich merytoryczną treść można wyodrębnić trzy części rozprawy. Pierwsza (rozdziały I-III) ma charakter obszernego wprowadzenia w istotę i znaczenie obrotu (handlu) uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Druga część rozprawy (rozdziały IV-V) dotyczy unormowanego w prawie francuskim systemu obrotu limitami emisji gazów cieplarnianych oraz rozliczania i ewidencjonowania transakcji, których przedmiotem są takie limity. Trzecia część rozprawy (rozdziały VI-VIII) dotyczy unormowanego w prawie polskim systemu obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, jego opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz charakterystyki tych uprawnień pod względem ich podobieństwa do niematerialnego dobra ruchomego.

Zagadnienia o charakterze ogólnym, prezentowane w pierwszej części rozprawy, są niezbędne do przedstawienia szczegółowych problemów w drugiej i trzeciej części rozprawy. Tworzą w ten sposób wewnętrznie spójną całość. Zachowano przejrzysty układ narracji zapoczątkowany prezentacją problemów ogólnych i zakończony rozważaniami o bardziej szczegółowym charakterze. Autorka właściwie wyselekcjonowała problemy badawcze oraz umiejętnie pogrupowała je w określone sekwencje. Oceniam, że właśnie taki sposób wyodrębnienia badanych zagadnień pozytywnie wpływa na przejrzystość oraz komunikatywność prowadzonych rozważań.

W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę prawną uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych. Jest to ujęcie historyczne umożliwiające zrozumienie motywów, które przesądziły o wprowadzeniu regulacji prawnych ukierunkowanych na odwrócenie negatywnych zmian klimatycznych wywoływanych intensywnym rozwojem światowej gospodarki. Doktorantka wykazuje, że globalny charakter zjawiska, jakim jest nadmierne zanieczyszczenie atmosfery, wymusza podjęcie przez państwa wspólnych działań zmierzających do minimalizowania negatywnych skutków tego zjawiska. W tym kontekście przedstawiono motywy przyjęcia w 1987 r. „Koncepcji zrównoważonego rozwoju” przez Światową Komisję ds. Środowiska i Rozwoju i wydatnym wpływem Raportu A. Brundtlanda na ostateczny kształt tej koncepcji. Autorka podkreśla, że w Polsce „koncepcję zrównoważonego rozwoju” podniesiono do rangi zasady konstytucyjnej (art. 5 Konstytucji RP), a następnie rozwiniętej w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska. Syntetycznie są przedstawiane przez Doktorantkę kolejne inicjatywy, w tym o

charakterze legislacyjnym, których celem jest zminimalizowanie niekorzystnego oddziaływania człowieka na środowisko. Jako momenty o charakterze przełomowym wymienia podpisanie Protokołu z Kioto z dnia 11 grudnia 1997 r. oraz przyjęcie Dyrektywy 2003/87/WE w sprawie systemu handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Europie. Poprawnie przedstawiono istotę ustaleń zawartych w Protokole z Kioto oraz charakter zobowiązań państw, które postanowiły o jego ratyfikacji. Założenia i zobowiązania z niego wynikające są przenoszone do krajowych systemów handlu emisjami. Do najważniejszych systemów zalicza systemy amerykańskie, nowozelandzki, australijski, japoński, chiński oraz europejski (s. 30). Istotę każdego z tych systemów (poza europejskim) Doktorantka prezentuje w niezbędnym zakresie (s. 30-34). W podsumowaniu Autorka zaproponowała zmianę mechanizmu przydziału poszczególnym państwom uprawnień do emisji z historycznego (faworyzującego kraje uprzemysłowione) na ryczałtowy (uwzględniającego w szerszym zakresie potrzeby państw rozwijających się).

W rozdziale drugim szczegółowo przedstawiono założenia europejskiego systemu ekonomiczno-prawnego obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Genezy i pierwszych podstaw prawnych inicjatyw polegających na ograniczaniu skutków niekorzystnych zmian klimatu Autorka poszukuje w ogólnych postanowieniach Jednolitego Aktu Europejskiego z 1986 r. Kolejnym osiągnięciem było porozumienie z 1998 r. ustanawiające wewnętrzny podział działań (zobowiązania prawnie wiążące dla państw) na rzecz ograniczenia emisji gazów cieplarnianych. Doktorantka akcentuje znaczenie Zielonej Księgi w sprawie handlu limitami emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej (w 2000 r. rozpoczęto prace nad Księgą) w redagowaniu ostatecznej treści Dyrektywy 2003/87/WE (weszła w życie od 1 stycznia 2005 r.). Przedstawiono następnie możliwości dokonywania obrotu limitami emisji na rynku giełdowym oraz pozagiełdowym (s. 42-45). Odstąpienie od bezpłatnego przydziału uprawnień do emisji na rzecz ich zakupu na specjalnie organizowanych aukcjach nastąpiło z wejściem w życie Dyrektywy 2009/29/WE.

Doktorantka wskazuje na istotne problemy związane z ustaleniem statusu prawnego uprawnień do emisji wynikające przede wszystkim z ich „podwójnego zastosowania”. Zwraca uwagę, że są one jednocześnie instrumentem regulacyjnym umożliwiającym wykonanie zobowiązań środowiskowych oraz instrumentem przeznaczonym do obrotu. Dostrzega w tych uprawnieniach cechy instrumentu prawa administracyjnego oraz zbywalnego instrumentu ekonomicznego. W rezultacie skłania się do przyjęcia twierdzenia o hybrydowym charakterze tego instrumentu sytuowanego między niematerialnym dobrem a standardowym towarem (s. 55). Czy w tym zakresie Doktorantka dostrzega określone podobieństwa do jednej z postaci „towaru giełdowego” w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 312), a mianowicie „limitu emisji zanieczyszczeń”? Towar ten wymieniano w art. 2 pkt 2 lit. c) tej ustawy (przepis obowiązywał od dnia 30 marca 2004 r. i został uchylony z dniem 21 kwietnia 2018 r.). W ten sposób wyłączono z definicji „towaru giełdowego” limity emisji zanieczyszczeń. Przyczyną tej zmiany był zamiar poddania obrotu takimi limitami przepisom ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (por. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw – druk nr 2191 Sejmu RP VIII

kadencji, s. 44-45). W wyniku tej pozornie redakcyjnej zmiany nastąpiła zmiana kwalifikacji prawnej „limitu emisji zanieczyszczeń”, ponieważ przestał być towarem giełdowym stanowiącym przedmiot obrotów na giełdach towarowych i stał się szczególnym rodzajem instrumentu finansowego przeznaczanego do obrotu na giełdach pieniężnych. W jaki sposób Doktorantka mogłaby uzasadnić tak radykalną zmianę statusu prawnego „limitu emisji” oraz rynku, na którym może być dokonywany obrót wtórny, tzn. z rynku towarowego na rynek pieniężny? Czy jedynym uzasadnieniem tej zmiany jest implementacja do krajowego porządku prawnego postanowień Dyrektywy 2014/65/EU (tzw. Dyrektywy MiFID II), czy też przemawiały za tym również inne argumenty? Doktorantka podkreśla, że według Dyrektywy MiFID II uprawnienia do emisji powinny być uznane za „instrumenty finansowe” a obrót nimi ma podlegać nadzorowi finansowemu (s. 59). Należy jednak zwrócić uwagę na to, że w Polsce instytucje rynku towarów giełdowych podlegają nadzorowi ze strony Komisji Nadzoru Finansowego (por. art. 20-25a ustawy o giełdach towarowych). Poprawnie omówiono istotę oraz potrzebę księgowego ujęcia uprawnień do emisji i możliwość stosowania w tym zakresie różnych metod z uwagi na brak międzynarodowego standardu, który byłby punktem odniesienia dla krajowych rozwiązań.

W rozdziale trzecim przedstawiono założenia systemu obrotu (handlu) uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w świetle postanowień Dyrektywy MiFID II i zasad opodatkowania tych transakcji giełdowych. Brak jednoznacznej kwalifikacji prawnej uprawnień do emisji oraz regulacji podatkowoprawnych zdaniem Doktorantki był istotną przyczyną tzw. oszustw karuzelowych w państwach UE. Zjawisko to nasiliło się po zniesieniu barier celnych i odstąpieniu od poboru podatku na granicach państwowych (s. 66). Autorka szczegółowo omawia istotę takich oszustw (s. 67-70) oraz ocenia zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w ramach unijnego systemu VAT identyfikując zarówno zalety, jak i wady tego mechanizmu. W podsumowaniu rozdziału trzeciego wyrażono pogląd, że „oszustwo karuzelowe jest główną słabością mechanizmu odwrotnego obciążenia, ponieważ świadczenie usług jest wyjątkowo wrażliwe i podatne na oszustwa”. Jednocześnie Doktorantka stwierdza, że „biorąc pod uwagę wszystkie zalety, które opisano wyżej, mechanizm odwrotnego obciążenia wydaje się być rozwiązaniem o dużym potencjale dla przyszłości podatku VAT i może odgrywać dominującą rolę w walce z oszustwami podatkowymi...” (s. 77). Cytowane stwierdzenia nie są spójne, a nawet się wykluczają.

W rozdziale czwartym poddano analizie francuski system obrotu limitami emisji gazów cieplarnianych. Rozważania Doktorantki dotyczą prawnej kwalifikacji limitów emisji w kilku obszarach, tzn. w ramach klasycznego modelu pozwolenia administracyjnego, pojęcia „dobro niematerialne” oraz kategorii prawnej „papier wartościowy”. Autorka identyfikuje przyczyny istotnych rozbieżności w doktrynie francuskiej pojawiających się w odniesieniu do kwalifikacji prawnej uprawnienia do emisji. Do jednej z istotniejszych przyczyn zalicza problemy związane z tłumaczeniem angielskiej wersji Dyrektywy 2003/87/WE na język francuski. Angielskie pojęcie „allowance” we francuskiej wersji tej dyrektywy to „quota” (limit, kontyngent). W tej części rozprawy przedstawiono genezę francuskiego systemu wymiany limitów emisji wprowadzonego od 2004 r., opartego o: „system instalacji zakwalifikowanych do ochrony środowiska”, pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych w

ramach wykonywanej działalności, ogólne pułapy emisji ustalane przez organ administracji podlegające dystrybucji w postaci limitów emisji dla instalacji posiadających pozwolenia na zanieczyszczanie powietrza. Wskazano, że istotą systemu była alokacja limitów emisji, obowiązek ograniczania emisji przez emitujących zanieczyszczenia oraz ich uprawnienie do sprzedaży uzyskanej nadwyżki limitu innym emitentom przekraczającym swoje limity emisji (s. 80), a także ujawnianie transakcji limitami emisji w rejestrze limitów (s. 86).

Przejrzyście przedstawiono ewolucję systemu wymiany limitów emisji wyodrębniając trzy okresy (2005-2007, 2008-2012 oraz rozpoczęty od 2013 roku), a także zasady stopniowego odchodzenia od nieodpłatnego przydzielania limitów emisji. Podkreślono, że cechy zbywalności limitów emisji oraz reprezentowania identycznych uprawnień umożliwiły powstanie systemu wtórnego obrotu limitami (rynek pierwotny obejmował alokację limitów emisji dokonywaną przez władze publiczne). Uznano, że obrót wtórny limitami emisji charakteryzuje się podobnymi walorami, jak obrót innymi instrumentami na rynku finansowym. Cena limitów emisji nie powinna być niższa od kosztu nabycia przez zanieczyszczającego, który w ten sposób nabywa uprawnienie do dodatkowego zanieczyszczenia (s. 84).

Doktorantka przyjęła założenie, że konieczna była prawna kwalifikacja limitów emisji w celu zrozumienia istoty i sposobu funkcjonowania francuskiego systemu obrotu takimi limitami. Dorobek doktryny francuskiej w tym zakresie zaprezentowała w kilku następujących obszarach: w ramach klasycznego modelu pozwoleń administracyjnych, jako szczególnego rodzaju papieru wartościowego, jako prawo podobne do prawa własności. Następnie, z uwzględnieniem poszczególnych koncepcji, przedstawia dopuszczalne sposoby kwalifikowania transakcji, których przedmiotem są limity emisji. W obszernym podsumowaniu czwartego rozdziału najwięcej uwagi poświęcono problemowi limitu emisji, który zakwalifikowano do kategorii niematerialnego dobra ruchomego. Jednocześnie podkreślono, że przeniesienie francuskiej koncepcji do polskiego porządku prawnego może być trudne w przypadku przemieszczania limitów emisji pomiędzy dwoma państwami. W szczególności powstaje problem, czy należy stosować prawo państwa wydającego, czy prawo państwa przejmującego limit (s. 106).

W rozdziale piątym poddano analizie metody księgowania limitów emisji gazów cieplarnianych we francuskich spółkach niepublicznych. Analizując regulacje prawa francuskiego wykazano, że limity emisji w ujęciu księgowym są traktowane jako wartości niematerialne. W niezbędnym zakresie przedstawiono metody księgowania limitów emisji w poszczególnych okresach wyznaczonych planami ich alokacji (2005-2007, 2008-2012 oraz rozpoczęty od 2013 roku). W celu nadania większej przejrzystości tej prezentacji zdecydowano się na wyodrębnienie modelu przedsiębiorstwa produkcyjnego (przemysłowego) oraz przedsiębiorstwa handlowego. Doktorantka zwraca uwagę na cele, które mają być osiągnięte poprzez zmienione reguły księgowania limitów emisji związane ze stosowaniem tzw. normy 21 (przydzielone limity emisji podatnikom sektora publicznego lub prywatnego nie stanowią aktywów państwa odpowiedzialnego za przeciwdziałania zmianom klimatu). W ramach modelu produkcyjnego limity emisji mają charakter zapasowy i są zużywane odpowiednio do emisji gazów cieplarnianych. Przydzielone bezpłatnie limity

emisji są rejestrowane w wartości „zero”, a limity nabyte na rynku ujmowane są według ceny nabycia (s. 119). W tym miejscu w podsumowaniu zabrakło jednak oceny skutków podatkowopravných dla takiego sposobu księgowania limitów emisji.

W rozdziale szóstym przedstawiono polski system obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Autorka stwierdza, że w polskim systemie dominują regulacje administracyjnoprawne (normy jakości środowiska, normy emisji, pozwolenia administracyjne, nakazy oraz zakazy) uzupełniane instrumentami o charakterze ekonomicznym (opłaty emisyjne, kary pieniężne). Od dnia 24 sierpnia 2019 r. znowelizowano art. 285a oraz dodano art. 285b w ustawie - Prawo ochrony środowiska. Powołane wyżej przepisy dotyczą opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza. Jakie były motywy prawodawcy dokonania tej nowelizacji ustawy oraz jakie cele ma spełniać opłata określona w tych przepisach?

Genezy aktualnego systemu obrotu uprawnieniami do emisji poszukuje w dwóch pilotażowych projektach (chorzowskim i opolskim). Pierwszy wdrożono w 1991 r. obejmując nim dwa zakłady najbardziej zanieczyszczające środowisko (hutę i elektrownię w Chorzowie). Polegał on na wydaniu jednego łącznego limitu emisji z uwzględnieniem kosztów ochrony środowiska. Drugi projekt miał również charakter epizodyczny. Większe znaczenie Doktorantka przypisuje przyjętemu w 2000 r. rządowemu dokumentowi pt. *II Polityka Ekologiczna Państwa*, w którym uznano rynki zbywalnych uprawnień do emisji zanieczyszczeń i instrumenty pochodne za ważny element polskiej polityki ekologicznej (s. 121).

Poprawnie przedstawiono poszczególne etapy oraz skutki transpozycji standardów unijnych dotyczących systemu handlu emisjami gazów cieplarnianych do polskiego porządku prawnego. W szczególności było to przyjęcie w 2001 r. ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz w 2004 r. ustawy o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji. Efektem kolejnego etapu wdrażania standardów unijnych była ustawa z 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Doktorantka oceniła jednak, że przyjęcie tej ustawy było spóźnione a implementacja norm unijnych niepełna (s. 131-132).

Charakteryzując główne zmiany wprowadzone w 2015 r. ustawą o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych Doktorantka zwraca uwagę na mechanizm korekty przydzielonych uprawnień z razie znaczącego spadku zdolności produkcyjnej lub częściowego albo całkowitego zaprzestania działalności instalacji. W odniesieniu do uprawnień do emisji gazów cieplarnianych akcentuje ich zbywalność, wymiar ekonomiczny i wartość rynkową. Wymienione cechy pozwalają na zakwalifikowanie tych uprawnień do kategorii praw majątkowych (s. 133). Rozważania prowadzone w rozdziale szóstym zostały uzupełnione o prezentację zasad księgowania tych uprawnień zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości oraz ich rozliczanie jako wartości niematerialnych i prawnych w świetle postanowień ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących kosztów uzyskania przychodów.

W rozdziale siódmym poddano analizie polskie regulacje prawne dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Uwagę skupiono na mechanizmie odwrotnego obciążenia tym podatkiem obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Handel takimi uprawnieniami zakwalifikowano jako świadczenie usług w rozumieniu ustawy podatkowej. W tym zakresie Doktorantka wykorzystuje aktualne urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Na stronie 157 rozprawy odniesiono się do dokonanej w 2018 r. zmiany ustawy o obrocie instrumentami finansowymi w zakresie dotyczącym definiowania instrumentów finansowych. Jednak wprowadzenie tej nowelizacji ustawy i uwzględnienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w zawartym w niej katalogu instrumentów wzbudziło wątpliwości w zakresie tego, czy sprzedaż tych uprawnień powinna w jej wyniku zostać objęta zwolnieniem z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Z urzędowych interpretacji wynika, że organy podatkowe nie uznają usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych za objęte zwolnieniem z podatku od towarów i usług pomimo, że art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT przewiduje zwolnienie dla usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe wymienione w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie. Jednak w art. 43 ust. 16 ustawy podatkowej wyłączono z zakresu tego zwolnienia instrumenty mających za przedmiot prawa do emisji zanieczyszczeń.

Czy można uznać za spójne uregulowania zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. j) ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (instrumentem finansowym są m.in. niebędące papierami wartościowymi uprawnienia do emisji) z postanowieniami art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT (zwolnienie dotyczy „instrumentów finansowych” określonych w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi, a więc także mających za przedmiot prawa do emisji zanieczyszczeń) oraz art. 43 ust. 16 ustawy o VAT (wyłącza z zakresu zwolnienia prawa majątkowe, których instrumentami bazowymi są m.in. uprawnienia do emisji zanieczyszczeń)? Przepis art. 43 ust. 16 ustawy o VAT używa określenia nawiązującego tylko do „prawa pochodnego”, które jest jedną z wielu postaci instrumentów finansowych wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Określenie to nie powinno być używane zamiennie z pojęciem „instrument finansowy”. Można to zobrazować następującym stwierdzeniem „prawo pochodne jest instrumentem finansowym, ale nie każdy instrument finansowy posiada cechy prawa pochodnego”. Czy w odniesieniu do wymienionego w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. j) ustawy o obrocie instrumentami finansowymi „uprawnienia do emisji” można przyjąć, że jest to prawo pochodne? Jeżeli taki status zostałby przyznany „uprawnieniu do emisji”, to jaki byłby jego „instrument bazowy”? Z treści art. 43 ust. 16 ustawy o VAT wynika, że jest odwrotnie, tzn. uprawnienia do emisji mogłyby stanowić „instrument bazowy” dla określonego prawa majątkowego mającego status prawny instrumentu pochodnego (w taki sposób sformułowano ocenę zamieszczoną na stronie 172 rozprawy). Czy zatem urzędowe interpretacje Dyrektora KIS nie są zbyt twórcze i wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania określone w art. 43 ust. 16 ustawy o VAT traktują rozszerzająco obejmując nim instrumenty finansowe, podczas gdy wyłączenie powinno być odnoszone tylko do szczególnej postaci takiego instrumentu, tzn. prawa pochodnego?

Doktorantka słusznie ocenia, że charakter prawny uprawnień do emisji pozostaje nadal przedmiotem sporów, a definicja tego uprawnienia może zostać opracowana dowolnie (s. 165).

W rozdziale ósmym scharakteryzowano uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych jako *quasi* niematerialne dobro ruchome. Doktorantka nawiązuje do dwóch ważnych pojęć stosowanych w treści Dyrektywy 2003/87/WE, tzn. „pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych” oraz „uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych”. Cytując motywy z uzasadnienia tej dyrektywy wykazuje, że są to dwa różne pojęcia. Według Doktorantki pozwolenie jest szczególnego rodzaju „generatorem” dla uprawnienia (s. 166). Badając status prawny uprawnienia do emisji czyni to w kontekście postanowień ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Trudno jednak zgodzić się ze sformułowaniem Doktorantki, zamieszczonym na stronie 172, według którego „skoro uprawnienia do emisji nie wykazują cech instrumentów pochodnych, to należy wykluczyć możliwość uznania ich za instrumenty finansowe niebędące papierami wartościowymi”. Uprawnienie do emisji może być instrumentem finansowym i co najwyżej może stanowić tzw. instrument bazowy do skonstruowania instrumentu (prawa) pochodnego. Należy ponadto zwrócić uwagę na fakt, że według art. 2 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi do kategorii „instrumenty finansowe” zalicza się zarówno papiery wartościowe, jak i inne instrumenty niebędące papierami wartościowymi. W rozumieniu przepisów tej ustawy „papier wartościowy” nie stanowi kategorii prawnej odrębnej od instrumentu finansowego, ale zawiera się w przedmiotowym zakresie tego pojęcia.

Upewnienie do emisji gazów cieplarnianych analizowane jest także jako przedmiot prawa o charakterze zbliżonym do prawa własności oraz jako *quasi* niematerialne dobro ruchome. Doktorantka stwierdza, że nie jest wykluczona możliwość zastosowania w Polsce regulacji prawa własności wobec uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, ale jednocześnie jest to koncepcja obciążona określonym ryzykiem (s. 201).

Brak odrębnego zakończenia jest szczególnie zauważalny w kontekście stwierdzeń zawartych na stronie 202 rozprawy. Tylko częściowo rolę taką pełnią podsumowania zawarte w poszczególnych rozdziałach, ale z oczywistych względów nawiązują one przede wszystkim do szczegółowych rozważań prezentowanych w kolejnych rozdziałach. Nie są to ustalenia o charakterze uniwersalnym. Trudno nie zgodzić się z Doktorantką, że „konieczna jest szczegółowa analiza uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, która pozwoli osiągnąć doskonały system, prawdziwie europejski, poprzez ustanowienie jednolitej kwalifikacji uprawnienia do emisji we wszystkich państwach członkowskich”. Właśnie w zakończeniu można było odnieść się do prezentowanych w rozprawie koncepcji i wskazać, która z nich byłaby najbardziej właściwa ze względu na zidentyfikowane cechy tego uprawnienia. We wnioskach *de lege ferenda* można było zaproponować własną autorską definicję uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych oraz wskazać rangę aktu prawnego, w którym zostałaby ona zamieszczona.

III. Ocena selekcji i sposobu wykorzystania źródeł

Ustalenia w rozprawie doktorskiej zostały dobrze podbudowane warstwą doktrynalną. W całej pracy wykorzystano 202 pozycje literatury przedmiotu, w tym 93 zagranicznej (głównie francuskiej, co jest uzasadnione z uwagi na przedmiotowy zakres badanego problemu). Autorka wykorzystala reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu niezbedne do badania problematyki kwalifikacji podatkowoprawnej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. W rozprawie doktorskiej znajduja się odesłania nie tylko do dorobku nauki prawa podatkowego, ale również do prawa administracyjnego, prawa cywilnego, prawa ochrony środowiska, prawa unijnego, prawa rynku finansowego, prawa papierów wartościowych.

Materiał normatywny, poddany analizie w rozprawie, obejmuje: 6 aktów prawa międzynarodowego, 25 aktów prawa unijnego, 24 akty prawa francuskiego, 5 aktów prawa amerykańskiego, 2 akty prawa nowozelandzkiego, 2 akty prawa chińskiego, 2 akty prawa irlandzkiego, 25 aktów prawa polskiego. W wykazie aktów prawa polskiego zamieszczono także dokumenty, które nie mają takiego statusu (w poz. 26 oraz poz. 27 wymieniono uzasadnienie do projektu ustawy oraz odpowiedź na interpelację poselską). Problemy związane ze stosowaniem przepisów regulujących pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych są prezentowane przy wykorzystaniu 10 orzeczeń sądowych i 2 urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego (w tym przypadku można stwierdzić, że Doktorantka powinna szerzej wykorzystać zwłaszcza orzecznictwo sądów). Doktorantka wykorzystala także 17 innych źródeł polskich i zagranicznych (raporty, opinie, sprawozdania).

Rozważania prowadzone w rozprawie są wsparte wyselekcjonowanymi poglądami przedstawicieli doktryny, źródłami prawa oraz dorobkiem judykatury. W całej rozprawie sporządzono 462 przypisy. W zakresie standardów formalnych dotyczących prac doktorskich Autorka w większości je spełniła. Należy jednak zwrócić uwagę na stosunkowo liczne usterki edytorskie (tzw. literówki), w tym także w nazwiskach autorów, np. na stronie 214 w wykazie literatury w poz. 16 jest Bocia J., a powinno być Boć J. W tekście rozprawy pojawiają się również określenia, które nie powinny być zamieszczane w pracach naukowych, np. „regulacja na modłę administracyjną” (s. 52). W pracy uwzględniono stan prawny obowiązujący na dzień 1 stycznia 2019 r. Autorka powinna to uwzględnić przy prezentowaniu miejsc publikacji aktów prawnych i wskazać ich najnowsze teksty urzędowe. W wielu przypadkach takie prezentacje nie są aktualne, np. na stronie 10 oraz w przypisie nr 328 na stronie 138 w odniesieniu do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wskazano Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86, a powinno być Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. zm. W przypisie nr 420 na stronie 184 przywołano ustawę z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz.U. z 2001 r. Nr 115, poz. 1229), natomiast od dnia 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowa ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (Dz.U. z 2018 r. poz. 2268 z późn. zm.). W przypisie nr 457 na stronie 199 przywołano ustawę z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim oraz o prawach pokrewnych (Dz.U. z 1994 r. Nr 24, poz. 83), a powinno być Dz.U. z 2018 r. poz. 1191 z późn. zm.

IV. Konkluzja

Sposób realizacji autorskiej koncepcji dotyczącej kwalifikacji podatkowoprawnej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, ze szczególnym uwzględnieniem regulacji prawa francuskiego i prawa polskiego, generalnie zasługuje na ocenę pozytywną. Zgłoszone w recenzji uwagi polemiczne odnoszą się do kwestii, które nie zostały w sposób jednoznaczny uregulowane przez prawodawcę. W związku z tym mogą te kwestie być prezentowane w różny sposób, w zależności od przyjętych wstępnych założeń. Istotnym walorem rozprawy są poddane analizie problemy kwalifikacji podatkowoprawnej uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w świetle francuskiego porządku prawnego (ukształtowanego w istotny sposób standardami wynikającymi z prawa unijnego) oraz główne kierunki ewolucji tej instytucji we francuskiej doktrynie prawa. Wypowiedzi Doktorantki zostały wsparte poprawnie dobranym materiałem normatywnym i poglądami przedstawicieli doktryny oraz dorobkiem judykatury. Właściwie są stawiane problemy, chociaż Autorka nie zawsze decyduje się na formułowanie ostatecznych ocen i wniosków.

Zachowane są standardy sformułowane przez ustawodawcę, które dotyczą rozpraw doktorskich. Pani mgr Maja Czarzasty-Zybert przedstawiła rozprawę doktorską pt. *Koncepcja kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych na przykładzie regulacji w prawie francuskim i polskim*, w której sformułowano oryginalny problem. Został on, z określonymi zastrzeżeniami, rozwiązany przez Doktorantkę. Ponadto jej Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu prawa podatkowego i w niezbędnym zakresie prawa administracyjnego, prawa cywilnego, prawa ochrony środowiska, prawa unijnego, prawa rynku finansowego, prawa papierów wartościowych. Doktorantka spełnia również trzecie kryterium wymienione w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm.), a mianowicie wykazała się umiejętnościami samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. W związku z tym ww. rozprawa doktorska może być podstawą dopuszczenia Pani mgr Mai Czarzasty-Zybert do jej publicznej obrony, po spełnieniu przez nią innych wymogów określonych prawem.



Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski