

Prof. dr hab. Wiesława Miemiec,
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Recenzja
rozprawy doktorskiej mgr Mai Czarzastej-Zybert
„Koncepcja kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów
cieplarnianych na przykładzie regulacji w prawie francuskim i polskim”
Warszawa 2019 r., str. 228

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

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej, jak to określiła Doktorantka na str. 15 wstępu opracowania, są „...wyłącznie uprawnienia do emisji utworzonych w ramach europejskiego systemu handlu, stanowiącego podstawowy systemem tego handlu...”, w którym uczestniczą podmioty mające siedzibę w Polsce.

W warunkach globalnego zanieczyszczenia środowiska i nieodwracalnych zmian klimatycznych, podjęcie badań w zakresie ograniczenia emisji gazów cieplarnianych do atmosfery przez determinacje prawno-finansowe zasługuje na aprobatę. Szczegółowe problemy badawcze dotyczące uprawnień do emisji gazów cieplarnianych utworzonych w ramach europejskiego systemu handlu, były w różnym zakresie poruszane w literaturze przedmiotu. Ustalony przez Doktorantkę zakres badań nie doczekał się jednak kompleksowego monograficznego opracowania. Tym samym przedłożona do recenzji rozprawa wypełnia istniejącą lukę w literaturze prawniczej. Już samo w sobie odpowiada to przesłance oryginalności, jaką winna spełniać rozprawa doktorska. Z tych względów ustalony problem badawczy jest bardzo ważki zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i, co jest nie mniej istotne – praktycznym.

Autorka ma świadomość ważkości podjętej problematyki. Dała temu wyraz na str. 12 opracowania formułując cel badań. Celem tym jest analiza modelu prawnego uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz kwalifikacja prawno-finansowa uprawnień do emisji takich gazów z jednoczesną próbą sformułowania definicji niezbędnej dla ich obrotu prawnego w zakresie prawa finansowego (s.12). Z tytułu dysertacji oraz dalszych fragmentów wstępu

wynika, że badania Doktorantka przeprowadza w wybranych regulacjach prawa polskiego i francuskiego.

Podjęty w pracy problem badawczy jest nie tylko aktualny, ale przede wszystkim złożony. Łączy bowiem wiele trudnych zagadnień teoretycznych, mających również istotne znaczenie praktyczne. Wybrana problematyka ma charakter interdyscyplinarny. Wynika to nie tylko z faktu dwojakiej natury uprawnień do emisji badanych gazów, czyli ekonomicznej i prawnej, ale także z tego, że uprawnienia te stanowią przedmiot regulacji kilku dyscyplin prawa. Leżą bowiem na pograniczu prawa administracyjnego, podatkowego, rynku finansowego, ochrony środowiska i prawa cywilnego.

Wydaje się jednak, że rozwiązanie problemu badawczego, który postawiła przed sobą Autorka, wymagało szerszego uzasadnienia oraz sformułowania dalszych celów cząstkowych i hipotez czy pytań badawczych. Autorka ograniczyła się jednak do sformułowania jedynie ogólnego celu badawczego (s.12), nie wprowadzając ani we wstępie, ani w uwagach wstępnych na początku każdego z rozdziałów żadnego ich uszczegółowienia.

We wstępie Autorka nie wskazuje na przyjętą metodologię badawczą. Można jednak stwierdzić, że Autorka przyjmuje poprawnie jako podstawową metodę badawczą metodę dogmatyczno prawną, polegającą na analizie poglądów doktryny i obowiązującego prawa. Ponadto praca zawiera także badania o charakterze komparatystycznym (prawno-porównawczym), obejmujące regulacje prawne obowiązujące we Francji (szczególnie w rozdziałach IV i V), a także – w mniejszym zakresie – innych państwach (np. Nowej Zelandii, Stanach Zjednoczonych). Przedmiot rozprawy uzasadnia takie podejście.

2. Układ i język rozprawy

Rozprawa składa się ze wstępu i ośmiu rozdziałów. Zaletą konstrukcji pracy jest opatrzenie wszystkich rozdziałów uwagami wstępnymi i zwięzłym podsumowaniem. Uwagi wprowadzające są zasadne, albowiem wyjaśniają formę i zakres poruszanych w danym rozdziale zagadnień. Powinny jednocześnie uzasadnić wybór szczegółowych zagadnień, które w treści rozdziałów zostały poddane analizie. Praca zyskałaby, gdyby Doktorantka zawarła tam również cele szczegółowe, jakie zamierzała osiągnąć w danym zakresie. Treść podsumowań ujawnia temperament intelektualny Autorki. Znajdują się tam oceny poszczególnych fragmentów opracowania.

Uszeregowanie rozdziałów jest prawidłowe, podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia także dokładne prześledzenie toku myśli Autorki. W rezultacie przyjęty układ porządkując tok prowadzonych rozważań ułatwia lekturę rozprawy. Mankamentem opracowania jest brak wyodrębnionych wniosków końcowych lub zakończenia.

W końcowej części pracy znajduje się bibliografia obejmująca wyodrębnione: prawo międzynarodowe, prawo europejskie, ustawodawstwa: francuskie, amerykańskie, nowozelandzkie, chińskie, irlandzkie i polskie. Może wywołać pewne zdziwienie wyliczenie tych źródeł, którego nie można uzasadnić ani merytorycznie, ani tym bardziej alfabetycznie. W bibliografii zawarte jest również orzecznictwo, interpretacje podatkowe, raporty oraz wykorzystana literatura przedmiotu. Przy ewentualnym przygotowaniu pracy do druku należałoby usystematyzować poszczególne grupy źródeł, uwzględniając np. chronologię ich uchwalenia.

Pani mgr Maja Czarzasty-Zybert zapoznała się rzetelnie z literaturą przedmiotu, selekcyjnie opracowania mające najistotniejsze znaczenie w badanym dorobku myśli prawniczej. Wykaz cytowanej literatury obejmuje ponad 200 pozycji wydanych drukiem. W wykazie literatury wskazała 87 pozycji obcojęzycznych, z czego 67 to publikacje w języku francuskim, a 20 w języku angielskim.

Ze względu na wybrany problem badawczy w rozprawie doktorskiej wykorzystano liczne źródła prawa międzynarodowego oraz państw obcych, w tym: 25 źródeł prawa Unii Europejskiej, 5 źródeł prawa Stanów Zjednoczonych Ameryki, po 2 źródła prawa Nowej Zelandii, Chin i Irlandii. Wykaz ustawodawstwa polskiego obejmuje 27 pozycji. Autorka wykorzystowała również 10 orzeczeń, w tym orzeczenia TSUE, NSA, WSA i 2 interpretacje podatkowe.

Praca została napisana poprawnym językiem. Zdarzają się jednak częste błędy korektorskie (np. w spisie treści (s. 4) i samej treści pracy (s. 21) tytuł podrozdziału 1.3. w rozdziale I jest inny niż w spisie treści) czy literówki (np. s. 10, w wyjaśnieniu skrótowca UNFCCC brakuje ostatniej cyfry roku). Razi również posługiwanie się w czasie teraźniejszym pojęciem „Wspólnota Europejska” (np. s. 78), mimo że ma ono wyłącznie historyczny charakter, a od 2009 r. Wspólnota Europejska została zastąpiona przez Unię Europejską.

3. Treść i wnioski rozprawy

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia dobry poziom merytoryczny.

W wielu miejscach Autorka podejmuje polemikę z poglądami doktryny i judykatury, nie obawiając się przedstawić własnej, najczęściej trafnej oceny. Warto także podnieść, że czyni to w sposób zasługujący na aprobatę, rzetelnie i z dużą kulturą.

3.1. We wstępie rozprawy (s. 12-15) Autorka ustaliła przedmiot pracy oraz wskazała ogólny cel badawczy (s. 12), najważniejsze akty prawne regulujące podejmowaną problematykę (s. 12-13) oraz w sposób zwięzły przedstawiła przedmiot badań poszczególnych rozdziałów (s. 13-15). We wstępie, jak była o tym mowa, brakuje uzasadnienia podjętego problemu badawczego, celów szczegółowych lub hipotez, a także określenia przyjętej w pracy metodologii badawczej. Zastrzeżenie budzi także brak precyzji terminologicznej pomiędzy tytułem opracowania a jego wstępem. W tytule pojawia się sformułowanie „kwalifikacja prawno-podatkowa”, a we wstępie „kwalifikacja prawno-finansowa”. Autorka zdaje się traktować te określenia jako synonimy. Moje wątpliwości budzi również samo brzmienie tytułu pracy. Może zamiast „na przykładzie regulacji w prawie ...” powinno być sformułowanie „na przykładzie regulacji prawnych w...”?

3.2 Rozdział pierwszy pracy (s. 16-36) o charakterze wprowadzającym, przedstawia genezę i uwarunkowania systemu prawnego handlu emisjami gazów cieplarnianych. W pierwszej kolejności Autorka podkreśla w nim powiązanie zmian klimatu z emisją gazów cieplarnianych i wynikające z aktów prawa międzynarodowego obowiązki państw w walce z globalnym ociepleniem. Następnie analizuje te obowiązki w kontekście teorii zarządzania środowiskiem ekologa Garretta Hardina. W dalszej części rozdziału Autorka w oparciu o Protokół z Kioto oraz ustawodawstwo wybranych państw (Nowa Zelandia, Chiny, Stany Zjednoczone Ameryki), przedstawia modele handlu pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych. We wprowadzeniu do podrozdziału 1.5 Autorka wskazuje na występowanie na świecie sześciu modeli handlu emisjami. Opisane zostały jednak jedynie trzy modele, a model europejski stanowi przedmiot kolejnego rozdziału pracy. Może należałoby wyjaśnić, dlaczego Autorka pomija analizę modeli australijskiego i japońskiego. Słuszny jest jednak wniosek Doktorantki, że podstawowym instrumentem w państwach europejskich umożliwiającym realizację zobowiązań wynikających z Protokołu z Kioto jest mechanizm handlu emisjami. Należy także podzielić stanowisko Doktorantki postulujące, aby w celu eliminacji wypaczeń mechanizmu

uprawnień do emisji gazów cieplarnianych kraje rozwijające się, uboższe, otrzymały przydział uprawnień do emisji tych gazów na podstawie ryczału, kategorii, zakresu działalności lub wielkości populacji.

3.3 Przedmiotem rozdziału drugiego (s. 37-63) jest europejski model obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Rozważania w tym rozdziale Doktorantka rozpoczyna od przedstawienia cech konstytutywnych tego modelu, a także roli Unii Europejskiej w przyjęciu Protokołu z Kioto. Następnie na podstawie analizy źródeł prawa Unii Europejskiej szerzej analizuje charakterystyczną dla modelu europejskiego ideę tzw. podwójnego zastosowania uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych i jej konsekwencje dla kwalifikacji prawnej uprawnień na gruncie dyrektywy MiFID II. Czytelnik uzyskuje tutaj informację o sposobie uregulowania uprawnień do emisji w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Ponieważ zarówno charakter prawny, jak i status podatkowy uprawnień do emisji nie został określony w Dyrektywie 2003/87/WE, dlatego Autorka wskazuje zasadnie, że w regulacjach krajowych dla tych uprawnień występuje mozaika zastosowanych form. Składa się zarówno z instrumentów prawnych, aktywów niematerialnych i prawnych, prawa własności, jak i towarów. Rozdział wieńczy krótkie przedstawienie zasad rachunkowości uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej.

3.4 Rozdział trzeci (s. 64-77) zgodnie z tytułem powinien dotyczyć konsekwencji podatkowo-prawnych handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Jego treść w ogranicza się jednak do przedstawienia sposobów uchylania się od opodatkowania oraz prawnych mechanizmów przeciwdziałania tym zjawiskom w zakresie podatku od wartości dodanej na gruncie przepisów prawa Unii Europejskiej. Autorka szczegółowo analizuje w rozdziale tzw. oszustwa karuzelowe oraz mający im przeciwdziałać mechanizm odwrotnego obciążenia.

Autorka w tym rozdziale posługuje się skrótem VAT, którego nie zamieściła w wykazie skrótów. Przez VAT Doktorantka rozumie podatek od wartości dodanej (str. 63), co jest prawidłowe. W tytule rozdziału III zrównuje natomiast terminologicznie podatek od towarów i usług z pojęciem VAT. Należy uznać to za błąd, który przewija się przez cały rozdział III. Ponadto wskazywanie, że w polskim systemie podatkowym występuje podatek od wartości dodanej, jest zbyt dużym uproszczeniem. Ustawodawca w art. 2 pkt 11

ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wskazuje, że pod pojęciem „podatek od wartości dodanej” rozumie podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego ustawą o podatku od towarów i usług. Definicja ta jednoznacznie rozgranicza podatek od wartości dodanej (czyli VAT) i polski podatek od towarów i usług.

Pewien niedosyt pojawia się w związku z brakiem wyjaśnienia pojęcia „nadużycie podatkowe” (s. 65). Tytuł drugiego podrozdziału w omawianym rozdziale zatytułowany został „Problem nadużyć podatkowych w obrocie uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych” Doktorantka skupiła się jedynie na definiowaniu pojęcia „oszustwo podatkowe”. Na tej stronie Doktorantka stwierdza, że „Oszustwa te przybierają różne postaci, jednakże do najbardziej szkodliwych należy zaliczyć te, które mają na celu omijanie obowiązku uregulowania należności fiskalnych od towarów i usług oraz uzyskanie od państwa należnego zwrotu VAT, który w rzeczywistości nie został uregulowany na wcześniejszych etapach obrotu lub jednocześnie uzyskanie obu wskazanych korzyści.” (s. 65). Należy wyraźnie podkreślić, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej nie są towary i usługi. Podatek ten jest podatkiem obrotowym, czy konsumpcyjnym, czyli podatkiem od danej czynności.

W pełni należy podzielić pogląd Autorki dotyczący próby ograniczenia zjawiska karuzeli podatkowej zarówno we Francji, jak i w Polsce, w związku z analizą przestępstwa karuzeli podatkowej w kontekście emisji gazów cieplarnianych. Próby te są istotne w szczególności dla praktyki stosowania prawa podatkowego. Szkoda, że Doktoranta nie przywołała żadnego orzeczenia, które wskazują na rzeczywiste problemy tego zjawiska we Francji i w Polsce oraz w całej Unii Europejskiej.

W podsumowaniu uwag dotyczących rozdziału trzeciego należy podkreślić, że Doktorantka odniosła się wyłącznie do problemu mechanizmu odwrotnego obciążenia oraz oszustw karuzelowych. Wydaje się, że jest to zbyt skromna analiza w odniesieniu do samego tytułu rozdziału, określonego jako „Handel uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w świetle Dyrektywy MiFID II, a podatek od towarów i usług”. Doktorantka poświęca uwagę jedynie wybranym zagadnieniom. Nie odnosi się jednak bezpośrednio do handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (np. opis przestępstwa karuzel podatkowych czy zalet i wad stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia). Przeprowadzone badania prowadzą Autorkę do zasadnego wniosku, że

podejmowana przez państwa działalność legislacyjna jest niewystarczająca. Brakuje jednak konkretnych postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*.

3.4. - 3.5. Przedmiotem badań dwóch kolejnych rozdziałów – czwartego (s. 78-106) oraz piątego (s. 107-119) są: system obrotu pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych (r.4) oraz metody księgowania limitów emisji we Francji (r. 5). Podjęte badania uzasadniają tytuł rozprawy. Wydaje się, że praca zyskałaby, gdyby Autorka wyjaśniła, dlaczego zdecydowała się na analizę systemu francuskiego.

Doktorantka wskazuje, że francuski system obrotu limitami gazów cieplarnianych stanowi w rzeczywistości stanowi największego europejskiego rynku wymiany limitów emisji gazów cieplarnianych pomiędzy zakładami przemysłowymi krajów UE (79). Autorka przedstawiła strukturę i charakter tego systemu, podkreślając słusznie administracyjno-prawny charakter wydawanych tam pozwoleń.

W oparciu o regulację Dyrektywy 2003/87WE podstawę tego systemu stanowi plan alokacji limitów emisji, przewidujący maksymalną liczbę limitów emisji, które mogą być przydzielone przez państwo francuskiemu przemysłowi. Projekt planu alokacji limitów emisji jest opracowywany przez centralny organ administracji rządowej, jakim jest minister ds. ochrony środowiska. Następnie plan jest udostępniany opinii publicznej i przekazywany Komisji Europejskiej. Po uzyskaniu notyfikacji i opublikowaniu wymaga jeszcze dalszej procedury realizowanej przez organy krajowe. Mianowicie musi być zatwierdzony w prawnej formie dekretu przez Radę Państwa. Tak ustalony limit poziomu emisji ma charakter stały do końca okresu jego obowiązywania. Plan ten stanowi podstawę do dalszych decyzji ministra ds. ochrony środowiska przedmiocie ustalenia listy instalacji i operatorów oraz przyznanych im limitów emisji. Dalsze postępowania prowadzą prefekci oraz komisje odwoławcze rozpatrujące zażalenia na decyzje prefekta w przedmiocie liczby limitów emisji. Na negatywne opinie komisji operator może złożyć skargę do sądu. Obok limitów dostarczanych bezpłatnie, państwo francuskie pozostawia sobie pewną rezerwę limitów. Po nowelizacjach prawa krajowego z dnia 28 juin 2012 r. przyjęto, że pozostałe nierozdzielone limity i nie dostarczone operatorom bezpłatnie podlegają licytacji. Prawo do zbywania limitów emisji i przyznawania identycznych uprawnień nowym ich posiadaczom (także tym, którzy nie przyznano pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych) umożliwiło powstanie, obok podstawowego (prowadzonego przez władzę publiczną), także wtórnego

rynku limitów. Aby zapewnić sprawny przebieg transakcji na poziomie krajowym, jak i jego kontrolę, wprowadzono rejestr limitów na rachunku otwartym ich właścicieli. Umożliwia on monitorowanie przebiegu transakcji na limitach pomiędzy różnymi właścicielami dzięki ewidencjonowaniu transakcji z wpływających na rachunki posiadaczy limitów w czasie rzeczywistym. Stanowi on zatem, jak podkreśla Autorka, rejestr o charakterze księgowym.

Szczególnego podkreślenia wymaga rzetelna analiza przeprowadzona przez Doktorantkę w podrozdziale drugim i trzecim rozdziału czwartego, dotycząca kwalifikacji prawnej limitów emisji gazów cieplarnianych, oparta na francuskiej regulacji normatywnej oraz poglądach doktryny. Podkreślając brak ustalenia zarówno w protokole z Kioto jak i w Dyrektywie 2003/87/WE, charakteru prawnego limitów emisji gazów cieplarnianych do atmosfery, pokazana została ewolucja kształtowania się definicji w literaturze i regulacjach francuskich, wychodząc od klasycznego modelu pozwoleń administracyjnych, poprzez instrumenty finansowe i kończąc na dobrach ruchomych niematerialnych. W oparciu o te badania Doktoranta przyjęła, że francuskie limity emisji gazów cieplarnianych stanowią niematerialne dobra ruchome o charakterze hybrydowym. Umożliwiają ustawodawcy francuskiemu wybór konkretnych przepisów Kodeksu monetarnego i finansowego dla handlu limitami emisji, w jednym przypadku tak, jakby to były instrumenty finansowe, a w innych sytuacjach uznaje je za niematerialne dobra ruchome chronione przez instrumenty prawa cywilnego (ss. 92 i 104). Dominujące jest jednak, jak wskazuje Autorka, to drugie ujęcie. Słusznie wskazuje jednocześnie na problemy występujące w przypadku zbywania limitów emisji pomiędzy państwami definiujące różnie charakter prawny badanych emisji (s. 106).

Inaczej została natomiast przeprowadzona analiza metod księgowania limitów emisji gazów cieplarnianych we francuskich spółkach niepublicznych (rozdz. 5). Podstawą analizy jest w zasadzie warstwa normatywna regulująca zasady obowiązujące w stosunku do tych podmiotów, z pominięciem francuskiej literatury prawniczej. Autorka wskazała, że według obowiązującego ustawodawstwa badane limity emisji stanowią składnik wartości niematerialnych, które w ewidencji są wyceniane według wartości rynkowej, o ile zostały przydzielone bezpłatnie przez państwo. Pozostałe limity w ramach okresu wieloletniego powinny być natomiast wymienione jako wpłaty na pokrycie zobowiązań (s.107-108). W rzetelny sposób Doktorantka przedstawia metody rozliczania księgowego limitów emisji gazów cieplarnianych we wszystkich trzech okresach planów rozdziału limitów emisji, z uwzględnieniem

dwóch metod ujęcia księgowego. W zależności od rodzaju charakteru prowadzonej działalności przez przedsiębiorstwa, wyróżniona została metoda rozliczeniowa stosowana do przedsiębiorstw przemysłowych (z uwzględnieniem limitów emisji jako aktywów czy pasywów) oraz do przedsiębiorstw handlowych, gdzie nie ustala się wartości limitów emisji. Nie są one tym samym wprowadzane do bilansu, a są ewidencjonowane jako papiery wartościowe dające prawo własności.

Z uwagi na przyjęte przez UE zobowiązanie, aby w trzecim okresie planu rozdziału limitów emisji (2013-2020) dążyć do redukcji emisji gazów cieplarnianych i wprowadzonym w związku z tym zakazem, aby żadnemu państwu członkowskiemu nie zezwolić na zwiększenie emisji tych gazów do 2020 r. o więcej niż 20% w porównaniu do poziomu 2005 r., wystąpiła konieczność zaktualizowania sposobu księgowania omawianych limitów emisji. Autorka wskazała, że aktualizacja metody księgowania w III. okresie planu rozdziałów polega na wprowadzeniu od 1 stycznia 2014 r. tzw. normy 21. Można w tym miejscu postawić pytanie, czy zmiana metody księgowania w ocenie Doktorantki przyczyniła się do ograniczania emisji gazów do atmosfery?

3.6 Przedmiotem analizy w rozdziale szóstym dysertacji jest system obrotu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w Polsce (s. 120-145). W pierwszej części rozdziału Autorka szczegółowo przedstawia i bada transpozycję przepisów prawa Unii Europejskiej do polskiego porządku prawnego. Ciekawie, w ujęciu ewolucji regulacji prawnych, zostały zaprezentowane aż na ośmiu stronach rozważania o polskim systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych z uwzględnieniem regulacji podstawowej w tym zakresie ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. 2015 poz. 1223).

Druga część rozdziału poświęcona jest zasadom księgowania uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na gruncie ustawy o rachunkowości. W oparciu o regulacje tej ustawy Doktorantka słusznie przyjęła, że właściciele uprawnień do emisji gazów cieplarnianych mogą wykorzystywać przyznane uprawnienia do realizacji własnych celów redukcyjnych emisji gazów i umorzyć je w związku z wprowadzeniem dwutlenku węgla do atmosfery, sprzedać lub zachować je na przyszłe okresy rozliczeniowe (s.133). Tym samym wskazany został ich zbywalny charakter, posiadanie przez nie realnej wartości rynkowej. Oznacza to także posiadanie cech właściwych dla praw majątkowych umożliwiających identyfikację, wycenę, ujęcie w rachunkowości i

sprawozdawczości finansowej a także opodatkowanie podatkiem dochodowym. Dla konsekwencji opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych elementem konstrukcyjnym tego podatku są koszty uzyskania przychodów. Autorka analizuje to zagadnienie w kontekście ustalenia rodzaju wydatków poniesionych przez podatnika, które można będzie zakwalifikować jako koszty uzyskania przychodów w tym podatku. Na stronach 138-141 opracowania Doktorantka analizuje interpretację podatkową Ministra Finansów, a także orzeczenie NSA wydane z uwzględnieniem tego stanowiska, które słusznie traktuje jako aktualne dla przedmiotu rozważań. Słusznie także przyjmuje, że wydatki poniesione na nabycie uprawnień do emisji CO₂ w celu ich wykorzystania na własne potrzeby, stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodem, (o którym mowa w art. 15 ust. 4, 4b-4c u.p.o.p.) uzyskanym przez podmiot ze sprzedaży wyprodukowanej energii oraz ciepła.

Warto jednak zaznaczyć, że Doktorantka błędnie przywołała stanowisko Ministra Finansów (s. 138). Nie jest to bowiem interpretacja, a jedynie zmiana interpretacji, którą wydał Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów (interpretacja indywidualna z dnia 7 maja 2013r., IPPB5/423-181/13-3/RS).

3.7. Kluczowe znaczenie z punktu widzenia wyrażonej w tytule pracy koncepcji kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych powinien odgrywać rozdział siódmy (s. 146-166). Już jednak sama obszerność tego rozdziału, obejmującego jedynie 10% całości rozprawy, budzi obawy. Także sama treść rozdziału nie wydaje się w pełni korespondować z tytułem całej pracy. Autorka skupia się bowiem, podobnie jak w rozdziale trzecim, na mechanizmie odwrotnego obciążenia handlem uprawnieniami traktowanymi jako świadczenie usług oraz w niewielkim zakresie miejscem świadczenia usług. Przedstawia również problem pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych w kontekście wybranych elementów konstrukcji polskiego podatku od towarów i usług. Zarówno rozdział trzeci, jak i omawiany rozdział siódmy, pozostawiają pewien niedosyt w zakresie przesądzenia przez Autorkę kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych.

Uważam, że Autorka zbyt mało miejsca, zaledwie pół strony (s.162-163), poświęciła kwestii miejsca świadczenia usług, stanowiącego jedno z donioślejszych zagadnień podatku od towarów i usług. Wydaje się, że dla kompletności przedmiotu badań należałoby rozważyć także zagadnienie zbycia przez przedsiębiorcę uprawnień do emisji na rzecz: podmiotów z terytorium państwa trzeciego lub mających siedzibę czy miejsce zamieszkania na

terytorium UE, w kontekście miejsca świadczenia usług. Analizie powinno być poddane także zagadnienie mechanizmu podzielonej płatności czy też specyfiki wystawiania faktur dokumentujących usługę handlu uprawnieniami emisji gazów cieplarnianych, opartej na analizie art. 106 lit. e ustawy o podatku od towarów i usług.

Co więcej, analiza normatywna ogranicza się bardzo często jedynie do cytowania przepisów, bez pogłębionej analizy prawnej (np. s. 152-156). Ponadto na str. 151-162 wykorzystano prawie dokładnie treść interpretacji podatkowej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, jedynie nieco parafrazując niektóre początki zdań.

3.8. W ostatnim rozdziale pracy (s. 166-202) Autorka stara się odpowiedzieć na pytanie, do jakiej kategorii praw należy zaliczyć uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych na gruncie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, aby następnie zająć się statusem cywilnoprawnym powietrza. Rozważania te, jakkolwiek ciekawe, nie odpowiadają jednak na podstawowe pytanie, wynikające z tytułu pracy, o kwalifikację prawnopodatkową pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Z tego powodu należy uznać, że rozprawa dotyczy w przeważającej mierze prawa administracyjnego (w tym energetycznego i prawa ochrony środowiska). Wydaje się, że przedstawione w rozdziale ósmym rozważania na gruncie prawa administracyjnego oraz prawa cywilnego powinny prowadzić Autorkę do przedstawienia autorskiej koncepcji prawnopodatkowej kwalifikacji pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych. Być może należałoby w tym rozdziale dokonać pogłębionej analizy podobieństw i różnic między francuskim i polskim systemem obrotu pozwoleńmi na emisję gazów cieplarnianych. Rozważania te mogłyby stanowić podstawę przedstawienia postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda* w zakresie polskiego porządku prawnego.

Sformułowane uwagi mają charakter polemiczny i nie podważają wartości recenzowanej rozprawy. W zakończeniu pragnę jeszcze raz podkreślić, że rozprawa mgr Mai Czarzastej-Zybert jest oparta na znajomości literatury i orzecznictwa. Zasadniczy cel badawczy sformułowany we wstępie rozprawy został osiągnięty. Autorka przedstawia własne stanowisko w jasny i konsekwentny sposób, umiejętnie wspierając je od strony teoretycznej i pozytywno - prawnej. Dodatkowa wartość rozprawy płynie z aktualności jej tematu.

4. Konkluzja

W konkluzji stwierdzam, że przedłożona mi do recenzji rozprawa doktorska mgr Mai Czarzastej-Zybert pt. „Koncepcja kwalifikacji prawno-podatkowej pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych na przykładzie regulacji w prawie francuskim i polskim” (Warszawa 2019 r., s. 228), stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Autorka wykazała się wiedzą prawniczą. Wykazała się również umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgr Mai Czarzasty-Zybert spełnia przesłanki określone 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 (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 882) i może być przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Wrocław, 10 grudnia, 2019 r.

