

Szkoła Doktorska
przy Wydziale Prawa i Administracji
Uniwersytetu Gdańskiego
mgr Piotr Marcin Gajewski

STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ

„Oddziaływanie prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną”

Promotor: dr hab. Edvardas Juchnevičius, prof. UG

Przedmiotem badań w niniejszej rozprawie doktorskiej są wyłącznie akty prawne referujące wprost do pojęcia „podatku”, takie jak podatek akcyzowy, podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek od nieruchomości. Rozważania nie są zasadniczo prowadzone w zakresie opłat, które mogą rzutować na sytuację prawnopodatkową wytwórców energii elektrycznej. Powodami takiego zakreszenia obszaru badawczego są: niejednoznaczny charakter tychże opłat z powodu braku precyzyjnego określenia ekwiwalentnego świadczenia w przypadku opłat z zakresu prawa ochrony środowiska (np. opłata za korzystanie ze środowiska oraz opłata emisyjna, o których mowa w art. 272 pkt 1 i pkt 4 ustawy – Prawo ochrony środowiska) oraz sposób ujęcia elementów konstrukcyjnych opłat w sposób angażujący wysoką wiedzę techniczną z zakresu energetyki. Zawarcie w przepisach pojęć z zakresu energetyki uniemożliwia stanowienie przepisów w sposób wykorzystujący prawo podatkowe do wpływania na sytuację prawnopodatkową podatnika. Przykładami takich opłat są: opłata mocowa w rozumieniu art. 69 ust. 1 ustawy o rynku mocy czy opłata OZE, o której mowa w art. 95 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii. Opłaty mogą być jednak wzmiankowane w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej w zakresie w jakim konieczność jej zapłaty może wywoływać określone skutki prawnopodatkowe.

Zakreślenie tematyki rozprawy doktorskiej jedynie do procesu wytwarzania energii elektrycznej podyktowane jest tym, że to właśnie na tym etapie dochodzi do powstania określonego dobra w postaci energii elektrycznej. Wytworzenie energii elektrycznej umożliwia bowiem przeprowadzanie innych procesów energetycznych wskazanych w art. 3 pkt 7 ustawy

– Prawo energetyczne, tj. przetwarzania, przesyłania, magazynowania, dystrybucji oraz użytkowania. W konsekwencji, to etap wytwarzania energii elektrycznej skutkuje możliwością uzyskiwania określonych przysporzeń majątkowych. W przyszłości te dochody skutkować mogą koniecznością zapłaty zobowiązań podatkowych. Za wytwarzanie energii elektrycznej należy przyjąć poddawanie nośników energii różnorodnym procesom fizycznym i chemicznym, których skutkiem jest wytworzenie energii elektrycznej. Niniejsze badania skupiają się zarówno na procesie wytwarzania energii elektrycznej jako przedmiocie prowadzenia działalności gospodarczej oraz na wytwarzaniu energii elektrycznej na własne potrzeby. Za wytwórcę energii elektrycznej, w rozumieniu niniejszej dysertacji, należy uznać każdy podmiot wytwarzający energię elektryczną, niezależnie od przyczyn zamierzonych przez ustawodawcę. Katalog podmiotów mogących być uważanymi za wytwórców energii elektrycznej w rozumieniu niniejszej rozprawy doktorskiej stanowią:

- podmioty wytwarzające energię elektryczną w ramach działalności gospodarczej w celu jej sprzedaży;
- podmioty wytwarzające energię elektryczną w ramach działalności gospodarczej na potrzeby własne;
- podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, które wytworzoną energię elektryczną zużywają na własne potrzeby;
- podmioty częściowo sprzedające energię elektryczną przedsiębiorstwom energetycznym w ramach rozliczeń w jednym z systemów rozliczeń prosumenckich.

Pierwszym celem niniejszej rozprawy doktorskiej jest analiza wpływu prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną w Polsce. Drugim celem tejże dysertacji doktorskiej jest sformułowanie ogólnego katalogu zasad oddziaływania przez prawodawcę za pomocą prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną. Trzecim celem niniejszego opracowania jest dokonanie oceny obecnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego oddziałujących na podmioty wytwarzające energię elektryczną oraz wskazanie ewentualnych dalszych kwestii wymagających od ustawodawcy wprowadzenia dalszych regulacji na gruncie prawa podatkowego.

1. Głównymi celami ustawodawcy krajowego, realizowanymi przez prawo podatkowe w sektorze energetycznym, są ochrona środowiska, zrównoważony rozwój i bezpieczeństwo energetyczne, a także ochrona rynku wewnętrznego UE.

2. Prawo podatkowe w Polsce bardziej skupia się na wykorzystywaniu funkcji stymulacyjnej podatków w sposób zachęcający aniżeli zniechęcający do poszczególnych zachowań w zakresie wytwarzania energii elektrycznej.
3. Obciążenia finansowe ponoszone przez producentów energii elektrycznej są częściowo rekompensowane przez system zachęt podatkowych.
4. W polskim systemie podatkowym przewidziane są takiego rodzaju zachęty podatkowe, których dopuszczalność skorzystania z nich przez podatnika determinują warunki eksploatacji obiektów budowlanych wykorzystywanych do wytwarzania energii elektrycznej.
5. Ustawodawca krajowy wspiera koncepcję zielonego budownictwa oraz zrównoważonego budownictwa w celu upowszechniania wykorzystywania odnawialnych źródeł energii do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem podatków bezpośrednich i pośrednich, lecz nie wykorzystuje do tego podatku od nieruchomości.

Niniejsza rozprawa doktorska składa się z pięciu rozdziałów. Pierwszy rozdział można podzielić na dwie części. W ramach pierwszej części, poruszone są kwestie składające się na zarys historyczny opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej. Wywód ten przysłuży się procesowi weryfikacji hipotezy pierwszej i drugiej. Na początku prowadzone są rozważania odnośnie do instytucji prawnej regaliów panującego, co dotyczy pierwotnej energii przyrody. Kolejnym elementem pierwszego rozdziału jest przedstawienie dysputy między Arthurem Pigou a Robertem Coasem odnośnie do modelu ekonomicznego obciążenia prowadzenia działalności szkodliwej dla środowiska. Ostatnim elementem zarysu historii opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej jest przedstawienie uregulowań w tej materii z czasów II RP, PRL oraz III RP. Takowe rozważania umożliwiają zaakcentowanie rozwiązań stymulacyjnych wraz z pożądanymi przez ustawodawcę celami w okresie II RP, PRL oraz początkach istnienia III RP.

Drugą częścią pierwszego rozdziału stanowią rozważania odnoszące się do konstrukcji stosunków prawnofinansowych oddziałujących na sytuację prawną podmiotów wytwarzających energię elektryczną, za pomocą których będą weryfikowane hipotezy pierwsza i druga. W ramach tej części została poruszona materia odnośnie cech stosunków prawnofinansowych oraz stosunków prawnopodatkowych dotyczących relacji pomiędzy państwem działającym przez organy władzy publicznej a podmiotami dokonującymi wytwarzania energii elektrycznej. W tej części zostały przedstawione cechy stosunków prawnopodatkowych. Przede wszystkim, przedstawiono poszczególne obowiązki zarówno organów władzy publicznej, jak i podmiotów biernych powyżej wskazanych stosunków.

Ponadto, zostały przeprowadzone rozważania dotyczące natury energii elektrycznej, kopalnych nośników energii oraz odnawialnych źródeł energii na gruncie prawa cywilnego oraz prawa energetycznego.

Drugi rozdział dysertacji doktorskiej poświęcony jest polityce podatkowej ustawodawcy prowadzonej względem wytwarzania energii elektrycznej. W ramach tegoż doszło do zarysowania stosunku zawierania się polityki podatkowej państwa w polityce finansowej państwa. Zostały również przedstawione funkcje oraz zasady prawa podatkowego, którymi ustawodawca kieruje się przy stanowieniu przepisów dotyczących prawa podatkowego. Zarysowano także prawne ramy prowadzenia polityki energetycznej oraz polityki podatkowej, w sferze wytwarzania energii elektrycznej, na szczeblu polskiego oraz unijnego porządku prawnego. Wyszczególnione zostały główne cele prowadzenia unijnej i polskiej polityki podatkowej względem podmiotów wytwarzających energię elektryczną, którymi są:

- ochrony środowiska naturalnego oraz zapewnienie zrównoważonego rozwoju,
- zapewnienia bezpieczeństwa energetycznego oraz postępowanie w duchu unijnej solidarności energetycznej;
- przeciwdziałania zakłóceniom konkurencji i rynku wewnętrznego w UE.

Istotnym ograniczeniem w oddziaływaniu za pomocą prawa podatkowego względem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w wytwarzaniu energii elektrycznej są unijne obwarowania dotyczące niedozwolonej pomocy publicznej. W ramach drugiego rozdziału niniejszej rozprawy doktorskiej została również poruszona problematyka pomocy publicznej, ze szczególnym uwzględnieniem prawnych przesłanek uznania pomocy publicznej za dozwoloną w przypadku przyznania jej przedsiębiorstwom wytwarzającym energię elektryczną. Zwieńczeniem drugiego rozdziału jest przedstawienie historii kształtowania się polityki energetycznej oraz polityki podatkowej względem wytwarzania energii elektrycznej w wybranych państwach UE, takich jak:

- Niemcy – wybór tego państwa został podyktowany największym w UE udziałem odnawialnych źródeł energii w miksie energetycznym;
- Francja – wybór tego państwa został podyktowany największym w UE udziałem energii jądrowej w miksie energetycznym;
- Hiszpanii – wybór tego państwa został podyktowany jednym z największym w UE udziałem energii wiatrowej w miksie energetycznym;

- Szwecja – wybór tego państwa został podyktowany największym w UE udziałem hydroenergii w miksie energetycznym.

Trzeci rozdział dotyczy problematyki oddziaływania za pomocą podatków na podatników wytwarzających energię elektryczną w zakresie opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej podatkami pośrednimi, tj. podatkiem akcyzowym oraz podatkiem od towarów i usług. W szczególności przeprowadzono wywód w zakresie przepisów odnoszących się do zwolnień podatkowych, wyłączeń podatkowych oraz przepisów regulujących obowiązki instrumentalne podatników. energii elektrycznej podatkami pośrednimi, tj. podatkiem akcyzowym oraz podatkiem od towarów i usług. W ramach niniejszego rozdziału została przedstawiona koncepcja podatku prośrodowiskowego jako podatku, którego celem jest zrealizowanie zasady prawa ochrony środowiska „zanieczyszczający płaci”. W ramach niniejszego rozdziału rozprawy doktorskiej, zaproponowane zostało dokonanie rozróżnienia pomiędzy podatkiem środowiskowym a podatkiem prośrodowiskowym. Zostało również opisane wyróżnienie poszczególnych podatków środowiskowych i prośrodowiskowych wskazywanych w doktrynie prawa finansowego. Niniejszy rozdział zawiera również zarysowanie cech podatków pośrednich, w rozumieniu prawa unijnego, ze szczególnym uwzględnieniem specyfiki natury energii elektrycznej jako przedmiotu opodatkowania tymi podatkami. Wskazane zostały również same przejawy realizacji funkcji stymulacyjnej podatków względem wytwarzania energii elektrycznej oraz wykorzystywania produktów energetycznych do wytwarzania energii elektrycznej.

Czwarty rozdział stanowi rozważania na temat przejawów oddziaływania prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną w podatkach dochodowych, tj. w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych. W szczególności przeprowadzono wywód odnośnie przepisów regulujących dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania energii elektrycznej. Wskazane i opisane zostały również skutki prawnopodatkowe stosunków prawnych występujących u podmiotów wytwarzających energię elektryczną.

Piąty rozdział poświęcony jest materii oddziaływania przepisami podatkowymi na podmioty wytwarzające energię elektryczną w podatku od nieruchomości. W szczególności uwzględniono przepisy nakładające uprawnienie do ustanawiania przez rady gmin uchwał regulujących stawki i zwolnienia w podatku od nieruchomości. Przeanalizowano także przepisy dotyczące zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W niniejszym rozdziale opisana została kwestia władztwa podatkowego gmin oraz konstrukcji

prawnej uprawnienia gmin do stanowienia dodatkowych przedmiotowych zwolnień podatkowych niż wyrażone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w uchwałach rady gmin.

W ramach niniejszej rozprawy doktorskiej zostały wykorzystane takie metody badawcze jak metoda dogmatycznoprawna, metoda historycznoprawna oraz metoda komparatystyczna. Metoda dogmatycznoprawna została zastosowana w celu analizy tekstów aktów prawnych zarówno prawa krajowego oraz wspólnotowego, a także zagranicznych porządków prawnych. Metoda historycznoprawna została zastosowana z uwagi na wywodzenie pierwowzoru opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej z instytucji prawnej regaliów panującego oraz w celu porównania obecnego stanu regulacji podatkowych odnośnie wytwarzania energii elektrycznej z regulacjami z czasów II RP oraz PRL. Metodę komparatystyczną wykorzystano w celu porównania polskiej polityki podatkowej względem opodatkowania wytwarzania energii elektrycznej z innymi porządkami prawnymi państw europejskich.

Na podstawie przeprowadzonego powyżej wywodu w ramach rozprawy doktorskiej, należy wymienić następujące zasady oddziaływania przez prawodawcę za pomocą prawa podatkowego na podmioty wytwarzające energię elektryczną:

- zasada prymatu wykorzystywania funkcji stymulacyjnej podatków do zachęcania podatników do określonych działań nad zniechęcaniem podatników – Przedmiotowy prymat zachęcania podatników do pewnych zachowań, aniżeli zniechęcania objawia się w znacznej przewadze ilościowej instytucji prawnopodatkowych mających na celu zachęcać podatników do podejmowania zamierzonych przez ustawodawcę działań nad ilością instytucji prawnopodatkowych mających zniechęcać podatników do określonych działań w polskim ustawodawstwie podatkowym rzutującym na opodatkowanie wytwórców energii elektrycznej w zakresie podatków pośrednich oraz podatków dochodowych.
- zasada zachęcania podatników do korzystania z nieemisyjnych oraz niskoemisyjnych źródeł energii – Promowanie nieszkodliwych albo szkodliwych w niewielkim stopniu dla środowiska rozwiązań technologicznych w dziedzinie wytwarzania energii elektrycznej jest w stanie zapewnić bezpieczeństwo ekologiczne obecnemu i przyszłym pokoleniom. Realizacja tejże zasady widoczna jest na kanwie podatków pośrednich i dochodowych rzutujących na wytwórców energii elektrycznej.
- zasada zniechęcania podatników do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą wysokoemisyjnych źródeł energii – Projektowane zmiany dyrektywy 2003/96 zawierają

bowiem nowy katalog minimalnych stawek opodatkowania poszczególnych produktów energetycznych podatkiem akcyzowym w UE. Na przykład produkty energetyczne mające zastosowanie do paliw silnikowych, benzyna czy olej napędowy objęte są minimalną stawką w wysokości 10,75 EUR/GJ. Natomiast paliwa niskoemisyjne czy odnawialne paliwa pochodzenia niebiologicznego objęte są stawką 0,15 EUR/GJ.

- zasada uzupełniania polityki energetycznej państwa za pomocą polityki podatkowej państwa – Przedmiotowa zasada ta uosobiona jest poprzez wskazywanie zarówno w krajowych oraz unijnych aktach typu *soft law*. Akty te zawierają bowiem twierdzenia, że wprowadzanie różnego rodzaju zachęt podatkowych umożliwić może osiągnięcie zamierzonych celów poprzez upowszechnianie wykorzystywania określonego rodzaju źródła energii, np. w przypadku rozważania zachęt podatkowych dla upowszechnienia się technologii wykorzystujących wodór albo dążenie do upowszechnienia nieemisyjnych oraz zrównoważonych źródeł energii w ramach proponowanych zmian w dyrektywie 2003/96.
- zasada prowadzenia wspólnej polityki podatkowej w UE względem podatków pośrednich dotyczących energii elektrycznej i produktów energetycznych – Na mocy art. 113 TFUE RUE może uchylać przepisy mające na celu zharmonizowanie w państwach członkowskich UE przepisów odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy oraz innych podatków pośrednich. Należy mieć jednak na uwadze art. 113 TFUE *in fine*, który ogranicza delegację do zharmonizowania wskazanych wcześniej podatków jedynie do takiego zakresu, w jakim harmonizacja jest niezbędna do zapewnienia rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.
- zasada opodatkowania zużycia energii elektrycznej oraz produktów energetycznych podatkami pośrednimi zamiast opodatkowania zanieczyszczeń – Obecne i proponowane brzmienie dyrektywy 2003/96 zawierają katalog produktów energetycznych, których wykorzystywanie stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym. Stąd to nie spowodowane zanieczyszczenie, a wykorzystany produkt energetyczny staje się przedmiotem opodatkowania. W przypadku zanieczyszczeń, unijny i polski prawodawca decyduje się na wprowadzenie różnego rodzaju opłat obciążających emisję zanieczyszczeń do środowiska.
- zasada opodatkowania wytwórców energii na etapie wybudowania infrastruktury niezbędnej do wytwarzania energii elektrycznej, zużycia energii elektrycznej oraz produktów energetycznych do wytwarzania energii elektrycznej oraz dochodów

powstałych w związku ze sprzedażą wytworzonej energii elektrycznej w ramach prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej – Jako że ustrojodawca nie dokonuje szczegółowego określenia rodzaju odpowiedzialności za stan środowiska w rozumieniu art. 86 Konstytucji, należy rozpatrywać takową odpowiedzialność w ujęciu szerokim. Tym samym, ustawodawca jest uprawniony do stanowienia przepisów prawa podatkowego w sposób zadośćuczyniający zasadzie „zanieczyszczający płaci” poprzez opodatkowanie każdego etapu działalności mogącej potencjalnie pogorszyć stan środowiska naturalnego.

W ramach niniejszej rozprawy doktorskiej wysunięto następujące postulaty *de lege ferenda*:

- przyjęcie rozwiązań podobnych „ulgi termomodernizacyjnej” w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Taki przepis dotyczyć by mógł podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy dokonują wytwarzania energii elektrycznej za pomocą odnawialnych źródeł energii na swoje własne potrzeby;
- rozszerzenie katalogu przychodów wyłączonych z katalogu przychodów z zysków kapitałowych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych o takie przysporzenia, które wiążą się z instrumentami finansowymi będącymi częścią koncepcji „zielonych finansów” czy „zrównoważonych finansów”;
- potrzebę wprowadzenia do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnego odesłania do przepisów ustawy – Kodeks cywilny w zakresie ustalenia osoby podatnika od budowli i budynków posadowionych na wydzierżawionym terenie;
- wprowadzenie w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia podatkowego dla wszelkich obiektów budowlanych służących do wytwarzania energii elektrycznej na własne potrzeby, tak jak § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego obejmuje zwolnieniem zużycie energii elektrycznej wytwarzanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, jeżeli jej wytwórca zużywa energię elektryczną na własne potrzeby.
- uregulowanie w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnień podatkowych dotyczących linii bezpośrednich oraz zwolnień podatkowych dotyczących wykorzystywania do działalności gospodarczej gruntów o słabej bonitacji gleby.
- wprowadzenie niższej stawki maksymalnej podatku od nieruchomości względem budynków, co do których doszło do zrealizowania przedsięwzięcia służącego poprawie

efektywności energetycznej w rozumieniu art. 19 ust. 1 ustawy o efektywności energetycznej.