



DECYZJA

Na podstawie art. 34 ust. 5 i ust. 16 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t. j. Dz. U. z 2024 r., poz. 236) w związku z art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. 2024 r., poz. 572), po rozpoznaniu wniosku [REDAKTOWANE] z dnia 25 lipca 2022 r. (data wpływu do UMWO dnia 19 kwietnia 2024 r.) o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w jego sprawie indywidualnej (interpretacja indywidualna), reprezentowanej przez pełnomocnika

uznają za nieprawidłowe

stanowisko Strony, iż w przypadku rozliczania emisji gazów z instalacji objętej systemem handlu uprawnieniami przy zastosowaniu metodyki bilansu masowego uregulowanej w art. 25 Rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2018/2066 z dnia 19 grudnia 2018 r., uprawnione jest korzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 273 ust. 4 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t. j. Dz. U. z 2024 r., poz. 54), tj. zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w odniesieniu do tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla) w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla (CO₂), zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 589).

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 19 kwietnia 2024 r. znak: DSA-WZE.0169.1.2024.MZ Minister Klimatu i Środowiska zawiadomił Marszałka Województwa Opolskiego o wydaniu decyzji stwierdzającej nieważność w całości milczącego zakończenia postępowania, tj. interpretacji indywidualnej z dnia 11 kwietnia 2024 r. znak DSA-WZE.026.15.2023.MZ, a na podstawie art. 65 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. 2024 r., poz. 572) - dalej Kpa, przekazał zgodnie z właściwością Marszałkowi Województwa Opolskiego wniosek [REDAKTOWANE] z dnia 25 lipca 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej (data wpływu pisma do tut. Urzędu 19 kwietnia 2024 r.). Minister Klimatu i Środowiska wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przekazał również Marszałkowi Województwa Śląskiego oraz Marszałkowi Województwa Małopolskiego jako organom właściwym ze względu na miejsce korzystania ze środowiska.

Ww. wniosek [REDAKTOWANE] (dalej: Spółka) datowany na 25 lipca 2022 r. o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej, co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek

świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej na podstawie art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236) (dalej: PP) został najpierw złożony dnia 1 sierpnia 2022 r. do Ministra Klimatu i Środowiska. Wniosek Strony złożony został w związku z powzięciem przez Spółkę wątpliwości prawnych dot. stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, tj. art. 273 ust. 4 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2024 r. poz. 54) (dalej: POŚ) dotyczącego możliwości zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w odniesieniu do tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla) w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla (CO₂), zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2023 r. poz. 589 ze zm.) (dalej: ustawa USHUE). W dniu 1 września 2022 r. przed Ministrem Klimatu i Środowiska doszło do milczącego zakończenia postępowania wszczętego na skutek wniosku Spółki z dnia 25 lipca 2022 r. Minister Klimatu i Środowiska decyzją z dnia 11 kwietnia 2024 r. znak: DSA-WZE.026.15.2023.MZ stwierdził nieważność w całości milczącego zakończenia postępowania, tj. interpretacji indywidualnej stwierdzającej prawidłowość stanowiska Spółki przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2022 r. co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej. Powyższa decyzja Ministra została wydana ze względu na fakt, iż milczące zakończenie postępowania, tj. interpretacja indywidualna stwierdzająca prawidłowość stanowiska Spółki przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2022 r. zawierała kwalifikowaną wadę prawną, o której mowa w art. 156 § 1 pkt 1 Kpa. Właściwym do rozpatrzenia ww. wniosku jest marszałek województwa właściwy ze względu na miejsce korzystania ze środowiska. Z uwagi na fakt, iż w świetle przepisów prawa materialnego tj. ustawy POŚ, organ ten jest organem podatkowym odpowiedzialnym za przyjmowanie ww. opłat i wykazu służącego do ich ustalania oraz ich redystrybucji na beneficjentów systemu opłatowego, a także organem odpowiedzialnym za egzekucję ww. obowiązku. Przedmiotowe milczące zakończenie postępowania zapadło przed ministrem właściwym do spraw klimatu, a więc organem niewłaściwym, w związku z powyższym organ obowiązany był do wyeliminowania tegoż milczącego zakończenia postępowania z obrotu prawnego.

O uzyskaniu waloru ostateczności w dniu 1 maja 2024 r. ww. decyzji stwierdzającej nieważność, Minister Klimatu i Środowiska powiadomił tutejszy Organ odrębnym pismem znak: DSA-WZE.0169.1.2024.MZ z dnia 13 maja 2024 r. (wpływ do tut. Urzędu dnia 14 maja 2024 r.).

W ślad i w konsekwencji powyższej decyzji Ministra, Organ ten postanowieniem z dnia 15 maja 2024 r. stwierdził nieważność wydanego przezeń - w trybie art. 122f Kpa - zaświadczenia z dnia 13 listopada 2023 r., znak: DSA-WZE.026.4.2023.PP o milczącym załatwieniu sprawy.

We wniosku z dnia 25 lipca 2022 r. Strona zwróciła się o przedstawienie interpretacji indywidualnej w zakresie:

- 1) Czy w przypadku rozliczania emisji gazów z instalacji objętej systemem handlu uprawnieniami przy zastosowaniu metodyki bilansu masowego uregulowanej w art. 25 Rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2018/2066 w sprawie monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych na podstawie dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz zmieniającego rozporządzenie Komisji (UE) nr 601/2012 („Rozporządzenie 2018/2066”), uprawnione jest korzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 273 ust. 4 POŚ, tj. zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w odniesieniu do tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla) w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla (CO₂), zgodnie z przepisami USHUE?

Do wniosku zostało dołączone pełnomocnictwo nr 173/2022 z dnia 11 lipca 2022 r. dotyczące reprezentowania [REDAKTOWANE] przez [REDAKTOWANE]

w zakresie:

- 1) złożenia wniosku o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej do Ministerstwa Klimatu i Środowiska,
- 2) podejmowania wszystkich czynności związanych ze złożeniem wniosku o zajęcie stanowiska co do interpretacji przepisów prawa do Ministerstwa Klimatu i Środowiska.

Z dołączonego do wniosku pełnomocnictwa nie wynikało umocowanie do występowania przed Marszałkiem Województwa Opolskiego. Z uwagi na braki formalne przekazanego wniosku z dnia 25 lipca 2022 r. tut. Organ pismem z dnia 29 kwietnia 2024 r. znak: DOŚ-ROP.700.1.2024.ALe, wezwał Wnioskodawcę, na podstawie art. 34 ust. 6 PP o uzupełnienie braków we wniosku w zakresie uregulowania opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej w wysokości 40,00 zł, natomiast pismem z dnia 9 maja 2024 r. znak: DOŚ-ROP.700.1.2024.ALe, wezwano Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez złożenie pełnomocnictwa do wystąpienia w imieniu [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE] z wnioskiem o wydanie wyjaśnienia do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej do Marszałka Województwa Opolskiego, dodatkowo wzywając również do opłacenia wyżej wymienionego wniosku opłatą w wysokości 40 zł.

Wnioskodawca przelewem dokonany w dniu 10 maja 2024 r. uzupełnił wniosek przekazując potwierdzenie uiszczenia opłaty, jak też przesyłając w dniu 16 maja 2024 r. stosowne pełnomocnictwo z dnia 10 maja 2024 r. nr 72/2024 dla [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE] do reprezentowania Spółki w sprawie, wraz z dowodem zapłaty opłaty skarbowej.

We wniosku o interpretację indywidualną Spółka przedstawiła następujące zdarzenie faktyczne (zaistniały stan faktyczny):

[REDAKTOWANE] jest producentem stali w instalacji objętej systemem handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (dalej „system EU ETS”) zgodnie z przepisami UStHE. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do tej ustawy instalacja Spółki jest objęta EU ETS w zakresie produkcji surowca odlewniczego lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 1,5 Mg na godzinę (we wniosku Strona wskazała 1,5 Mg co wydaje się być oczywistą omyłką pisarską zamiast 2,5 Mg na godzinę co nie rzutuje na treść niniejszego rozstrzygnięcia). Z tego tytułu Spółka rozlicza emisję gazów cieplarnianych (emisje z całego procesu produkcji, czyli cały węgiel pierwiastkowy wyemitowany z instalacji w postaci dwutlenku węgla (CO₂), tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłach (a także innych substancjach zawierających pierwiastek węgla) uprawnieniami do emisji w ramach systemu EU ETS, jak wskazała Strona - w oparciu o stosowaną metodykę bilansu masowego, o którym mowa w art. 25 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2018/2066 z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych na podstawie dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz zmieniającego rozporządzenie Komisji (UE) nr 601/2012 (dalej: rozporządzenie 2018/2066).

Obecnie spółka korzysta z przewidzianego w art. 273 ust. 4 POŚ zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza wyłącznie w zakresie emitowanego dwutlenku węgla (CO₂). W zakresie tlenku węgla (CO) oraz węgla zawartego w pyłach (a

także innych substancjach zawierających pierwiastek węgla) Spółka uiszcza w pełni opłatę za korzystanie ze środowiska. Spółka uważa, że w świetle obowiązujących przepisów, uiszczanie opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancjach zawierających pierwiastek węgla), w sytuacji, w której emisje tych gazów zostały rozliczone uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla (CO₂), zgodnie z przepisami UShUE stanowi problem podwójnego opodatkowania i w rzeczywistości prowadzi do podwójnego obciążenia fiskalnego Spółki. Spółka uważa, że powinna mieć możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancjach zawierających pierwiastek węgla) w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla (CO₂), zgodnie z przepisami UShUE.

Spółka swój wniosek uzasadnia tym, że zgodnie z przepisem art. 273 ust. 4 POŚ, przewidziano zwolnienie z obowiązku ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji. Zgodnie z tym przepisem prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji.

Zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 UShUE, emisja gazów cieplarnianych z instalacji dotyczy dwutlenku węgla, podtlenku azotu oraz perfluorowęglowodorów. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 5 UShUE, do kategorii „gazów cieplarnianych” zalicza się:

- a) gazy: dwutlenek węgla, metan, podtlenek azotu, fluorowęglowodory, perfluorowęglowodory, sześćiofluorek siarki;
- b) inne niż wymienione gazowe składniki atmosfery, zarówno naturalne, jak i antropogeniczne, które pochłaniają i reemitują promieniowanie podczerwone.

W powyższych przepisach UShUE tlenek węgla i zawartość węgla w pyłe nie są wymienione wprost jako gazy cieplarniane. UShUE nie definiuje i nie kataloguje innych gazowych składników atmosfery pochłaniających i reemitujących promieniowanie podczerwone. W art. 273 ust. 4 POŚ jest mowa wprost o „gazach lub pyłach” bez dalszego ograniczania tego katalogu wyłączenie do gazów cieplarnianych, w tym w szczególności do ograniczania pojęcia gazów cieplarnianych w rozumieniu definicji zamieszczonej w UShUE. Zdaniem Spółki zawarta w UShUE definicja nie przesądza o braku możliwości zakwalifikowania tlenku węgla i zawartości węgla w pyłe jako gazu i pyłu w rozumieniu art. 273 ust. 4 POŚ, a tym samym nie wyłącza możliwości skorzystania ze zwolnienia z ponoszenia opłaty za korzystanie ze środowiska w związku z emisją tlenku węgla i zawartości węgla w pyłe. Z art. 3 pkt 14 i 15 oraz art. 25 ust. 2 art. 43 ust. 1 Rozporządzenia 2018/2066 wynika, że tlenek węgla emitowany do atmosfery traktuje się jako molowo równoważną ilość dwutlenku węgla. Mechanizm bilansu masy służący do rozliczania emisji dwutlenku węgla w ramach systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych uwzględnia zatem w emisji dwutlenku węgla cały węgiel wyemitowany z instalacji Spółki w postaci dwutlenku węgla i tlenku węgla i zawartości węgla w pyłe. W oparciu o mechanizm bilansu masy prowadzący instalację objętą systemem EU ETS musi rozliczyć emisję tlenku węgla i zawartości węgla w pyłe w ramach systemu EU ETS. Spółka w kontekście powyższego dochodzi do wniosku, że zwolnienie jakie zostało przewidziane w przepisie art. 274 ust. 4 POŚ nie może dotyczyć jedynie gazów cieplarnianych zdefiniowanych w UShUE, ale powinno dotyczyć wszystkich gazów lub pyłów, które zostały wyemitowane do powietrza i zostały rozliczone uprawnieniami do emisji. Zdaniem Spółki wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ zawężająca możliwość skorzystania ze zwolnienia jedynie z emisji dwutlenku węgla w sytuacji, w której Spółka korzysta z metodyki bilansu na podstawie art. 25 Rozporządzenia 2018/2066 jest niewłaściwa i w rezultacie prowadzi do podwójnego obciążenia Spółki. Spółka twierdzi, że na podstawie art. 273 ust. 4 POŚ

powinna być uprawniona do korzystania ze zwolnienia od ponoszenia opłat za wprowadzanie również tlenku węgla i zawartości węgla w pyłe w zakresie w jakim emisja tych gazów została rozliczona przez Spółkę uprawnieniami do emisji CO₂ zgodnie z przepisami UShUE.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia faktycznego (zaistniałego stanu faktycznego) jest według Marszałka Województwa Opolskiego nieprawidłowe.

Ustawa ETS w art. 1 ust. 3 wymienia enumeratywnie gazy cieplarniane, do których zastosowanie mają jej przepisy. Zgodnie z tym artykułem emisja gazów cieplarnianych z instalacji dotyczy dwutlenku węgla (CO₂), podtlenku azotu (N₂O), perfluorowęglowodorów (PFCs). Natomiast w stosunku do emisji gazów nieujętych w ustawie ETS zastosowanie ma art. 285 ust. 3 POŚ, zgodnie z którym opłatę za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza ustala się na podstawie wielkości rocznej rzeczywistej emisji określonej w raporcie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji.

Na podstawie art. 1 ust. 3 i 5 UShUE systemem EU ETS jest objęta emisja gazów cieplarnianych z instalacji w zakresie dwutlenku węgla (CO₂), podtlenku azotu (N₂O), perfluorowęglowodorów (PFCs). Rodzaje działań prowadzonych w instalacjach wraz z wartościami progowymi odniesionymi do zdolności produkcyjnych tych instalacji i gazy cieplarniane przyporządkowane danemu działaniu, stanowiące kryteria uczestnictwa instalacji w systemie, określa załącznik nr 1 do ww. ustawy. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spółka eksploatuje instalację objętą systemem EU ETS prowadzącą działanie, o którym mowa w załączniku nr 1 do UShUE, tj. produkcja surówki odlewniczej lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 1,5 Mg na godzinę. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy przedmiotowemu działaniu został przyporządkowany gaz cieplarniany w postaci dwutlenku węgla (CO₂).

Instrumentem systemu EU ETS jest m.in. mechanizm rozliczania wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 UShUE. Corocznie, prowadzący instalację w systemie EU ETS jest zobowiązany składać raport na temat wielkości emisji gazów cieplarnianych wyemitowanych w roku poprzednim wraz ze sprawozdaniem z weryfikacji tego raportu (art. 86 UShUE). Z obowiązkiem corocznego raportowania wielkości emisji związany jest obowiązek rozliczania wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 UShUE. Wyemitowanie jednej tony dwutlenku węgla przez instalację objętą systemem EU ETS pociąga za sobą obowiązek umorzenia jednego uprawnienia do emisji. Rozliczenie wielkości emisji odbywa się za pomocą rachunku instalacji w rejestrze Unii i dotyczy umorzenia uprawnień do emisji w liczbie odpowiadającej różnicy pomiędzy sumą umorzonych na tym rachunku uprawnień do emisji w danym okresie rozliczeniowym, a sumą emisji z instalacji (art. 92 ust. 1 UShUE). W przypadku Spółki obowiązkiem w zakresie monitorowania, raportowania i rozliczania, o których mowa w UShUE objęta jest emisja gazu cieplarnianego jakim jest dwutlenek węgla.

Zgodnie z treścią przepisów UShUE pojęcie emisji zostało zdefiniowane jako gazy cieplarniane wprowadzane do powietrza w wyniku działań człowieka, związanych z eksploatacją instalacji (art. 3 pkt 4). Art. 3 pkt 5 UShUE wymienia gazy cieplarniane, jednakże należy pamiętać, że w odniesieniu do emisji z instalacji znaczenie mają gazy cieplarniane, które zostały przyporządkowane do działania prowadzonego w instalacji zgodnie z tabelą zamieszczoną w załączniku nr 1 do UShUE, zatem w przypadku Spółki obejmuje wyłącznie dwutlenek węgla.

Na podstawie art. 273 ust. 1 POŚ do katalogu opłat za korzystanie ze środowiska zalicza się:

- 1) opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza,
- 2) opłatę za wydane uprawnienia do emisji na zasadach określonych w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych,
- 3) opłatę za składowanie odpadów.

Organ zauważył, że zgodnie z art. 273 ust. 4 ustawy POŚ, prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. USHUE nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji. Zgodnie z art. 285a ust. 1 ustawy POŚ prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który nie rozliczył wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji zgodnie z art. 92 ust. USHUE, wnosi opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji tych gazów w danym roku kalendarzowym do dnia 30 kwietnia następnego roku albo w terminie 14 dni, licząc od dnia następującego po upływie terminu rozliczenia wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ust. 5 tej ustawy.

Ustawodawca przewidział w przywoływanym wyżej art. 273 ust. 4 POŚ zwolnienie przedmiotowe dla prowadzących instalację objętych systemem EU ETS, którzy dokonali rozliczenia wielkości emisji, zgodnie z art. 92 ust. 1 USHUE. Zwolnienie z obowiązku uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów w przypadku podmiotów prowadzących instalację w ramach systemu EU ETS dotyczy tylko gazów cieplarnianych objętych systemem, tj. dwutlenku węgla (CO₂), podtlenku azotu (N₂O), perfluorowęglowodórów (PFCs) i tylko w zakresie, w jakim dokonali oni umorzenia odpowiedniej liczby uprawnień do emisji w liczbie odpowiadającej różnicy pomiędzy sumą umorzonych na tym rachunku uprawnień do emisji w danym okresie rozliczeniowym a sumą emisji z instalacji albo operacji lotniczych. Użyte w art. 273 ust. 4 POŚ wyrażenie „...w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji” oznacza, że ustawodawca ograniczył zwolnienie z obowiązku uiszczania opłaty, o której mowa w art. 273 ust. 1 POŚ do gazów, które są objęte systemem EU ETS. Powyższe zastrzeżenie nie należy odczytywać, jak czyni to Spółka, w oderwaniu od pierwszej części regulacji, zgodnie z którym zwolnienie przysługuje podmiotowi, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS. Skoro art. 273 ust. 4 ustawy POŚ wyraźnie odsyła do USHUE, to występujące w tym przepisie pojęcia takie jak: emisja, gazy cieplarniane oraz rozliczenie emisji gazów cieplarnianych, mogą być rozumiane tylko i wyłącznie w takim znaczeniu, jakie nadają im odpowiednie przepisy USHUE. Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku Spółki, Spółka jest zwolniona z obowiązku uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów za emisję dwutlenku węgla, pod warunkiem wykonania obowiązku w postaci rozliczenia wielkości emisji. Inne rozumienie ww. przepisu w zw. z art. 1 ust. 3 i 5 i załącznikiem nr 1 do USHUE, zgodnie z którym, zwolnienie, o którym mowa w art. 273 ust. 4 POŚ dotyczy także tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgiel) doprowadziłoby do stosowania wykładni rozszerzającej przedmiotowego zwolnienia, co jest niezgodne z wolą ustawodawcy.

Wykładnia literalna zwolnienia zawartego w art. 273 ust. 4 POŚ wskazuje, że zwolnieniem objęte jest tylko rozliczenie wielkości emisji gazów objętych systemem EU ETS, w przypadku stanu faktycznego przedstawionego we wniosku będzie to dwutlenek węgla.

Zaprezentowany przez Spółkę pogląd, że zakres zwolnienia określonego w art. 273 ust. 4 ustawy POŚ obejmuje również emisję gazów i pyłów zawierających węgiel pierwiastkowy, które nie są gazami cieplarnianymi w rozumieniu art. 1 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 USHUE, nie zostały przyporządkowane do działania prowadzonego w instalacji ze względu, na które uczestniczy ona w systemie EU ETS (tabela w załączniku nr 1 do USHUE), a ponadto nie są objęte obowiązkiem rozliczenia emisji na podstawie art. 92 ust. 1 USHUE, nie może być zatem uznany za prawidłowy. Stanowisko Wnioskodawcy zmierza w istocie do przełamania jasnej i jednoznacznej językowo treści art. 273 ust. 4 POŚ i prawotwórczego rozszerzenia zakresu tego przepisu na gazy i pyły zawierające węgiel pierwiastkowy emitowane z instalacji, które jednak nie są objęte systemem EU ETS. Tymczasem jak wynika z orzecznictwa sądowego, dopuszczalne znaczenie językowe normy prawnej stanowi nieprzekraczalną granicę wykładni prawa. Innymi słowy stanowisko Wnioskodawcy ma

charakter postulatu de lege ferenda kierowanego do ustawodawcy, określającego jaką treść mógłby mieć art. 273 ust. 4 ustawy POŚ, a nie jaką rzeczywiście ma. Wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ proponowana przez Wnioskodawcę stanowi zatem próbę prawotwórczej zmiany tego przepisu i jest niedopuszczalna.

Tutejszy organ zwraca uwagę na przepisy art. 273 jak i art. 285a POŚ wprowadzone do krajowego porządku prawnego ustawą ETS z dnia 9 września 2015 r., która wprowadziła zmiany w zakresie opłat środowiskowych. Art. 285a ust. 1 POŚ reguluje sytuację, w której podmiot który rozliczył wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, wnosi opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji tych gazów w danym roku kalendarzowym do dnia 30 kwietnia następnego roku albo w terminie 14 dni, licząc od dnia następującego po upływie terminu rozliczenia wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ust. 5 tej ustawy. Literalne brzmienie art. 285a ust. 1 POŚ wprost wskazuje, iż podmiot objęty systemem EU ETS, który nie dokonał rozliczenia wielkości emisji zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy ETS, obowiązany jest do uiszczenia opłaty za wprowadzenie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji „tych gazów”, tj. gazów objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji.

Wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ wskazuje na brak podstaw prawnych do rozszerzenia zwolnienia z obowiązku uiszczenia opłaty, o której mowa w ww. art. 273 ust. 4 POŚ na tlenek węgla (CO) i zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla). Art. 285a w ust. 2 POŚ wyraźnie wskazuje, iż w przypadku nierozliczenia przez prowadzącego instalację albo operatora statku powietrznego wielkości emisji gazów cieplarnianych, objętych zakresem systemu EU ETS, w trybie art. 92 ust. 1 ustawy ETS opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza ustala się jako iloczyn ilości wprowadzanego gazu cieplarnianego wyrażanego w ekwiwalencie, w myśl art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji i obowiązującej stawki opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji dwutlenku węgla w danym roku kalendarzowym. W ww. ustępie artykułu 285a POŚ ustawodawca przewidział jedynie regulację szczególną, w której wskazał sposób wyliczenia opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza w przypadku nierozliczenia emisji gazów cieplarnianych, objętych systemem EU ETS. Przedmiotowa opłata ustalana jest jako iloczyn ilości wprowadzonego gazu cieplarnianego wyrażonego w ekwiwalencie w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. z 2022 r. poz. 673 ze zm.) i obowiązującej stawki opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji dwutlenku węgla w danym roku kalendarzowym. Powyższa regulacja dotycząca stosowania odpowiedniego przelicznika w zakresie obliczenia opłat w stosunku do emisji innych gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS, które nie zostały rozliczone zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy ETS stanowi potwierdzenie woli ustawodawcy w przedmiocie zwolnienia, o którym mowa w art. 273 ust. 4 POŚ.

Przeciwko stanowisku Spółki przemawia również utrwalona w orzecznictwie sądowym zasada, w myśl której wymagana jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. W konsekwencji ścisła, językowa wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ określającego zwolnienie z ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza nie dopuszcza, aby zostało ono rozszerzone na inne gazy lub pyły niż emitowane z instalacji gazy cieplarniane – dwutlenek węgla (CO₂), podtlenek azotu (N₂O) i perfluorowęglowodory (PFCs) – które nie są objęte systemem EU ETS. Bez znaczenia dla wykładni art. 273 ust. 4 POŚ pozostaje art. 25 rozporządzenia 2018/2066, bowiem przepis ten dotyczy obliczania wielkości emisji z zastosowaniem metodyki bilansu masowego, natomiast nie zmienia on zakresu rodzajów gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS, a w szczególności tego, że dwutlenek węgla (CO₂) został przyporządkowany do działalności

z instalacji polegającej na produkcji surówki odlewniczej lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 2,5 Mg na godzinę. Nadmienić należy, że Rozporządzenie 2018/2066 zostało wydane na podstawie art. 14 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE, w którym nie upoważniono Komisji do zmiany przedmiotowego zakresu, tj. rozszerzenia systemu EU ETS na inne gazy i substancje niż gazy cieplarniane przyporządkowane do rodzajów działalności prowadzonych w instalacjach zgodnie z załącznikiem I do tej dyrektywy. Jak zresztą wprost określa to art. 1 rozporządzenia 2018/2066, ustanawia ono zasady monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych oraz danych dotyczących działalności zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE, a także – w myśl art. 2 - stosuje się je do monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych określonych w odniesieniu do rodzajów działań wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2003/87/WE oraz danych dotyczących działalności pochodzących z instalacji. Przepisy art. 25 rozporządzenia 2018/2066 określające metodykę bilansu masowego na potrzeby monitorowania emisji CO₂ z instalacji w systemie EU ETS, nie może determinować sensu art. 273 ust. 4 ustawy POŚ odnoszącego się do zupełnie innego zagadnienia, tj. szczególnego zwolnienia z ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza.

Przedmiotem regulacji art. 25 rozporządzenia 2018/2066 jest obliczanie wielkości emisji z zastosowaniem metodyki bilansu masowego. Rozporządzenie 2018/2066 swoim zakresem nie dokonuje zmian dyrektywy 2003/87/WE, ani wdrożonego na jej podstawie art. 1 ust. 3 ustawy ETS, który określa gazy cieplarniane objęte systemem EU ETS zgodnie z regulacjami zawartymi w dyrektywie 2003/87/WE.

Art. 25 rozporządzenia 2018/2066 jest odrębną od art. 273 ust. 4 POŚ regulacją, która nie może wpływać na zakres art. 273 ust. 4 POŚ. Rozporządzenie 2018/2066 jako rozporządzenie wykonawcze w odniesieniu do dyrektywy 2003/87/WE ma w stosunku do niej charakter wtórny. Zatem art. 25 ww. rozporządzenia nie rozszerza zwolnienia w zakresie uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza o inne gazy niewymienione w dyrektywie 2003/87/WE. Rozporządzenie 2018/2066 w art. 1 jako przedmiot regulacji wskazuje na zasady monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych oraz danych dotyczących działalności zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE (...) Natomiast zgodnie z art. 2 ww. rozporządzenia, akt ten ma zastosowanie w odniesieniu do monitorowania i raportowania emisji gazów cieplarnianych w odniesieniu do rodzajów działań wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2003/87/WE, a także danych dotyczących działalności pochodzących z instalacji.

Mając na względzie powyższe, stanowisko zaprezenrowane przez Spółkę, w świetle którego zwolnienie z ponoszenia opłat, o których mowa w art. 273 ust. 4 POŚ powinno dotyczyć wszystkich gazów lub pyłów wyemitowanych do powietrza, które zostały rozliczone uprawnieniami do emisji, w tym tlenku węgla (CO) oraz zawartości węgla w pyłe (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla) doprowadziłoby do stosowania wykładni rozszerzającej.

W opinii organu powyższy przepis należy interpretować zgodnie z wykładnią literalną, która ma pierwszeństwo przed wykładniami pozajęzykowymi, tj. celowościową i systemową (uchwała SN z dnia 25 kwietnia 2003 r. III CZP 8/03). Regulacja zawarta w art. 273 ust. 4 w ocenie organu nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, co również przemawia za brakiem właściwości zastosowania wykładni celowościowej oraz systemowej. Zastosowanie wykładni celowościowej i systemowej w odniesieniu do art. 273 ust. 4 POŚ, jak proponuje Spółka, skutkowałoby pominięciem woli ustawodawcy, a wręcz sprowadzeniem jego roli do czynności o charakterze pozornym. Zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2002 r., I KZP 16/00 „*zawsze punktem wyjścia w procesie wykładni winna być analiza kontekstu językowego danego przepisu: jeżeli przepis jednoznacznie formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy ów przepis rozumieć. Pierwszeństwo językowych reguł wykładni jest wręcz podstawowym warunkiem funkcjonowania prawa w państwie prawnym (...). Jeżeli wbrew*

jasnemu pod względem językowym, sformułowaniu przepisu nadawałoby mu się jakieś inne znaczenie, aniżeli to oczywiste znaczenie językowe, wówczas rola ustawodawcy byłaby li tylko pozorna". W ocenie Marszałka Województwa Opolskiego, zarówno literalna wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ, jak i wola ustawodawcy w przedmiotowej sprawie, są jasne. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż ustawodawca ww. regulację dotyczącą zwolnienia umieścił w POŚ, z uwagi na to, iż reguluje ona swoim zakresem system opłat środowiskowych, które są zagadnieniem odrębnym od opłat związanych z uczesnictwem podmiotów w systemie EU ETS i których nie należy ze sobą utożsamiać.

Regulacja dot. zastosowania metodyki bilansu masowego (art. 25 rozporządzenia 2018/2066) nie może wywierać wpływu na zakres gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS, a tym samym wywierać wpływu na zakres zwolnienia przewidzianego w przedmiotowym artykule 273 ust. 4 POŚ. Pomimo, iż art. 237 ust. 4 POŚ został wprowadzony do POŚ ustawą transponującą dyrektywę 2003/87/WE nie stanowi on transpozycji żadnego z przepisów ww. dyrektywy z uwagi na fakt, iż system opłat środowiskowych jest zagadnieniem odrębnym względem regulacji zawartych w ustawie ETS, która dotyczy systemu handlu uprawnieniami do emisji.

Zdaniem Marszałka Województwa Opolskiego ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, stanowi, że opłata za korzystanie ze środowiska jest ponoszona m.in. za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza (art. 273 ust. 1 pkt 1 POŚ), przy czym prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji (art. 273 ust. 4 POŚ). Opłaty za korzystanie ze środowiska podmiot korzystający ze środowiska wnosi na rachunek urzędu marszałkowskiego właściwego ze względu na miejsce korzystania ze środowiska (art. 277 ust. 1 POŚ) z tym, że opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, wynikające z eksploatacji urządzeń, wnosi się na rachunek urzędu marszałkowskiego właściwego **ze względu na miejsce rejestracji podmiotu korzystającego** ze środowiska (art. 277 ust. 2 POŚ). Wpływy z tytułu opłat i kar stanowią przychody Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz dochody budżetów powiatów i budżetów gmin (art. 277 ust. 4 POŚ). Podmiot korzystający ze środowiska **ustala we własnym zakresie wysokość należnej opłaty** i wnosi ją na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego (art. 284 ust. 1 POŚ). Zgodnie z art. 285 POŚ, opłatę ustala się według stawek obowiązujących w okresie, w którym korzystanie ze środowiska miało miejsce (ust. 1), podmiot korzystający ze środowiska wnosi opłatę za dany rok kalendarzowy do dnia 31 marca następnego roku (ust. 2), a opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza ustala się **na podstawie wielkości rocznej rzeczywistej emisji, określonej w raporcie**, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji.

Opłata za korzystanie ze środowiska ma charakter publicznoprawny, jest daniną publiczną uiszczaną na rachunek bankowy marszałka województwa, nie można tożsamego stanowiska przyjąć w stosunku do sprzedaży uprawnień do emisji i obowiązku rozliczeniowego wielkości emisji na mocy ustawy ETS.

Marszałek Województwa Opolskiego nie podziela również stanowiska Spółki, iż „w odniesieniu do instalacji objętych systemem EU ETS powstał problem tzw. podwójnego opodatkowania polegającego na tym, że wobec takich instalacji należało umorzyć uprawnienia do emisji zgodnie z USHUE oraz uiścić opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza. Zatem za de facto tę samą emisję płacono dwa razy". W ocenie tut. Organu opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza oraz opłaty za zakup uprawnień do emisji mają zupełnie inny charakter, a w przedmiotowym stanie faktycznym nie dochodzi do podwójnego opodatkowania. Opłaty

za korzystanie ze środowiska mają charakter publicznoprawny i jako danina publiczna są wpłacane na rachunek bankowy marszałka województwa. Natomiast rozliczenie wielkości emisji nie realizuje podstawowej funkcji daniny publicznej, tj. funkcji fiskalnej. W doktrynie przyjmuje się, że istotą daniny publicznej jest obowiązek świadczenia na rzecz państwa lub innego podmiotu prawnego, w celu realizacji zadań o charakterze publicznym, ustalonego jednostronnie na mocy aktu prawnego, którego realizacja jest zabezpieczona możliwością zastosowania przymusu prawnego. Żaden podmiot, organ administracji publicznej nie uzyskuje korzyści finansowych z tytułu wykonania czynności umorzenia uprawnień do emisji przez prowadzących instalacje objęte systemem EU ETS. Nierozliczenie wielkości emisji nie rodzi po stronie organów państwa obowiązku egzekucji tego obowiązku, jak ma to miejsce w przypadku danin publicznych, takich jak: podatki, opłaty, cła. Jednocześnie należy zauważyć, iż obrót uprawnieniami do emisji odbywa się na zasadach rynkowych, a ich zakup może odbywać się na rynku wtórnym, gdzie przychody z tytułu sprzedaży uprawnień do emisji trafiają do innych podmiotów działających na tym rynku. W związku z powyższym, nie można podzielić stanowiska Spółki, iż rozliczenie wielkości emisji i uiszczenie opłaty za korzystanie ze środowiska prowadzi do podwójnego opodatkowania. Zdaniem Marszałka ustawodawca wprowadzając ww. zmiany do systemu rozliczania opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza wyeliminował niebezpieczeństwo wielokrotnego płacenia za korzystanie ze środowiska.

Tut. Organ zwraca również uwagę na obowiązki sprawozdawcze nałożone na podmioty uczestniczące w systemie EU ETS. Od 1 stycznia 2020 roku zgodnie z rozporządzeniem Ministra Klimatu z dnia 11 grudnia 2019 r. w sprawie wykazów zawierających informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat (Dz. U. z 2019 r. poz. 2443), wydanym na podstawie art. 286 ust. 6 POŚ podmiot korzystający ze środowiska, który prowadzi instalację lub operator statku powietrznego, objęci systemem, o którym mowa w USHUE, w ramach przedkładanego Marszałkowi sprawozdania, zobowiązani są do wypełnienia wykazu zawierającego informacje i dane o wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji i liczbie uprawnień do emisji oraz o wysokości należnych opłat (załącznik nr 2 rozporządzenia). Wykaz ten dotyczy wprowadzania gazów do powietrza objętych systemem handlu uprawnieniami. W tabeli A ww. wykazu minister określił zamknięty katalog substancji (kolumna 3 tabela A „nazwa substancji”) objętych systemem EU ETS to jest dwutlenek węgla (CO_2), podtlenek azotu (N_2O), perfluorowęglowodory (PFCs) dla których należy wskazać m.in. wielkość emisji oraz wielkość emisji wyrażonej w ekwiwalencie w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. z 2022 r. poz. 673, ze zm.), w odniesieniu do tych rodzajów gazów cieplarnianych, które ze względu na rodzaj działań prowadzonych w instalacji są objęte systemem, a także wielkość emisji rozliczonej zgodnie z art. 92 ust. 1 lub 5 USHUE. wyrażonej w ekwiwalencie w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji. Określona we wzorze wykazu zamknięta lista substancji potwierdza fakt, że ustawodawca zakłada możliwość zwolnienia z naliczania opłat o których mowa w art. 273 ust. 1 POŚ tylko w zakresie emisji wymienionych gazów cieplarnianych. Podobnie w raportach emisji oraz raportach weryfikacyjnych przedkładanych corocznie do Krajowego Ośrodka Bilansowania i Zarządzania Emisjami przez podmioty uczestniczące w systemie EU ETS zawarte są tylko i wyłącznie informacje dotyczące wielkości emisji dwutlenku węgla.

Ponadto tut. Organ poddał analizie poniższe ustalenia i opinie Ministra Klimatu i Środowiska, a następnie stwierdził, iż są one przekonujące i podziela pogląd w nich zawarty:

Na podstawie art. 1 ust. 3 i 5 ustawy ETS systemem EU ETS jest objęta emisja gazów cieplarnianych z instalacji w zakresie dwutlenku węgla (CO_2), podtlenku azotu (N_2O), perfluorowęglowodorów (PFCs). Rodzaje działań prowadzonych w instalacjach wraz z wartościami progowymi odniesionymi do zdolności produkcyjnych tych instalacji i gazy cieplarniane przyporządkowane danemu działaniu, stanowiące kryteria uczestnictwa instalacji w systemie, określa załącznik nr 1 do ww. ustawy.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spółka eksploatuje instalację objętą systemem EU ETS prowadzącą działanie, o którym mowa w załączniku nr 1 do ustawy ETS, tj. **produkcja surowców odlewniczej lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 2,5 Mg na godzinę**. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy przedmiotowemu działaniu został przyporządkowany gaz cieplarniany w postaci dwutlenku węgla (CO₂). Instrumentem systemu EU ETS jest m.in. mechanizm rozliczania wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ustawy ETS. Corocznie, prowadzący instalację w systemie EU ETS jest zobowiązany składać raport na temat wielkości emisji gazów cieplarnianych wyemitowanych w r. poprzednim wraz ze sprawozdaniem z weryfikacji tego raportu (art. 86 ustawy ETS). Z obowiązkiem corocznego raportowania wielkości emisji związany jest obowiązek rozliczania wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ustawy ETS. Wyemitowanie jednej tony dwutlenku węgla przez instalację objętą systemem EU ETS pociąga za sobą obowiązek umorzenia jednego uprawnienia do emisji. Rozliczenie wielkości emisji odbywa się za pomocą rachunku instalacji w rejestrze Unii i dotyczy umorzenia uprawnień do emisji w liczbie odpowiadającej różnicy pomiędzy sumą umorzonych na tym rachunku uprawnień do emisji w danym okresie rozliczeniowym, a sumą emisji z instalacji (art. 92 ust. 1 ustawy). W przypadku Spółki obowiązkiem w zakresie monitorowania, raportowania i rozliczania, o których mowa w ustawie ETS objęta jest emisja gazu cieplarnianego jakim jest dwutlenek węgla. Na gruncie przepisów ustawy ETS pojęcie emisji zostało zdefiniowane jako gazy cieplarniane wprowadzane do powietrza w wyniku działań człowieka, związanych z eksploatacją instalacji (art. 3 pkt 4). Gazy cieplarniane zostały wymienione w art. 3 pkt 5 ustawy ETS, jednakże należy pamiętać, że w odniesieniu do emisji z instalacji znaczenie mają gazy cieplarniane, które zostały przyporządkowane do działania prowadzonego w instalacji zgodnie z tabelą zamieszczoną w załączniku nr 1 do ustawy ETS, co w przypadku Spółki obejmuje tylko dwutlenek węgla. Do katalogu opłat za korzystanie ze środowiska zawartego w art. 273 ust.1 POŚ zalicza się: (1) Opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza; (2) Opłatę za wydane uprawnienia do emisji na zasadach określonych w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, (3) Opłatę za składowanie odpadów.

Zgodnie z art. 273 ust. 4 ustawy POŚ, prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji.

Zgodnie z art. 285a ust. 1 ustawy POŚ prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który nie rozliczył wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, wnosi opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji tych gazów w danym r. kalendarzowym do dnia 30 kwietnia następnego r. albo w terminie 14 dni, licząc od dnia następującego po upływie terminu rozliczenia wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ust. 5 tej ustawy. Ustawodawca przewidział w ww. art. zwolnienie przedmiotowe dla prowadzących instalację objętych systemem EU ETS, którzy dokonali rozliczenia wielkości emisji, zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy ETS. Zwolnienie z obowiązku uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów w przypadku podmiotów prowadzących instalację w ramach systemu EU ETS dotyczy tylko gazów cieplarnianych objętych systemem tj. dwutlenku węgla (CO₂), podtlenku azotu (N₂O), perfluorowęglowodórów (PFCs) i tylko w zakresie w jakim dokonali oni umorzenia odpowiedniej liczby uprawnień do emisji w liczbie odpowiadającej różnicy pomiędzy sumą umorzonych na tym rachunku uprawnień do emisji w danym okresie rozliczeniowym a sumą emisji z instalacji albo operacji lotniczych.

Użyte w art. 273 ust. 4 POŚ wyrażenie „...w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji” oznacza, że ustawodawca ograniczył zwolnienie obowiązku uiszczania opłaty, o której mowa w art. 273 ust. 1 POŚ do gazów, które są objęte systemem EU ETS. Powyższe

zawężenie nie należy odczytywać, jak czyni to Spółka, w oderwaniu od pierwszej części regulacji, zgodnie z którym zwolnienie przysługuje podmiotowi który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS. Skoro art. 273 ust. 4 ustawy POŚ wyraźnie odsyła do ustawy ETS, to występujące w tym przepisie pojęcia: emisja, gazy cieplarniane oraz rozliczenie emisji gazów cieplarnianych, mogą być rozumiane tylko i wyłącznie w takim znaczeniu, jakie nadają im odpowiednie przepisy ustawy ETS.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku Spółki, Spółka jest zwolniona z obowiązku uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów za emisję dwutlenku węgla, pod warunkiem wykonania obowiązku w postaci rozliczenia wielkości emisji. Inne rozumienie ww. przepisu w zw. z art. 1 ust. 3 i 5 i załącznikiem nr 1 do ustawy ETS, zgodnie z którym, zwolnienie o którym mowa w art. 273 ust. 4 POŚ dotyczy także tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pył (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgiel) doprowadziłoby do stosowania wykładni rozszerzającej przedmiotowego zwolnienia, co jest niezgodne z wolą ustawodawcy.

Wykładnia literalna zwolnienia zawartego w art. 273 ust. 4 POŚ wskazuje, że **zwolnieniem objęte jest tylko rozliczenie wielkości emisji gazów objętych systemem EU ETS, w przypadku stanu faktycznego przedstawionego we wniosku będzie to dwutlenek węgla**. Zaprezentowany przez Spółkę pogląd, że zakres zwolnienia określonego w art. 273 ust. 4 ustawy POŚ obejmuje również emisję gazów i pyłów zawierających węgiel pierwiastkowy, które nie są gazami cieplarnianymi w rozumieniu art. 1 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 ustawy ETS, nie zostały przyporządkowane do działania prowadzonego w instalacji ze względu, na które uczestniczy ona w systemie EU ETS (tabela w załączniku nr 1 do ustawy ETS), a ponadto nie są objęte obowiązkiem rozliczenia emisji na podstawie art. 92 ust. 1 ustawy ETS, nie może być zatem uznany za prawidłowy. Stanowisko Wnioskodawcy zmierza w istocie do przełamania jasnej i jednoznacznej językowo treści art. 273 ust. 4 POŚ i prawotwórczego **rozszerzenia zakresu tego przepisu na gazy i pyły zawierające węgiel pierwiastkowy emitowane z instalacji, które jednak nie są objęte systemem EU ETS**. Tymczasem jak wynika z orzecznictwa sądowego, dopuszczalne znaczenie językowe normy prawnej stanowi nieprzekraczalną granicę wykładni prawa. Innymi słowy stanowisko Wnioskodawcy ma charakter postulatu de lege ferenda kierowanego do ustawodawcy, określającego jaką treść mógłby mieć art. 273 ust. 4 ustawy POŚ, a nie jaką rzeczywiście ma. Wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ proponowana przez Wnioskodawcę stanowi zatem próbę prawotwórczej zmiany tego przepisu i jest niedopuszczalna. Przeciwno stanowisku Spółki przemawia również utrwalona w orzecznictwie sądowym zasada, w myśl której wymagana jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. W konsekwencji ścisła, językowa wykładnia art. 273 ust. 4 POŚ określającego zwolnienie z ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza nie dopuszcza, aby zostało ono rozszerzone na inne gazy lub pyły niż emitowane z instalacji gazy cieplarniane – dwutlenek węgla (CO₂), podtlenek azotu (N₂O) i perfluorowęglowodory (PFCs), które nie są objęte systemem EU ETS.

Bez znaczenia dla wykładni art. 273 ust. 4 POŚ pozostaje art. 25 rozporządzenia 2018/2066. Przepis ten dotyczy obliczania wielkości emisji z zastosowaniem metodyki bilansu masowego, natomiast nie zmienia on zakresu gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS, a w szczególności tego, że dwutlenek węgla (CO₂) został przyporządkowany do działalności z instalacji polegającej na produkcji surówki odlewniczej lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 2,5 Mg na godzinę. Rozporządzenie 2018/2066 zostało wydane na podstawie art. 14 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE, w którym nie upoważniono Komisji do zmiany przedmiotowego zakresu, tj. rozszerzenia systemu EU ETS na inne gazy i substancje niż gazy cieplarniane przyporządkowane do rodzajów działalności prowadzonych w instalacjach zgodnie z załącznikiem I do tej dyrektywy. Jak zresztą wprost określa to art. 1 rozporządzenia 2018/2066, ustanawia ono zasady monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych oraz danych dotyczących działalności zgodnie

z dyrektywą 2003/87/WE, a także – w myśl art. 2 - stosuje się je do monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych określonych w odniesieniu do rodzajów działań wymienionych w załączniku I do dyrektywy 2003/87/WE oraz danych dotyczących działalności pochodzących z instalacji. Przepisy art. 25 rozporządzenia 2018/2066 określające **metodykę bilansu masowego na potrzeby monitorowania emisji CO₂ z instalacji w systemie EU ETS, nie może determinować sensu art. 273 ust. 4 ustawy POŚ odnoszącego się do zupełnie innego zagadnienia**, tj. szczególnego zwolnienia z ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza.

Warto również podkreślić, że obecnie obowiązujące brzmienie art. 273 ust. 4 POŚ na przestrzeni lat ewoluowało wraz ze zmianami przepisów organizujących system handlu emisjami, którego uczestnikiem jest Rzeczypospolita Polska w związku z zobowiązaniami międzynarodowymi w zakresie redukcji emisji gazów cieplarnianych oraz innych substancji, inwentaryzacji emisji tych gazów oraz raportowania ilości zanieczyszczeń uwalnianych do powietrza. Tut. Organ dokonał również analizy historycznego kontekstu powstawania ww. przepisu prawa.

Ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2011 r. nr 122 poz. 695 ze zm.) wprowadziła m.in. zmiany dotyczące sposobu naliczania opłaty za korzystanie ze środowiska dla pomiotów objętych systemem handlu emisjami. W art. 27 ww. ustawy w brzmieniu:

„1. Prowadzący instalację, który posiada instalację objętą systemem, której przyznano uprawnienia do emisji, wnosi opłatę za wprowadzanie dwutlenku węgla (CO₂) do powietrza w wysokości równej iloczynowi:

- 1) liczby uprawnień do emisji przyznanych na pierwszy rok okresu rozliczeniowego w krajowym planie albo w wykazach, o których mowa w art. 21 ust. 2 i 3,*
- 2) liczby uprawnień do emisji przyznanych na pierwszy rok uczestnictwa instalacji w okresie rozliczeniowym, określonej w zezwoleniu w przypadku instalacji nowych,*
- 3) liczby uprawnień do emisji przyznanych na pierwszy rok w zezwoleniu, w przypadku instalacji, w której dokonano zmiany w instalacji – i obowiązującej w roku poprzednim jednostkowej stawki opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, o której mowa w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, dotyczącej dwutlenku węgla (CO₂).*

2. Prowadzący instalację, który wniósł opłatę, o której mowa w ust. 1, nie ponosi, w tym roku okresu rozliczeniowego opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, za wprowadzanie do powietrza dwutlenku węgla (CO₂), na którego emisję uzyskał uprawnienia do emisji.” - ustawodawca wskazał, że w okresie obowiązywania ustawy o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych z 2011 r. zwolnienie z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza dla przedsiębiorców prowadzących instalacje objętą systemem, której przyznano uprawnienia do emisji dotyczy tylko i wyłącznie dwutlenku węgla.

Powyższą intencję ustawodawca potwierdza również w uzasadnieniu do projektu ww. ustawy (druk sejmowy nr 3887 z 2011 r.), gdzie ustawodawca podkreśla „...analogicznie jak w przypadku ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji przyjęto założenie, że prowadzący instalację, który uiścił opłatę za wprowadzanie CO₂ do powietrza, na którego emisję uzyskał uprawnienia do emisji, nie ponosi w tym roku okresu rozliczeniowego opłat za emisję tej ilości dwutlenku węgla na zasadach określonych w przepisach Prawa ochrony środowiska” wskazując na możliwość zastosowania zwolnienia tylko i wyłącznie w zakresie emisji CO₂.

Z kolei ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2015 r. poz. 1223 ze zm.), której przygotowanie zostało wymuszone potrzebą dokonania transpozycji przepisów prawa Unii Europejskiej zmieniających funkcjonowanie systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, a w szczególności ustanowienia przepisów, które wprowadziły wobec polskich podmiotów, w tym prowadzących instalacje, operatorów statków

powietrznych, takie same wymagania, jak te które są udziałem uczestników systemu w pozostałych państwach członkowskich zmodyfikowała system wnoszenia i naliczania opłat.

W uzasadnieniu do projektu ww. ustawy wyjaśniono (druk sejmowy nr 3151 z 2015 r.), iż „*nowa regulacja porządkuje też dotychczasowy niezbyt przejrzysty mechanizm stosowania zwolnień z ponoszenia opłat środowiskowych związanych z wprowadzaniem do powietrza gazów cieplarnianych objętych systemem. W przepisach zmieniających (zmiana art. 273 Prawa ochrony środowiska) wprowadzono zasadę, zgodnie z którą prowadzący instalację lub operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem zgodnie z przepisami ustawy o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza, w zakresie w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji. Opłata za korzystanie ze środowiska stanowi wyraz realizacji zasady „zanieczyszczający płaci”. Dotychczasowe przepisy wprowadzając obowiązek wnoszenia opłat za wprowadzanie gazów cieplarnianych do powietrza za całkowitą emisję tych zanieczyszczeń nie odzwierciedlały faktu, że prowadzący instalacje czy operatorzy statków powietrznych, którzy dokonują zakupu uprawnień do emisji na rynku lub na aukcjach organizowanych przez państwa członkowskie faktycznie płacą za prawo do korzystania ze środowiska (wprowadzania zanieczyszczeń) - dokonują na zasadach rynkowych zakupu uprawnień do emisji...”. „...Dotychczasowe przepisy gwarantowały prowadzącym instalacje zwolnienie z obowiązku wnoszenia opłat środowiskowych tylko w tym zakresie, w jakim wnieśli oni opłatę do Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej za przyznaną im liczbę uprawnień do emisji w pierwszym roku okresu rozliczeniowego albo w pierwszym roku uczestnictwa instalacji w systemie, albo w pierwszym roku przydziału dodatkowej liczby uprawnień do emisji będącej następstwem dokonania zmiany instalacji (ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r.). Prowadzący te instalacje, kupując brakujące uprawnienia do emisji do rozliczenia wielkości emisji, np. na rynku, płacili de facto za prawo do zanieczyszczania środowiska po raz drugi (ponieważ niezależnie od obowiązku zakupu uprawnień do emisji musieli dodatkowo wnieść opłatę za emisję tej ilości wyemitowanych gazów cieplarnianych, która została rozliczona zakupionymi uprawnieniami do emisji)...”.*

W dalszej części przywoływanego uzasadnienia do ww. ustawy przedstawiono wyjaśnienie w zakresie wprowadzenia „generalnego zwolnienia z opłat środowiskowych w takim zakresie, w jakim podmiot korzystający ze środowiska (będący prowadzącym instalację i operatorem statków powietrznych) dokonał rozliczenia emisji uprawnieniami do emisji (zakupionymi lub otrzymanymi w ramach przydziału, który został jednak opłacony w sposób określony w projektowanym art. 274a ust. 1a ustawy - Prawo ochrony środowiska)). Zmiana dotycząca zakresu zwolnienia jest tym bardziej uzasadniona, że w związku ze zmianą zasad dystrybucji uprawnień do emisji, która zakłada przejście z systemu nieodpłatnego przydziału tych uprawnień na system sprzedaży aukcyjnej, coraz mniejsza część emisji gazów cieplarnianych będzie rozliczana poprzez wnoszenie opłat w powiązaniu z nieodpłatnym przydziałem uprawnień. Jeżeli emisja gazów cieplarnianych z danej instalacji przestanie podlegać regulacjom przewidzianym w ustawie (np. wskutek ustania przesłanek uczestnictwa w systemie), prowadzący instalację ponownie zostanie objęty obowiązkiem uiszczania opłat za wprowadzanie do powietrza gazów cieplarnianych na zasadach określonych w ustawie – Prawo ochrony środowiska (nie będzie już bowiem rozliczał emisji uprawnieniami do emisji)”.

Zatem ustawodawca bezsprzecznie wiąże zwolnienie z ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, o którym mowa w art. 273 ust. 4 z emisją gazów cieplarnianych objętą systemem handlu uprawnieniami.

Uzasadniając projekt przywoływanej ustawy przedstawiono również wyjaśnienia dotyczące stosowanej metodyki obliczania wielkości emisji:

„Zaletą rozwiązania zawartego w projekcie ustawy jest także to, że obciążenia finansowe związane z korzystaniem ze środowiska będą opierały się na jednolitej metodyce szacowania wielkości emisji. Ustalenie wielkości emisji na potrzeby obliczenia wysokości należnych opłat z tytułu korzystania

ze środowiska zgodnie z art. 274 ust.1a ustawy – Prawo ochrony środowiska, opiera się na indywidualnym szacunku, ustalonym we własnym zakresie przez podmioty korzystające ze środowiska, które to podmioty nie są związane w tym zakresie ustaloną metodyką określania wielkości emisji (szacunki te mogą się różnić, a w ślad za tym różni się także poziom obciążeń finansowych podmiotów objętych opłatami za korzystanie ze środowiska). Szacowanie wielkości emisji, która jest rozliczana uprawnieniami do emisji w ramach systemu ETS ustalana jest w oparciu o jednolitą metodykę monitorowania (uwzględniającą specyfikę danego procesu technologicznego i rodzaju działalności), i dodatkowo jest ono weryfikowane przez niezależnych weryfikatorów. W ten sposób poziom korzystania ze środowiska i związane z nim obciążenia finansowe zostaną ujednolicone i przełożą się na równe warunki funkcjonowania podmiotów korzystających ze środowiska. Przyjęty w projekcie ustawy system rozliczania emisji gazów cieplarnianych zakłada, że każda wyemitowana tona gazów cieplarnianych objętych systemem powinna zostać rozliczona uprawnieniami do emisji. Realizację tego założenia ma gwarantować system dotkliwych sankcji przewidziany w ustawie powiązany z zasadą, że uiszczenie kary nie zwalnia ukaranego od rozliczenia emisji gazów cieplarnianych uprawnieniami do emisji, a wpływy z kar stanowią dochód budżetu państwa. Można na tej podstawie wnioskować, że podmioty, na których będzie spoczywał obowiązek rozliczenia emisji będą realizowały go skrupulatnie i terminowo. W ten sposób projektodawcy doszli do przekonania, że nie ma potrzeby projektowania dodatkowych rozwiązań służących egzekwowaniu obowiązku ponoszenia finansowych konsekwencji z tytułu zanieczyszczania środowiska.”

Przedstawiona powyżej wykładnia historyczna tworzenia krajowego systemu handlu emisjami, a co za tym idzie jego bezpośredniego wpływu na sposób naliczania opłat za korzystanie ze środowiska przez podmioty prowadzące instalację objętą tym systemem, jasno dowodzi, że intencje ustawodawcy wprowadzającego powyższe regulacje ograniczały się jedynie do zwolnienia z opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w zakresie emisji gazów cieplarnianych, w tym w szczególności w zakresie emisji CO₂. Ponadto ustawodawca dokonał zmian w przepisach w celu wyeliminowania podwójnego płacenia za zanieczyszczenie środowiska. Zatem jest to kolejny argument przemawiający za tym, aby w żadnym wypadku nie traktować rozszerzająco zwolnienia o którym mowa w art. 273 ust. 4 POŚ poprzez uwzględnienie emisji gazów i pyłów takich jak tlenek węgla, węgiel zawarty w pyłe (a także inne substancje zawierające pierwiastek węgla), które stanowią jedynie składową w mechanizmie szacowania wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem.

W związku z powyższym orzeczono jak w sentencji.

Powyższa interpretacja przepisów dotyczy przedstawionego przez Spółkę we wniosku, a przytoczonego w treści niniejszej decyzji zaistniałego stanu faktycznego przedsiębiorcy i jest zgodna ze stanem prawnym obowiązującym w dacie wydania niniejszej interpretacji. Przedmiotowa interpretacja dotyczy wyłącznie tej indywidualnej sprawy.

POUCZENIE

Od niniejszej decyzji służy Stronie odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Opolu (adres: ul. Oleska 19a, 45-082 Opole) za pośrednictwem Marszałka Województwa Opolskiego w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Wnioskodawcy przysługuje prawo do złożenia wniosku o przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. Jednocześnie zgodnie z art. 127a § 1 i 2 Kpa w trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania strona może zrzec się prawa do wniesienia odwołania wobec organu administracji publicznej, który wydał decyzję. Z dniem doręczenia organowi administracji publicznej oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania przez ostatnią ze stron postępowania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.

Za wydanie niniejszej decyzji zgodnie z art. 34 ust. 6 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, wniesiono opłatę w wysokości 40,00 zł (słownie: czterdzieści złotych 00/100).

z upoważnienia
Marszałka Województwa Opolskiego
Dyrektor Departamentu Ochrony Środowiska

Manfred Grabelus

Otrzymują:

/za potwierdzeniem odbioru/

1. adw. [REDACTED] - Pełnomocnik [REDACTED]
adres do doręczeń:
[REDACTED]
2. aa.