



Decyzja nr 2008/OE/24

organ wydający

Marszałek Województwa Śląskiego

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 Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. 2024 r., poz. 572) po rozpoznaniu wniosku [REDAKTOWANE] z siedzibą w [REDAKTOWANE] 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)

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 roku Prawo Ochrony Środowiska (tj. Dz.U z 2024 r., poz. 54) tj. zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w odniesieniu do tlenu 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 (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 589)

Uzasadnienie

Dnia 1 sierpnia 2022 r. do Ministra Klimatu i Środowiska wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] z siedzibą w [REDAKTOWANE] (dalej: Spółka lub Strona) 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 p.p)). 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 p.o.ś) 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 u.s.h.u.e). W dniu 1 września 2022 r. 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 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeksu postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572) (dalej k.p.a). Właściwym do rozpatrzenia ww. wniosku jest organ w tym przypadku marszałek województwa właściwy ze względu na miejsce korzystania ze środowiska, z uwagi na fakt, iż w świetle przepisów prawa materialnego tj. p.o.ś, 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 egzekucje ww. obowiązku. Przedmiotowe milczące zakończenie postępowania zapadło przed ministrem właściwym do spraw klimatu tj. organem niewłaściwym, w związku z powyższym organ obowiązany był do wyeliminowania jej z obrotu prawnego.

O uzyskaniu waloru ostateczności od dnia 1 maja 2024 r. ww. decyzji stwierdzającej nieważność w całości milczącego zakończenia postępowania, Minister Klimatu i Środowiska powiadomił Marszałka Województwa Śląskiego odrębnym pismem z dnia 13 maja 2024. r. (znak DSA-WZE.0169.1.2024.MZ (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. (znak: DSA-WZE.026.1.2024.MZ) stwierdził nieważność wydanego przezeń - w trybie art. 122f Kpa – postanowienia w sprawie wydania zaświadczenia z dnia 29 września 2023 r. w sprawie wydanie zaświadczenia stwierdzającego prawidłowość stanowiska [REDAKTOWANE] przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Zawiadomieniem z dnia 16 maja 2024 r. (znak: DSA-WZE.0169.2.2024.MZ) Ministerstwo Klimatu i Środowiska na podstawie art. 65 k.p.a. przekazało zgodnie z właściwością wniosek [REDAKTOWANE] o wydanie zaświadczenia o milczącym zakończeniu postępowania do Marszałka Województwa Śląskiego.

Postanowieniem z dnia 23 maja 2024 r. (znak OE-KO.3141.50.2024; OE-KO.KW-000610/24) Marszałek Województwa Śląskiego na podstawie art. 122f k.p.a. odmówił wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy. Postanowienie zostało doręczone Stronie w dniu 24 maja 2024 r.

Pismem z dnia 19 kwietnia 2024 roku znak: DSA-WZE.0169.1.2024.MZ (data wpływu do tut. Urzędu za pośrednictwem elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej ePUAP 19 kwietnia 2024 r.) Ministerstwo Klimatu i Środowiska przekazało na podstawie art. 65 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572) (k.p.a) zgodnie z właściwością Marszałkowi Województwa, Śląskiego, Małopolskiego i Opolskiego wniosek [REDAKTOWANE] z siedzibą w [REDAKTOWANE] z dnia 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 (wydanie interpretacji indywidualnej), na podstawie art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 236) (p.p.). Wniosek został złożony w związku z wątpliwościami prawnymi dotyczącymi 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) (p.o.ś), dotyczących możliwości zwolnienia na ich podstawie z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyle (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 u.s.h.u.e).

We wniosku Strona zwróciła się o przedstawienie interpretacji indywidualnej w zakresie:

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 4 („Rozporządzenie 2018/2066”), uprawnione jest korzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 273 ust. 4 p.o.ś. tj. zwolnienia z obowiązku ponoszenia opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w odniesieniu do tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyle (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 u.s.h.u.e.?

Do wniosku zostało dołączone pełnomocnictwo [REDAKTOWANE] z dnia 11 lipca 2022 roku dotyczące reprezentowania spółki przez adwokatów współpracujących z kancelarią [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] z siedzibą w [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 uwagi na braki formalne przekazanego wniosku, dnia 29 kwietnia 2024 r. (znak pisma: OE-WO.720.1.2024; OE-WO.KW-000449/24/SM), wezwano Wnioskodawcę, na podstawie art. 34 ust. 6 p.p o uzupełnienie braków do wniosku w zakresie uregulowania opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej w wysokości 40,00 zł. Pismem z dnia 9 maja 2024 r. (znak pisma: OE-WO.720.1.2024; OE-WO.KW-000474/24/SM), wezwano wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez złożenie pełnomocnictwa do wystąpienia w imieniu [REDAKTOWANE] z siedzibą w [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 Śląskiego, a dodatkowo również wzywając do opłacenia wyżej wymienionego wniosku opłatą w wysokości 40 zł. Przelewem dokonanym w dniu 10 maja 2024 r. wnioskodawca uzupełnił wniosek przekazując potwierdzenie uiszczenia opłaty, jak też dołączając stosowne pełnomocnictwo z dnia 10 maja 2024 roku.

Pismem z dnia 9 maja 2024 r. (znak pisma OE-WO.720.1.2024; OE-WO.KW-000466/24/SM) Marszałek Województwa Śląskiego w trybie art. 183 § 2 k.p.a. zawiadomił Prokuratora Okręgowego w Katowicach o toczącym się postępowaniu w sprawie wydania interpretacji indywidualnej co do zakresu i sposobu stosowania przepisów z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej w sprawie indywidualnej, jednocześnie wnosząc o udział Prokuratora w toczącym się postępowaniu. Pismem z dnia 20 maja 2024 r. sygn. akt 3015-6.Pa.30.2024 na zasadzie art. 183 § 1 k.p.a. Prokurator Okręgowy w Katowicach zgłosił swój udział do postępowania administracyjnego w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Zawiadomieniem z dnia 27 maja 2024 r. (znak pisma OE-WO.720.1.2024; OE-WO.KW-000588/24/SM) Marszałek Województwa Śląskiego powiadomił Stronę postępowania o zgłoszeniu udziału w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej Prokuratora Okręgowego w Katowicach.

Pismem z dnia 22 maja 2024 r. Strona udzieliła odpowiedzi na wezwanie z dnia 9 maja 2024 r. do uzupełnienia braków wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

We wniosku o interpretację indywidualną przedstawiono następujące zdarzenie faktyczne:

Spółka jest producentem stali w instalacji objętej systemem handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (dalej „system EU ETS”) zgodnie z przepisami USHUE. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do tej ustawy instalacja Spółki jest objęta systemem EU ETS w zakresie produkcji surówki odlewniczej lub stali (pierwotny i wtórny wytop), łącznie z odlewaniem stałym, z wydajnością powyżej 2,5 Mg na godzinę. 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 pyłe (a także innych substancjach zawierających pierwiastek węgla) uprawnieniami do emisji w ramach systemu EU ETS, 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).

Zgodnie z przepisem art. 273 ust. 4 p.o.ś, 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 u.s.h.u.e, emisja gazów cieplarnianych z instalacji dotyczy dwutlenku węgla, podtlenku azotu, oraz perfluorowęglowodorów. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 5 u.s.h.u.e, do kategorii „gazów cieplarnianych” zalicza się :

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

W powyższych przepisach u.s.h.u.e tlenek węgla i zawartość węgla w pyle nie są wymienione wprost jako gazy cieplarniane, u.s.h.u.e nie definiuje i nie kataloguje innych gazowych składników atmosfery pochłaniających i reemitujących promieniowanie podczerwone. W art. 273 ust. 4 p.o.ś 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 u.s.h.u.e. Zdaniem Spółki zawarta w u.s.h.u.e definicja nie przesądza o braku możliwości zakwalifikowania tlenku węgla i zawartości węgla w pyle jako gazu i pyłu w rozumieniu art. 273 ust. 4 p.o.ś, 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 pyle. 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 pyle. W oparciu o mechanizm bilansu masy prowadzący instalację objętą systemem EU ETS musi rozliczyć emisję tlenku węgla i zawartości węgla w pyle w ramach systemu EU ETS. Spółka w kontekście powyższego dochodzi do wniosku, że zwolnienie jakie zostało przewidziane w przepisie art. 274 ust. 4 p.o.ś nie może dotyczyć jedynie gazów cieplarnianych zdefiniowanych w u.s.h.u.e, 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 p.o.ś 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 p.o.ś powinna być uprawniona do korzystania ze zwolnienia od ponoszenia opłat za wprowadzanie również tlenku węgla i zawartości węgla w pyle w zakresie w jakim emisja tych gazów została rozliczona przez Spółkę uprawnieniami do emisji CO₂ zgodnie z przepisami u.s.h.u.e.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia faktycznego przez Spółkę jest w ocenie Marszałka Województwa Śląskiego nieprawidłowe.

Na podstawie art. 1 ust. 3 i ust. 5 u.s.h.u.e 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 u.s.h.u.e, tj. produkcja surówki 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 ww. 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 u.s.h.u.e. 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 u.s.h.u.e.). Z obowiązkiem corocznego raportowania wielkości emisji związany jest obowiązek rozliczania wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 u.s.h.u.e. 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 u.s.h.u.e objęta jest emisja gazu cieplarnianego jakim jest dwutlenek węgla.

Zgodnie z treścią przepisów u.s.h.u.e 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 u.s.h.u.e 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.

Ponadto skoro art. 273 ust. 4 p.o.ś. wyraźnie odsyła do u.s.h.u.e, 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 u.s.h.u.e. Uwzględniając przy wykładni art. 273 ust. 4 p.o.ś. przytoczone wyżej przepisy u.s.h.u.e. należy stwierdzić, że w odniesieniu do sytuacji, której dotyczy analizowany wniosek, prowadzący instalację nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja gazu cieplarnianego CO₂ z instalacji została rozliczona uprawnieniami do emisji.

Na podstawie art. 273 ust. 1 p.o.ś 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.

Zgodnie z art. 274 ust. 1 pkt 1 p.o.ś. wysokość opłaty za korzystanie ze środowiska zależy od ilości i rodzaju gazów lub pyłów wprowadzanych do powietrza. Podmiot korzystający ze środowiska poprzez wprowadzenie gazów i pyłów do powietrza spośród substancji wymienionych w obwieszczeniu ogłaszającym na podstawie art. 291 p.o.ś., winien naliczać opłaty za korzystanie ze środowiska za wszystkie zanieczyszczenia gazowe i pyłowe, jakie wprowadza do powietrza w wyniku prowadzonej działalności. Wynika to z zasady zawartej w art. 7 p.o.ś. stanowiącej, że zanieczyszczający płaci. Wskazać należy, że powyższa zasada nadaje kierunek interpretacyjny pozostałym przepisom tej ustawy (wyrok NSA z dnia 6 lutego 2014 r. r. sygn. akt. II OSK 2136/12). Przepisy p.o.ś. wprowadzają więc generalną zasadę ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska, którą należy rozumieć jako ekwiwalent za rzeczywiście dokonane emisje (wyrok WSA w Łodzi z dnia z 17 października 2012 r. sygn. akt II SA/Łd 719/12).

Organ zauważa, że zgodnie z art. 273 ust. 4 ustawy p.o.ś, prowadzący instalację albo operator statku powietrznego, który rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami, zgodnie z przepisami ustawy u.s.h.u.e nie ponosi opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że zapis „...opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza..” zdaniem tut. Organu ma odniesienie do katalogu opłat wymienionych w art. 273 ust. 1 p.o.ś.

Ponadto zgodnie z art. 285a ust. 1 ustawy p.o.ś 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 u.s.h.u.e., 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 u.s.h.u.e.

Co więcej art. 285a ust 2 p.o.ś. wyraźnie wskazuje, iż w przypadku nierozliczenia przez prowadzącego instalację albo operatora statku powietrznego wielkości emisji gazów cieplarnianych „opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza ustala się jako iloczyn ilości wprowadzonego gazu cieplarnianego wyrażanego w ekwiwalencie w rozumieniu 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 p.o.ś. ustawodawca wprowadził szczególną regulację, w której powiązał sposób wyliczenia opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza w przypadku nierozliczenia emisji gazów cieplarnianych objętych systemem EU ETS, z wielkością emisji gazów cieplarnianych. Przedmiotowa opłata ustalana jest jako iloczyn ilości wprowadzonego gazu cieplarnianego wyrażonego w ekwiwalencie w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy 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. Zastosowanie powyższej regulacji potwierdza intencję ustawodawcy, aby zwolnieniem o którym mowa w art. 273 ust. 4 objąć jedynie emisję gazów cieplarnianych rozliczoną w ramach systemu handlu uprawnieniami do emisji.

Wnioskujący przedstawiając stan faktyczny do którego ma odnieść się niniejsza interpretacja skupia uwagę na wykładni językowej art. 273 ust 4 p.o.ś., jednak w opinii Marszałka Województwa Śląskiego należy spojrzeć na to zagadnienie szerzej uwzględniając nie tylko zakres podmiotowy ww. regulacji, ale również jej zakres przedmiotowy, które są ze sobą ściśle

powiązane. Tylko takie podejście może doprowadzić do zrozumienia woli ustawodawcy, która w opinii marszałka jest jasna i oczywista. Cała konstrukcja ww. przepisu opiera się o porządek przyczynowo skutkowy: jeżeli przedsiębiorca, „rozliczył emisję gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych zgodnie z ustawą z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych” nie ponosi opłat za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, w zakresie, w jakim emisja tych gazów została rozliczona uprawnieniami do emisji.

Stąd też w opinii Marszałka Województwa Śląskiego ustawodawca przewidział w przywoływanych wyżej przepisach zwolnienie przedmiotowe dla prowadzących instalacje objęte systemem EU ETS, którzy dokonali rozliczenia wielkości emisji, zgodnie z art. 92 ust. 1 u.s.h.u.e. 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), perfluorowęglowodorów (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 p.o.ś 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 p.o.ś 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. Należy ponownie podkreślić że art. 273 ust. 4 p.o.ś wyraźnie odsyła do u.s.h.u.e, więc występujące w tym przepisie pojęcia (emisja, gazy cieplarniane oraz rozliczenie emisji gazów cieplarnianych, należy rozumieć tylko i wyłącznie w takim znaczeniu, jakie nadają im odpowiednie przepisy u.s.h.u.e. Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku należy stwierdzić że Spółka jest zwolniona z obowiązku uiszczania opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza tj. za emisję dwutlenku węgla, w zakresie, w jakim emisja gazu cieplarnianego CO₂ z instalacji została rozliczona uprawnieniami do emisji. Inne rozumienie ww. przepisu w zw. z art. 1 ust. 3 i ust. 5 i załącznikiem nr 1 do u.s.h.u.e, zgodnie z którym, zwolnienie o którym mowa w art. 273 ust. 4 p.o.ś. 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 zdaniem tu. Organu z wolą ustawodawcy.

Wykładnia literalna zwolnienia zawartego w art. 273 ust. 4 p.o.ś. wskazuje, że zwolnieniem objęte jest tylko rozliczanie wielkości emisji gazów uwzględnionych w systemie 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 p.o.ś. 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 u.s.h.u.e, nie zostały przyporządkowane do działania prowadzonego w instalacji ze względu, na które uczestniczy ona w systemie EU ETS (tabela w załączniku nr 1 do u.s.h.u.e), a ponadto nie są objęte obowiązkiem rozliczenia emisji na podstawie art. 92 ust. 1 u.s.h.u.e, nie może być zatem uznany za prawidłowy. Stanowisko Wnioskodawcy zmierza w istocie do przełamania jasnej i jednoznacznej językowo treści art. 273 ust. 4 p.o.ś. 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 p.o.ś., a nie jaką rzeczywiście ma. Wykładnia art. 273 ust. 4 p.o.ś proponowana przez Wnioskodawcę stanowi zatem próbę prawotwórczej zmiany tego przepisu i jest niedopuszczalna.

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 p.o.ś. 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 p.o.ś. pozostaje art. 25 rozporządzenie 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 p.o.ś. odnoszącego się do zupełnie innego zagadnienia, tj. szczególnego zwolnienia z ponoszenia opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza.

Stanowisko Spółki, iż zwolnienie z ponoszenia opłat przewidziane w tym przepisie powinno dotyczyć wszystkich gazów lub pyłów, które zostały wyemitowane do powietrza i zostały rozliczone uprawnieniami do emisji a zatem w przypadku Spółki także tlenku węgla (CO) i zawartości węgla w pyle (a także innych substancji zawierających pierwiastek węgla) prowadzi do stosowania wykładni rozszerzającej. Za odrzuceniem stanowiska Spółki przemawia także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. III RN 22/97., zgodnie z którym zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe. Należy zauważyć, że analogiczny przepis o tożsamej treści odpowiadającej art. 25 Rozporządzenia 2018/2066 znalazł się w poprzednim rozporządzeniu tj. rozporządzeniu Komisji (UE) nr 601/2012 z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawie monitorowania i raportowania w zakresie emisji gazów cieplarnianych zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE.L z 2012 r. nr 181, str. 30, ze zm.).

Marszałek Województwa Śląskiego nie może się zgodzić z analizą przedmiotową zapisów art. 273 ust. 4 p.o.ś. przedstawioną przez Spółkę. W opinii organu powyższy zapis należy interpretować zgodnie z wykładnią literalną, która ma pierwszeństwo przed wykładniami pozajęzykowymi tj. celowościową i systemową (uchwała SN z dnia 25 kwietnia 2003 t., III CZP 8/03). Co równie istotne ocena prawidłowości założenia przedstawionego we wniosku zależy od kontekstu prawno-ustrojowego oraz praktyki stosowanej przez organy egzekwujące przepisy środowiskowe w danej jurysdykcji, a co najważniejsze od kontekstu prawnego i intencji ustawodawcy. Regulacja zawarta w art. 273 ust 4 w ocenia tutaj. Organu nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Literalna wykładnia ww. przepisu oraz wola ustawodawcy w przedmiotowej sprawie są jasne. Gdyby wolą ustawodawcy było rozszerzenie zakresu zwolnienia o którym mowa w art. 273 ust. 4 p.o.ś. takie regulację *expressis verbis* znalazłyby się w nowelizacji p.o.ś.

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 p.o.ś.), 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 p.o.ś.). 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 p.o.ś.) 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 p.o.ś.). 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 p.o.ś.). Podmiot korzystający ze środowiska ustala we własnym zakresie wysokość należnej opłaty i wnosi ją na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego (art. 284 ust. 1 p.o.ś.). Zgodnie z art. 285 p.o.ś, 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.

Marszałek Województwa Śląskiego 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 u.s.h.u.e. oraz uiścić opłaty za wprowadzanie gazów i pyłów do powietrza. Zatem de facto tę samą emisję opłacono dwa razy”. W ocenie tutaj. 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 jest wpłacana 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 publiczna 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.

Na poparcie swojego stanowiska Marszałek Województwa Śląskiego zwraca również uwagę na obowiązki sprawozdawcze nałożone na podmioty uczestniczące w systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych.

Od 1 stycznia 2019 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, wydawanym na podstawie art. 285 ust. 6 p.o.ś podmioty uczestniczące w systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w ramach przedkładanego marszałkowi województwa sprawozdania, zobowiązani są do wypełnienia wykazu zawierającego informacje o wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji i liczbie uprawnień do emisji oraz informacji o wysokości należnych opłat (załącznik nr 2). W przedmiotowym wykazie przekazywane są informacje na temat wielkości emisji objętych systemem EU ETS, m.in. dane pozwalające ustalić wysokość opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza w przypadku gdy podmioty objęte systemem EU ETS nie umorzą odpowiedniej liczby uprawnień tj. łączną wielkość emisji z instalacji, wielkość emisji rozliczonej i nierozliczonej w podziale na poszczególne substancje 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 2019 r., poz. 1447, z późn. zm.). W tab. A ww. załącznika minister określił zamknięty katalog substancji (nazwa i kod substancji) objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych to jest CO₂, N₂O, PFCs dla których należy wskazać wielkość emisji oraz wielkość emisji w ekwiwalencie CO₂. Określona we wzorze wykazu zamknięta lista substancji sugeruje że ustawodawca zakładał możliwość zwolnienia z naliczania opłat o których mowa w art. 273 ust 1 p.o.ś. tylko w zakresie emisji gazów cieplarnianych i nie przewidywał możliwości rozliczenia innych substancji również tych, których emisja wykorzystywana jest do oszacowania wielkości emisji dwutlenku węgla na potrzeby systemu EU ETS.

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.

Wobec powyższego zdaniem Marszałka Województwa Śląskiego stanowisko Spółki przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe, w związku z powyższym orzeciono jak w sentencji.

Pouczenie

Od niniejszej decyzji służy stronie odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach, za pośrednictwem Marszałka Województwa Śląskiego, terminie 14 dni od daty 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 k.p.a 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 roku Prawo przedsiębiorców, wniesiono opłatę w wysokości 40 zł (słownie : czterdzieści złotych 00/100).

Z up. Marszałka Województwa Śląskiego
Grażyna Lipnicka
Zastępca Dyrektora Departamentu Ochrony Środowiska,
Ekologii i Opłat Środowiskowych
/ - podpisane cyfrowo



Otrzymują:

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]
3. [REDACTED]
4. Kancelaria Zarządu – Biuro Zarządu – w miejscu;
5. a/a.



10
11
12
13
14

15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

