



Warszawa, dnia 2021 r.

DECYZJA

Prezesa

Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych

Nr BPI – 7/IZ/21

w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji

Na podstawie art. 34 ust. 1, ust. 5 oraz ust. 16 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 poz.162 z późn. zm.), zwanej dalej „u.p.p.” w związku z art. 5 ust. 1, art. 21b ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 411, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o zapasach”, Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych stwierdza, że stanowisko C. z siedzibą w D., zwanej dalej „Wnioskodawcą” zawarte we wniosku z dnia 12 maja 2021 r., o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów ustawy o zapasach, który wpłynął do Prezesa Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych w dniu 18 maja 2021 r., w związku ze sprowadzaniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego produktu oznaczonego kodem CN 2710 19 29 **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 12 maja 2021 r., który wpłynął do Prezesa Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych w dniu 18 maja 2021 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy o zapasach, C. z siedzibą w D., reprezentowana przez doradcę

podatkowego, zwana dalej Wnioskodawcą, zwróciła się o udzielenie indywidualnej interpretacji w zakresie obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej - w związku z prowadzoną działalnością w zakresie przywozu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, produktu oznaczonego kodem CN 2710 19 29.

W dniu 07 maja 2021 r. Wnioskodawca uiścił wymaganą opłatę za złożenie wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej.

We wniosku Wnioskodawca przedstawił niżej opisany stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą na terytorium kraju, która obejmuje dystrybucję specjalistycznych surowców chemicznych różnych producentów jak również produkcji własnej. Wnioskodawca wskazuje, że zaopatruje on różne sektory przemysłu kosmetycznego oferując surowce do chemii kosmetycznej (emolienty, emulgatory, zagęstniki, składniki: aktywne, filmotwórcze, nawilżające, konserwanty, solubilizatory, surfaktanty, modyfikatory reologii) oraz chemii gospodarczej (mycia przemysłowego i instytucjonalnego oraz kosmetyków samochodowych: surfaktanty, inhibitory korozji, modyfikatory reologii, solubilizatory, emulgatory, odpieniacze, surowce specjalne oraz wiele innych).

Zdaniem Wnioskodawcy nie prowadzi on działalności handlowej w zakresie paliw, rozumianych jako wyroby wykorzystywane w celach energetycznych, ani nie sprowadza paliw na własne potrzeby.

Wnioskodawca sprowadza na terytorium kraju oraz dystrybuje m.in. surowiec do produkcji kosmetyków będący emolientem, czyli produktem kosmetycznym o działaniu nawilżającym, natłuszczającym i ochronnym (dalej: produkt lub emolient). Emolient ten to izoheksadekan będący izoparafina, tj. syntetycznym surowcem petrochemicznym, klasyfikowanym do kodu CN 2710 29 29.

Zdaniem Wnioskodawcy wyrób ten ze względu na swoje właściwości nie nadaje się do wykorzystania jako paliwo silnikowe, nie jest również produktem wykorzystywanym w celach opałowych ani napędowych, zarówno ze względu na właściwości fizykochemiczne jak i wysoką cenę.

Wnioskodawca wskazuje, że z karty charakterystyki produktu wynika, iż posiada on następujące parametry fizykochemiczne:

- Temperatura topnienia : -70 °C,
- Temperatura wrzenia : 210 - 250 °C,
- Temperatura zapłonu : 95 -100 Pensky-Martens,
- Temperatura samozapłonu : 400 °C,
- Gęstość : 0,79 g/ml @ 20°C,
- Lepkość, kinematyczna : 7 mm² /s (@ 40°C).

Wnioskodawca jest wpisany do rejestru systemu zapasów interwencyjnych, prowadzonego przez Prezesa Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych oraz utworzył zapasy obowiązkowe.

Wnioskodawca ma jednak wątpliwości, co do prawidłowości wykładni przepisów ustawy, regulujących obowiązki utrzymywania zapasów obowiązkowych i uiszczania opłaty zapasowej w odniesieniu do ww. produktu, w związku z czym zadaje pytanie, czy w związku z prowadzeniem opisanej powyżej działalności jest on zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej, o której mowa w art. 21b ust. 1 i ust. 2 ustawy o zapasach oraz czy przywóz przez Wnioskodawcę emolientu w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego wymaga tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych a brak realizacji tego obowiązku w przypadku prowadzenia tego rodzaju działalności będzie podstawą do nałożenia przez Organ na Wnioskodawcę kary pieniężnej, o której mowa w art. 63 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy?

We wniosku Wnioskodawca przedstawił niżej opisane stanowisko w sprawie:

W ocenie Wnioskodawcy, w związku z opisaną przez niego działalnością nie jest on zobowiązany do uiszczania opłaty zapasowej, o której mowa w art. 21b ust. 1 i ust. 2 ustawy o zapasach oraz przywóz przez Wnioskodawcę emolientu w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego nie wymaga tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych, a tym samym odstąpienie od realizacji tego obowiązku nie będzie dawało podstawy do nałożenia przez Organ na Wnioskodawcę kary pieniężnej, o której mowa w art. 63 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy.

Powołując się na przepisy ustawy o zapasach, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że dla ustalenia, czy jest on handlowcem w rozumieniu ustawy o zapasach, a tym samym

czy jest on zobowiązany do utrzymywania zapasów obowiązkowych oraz uiszczania opłaty zapasowej, kluczowe jest ustalenie, czy sprowadzany przez niego emolient stanowi paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach, którego przywóz objęty jest wyżej wymienionymi obowiązkami.

Zdaniem Wnioskodawcy literalna wykładnia powyższych przepisów wskazuje, iż dla zakwalifikowania danego wyrobu do kategorii paliw objętych obowiązkami ustawy o zapasach konieczne jest łączne spełnienie przesłanek:

- wyrób musi mieścić się w jednej z kategorii produktów naftowych wskazanych w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. f-m ustawy o zapasach, zdefiniowanych w rozporządzeniu w sprawie statystyki energii,
- kod CN jednej z powyższych kategorii produktów naftowych, do którego klasyfikowany jest wyrób musi zostać wymieniony w rozporządzenia Ministra Klimatu w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej z dnia 7 sierpnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 1373; dalej: rozporządzenie).

W ocenie Wnioskodawcy, jedyną kategorią produktów naftowych, która może być rozważana w kontekście klasyfikacji emolientu jest kategoria „innych rodzajów nafty” określona w art. 2 pkt 2 lit. k ustawy o zapasach, w konsekwencji czego, w dalszej analizie, Wnioskodawca pomija pozostałe kategorie produktów naftowych.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że odwołanie do rozporządzenia w sprawie statystyki energii nie pozwala na jednoznaczne ustalenie zakresu pojęcia innych rodzajów nafty.

W tym miejscu Wnioskodawca przytacza definicję, gdzie zgodnie z rozporządzeniem w sprawie statystyki energii „inne rodzaje nafty” to „rafinowany produkt destylacji ropy naftowej wykorzystywany w sektorach innych niż transport lotniczy, który destyluje w temperaturze pomiędzy 150°C a 300 °C”.

Zdaniem Wnioskodawcy określenie „rafinowany produkt destylacji ropy naftowej” odnosi się do wielu kategorii produktów, takich jak np.: propan i butan (LPG), benzyna, nafta/paliwo lotnicze, olej napędowy, oleje opałowe, ciężkie oleje i smary,

mazut, asfalt. Równocześnie, ogromna część produktów destylacji ropy naftowej destyluje właśnie w temperaturze pomiędzy 150°C a 300 °C.

W ocenie Wnioskodawcy pojęcie innych rodzajów nafty nie może być zatem odczytywane w oderwaniu od pozostałych kategorii naft zawartych w opisywanym rozporządzeniu, w szczególności, ze względu na fakt, iż kategoria innych rodzajów nafty wydaje się stanowić uzupełnienie rozbudowanych definicji: „paliwa typu nafty do silników odrzutowych”, „mieszanego biopaliwa odrzutowego (biopaliwo odrzutowe w paliwie typu nafty do silników odrzutowych)” i „nie-biosyntetycznej nafty lotniczej”.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że rozporządzenie w sprawie statystyki energii nie zawiera własnej definicji innych rodzajów nafty, podaje raczej wskazówki mające na celu doprecyzowanie o jakie rodzaje nafty chodzi. Dla ustalenia zakresu definicji innych rodzajów nafty, przy założeniu racjonalności ustawodawcy, nie można zatem, zdaniem Wnioskodawcy, pominąć nazwy samej kategorii paliw. Inne rodzaje nafty mogą stanowić wyłącznie te produkty, które stanowią „naftę”, a nie inny produkt destylacji ropy naftowej, dodatkowo nie powinny one mieścić się w wymienionych powyżej kategoriach naft lotniczych.

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach, minister właściwy do spraw energii był uprawniony do określenia w rozporządzeniu wykazu paliw uszczegółwiającego definicję poszczególnych kategorii paliw zawartą w ustawie. Tego typu wykaz, w ocenie Wnioskodawcy musi jednak brać pod uwagę obowiązującą klasyfikację Nomenklatury Scalonej według załącznika I do rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. L 256 z 07.09.1987, str. 1).

Dalej Wnioskodawca przytacza, jak jego zdaniem, Nomenklatura Scalona klasyfikuje „nafty”. Analizując tę klasyfikację Wnioskodawca wskazuje, że w jego ocenie podkategoria „Naft” zawiera w sobie tylko dwa kody: CN 27101921 „Paliwo do silników odrzutowych” oraz CN 27101925 „Pozostałe”. W ramach kategorii olejów średnich i związanego z nimi kodu - podkategorią są „Nafty”, o wymienionych wyżej kodach, do których Nomenklatura Scalona, zdaniem Wnioskodawcy, nie zalicza

wyrobu o kodzie CN 2710 19 29. W ocenie Wnioskodawcy z treści Nomenklatury Scalonej wprost wynika, iż kod CN 2710 19 29 w ogóle nie stanowi wyrobu jakim jest „Nafta”, w szczególności „Nafta pozostała”, stanowi on natomiast „Pozostałe” oleje średnie.

Zdaniem Wnioskodawcy skoro Nomenklatura Scalona nie pozwala na zaklasyfikowanie CN 2710 19 29 do kategorii naft, rozporządzenie wymieniając w § 3 w zw. z § 2 pkt 9 lit. b oraz § 6 pkt 6 lit. b wyroby klasyfikowane do CN 2710 19 29 jako „inne rodzaje nafty” wykracza poza zakres delegacji zawartej w ustawie i jest niezgodne zarówno z Nomenklaturą Scaloną, jak i samą ustawą o zapasach.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w konsekwencji, wyszczególnienie w rozporządzeniu wyrobów klasyfikowanych do kodu CN 2710 19 29 nie powoduje, iż stanowią one paliwo, z którym związane są obowiązki utrzymywania zapasów obowiązkowych oraz uiszczania opłaty zapasowej, gdyż jego zdaniem wyrób ten nie mieści się w kategorii innych rodzajów nafty.

Zdaniem Wnioskodawcy, w niniejszej sprawie już sama analiza Nomenklatury Scalonej wskazuje, iż przywołany przez niego emolient klasyfikowany do kodu CN 2710 19 29 nie stanowi jednej z kategorii naft, w tym pozostałych naft. Równocześnie, Wnioskodawca uważa, że skoro emolient nie jest naftą, nie może być również zaklasyfikowany do kategorii innych rodzajów nafty, zawartej w rozporządzeniu w sprawie statystyki energii.

Wnioskodawca stwierdza, że emolient nie spełnia przesłanek dla uznania za paliwo, a tym samym przywóz tego produktu na terytorium kraju nie wiąże się z obowiązkiem tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych oraz uiszczania opłaty zapasowej.

Następnie Wnioskodawca powołuje się na stanowisko wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 września 2019 r., sygn. akt VI SA/Wa 326/19, który to został uchylony przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Dodatkowo, Wnioskodawca wskazuje na brak możliwości uznania emolientu za paliwo ponieważ, jego zdaniem wskazuje na to wykładnia systemowa i celowościowa ustawy o zapasach, powołując się na wyroki sądów

administracyjnych, które to w jego ocenie wskazują na konieczność stosowania przez organy administracji i sądy administracyjne wykładni szerszej niż językowa, w przypadku pojawiania się wątpliwości co do jej poprawności.

Zdaniem Wnioskodawcy art. 3 ust. 1 ustawy o zapasach opisuje cel regulacji w niej zawartych. W ocenie Wnioskodawcy jest nim zapewnienie zaopatrzenia Rzeczypospolitej Polskiej w ropę naftową i produkty naftowe w sytuacji wystąpienia zakłóceń w ich dostawach na rynek krajowy oraz wypełniania zobowiązań międzynarodowych.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że system zapasów interwencyjnych w Polsce, to system którego głównym celem jest zapewnienie bezpieczeństwa paliwowego Państwa na wypadek wystąpienia sytuacji kryzysowej. W jego ocenie cel ten jest stricte energetyczny, ma przeciwdziałać skutkom kryzysów paliwowych. W przypadku niedoborów paliwa, zdaniem Wnioskodawcy, zapasy mają podlegać szybkiemu uwolnieniu, w celu zaspokojenia zapotrzebowania rynkowego na paliwa (na okres do 90 dni). W tym miejscu Wnioskodawca podkreśla, że prowadzona przez niego działalność nie ma żadnego znaczenia z perspektywy bezpieczeństwa paliwowego Polski. Przywożony przez Wnioskodawcę emolient nie wlicza się do wolumenu wykorzystywanych w naszym kraju paliw, służy bowiem do produkcji kosmetyków i nigdy nie zostanie wykorzystany do celów energetycznych, także w przypadku zaistnienia sytuacji kryzysowej na rynku paliwowym.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego co do zakresu i sposobu stosowania przepisów ustawy o zapasach jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 34 ust. 1 u.p.p. Przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Zgodnie z ust. 5 przywołanego powyżej przepisu udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji, od której służy odwołanie. Interpretacja indywidualna zawiera

wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia. W myśl art. 34 ust. 16 u.p.p. do postępowań o wydanie interpretacji indywidualnej stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 – 3 oraz ust. 4 ustawy o zapasach, w celu zapewnienia zaopatrzenia Rzeczypospolitej Polskiej w ropę naftową i produkty naftowe w sytuacji wystąpienia zakłóceń w ich dostawach na rynek krajowy oraz wypełniania zobowiązań międzynarodowych, tworzy się zapasy ropy naftowej i produktów naftowych, zwane "zapasami interwencyjnymi". Zapasy interwencyjne obejmują zapasy:

- 1) obowiązkowe ropy naftowej lub paliw, tworzone i utrzymywane przez producentów i handlowców;
- 2) agencyjne ropy naftowej i paliw, tworzone i utrzymywane przez Rządową Agencję Rezerw Strategicznych.

Zapasy interwencyjne zaspokajają zapotrzebowanie na ropę naftową i paliwa w ilości odpowiadającej co najmniej iloczynowi 90 dni i średniego dziennego przywozu netto ekwiwalentu ropy naftowej w poprzednim roku kalendarzowym. Zapasy interwencyjne powiększa się o rezerwę na poczet zapasów niedostępnych z przyczyn technicznych oraz ubytków podczas przemieszczania zapasów interwencyjnych, rezerwa ta wynosi 10% tworzonych i utrzymywanych zapasów interwencyjnych.

Przepis art. 2 ust. 1 pkt 19 ustawy o zapasach konstytuuje definicję legalną handlowca, zgodnie z którą jest nim przedsiębiorca wykonujący samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw lub osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która nie prowadząc działalności gospodarczej w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw, samodzielnie lub za pośrednictwem innego podmiotu wykonuje działalność polegającą na przywozie ropy naftowej lub paliw i zużywa je na potrzeby własne z wyłączeniem przywozu paliw w standardowych zbiornikach, o których mowa w art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2018 poz. 1114), lub rozporządza nimi poprzez jakąkolwiek czynność prawną lub faktyczną.

Przywozem, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 14 ustawy o zapasach, jest sprowadzenie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu. Nabyciem wewnątrzwspólnotowym w myśl przepisu art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o zapasach jest przemieszczenie ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego z terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym. Importem zaś, zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o zapasach, jest import ropy naftowej, produktów naftowych lub gazu ziemnego w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapasach paliwa to produkty naftowe określone w pkt 2 lit. f- m, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość.

Z przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 lit. f-m tej ustawy wynika natomiast, iż paliwami są: gaz płynny (LPG), benzyny silnikowe, benzyny lotnicze, paliwa typu benzynowego do silników odrzutowych, paliwa typu nafty do silników odrzutowych, inne rodzaje nafty, oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe, ciężkie oleje opałowe - określone w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1099/2008”.

Artykuł 5 ust. 3b pkt 3 ustawy o zapasach stanowi, że producenci i handlowcy tworzą zapasy obowiązkowe ropy naftowej lub paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), obliczając ich ilość na dany rok kalendarzowy na podstawie produkcji paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) lub przywozu ropy naftowej lub paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w poprzednim roku kalendarzowym, przy czym w przypadku paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) - minimalną wielkość zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw w zakresie paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), oblicza się według wzoru:

$$ZO_p = \left[\frac{P - O}{R} \times H \right] \times W$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

Z_{OP} - minimalną wielkość zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw w zakresie paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), wyrażoną w jednostkach objętościowych, w temperaturze referencyjnej 15°C (288°K),

P - wielkość produkcji i przywozu paliw oraz ilość paliw wprowadzonych na rynek krajowy z zapasów obowiązkowych w wyniku ich interwencyjnego uwolnienia, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), wyrażoną w jednostkach objętościowych, w temperaturze referencyjnej 15°C (288°K) w poprzednim roku kalendarzowym,

O - pomniejszenia odnoszące się do poprzedniego roku kalendarzowego, o których mowa w ust. 6, wyrażone w jednostkach objętościowych, w temperaturze referencyjnej 15°C (288°K),

R - liczbę dni w poprzednim roku kalendarzowym,

H - wielkość zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), wyrażoną w liczbie dni średniej dziennej produkcji lub przywozu paliw, określonej w ust. 3 dla danego roku kalendarzowego,

W - współczynnik powiększenia zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw w zakresie paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), o rezerwę określoną w art. 3 ust. 4, wynoszący 1,1.

Producenci i handlowcy tworzą i utrzymują zapasy obowiązkowe ropy naftowej lub paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG), w wielkości odpowiadającej iloczynowi 53 dni i średniej dziennej produkcji paliw lub przywozu ropy naftowej lub paliw zrealizowanych przez producenta lub handlowca w poprzednim roku kalendarzowym (art. 5 ust. 3 pkt 6 ustawy o zapasach).

W myśl art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Zgodnie z art. 21b ust. 2 ustawy o zapasach, opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) oblicza się według wzoru:

$$O_z = (W_h \text{ lub } W_{pr}) \times U$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

O_z – opłatę zapasową dla paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG);

W_h – sumę wielkości przywozu paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) dokonanego w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;

W_{pr} – wielkość produkcji paliw z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) w danym miesiącu kalendarzowym, pomniejszoną o ilości wymienione w art. 5 ust. 6 w danym miesiącu kalendarzowym, wyrażoną w jednostkach wagowych, z uwzględnieniem współczynników określonych w obwieszczeniu wydanym na podstawie art. 4, przeliczoną na ekwiwalent ropy naftowej przez pomnożenie jej przez współczynnik 1,065;

U – stawkę opłaty za tonę ekwiwalentu ropy naftowej określoną w przepisach wydanych na podstawie ust. 9.

Stosownie do art. 21b ust. 14 ustawy o zapasach, organem właściwym w sprawie opłaty zapasowej jest Prezes Agencji, któremu przysługują uprawnienia organu podatkowego, określone w dziale III oraz dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Przepis art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Zgodnie z art. 63 ust. 1 ustawy o zapasach „karze pieniężnej podlega ten kto nie dopełnia obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych, o którym mowa w art. 5, w przewidzianym terminie i wymaganej ilości. Jednocześnie, zgodnie z art. 63 ust. 17 ustawy o zapasach „dniem stwierdzenia niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust. 1, jest dzień podpisania protokołu, o którym mowa w art. 29 ust. 7”. Ponadto, zgodnie z art. 63 ust. 2, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 1 kara pieniężna wynosi równowartość iloczynu kwoty 4500 i wielkości niedoboru ropy naftowej, gazu płynnego (LPG) lub ciężkiego oleju opałowego wyrażonej w tonach, lub niedoboru paliw, z wyłączeniem gazu płynnego (LPG) i ciężkiego oleju opałowego, wyrażonej w metrach sześciennych.

W ustawie o zapasach obowiązek tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw konstyuuje się w oparciu o dokonanie czynności faktycznej polegającej na produkcji lub przywozie paliw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Przepis art. 21b ust. 1 ustawy o zapasach, stanowi, że koszty tworzenia i finansowania zapasów agencyjnych ponoszą producenci i handlowcy, uiszczając opłatę zapasową.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapasach, paliwa to produkty naftowe określone w pkt 2 lit. f- m, w tym również zawierające dodatki bez względu na ich ilość. Z przepisu art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. f-m tej ustawy wynika natomiast, iż paliwami są: gaz płynny (LPG), benzyny silnikowe, benzyny lotnicze, paliwa typu benzynowego do silników odrzutowych, paliwa typu nafty do silników odrzutowych, inne rodzaje nafty, oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe, ciężkie oleje opałowe - określone w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1099/2008 z dnia 22 października 2008 r. w sprawie statystyki energii (Dz. Urz. UE L 304 z 14.11.2008, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie statystyki energii”. Definicja dla innych rodzajów nafty zawarta w rozporządzeniu w sprawie statystyki energii wskazuje, że jest to rafinowany produkt destylacji ropy naftowej wykorzystywany w sektorach innych niż transport lotniczy. Temperatura destylowania mieści się w zakresie 150–300 °C. W związku z czym należy przyjąć, że dla spełnienia definicji wyrobu klasyfikowanego jako inne rodzaje nafty, wynikającej z rozporządzenia w sprawie statystyki energii kluczowy jest zakres temperatur destylacji.

Na podstawie art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach, dnia 07 sierpnia 2020 r. zostało wydane rozporządzenie Ministra Klimatu w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych objętych systemem zapasów interwencyjnych oraz wykazu paliw stanowiących podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1373), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych”. Produkty oznaczone kodem CN 2710 19 29, klasyfikowane jako inne rodzaje nafty zostały wskazane w § 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych, jako produkty, które producenci i handlowcy uwzględniają obliczając wymaganą ilość zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw (tj. produkty naftowe od przywozu lub produkcji,

których należy tworzyć i utrzymywać zapasy obowiązkowe ropy naftowej lub paliw), jak również wymienione w § 6 niniejszego rozporządzenia, jako produkty stanowiące podstawę do wyliczenia opłaty zapasowej (tj. produkty naftowe od przywozu lub produkcji, których należy uiszczać opłatę zapasową).

Mając powyższe na uwadze, w pierwszej kolejności należy wskazać, iż ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu do ustawy o zapasach definicji ustawowych produktów naftowych oraz poszczególnych paliw, niezależnych od definicji przyjętych w tym zakresie w polskim prawie, w szczególności niezależnie od definicji zawartych w ustawie Prawo energetyczne oraz ustawie o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw. Należy mieć na uwadze, iż definicje te zostały wprowadzone do ustawy o zapasach ustawą z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r. poz. 900), której celem było wdrożenie do prawa polskiego dyrektywy Rady 2009/119/WE z dnia 14 września 2009 r. nakładającej na państwa członkowskie obowiązek utrzymywania minimalnych zapasów ropy naftowej lub produktów ropopochodnych (Dz. Urz. UE L 265 z 09.10.2009 r., str. 9). Z jej art. 3 ust. 1 wynika, że państwa członkowskie przyjmują odpowiednie przepisy w celu zapewnienia aby całkowite zapasy naftowe utrzymywane w każdym momencie we Wspólnocie na ich użytek odpowiadały co najmniej: 90 dniom średniego dziennego przywozu netto lub 61 dniom średniego dziennego zużycia krajowego, w zależności od tego, która wartość jest wyższa. Zgodnie z art. 2 lit. i dyrektywy 2009/119/WE zapasy naftowe to zapasy produktów energii wymienionych w pkt 3.1 akapit pierwszy załącznika C do rozporządzenia (WE) nr 1099/2008. Z pkt 3.1 akapit pierwszy załącznika C do rozporządzenia 1099/2008 wynika natomiast, że chodzi o ropę naftową, NGL, półprodukty rafineryjne, inne węglowodory, gaz rafineryjny (poza ciekłym), etan, LPG, benzynę ciężką, benzynę silnikową, benzynę lotniczą, paliwo typu benzynowego do silników odrzutowych, paliwo typu nafty do silników odrzutowych, inne nafty, olej napędowy (destylowane oleje opałowe), olej napędowy transportowy, oleje opałowe do celów ogrzewania i innych, ciężki olej opałowy (o niskiej bądź wysokiej zawartości siarki), benzynę lądową i benzyny przemysłowe, smary, asfalt, parafiny oraz koks naftowy – do których stosuje się definicje zawarte w załączniku A rozdział 3 tego rozporządzenia. Dlatego też ustawodawca w zakresie definicji ustawowych

poszczególnych produktów naftowych na gruncie ustawy o zapasach odsyła do załącznika A rozdział 3 rozporządzenia 1099/2008.

Jak już wskazano powyżej, w ustawie o zapasach obowiązek tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych konstituuje się w oparciu o dokonanie czynności faktycznej polegającej na sprowadzeniu paliw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sprowadzenie to realizowane jest, zgodnie z definicją handlowca w ramach prowadzonej przez niego w tym zakresie działalności gospodarczej i określane definicją legalną „przywozu”, rozumianego jako import lub nabycie wewnątrzspółnotowe w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym.

Należy przy tym wskazać, że dla uznania konkretnego produktu naftowego za paliwo w rozumieniu przepisów ustawy o zapasach, w odniesieniu do tegoż produktu muszą zaistnieć równocześnie poniżej wymienione elementy:

1) spełnienie definicji określonej w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia w sprawie statystyki energii.

2) spełnienie definicji paliw wskazanej w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapasach.

3) wskazanie kodu CN produktu naftowego w § 3 lub § 6 rozporządzenia w sprawie szczegółowego wykazu surowców oraz produktów naftowych.

Wnioskodawca we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa, wskazał następujące parametry fizykochemiczne sprowadzanego przez niego produktu:

- Temperatura topnienia : -70 °C,
- Temperatura wrzenia : 210 - 250 °C,
- Temperatura zapłonu : 95 -100 Pensky-Martens,
- Temperatura samozapłonu : 400 °C,
- Gęstość : 0,79 g/ml @ 20 °C,
- Lepkość, kinematyczna : 7 mm² /s (@ 40°C).

W związku powyższym, Organ przeanalizował właściwości fizykochemiczne sprowadzanego przez Wnioskodawcę produktu naftowego oznaczonego kodem CN 2710 19 29.

Jak ustalono na podstawie przekazanych przez Wnioskodawcę parametrów fizykochemicznych temperatura początku destylacji ww. produktu wynosi 210 °C, zaś temperatura końca destylacji wynosi 250 °C. W związku z czym, nie ulega wątpliwości, że zakres temperatur destylacji sprowadzanego przez Wnioskodawcę produktu naftowego mieści się w zakresie 150–300 °C, co potwierdza, że właściwości fizykochemiczne niniejszego produktu są zgodne z wymaganiami określonymi dla produktów klasyfikowanych do kategorii „inne rodzaje nafty” w załączniku A rozdział 3 rozporządzenia w sprawie statystyki energii.

Definicja ustawowa „paliw” zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o zapasach skonstruowana została w sposób polegający na bezpośrednim odesłaniu do rozporządzenia o statystyce energii nr 1099/2008, w wyniku czego posiadanie przez dany produkt właściwości określonych w tym rozporządzeniu stanowi obligatoryjną przesłankę do uznania go za jeden z produktów naftowych a następnie za paliwo.

Jak wynika z przytoczonych powyżej przepisów, definicja dla innych rodzajów nafty zawarta w rozporządzeniu w sprawie statystyki energii wskazuje, że jest to rafinowany produkt destylacji ropy naftowej wykorzystywany w sektorach innych niż transport lotniczy. Temperatura destylowania mieści się w zakresie 150–300 °C. W związku z czym należy przyjąć, że dla spełnienia definicji wyrobu klasyfikowanego jako inne rodzaje nafty, wynikającej z rozporządzenia w sprawie statystyki energii kluczowy jest zakres temperatur destylacji.

Natomiast w wytycznych zawartych w upoważnieniu określonym w art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach, ustawodawca nakazuje uwzględnić klasyfikację Nomenklatury Scalonej (kody CN) według załącznika I do rozporządzenia Rady (EWG) Nr 2658/87. Załącznik I w dziale 27 „PALIWA MINERALNE, OLEJE MINERALNE I PRODUKTY ICH DESTYLACJI; SUBSTANCJE BITUMICZNE; WOSKI MINERALNE” zawiera, kolejno, krótkie wyjaśnienie niektórych terminów oraz tabelaryczne zestawienie pojęć i odpowiadających im kodów numerycznych (CN). Biorąc pod uwagę konstrukcję zestawienia, kod 2710 19 29 oznacza pozycję „pozostałe oleje średnie”. Kategoria ta, razem z kategorią „pozostałe nafty” stanowi podkategorie „olejów średnich”, które z kolei mieszczą się w ogólnej kategorii „Oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych (inne niż surowe) oraz preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, zawierające 70 % masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów

otrzymywanych z minerałów bitumicznych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów, inne niż te zawierające biodiesel i inne niż oleje odpadowe”.

Mając na uwadze wyliczenie pojęć z definicji ustawowej „paliw” opartej na załączniku A rozdział 3 rozporządzenia o statystyce energii nr 1099/2008 należy wskazać ponownie, że siatka pojęciowa obydwu aktów nie jest ani spójna ani symetryczna. W Nomenklaturze Scalonej występuje pojęcie „olejów średnich” nieznanie rozporządzeniu o statystyce energii nr 1099/2008, a w rezultacie - niemające definicji ustawowej w ustawie o zapasach. Dodatkowo wskazać należy, że Nomenklatura Scalona zawiera o wiele bardziej szczegółową klasyfikację niż klasyfikacja z rozporządzenia statystycznego nr 1099/2008. Rozporządzenie statystyczne nr 1099/2008 - a zatem także i ustawa o zapasach - nie posługuje się przykładowo pojęciami „oleje lekkie i preparaty”, do których Nomenklatura Scalona zalicza benzynę silnikową zaś oleje napędowe ujmuje w ramach kategorii oznaczanej kodami CN 2710 19 jak i CN 2710 20.

W Nomenklaturze Scalonej pojawia się także kategoria „olejów ciężkich” - nieznanie w ustawie o zapasach. Słowo „ciężkie” pojawia się jedynie w odniesieniu do jednej z kategorii olejów opałowych. Wnioskowanie zatem z nazewnictwa przyjętego na gruncie Nomenklatury Scalonej o zakresie definicji poszczególnych paliw wprowadzonych w ustawie o zapasach jest błędne metodologicznie i sprzeczne z literalnym brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz z art. 3 ust. 5 ustawy o zapasach.

Zatem nie można uznać za dopuszczenie do nadania innego znaczenia definiowanym w ustawie pojęciom, tj. znaczenia odmiennego niż ustalono w art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o zapasach.

Jednocześnie, w odniesieniu do przywołanego przez Wnioskodawcę wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sygn. akt VI SA/Wa 326/19 wskazać należy, że wyrok ten jest nieprawomocny a co za tym idzie niedopuszczalne jest opieranie się na nim jako wykładni prawa.

Odnosząc się natomiast do argumentów Wnioskodawcy, że przy wykładni przepisów ustawy o zapasach za najważniejszy czynnik należy przyjmować cel jej uchwalenia a nie jedynie jej literę należy podkreślić, że w ustawie o zapasach brak jest podstawy prawnej do uznania, że obowiązki z niej wynikające zobowiązani są realizować wyłącznie producenci i handlowcy, których działalność ma istotne znaczenie

bezpieczeństwa paliwowego kraju, z punktu widzenia Wnioskodawcy. Ponadto pojęcie „bezpieczeństwa paliwowego kraju” w rozumieniu ustawy o zapasach jest pojęciem szerszym niż wyłącznie zapewnienie dostępności paliw na potrzeby napędowe czy też opałowe.

Dodatkowo należy wskazać, że ustawodawca w przepisach art. 21 b ust.13 -14 ustawy o zapasach wprost przesądził, że do należności z tytułu opłaty zapasowej stosuje się odpowiednio przepisy działu III oraz działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa z wyłączeniem przepisów dotyczących umarzania należności, odraczania płatności oraz rozkładania płatności na raty, a organem właściwym w sprawie opłaty zapasowej jest Prezes Agencji, któremu przysługują uprawnienia organu podatkowego, określone w dziale III oraz w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Standardy wykładni prawa podatkowego, w szczególności w zakresie pozostającym poza wpływem prawa unijnego, wskazują na pierwszeństwo wykładni językowej oraz subsydiarność pozostałych zasad wykładni prawa: systemowej i funkcjonalnej. Przy czym tak ustalona kolejność preferowania wykładni jest związana z niejednoznacznym wynikiem wykładni językowej. Zasadniczym argumentem świadczącym o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07; postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt , II FSK 1885/07; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08; z 2 lutego 2010r., sygn. akt II FSK 1319/08; z 2 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1553/08 oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291 i n., B. Brzeziński Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, s. 422 i n.; L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 74-83). Warto przy tym zaznaczyć, że wykładnia językowa określa granice dwóch pozostałych rodzajów wykładni, tj. systemowej i celowościowej. Ważne jest także to, że w przypadku, kiedy wykładnia językowa pozwala na jednoznaczne ustalenie normy prawnej na podstawie obowiązujących przepisów, to za niedopuszczalne należy uznać "poprawianie" lub "korygowanie" treści aktu prawnego przez wykładnię systemową lub celowościową. Obciążenia podatkowe są kształtowane bowiem w Konstytucji RP przez ustawodawcę, a nie przez administrację

i sądy (por. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006, str. 124 i powołane tam orzecznictwo). Prymat wykładni językowej prawa podatkowego ma więc swoje uzasadnienie w art. 84 Konstytucji RP, wedle którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Skoro Konstytucja RP także w art. 217 kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości ustaw nakładających takie obowiązki. Konstytucja RP nie zobowiązuje natomiast do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani poglądów doktryny prawa, które wykształciły pozostałe dwa rodzaje wykładni prawa. (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 140) (...) (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2021 r. II FSK 2441/20).

Mając na względzie powyższe, w ocenie Organu, spełnione zostały wszystkie przesłanki do zakwalifikowania sprowadzanego przez Wnioskodawcę produktu jako paliwo w rozumieniu ustawy o zapasach. W związku z czym Wnioskodawca, jako podmiot dokonujący przywozu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tego produktu spełnia definicję legalną „handlowca” w rozumieniu ustawy o zapasach, co z kolei rodzi ustawowe obowiązki w zakresie tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej i paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej.

Ponadto należy wyjaśnić, że z punktu widzenia ustawy o zapasach, a także obowiązków jakie nakłada ustawa na przedsiębiorców dokonujących przywozu, nie jest istotny cel na jaki paliwo to zostało przeznaczone. W związku z powyższym stwierdzenie Wnioskodawcy, że produkt ten wykorzystywany jest przez Wnioskodawcę jako surowiec do produkcji kosmetyków nie może stanowić przesłanki do zwolnienia przywożonego przez niego produktu z obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej. Przepisy ustawy o zapasach nie stanowią podstawy do uznania, że jedynie wolumeny paliw, które są wykorzystywane do celów napędowych lub grzewczych stanowią podstawę wyliczenia wymaganego poziomu zapasów obowiązkowych i uiszczania opłaty zapasowej.

Należy również dodać, że ewentualne wymierzenie kary pieniężnej jest konsekwencją niewywiązywania się podmiotu z obowiązku tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych, co Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych stwierdza dopiero po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego.

Wobec powyższego, mając na uwadze przedstawiony we wniosku o udzielenie interpretacji opis stanu faktycznego, Prezes Agencji stwierdza, że Wnioskodawca podlega obowiązkom wskazanym w ustawie o zapasach, w szczególności obowiązkowi tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych ropy naftowej lub paliw oraz uiszczania opłaty zapasowej z przywozem produktu naftowego oznaczonego kodem CN 2710 19 29 bowiem przedmiotowy produkt spełnia definicję paliwa w rozumieniu ustawy o zapasach, zaś podmiot dokonujący jego przywozu wypełnia definicję legalną handlowca.

Zatem w tak opisanym stanie faktycznym Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych uznaje stanowisko Wnioskodawcy **za nieprawidłowe**.

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

POUCZENIE

1. Od niniejszej decyzji przysługuje Stronie odwołanie do Ministra Klimatu i Środowiska w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia. Odwołanie wnosi się za pośrednictwem Prezesa Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych; 00-844 Warszawa, ul. Grzybowska 45.
2. W trakcie biegu terminu do wniesienia odwołania Strona może zrzec się prawa do jego wniesienia. Z dniem doręczenia Prezesowi Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych oświadczenia Strony o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna.
3. Zgodnie z art. 136 § 2 k.p.a., jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie, na zgodny wniosek wszystkich stron zawarty w odwołaniu, organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. W myśl art. 136 § 4 k.p.a. przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy byłoby nadmiernie utrudnione.