

MICHAŁ STAWIŃSKI
Uniwersytet Wrocławski
e-mail: michal.stawinski@uwr.edu.pl

Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów

Wstęp

Regulacje prawne dotyczące ochrony środowiska, w tym ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów¹, są źródłem licznych obowiązków ustanowionych głównie w celu zagwarantowania ochrony interesu publicznego związanego ze stanem środowiska. Zapewnienie realizacji tych obowiązków przez adresatów wiąże się z koniecznością wprowadzenia przepisów prawnych stwarzających skuteczne mechanizmy motywujące. W przypadku ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów taką funkcję pełnią administracyjne kary pieniężne. Sankcje te stanowią prawnofinansowy instrument umożliwiający organom inspekcji ochrony środowiska prowadzenie skutecznych działań w obszarze ochrony środowiska². Jednym z problemów związanych ze stosowaniem w praktyce kar orzekanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy w stosunku do tych świadczeń dopuszczalne jest stosowanie uznaniowych ulg w postaci rozłożenia nałożonej kary na raty, odroczenia terminu jej płatności lub umorzenia (w całości lub w części). W mojej ocenie w obowiązującym stanie prawnym nie ma podstaw

¹ Ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1048 ze zm.), dalej określana jako u.m.p.o.

² Obok licznych kar pieniężnych za naruszenie obowiązków związanych z ochroną środowiska prawnofinansowym instrumentem o podobnej funkcji jest też opłata za korzystanie ze środowiska.

do stosowania wymienionych form łagodzenia tej kary. Jednocześnie jednak wydaje się, że istnieją argumenty przemawiające za koniecznością zmiany takiego stanu prawnego. W związku z tym przedmiotem niniejszego artykułu będzie również sformułowanie stosownego postulatu *de lege ferenda*.

I. Aktualna regulacja prawna kar pieniężnych w ustawie o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów

Ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów określa postępowanie i organy właściwe do wykonania zadań z zakresu międzynarodowego przemieszczania odpadów. Zadania te wynikają z rozporządzenia (WE) nr 1013/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie przemieszczania odpadów³ oraz kar pieniężnych za naruszanie obowiązków w zakresie międzynarodowego przemieszczania odpadów (art. 1 u.m.p.o.). Rozporządzenie 1013/2006 określa zasady międzynarodowego przemieszczania odpadów w celu ich odzysku lub unieszkodliwiania, statuuje szereg obowiązków służących przede wszystkim zapewnieniu ochrony należytego stanu środowiska i zdrowia ludzi. Rozporządzenie znajduje zastosowanie zarówno do przemieszczania odpadów pomiędzy krajami Unii Europejskiej, jak i pomiędzy krajami Unii Europejskiej a państwami trzecimi. Szczegółowe obowiązki podmiotów dokonujących międzynarodowego przemieszczenia odpadów zależą od procedury, jaka będzie miała zastosowanie w konkretnym przypadku. Można wymienić takie podstawowe obowiązki, jak uzyskanie zezwolenia na dokonanie przywozu odpadów na terytorium kraju, wywozu odpadów z terytorium kraju lub tranzytu odpadów przez terytorium kraju, zawarcie umowy z odbiorcą odpadów, ustanowienie gwarancji finansowej i obowiązki dotyczące przechowywania dokumentacji związanej ze zrealizowanymi przemieszczeniami odpadów. Organem administracji właściwym rzeczowo w sprawach związanych z wykonaniem rozporządzenia 1013/2006 jest Generalny Inspektor Ochrony Środowiska (art. 3 ust. 1 u.m.p.o.).

W celu zapewnienia skuteczności przepisów dotyczących międzynarodowego przemieszczania odpadów art. 50 ust. 1 rozporządzenia 1013/2006 zobowiązuje państwa członkowskie do ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji znajdujących zastosowanie wobec podmiotów naruszających obowiązki. Polski ustawodawca sankcje takie uregulował w rozdziale

³ Dz.U. UE L 190 z 12 lipca 2006 r., s. 1, dalej określane jako rozporządzenie 1013/2006.

9 u.m.p.o. zatytułowanym *Kary pieniężne* (art. 32–35 u.m.p.o.). Kary pieniężne uregulowane w tych przepisach można podzielić na trzy kategorie. Do pierwszej należą kary grożące za dokonanie międzynarodowego przemieszczenia odpadów bez wymaganych prawem zezwoleń⁴. Naruszenia te zagrożone są najwyższymi sankcjami wymierzonymi w granicach od 50 do 300 tys. złotych. Druga kategoria obejmuje sankcje za dokonanie wysyłki lub odbioru odpadów z naruszeniem warunków udzielonego zezwolenia bądź z naruszeniem obowiązków innych niż wymóg uzyskania zezwolenia⁵. W tych przypadkach sankcja wymierzana jest w granicach od 30 do 150 tys. złotych, a w razie naruszeń dokonanych przez osobę transportującą odpady przez terytorium kraju — od 20 do 60 tys. złotych. W trzeciej kategorii mieści się jedno naruszenie polegające na niezastosowaniu się do postanowienia wydanego przez Generalnego Inspektora Ochrony Środowiska w związku z procedurą zwrotu odpadów uznanych za przemieszczane nielegalnie. W takim przypadku dopuszczalny wymiar kary mieści się w granicach od 25 do 150 tys. złotych.

Ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów w art. 34 określa kryteria miarkowania kary pieniężnej. Wśród kryteriów tych ustawodawca wymienił ilość, rodzaj i charakter odpadów, w tym możliwość zagrożeń dla ludzi i środowiska powodowanych przez te odpady oraz okoliczności uprzedniego naruszenia przepisów ustawy i rozporządzenia nr 1013/2006. Katalog tych okoliczności ma charakter przykładowy (katalog otwarty), o czym świadczy użycie przed wyliczeniem sformułowania „w szczególności”⁶.

Ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie zawiera natomiast przepisów pozwalających na łagodzenie już wymierzonych kar pieniężnych. Kara pieniężna wymierzana jest decyzją administracyjną wydaną w trybie określonym ustawą — Kodeks postępowania administracyjnego⁷. Organem właściwym rzeczowo w I instancji jest Wojewódzki Inspektor Ochrony Środowiska, a w II instancji — Generalny Inspektor Ochrony Środowiska. Wydanie tej decyzji jest niezależne od woli organu administracyjnego, co oznacza, że jest to decyzja związana, a nie uznaniowa. Świadczy o tym użycie sformułowania „nakłada”, a nie „może nałożyć”. Z pewnością służy to realizacji funkcji omawianego świadczenia, tj. doprowadzenia adresatów do realizacji obowiązków nałożonych rozporządzeniem 1013/2006. W przypadku stwierdzenia naruszenia obowiązku, z którym związane karę pieniężną, organ obligatoryjnie stosuje sankcję. Wykona-

⁴ Art. 32 ust. 1, 2 i 3 u.m.p.o.

⁵ Art. 33 ust. 1, 2 i 3 u.m.p.o.

⁶ J. Jerzmański, W. Radecki, *Ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 238–241.

⁷ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 23), dalej określana jako k.p.a.; zob. J. Jerzmański, W. Radecki, *op. cit.*, s. 61–66.

nie decyzji nakładającej karę ulega zawieszeniu do czasu jej uprawomocnienia się (art. 35 ust. 1 u.m.p.o.), a termin jej płatności wynosi 14 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji (art. 35 ust. 3 u.m.p.o.).

Dla dalszych rozważań istotne znaczenie ma ustalenie, czyim dochodem są kary pieniężne nakładane w trybie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, ponieważ ustalenie to determinuje zakres przepisów znajdujących do nich zastosowanie. Ustawa wskazuje jedynie, że karę wnosi się na rachunek Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Środowiska, który wydał decyzję w przedmiocie wymierzenia kary (art. 35 ust. 2 u.m.p.o.). Sposób podziału dochodów z tytułu omawianych kar określa ustawa — Prawo ochrony środowiska⁸. Z przepisów tej ustawy wynika, że wpływy z kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, podobnie jak inne sankcje pieniężne z zakresu ochrony środowiska, są środkami publicznymi dzielonymi ustawowo pomiędzy różne jednostki sektora finansów publicznych. Okoliczność ta wpływa bezpośrednio na ich wewnętrznie niejednorodny charakter prawny. Co do zasady wszystkie kary administracyjne wynikające z ustaw dotyczących ochrony środowiska są przychodami Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej⁹. Szczegółowy sposób ustawowego podziału tych środków jest jednak bardziej rozbudowany, a wspomniany Fundusz otrzymuje w istocie jedynie część wpłat z tytułu kar administracyjnych. Należności te są najpierw gromadzone na wyodrębnionych rachunkach bankowych prowadzonych przez Wojewódzkich Inspektorów Ochrony Środowiska lub zarząd województwa¹⁰. Zgromadzone na takim rachunku bankowym środki pieniężne są powiększane o przychody z ich oprocentowania i jednocześnie pomniejszane o koszty prowadzenia rachunku bankowego. Po dokonaniu tych operacji 20% zgromadzonej kwoty jest przekazywane na dochody budżetu państwa¹¹. Pozostała kwota podlega dalszemu podziałowi w następujący sposób: 20% tej kwoty stanowi dochód budżetu gminy, a 10% — dochód budżetu powiatu (w przypadku niektórych kar proporcje są odmiennie)¹². Pozostała kwota przekazywana jest na rzecz państwowej osoby prawnej — Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (w 35%) i samorządowej osoby prawnej — Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (w 65%)¹³.

⁸ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 672 ze zm.), dalej określana jako p.o.ś.

⁹ Art. 401 ust. 1 p.o.ś.

¹⁰ W przypadku kar nakładanych w trybie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów organem właściwym jest Wojewódzki Inspektor Ochrony Środowiska.

¹¹ Art. 402 ust. 2 p.o.ś.

¹² Art. 402 ust. 4 p.o.ś.

¹³ Art. 402 ust. 7 p.o.ś.

II. Problematyka łagodzenia kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów

W świetle opisanych wyżej regulacji prawnych dotyczących kary pieniężnej nakładanej za naruszenia obowiązków związanych z międzynarodowym przemieszczaniem odpadów można podjąć próbę ustalenia dopuszczalności jej łagodzenia przez stosowanie ulg w postaci rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności bądź umorzenia w całości albo w części.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie zawiera ani przepisów stanowiących podstawę do udzielania ulg, ani odesłania do stosowania w tym celu innych regulacji prawnych. Jest to cecha wyróżniająca omawianą karę spośród innych podobnych instrumentów z zakresu prawa ochrony środowiska¹⁴. Inne kary pieniężne z tej dziedziny zostały bowiem powiązane z regulacjami pozwalającymi na ich łagodzenie. Najobszerniejsze unormowanie zasad stosowania ulg w zapłacie administracyjnych kar pieniężnych zawarto w ustawie — Prawo ochrony środowiska. Ustawa ta odnosi się jednak wyłącznie do kar w niej ustanowionych (jednocześnie w tym zakresie wyłącza w zasadzie stosowanie ordynacji podatkowej¹⁵, wskazując pewne wyjątki). Ustawa ta zawiera obszerną, stanowiącą *lex specialis* wobec przepisów ordynacji podatkowej¹⁶ regulację dotyczącą naruszeń związanych z korzystaniem z wielu elementów środowiska, wcześniej regulowanych ustawami szczegółowymi. Nadal jednak istnieją ustawy szczególne, które co do zasady odsyłają w zakresie udzielania ulg do stosowania przepisów działu III ordynacji

¹⁴ Dopuszczalność stosowania ulg w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych za naruszenia obowiązków z obszaru ochrony środowiska zawierają w szczególności: art. 316–321 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1232 ze zm.); art. 202 ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (Dz.U. z 2013 r., poz. 21 ze zm.); art. 89 ust. 11 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1651 ze zm.), dalej określana jako ustawa o ochronie przyrody; art. 53a ust. 5 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 803 ze zm.); art. 80 ust. 13 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1688 ze zm.); art. 51 ust. 4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. o substancjach zubożających warstwę ozonową oraz o niektórych fluorowanych gazach cieplarnianych (Dz.U. z 2015 r., poz. 881).

¹⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), dalej określana jako o.p.

¹⁶ B. Draniewicz, *Odraczenie, zmniejszanie oraz umarzanie podwyższonych opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2006, nr 2.

podatkowej¹⁷. Wyjątkiem jest kara nakładana w trybie ustawy o ochronie przyrody, w której zamiast zastosowania odesłania do ordynacji podatkowej wprowadzono szczegółowy przepis uprawniający organ administracyjny do umorzenia kary na zasadach szczególnych.

Wobec powyższego należy rozważyć, czy inne przepisy o charakterze ogólnym mogą znaleźć zastosowanie do złagodzenia kary pieniężnej wymierzonej za naruszenia obowiązków wynikających z rozporządzenia 1013/2006. Pod uwagę należy wziąć przepisy ustawy o finansach publicznych¹⁸ i ordynacji podatkowej. Ustawy te zawierają ogólne regulacje instrumentów finansowopravných służących łagodzeniu ciężarów związanych z koniecznością uiszczenia należności publicznoprawnych.

Ustawa o finansach publicznych formułuje zasady udzielania ulg w zapłacie zobowiązań o charakterze cywilnoprawnym (którym z pewnością nie jest kara administracyjna) oraz w zapłacie zdefiniowanych w art. 60 u.f.p. niepodatkowych dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego¹⁹. W odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych odpowiednie zastosowanie znajduje dział III ordynacji podatkowej (odesłanie z art. 67 u.f.p.). Ustawa o finansach publicznych ogranicza się w tym przedmiocie do sformułowania ograniczeń dopuszczalności stosowania ulg na wniosek zobowiązanych prowadzących działalność gospodarczą (art. 64 u.f.p.), które są w zasadzie powtórzeniem art. 67b § 1 o.p.

W tym miejscu należy odpowiedzieć na pytanie, czy kary pieniężne, o których mowa w art. 32–35 u.m.p.o., stanowią niepodatkową należność budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym, czy można do nich zastosować w wyniku odesłania z art. 67 u.f.p. przepisy działu III ordynacji podatkowej zawierające regulacje dotyczące stosowania ulg²⁰. Zgodnie z art. 60 u.f.p. środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym są dochody budżetu państwa lub budżetu jednostki

¹⁷ Np. art. 53a ust. 5 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 140 ze zm.); art. 80 ust. 13 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1155 ze zm.); art. 51 ust. 4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. o substancjach zubożających warstwę ozonową oraz o niektórych fluorowanych gazach cieplarnianych (Dz.U. z 2015 r., poz. 881).

¹⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1136 ze zm.); dalej określana jako u.f.p.

¹⁹ W zakresie umarzania należności cywilnoprawnych zob. art. 55–59 u.f.p., a w zakresie niepodatkowych dochodów budżetowych art. 64 i 67 u.f.p.

²⁰ Warto zauważyć, że w doktrynie prezentowany jest również pogląd, zgodnie z którym wymóg wąskiej interpretacji art. 67 u.f.p. uzasadnia twierdzenie, że ustawa finansach publicznych kompleksowo reguluje kwestię zasad udzielania ulg w zapłacie niepodatkowych należności budżetowych w art. 64 u.f.p. i w tym zakresie nie zachodzi konieczność stosowania art. 67a ordynacji podatkowej określającego przesłanki udzielania ulg *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015, s. 261). Pogląd ten nie znajduje jednak uznania w orzecznictwie, które konsekwentnie ocenia przesłanki udzielenia ulgi przez pryzmat art. 67a ordynacji podatkowej. Należy opowiedzieć się za stanowiskiem judykatury, ponieważ wątpliwa jest możliwość odczytania z treści art. 64 u.f.p. przesłanek udzielenia ulgi.

samorządu terytorialnego, w szczególności te wymienione w treści tego przepisu. Wyliczenie zawarte w art. 60 u.f.p. nie zawiera kar pieniężnych. Katalog niepodatkowych należności budżetowych ma jednak charakter otwarty, o czym świadczy poprzedzenie wyliczenia sformułowaniem „w szczególności”²¹. W związku z tym w literaturze przedmiotu można spotkać się ze wskazaniem szeroko pojętej kategorii administracyjnych kar pieniężnych jako przykładu niepodatkowych należności budżetowych²². Nie można jednak pominąć faktu, że w świetle brzmienia art. 60 u.f.p. warunkiem koniecznym takiej kwalifikacji w konkretnym przypadku jest ustawowe przeznaczenie danej kary na rzecz dochodów budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego²³. Tym samym nie każda administracyjna kara pieniężna jest niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Spełnienie tej przesłanki budzi wątpliwości m.in. w przypadku analizowanego w niniejszym opracowaniu świadczenia. Jak bowiem wskazano wyżej, kara pieniężna nakładana na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów jest w różnych częściach dochodem budżetu państwa, dochodem budżetu jednostek samorządu terytorialnego (gminy i powiatu) oraz dochodem państwowej i samorządowej osoby prawnej w rozumieniu art. 9 pkt 14 u.f.p. Nie jest zatem tak, że analizowana kara pieniężna stanowi dochód wyłącznie budżetu państwa lub wyłącznie budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Tym, co wyróżnia to świadczenie, jest właśnie różnorodny katalog podmiotów, na rzecz których jest ono ustawowo rozdysponowywane. Gdyby ustawodawca do kategorii niepodatkowych należności budżetowych chciał zaliczyć także te należności, które stanowią dochód również innych jednostek sektora finansów publicznych, to wskazałby te jednostki wprost w treści przepisu, podobnie jak wymienił wprost jednostki samorządu terytorialnego i państwo.

Na marginesie można odnotować również stanowisko, zgodnie z którym przesłanki udzielenia ulgi dotyczącej niepodatkowych należności budżetowych formułuje art. 56 u.f.p. (tak wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 17 listopada 2011 roku, I Sa /Ke 481/11, Legalis nr 396573). Ze stanowiskiem takim trudno jednak się zgodzić; przepis art. 56 u.f.p. dotyczy bowiem wyłącznie należności cywilnoprawnych (tak słusznie wyrok Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 7 października 2014 r., I Sa/Kr 230/14, Legalis nr 1119653).

²¹ Z. Ofiarski, [w:] M. Karlikowska *et al.*, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 177; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 344 n; K. Kleszczewski, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014, s.132; B. Kucia-Guściora, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. B. Smoleń, Warszawa 2014, s. 468; S. Presnarowicz, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski i J.M. Salchny, Gdańsk 2014, s. 299.

²² Tak np. M. Ślifirczyk, *Niepodatkowe należności budżetowe — pojęcie i systematyka*, Gdańsk 2007, („Gdańskie Studia Prawnicze”, t. 16), (pogląd wyrażony jeszcze na gruncie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241, dalej określana jako ustawa o finansach publicznych z 2005 roku); A. Drwiłło, *Inne formy danin niepodatkowych*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 923–924.

²³ M. Ślifirczyk, *op. cit.* (stanowisko wyrażone jeszcze na gruncie ustawy o finansach publicznych z 2005 r.); Z. Ofiarski, [w:] M. Karlikowska *et al.*, *op. cit.*, s. 179.

Wobec wielości podmiotów pobierających z mocy ustawy dochody z tytułu kar pieniężnych nakładanych przez organy ochrony środowiska należy postawić kolejne pytanie — czy jedno świadczenie może być zakwalifikowane w pewnej części jako niepodatkowa należność budżetowa, a w pozostałej części jako inny rodzaj dochodu (niepodatkowa należność pozabudżetowa)? Pozytywna odpowiedź na to pytanie prowadziłaby do wniosku, że do tego samego świadczenia, tyle że w odniesieniu do różnych jego części ułamkowych, mają równolegle zastosowanie różne regulacje prawne. Stanowisko takie wydaje się nie tylko nieracjonalne, ale jest również niemożliwe do zaakceptowania ze względu na jego dalsze skutki prawne.

Gdyby zaakceptować stanowisko dopuszczające stosowanie różnych regulacji prawnych do poszczególnych części omawianej kary pieniężnej, to pozwalałoby to na udzielenie ulgi w jej zapłacie w tej części, w jakiej stanowi ona dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Podstawę prawną ulgi stanowiłby wówczas w zależności od ukaranej jednostki bądź art. 65 u.f.p., bądź dział III ordynacji podatkowej stosowany odpowiednio w drodze odesłania z art. 67 u.f.p. Problem polega jednak na tym, że działanie takie nieuchronnie spowoduje objęcie ulgą dochodu z tytułu przedmiotowej kary także po stronie innych niż państwo i jednostka samorządu terytorialnego podmiotów, których dochód ona stanowi. Skoro bowiem dochody z kar kumulowane są łącznie na jednym rachunku bankowym i następnie dzielone, to w przypadku zastosowania ulgi polegającej np. na umorzeniu kary, globalnemu podziałowi pomiędzy wszystkie podmioty będzie podlegała cała umniejszona należność (umniejszeniu nie podlegałaby tylko wyodrębniona część kary, ponieważ sposób jej pobierania i dalszego przekazywania nie przewiduje takiej możliwości). Również w przypadku rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności ulga będzie skutkowała wobec wszystkich podmiotów pobierających dochody z tego tytułu. Możliwość stosowania ulg w odniesieniu do części analizowanego świadczenia wymagałaby zatem konsekwentnego uregulowania sposobu jego podziału z uwzględnieniem ewentualnych ulg. W szczególności konieczne byłoby wprowadzenie regulacji gwarantujących, że państwowy fundusz celowy i państwowa osoba prawna zawsze otrzyma pełną część swojej należności nieobjętą żadną ulgą.

Nadto objęcie zakresem zastosowania art. 60 u.f.p. świadczeń stanowiących dochód również innych niż państwo i jednostka samorządu terytorialnego podmiotów stanowi w istocie jego rozszerzającą interpretację skutkującą szerszym stosowaniem przepisów o charakterze wyjątkowym. Odesłanie do stosowania działu III ordynacji podatkowej zawarte w art. 67 u.f.p. prowadzi przeciw do poszerzenia zakresu zastosowania regulacji stanowiących podstawę udzielania ulg w zapłacie świadczenia oraz do przepisów o przedawnieniu zobowiązań publicznoprawnych. Tymczasem regulacje te, jako wprowadzające rozwiązania wyjątkowe, nie podlegają co do zasady rozszerzającej interpretacji²⁴.

²⁴ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 208.

W konsekwencji powyższego uznanie możliwości udzielania ulg w zapłacie kar nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów skutkuje też wykreowaniem nowej, niewyrażonej wprost kompetencji organów administracji publicznej. Taki sposób dokonywania wykładni jest niedopuszczalny, ponieważ jednym z podstawowych założeń państwa prawa jest działanie organów wyłącznie w granicach kompetencji wyraźnie określonych przez prawo²⁵.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że należność z tytułu kary pieniężnej nakładanej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie stanowi niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu art. 60 u.f.p. Wyklucza to zatem możliwość udzielenia ulgi w zapłacie tej kary na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych i odpowiednio stosowanych przepisów działu III ordynacji podatkowej (odesłanie z art. 67 u.f.p.).

Brak jest również podstaw do bezpośredniego zastosowania przepisów ordynacji podatkowej w odniesieniu do kary pieniężnej nakładanej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów. Przepisy ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie do podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych oraz do innych spraw z zakresu prawa podatkowego należących do właściwości organów podatkowych (art. 2 § 1 o.p.). Nadto, w świetle art. 2 § 2 o.p. przepisy działu III tej ustawy (a zatem również te dotyczące udzielania ulg) znajdują zastosowanie także do opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż podatkowe.

W wyniku uchwalonej nowelizacji z dniem 1 stycznia 2016 roku art. 2 § 2 o.p. odnosił się będzie wyłącznie do opłat ustalanych lub określanych przez organy inne niż organy podatkowe²⁶. Wyeliminowanie z brzmienia tego przepisu niepodatkowych należności budżetu państwa ma jednak głównie charakter porządkujący. Dotychczasowe odesłanie do przepisów ordynacji podatkowej dotyczące niepodatkowych należności budżetu państwa zawarte było zarówno w art. 2 § 2 o.p. nakazującej stosować przepisy tej ustawy wprost, a także w ustawie o finansach publicznych. Ta druga ustawa nakazuje jednak stosować wyłącznie dział III ordynacji podatkowej i to odpowiednio, a nie wprost (art. 67 u.f.p.). Ustawodawca słusznie wyeliminował jedną ze sprzecznych regulacji, decydując się na odpowiednie stosowanie do niepodatkowych należności budżetu państwa przepisów Ordynacji podatkowej wyłącznie na mocy wspomnianego odesłania z ustawy o finansach publicznych²⁷.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), która weszła w życie 1 stycznia 2016 r.

²⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy numer 3462.

Nie ulega w zasadzie wątpliwości, że kara pieniężna uregulowana w ustawie o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie jest podatkiem ani opłatą. Nie jest też należnością ustalaną przez organ podatkowy. Rozstrzygnąć zatem należy, czy może być zakwalifikowana jako niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, co uzasadniałoby objęcie jej zakresem zastosowania tego aktu prawnego. Zgodnie z art. 3 pkt 8 o.p. przez niepodatkowe należności budżetowe rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Wydaje się, że z przyczyn wskazanych wyżej w kontekście wykładni art. 60 u.f.p. również na gruncie ordynacji podatkowej analizowana kara pieniężna nie może być uznana za niepodatkową należność budżetową. Kara pieniężna nakładana na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, jako stanowiąca dochód nie tylko budżetu państwa i jednostki samorządu terytorialnego, ale także państwowego funduszu celowego i państwowej osoby prawnej, nie mieści się w katalogu desygnatów pojęcia niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu art. 3 pkt 8 o.p.

Problem dopuszczalności stosowania ulg w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów stał się również przedmiotem sporów rozstrzyganych przez sądy administracyjne. Stanowczy pogląd w tej sprawie, negujący możliwość udzielenia ulgi, zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 25 kwietnia 2013 r.²⁸ W wyroku tym stwierdzono, że podstawy do stosowania ulg w spłacie świadczeń pieniężnych powinny wynikać wprost z ustawy regulującej te świadczenia lub z przepisów, do których ustawa ta odsyła. Tymczasem ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów regulacji odsyłających nie zawiera. Tym samym sąd przyjął, że brak jest podstaw do udzielenia ulgi w zapłacie kary nałożonej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, a decyzje administracyjne Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Środowiska oraz Generalnego Inspektora Ochrony Środowiska, umarzające postępowanie przedmiocie udzielenia ulgi jako bezprzedmiotowe na podstawie art. 105 k.p.a., są tym samym zgodne z prawem. W tej sprawie nie była rozważana możliwość zastosowania przepisów ordynacji podatkowej.

Odnotować jednak należy również dwa późniejsze, odmienne stanowiska tego samego sądu administracyjnego²⁹. W kolejnych orzeczeniach sąd stanął bowiem na stanowisku, że brak przepisu formułującego podstawę do stosowania ulg jest przejawem luki prawnej, polegającej na braku kompleksowej regulacji wszystkich niepodatkowych należności budżetowych w ustawie o finansach pu-

²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2013 r., IV SA/Wa 43/13, Legalis nr 678612.

²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 listopada 2013 r., IV SA/Wa 1419/13, Legalis nr 792340 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2014 r., V SA/Wa 1706/13, Legalis nr 950738.

blicznych. W konsekwencji sąd uznał, że należy stosować przepisy ordynacji podatkowej do tych publicznoprawnych należności pieniężnych, co do których ustawodawca nie określił jednoznacznie, czy i w jakim zakresie te przepisy należy do nich stosować. Zasadność argumentacji mającej uzasadnić powyższe stanowisko sądu administracyjnego może jednak budzić pewne wątpliwości.

Po pierwsze wydaje się, że twierdzenie o istnieniu luki prawnej sąd administracyjny przyjął apriorycznie jedynie w oparciu o subiektywne przekonanie. Uzasadnienia przywołanych wyroków (na marginesie warto zauważyć, że są one argumentacyjnie podobne) nie zawierają analizy przepisów pod kątem tego, czy rzeczywiście istnieje luka prawna, a jeżeli luka prawna istnieje, to jakiego rodzaju jest to luka (sam fakt braku regulacji prawnej nie w każdym przypadku oznacza lukę prawną, wszak może to być celowe działanie ustawodawcy). Odróżnić należy luki konstrukcyjne od luk aksjologicznych. Te pierwsze wiążą się z brakiem konstrukcyjnym aktu prawnego, który uniemożliwia stosowanie zawartych w nich norm prawnych. Luka aksjologiczna jest natomiast przejawem indywidualnej, negatywnej oceny braku regulacji prawnej³⁰. W obszarze prawa publicznego stosowanie analogii, jak powszechnie przyjmuje się w doktrynie, inaczej niż w prawie prywatnym, jest ograniczone (niektórzy autorzy całkowicie wyłączają taką możliwość)³¹. W szczególności co do zasady wydaje się właściwe wyłączenie możliwości stosowania analogii w prawie publicznym w odniesieniu do luk aksjologicznych.

Brak podstaw prawnych do udzielania ulgi w zapłacie kary pieniężnej nakładanej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie jest raczej luką konstrukcyjną, która uniemożliwia stosowanie jakichkolwiek obowiązujących przepisów. Sytuacji nie zmienia nawet akceptacja przedstawianego w doktrynie poglądu, zgodnie z którym o ile w ogóle za dopuszczalną uznaje się w jakimś obszarze analogię w prawie publicznym, to jedynie na korzyść jednostki³². Postulat ten, jak się wydaje, dotyczy bowiem interpretacji przepisów w sytuacjach budzących wątpliwości, a nie legitymizuje on działań prowadzących do wykreowania nowych norm kompetencyjnych pomimo zaniechania ich wpro-

³⁰ L. Morawski, *op. cit.*, s. 201, 208; A. Kozak, [w:] A. Bator *et al.*, *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2006, s. 152–153.

³¹ Więcej o analogii w prawie publicznym zob. E. Smoktunowicz, *Analogia w prawie administracyjnym*, Warszawa 1970, s. 151–152; M. Kosiarski, *Zakres stosowania analogii legis w prawie administracyjnym*, cz. II, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2003, nr 2; K. Radzikowski, *Analogia w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 4; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 127; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 120; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 217; B. Wojciechowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015, s. 392, („System Prawa Administracyjnego”, red. R. Hauser, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, t. 4).

³² E. Smoktunowicz, *op. cit.*, s. 151–152; M. Kosiarski, *op. cit.*; K. Radzikowski, *op. cit.*; B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 127; R. Mastalski, *op. cit.*, s. 120; A. Mariański, *op. cit.*, s. 217; B. Wojciechowski, *op. cit.*, s. 392.

wadzenia przez ustawodawcę. Trafnie bowiem zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, że „przepisy prawa administracyjnego mają charakter *ius cogens*, a organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Analogia jako metoda wykładni mająca służyć konstruowaniu kompetencji do tworzenia nieprzewidzianych prawem regulacji mających wpływ na prawa jednostki w oparciu o odrębne regulacje prawne, jest niedopuszczalna. Oparte na analogii domniemania i subiektywna ocena luk w ustawie, jako będących wyrazem nieracjonalności ustawodawcy, nie mogą stanowić podstawy do oceny naruszeń prawa”³³.

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że definicje niepodatkowej należności budżetowej, sformułowane zarówno w ustawie o finansach publicznych, jak i w ordynacji podatkowej, raczej nie budzą wątpliwości w kontekście analizowanego problemu. Skoro ustawodawca jako niepodatkowe należności budżetowe definiuje jedynie należności stanowiące dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, to poza zakresem zastosowania tego przepisu są zarówno dochody pobierane w całości przez inne podmioty (np. państwowe fundusze celowe, agencje wykonawcze, państwowe osoby prawne), jak i takie dochody, które są ustawowo dzielone pomiędzy różne jednostki sektora finansów publicznych, choćby znalazły się wśród nich również jednostki samorządu terytorialnego i państwo. Negatywna ocena wyłączenia z zakresu znaczeniowego tego pojęcia dochodów dzielonych pomiędzy różne kategorie jednostek sektora finansów publicznych, choćby nawet uzasadniona, stanowi wyraz wyłącznie subiektywnej oceny, która nie może być na gruncie prawa publicznego przesłanką zastosowania analogii. Jest to ocena uzasadniająca co najwyżej tezę o istnieniu luki aksjologicznej, której w drodze analogii w niniejszym wypadku uzupełnić nie można.

W tym kontekście należy również zauważyć, że ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów zawiera krótką, ale kompleksową regulację dotyczącą świadczenia z tytułu kary pieniężnej. Przekreśla to konieczność uzupełniającego stosowania w sprawach dotyczących jej wymierzania i egzekwowania regulacji prawnych innych niż te, do których ustawa wyraźnie odsyła. Ustawa, jak wskazano wyżej, określa przypadki, w których kara może być nałożona, normuje zasady określania wysokości kary, termin jej płatności i sposób egzekucji. Regulacja prawna ma zatem charakter kompleksowy w tym znaczeniu, że jest wystarczająca dla stosowania w praktyce omawianej kary pieniężnej i nie wymaga w tym celu odwoływania się do innych regulacji prawnych. Regulacja ta wyłącza zatem możliwość stwierdzenia istnienia luki konstrukcyjnej.

Po drugie wydaje się, że niezasadnie sąd administracyjny w przywołanych wyżej orzeczeniach odwołał się do poglądów przedstawicieli doktryny opowiadających się za swoistym domniemaniem objęcia zakresem stosowania ordynacji podatkowej wszystkich należności publicznoprawnych, co do których usta-

³³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2013 r., II OSK 2451/12, ONSAiWSA 2014/3/49, Legalis nr 637164.

wodawca nie wprowadził przepisów szczególnych³⁴. Omijając w tym miejscu zasadność tego domniemania, zauważyć należy, że kara pieniężna uregulowana w ustawie o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nakładana jest przez organy Inspekcji Ochrony Środowiska. Ustawa regulująca funkcjonowanie Inspekcji Ochrony Środowiska wśród jej zadań wymienia m.in. wykonywanie zadań określonych w przepisach o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (art. 2 ust. 1 pkt 9³⁵). W art. 8 tej ustawy określono organy właściwe w sprawach związanych z wykonywaniem zadań i kompetencji Inspekcji Ochrony Środowiska w rozumieniu kodeksu postępowania administracyjnego. Oznacza to, że ustawodawca uznaje wykonywanie wszystkich zadań wynikających z ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów za podlegające w zakresie procedury przepisom kodeksu postępowania administracyjnego (chyba że ustawa stanowi inaczej). Odwołanie się zatem do niewyrażonego wyraźnie domniemania, które prowadzi do odmiennych ustaleń w zakresie znajdujących zastosowanie przepisów, jest niedopuszczalne. Ponownie trzeba również odwołać się do poczynionych wyżej ustaleń, zgodnie z którymi omawiana kara pieniężna nie jest świadczeniem objętym zakresem zastosowania ordynacji podatkowej. Na marginesie warto zauważyć, że sąd nie odniósł się do faktu stosowania w rozpatrywanej sprawie przez organy przepisów właśnie kodeksu postępowania administracyjnego, co jest przejawem pewnej niekonsekwencji w stanowisku sądu.

Wbrew stanowisku wyrażonemu przez autora jednej z glos podstaw do stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do kar pieniężnych nakładanych w trybie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie można odnaleźć również w ustawie — Prawo ochrony środowiska³⁶. Zgodnie z art. 281 ust. 1 p.o.ś. do administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Glosator wskazuje, że odesłanie to obejmuje wszystkie kary pieniężne w obszarze ochrony środowiska, również te wynikające z innych ustaw niż ustawa — Prawo ochrony środowiska. Przemawiać za tym miałyby w szczególności podobny charakter tego rodzaju kar. Należy jednak wskazać, że z treści art. 273 ust. 3 p.o.ś. wyraźnie wynika, że odrębne ustawy regulują nie tylko szczególne sytuacje uprawniające do nakładania pieniężnych kar administracyjnych za naruszenia obowiązków z zakresu ochrony środowiska, ale także zasady ich ponoszenia (a zatem również zasady udzielania ulg w zapłacie). Literalne brzmienie tego przepisu wydaje się nie budzić wątpliwości i wyklucza rozszerzającą wykładnię z art. 281 ust. 1 p.o.ś., ponieważ prowadziłyby ona do poszerzenia zakresu zastosowania regulacji o charakterze wyjątkowym.

³⁴ A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się ordynację podatkową*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i prawa ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 257 n.

³⁵ Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 686 ze zm.).

³⁶ Odmienne B. Draniewicz, *Ordynacja podatkowa a kary pieniężne*, „Prawo i Środowisko”, 2014, nr 1.

Gdyby nawet powyższe stanowisko glosatora zostało uznane za prawidłowe, to i tak nie można podzielić jego dalszej argumentacji. Autor ten dostrzega, że art. 281 ust. 3 p.o.ś. wyłącza zastosowanie do administracyjnych kar pieniężnych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących m.in. odroczenia terminu zapłaty i umarzania zaległych zobowiązań, chyba że przepisy działu IV ustawy — Prawo ochrony środowiska stanowią inaczej. Przepisy przywołanego działu IV regulują odraczanie, zmniejszanie oraz umarzanie m.in. administracyjnych kar pieniężnych. Jak zauważa autor, regulacja działu IV obejmuje specyficzną kategorię kar nakładanych za „delikty, które są objęte hipotezą terminowego realizowania przedsięwzięcia, którego wykonanie zapewni usunięcie przyczyn ponoszenia sankcji”³⁷. Kary za naruszenia w międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie mieszczą się w takiej kategorii (nie dotyczą działań terminowych). Spostrzeżenie to nie zmienia jednak faktu, że art. 281 ust. 3 p.o.ś. ma charakter ogólny (został zamieszczony w dziale „Przepisy ogólne”), a nie odnoszący się tylko do tej specyficznej grupy kar za naruszenia obowiązków o charakterze terminowym. Nadal zatem przyjmując nawet, że regulacje ustawy — Prawo ochrony środowiska odnoszą się również do kar uregulowanych w ustawach szczególnych, skuteczne jest wyłączenie wskazane w art. 281 ust. 3 p.o.ś. wykluczające w szczególności możliwość umorzenia lub odroczenia terminu płatności kar pieniężnych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Rekapitułując tę część rozważań, w aktualnym stanie prawnym brak jest podstaw prawnych do udzielenia ulgi w zapłacie zobowiązania z tytułu kary pieniężnej nałożonej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów w postaci rozłożenia należności z tego tytułu na raty, odroczenia terminu płatności bądź w postaci jej umorzenia w całości lub w części. Brak takiej regulacji, niezależnie od tego, czy zamierzony czy niezamierzony przez ustawodawcę, nie może zostać zastąpiony normą prawną skonstruowaną w drodze rozumowania opartego na analogii.

III. Ocena aktualnego stanu prawnego. Postulat *de lege ferenda*

Wyłączenie możliwości złagodzenia skutków kary pieniężnej nałożonej na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów wydaje się być rozwiązaniem, które można ocenić negatywnie³⁸. Wyrazem negatywnej oceny są m.in. przedstawione wyżej próby wyinterpretowania przez Wojewódzki

³⁷ *Ibidem*, s. 133.

³⁸ Odwołując się do wcześniejszych rozważań, można stwierdzić istnienie luki aksjologicznej stanowiącej podstawę formułowania postulatów *de lege ferenda*, a nie wnioskowania opartego na analogii.

Sąd Administracyjny w Warszawie norm kompetencyjnych pozwalających Wojewódzkim Inspektorom Ochrony Środowiska i Generalnemu Inspektorowi Ochrony Środowiska na udzielanie ulg w zapłacie omawianych kar. Nie można jednak zgodzić się z tym — co uzasadniono wyżej — aby źródłem takiej kompetencji była norma prawna skonstruowana w oparciu o wnioskowanie przez analogię. Organy administracji mogą przecież działać wyłącznie na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP³⁹). Prawo musi określać kompetencje organów administracyjnych w sposób jednoznaczny. Co istotne, również z perspektywy praktyki trudno oczekiwać, aby organy administracji stosowały normę prawną wykreowaną na zasadzie analogii jako podstawę do udzielenia ulgi w zapłacie jakiegokolwiek świadczenia publicznego w sytuacji, gdy takie działanie bez podstawy prawnej może skutkować odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴⁰.

W ocenie autora trudno znaleźć uzasadnienie dla rezygnacji z możliwości udzielania w nadzwyczajnych przypadkach ulg w zapłacie kar pieniężnych z tytułu naruszania obowiązków w międzynarodowym przemieszczaniu odpadów. Istnienie w systemie prawnym uznaniowych ulg w zapłacie zaległości zapewnia właściwą elastyczność przepisów prawa⁴¹. Tak skonstruowane przepisy tworzą w nadzwyczajnych sytuacjach pole do reakcji na nieproporcjonalną ingerencję w sytuację jednostki. Regulacje te mogą być traktowane jako służące nie tylko ochronie interesu zobowiązanego, ale także ochronie interesu publicznego. Z jednej bowiem strony dają one organom administracji możliwość reagowania na wyjątkowe okoliczności, które zaistniały już po powstaniu zobowiązania publicznoprawnego, a utrudniają lub uniemożliwiają jego realizację w pełnej wysokości lub w terminie wynikającym z ustawy bądź wyznaczonym w treści decyzji administracyjnej. Jednostka ma prawo oczekiwać w takich sytuacjach, że państwo złagodzi nałożone na nią zobowiązanie⁴². Brak rozwiązań prawnych pozwalających reagować na nadzwyczajne sytuacje utrudniające wykonanie zobowiązania może wywołać po stronie państwa większe koszty niż koszty zaniechania egzekwowania świadczenia, prowadząc np. jednostkę do zaprzestania działalności gospodarczej bądź — w przypadku osób fizycznych — do korzystania z pomocy społecznej (a więc pobierania świadczeń finansowanych ze środków publicznych). Bezwzględne stosowanie środka prowadzącego do takich skutków, jeżeli nawet

³⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁴⁰ Art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 168 ze zm.).

⁴¹ A. Pomorska, *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

⁴² M. Zdebel, *Zasady prawne umarzania z urzędu publicznych należności budżetowych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym — ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 185.

pełni on funkcję represyjną, jest nieproporcjonalne do jego celu. Kompetencja do stosowania ulg w zapłacie pozwala zatem organom administracji na dochodzenie należności w sposób racjonalny, bez konieczności ponoszenia dodatkowych kosztów związanych np. z wszczęciem postępowania egzekucyjnego wobec jednostki, która chce spłacić zobowiązanie, jednak obiektywnie i z przyczyn od siebie niezależnych nie może tego uczynić w sposób określony przepisami, tj. we właściwym terminie i wysokości (co może oznaczać, że egzekucja również okaże się bezskuteczna i doprowadzi do powstania dodatkowych kosztów po stronie państwa)⁴³.

Jednocześnie można się spodziewać, że prawidłowe stosowanie ulg nie wpłynie negatywnie na osiągnięcie celów administracyjnej kary pieniężnej. Trudno byłoby wyjaśnić, dlaczego odroczenie terminu płatności w racjonalnych granicach lub rozłożenie należności na raty, stosowane wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach, miałyby zniweczyć realizację represyjno-prewencyjnych celów sankcji. Ostatecznie bowiem ukaraną jednostkę dotyka przecież dolegliwość wynikająca z prowadzącej do umniejszenia jej majątku ingerencji państwa. Wyjątkiem jest możliwość całkowitego umorzenia należności, która jednak — jak wskazano wyżej — jest przecież tylko jedną z kilku możliwych do uregulowania form ulg obok rozłożenia świadczenia na raty i odroczenia terminu płatności.

Konieczność stosowania ulg w zapłacie kar pieniężnych wydaje się mieć swoje uzasadnienie także na gruncie konstytucyjnym. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że swoboda ustawodawcy w kształtowaniu odpowiedzialności administracyjnej nie jest nieograniczona. Jej granice wyznaczają w szczególności konstytucyjne zasady demokratycznego państwa prawnego oraz ochrony praw i wolności jednostki, a także zasady proporcjonalności, równości i sprawiedliwości. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego surowość stosowanych kar administracyjnych powinna być adekwatna nie tylko do okoliczności czynu stanowiącego podstawę nałożenia kary, ale także do indywidualnej sytuacji jednostki. Oznacza to, że wysokość wymierzonej kary nie może być oderwana od indywidualnej sytuacji ekonomicznej jednostki, ponieważ mogłoby to doprowadzić do degradacji finansowej jednostki, w szczególności tej o niskich dochodach. Przepisy prawa materialnego powinny zatem — zdaniem Trybunału Konstytucyjnego — stwarzać organom możliwość miarkowania wymierzonej kary lub nawet odstąpienia od jej wymierzenia w nadzwyczajnych sytuacjach⁴⁴.

Uzasadnione wydaje się twierdzenie, że za koniecznością tworzenia instrumentów prawnych pozwalających na miarkowanie wymierzonej kary pieniężnej, również na etapie jej wykonywania, przemawiają powody tożsame z przedstawionymi wyżej argumentami Trybunału Konstytucyjnego⁴⁵. Nałożona kara pienięż-

⁴³ Por. uwagi dotyczące stosowania ulg w prawie podatkowym, B. Dauter, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz *et al.*, Warszawa 2015, s. 423.

⁴⁴ Tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 1 lipca 2014 r., SK 6/12, Dz.U. z 2014 r., poz. 926.

⁴⁵ Ustawodawca co do zasady wydaje się dostrzegać taką konieczność w różnych gałęziach prawa. Należy bowiem zauważyć, że łagodzenie kar o charakterze pieniężnym przewidziane jest m.in.

na może bowiem okazać się nieproporcjonalna (nadmiernie dolegliwa) na skutek zaistnienia w konkretnym przypadku nadzwyczajnych okoliczności już po wydaniu prawomocnej decyzji administracyjnej nakładającej karę. Nie można zatem wykluczyć wyjątkowych okoliczności uzasadniających modyfikację pierwotnych zasad realizacji sankcji. Ochrona jednostki w tym zakresie może być zapewniona właśnie w drodze umożliwienia zastosowania przynajmniej jednej z trzech rodzajów ulg: odroczenia terminu płatności, rozłożenia na raty bądź umorzenia należności w całości lub w części⁴⁶. Katalog instrumentów łagodzenia kar pozwala ustawodawcy ukształtować je w sposób elastyczny, dostosowany do priorytetów, jakie przypisuje on do konkretnego świadczenia. Przykładowo w przypadku świadczenia o wyeksploatowanej funkcji represyjnej możliwa jest rezygnacja z dopuszczalności jego umorzenia w całości lub w części. Trudno jednak uzasadnić jednoczesne wyłączenie możliwości rozłożenia tego świadczenia na raty bądź odroczenia terminu płatności w nadzwyczajnych przypadkach.

Dopuszczalność rozłożenia kary na raty lub odroczenia terminu jej płatności wydaje się tym bardziej konieczna, że dolna granica jej wymiaru jest stosunkowo wysoka (w zależności od naruszenia 20 tys., 25 tys., 30 tys. lub 50 tys. złotych). Nawet zatem najniższa możliwa kara może okazać się niezwykle dotkliwa, jeżeli ukarany zobowiązany będzie do jej zapłaty jednorazowo w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji. Takie ukształtowanie granic wymiaru kary stwarza wysokie ryzyko zaistnienia po wydaniu decyzji wymierzającej tę karę okoliczności, które mogą potencjalnie stanowić przesłanki udzielenia ulgi. Aktualny stan prawny w omawianym zakresie może zatem prowadzić do nałożenia na jednostkę świadczenia przekraczającego jej możliwości ekonomiczne bez zapewnienia instrumentów ułatwiających realizację nałożonego zobowiązania.

Rekapitułując tę część rozważań, brak możliwości stosowania jakiegokolwiek ulgi w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów nie wydaje się rozwiązaniem uzasadnionym. Zasady demokratycznego państwa prawnego uzasadniają wprowadzenie takiego instrumentu, np. przez umożliwienie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia kary pieniężnej na raty. Przemawia za tym nie tylko konieczność

przez przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. — Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 1997 r. Nr 90, poz. 557 ze zm.) w odniesieniu do grzywien (art. 49–51) oraz przez przepisy ustawy — Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.) w zakresie kar pieniężnych (art. 484 § 2). Co do zasady możliwość taka regulowana jest także w przypadku kar administracyjnych, w szczególności — jak już wykazano wyżej — w obszarze ochrony środowiska (analizowana kara pieniężna jest wyjątkiem, ponieważ — jak już sygnalizowano — pozostałe kary pieniężne w przepisach dotyczących ochrony środowiska podlegają różnym ulgom).

⁴⁶ Przyznać trzeba, że ta ostatnia ulga, jako prowadząca do nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania, powinna być stosowana zdecydowanie rzadziej niż pozostałe formy łagodzenia sankcji wiążące się z jej realizacją w całości. Zasadą powinno być bowiem regulowanie zobowiązań publicznoprawnych (M. Zdebel, *op. cit.*, s. 186; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/Ol 677/11, Legalis nr 434329).

ochrony interesów jednostki, ale także racjonalizacja zarządzania środkami publicznymi. Uzasadniony jest zatem postulat nowelizacji ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów przez uregulowanie możliwości udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych przez odesłanie w tym zakresie do właściwych przepisów działu III Ordynacji podatkowej. Zbędne jest bowiem kreowanie nowych przesłanek udzielania ulgi w sytuacji, gdy stosowne regulacje dostosowane do specyfiki świadczeń publicznoprawnych funkcjonują już w akcie prawnym, takim jak ordynacja podatkowa.

IV. Podsumowanie

W aktualnym stanie prawnym nie ma możliwości udzielania jakichkolwiek ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów, w szczególności ulg polegających na odroczeniu terminu płatności, rozłożeniu na raty lub umorzeniu należności w całości albo w części. Wydaje się jednak, że istnieją argumenty dające podstawy do krytycznej oceny takiego stanu prawnego i uzasadniające sformułowanie postulatu *de lege ferenda* dotyczącego uchwalenia przepisów pozwalających na stosowanie ulg w odniesieniu do wymienionych wyżej kar.

Admissibility of granting administrative fines payment reliefs under the act on international shipment of waste

Summary

The article deals with the issue of administrative fines payment reliefs applicable for infringement of the provisions of legislation relating to shipments of wastes. The author analyses whether there is any legal basis for granting such reliefs. The article presents and comments on the judicial decisions made by domestic administrative courts regarding this issue. Finally, the author proposes some changes in regulations of shipment of waste.

Keywords: administrative fine, shipment of waste, administrative responsibility, deferment of the deadline to pay administrative fine, remit of administrative fine, dividing the administrative fine payment into installments.

Bibliografia

- Bator A. *et al.*, *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2006.
Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.

- Draniewicz B., *Odraczenie, zmniejszanie oraz umarzanie podwyższonych opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2006, nr 2.
- Draniewicz B., *Ordynacja podatkowa a kary pieniężne*, „Prawo i Środowisko” 2014, nr 1. *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salchny, Gdańsk 2014.
- Huchla A., *Świadczenia, do których stosuje się ordynację podatkową*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i prawa ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Jerzmański J., Radecki W., *Ustawa o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Karlikowska M. et al., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010.
- Kosiarski M., *Zakres stosowania analogii legis w prawie administracyjnym*, cz. II, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2003, nr 2.
- Leszczyński L., Wojciechowski B., Zirk-Sadowski M., *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015 („System Prawa Administracyjnego” red. R. Hauser, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, t. 4).
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk et al. Warszawa 2015.
- Pomorska A., *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Radzikowski K., *Analogia w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 4.
- Smoktunowicz E., *Analogia w prawie administracyjnym*, Warszawa 1970.
- System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. 3, Warszawa 2010.
- Ślifirczyk M., *Niepodatkowe należności budżetowe — pojęcie i systematyka*, „Gdańskie Studia Prawnicze” XVI, Gdańsk 2007.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. B. Smoleń, Warszawa 2014.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawnofinansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębowski, Warszawa 2014.
- Wojciechowski B., *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015, s. 392 („System Prawa Administracyjnego”, red. R. Hauser, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, t. 4).
- Zdebel M., *Zasady prawne umarzania z urzędu publicznych należności budżetowych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym — ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.

Wykaz aktów prawych

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 23).
- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.)
- Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 686 ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. — Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 1997 r. Nr 90, poz. 557 ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.)

- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 672 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1651 ze zm.)
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 168 ze zm.)
- Ustawa z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 803 ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1688 ze zm.)
- Rozporządzenie (WE) nr 1013/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie przemieszczania odpadów (Dz. Urz. UE L 190 z 12 lipca 2006 r., s. 1).
- Ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1048 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1136 ze zm.)
- Ustawa z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach (Dz.U. z 2013 r., poz. 21 ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. o substancjach zubożających warstwę ozonową oraz o niektórych fluorowanych gazach cieplarnianych (Dz.U. z 2015 r., poz. 881).

Wykaz orzeczeń

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 17 listopada 2011 roku, I Sa / Ke 481/11.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/Ol 677/11.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2013 r., II OSK 2451/12.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2013 r., IV SA/Wa 43/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 listopada 2013 r., IV SA/Wa 1419/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2014 r., V SA/Wa 1706/13.
- Wyrok Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 7 października 2014 r., I Sa/Kr 230/14.