



Artur Potocki, Wydział Prawa i Administracji UMCS

Opodatkowanie lasów a źródła finansowania gmin

Taxation of forests as a source of funding for local government

przesłanie tekstu: 23 lutego 2015 r., ocena redakcji: 31 marca 2016 r., recenzja: 1 maja 2016 r.,
akceptacja do druku: 22 czerwca 2016 r.

Abstrakt

Rzeczpospolita przez wieki była jednym z najbardziej zalesionych krajów europejskich i pozostaje do tej pory, o czym świadczy fakt posiadania przez Polskę szóstych co do wielkości lasów w Unii Europejskiej (dane za 2014 rok). Tym samym fakt posiadania sporych terenów leśnych sprawia, że objęcie ich szczególnym typem opodatkowania jest interesującą kwestią i materia, którą warto poddać wnikliwej analizie.

Słowa kluczowe: budżet gminy, lasy, podatek leśny, samorząd terytorialny

Abstract

The Republic of Poland for centuries has been one of the most forested European country and remains to now, as evidenced of this is the fact that Poland has the sixth largest forest in the European Union (data for 2014 years). Same, the fact of having a one of the largest forest areas makes their placing particular type of tax is an interesting issue and a matter that should be carefully analyzed.

Keywords: forests, forests tax, local government

1. Uwagi wstępne

Funkcjonowanie i sprawne wykonywanie zadań przez jednostki samorządu terytorialnego nie byłoby możliwe, gdyby nie system ich finansowania. Zgodnie z Konstytucją, jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, które mogą stanowić dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z środków Skarbu Państwa (tak art. 167 ust. 1-2 Konstytucji¹). Oprócz tego jednostki samorządu terytorialnego. mogą ustalać wysokość podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji).

Niniejsze opracowanie dotyczy konstrukcji jurystycznej podatku leśnego. Podatek leśny, uregulowany na gruncie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym², stanowi źródło finansowania samorządu terytorialnego. Zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³, podatek leśny stanowi dochód własny gminy.

Tezą pracy jest stwierdzenie, że podatek leśny stanowi daninę publiczną o charakterze uzupełniającym względem podatku od nieruchomości i podatku rolnego. Wyżej przywołane podatki są wobec siebie alternatywne. Celem badawczym opracowania jest objaśnienie elementów technicznych podatku leśnego. W artykule przedstawiono także konstrukcję omawianego podatku na tle wcześniejszych rozwiązań ustawodawczych w zakresie opodatkowania lasów w Polsce. Publikacja uwzględnia także zmiany wprowadzone ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw⁴.

Struktura pracy obejmuje pięć części. Pierwszą z nich zawiera uwagi wstępne, druga zaś wskazanie rysu historycznego opodatkowania lasów w Polsce. Trzecia część to charakterystyka właściwa podatku leśnego. Przedostatni element zawiera wskazanie beneficjentów podatku leśnego oraz wysokość uzyskiwanych z jego tytułu wpływów. Całość zwieńcza ocena ostatnich zmian, które weszły w życie 1 stycznia 2016 r. oraz uwagi końcowe.

Podatek leśny z uwagi na swoją dość długą historię, był przedmiotem rozważań sporej liczby opracowań monograficznych i komentatorskich, w większość przypadków omawiamy jest jednak jako jeden z podatków samorządowych lub obok podatku od nieruchomości i rolnego. Istnieje także niezbyt obszerna grupa artykułów w czasopiśmiennictwie, których przedmiotem był właśnie podatek leśny. Najmniejszą grupę stanowią natomiast publikacje dotyczące szczegółowych rozwiązań w omawianym podatku.

2. Rys historyczny opodatkowania lasów w Rzeczypospolitej

Opodatkowanie lasów w Polsce nie ma równie długiej historii, co opodatkowanie budynków. W okresie II Rzeczypospolitej las był jednym z elementów uzyskania zwolnienia wobec podatku od nieruchomości, pod warunkiem, że budynki obciążone podatkiem od nieruchomości były związane z prowadzonym gospodarstwem leśnym i nie były wynajmowane bądź dzierżawione⁵. W okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej na gruncie dekretu o podatkach lokalnych⁶ nie zdefiniowano terminu „las”. Charakterystyka gospodarstwa rolnego, która stwierdzała, że za gospodarstwo rolne uważa się ogólny obszar gruntów posiadanych przez jednego podatnika, a położonych w jednej gminie, pozwala stwierdzić, że lasy także zostały poddane tej klasyfikacji. Wysokość daniny odprowadzanej na rzecz budżetu państwa określona była przez ogłaszaną corocznie dla każdego powiatu średnią

wysokość ceny kwintala żyta. Podatek wynosił równowartość posiadanego areалу wyrażonego w hektarach w stosunku do tejże ceny w proporcji 1 do 1. Tego rodzaju regulacja obowiązywała jednak wyłącznie do końca 1949 roku. Las jako przedmiot opodatkowania obecny był także w kolejnych aktach prawnych dotyczących opodatkowania gruntów, kolejno z 1950 roku, dekrete z 1951 roku, ustawie z 1972 roku. Wreszcie ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁷, która była jednym z lepiej funkcjonujących, kompleksowych unormowań w zakresie opodatkowania lasów i przyniosła bardziej pełną regulację w tym zakresie niż dotychczasowe regulacje.

Zmiany polityczne końca lat 80. i początku 90. XX wieku przyniosły daleko postępujące w zakresie opodatkowania lasów. Podatek leśny wprowadzony został do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 28 września 1991 r. o lasach⁸. Obecnie funkcjonowanie podatku leśnego reguluje ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, która weszła w życie 1 stycznia 2003 roku. Wspomniana wcześniej ustawa o lasach została uszczuplona o zakres podatkowy i koncentruje się na ogólnej prawnoadministracyjnej charakterystyce lasów w Polsce.

3. Charakterystyka podatku leśnego

Zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, podatek od lasów jest dochodem własnym gminy⁹. Wobec powyższego, organem podatkowym podatku leśnego jest właściwy miejscowo dla przedmiotu opodatkowania wójt, burmistrz lub prezydent miasta (art. 6 ust. 1 u.p.l.), natomiast organem odwoławczym jest samorządowe kolegium odwoławcze¹⁰.

Podatkowi leśnemu podlegają grunty leśne zaewidencjonowane zgodnie z prawem geodezyjnym i kartograficznym¹¹ jako lasy. Prowadzeniem ewidencji gruntów i budynków zajmuje się starosta lub prezydent miasta na prawach powiatu. Opodatkowaniu w tym przypadku nie podlegają grunty leśne zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna, czyli innej niż wskazane bezpośrednio przez ustawę (art. 1 ust. 3 u.p.l.). W związku z powyższym za przedmiot opodatkowania należy uznać stany faktyczne bądź prawne, od których zaistnienia uzależnia się powstanie obowiązku podatkowego¹². W tym przypadku stanem prawnym jest informacja w przytoczonej wcześniej ewidencji gruntów i budynków prowadzonej przez właściwego miejscowo starostę lub prezydenta miasta, wprowadzona tam w oparciu o stan faktyczny. Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków¹³, grunty kwalifikowane jako lasy w ewidencji są sklasyfikowane jako „Ls”, co zostało określone w § 68 ust. 2 pkt 1 tegoż rozporządzenia. Zaznaczyć należy, że dla takiego sklasyfikowania jest wymagana minimalna powierzchnia, po-

nieważ pojęcie to w omawianym rozporządzeniu powstało w oparciu o ustawę o lasach¹⁴, zgodnie z którą las musi zajmować minimum 0,10 ha terenu pokrytego roślinnością leśną (uprawami leśnymi), tj. drzewami i krzewami oraz runem leśnym lub przejściowo jej pozbawiony¹⁵. Zauważyć jednak należy, że wprowadzone w ustawie zostało także kryterium przeznaczenia, którym jest produkcja leśna, chyba że chodzi o lasy w rezerwach przyrody i parkach narodowych, bądź wpisane do rejestru zabytków. Oprócz tego, także miejsca będące zapleczem infrastrukturalnym dla prowadzenia gospodarki leśnej podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym, a nie podatkiem od nieruchomości¹⁶. W praktyce oznacza to, że grunt posiadający te cechy, ale nieoznaczony tak w ewidencji gruntów jako „Ls” podlegać może opodatkowaniu innym podatkiem, np. rolnym. W przypadku stwierdzenia, że dany grunt odpowiada cechom lasu, podmiot podatku winien jest wystąpić do organu prowadzącego ewidencję gruntów i budynków o dokonanie stosownych zmian¹⁷. Przesłanka sklasyfikowania gruntu w ewidencji gruntów i budynków ma charakter ustawowy i powoduje, że organ podatkowy jest związany tylko oznaczeniem tak figurującym, a nie istniejącym fizycznie stanem faktycznym. Potwierdził to wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 kwietnia 2009 r. (I SA/Sz 739/08), gdzie w sentencji stwierdzono, że „Ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym źródłem informacji faktycznych, wykorzystywanych w postępowaniach administracyjnych (w tym podatkowych) i w przypadku, gdy dane zawarte w deklaracji czy informacji złożonej przez podatnika są niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji, rozstrzygające znaczenie dla opodatkowania gruntów mają zapisy wynikające z tejże ewidencji. Oznacza to, że organy podatkowe nie mogą dokonywać samodzielnych ustaleń co do wielkości gruntu i jego klasyfikacji”. Warto także zwrócić uwagę, że grunty zadrzewione i zakrzewione porośnięte roślinnością leśną, których pole powierzchni jest mniejsze niż 0,10 ha, czyli takie które spełniają wymogi ustawowe bycia „lasem” oprócz powierzchni sklasyfikowane są jako grunty zadrzewione i zakrzewione oraz podlegają oznaczeniu „Lz”. Tego rodzaju grunty nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym w myśl u.p.l. Przyjąć można, że grunt oznaczony takim symbolem podlega w myśl ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatkowi od nieruchomości¹⁸.

Podatnikiem podatku leśnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, które są właścicielami lasów, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi lub posiadaczami lasów stanowiących własność Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego. Szczegółnej regulacji podlega obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego od lasów pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. W tym przypadku obowiązek podatkowy leży po

stronie jednostek organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych (dalej Agencja) i Lasów Państwowych (art. 2 ust. 2 u.p.l.). Jednostki te, a nie Agencja jako osoba prawna, zobowiązane są do deklarowania i opłacania podatku. W tym kontekście warto zauważyć także, że obowiązek podatku leśnego obciąża posiadacza zależnego tylko w przypadku, gdy w jego posiadaniu znajdują się lasy stanowiące własność domeny publicznej, tj. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zawarcie umowy cywilnoprawnej nie powoduje przeniesienia obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego w przypadku dzierżawy lasów oprócz wspomnianego wyżej przypadku¹⁹. W przypadku współwłasności lub współposiadania lasu przez dwa lub więcej podmiotów stosuje się zasadę solidarnego zobowiązania wszystkich współwłaścicieli lub współposiadaczy. Skutkiem tejże solidarności jest fakt, że zakres obowiązku podatkowego jest niezależny od części powierzchni lasu pozostającego w dyspozycji konkretnego współwłaściciela lub współposiadacza.

Wysokość podatku leśnego za 1 ha ustalana jest przy pomocy wskaźnika, którym jest równowartość pieniężna 0,220m³ drewna, obliczana według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za trzy pierwsze kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy (art. 4 u.p.l.). Cena ta ustalana jest na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego (zwanego dalej Prezesem GUS), który ogłaszany jest w Dzienniku Urzędowym „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, tj. do 20 października każdego roku. Do ceny ogłoszonej przez Prezesa GUS nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług, czyli jest to kwota netto. Obciążenie podatnika podatkiem leśnym, podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości i podatku rolnego, jest obciążeniem proporcjonalnym, ponieważ bez względu na wielkość opodatkowanej powierzchni lasu, stawka za 1 ha jest taka sama²⁰. Problem waloryzacji (która jest nieodłącznym elementem każdego podatku majątkowego) został rozwiązany przez uzależnienie wysokości podatku za 1 ha od wspomnianej wcześniej ceny drewna. Tego rodzaju rozwiązanie stanowi z jednej strony niejako automatyczny kalkulator wysokości opodatkowania, z drugiej natomiast nie uwzględnia wszystkich kwestii dotyczących wydajności ekonomicznej lasów, które mogą być różnie wykorzystywane. Istotną kwestią w tym zakresie jest także duża rozbieżność w skali kraju, jeśli chodzi o ceny produktów leśnych.

Ustawodawca przewidział wyjątek związany z samą wysokością podatku leśnego, którym jest obniżenie o 50% stawki podatki dla lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych (art. 4 ust. 3 u.p.l.). Lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych są objęte ustawą o ochronie przyrody²¹ (zwana dalej u.o.p.). Zgodnie z u.o.p. parkiem narodowym jest obszar wyróżniający się szczególnymi wartościami przyrodniczymi, naukowymi, społecznymi, kulturowymi i edukacyjnymi o powierz-

-chni nie mniejszej niż 1000 ha, na którym ochronie podlega cała przyroda oraz walory krajobrazowe (art. 8 u.o.p.). Kompetencje do utworzenia i zmian granic parku narodowego ma Rada Ministrów, która w drodze rozporządzenia określa jego obszar, granicę, otulinę itd. Drugim rodzajem lasów objętych preferencyjną stawką opodatkowania, o której mówi u.o.p., jest rezerwat przyrody, który obejmuje obszary zachowane w stanie naturalnym lub mało zmienionym, ekosystemy, ostoje i siedliska przyrodnicze, a także siedliska roślin, siedliska zwierząt i siedliska grzybów oraz twory i składniki przyrody nieożywionej, wyróżniające się szczególnymi wartościami przyrodniczymi, naukowymi, kulturowymi lub walorami krajobrazowymi (art. 13 u.o.p.). Uznanie danego obszaru za rezerwat przyrody ma formę zarządzenia regionalnego dyrektora ochrony środowiska²².

Oprócz powyższych obligatoryjnych obniżen wysokości podatku leśnego, ustawodawca przewidział także możliwość obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy przez radę gminy. Jest to uprawnienie z którego organ stanowiący gminy może skorzystać i należy go postrzegać jako przejaw realizacji lokalnej polityki podatkowej, czyli lepszego dostosowania wysokości podatku leśnego do miejscowej sytuacji gospodarczej, jednak bezpośrednio prowadzi do zmniejszenia dochodu gminy.

Poza obniżeniem wysokości podatku leśnego, ustawodawca przewidział także szereg zwolnień przedmiotowych oraz podmiotowych, a także możliwość wprowadzenia przez organ stanowiący gminy w drodze uchwały innych zwolnień przedmiotowych (art. 7 u.p.l.). Zwolnieniu od podatku leśnego podlegają lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat²³, lasy wpisane do rejestru zabytków²⁴ oraz użytki ekologiczne²⁵. Oprócz tego od podatku leśnego został zwolniony cały szereg podmiotów, przede wszystkim ze względu na wykonywaną przed podatnika działalność. W grupie tej mieszczą się uczelnie (art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.l.), jednostki objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową (zarówno publiczne jak i niepubliczne – tak art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.l.), instytucje naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk (art. 7 ust. 2 pkt 3 u.p.l.) podmioty prowadzące zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie lasów wymienionych w decyzji w sprawie przyznania im odpowiedniego statusu (art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.l.), instytuty badawcze²⁶, przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (art. 7 ust. 2. pkt 6 u.p.l.). W przypadku tego ostatniego, jednostce samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów, natomiast zwolnienie od podatku leśnego stanowi dla tegoż podmiotu pomoc *de minimis* (art. 7 ust. 6 u.p.l.).

Możliwe są także zwolnienia wprowadzone w drodze uchwały przez organ stanowiący gminy, jednak mogą to być wyłącznie zwolnienia przedmiotowe, inne niż określone w art. 7 ust. 1 u.p.l. oraz uwzględniające przepisy dotyczące pomocy publicznej (art. 7 ust. 3 u.p.l.)²⁷. Jest to regulacja, która pozwala na uwzględnienie warunków lokalnych w stosunku do danego podatku i warunków gospodarczych oraz ekonomicznych.

Sposób powstania zobowiązania podatkowego w podatku leśnym zależy jest od tego, czy podatnikiem jest osoba fizyczna, czy też osoba prawna. W przypadku osób fizycznych należy złożyć deklarację w terminie 14 dni od dnia powstania okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 2 u.p.l.). Organ podatkowy ustala w drodze decyzji wysokość podatku leśnego na cały rok podatkowy, który to jest podzielony na cztery, proporcjonalne do czasu trwania obowiązku podatkowego, raty i termin ich płatności określa ustawa na 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada (art. 6 ust. 3 u.p.l.). Wobec powyższego, osoba fizyczna nie musi każdego roku sporządzać nowej deklaracji na podatek leśny, a składa ją jednorazowo w chwili zaistnienia, zmiany bądź ustania okoliczności niezbędnych do opodatkowaniem podatkiem leśnym.

Nieco inaczej sytuacja wygląda w przypadku podatników będących osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi, spółkami nieposiadającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych i Agencji Nieruchomości Rolnych. W tym przypadku podmiot podatku zobowiązany jest do corocznego złożenia deklaracji na podatek leśny na dany rok podatkowy do dnia 15 stycznia każdego roku, lub w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, jego zmianę bądź wygaśnięcia (art. 6 ust. 5 pkt 1-2 u.p.l.). Inaczej także, niż w przypadku osób fizycznych kształtuje się powstanie zobowiązania podatkowego oraz częstotliwość jego opłacania. Sam obowiązek podatkowy wynika z mocy prawa²⁸, natomiast podmiot zobowiązany jest wpłacać w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego z miesięczną częstotliwością raty na rachunek budżetu właściwej gminy do dnia 15 każdego miesiąca (art. 6 ust. 5 pkt 3 u.p.l.).

Organ stanowiący gminy w drodze uchwały określa warunki i tryb składania informacji o lasach, wzory formularzy, które powinny składać podmioty w tym także wzór deklaracji w formie elektronicznej (art. 6 ust. 9 u.p.l.). Oprócz tego rada gminy może zarządzić pobór podatku leśnego od osób fizycznych w formie inkasa, wyznaczyć wysokość wynagrodzenia za inkaso i wyznaczyć inkasentów (art. 6 ust. 8 u.p.l.). Wyznaczenie inkasentów powinno zostać poprzedzone zgodą podmiotu na wynikające z tego obowiązki²⁹.

4. Środki uzyskane z tytułu podatku i jego beneficjenci

Beneficjentami podatku leśnego są gminy, co zostało wcześniej wskazane w art. 4 ust. 1 u.d.j.s.t., natomiast organem podatkowym jest organ wykonawczy beneficjenta, tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta w mieście na prawach powiatu³⁰. Z uwagi na fakt uzależnienia podstawy opodatkowania oraz wpływów z niego od powierzchni gruntów leśnych w danym regionie, można wysnuć tezę, że najwięksi beneficjenci tego podatku to gminy z województw zachodniopomorskiego, mazowieckiego, wielkopolskiego i warmińsko-mazurskiego, zgodnie z danymi Głównego Urzędu Statystycznego³¹. Jednocześnie nie są to województwa o największym procencie zalesienia (stosunku powierzchni lasów do powierzchni całkowitej), ponieważ ten wykazują województwa lubuskie i podkarpackie.

Wysokość dochodów gmin z tytułu podatku leśnego w poszczególnych województwach w przybliżeniu odpowiadają powierzchni lasów w nich występujących. Dochody te największe są odpowiednio w województwach mazowieckim, zachodniopomorskim, warmińsko-mazurskim oraz wielkopolskim, natomiast najmniejsze w województwach opolskim i śląskim³². Ogółem do budżetów gmin i miast na prawach powiatu w skali kraju w roku 2014 wpłynęło 209,3 mln zł z tytułu podatku leśnego, jednak w stosunku do całości dochodów gmin i miast na prawach powiatu opiewających na kwotę 152 808,8 mln zł, dochody z tytułu podatku leśnego stanowią zaledwie 0,14% całości dochodów³³. W przypadku gmin, do których wpłynęło 207,2 mln zł z tytułu podatku leśnego, a więc znaczna większość, stanowiło to 0,24% ich dochodów, natomiast miastom na prawach powiatu przypadło 2,1 mln zł, co odpowiadało jedynie 0,003% ich dochodu. Sama wysokość podatku leśnego jaka wpływa do gmin i miast na prawach powiatu ulegała zwiększeniu do 2013 roku włącznie. W 2005 roku wpłynęło z tego tytułu 136,8 mln zł, pięć lat później 165,2 mln zł, natomiast najwięcej w roku 2013, kiedy to 227,8 mln zł zasiliło budżety gmin i miast na prawach powiatu w skali kraju. Dochody z tytułu tego podatku rosły w tempie szybszym niż dochody z tytułu podatku od nieruchomości, który stanowi znacznie większą część dochodów gmin i miast na prawach powiatu (12,8% w 2014 r.), jednak wolniejszym niż dochody z tytułu podatku rolnego (1,1% dochodów gmin i miast na prawach powiatu w 2014 r.)³⁴.

Sama wysokość podatku od 1 ha lasu rosła z roku na rok zależnie od średniej wzrostu cen sprzedaży drewna przez nadleśnictwa. W pierwszym roku obowiązywania, tj. 2004 stawka za 1 ha wynosiła 23,69 zł, w roku 2010 było to 30,04 zł, w roku uzyskania największych dochodów z tytułu tego podatku, czyli 2014 było to 37,63 zł, natomiast w roku 2016 wynosi ona 42,19 zł³⁵.

Biorąc pod uwagę powyższe, można stwierdzić, że podatek leśny ma niewielkie znaczenie dla dochodów gminy, a w szczególności wobec miast na prawach powiatu, które

także są jego beneficjentami, jednak z jest pewnym źródłem finansowania przede wszystkim dla gmin wiejskich, znajdujących się na terenach o niskiej wydajności ekonomicznej³⁶.

5. Uwagi końcowe i ocena ostatnich zmian

Począwszy od 1 stycznia br. wszedł w życie szereg zmian w ustawach związanych z podatkami lokalnymi, w tym także w podatku leśnym. Największą z nich, jest wykreślenia lasów ochronnych z katalogu lasów objętych 50% stawką podatku, wyszczególnionych w art. 4 ust. 3 u.p.l. Pojęcie lasy ochronne zostało określone w art. 15 u.l., zgodnie z którym za lasy ochronne mogą być uznane lasy, które między innymi: są trwale uszkodzone na skutek działalności przemysłu, chronią glebę przed wyjałowieniem lub zmywaniem, powstrzymują usuwanie się ziemi, obrywanie się skał lub powstawanie lawin, chronią zasoby wodne, są ważne dla ochrony roślin i zwierząt podlegających ochronie gatunkowej, są położone w granicach administracyjnych miast liczących ponad 50 tysięcy mieszkańców lub do 10 km od nich³⁷. Uznać dany obszar za las mogą zarówno organy administracji rządowej jak i samorządowej (art. 16 u.l.). Organem administracji rządowej, który ma takie uprawnienia jest minister właściwy ds. środowiska, który na wniosek Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych zaopiniowany przez radę gminy, wydaje decyzję w sprawie uznania lasu należącego do Skarbu Państwa za ochronny, lub pozbawienia go tego charakteru. W przypadku pozostałych lasów, tj. nienależących do Skarbu Państwa, starosta właściwy miejscowo dla danego lasu wydaje decyzję o uznaniu lasu za ochronny. Dzieje się to jednak po uzgodnieniu tego faktu z właścicielem lasu i zasięgnięciu opinii rady gminy w przedmiotowej sprawie. W obu przypadkach rada gminy ma dwa miesiące na wyrażenie opinii w sprawie od dnia otrzymania wystąpienia o jej wyrażenie. Co istotne, w art. 17 u.l., ustawodawca przewidział delegację ustawową dotyczącą szczegółowych zasad i trybu uznawania lasów za ochronne oraz szczegółowe zasady prowadzenia w nich gospodarki leśnej³⁸. Redukcja wysokości podatku leśnego w stosunku do lasów ochronnych jest uzasadniona z powodu niższej ich wydajności ekonomicznej oraz szczególnym znaczeniu dla równowagi ekologicznej³⁹. Lasy ochronne korzystały z preferencyjnej, 50% stawki podatku leśnego wyłącznie do końca 2015 roku. Od 1 stycznia 2016 r. weszły w życie zmiany w u.p.l. i na podstawie art. 26 ust. 2 ustawy zmieniającej⁴⁰, lasy ochronne objęte zostały pełną, 100% stawką podatku leśnego.

Kolejną wartą odnotowania zmianą jest umorzenie z mocy prawa postępowania podatkowego w zakresie podatku leśnego w przypadku, gdy wysokość zobowiązania na dany rok byłaby znikoma, tj. niższa od doręczenia przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru⁴¹. Razem z tym przepisem należy zestawić treść art. 6 ust. 7a u.p.l., który stanowi,

że w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek płatny jest jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty. Kolejną zmianą jest wprowadzenie zasady łączenia wysokości podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego na jednym nakazie płatniczym. Te zasady to kroki ustawodawcy ku racjonalizacji polityki podatkowej na korzyść podatnika, bowiem obciąża się podmioty posiadające znikome powierzchniowo lasy. Znacząco upraszcza to tym samym system podatkowy w tym zakresie głównie dla niewielkich gospodarstw domowych. Łączenie wszystkich trzech podatków na jednym nakazie płatniczym jest rozwiązaniem pro-obywatelskim i z pewnością uprości rozliczenia podatkowe osób fizycznych. Przyczyni się również do potanienia funkcjonowania administracji publicznej⁴².

Reasumując, podatek leśny jest konstrukcją uzupełniającą podatek od nieruchomości oraz podatek rolny w zakresie opodatkowania majątku nieruchomego, jednak jego znaczenie fiskalne dla większości gmin w Polsce jest niewielkie, co potwierdzają dane GUS za lata jego obowiązywania. Rozwiązaniem, które byłoby w stanie ujedynolnić rozdrobniony system opodatkowania majątku nieruchomego, mógłby być jeden podatek o zróżnicowanych stawkach uzależnionych od danych w ewidencji gruntów i budynków. Niewątpliwie jedna jak na razie jest to interesująca konstrukcja z racji szczególnego przedmiotu opodatkowania, którym są lasy, a więc tereny niezbędne do zachowania równowagi ekologicznej państwa oraz czystości powietrza, którego jakość wpływa na poziom życia społeczeństwa.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm., zwana dalej Konstytucją,

² Dz.U. z 2016 r., poz. 374, zwana dalej u.p.l.

³ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2016 r., poz. 198, zwana dalej u.d.j.s.t.

⁴ Dz.U. z 2015 r., poz. 1045.

⁵ Zob. art. 1 ust. 1 lit. B pkt 1 oraz ust. 2 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 stycznia 1936 r. o podatku od nieruchomości, Dz.U. Nr 3 poz. 14.

⁶ Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U. Nr 19, poz. 128.

⁷ Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268, z późn. zm.

⁸ Dz.U. z 1991 r. Nr 101, poz. 444, z późn. zm.

⁹ Art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. c u.d.j.s.t.

¹⁰ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014, s. 103-104.

¹¹ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz.U. z 2015 r., poz. 520.

¹² A. Niezgoda, *Podatek leśny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 110-112.

¹³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz.U. z 2015 r., poz. 542.

- ¹⁴ Zwana dalej u.l.
- ¹⁵ Zob. B. Rakocz, *Ustawa o lasach Komentarz*, Warszawa 2011, s. 25-28.
- ¹⁶ W. Radecki, *Ustawa o lasach. Komentarz*, Warszawa 2008.
- ¹⁷ Zob. L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 240.
- ¹⁸ Zob. art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 849.
- ¹⁹ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 9/96.
- ²⁰ Podobnie A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 75-76 oraz *Źródła finansowania...*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 113.
- ²¹ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, Dz.U. z 2015 r., poz. 1651, z późn. zm.
- ²² Akt o utworzeniu rezerwatu przyrody ma charakter nadrzędny wobec generalnych aktów planistycznych gminy. Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 30 stycznia 2014 r. II SA/Rz 1071/13. Szerzej K. Gruszecki *Następstwa prawne wyznaczenia otuliny parków narodowych oraz rezerwatów przyrody*, „Casus” 23/1/2006.
- ²³ Informację o wieku drzewostanu można uzyskać z planu urządzenia lasu, który powinien zostać sporządzony na podstawie rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 12 listopada 2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu (Dz.U. z 2012, poz. 1302) lub w przypadku braku takowego na podstawie oświadczenia podatnika w trybie art. 180 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015, poz. 613), zwana dalej o.p.
- ²⁴ Chodzi o lasy wpisane do rejestru zabytków prowadzonego przez wojewódzkiego konserwatora zabytków, wobec którego tenże wydał decyzję o zakwalifikowaniu jako zabytek, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. 2014, poz. 1446).
- ²⁵ Użytki, które zostały zakwalifikowane jako ekologiczne w myśl § 67 pkt 4 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków, w tym przypadku uzyskały symbol E-Ls w ewidencji.
- ²⁶ Zob. art. 7 ust. 2 pkt 5 u.p.l. Szerzej przepisy ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2016 r., poz. 371).
- ²⁷ Zob. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r., I SA/GI 142/13.
- ²⁸ Obowiązek podatkowy powstaje w trybie określonym przez art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Podobnie: *Źródła finansowania...*, red. A. Hanusz, s. 116 i L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 285.
- ²⁹ Por. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2008 r., II FSK 1526/06.
- ³⁰ Por. A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012, s. 125 i n.
- ³¹ Tabl. 2, *Leśnictwo 2015*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015 (zwany dalej raport GUS o lasach), s. 36.
- ³² Tabl. 30 raportu GUS o lasach, s. 249.
- ³³ Tabl. 29 raportu GUS o lasach, s. 249.

³⁴ Tabl. 26, *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2014*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015, s. 60-61.

³⁵ Stawki obliczona na podstawie komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniej ceny sprzedaży drewna, obliczonej według średniej ceny drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedniego.

³⁶ Podobnie *Źródła finansowania...*, s. 108.

³⁷ Szerzej J. Stelmasiak, *Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu ładu przestrzennego na przykładzie obszarów specjalnych o charakterze ekologicznym*, „Administracja. Teoria–Dydaktyka–Praktyka” 2015, nr 3.

³⁸ Delegacja ta została spełniona przez Rozporządzenie Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 25 sierpnia 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu uznawania lasów za ochronne oraz szczegółowych zasad prowadzenia w nich gospodarki leśnej, Dz.U. Nr 67, poz. 337.

³⁹ Zob. P. Borszowski, *Podatek rolny i leśny. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 147.

⁴⁰ Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1045.

⁴¹ Zob. art. 6 ust. 3a u.p.l., szerzej R. Dowgier, *Niska wysokość zobowiązania podatkowego jako negatywna przesłanka prowadzenia postępowania w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego* „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, 6-13/11.

⁴² Por. E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013, s. 74 i n.

Bibliografia

Źródła

Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2014, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015.

Leśnictwo 2015, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2015.

Literatura

Borszowski P., *Podatek rolny i leśny. Komentarz*, Warszawa 2012.

Dowgier R., *Niska wysokość zobowiązania podatkowego jako negatywna przesłanka prowadzenia postępowania w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, 6-13/11.

Etel L., *Podatek Rolny. Podatek Leśny. Komentarz*, Warszawa 2012.

Gruszecki K., *Następstwa prawne wyznaczenia otuliny parków narodowych oraz rezerwatów przyrody*, „Causus” 2006, nr 23/1.

Hanusz A., Niezgoda A., Czernski P., *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009.

Kornberger-Sokołowska E., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.

- Kornberger-Sokołowska E., *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013.
- Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.
- Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014.
- Radecki W., *Ustawa o lasach. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Rakoczy B., *Ustawa o lasach. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Rakoczy B., *Wybrane problemy prawa leśnego*, Warszawa 2011.
- Stelmasiak J., *Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu ładu przestrzennego na przykładzie obszarów specjalnych o charakterze ekologicznym*, „Administracja. Teoria–Dydaktyka–Praktyka” 2015, nr 3.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015.
- Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U Nr 78, poz. 483, z późn. zm.
- Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 stycznia 1936 r. o podatku od nieruchomości, Dz.U. Nr 3 poz 14.
- Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U Nr 19, poz. 128, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. Nr 52, poz. 268, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz.U. 2015, poz. 520.
- Ustawa z 12 stycznia 1991 r o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 849.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach, Dz.U. z 2015 r., poz. 2100.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., poz. 613.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. z 2016 poz. 374 j.t.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz.U. z 2014 r., poz. 1446.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2016 r., poz. 198.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, Dz.U. z 2015 r., poz. 1651.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych, Dz.U. 2016, poz. 371
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1045.
- Rozporządzenie Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 25 sierpnia 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu uznawania lasów za ochronne oraz szczegółowych zasad prowadzenia w nich gospodarki leśnej, Dz.U. Nr 67, poz. 337.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz.U z 2015 r. poz. 542.

Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 12 listopada 2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu, Dz.U. z 2012 r., poz. 1302.

Orzecznictwo

Uchwała Składu Pięciu Sędziów NSA z dnia 19 sierpnia 1996 r., sygn. FPK 9/96.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2008 r., sygn. II FSK 1526/06.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Sz 739/08.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/GI 142/13.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 30 stycznia 2014 r. sygn. II SA/Rz 1071/13.

Potocki Artur: student Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Zainteresowana naukowe skupiają się na prawie samorządu terytorialnego z szczególnym uwzględnieniem jego finansowania oraz prawie kultury. E-mail: potocki.art@gmail.com.

arkuszy wydawniczych: 0,9

@article{Potocki_2016, title={Opodatkowanie lasów a źródła finansowania gmin}, volume={5}, url={http://roczniksamorzadowy.jimdo.com/numery-czasopisma/2016-tom-5/}, journal={Rocznik Samorządowy}, author={Potocki, Artur}, year={2016}, pages={201–215}}

Borszowski, P. 2012. *Podatek rolny i leśny. Komentarz*. Warszawa.

Dowgier, R. 2015. „Niska wysokość zobowiązania podatkowego jako negatywna przesłanka prowadzenia postępowania w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego”. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 6-13/11.

Etel, L. 2012. *Podatek Rolny. Podatek Leśny. Komentarz*. Warszawa.

Gruszecki, K. 2006. „Następstwa prawne wyznaczenia otuliny parków narodowych oraz rezerwatów przyrody”. *Casus* 23/1.

Hanusz, A., Niezgoda, A. and Czerski, P. 2009. *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa.

Kornberger-Sokołowska, E. 2012. *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa.

Kornberger-Sokołowska, E. 2013. *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*. Warszawa.

Niezgoda, A. 2012. *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*. Warszawa.

Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne. 2010, ed. by G. Liszewski. Białystok.

Ordynacja podatkowa. Komentarz. 2014 ed. by H. Dzwonkowski. Warszawa.

Radecki, W. 2008. *Ustawa o lasach. Komentarz*. Warszawa.

Rakoczy, B. 2011. *Ustawa o lasach. Komentarz*. Warszawa.

Rakoczy, B. 2011. *Wybrane problemy prawa leśnego*. Warszawa.

Stelmasiak, J. 2015. „Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu ładu przestrzennego na przykładzie obszarów specjalnych o charakterze ekologicznym”. *Administracja. Teoria-Dydaktyka-Praktyka* 3.

Ustawa o finansach publicznych. Komentarz. 2015, ed. by W. Misiąg. Warszawa.

Źródła finansowania samorządu terytorialnego. 2015, ed. by A. Hanusz. Warszawa.
