

Warszawa, dnia 6 września 2002 r.

Opinia prawna
do rządowego projektu ustawy o podatku leśnym (druk nr 770)
z uwzględnieniem uwag i propozycji przedstawionych w I czytaniu

Projekt ustawy o podatku leśnym oraz o zmianie niektórych ustaw (druk nr 770) stanowi odrębny akt regulujący zasady opodatkowania podatkiem leśnym, zamieszczone obecnie w rozdziale 9 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679, z późn.zm.). W dniu 28 sierpnia br., na 28 posiedzeniu Sejmu, odbyło się pierwsze czytanie projektu. Zgłoszone uwagi zostaną omówione w niniejszej opinii.

Wyłączenie regulacji podatkowych z ustawy o lasach jest zabiegiem porządkującym system podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Należy go ocenić pozytywnie.

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem leśnym (według projektu), analogicznie jak w projekcie porządkującym reguły podatkowe w podatku rolnym (druk nr 769) wyznaczają przepisy o ewidencji gruntów. Obecnie, są to przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454), wydanego na podstawie ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geologiczne i kartograficzne (Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086, z późn.zm.). Przepisy rozporządzenia zaliczają do lasów grunty określone jako „las” w ustawie o lasach, w związku z czym istnieje pełna zbieżność pojęciowa w merytorycznie powiązanych przedmiotowych kwestiach.

Należy również odnotować pozytywną tendencję ujednoczenia innych pojęć w prawie podatkowym, w tym szczególnie w przepisach o podatku leśnym i podatku od nieruchomości, przedmiotowo powiązanych. Definicja „działalności leśnej” zamieszczona w art. 1 ust. 3 projektowanej ustawy jest identyczna z analogiczną definicją zawartą w projekcie ustawy (druk nr 828) zmieniającej ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84).

Jako podstawę opodatkowania projekt przyjmuje powierzchnię lasu wyrażoną w hektarach. Odchodzi więc o dotychczasowego systemu wyrażania podstawy opodatkowania w hektarach przeliczeniowych, a tylko w przypadku lasów ochronnych, lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych oraz lasów, dla których nie ma sporządzonego planu urządzenia lasu lub uproszczonego planu urządzenia lasu - w hektarach fizycznych.

Zgodnie z art. 19 ustawy o lasach, plany urządzenia lasów sporządza się dla lasów stanowiących własność Skarbu Państwa. Uprozczone plany urządzenia lasu, sporządza się dla lasów nie stanowiących własności Skarbu Państwa oraz dla lasów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, z wyjątkiem:

- lasów rozdrobnionych o powierzchni do 10 ha, nie stanowiących własności Skarbu Państwa, dla których zadania z zakresu gospodarki leśnej określa decyzja wojewody,
- lasów rozdrobnionych o powierzchni do 10 ha, wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, dla których zadania z zakresu gospodarki leśnej określa nadleśniczy.

Projekt ustanawia jedną stawkę roczną podatku - równowartość pieniężną $0,220 \text{ m}^3$ drewna od hektara lasu, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłaszanej przez Prezesa GUS. W realiach bieżącego roku, jest to $126,07 \text{ zł}$ (M.P. z 2001 r. Nr 38, poz. 627) $\times 0,220 = 27,74$ od 1 ha (obecnie - $25,21 \text{ zł}$ od ha przeliczeniowego).

Niższa o 50% stawka ma być stosowana dla lasów ochronnych wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych.

Niższa stawka nie ma więc w zamyśle projektodawcy zastosowania w odniesieniu do lasów, dla których nie sporządza się planów (uproszczonych planów)

urządzenia lasu, do których zalicza się głównie (*vide* wyżej powołany art. 19 ustawy o lasach) rozdrobnione lasy stanowiące prywatną własność, opodatkowanych obecnie znacznie niższą stawką podatkową - w realiach roku bieżącego - 11,12 zł od 1 ha. Opodatkowanie tych lasów wzrośnie więc o 16,58 zł od 1 ha rocznie (od maksymalnego obszaru 10 ha - 165,80 zł).

Projekt uwzględnia uprawnienie dla rad gmin do obniżenia wskaźnika średniej ceny sprzedaży drewna przyjętego do obliczenia podatku z jednego hektara, bez określania kryteriów lub warunków tego obniżenia. Traktując ten wskaźnik jako element kształtujący wysokość podatku, nie kwestionuję konstytucyjności art. 4 ust. 5 projektu na gruncie art. 168 Konstytucji stanowiącego, iż *„jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych”* (o ile podatek rolny, nie uregulowany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, jest podatkiem lokalnym w rozumieniu przyjętym przez ustawodawcę konstytucyjnego).

Konsekwencją powyższego upoważnienia może być sytuacja, że jedno nadleśnictwo posiadające lasy na terenie kilku gmin, będzie płaciło podatek leśny przy zastosowaniu kilku różnych stawek.

Opodatkowaniu podatkiem leśnym objęte są obszary ujęte w ewidencji jako lasy bez względu na to, czy prowadzona w nich będzie działalność leśna. Warunkiem wyłączającym jest jedynie prowadzenie na obszarze lasu działalności gospodarczej innej niż leśna. Wobec niezdefiniowania pojęcia „działalności gospodarczej” zakładam, że należy je przyjąć w rozumieniu ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. - Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 101, poz. 1178, z późn.zm.). Przy tym założeniu, nieściśle jest zapis w art. 5 ust. 4 projektowanej ustawy *„lub po zaprzestaniu tej działalności przywrócono działalność leśną”*. Z zapisu tego wynika, że warunkiem przywrócenia opodatkowania podatkiem leśnym jest nie samo zaprzestanie działalności gospodarczej innej niż leśna lecz również przywrócenie działalności leśnej.

Projekt rozszerza katalog zwolnień podatkowych, niwelując w jakimś stopniu potencjalne korzyści finansowe budżetów gmin z tytułu podwyższenia stawki podatkowej. Projekt nie wprowadza jednocześnie zmian do przepisów o dochodach jednostek samorządu terytorialnego normujących relację pomiędzy uszczupleniem dochodów z tytułu zwolnień ustawowych a wysokością subwencji. Zresztą ustawa z

26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2002 (Dz.U. Nr 150, poz. 983, z późn.zm.), obowiązuje do końca bieżącego roku, a projektowana ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2002 r. Stąd nie sposób cokolwiek stwierdzić w tej kwestii. Ulgi o charakterze podmiotowym obciążać będą tylko niektóre gminy. Być może będzie to nieduża skala problemu.

W uzasadnieniu projektu omówiono wyłącznie skutki finansowe dla podatników i gmin wynikające ze zmiany stawki podatkowej. Na stronie 7 uzasadnienia znalazło się błędne stwierdzenie o objęciu zwolnieniem „gruntów położonych w międzywalach”. Nie znajduje to potwierdzenia w przepisach projektu, gdyż w art. 7 ust. 1 takiego tytułu zwolnienia nie proponuje się.

Wyjaśnienia również wymaga postanowienie o zwolnieniu w art. 7 ust. 1 pkt 3 projektu od podatku leśnego „użytków ekologicznych”. Zgodnie z przepisami wyżej powołanego rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków (*vide* załącznik nr 6, poz. 2 i 4), „użytki ekologiczne” stanowią odrębną grupę użytków gruntowych nie zaliczoną do lasów. Do użytków ekologicznych zalicza się prawnie chronione pozostałości ekosystemów, takich jak: naturalne zbiorniki wodne, śródpolne i śródleśne „oczka wodne”, kępy drzew i krzewów, bagna, torfowiska, wydmy, płaty nieużytkowanej roślinności, starorzecza, wychodnie skalne, skarpy, kamieńce itp. Użytki ekologiczne określa się na podstawie rozporządzenia właściwego wojewody lub uchwały właściwej rady gminy, podjętych na podstawie przepisów o ochronie przyrody.

Skoro „użytki ekologiczne” nie mieszczą się w pojęciu lasów, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym na podstawie projektowanej ustawy. Bezprzedmiotowe jest więc i legislacyjnie błędne, zwolnienie tych gruntów z podatku rolnego.

Przekazanie gminom uprawnienia do stanowienia zwolnień podatkowych „innych” niż ustanowiono w ustawie, na gruncie obowiązującej Konstytucji może wzbudzać wątpliwości. Nie sankcjonuje tego wyżej cytowany art. 168 Konstytucji, który przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych ale w zakresie określonym w ustawie. Zróżnicowanie opodatkowania podatkiem rolnym w poszczególnych gminach, narusza zasadę powszechności opodatkowania. Przyjmując propozycję zapisaną w art. 7 ust. 3 projektu, ustawodawca ustanowi przepis blankietowy a rady gmin uzyskają prawo do

stanowienia zwolnień o nieograniczonym zakresie. Np. rada danej gminy może zwolnić z podatku leśnego lasy położone na jej terenie wchodzące w skład parku narodowego, a w sąsiedniej gminie lasy wchodzące w skład tego samego parku, będą opodatkowane. Zwrócić należy również uwagę na nieścisłość określenia „zwolnienia przedmiotowe”. Brak jest prawnie określonego zakresu tych ulg, a w ustawach podatkowych częstokroć przesłankami decydującymi o zwolnieniu tzw. przedmiotowym są elementy podmiotowe.

Sprawy te w większości zostały już omówione w niniejszej opinii. Propozycje zawarte w pkt. 2 i 3 wymagają rozważenia natury merytorycznej i nie podlegają ocenie prawnej.

Dla jasności: we fragmencie wypowiedzi podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów dotyczącym zwiększenia stawek podatkowych (str. 94 sprawozdania), błędne jest stwierdzenie, że „w istocie podatek z 1 hektara lasu będącego w posiadaniu osób fizycznych wzrośnie w stosunku rocznym o 2,70 gr”. Zakładając, że są to osoby będące właścicielami lasów rozdrobionych, o powierzchni nieprzekraczającej 10 ha, podatek z ha wzrośnie 16,58 zł. Prawidłowe wyliczenie skutków finansowych dla poszczególnych grup podatników podatku leśnego przedstawiono w uzasadnieniu projektu na str. 6 i 7.

W nawiązaniu do pięciu pytań zadanych przez Pana Posła Przedstawicielce Ministerstwa Finansów, stanowisko opiniującej jest następujące:

1. Pozytywną dla środowiska rolę lasów ochronnych obrazuje charakterystyka tych lasów zawarta w art. 15 ustawy o lasach. Zgodnie z art. 16 ust. 1 tej ustawy, minister właściwy do spraw środowiska w drodze decyzji uznaje las stanowiący własność Skarbu Państwa za ochronny lub pozbawia go takiego charakteru, na wniosek Dyrektora Generalnego Lasów Państwowych, **zaopiniowany przez radę gminy**. Rada gminy wyraża również opinię w sprawie wniosku starosty o uznanie za las ochronny będący własnością innych podmiotów niż Skarb Państwa. Decyzję w tej sprawie podejmuje wojewoda (ust. 1a w ww. artykule).

Zważyć należy, że uprawnienie danego organu do wyrażania opinii w sprawie będącej przedmiotem decyzji innego organu, nie jest wiążące dla organu wydającego decyzję. W przypadku, gdyby rada gminy wydając negatywną opinię w sprawie uznania lasu położonego na terenie jej działania, kierowała się wyłącznie względami finansowymi, opinia taka nie powinna być uwzględniona.

Obniżenie o 50% stawki podatku w stosunku do lasów ochronnych, uzasadniają zarówno walory ekologiczne tych lasów jak też ich niska produktywność.

2. W obowiązujących przepisach o podatku leśnym, termin ogłoszenia przez Prezesa GUS komunikatu o średniej cenie sprzedaży drewna stanowiącej podstawę wyliczenia stawki podatku leśnego, także wynosi 20 dni od upływu trzeciego kwartału. Opiniowany projekt nie zmienia tego brzmienia dotychczasowego przepisu. Nie wydaje się aby postulowane przedłużenie przedmiotowego terminu o jeden dzień miało uzasadnienie legislacyjne bądź merytoryczne.

3. Ocena realności korzystania gmin z upoważnienia do obniżania stawek podatku leśnego, nie mieści się w formule opinii prawnej.

4. Zasygnalizowane w uzasadnieniu projektu zwolnienie z podatku leśnego „gruntów położonych w międzywałach”, zostało w opinii omówione. W nawiązaniu do wypowiedzi w tej sprawie Przedstawicielki Ministerstwa Finansów należy zauważyć, że uzasadnienie projektu ustawy nie jest źródłem prawa. Skoro przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym stanowią grunty uznane w ewidencji za lasy, to istotnie - w przypadku zaliczenia do lasów „gruntów położonych w międzywałach”, grunty te będą opodatkowane. Natomiast zwolnienie od podatku, wymaga precyzyjnego zapisania tego faktu w ustawie.

5. Odpowiedź na ostatnie pytanie Pana Posła wymaga wiedzy uzyskanej z badań statystycznych. W kwestii istnienia zbiorczych danych w tym zakresie można ewentualnie zwrócić się do Ministerstwa Finansów.

Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk