

PODSTAWOWE PROBLEMY ZWIĄZANE Z DEFINICJĄ LASU NA GRUNCIE PRZEPISÓW O PODATKU LEŚNYM

I. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 60 ustawy o lasach podatkowi leśnemu podlegają **lasy**. Przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym (czyli właśnie las) nie został jednak zdefiniowany w rozdziale 9 ustawy (regulującym opodatkowanie podatkiem leśnym). Definicja taka znajduje się w art. 3 ustawy (w rozdziale 1: Przepisy ogólne). Ma więc ona (definicja) zastosowanie na gruncie całego aktu prawnego, a więc nie tylko przepisów o podatku leśnym. Zgodnie z powołanym wyżej artykułem las, w rozumieniu ustawy, może być rozumiany w dwojaki sposób: albo jako **grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha**, pokryty roślinnością leśną (...), albo jako grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Ta z pozoru prosta definicja lasu sprawia często spore problemy gminnym organom podatkowym wymierzającym podatek leśny. Problemami tymi niejednokrotnie zajmuje się także Naczelny Sąd Administracyjny. Niżej zostaną przedstawione najważniejsze z nich.

II. Opodatkowanie gruntów pokrytych roślinnością leśną, których powierzchnia nie przekracza 0,1 ha

W praktyce organów podatkowych występuje często problem związany z pierwszym, z wyżej wymienionych, członem definicji lasu jako gruntu **o określonej powierzchni** (przynajmniej 0,1 ha) pokrytego roślinnością leśną itd. Tak scharakteryzowany „las” różni się od „lasu” w potocznym rozumieniu tego słowa (czyli każdego gruntu pokrytego roślinnością leśną – np. drzewami). Powstaje zatem wątpliwość, czy

można opodatkować podatkiem leśnym grunty pokryte roślinnością leśną, lecz swą powierzchnią nie przekraczające 0,1 ha.

Odpowiedź na tak postawione pytanie wydaje się zawierać ustawa – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Zgodnie z jej art. 21 podstawą wymiaru podatków (więc m.in. leśnego) powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów. Tak więc dany grunt będzie podlegał podatkowi leśnemu tylko wtedy, gdy zostanie w ewidencji gruntów sklasyfikowany jako „las” (symbol: Ls). Prawidłowy wydaje się pogląd, iż organy podatkowe nie mają prawa dokonywać własnej oceny, czy dany grunt może być lasem dla potrzeb jego obciążenia podatkiem leśnym. Zarówno one, jak i podatnicy, związane są odpowiednimi zapisami w ewidencji gruntów. Jeśli więc grunt będzie figurował w ewidencji jako np. „grunt zadrzewiony i zakrzewiony” (symbol Lz), możliwe będzie wymierzenie jego właścicielowi podatku od nieruchomości. Warto w tym miejscu wspomnieć, iż zgodnie z art. 20 ust. 3a ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne ewidencję gruntów w części dotyczącej lasów prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach. Tak więc w samej ewidencji przyjęto rozumienie pojęcia „las” właśnie z ustawy o lasach¹. Nie będzie lasem grunt o powierzchni nie przekraczającej 0,1 ha, nawet jeśli jest pokryty roślinnością leśną – takie tereny rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków określa jako odrębną kategorię: „grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz)”. Z analogiczną sytuacją można się spotkać w ustawie o podatku rolnym – akt ten również wyznacza pewną normę obszarową gospodarstwa rolnego. Nie każdy więc grunt będący użytkiem rolnym tworzy gospodarstwo rolne mogące być obciążonym podatkiem rolnym (tak jak nie każdy grunt pokryty drzewami będzie stanowił las dla potrzeb podatku leśnego) – powierzchnia tego gruntu musi przekraczać 1 ha (lub 1 ha przeliczeniowy).

1 Patrz załącznik nr 6 do rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) – w przedmiocie definicji lasu znalazło się tam odesłanie do przepisów ustawy o lasach – tak więc również dla potrzeb ewidencji gruntów lasem jest grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha (...). Rozporządzenie to dalej w zwane będzie rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków.

III. Opodatkowanie gruntów związanych z gospodarką leśną

Problemy związane z zakresem przedmiotowym podatku leśnego dotyczą również drugiego z podanych na wstępie rozdziału członów definicji „las”: zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną² (bez względu na powierzchnię), zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki, budowle (...), a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne. W piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazano, iż ścisłe trzymanie się zasady wyrażonej w art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne byłoby zbyt krzywdzące dla podatników władających gruntami o małych powierzchniach (nie przekraczających 0,1 ha) związanymi z prowadzeniem gospodarki leśnej, lecz nie sklasyfikowanymi jako „lasy” w ewidencji gruntów, gdyż prowadziłyby do obciążenia takich gruntów znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości³. Postuluje się więc, aby tego rodzaju niewielkie obszarowo grunty obciążać jednak podatkiem leśnym, a to z uwagi na ich faktyczny związek z gospodarką leśną. Związek ten powinny brać każdorazowo pod uwagę organy podatkowe, decydując o tym, czy wymierzyć podatek od nieruchomości czy podatek leśny.

Podobny do powyższego pogląd zawarł NSA w wyroku z dnia 15 października 1992 r.,⁴ stwierdzając iż „grunt (las) opodatkowany podatkiem leśnym jest rozumiany dość szeroko, gdyż obejmuje nie tylko sam las, ale także grunty związane z gospodarką leśną, zajęte pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej budynki i budowle oraz miejsca składowania drewna (...)”. Na organach podatkowych ciąży więc, zdaniem Sądu, obowiązek zbadania związku gruntu z działalnością leśną⁵. Trudno się jednak z takim twierdzeniem zgodzić. Nadal należy pamięć-

2 Przez gospodarkę leśną ustawa o lasach rozumie (zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1) działalność leśną w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory (...), a także sprzedaży tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu.

3 Por. L. Etel, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998, s. 190.

4 Wyrok NSA z dnia 15 października 1992 r. (III SA 1599/92), POP 1997, nr 2, poz. 54.

5 Podobny pogląd został wyrażony również w wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 1996 r. (SAWr 1118/95), „Wspólnota” 1996, nr 47.

tać o kategoriycznym zapisie art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Zasada tam wyrażona nie doznaje żadnych wyjątków. Trudno byłoby wytłumaczyć, dlaczego akurat w przypadku gruntów nie związanych z gospodarką leśną, pokrytych drzewami, krzewami i runem leśnym, lecz nie przekraczających swoją powierzchnią 0,1 ha należy rygorystycznie kierować się danymi z ewidencji gruntów, a jednocześnie odstępować od tego wymogu w przypadku gruntów nie przekraczających 0,1 ha powierzchni, związanych z działalnością leśną, lecz nie ujętych jako lasy w ewidencji gruntów. Wydaje się, iż doszłoby tu do niczym nie uzasadnionego uprzywilejowania podatników władających tą drugą kategorią gruntów. Jak już wyżej wspomniano, ewidencja gruntów w części dotyczącej lasów jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów o lasach. Dla potrzeb ewidencji lasy zdefiniowano więc tak, jak w omawianej ustawie o lasach: zgodnie z rozporządzeniem w sprawie ewidencji gruntów i budynków lasem jest również grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Jeśli więc ktoś wykorzystuje grunt do działalności leśnej (i chce płacić podatek leśny) **to najpierw powinien zmienić zapisy w ewidencji gruntów**, bo gdy tego nie zrobi, to niestety nie będzie mógł być uznanym za podatnika podatku leśnego. Ustawa o lasach określiła jedynie ramy pojęcia las – to pojęcie uwzględniono w ewidencji gruntów i w oparciu o tę ewidencję należy wymierzać podatek leśny (tak, jak stanowi art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne). Organ podatkowy nie ma prawa badać charakteru gruntu (ani też oceniać, czy grunt ten jest związany z gospodarką leśną)⁶ – to jest zadanie organu prowadzącego ewidencję gruntów. Odpowiednia zmiana zapisu w ewidencji gruntów leżeć będzie w interesie samego podatnika.

IV. Opodatkowanie tzw. gruntów zadrzewionych i zakrzewionych

Ustawa o lasach definiuje las jako grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,1 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drze-

6 Na pewno nie powinien dokonywać własnej oceny, czy dany grunt jest lasem, czy też nim nie jest – dla potrzeb opodatkowania podatkiem leśnym. Ocena związku gruntu z działalnością leśną, dokonywana przez organ podatkowy, będzie jednak dopuszczalna (a nawet konieczna) na etapie kwalifikacji lasu (gruntu tak sklasyfikowanego w ewidencji) jako wyłączanego z opodatkowania podatkiem leśnym – zgodnie bowiem z art. 60 ust. 1 pkt 1 nie podlegają podatkowi lasy nie związane z gospodarką leśną.

wami i krzewami oraz runem leśnym – przeznaczony do produkcji leśnej (...) albo jako grunt związany z gospodarką leśną (...) bez względu na jego powierzchnię. Nie każdy jednak grunt pokryty drzewami lub krzewami – nawet jeśli jego powierzchnia faktycznie przekracza 0,1 ha – może być obciążony podatkiem leśnym. Decydujące znaczenie dla kwalifikacji gruntu jako leśny i dla opodatkowania go omawianą daniną ma odpowiedni zapis w ewidencji gruntów (zgodnie ze wspomnianym już wcześniej art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne). Ewidencja ta z kolei prowadzona jest na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków. W akcie tym podzielono grunty leśne na dwie kategorie: lasy (symbol „Ls”) oraz tzw. grunty zadrzewione i zakrzewione (symbol „Lz”). Definicja lasu zawarta w omawianym rozporządzeniu pokrywa się z definicją lasu regulowaną przez ustawę o lasach. Okazuje się jednak, iż niektóre kategorie gruntów – mimo że mają powierzchnię przekraczającą 0,1 ha – nie są kwalifikowane jako las, ale właśnie jako grunty zadrzewione i zakrzewione. Zgodnie z ust. 2 pkt 2 załącznika nr 6 do cytowanego rozporządzenia gruntami zadrzewionymi i zakrzewionymi są grunty porośnięte roślinnością leśną, których pole powierzchni jest mniejsze od 0,1 ha, ale również są nimi – już bez względu na powierzchnię – tereny torfowisk pokrytych częściowo **kępami krzewów i drzew karłowatych**, jary i wąwozy pokryte **drzewami i krzewami** (...) itp. Okazuje się więc, że obok określonej powierzchni (co najmniej 0,1 ha) drugim równie ważnym warunkiem, jaki musi spełniać grunt, aby móc być zakwalifikowanym jako „las”, jest **przeznaczenie tego gruntu do produkcji leśnej**. Jeśli takiego przeznaczenia nie będzie miał, to mimo iż jest pokryty roślinnością leśną (np. drzewami), zostanie uznany za grunt o symbolu „Lz”. Opisany wyżej stan rzeczy ma bardzo istotne konsekwencje w sferze prawa podatkowego. Okazuje się bowiem, iż sama ustawa o lasach w ogóle nie wspomina o kategorii gruntów zadrzewionych i zakrzewionych – nie obejmuje więc zakresem swego działania „Lz-tów” (nie mogą być więc te grunty obciążone podatkiem leśnym). Nie występują one również w ustawie o podatku rolnym. W takim wypadku musi mieć do nich zastosowanie ogólna zasada wyrażona w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości** podlegają

wszelkie grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym. Obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości z tytułu władania „Lz-tami” nie wydaje się jeszcze zbyt uciążliwy – pod jednym wszakże warunkiem: grunty te zostaną uznane za tzw. „pozostałe” (mówi o nich art. 5 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l.), a w związku z tym odniesiona zostanie do nich stosunkowo niska stawka podatku od nieruchomości (obecnie nie więcej niż 0,08 zł od 1 m² powierzchni)⁷.

Problem pojawia się jednak w sytuacji, gdy gruntem określonym jako „Lz” włada przedsiębiorca. Zgodnie z art. 5 ust 3 u.p.o.l. każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy (oczywiście pod warunkiem, że nie jest objęty przepisami o podatku rolnym lub leśnym) kwalifikowany jest, dla potrzeb podatku od nieruchomości, jako **grunt związany z działalnością gospodarczą**. Nie jest przy tym istotny faktyczny związek takiego gruntu z wykonywaną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą. Może się więc okazać, iż przedsiębiorca będzie dysponował ogromnymi połaciami terenu pokrytego drzewami czy krzewami, nie wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej, ale też nie przeznaczonego do produkcji leśnej (czyli właśnie „Lz-tami”) – od takich gruntów będzie zmuszony opłacać podatek od nieruchomości, z tym że według stawek przewidzianych właśnie dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą – stawki te, na dzień dzisiejszy, oscylują na granicy aż **0,56 zł** od 1 m² powierzchni (a więc osiem razy wyższej niż stawki od tzw. pozostałych gruntów). Dla wielu podatników podatku od nieruchomości obowiązek zapłaty podatku z tytułu władania gruntami zadrzewionymi i zakrzewionymi może się więc okazać nie lada problemem.

Na problem opodatkowania „Lz-tów” zwróciło uwagę również Ministerstwo Finansów, które w piśmie z dnia 8 grudnia 1998 r. przyznało, iż opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają jedynie grunty oznaczone symbolem „Ls”. Jako że grunty zadrzewione i zakrzewione (oznaczone symbolem „Lz”) wchodzą co prawda w skład użytków leśnych, ale nie są ani lasami, ani gruntem leśnym, nie są zatem objęte opodatkowaniem podatkiem leśnym. Winien być od nich płacony w

7 Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 105, poz. 1115).

takim razie podatek od nieruchomości, ale tylko wtedy, gdy nie wchodzi one w skład gospodarstwa rolnego – Ministerstwo Finansów zasugerowało bowiem, iż „Lz-ty” **mogą wchodzić w skład gospodarstwa rolnego**, stwierdzając: „W sytuacji, gdy grunty oznaczone symbolem Lz wchodzi w skład gospodarstwa rolnego – z uwagi na brak przeliczników dla tego rodzaju użytków – nie mogą być przeliczone na hektary przeliczeniowe, w związku z czym podatek rolny z tych gruntów nie może być ustalony. Natomiast w przypadku, gdy grunty Lz wchodzi w skład nieruchomości nie będących gospodarstwami rolnymi – winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości”. Trudno się w pełni zgodzić z poglądem prawnym zawartym w omówionym piśmie. Grunty zadrzewione i zakrzewione nie mogą w żadnym wypadku wejść w skład gospodarstwa rolnego, jako że – zgodnie z art. 1 ust 2 ustawy o podatku rolnym – za gospodarstwo rolne można uznać jedynie **obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami** oraz sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa. Nie mogą takiego gospodarstwa tworzyć w żadnym wypadku „Lz-ty”. Prawidłowy wydaje się więc wniosek, iż grunty zadrzewione i zakrzewione na dzień dzisiejszy zawsze będą podlegały podatkowi od nieruchomości.

Trudno jednak znaleźć jakikolwiek argument przemawiający za obciążeniem tej kategorii gruntów znacznie wyższym – w porównaniu do leśnego – podatkiem od nieruchomości. Argumentu tego można by było się doszukać tylko w sytuacji, gdyby „Lz-ty” były faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. W praktyce, jeśli nawet znajdują się we władaniu przedsiębiorców, to nie są w ogóle w żaden sposób wykorzystywane – najczęściej są to bowiem tereny poeksploatacyjne stref ochronnych, będące w posiadaniu np. kopalni. Godnym uwagi wydaje się więc de lege ferenda postulat objęcia takich gruntów przepisami o podatku leśnym⁸.

8 Por. także rozważania L. Etela na temat opodatkowania „Lz-tów”: L. Etel, Opinia w sprawie opodatkowania gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (oznaczonych w ewidencji gruntów symbolem Lz), nie publ.