

PODATEK LEŚNY

Komentarz

Leonard Etel, Bogumił Pahl
Ewelina Bobrus-Nowińska

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

PODATEK LEŚNY

Komentarz

Leonard Etel, Bogumił Pahl
Ewelina Bobrus-Nowińska

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 stycznia 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Paweł Borszowski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Agata Czuj

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-371-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WSTĘP

Podatek leśny stanowi jedno ze świadczeń związanych z władaniem gruntami – podobnie jak podatek rolny oraz podatek od nieruchomości. Wymiar fiskalny tego podatku nie jest wielki, co nie oznacza, że należy marginalizować jego znaczenie. W większości gmin znajdują się bowiem grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem leśnym, a w konsekwencji pojawiają się wątpliwości związane z praktycznym zastosowaniem przepisów ustawy. Część tych problemów ma podobny charakter na gruncie wszystkich trzech podatków – leśnego, rolnego i od nieruchomości. W związku z powyższym w wielu fragmentach komentarza nawiązujemy do stosownych regulacji zarówno w ustawie o podatku rolnym, jak i w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Komentarz odbiega od charakterystycznego układu dla tego typu opracowań. Poza przybliżeniem podstawowych pojęć i instytucji zawartych w ustawie o podatku leśnym główny nacisk położony jest na wyjaśnienie występujących w praktyce problemów. Nie są to problemy abstrakcyjne, ale autentycznie występujące na etapie wymiaru i poboru podatku leśnego. Osoby zainteresowane danym problemem powinny, korzystając ze spisu treści, dotrzeć do właściwego fragmentu komentarza, gdzie poza poglądami autorów przytoczona jest literatura i orzecznictwo sądowe. Umożliwia to szersze spojrzenie na dany temat.

Komentarz jest adresowany przede wszystkim do podatników i organów podatkowych stosujących w praktyce przepisy ustawy o podatku leśnym,

w szczególności jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, które w imieniu Skarbu Państwa władają terenami zakwalifikowanymi jako lasy.

Komentarz uwzględnia stan prawny na dzień 1.01.2020 r.

Autorzy

powstanie wobec niego zobowiązanie, a przez to będzie on z innymi współwłaścicielami zobowiązany solidarnie do zapłacenia podatku.

W praktyce współwłaściciele (współposiadacze) dzielą pomiędzy sobą kwotę podatku na podstawie przypadającego im udziału we współwłasności (współposiadaniu) i z reguły jeden z nich opłaca podatek od całej nieruchomości. Organy podatkowe wymierzają podatek osobom fizycznym w kwocie ogólnej w jednej decyzji, adresowanej do wszystkich współwłaścicieli¹⁹¹. Decyzja ta powinna być doręczona wszystkim współwłaścicielom lub współposiadaczom. Natomiast osoby prawne składają deklaracje na podatek od nieruchomości wspólnej, stanowiącej – zgodnie z art. 2 ust. 4 u.p.l. – odrębny przedmiot opodatkowania.

21. Zasady odpowiedzialności solidarnej za podatek leśny w sytuacji, gdy jeden lub kilku właściciele (posiadacze) jest zwolnionych od podatku

W dniu 29.06.2017 r. opublikowano w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej ustawę z 25.05.2017 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym¹⁹². Nowelizacja ta wprowadza zmiany w zakresie opodatkowania w sytuacji, kiedy na współwłaścicielach lub współposiadaczach ciąży solidarny obowiązek podatkowy. W ustawie o podatku leśnym w art. 2 dodano ust. 5, zgodnie z którym odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współposiadaczy jest zwolniony od podatku. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy nie są

¹⁹¹ Zob. wyrok NSA z 18.05.2001 r., I SA/Kr 1487/00, POP 2002/3, poz. 101, w którym sąd słusznie zauważył, że skoro obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach nieruchomości, to decyzję ustalającą podatek od nieruchomości należy wydać na wszystkich współwłaścicieli.

¹⁹² Dz.U. poz. 1282.

zwolnieni od podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu¹⁹³

Nowe zasady odpowiedzialności solidarnej można przybliżyć na podstawie następującego stanu faktycznego: współwłaścicielem lasu są uczelnia wyższa i osoba fizyczna po ½. Uczelnia – zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.l. – jest zwolniona od podatku leśnego¹⁹⁴. Zobowiązanie podatkowe będzie obciążało jedynie osobę fizyczną, która zapłaci je stosownie do swojego udziału w prawie własności, czyli w ½. Ponieważ przedmiot opodatkowania jest współwłasnością osoby fizycznej i prawnej, osoba fizyczna będąca podatnikiem będzie musiała złożyć deklarację na podatek leśny i opłacić podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne (art. 6 ust. 7 u.p.l.). Przedmiot opodatkowania stanowiący współwłasność powinien być wykazany w odrębnej deklaracji na podatek. Podatnik – osoba fizyczna powinien w deklaracji wykazać jedynie podstawę opodatkowania, w zakresie której ciąży na niej obowiązek podatkowy (a więc od ½ powierzchni lasu). Uczelnia także składa deklarację w pozostałej części, wskazując na zwolnienie od podatku. W rezultacie do organu podatkowego powinny wpłynąć dwie deklaracje na podatek od nieruchomości – osoby fizycznej i uczelni.

Wprawdzie ustawa wskazuje, że obowiązek podatkowy ciąży na podatnikach odpowiadających solidarnie stosownie do ich udziałów, nie można jednak zapomnieć, że współwłasność może mieć też charakter łączny, a więc bezudziałowy (np. w przypadku majątku wspólnego małżonków). Analiza wskazanego przepisu, a przede wszystkim cel jego wprowadzenia dają podstawy do twierdzenia, że znajduje on zastosowanie do wszystkich rodzajów współwłasności, a więc w częściach ułamkowych, współwłasności małżonków oraz współwłasności spółników spółki cy-

¹⁹³ Zob. szerzej R. Dowgier, *Zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe w podatkach lokalnych*, PPLiFS 2017/8, s. 19.

¹⁹⁴ L. Etel, R. Dowgier, G. Dudar, G. Liszewski, B. Pahl, *Ustawa o podatku leśnym...*, s. 74.

wilnej¹⁹⁵. Zastosowanie będzie miało zatem założenie równości „udziałów” w majątku wspólnym małżonków i wspólników spółki cywilnej. Co warto wskazać, inny pogląd został zaprezentowany w piśmie Ministra Finansów z 6.04.2018 r.¹⁹⁶ dotyczącym zwolnienia z podatku od nieruchomości zajętej na prowadzenie zakładu pracy chronionej prowadzonej przez jednego ze współmałżonków. Zdaniem ministerstwa art. 3 ust. 6 u.p.o.l. (art. 2 ust. 5 u.p.l.) nie znajduje zastosowania do współwłasności łącznej. Cała nieruchomość w takim przypadku korzysta ze zwolnienia, skoro udziały nie są określone. Trudno z takim stanowiskiem się zgodzić. Jeżeli bowiem odrzucimy możliwość zastosowania art. 2 ust. 5 u.p.l. jako wyjątku, to trzeba powrócić do zasad ogólnych z ust. 4. Wskazany ust. 4 nie rozróżnia współwłasności łącznej i w częściach ułamkowych; znajduje zastosowanie do wszystkich współwłaścicieli. Jeżeli zatem zwolniony podmiotowo-przedmiotowo jest jeden ze współwłaścicieli, to obowiązek obciąża pozostałych, bez względu na rodzaj współwłasności. W związku z tym współwłaściciel niekorzystający ze zwolnienia powinien zapłacić cały podatek. Tymczasem po to zaktualizowano przepisy, aby uwolnić współwłaścicieli opodatkowanych od płacenia podatku za zwolnionego od podatku.

22. Podatnik podatku leśnego w przypadku ustanowienia służebności przesyłu

W związku z wprowadzeniem do art. 1 ust. 4 i 5 od początku 2019 r. na podstawie ustawy z 20.07.2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym¹⁹⁷ zmieniły się zasady opodatkowania lasów, na których ustanowiono służebność przesyłu¹⁹⁸. Od początku 2019 r. bowiem ustawodawca jednoznacznie wskazał, że grunty, przez które przebiegają wymienio-

¹⁹⁵ L. Eteł, *Zasady odpowiedzialności solidarnej za podatek w sytuacji, gdy jeden lub kilku współwłaścicieli nieruchomości jest zwolnionych lub wyłączonych z opodatkowania*, PPLiFS 2018/11, s. 6.

¹⁹⁶ PS2.844.42.2018.

¹⁹⁷ Dz.U. poz. 1588.

¹⁹⁸ Szerzej na ten temat w komentarzu do art. 1.

ne tam urządzenia, nie mogą być traktowane jako zajęte na działalność gospodarczą, a w związku z tym opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji ustanowienie służebności przesyłu od początku 2019 r. nie spowoduje konsekwencji w zakresie podmiotu opodatkowania w podatku leśnym. Nie ma już zatem potrzeby analizowania, czy służebność przesyłu oznacza również zajęcie na działalność gospodarczą i czy ustanowienie takiej służebności wyklucza prowadzenie działalności leśnej.

Do końca 2018 r. o opodatkowaniu danego gruntu podatkiem od nieruchomości decydowało uznanie, czy dany grunt jest „zajęty” na działalność gospodarczą. Zgodnie z zasadami obowiązującymi od 2019 r. o ewentualnym „zajęciu” można mówić w przypadku, kiedy las znajduje się w posiadaniu samoistnym, użytkowaniu wieczystym lub stanowi własność przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 1 ust. 4 u.p.l.

W tym miejscu zostaną omówione zasady, wedle których określa się podmiot opodatkowania w stosunku do lasów, na których ustanowiono służebność przesyłu, obowiązujące do końca 2018 r. Należy bowiem podkreślić, że nowe przepisy, które wprost regulują przedmiotową kwestię, zostały wprowadzone pierwszy raz z początkiem 2019 r. i mają skutek wyłącznie na przyszłość.

Do 2019 r. służebność przesyłu ustanowiona na rzecz przedsiębiorcy energetycznego budziła liczne kontrowersje w zakresie konsekwencji podatkowych w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym¹⁹⁹. Ustalenie, kto jest podatnikiem podatku leśnego w przypadku ustanowienia służebności przesyłu, wymaga rozważenia, czy przedsiębiorca, na rzecz którego ustanowiona jest służebność, jest posiadaczem samoistnym, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.²⁰⁰, lub posiadaczem zależnym, o którym stanowi art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.²⁰¹ Niezbędna w tym zakresie

¹⁹⁹ Zob. szerzej E. Bobrus-Nowińska, *Wpływ...*, s. 6.

²⁰⁰ Odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.l.

²⁰¹ Art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.l.

jest analiza podstawowych zasad funkcjonowania zarówno instytucji służebności przesyłu, jak i posiadania, co pozwoli następnie na ocenę, czy podmiot, na rzecz którego dana służebność jest ustanawiana, staje się posiadaczem nieruchomości, a w konsekwencji czy może stać się podatnikiem podatku od nieruchomości/rolnego/leśnego.

Służebność przesyłu należy do tzw. ograniczonych praw rzeczowych (art. 244 k.c.). Jest to zatem prawo podmiotowe bezwzględne, skuteczne *erga omnes*, tradycyjnie zaliczane do kategorii praw na rzeczy cudzej (*iura in re aliena*)²⁰². Treść służebności przesyłu, co do zasady, będzie polegać na: 1) znoszeniu istnienia na nieruchomości obciążonej urządzenia przesyłowego; 2) prawie do korzystania z nieruchomości w zakresie niezbędnym do dokonywania konserwacji, remontów, modernizacji, usuwania awarii urządzenia przesyłowego, z prawem wejścia i wjazdu na teren nieruchomości przez pracowników przedsiębiorcy przesyłowego oraz przez wszystkie podmioty i osoby, którymi przedsiębiorca posługuje się w związku z prowadzoną działalnością, w tym przedsiębiorca będący każdorazowym operatorem sieci, w każdym czasie i terminie, jeżeli wystąpi taka potrzeba²⁰³.

Obok regulacji w kodeksie cywilnym ustawodawca uregulował w sposób szczególny służebność przesyłu w ustawie o lasach. Jak się podkreśla w doktrynie, regulacja ta jest *lex specialis* i *lex posterior* w stosunku do zapisów z kodeksu cywilnego²⁰⁴. Głównym celem miało być upoważnienie przedsiębiorców będących właścicielami urządzeń przesyłowych, przede wszystkim linii energetycznych, do usuwania drzew, krzewów lub gałęzi zagrażających funkcjonowaniu tych linii²⁰⁵. Zgodnie z art. 39a ust. 1 u.l. nadleśniczy może za zgodą dyrektora regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych obciążyć, za wynagrodzeniem, nieruchomości pozo-

²⁰² Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe, red. M. Fras, M. Habdas, LEX 2018.

²⁰³ Por. postanowienie SN z 17.02.2011 r., IV CSK 303/10, LEX nr 785540.

²⁰⁴ P. Lewandowski, *Służebność przesyłu w prawie polskim*, LEX 2014.

²⁰⁵ W. Radecki, *Ustawa o lasach – komentarz*, LEX 2017.

Podatek leśny stanowi, obok podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości, jedno ze świadczeń związanych z władaniem gruntami. W większości gmin znajdują się grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem leśnym i często pojawiają się wątpliwości związane z praktycznym zastosowaniem przepisów ustawy. Część tych problemów ma podobny charakter na gruncie wszystkich trzech podatków – leśnego, rolnego i od nieruchomości. Z tego powodu w wielu fragmentach komentarz nawiązuje do stosownych regulacji zarówno w ustawie o podatku rolnym, jak i w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Komentując poszczególne artykuły ustawy o podatku leśnym, autorzy główną uwagę skupili na przedstawieniu wątpliwości pojawiających się podczas praktycznego stosowania przepisów oraz wskazali możliwe sposoby ich rozstrzygania. Omówienie wzbogacone jest o liczne poglądy doktryny oraz orzecznictwo i stanowiska organów podatkowych.

Komentarz przeznaczony jest dla podatników podatku leśnego, w szczególności jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, pracowników administracji samorządowej, doradców podatkowych, ekonomistów oraz księgowych.

Leonard Etel – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; przewodniczący Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; specjalizuje się w lokalnym prawie podatkowym i ordynacji podatkowej; autor wielu publikacji z dziedziny prawa podatkowego.

Bogumił Pahl – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; specjalizuje się w problematyce podatków i opłat samorządowych; autor wielu opracowań z zakresu prawa podatkowego.

Ewelina Bobrus-Nowińska – doktor nauk prawnych, asystent w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; radca prawny; członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności podatkach lokalnych i ordynacji podatkowej; autorka wielu opracowań z zakresu prawa podatkowego.



9788381873710 W01P01

ISBN 978-83-8187-371-0



9 788381 873710

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL