

Arkadiusz Babczuk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Regionalna Izba Obrachunkowa

Lucyna Hanus

Regionalna Izba Obrachunkowa

Wojciech Krawiec

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

OPLĄTY I KARY ZWIĄZANE Z USUWANIEM DRZEW ORAZ KRZEWÓW JAKO NIEPODATKOWE DOCHODY GMIN

Streszczenie: Przedmiotem niniejszego opracowania są opłaty i kary za usunięcie drzew oraz krzewów. Przedstawiono istotę tych niepodatkowych dochodów gmin, zasady obniżania ciężaru płatności związanych z nimi oraz ewidencję tych należności.

Słowa kluczowe: opłaty, kary, niepodatkowe dochody jednostek samorządu terytorialnego.

1. Wstęp

Ochrona przyrody stanowi współcześnie jeden z ważnych obszarów aktywności władz publicznych. Jedną z kategorii zasobów przyrodniczych podlegających ochronie stanowią drzewa i krzewy. W wielu przypadkach ich usuwanie wymaga uzyskania zezwolenia od organów publicznych. Wymaga też stosownej kompensaty przyrodniczej, która przyjmuje formę obowiązku przesadzenia lub nasadzenia drzew lub krzewów, bądź uiszczenia stosownej opłaty. Środki pozyskane przez gminy z tytułu wspomnianej opłaty służą do finansowania przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska. Usunięcie drzew oraz krzewów bez zezwolenia podlega specjalnej karze pieniężnej.

Celem niniejszego opracowania jest prezentacja opłat i kar związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów stanowiących niepodatkowe dochody polskich gmin. W następnej części opracowania zaprezentowano charakterystykę opłat związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów. W kolejnej przedstawiono kary związane z usuwaniem drzew oraz krzewów. W części czwartej wskazano możliwości ograniczania ciężaru zobowiązań z tytułu opłat i kar związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów. W ostatnim fragmencie opracowania zaprezentowano ewidencję niepodatkowych należności z tytułu opłat i kar związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów.

2. Opłaty związane z usuwaniem drzew oraz krzewów

W celu umożliwienia gminom wykonywania ich zadań ustawodawca wyposażył te jednostki samorządu terytorialnego w zróżnicowane źródła dochodów własnych. Ich katalog został określony w art. 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. DzU z 2008 r., nr 88, poz. 539 z późn. zm.) (dalej – UDJST). W świetle powyższego przepisu dochody własne gmin podzielić można na trzy kategorie: dochody podatkowe, niepodatkowe dochody o charakterze publicznoprawnym, dochody o charakterze cywilnoprawnym. Do niepodatkowych dochodów gmin o charakterze publicznoprawnym należy zaliczyć m.in. dochody z kar pieniężnych i grzywien określonych w odrębnych przepisach (art. 4 ust. 1 pkt 6 UDJST), inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów (art. 4 ust. 1 pkt 12 UDJST). Jak stanowi art. 402 ust. 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. DzU z 2008 r., nr 25, poz. 150 z późn. zm.) (dalej – POŚ), wpływy z tytułu opłat i kar za usuwanie drzew i krzewów stanowią w całości dochód budżetu gminy, z której terenu usunięto drzewa lub krzewy.

Zgodnie z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. DzU z z 2009 r., nr 151, poz. 1220 z późn. zm.) (dalej – POOP) usunięcie drzew lub krzewów z terenu nieruchomości może nastąpić po uzyskaniu zezwolenia wydanego przez wójta, burmistrza albo prezydenta miasta na wniosek posiadacza nieruchomości¹. W przypadku gdy drzewa lub krzewy rosną na terenie nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków, zezwolenie na ich usunięcie wydaje wojewódzki konserwator zabytków. Jeśli usunięcie drzew lub krzewów ma nastąpić z nieruchomości będących własnością gminy, to zezwolenie wydaje starosta. W przypadku zamiaru usunięcia drzew lub krzewów z terenu nieruchomości należących do miast na prawach powiatu, nie można *a priori* określić podmiotu uprawnionego do wydania potrzebnego w tym celu zezwolenia. Wydaje się, że każdorazowo zachodzi konieczność wystąpienia na podstawie art. 26 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. DzU z 2000 r., nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) (dalej – KPA) do właściwego miejscowo samorządowego kolegium odwoławczego o wyznaczenie innego starosty do załatwienia sprawy.

W kilku przypadkach wydanie przez właściwy organ zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów wymaga współdziałania z innym organem publicznym. Tak jest w odniesieniu do wydawania zezwoleń na usunięcie drzew w obrębie pasa drogowego drogi publicznej (z wyłączeniem obcych gatunków topoli) oraz wydawania zezwoleń na usunięcie drzew lub krzewów na obszarach objętych ochroną krajobrazową w granicach parku narodowego albo rezerwatu przyrody. W przypadku

¹ Z punktu widzenia przyrodniczego o drzewach lub krzewach możemy mówić do momentu, gdy zachowują one swoją żywotność, jednak w świetle obowiązujących przepisów prawa drzewami będą obiekty przyrodnicze, bez względu na ich żywotność. Oceny żywotności drzew będzie natomiast dokonywał organ administracji w ramach prowadzonego postępowania w sprawie wydania zezwolenia na usunięcie drzew [18].

wydawania zezwoleń na usunięcie drzew lub krzewów na obszarach objętych ochroną krajobrazową w granicach parku narodowego organem współdziałającym jest dyrektor parku narodowego, w pozostałych przypadkach regionalny dyrektor ochrony środowiska. Niezależnie od tego, że ustawodawca posługuje się zróżnicowanymi terminami dla wyrażenia stanowiska organu współdziałającego z organem uprawnionym do wydania zezwolenia („po uzgodnieniu”, „uzyskania zgody”), w każdym przypadku do wydania zezwolenia niezbędna jest akceptacja organu współdziałającego wyrażona w formie postanowienia [3, komentarz do art. 106].

W odniesieniu do wydawania zezwoleń na usunięcie drzew w obrębie pasa drogowego drogi publicznej (z wyłączeniem obcych gatunków topoli) niewyrażenie stanowiska w terminie 30 dni od dnia otrzymania projektu zezwolenia przez regionalnego dyrektora ochrony środowiska uznaje się za uzgodnienie zezwolenia. W pozostałych przypadkach, zgodnie z art. 106 § 3 KPA, organ współdziałający z organem wydającym decyzję ma dwa tygodnie na zajęcie stanowiska w sprawie. Zgodnie z art. 106 § 6 KPA w związku z art. 37 § 1 KPA na bezczynność organu współdziałającego stronie postępowania przysługuje zażalenie do organu administracji publicznej wyższego stopnia.

O wydanie zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów występuje posiadacz nieruchomości. Jeżeli nie jest on właścicielem nieruchomości lub jej użytkownikiem wieczystym, do wniosku o wydanie zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów z terenu nieruchomości dołącza się zgodę jej właściciela.

Zgodnie z art. 83 ust. 3 POOP wydanie zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów może być uzależnione od przesadzenia drzew lub krzewów w miejsce wskazane przez wydającego zezwolenie albo zastąpienia ich innymi drzewami lub krzewami, w liczbie nie mniejszej niż liczba usuwanych drzew lub krzewów (kompensaty przyrodniczej). W zezwoleniu określa się m.in. termin usunięcia albo przesadzenia drzew lub krzewów, bądź termin posadzenia innych drzew ustala się w wydanym zezwoleniu. Zgodnie z art. 162 § 1 pkt 1 KPA upływ terminu usunięcia drzew i krzewów określonego w zezwoleniu stanowi podstawę do stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia. Przed upływem terminu usunięcia drzew i krzewów można jednak złożyć wniosek o zmianę decyzji administracyjnej w zakresie terminu jej wykonania [10, art. 155].

Nie jest wymagane uzyskiwanie zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów:

- w lasach,
- owocowych, z wyłączeniem rosnących na terenie nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków oraz w granicach parku narodowego lub rezerwatu przyrody – na obszarach nieobjętych ochroną krajobrazową,
- na plantacjach drzew i krzewów,
- których wiek nie przekracza 10 lat,
- usuwanych w związku z funkcjonowaniem ogrodów botanicznych lub zoologicznych,
- usuwanych na podstawie decyzji właściwego organu z obszarów położonych między linią brzegu a wałem przeciwpowodziowym lub naturalnym wysokim

brzegiem, w który wbudowano trasę wału przeciwpowodziowego, z wałów przeciwpowodziowych i terenów w odległości mniejszej niż 3 m od stopy wału,

- które utrudniają widoczność sygnalizatorów i pociągów, a także utrudniają eksploatację urządzeń kolejowych albo powodują tworzenie na torowiskach zasp śnieżnych, usuwanych na podstawie decyzji właściwego organu,
- stanowiących przeszkody lotnicze, usuwanych na podstawie decyzji właściwego organu,
- usuwanych na podstawie decyzji właściwego organu ze względu na potrzeby związane z utrzymaniem urządzeń melioracji wodnych szczegółowych [art. 83 ust. 6].

W większości przypadków, gdy do usunięcia drzew lub krzewów wymagane jest uzyskanie zezwolenia właściwego organu publicznego, na posiadacza nieruchomości ciąży jednocześnie obowiązek poniesienia specjalnej opłaty za usunięcie drzew lub krzewów [12, art. 84 ust. 1–2]. Nalicza ją i pobiera organ właściwy do wydania zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów, choć – jak już wskazano – każdorazowo stanowią one dochód gminy. Zasadniczą funkcją tej opłaty jest zrekompensowanie negatywnych zmian w środowisku naturalnym wywołanych przez usunięcie drzew lub krzewów określonych w zezwoleniu. Należy jednocześnie zauważyć, że zgodnie z art. 403 ust. 2 POŚ na gminie ciąży obowiązek poniesienia wydatków na wskazane w tym przepisie cele związane z ochroną środowiska w kwocie nie mniejszej niż uzyskane dochody z tytułu opłat i kar związanych z negatywnym oddziaływaniem na środowisko, w tym opłat za usuwanie drzew i krzewów.

Nie pobiera się opłat za usunięcie drzew i krzewów:

- 1) na których usunięcie nie jest wymagane zezwolenie,
- 2) na których usunięcie osoba fizyczna uzyskała zezwolenie na cele niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej,
- 3) jeżeli usunięcie jest związane z odnową i pielęgnacją drzew rosnących na terenie nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków,
- 4) które zagrażają bezpieczeństwu ludzi lub mienia w istniejących obiektach budowlanych,
- 5) które zagrażają bezpieczeństwu ruchu drogowego oraz kolejowego albo bezpieczeństwu żeglugi,
- 6) w związku z przebudową dróg publicznych i linii kolejowych,
- 7) które posadzono lub wyrosły na nieruchomości po zakwalifikowaniu jej w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego na cele budowlane,
- 8) z terenów zieleni komunalnej, z parków gminnych, z ogrodów działkowych i z zadrzewień, w związku z zabiegami pielęgnacyjnymi drzew i krzewów²,

² O zabiegach pielęgnacyjnych możemy mówić tylko wówczas, gdy usuwanie drzew lub krzewów nie będzie powodowało likwidacji konkretnego elementu zieleni w ogóle, ale jedynie będzie miało na celu przebudowę wiekową lub gatunkową istniejących nasadzeń lub będzie służyło eliminacji egzemplarzy chorych bądź obumarłych.

9) które obumarły lub nie rokują szansy na przeżycie, z przyczyn niezależnych od posiadacza nieruchomości,

10) jeżeli usunięcie wynika z potrzeb ochrony roślin, zwierząt i grzybów objętych ochroną gatunkową lub ochrony siedlisk przyrodniczych,

11) z grobli stawów rybnych,

12) jeżeli usunięcie było związane z regulacją i utrzymaniem koryt cieków naturalnych, wykonywaniem i utrzymaniem urządzeń wodnych służących kształtowaniu zasobów wodnych oraz ochronie przeciwpowodziowej w zakresie niezbędnym do wykonania i utrzymania tych urządzeń [12, art. 86 ust. 1].

Ponadto nie pobiera się opłaty za usunięcie topoli o obwodzie pnia powyżej 100 cm, mierzonego na wysokości 130 cm, nienależących do gatunków rodzimych, jeżeli zostaną zastąpione w najbliższym sezonie wegetacyjnym drzewami innych gatunków.

Opłatę za usunięcie drzew ustala się na podstawie stawki zależnej od obwodu pnia oraz rodzaju i gatunku drzewa [12, art. 85 ust. 1]. Ustawodawca określił bezpośrednio stawki maksymalne opłaty dla poszczególnych rozmiarów obwodu pnia na wysokości 130 cm oraz za usunięcie jednego metra kwadratowego powierzchni pokrytej krzewami [12, art. 85 ust. 2, 5]. Podlegają one z dniem 1 stycznia każdego roku waloryzacji o prognozowany średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, przyjęty w ustawie budżetowej. Jeżeli drzewo rozwidla się na wysokości poniżej 130 cm, każdy pień traktuje się jako odrębne drzewo [12, art. 85 ust. 3]. Stawki obowiązujące w danym roku są ustalane przez Ministra Środowiska [4; 7].

Opłaty za usunięcie drzew lub krzewów z terenów uzdrowisk, obszarów ochrony uzdrowiskowej, nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków oraz terenów zieleni podwyższa się o 100% w stosunku do opłat ustalonych na zwykłych zasadach [12, art. 85 ust. 6]. Opłaty za usunięcie drzew lub krzewów związane z budową dróg publicznych pomniejsza się o koszty poniesione na tworzenie zadrzewień w miejsce usuniętych drzew lub krzewów, w granicach pasa drogowego [12, art. 84 ust. 6].

Opłata za usuwanie drzew oraz krzewów powinna zostać uiszczona w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja ustalająca jej wysokość stała się ostateczna [12, art. 87 ust. 3]. W razie nieterminowego uiszczenia opłaty pobiera się odsetki za zwłokę w wysokości odsetek pobieranych za nieterminowe regulowanie zobowiązań podatkowych [12, art. 87 ust. 4]. Opłaty nieuiszczone w terminie podlegają wraz z odsetkami za zwłokę przymusowemu ściągnięciu w trybie określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji [12, art. 87 ust. 5].

Termin uiszczenia opłaty za usunięcie drzew lub krzewów ulega odroczeniu na 3 lata od dnia wydania zezwolenia (przez organ właściwy do wydania zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów), jeżeli zezwolenie przewiduje przesadzenie drzew bądź krzewów w inne miejsce lub zastąpienie innymi drzewami lub krzewami [12, art. 84 ust. 4]. Jeżeli przesadzone albo posadzone w zamian drzewa lub krzewy za-

chowały żywotność po upływie 3 lat od dnia ich przesadzenia albo posadzenia lub nie zachowały żywotności z przyczyn niezależnych od posiadacza nieruchomości, należność z tytułu ustalonej opłaty za usunięcie drzew lub krzewów podlega umorzeniu przez organ właściwy do naliczania i pobierania opłat [12, art. 84 ust. 5]. Po upływie terminu odroczenia płatności organ administracji powinien powstrzymać się z windykacją należności z tytułu opłat do czasu potwierdzenia przyjęcia się (lub nie) nowych drzew lub krzewów [1, komentarz do artykułu 84]. Jeżeli przesadzone albo posadzone inne drzewa lub krzewy nie zachowały żywotności z przyczyn zależnych od posiadacza nieruchomości w okresie do 3 lat od dnia przesadzenia lub posadzenia, posiadacz nieruchomości jest obowiązany niezwłocznie do uiszczenia opłaty za usunięcia drzew [12, art. 84 ust. 5a].

Obowiązek uiszczenia opłat za usunięcie drzew oraz krzewów przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin uiszczenia opłaty [12, art. 87 ust. 1]. Nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości opłaty za usunięcie drzew oraz krzewów, jeżeli od końca roku, w którym usunięto drzewa lub krzewy, upłynęło 5 lat [12, art. 87 ust. 2].

3. Kary związane z usuwaniem drzew oraz krzewów

Usunięcie drzew lub krzewów bez wymaganego zezwolenia stanowi przesłankę wymierzenia przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) administracyjnej kary pieniężnej [12, art. 88 ust. 1]. W odniesieniu do nieruchomości będących własnością gminy karę wymierza starosta. Należy przyjąć, że dotyczy to również gruntów gminnych oddanych w użytkowanie wieczyste [12, art. 90]. Karę ustala się w wysokości trzykrotności opłaty za usunięcie drzew oraz krzewów [12, art. 89 ust. 1].

Przed wymierzeniem kary za usunięcie drzew oraz krzewów organ administracji przeprowadza oględziny miejsca, z którego usunięte zostały drzewa lub krzewy, i sporządza się protokół dokumentujący powyższe czynności [8, § 2 ust. 1 i 2]. Stronie, wobec której ma być zastosowana kara za usunięcie drzew lub krzewów bez wymaganego zezwolenia, należy „zapewnić prawo do obrony i możliwość udowodnienia wskazywanych przez nią okoliczności, mających z punktu widzenia nałożenia kary zasadnicze znaczenie” [19]. Jest to szczególnie ważne z racji wysoce represyjnego charakteru powyższej kary.

W przypadku gdy drzewo zostało usunięte, ale pozostał pień o wysokości co najmniej 130 cm, kara zostaje ustalona na podstawie pomiaru dokonanego na tej wysokości. Jeżeli ustalenie obwodu usuniętego bez zezwolenia drzewa jest niemożliwe z powodu braku kłody, ale pozostał pień usuniętego drzewa, to obwód drzewa do wyliczenia administracyjnej kary pieniężnej ustala się, przyjmując najmniejszy promień pnia i pomniejszając wyliczony obwód o 10%, co w przybliżeniu powinno odpowiadać obwodowi pnia drzewa na wysokości 130 cm [12, art. 89 ust. 3]. Jeżeli ustalenie obwodu lub gatunku usuniętego bez zezwolenia drzewa jest niemożliwe z powodu wykarczowania pnia i braku kłody, dane do wyliczenia administracyjnej

kary pieniężnej ustala się na podstawie informacji zebranych w toku postępowania administracyjnego, powiększając ją o 50% [12, art. 89 ust. 2]. Jeżeli ustalenie wielkości powierzchni zniszczonych lub usuniętych bez zezwolenia krzewów nie jest możliwe z powodu usunięcia gałęzi i korzeni, wielkość tę przyjmuje się na podstawie informacji zebranych w toku postępowania administracyjnego [12, art. 89 ust. 4].

Kara za usunięcie drzew lub krzewów bez wymaganego zezwolenia podlega uiszczeniu w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja ustalająca jej wysokość stała się ostateczna [12, art. 88 ust. 2]. Kary nieuiszczone w wyznaczonym terminie podlegają wraz z odsetkami za zwłokę przymusowemu ściągnięciu w trybie określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji [12, art. 89 ust. 6]. Kary nie uiszcza się po upływie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin jej wniesienia [12, art. 89 ust. 7].

4. Możliwości ograniczania ciężaru zobowiązań z tytułu opłat oraz kar związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów

Możliwości ograniczania ciężaru zobowiązań z tytułu opłat i kar związanych z usuwaniem drzew oraz krzewów zostały określone w art. 87 oraz art. 88 ust. 7 POOP oraz art. 60–67 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) (dalej – UFP). W procesie odkodowywania normy prawnej z wymienionych przepisów należy w pierwszym rzędzie ustalić zachodzące pomiędzy nimi relacje. Wydaje się, że będą one wyznaczone zasadą *Lex posterior generali non derogat legi priori speciali*, tj. ustawa ogólna późniejsza nie uchyla ustawy szczególnej wcześniejszej [18; 21]. W tym przypadku regulacje zawarte w art. 87 oraz art. 88 ust. 7 POOP mają charakter regulacji szczególnych dotyczących tylko opłat oraz kar za usunięcie drzew oraz krzewów, przepisy art. 60–67 UFP zaś mają charakter regulacji ogólnych odnoszących się do ograniczania ciężaru publicznych dochodów niepodatkowych.

Zgodnie z art. 87 ust. 6, 7 POOP na wniosek, złożony w ciągu 14 dni od dnia, w którym decyzja w sprawie ustalenia wysokości opłaty za usunięcie drzew lub krzewów stała się ostateczna, organ wydający zezwolenie na usunięcie drzew lub krzewów może opłatę tę rozłożyć na raty lub przesunąć termin jej płatności, na okres nie dłuższy niż 3 lata, jeżeli przemawia za tym sytuacja materialna wnioskodawcy. Stosownie do art. 87 ust. 8 POOP, jeśli podmiot zobowiązany do uiszczenia opłaty nie reguluje terminowo ustalonych dla niego rat, to gdy zaległości płatności rat wyniosą równowartość trzech kolejnych rat, uiszczenie opłaty staje się wymagane w całości.

Zgodnie z art. 88 ust. 7 POOP na wniosek, złożony w ciągu 14 dni od dnia, w którym decyzja o wymierzeniu kary za usunięcie drzew lub krzewów stała się ostateczna, karę można rozłożyć na raty na okres nie dłuższy niż 5 lat. Decyzje taką może podjąć wójt, burmistrz albo prezydent miasta, a w odniesieniu do usunięcia drzew lub krzewów z nieruchomości stanowiących własność gminy – starosta.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 UFP właściwy organ (tj. w odniesieniu do przypadających gminie należności niepodatkowych o charakterze publicznoprawnym wójt, burmistrz, prezydent miasta), na wniosek zobowiązanego, może udzielać określonych w art. 55 UFP ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60 UFP.

Zgodnie z art. 60 UFP środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;

2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;

3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;

4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;

5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;

6) należności z tytułu zwrotu płatności dokonanych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich;

7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;

8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Powyższy katalog ma bez wątpienia charakter otwarty, o czym przesądza użycie przez ustawodawcę terminu „w szczególności”. Wpływy z tytułu opłat oraz kar za usuwanie drzew oraz krzewów mają status niepodatkowych dochodów jednostek samorządu terytorialnego o charakterze publicznoprawnym. W konsekwencji należności jednostki samorządu terytorialnego z tytułu tych opłat i kar stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym.

Należy wyraźnie podkreślić, że przywołanie w treści art. 64 ust. 1 UFP rodzajów ulg określonych w art. 55 UFP jednoznacznie świadczy o wyposażeniu tegoż organu w uprawnienie do:

- umarzania należności w całości albo w części,
- odraczania spłaty należności,
- rozkładania należności na raty.

Art. 64 ust. 2 UFP wprowadza ograniczenia w zakresie udzielania określonych w art. 55 ulg w spłacie zobowiązań z tytułu niepodatkowych należności publicznoprawnych w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Należy jednak pamiętać, że m.in. działalność rolnicza nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. DzU z 2007 r., nr 155, poz. 1095 z późn. zm.). Możliwość stoso-

wania ulg w spłacie ograniczono do niektórych tylko należności niepodatkowych. We wskazanym przez ustawodawcę zakresie nie mieszczą się należności z tytułu opłat oraz kar za usunięcie drzew lub krzewów [2, s. 188].

Na tle regulacji dotyczących umarzania niepodatkowych należności publiczno-prawnych zawartych w ustawie o finansach publicznych rodzą się wątpliwości interpretacyjne. Dotyczą one przede wszystkim sytuacji, gdy opłata bądź kara za usunięcie drzew lub krzewów jest ustalana i pobierana przez inny organ niż organ wykonawczy gminy, tj. przez wojewódzkiego konserwatora zabytków albo starostę. Jako naruszającą konstytucyjną zasadę równości obywateli wobec prawa, odrzucić należy interpretację stanowiącą, że w tym przypadku nie ma możliwości umarzania przedmiotowych opłat oraz kar. Wydaje się, że w odniesieniu do należności gminy ustalanych i pobieranych przez wojewódzkiego konserwatora zabytków albo starostę organ wykonawczy gminy zachowuje uprawnienie do umorzenia w całości lub części tej należności.

5. Ewidencja księgowa niepodatkowych należności budżetowych z tytułu opłat oraz kar związanych z usuwaniem drzew i krzewów

Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych, zajmujących się wymiarem, ewidencją i poborem zarówno podatkowych, jak i niepodatkowych należności budżetowych, uregulowana jest przepisami zawartymi w:

1) ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zwanej dalej ustawą o rachunkowości [14];

2) rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, zwanym dalej rozporządzeniem z 5 lipca 2010 r. [6];

3) rozporządzeniu Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, zwanym dalej rozporządzeniem z 25 października 2010 r. [5].

Jednakże w stosunku do ewidencji księgowej poszczególnych operacji gospodarczych zastosowanie znajdują jedynie przepisy szczególne zawarte w dwóch wymienionych powyżej rozporządzeniach Ministra Finansów, wydanych na podstawie ustawy o finansach publicznych [13, art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a–b].

Zgodnie § 2 ust. 1 pkt 9 rozporządzenia z 25 października 2010 r. pod pojęciem podatków rozumie się również opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Tym samym należy przyjąć, że do ewidencji niepodatkowych należności budżetowych powinno się stosować konta z wymienionego rozporządzenia. Warto jednak podkreślić, że zgodnie z § 9 ust. 1 tego rozporządzenia ewidencja podatków jest integralną częścią ewidencji księgowej urzędu i jest prowadzona z wykorzystaniem

kont syntetycznych planu kont urzędu jako jednostki budżetowej. Oznacza to, że ewidencja dotycząca podatków stanowi jedną całość z księgą rachunkową urzędu, rozporządzenie z 25 października 2010 r. zaś bazuje na planie kont zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia z 5 lipca 2010 r. i uszczegóławia przepisy w zakresie rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego [5, § 9 ust. 1].

W § 11 ust. 1 rozporządzenia z 25 października 2010 r. ustawodawca wymienia bilansowe konta syntetyczne urzędu do prowadzenia ewidencji z tytułu podatków, jednakże poprzez zastosowania sformułowania „w szczególności” stanowi, że w przypadku braku właściwego konta stosuje się konta z rozporządzenia z 5 lipca 2010 r., niewymienione w rozporządzeniu z 25 października 2010 r. [5, § 11 ust. 1].

W związku z powyższym do ewidencji księgowej niepodatkowych należności budżetowych wykorzystuje się następujące bilansowe konta syntetyczne urzędu, wymienione w obu powyższych rozporządzeniach:

- 1) konto 101 „Kasa”;
- 2) konto 130 „Rachunek bieżący urzędu”;
- 3) konto 141 „Środki pieniężne w drodze”;
- 4) konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”;
- 5) konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe”;
- 6) konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”;

oraz m.in. konta wymienione w załączniku nr 3 rozporządzenia z 5 lipca 2010 r., w tym:

- 1) konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”;
- 2) konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”;
- 3) konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”;
- 4) konto 860 „Wynik finansowy”.

Z punktu widzenia ewidencji podatków i niepodatkowych należności budżetowych konto 101 służy do ewidencji wpływów i zwrotów z tytułu podatków i opłat, dokonywanych za pośrednictwem kasy. Na stronie Wn konta 101 ujmuje się wpływy gotówki z tytułu podatków i opłat w korespondencji z kontami 221 i 226. Natomiast na stronie Ma ujmuje się rozchody gotówki z tytułu zwrotów nadpłat wraz odsetkami oraz zwroty nienależnie pobranych kwot wpłat [6].

Konto 130 służy w szczególności do ewidencji wpływów i zwrotów z tytułu podatków i opłat, dokonywanych za pośrednictwem banku. Na stronie Wn konta 130 ujmuje się wpływy z tytułu podatków i opłat, wpłacone za pośrednictwem banku, w korespondencji z kontami 221 i 226. Natomiast na stronie Ma ujmuje się rozchody środków pieniężnych z tytułu zwrotów nadpłat wraz odsetkami oraz zwroty nienależnie pobranych kwot wpłat, dokonywane za pośrednictwem banku [6].

Na obu scharakteryzowanych powyżej kontach ewidencjonuje się także operacje przekazywania środków pieniężnych pomiędzy kasą a rachunkiem bankowym w korespondencji z kontem 141 [6].

Na koncie 221 w zakresie ewidencji podatków i opłat ujmuje się przypisy i odpisy należności z tytułu podatków i niepodatkowych należności budżetowych oraz odsetki za zwłokę i inne należności uboczne w korespondencji z kontem 720. Ponadto na koncie tym ewidencjonuje się wpłaty środków pieniężnych do kasy bądź na rachunek bankowy tytułem uregulowania należności, operacje związane z wygaśnięciem przypisanych zobowiązań oraz operacje związane z przeniesieniem należności krótkoterminowych do należności długoterminowych. Należności wymagalne w okresie dłuższym niż 12 miesięcy ujmuje się na koncie 226 [6].

W bilansie wartość należności z tytułu dochodów budżetowych o terminie wymagalności do 12 miesięcy wykazuje się w pozycji „Należności krótkoterminowe” w wartości księgowej wykazanej na koncie 221 i skorygowanej o wartość dokonanych na te należności odpisów aktualizujących należności wątpliwe i przypisane odsetki od tych należności, ujętych na koncie 290 [6].

W sprawozdaniu budżetowym RB-N wartość należności wykazuje się w wartości nominalnej, a więc w wysokości należności głównej. Natomiast w sprawozdaniu RB-27S wartość należności wykazuje się w wartości należności głównej wraz z odsetkami niezapłaconymi w terminie. W przypadku obu wymienionych sprawozdań budżetowych nie podaje się wartości należności skorygowanych o dokonane odpisy aktualizujące, co ma miejsce w przypadku wspomnianego bilansu.

Wśród wymienionych kont szczególną uwagę warto zwrócić na konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”. Konto to zostało wprowadzone do planu kont rozporządzeniem z 5 lipca 2010 r. i powstało z podziału dotychczasowego konta 750 „Przychody i koszty finansowe” na konta 720, 750 i 751. Konto to służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych, które wcześniej w większości ewidencjonowane były na koncie 750 „Przychody i koszty finansowe”.

Na stronie Wn konta 720 ujmuje się odpisy z tytułu dochodów budżetowych, a na stronie Ma konta 720 ujmuje się przychody z tytułu dochodów budżetowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 720 powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego, a w zakresie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych ewidencja szczegółowa powinna być prowadzona według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast w zakresie podatków pobieranych przez inne organy ewidencję szczegółową stanowić powinny sprawozdania o dochodach budżetowych sporządzane przez te organy [6, załącznik nr 3].

W końcu roku obrotowego saldo konta 720 przenosi się na konto 860. Na koniec roku konto 720 nie wykazuje salda.

Obecny opis konta 720 wymaga uszczegółowienia, gdyż przyjęcie stanowiska, że na koncie 720 ewidencjonowane będą wszystkie przychody z tytułu dochodów budżetowych, oznaczałoby, że pozostałe konta przychodów są zbędne, a w konsekwencji sprawozdanie – rachunek zysków i strat w zakresie przychodów zostałoby zredukowane do jednej pozycji. W rzeczywistości w jednostkach budżetowych na innych kontach przychodów także należy księgować przychody o charakterze do-

chodów budżetowych, natomiast na koncie 720 powinno się ujmować wyłącznie te dochody, które nie podlegają ewidencji na pozostałych kontach zespołu 7, tj. 700, 730, 750, 760. Tym samym na koncie tym ewidencjonowane powinny być w szczególności przychody odpowiadające dochodom wskazanym w sprawozdaniu RB-27S „organu” (w tym dotacje i subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego) oraz przychody z tytułu podatków i innych dochodów uzyskiwanych na podstawie decyzji administracyjnych zarówno w wysokości należności głównej, odsetek za zwłokę, jak i innych należności ubocznych. Na zakończenie roku budżetowego obroty konta 720 wykazywane są w rachunku zysków i strat w pozycji A.V. „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, która jest nową pozycją tego sprawozdania wprowadzoną rozporządzeniem z 5 lipca 2010 r. [9, s. 47–48; 5, § 20 ust. 1–2].

W tym miejscu warto wyjaśnić kwestie ewidencjonowania odsetek za zwłokę z tytułu podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych. Z opisu konta 750 „Przychody finansowe”, zawartego w rozporządzeniu z 5 lipca 2010 r., wynika, że odsetki te powinny być księgowane właśnie na tym koncie. Jednakże interpretacja Ministerstwa Finansów zamieszczona na stronie internetowej (w części Rachunkowość/Najczęściej zadawane pytania) określa, że odsetki te powinny być ujmowane na omówionym powyżej koncie 720. Co więcej, również opis konta 720 zawarty w rozporządzeniu z 25 października 2010 r. sugeruje takie rozwiązanie. Biorąc pod uwagę interpretację Ministerstwa Finansów, można przyjąć, że rozwiązanie to zostało podyktowane faktem zaliczenia przychodów z tytułu odsetek od nieterminowo regulowanych należności z tytułu dochodów budżetowych do dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Tym samym przychody te zaliczono do przychodów z działalności podstawowej, a nie do przychodów z działalności finansowej. Ponadto za rozwiązaniem tym przemawia fakt, iż w opisie konta 750 wskazano, że konto to ma służyć do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych, a odsetki od nieterminowo regulowanych należności z tytułu dochodów budżetowych po zrealizowaniu kasowym staną się dochodami budżetowymi.

Wśród kont wymienionych w rozporządzeniu z 5 lipca 2010 r. zmiany dotyczą funkcjonowania konta 290, a więc konta „Odpisy aktualizujące należności”. Konto to, zgodnie z nowym opisem, służy do ewidencji odpisów aktualizujących wartość należności. Po stronie Wn tego konta ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących, a na stronie Ma – zwiększenie wartości odpisów. W nowym opisie do tego konta wykreślono zapis, z którego wynikało, że konto 290 służy do ewidencji odsetek przypisanych, ale nie wpłaconych. W związku z powyższym tworzenie odpisów aktualizujących odsetki, które nie zostały wpłacone, powinno odbywać się na takich samych zasadach jak tworzenie odpisów na należność główną.

Należy podkreślić, że możliwość dokonywania odpisów aktualizujących należności z tytułu dochodów budżetowych została wprowadzana w życie dopiero w 2008 r. I tak § 8 rozporządzenia z 5 lipca 2010 r. stanowi, że należności aktualizuje się zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, przy czym:

1) odpisy aktualizujące należności jednostki muszą utworzyć najpóźniej na dzień bilansowy;

2) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych;

3) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze [6, § 8 ust. 1–4].

Zgodnie z art. 35b ustawy o rachunkowości wartość należności aktualizuje się, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do:

1) należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości – do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym;

2) należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności;

3) należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności;

4) należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania;

5) należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności [15, art. 35b ust. 1 pkt 1–5].

Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami odpisy aktualizujące należności budżetowe tworzy się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, ich rozwiązanie zaś w sytuacji ustania przyczyny, dla której zostały utworzone, zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych. W przypadku umorzenia należności, jej przedawnienia bądź uznania za nieściągalną zmniejsza się również wartość dokonanego na nią odpisu.

Co prawda w art. 35b ustawy o rachunkowości określono, że odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych – zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis aktualizacyjny, to biorąc pod uwagę zarówno przytoczoną wcześniej interpretację Ministerstwa Finansów, jak i opis zawarty w rozporządzeniu z 5 lipca 2010 r. do kont 760 i 761, nie powinno być wątpliwości odnośnie do tworzenia tych odpisów w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Konta 760 i 761 służą do ewidencji pozostałych przychodów operacyjnych i pozostałych kosztów operacyjnych. Z punktu widzenia ewidencji operacji dotyczą-

cych należności budżetowych ich rola ograniczona jest jedynie do operacji związanych z:

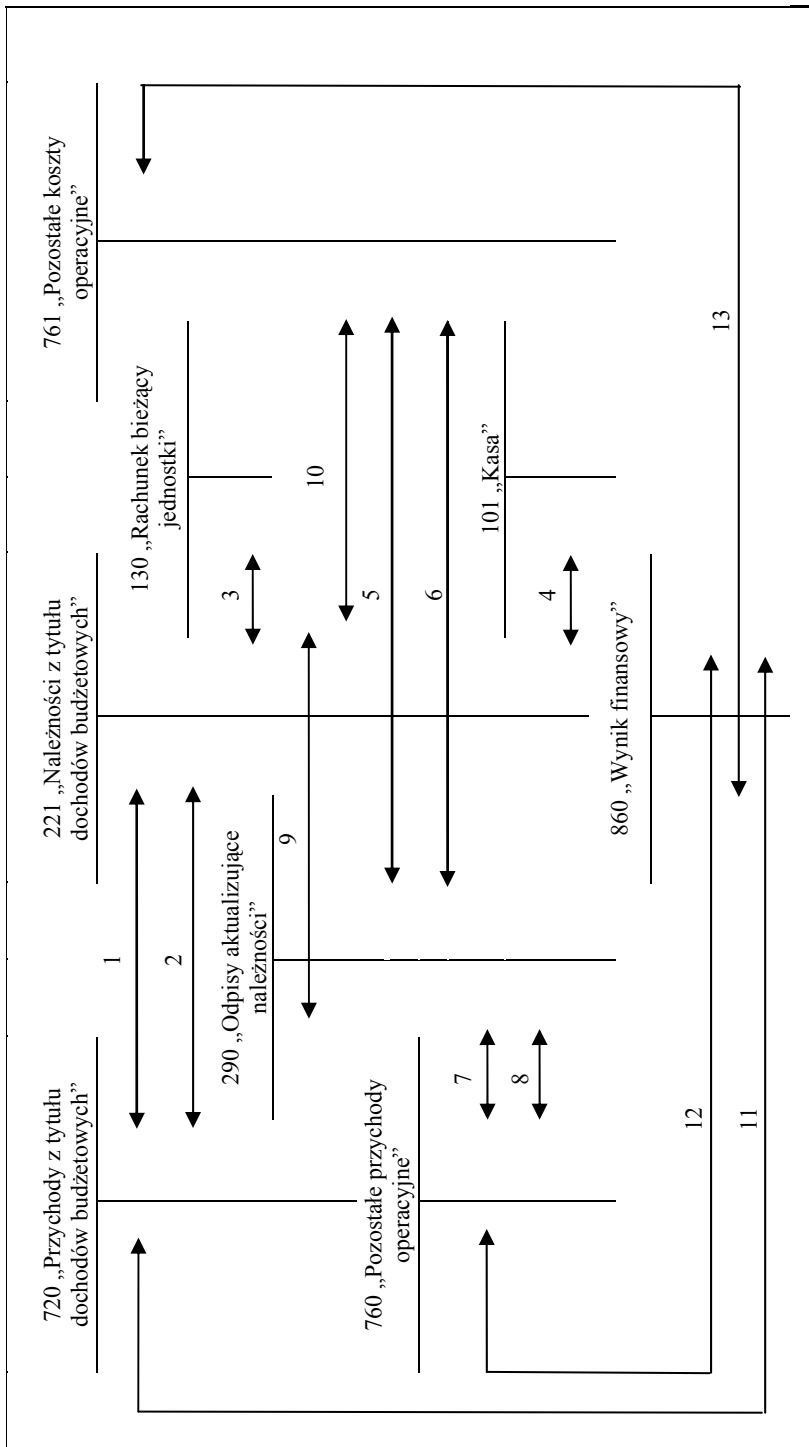
- 1) tworzeniem odpisów aktualizujących należności;
- 2) zmniejszaniem tych odpisów wskutek ustania przyczyny, dla której ów odpis został dokonany;
- 3) odpisaniem nieściągalnych, umorzonych i przedawnionych niepodatkowych należności budżetowych.

W analizowanym przypadku konto „Wynik finansowy” służy do ustalenia wyniku finansowego w oparciu o przychody z tytułu dochodów budżetowych oraz pozostałe przychody operacyjne i pozostałe koszty operacyjne.

Warto podkreślić, że w ewidencji księgowej należności budżetowych można wykorzystać także wybrane konta środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz aktywów obrotowych urzędu w przypadku przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych na jednostkę samorządu terytorialnego.

Przykładowy schemat ewidencji niepodatkowych należności budżetowych przedstawiono na rys. 1.

- 1) Przypis należności z tytułu niepodatkowych należności budżetowych.
- 2) Przypis odsetek za zwłokę i innych należności ubocznych od niepodatkowych należności budżetowych w kwocie wpłaconej (zapis równoległy do zapisu Wn 130, Ma 221 lub Wn 101, Ma 221).
- 3) Wpłata niepodatkowych należności budżetowych na rachunek bankowy.
- 4) Wpłata niepodatkowych należności budżetowych do kasy.
- 5) Odpis aktualizujący wartość niepodatkowych należności budżetowych – należność główna.
- 6) Odpis aktualizujący wartość niepodatkowych należności budżetowych – odsetki.
- 7) Wyksięgowanie uprzednio dokonanego odpisu na należność główną ze względu na ustanie przyczyn uzasadniających jego dokonanie.
- 8) Wyksięgowanie uprzednio dokonanego odpisu na odsetki ze względu na ustanie przyczyn uzasadniających jego dokonanie.
- 9) Odpisanie nieściągalnych, umorzonych i przedawnionych niepodatkowych należności budżetowych, na które wcześniej dokonano odpisów aktualizujących (do wysokości odpisu).
- 10) Odpisanie nieściągalnych, umorzonych i przedawnionych niepodatkowych należności budżetowych, dla których wcześniej nie dokonano odpisu aktualizującego – należność główna wraz z odsetkami i kosztami ubocznymi.
- 11) Przeniesienie w końcu roku obrotowego przychodów z tytułu dochodów budżetowych.
- 12) Przeniesienie w końcu roku obrotowego pozostałych przychodów operacyjnych.
- 13) Przeniesienie w końcu roku obrotowego pozostałych kosztów operacyjnych.



Rys. 1. Ewidencja niepodatkowych należności budżetowych

Źródło: opracowanie własne.

W celu zachowania przejrzystości przedstawionego schematu pominięto ewidencję analityczną dla poszczególnych kont. Ponadto w przypadku operacji 3 i 4 zaprezentowano księgowanie spłaty niepodatkowej należności budżetowej do kasy bądź na rachunek bankowy zarówno w odniesieniu do kwoty należności głównej, jak i kwoty odsetek.

6. Podsumowanie

Jedną z kategorii zasobów przyrodniczych podlegających ochronie stanowią drzewa i krzewy. W wielu przypadkach ich usuwanie wymaga uzyskania zezwolenia od organów publicznych. Wymaga też stosownej kompensaty przyrodniczej, która przyjmuje formę obowiązku przesadzenia lub nasadzenia drzew lub krzewów, bądź uiszczenia stosownej opłaty. Środki pozyskane przez gminy z tytułu wspomnianej opłaty służą do finansowania przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska. Usunięcie drzew oraz krzewów bez zezwolenia podlega specjalnej karze pieniężnej.

Opłaty związane z usuwaniem drzew oraz krzewów stanowią niepodatkowe dochody polskich gmin. Są one ustalane przez organ wydający zezwolenie na usunięcie drzew lub krzewów. Najczęściej organem tym jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). W pewnych okolicznościach organem ustalającym opłatę może być wojewódzki konserwator zabytków bądź starosta. Usunięcie drzew lub krzewów bez stosownego zezwolenia stanowi przesłankę wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej. W większości przypadków będzie ona ustalana przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta). W odniesieniu do usuwania drzew z nieruchomości stanowiących własność gminy kara będzie nakładana przez starostę. Ustawodawca przewidział możliwość ograniczenia ciężaru zobowiązań podmiotów mających ponieść opłaty lub kary za usuwanie drzew bądź krzewów.

Literatura

- [1] Gruszecki K., *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2010.
- [2] Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, PPRESCOM, Wrocław 2010.
- [3] Łaszczycza G., Martysz C., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II: *Komentarz do art. 104–269*, LEX, Warszawa 2010.
- [4] Obwieszczenie Ministra Środowiska z dnia 15 października 2010 r. w sprawie stawek opłat za usunięcie drzew i krzewów oraz stawek kar za zniszczenie zieleni na rok 2011, MP nr 76, poz. 954.
- [5] Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 208, poz. 1375.
- [6] Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych

- oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU 2010, nr 128, poz. 861.
- [7] Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 13 października 2004 r. w sprawie stawek opłat dla poszczególnych rodzajów i gatunków drzew, DzU nr 228, poz. 2306.
- [8] Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 22 września 2004 r. w sprawie trybu nakładania administracyjnych kar pieniężnych za usuwanie drzew lub krzewów bez wymaganego zezwolenia oraz za zniszczenie terenów zieleni, zadrzewień albo drzew lub krzewów, DzU nr 219, poz. 2229.
- [9] Rup W., *Nowe zasady rachunkowości budżetowej i plany kont zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.*, ODDK, Gdańsk 2010.
- [10] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. DzU z 2000 r., nr 98, poz. 1071 z późn. zm.
- [11] Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. DzU z 2008 r., nr 88, poz. 539 z późn. zm.
- [12] Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, t.j. DzU z 2009 r., nr 151, poz. 1220 z późn. zm.
- [13] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- [14] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- [15] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.
- [16] Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, t.j. DzU z 2008 r., nr 25, poz. 150 z późn. zm.
- [17] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, t.j. DzU z 2007 r., nr 155, poz. 1095 z późn. zm.
- [18] Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii prawa*, ARS BONI ET AEQUI, Poznań 2001.
- [19] Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2008 r., sygn. akt II OSK 1896/06, niepubl.
- [20] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 maja 2008 r., sygn. akt II SA/Gd 130/08, publ. Lex, nr 413611.
- [21] Zieliński M., *Wykładnia prawa – zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2002.

DUTIES CONNECTED WITH CUTTING DOWN TREES AND BUSHES AS NON-TAX MUNICIPAL REVENUE

Summary: The subject of this article are duties connected with cutting down trees and bushes. In Poland these duties, characterized by the authors of the article, are non-tax municipal revenues. Then the rules of remitting and accounting these revenues are presented.