

Uwagi na temat procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym

Paweł Grzybowski

Uwagi wprowadzające

Aktem prawnym przedmiotowo regulującym problematykę zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego producentom rolnym jest ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej¹. Przepisy wskazanej regulacji obowiązują w Polsce od 1 kwietnia 2006 r., a uzasadnieniem dla ich wprowadzenia do polskiego porządku prawnego stała się dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej².

Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego jest regulacją niezwykle zważną (zawiera zaledwie 11 artykułów wraz z przepisami końcowymi) przez co wydawać mogłoby się, że jej treść nie jest nadto skomplikowana. Otóż w rzeczywistości stosowanie jej przepisów nastrocza wiele problemów i w istocie okazuje się, że spory na gruncie realizacji jej postanowień zyskują doniosły charakter, przede wszystkim w sferze rzetelnego oraz gospodarnego rozdysponowania dotacji celowej, przeznaczonej na ten cel z budżetu państwa.

Celem analizowanej regulacji jest umożliwienie każdemu rolnikowi³ wykorzystującemu olej napędowy do produkcji rolnej, uzyskania limitowanego zwrotu części podatku akcyzowego, którego ciężar wkalkulowany został w cenę nabywanego paliwa. Warunkiem otrzymania zwrotu jest nabycie określonego rodzaju paliwa, udokumentowanie zakupu paliwa fakturą, posiadanie statusu producenta rolnego (a więc w myśl ustawy posiadanie gospodarstwa rolnego tj. gruntów niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, sklasyfikowanych właściwie w ewidencji gruntów i budynków, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha), wykorzystanie paliwa w prowadzonej działalności rolnej oraz złożenie wniosku na urzędowym formularzu do właściwego organu. Konstrukcja ustawy przewiduje, iż organem właściwym w sprawach zwrotu podatku

¹(Dz.U. z 2015 r. poz. 1340), dalej zwana w artykule *ustawą* lub *ustawą o zwrocie podatku akcyzowego*.

²Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405).

³Każdemu rolnikowi będącemu producentem rolnym – zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy za producenta rolnego uznaje się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym.

akcyzowego jest wójt, burmistrz (prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów znajdujących się w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego (art. 5 ust. 1 ustawy).

Jak już wskazano powyżej, kwota zwrotu podatku akcyzowego ograniczona jest tzw. limitem rocznym. Limit ten określa się zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy w oparciu o iloczyn ustalonej przez Radę Ministrów stawki zwrotu, stałej liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku⁴. W ramach określonego limitu producent rolny ma prawo wystąpić z wnioskiem dwa razy w roku. W obowiązującym stanie prawnym wnioski składa się za pierwsze półrocze w lutym, za drugie zaś w sierpniu. Taka konstrukcja ustawy (w zakresie sposobu ustalania limitu oraz terminów składania wniosków), oznacza w praktyce, że w sierpniu z wnioskiem o zwrot podatku nie może ubiegać się producent rolny, który już w lutym wykorzystał swój roczny limit zwrotu. Wypłata producentom rolnym zwrotu podatku akcyzowego po spełnieniu wszystkich warunków następuje w terminie 1 - 30 kwietnia danego roku - w przypadku złożenia wniosku w pierwszym terminie - oraz 1 - 31 października danego roku - w przypadku złożenia wniosku w drugim terminie. Co ciekawe do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵.

Prezentowany artykuł w swej treści odnosi się do najbardziej problematycznych aspektów realizacji procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym, a więc ustalania momentu, w którym podmiot powinien posiadać statusu producenta rolnego oraz problematyki ustalania rocznego limitu zwrotu podatku.

Konkretyzacja problemu

W praktyce stosowania regulacji ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zrodziły się dwojakiego rodzaju wątpliwości. Po pierwsze, z regulacji art. 3 ust 1 ustawy (zgodnie z jego treścią: *Zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu*) nie wynika, w jakiej dacie podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego. Po drugie, wskazany na wstępie przepis konstruujący limit zwrotu podatku akcyzowego budzi wątpliwości w zakresie tego, czy wskazaną w jego treści datę 1 lutego odnosić należy wyłącznie do sposobu klasyfikacji oraz powierzchni gruntów uwzględnionych w ewidencji gruntów i budynków, czy również do stanu (momentu) posiadania lub współposiadania użytków rolnych przez producenta rolnego. Innymi słowy powstaje pytanie, czy na dzień 1 lutego rolnik winien posiadać gospodarstwo rolne, czy może

⁴ Art. 4 ust. 2 ustawy.

⁵ (Dz. U. z 2016 poz. 23)

na dzień 1 lutego winno oceniać się wyłącznie sposób sklasyfikowania i powierzchnię gruntów posiadanych przez rolnika w momencie składania wniosku o zwrot podatku akcyzowego? Na tle powyższych wątpliwości w praktyce orzeczniczej oraz doktrynie wykształciły się dwa poglądy.

Zgodnie z pierwszym z nich (dalej określanym w artykule jako „stanowisko pierwsze”) stan na dzień 1 lutego odnosić ma się wyłącznie do sposobu sklasyfikowania gruntu w ewidencji oraz powierzchni tam wskazanej. Bez znaczenia dla tego typu poglądów pozostaje czy grunt ten był w posiadaniu producenta rolnego na dzień 1 lutego. W praktyce pogląd ten oznacza, że istotnym jest posiadanie statusu producenta rolnego wyłącznie w dniu składania wniosku. Zgodnie z drugą, przeciwną teorią (dalej określaną w artykule jako „stanowisko drugie”), stan na dzień 1 lutego dotyczy zarówno rodzaju gruntów, które sklasyfikowane powinny być w ewidencji jako użytki rolne, a także powierzchni tych gruntów, które w tym dniu powinny znajdować się w posiadaniu ubiegającego się o zwrot akcyzy producenta rolnego. Zgodnie z tym poglądem status producenta rolnego podmiot ubiegający się o zwrot powinien posiadać w dniu 1 lutego danego roku.

Przyjęcie jednego z dwóch przedstawionych powyżej poglądów zyskuje doniosłe znaczenie w okolicznościach zmiany stanu posiadania użytków rolnych po dniu 1 lutego danego roku. W takiej sytuacji, obliczanie limitu zwrotu podatku akcyzowego, w zależności od przyjętego poglądu, prowadzić może do całkowicie rozbieżnych rezultatów w zakresie kwoty realnie zwróconego podatku.

Za cel niniejszego artykułu obrano w pierwszej kolejności analizę prezentowanych dotychczas w doktrynie oraz judykaturze argumentów na okoliczność uzasadnienia obu przytoczonych powyżej poglądów. Analiza ta wskaże elementy, które w ocenie autora osłabiają trafność każdego z tych poglądów. Następnie zaprezentowany zostanie pogląd odmienny od dotychczasowych, opierający się jednak w istocie rzeczy na elementach składowych prezentowanych dotąd poglądów. W opinii autora bowiem, data na którą ustalany powinien być status producenta rolnego oraz termin ustalania limitu zwrotu podatku nie zawsze muszą być ze sobą tożsame. Potrzeba stworzenia stanowiska odmiennego od dotychczasowych, opartego na założeniu o rozłączności terminów ustalanych w procedurze zwrotu podatku, uzasadniona jest tym, że pozwala ona w sposób najpełniejszy realizować w praktyce zwrotu podatku akcyzowego postulat sprawiedliwości oraz równości traktowania podmiotów.

Dla zwiększenia czytelności niniejszego artykułu autor pragnie zastrzec, że daty 1 lutego oraz 1 kwietnia występują w tekście zamiennie. Wynika to z faktu, iż obie daty dotyczą tożsamego momentu w toku procedury zwrotu podatku akcyzowego, a ich występowanie w artykule, spowodowane jest zachowaniem oryginalnych fragmentów uzasadnień wyroków oraz cytatów tekstów powstałych w stanie prawnym sprzed nowelizacji ustawy o zwrocie podatku (która to nowelizacja zmieniła datę 1 kwietnia na 1 lutego).

Argumentacja powoływana na okoliczność uzasadnienia „stanowiska pierwszego”

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu. Analiza powyższego przepisu oraz założeń do omawianej ustawy⁶ pozwala twierdzić, że skoro ustawodawca wskazał, na producenta rolnego jako podmiot uprawniony do ubiegania się o refundację części podatku akcyzowego, to wyłącznie osoba posiadająca taki status będzie mogła wystąpić z wnioskiem do właściwego organu. Warunek ten jest elementem bezwzględnym, co oznacza, że nawet jeżeli podmiot pozostawał producentem rolnym przez większość półrocznego okresu poprzedzającego moment złożenia wniosku, a w dniu poprzedzającym dzień jego złożenia wyzbył się całego gospodarstwa rolnego przez co utracił status producenta rolnego, uprawnienie do wystąpienia o zwrot podatku akcyzowego wygasa. Twierdzenie takie pozwala na postawienie tezy, zgodnie z którą ustalenie faktu posiadania przez dany podmiot statusu producenta rolnego w momencie składania wniosku stanowić powinno pierwszy z kroków podejmowanych w postępowaniu o zwrot podatku akcyzowego. Wniosek złożony przez podmiot nie będący producentem rolnym nie będzie bowiem powodował konieczności podejmowania innych czynności zmierzających do ustalenia limitu, a w ramach niego kwoty zwrotu podatku akcyzowego.

W przypadku, w którym organ ustalił, że w okolicznościach faktycznych danej sprawy wnioskodawca posiada status producenta rolnego, w następnej kolejności jego czynności powinny zmierzać do ustalenia limitu rocznego, w ramach którego będzie mógł on dokonać zwrotu podatku akcyzowego, zgodnie z załączonymi do wniosku dowodami zakupu paliwa.

W myśl art. 4 ust. 1 ustawy kwotę zwrotu podatku ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, obowiązującej w dniu złożenia wniosku o zwrot podatku, w ramach rocznego limitu ustalonego w sposób określony w art. 4 ust. 2. Ustawodawca w tym przepisie wskazuje natomiast, że limit ustala się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku.

Zgodnie z jednym z powołanych na wstępie poglądów („stanowiskiem pierwszym”), użyty w powyższym przepisie zwrot: określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku odnosić powinien się wyłącznie do sposobu zakwalifikowania gruntu w ewidencji oraz wskazanej tam powierzchni. W takim ujęciu daty 1 lutego nie należy wiązać ze stanem posiadania przez ubiegającego się o zwrot danych użytków rolnych. Oznacza to, że zgodnie z prezentowanym poglądem roczny limit zwrotu podatku akcyzowego organ obliczać winien w

⁶ Zgodnie z założeniami, zwrot podatku akcyzowego powinien następować wyłącznie z tytułu wykorzystania oleju napędowego do produkcji rolnej.

oparciu o powierzchnię gruntów faktycznie znajdujących się w posiadaniu producenta rolnego, nie na dzień 1 lutego, a na moment składania wniosku.

Uzasadniając takie stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny⁷ wskazał, że jego słuszność wynika przede wszystkim z rezultatu wykładni językowej przepisu art. 4 ust. 2 ustawy. Wyniku takiej wykładni nie może przy tym w ocenie sądu przełamać jakikolwiek inny przepis omawianej ustawy. W tym miejscu warto wskazać, że NSA orzekał w stanie faktycznym, w którym producent rolny składając wniosek o zwrot podatku w drugim półroczu (ówczesny stan prawny wskazywał jako termin zwrotu wrzesień) wykazał użytki rolne, których właścicielem na mocy umowy darowizny stał się dopiero w maju tego roku. Wcześniej, to jest w okresie kwietnia tego samego roku, producent rolny nie posiadał jakichkolwiek gruntów. Rozpatrując wniosek organ wskazał, że producentowi rolnemu nie przysługuje zwrot podatku, gdyż niemożliwym jest obliczenie mu limitu zwrotu podatku, ponieważ na dzień 1 kwietnia nie posiadał użytków rolnych.

W przywołanym orzeczeniu sąd wskazał, że ustawodawca formułując art. 4 ust. 2 ustawy użył w liczbie pojedynczej wyrazu „określonej” co sugeruje odniesienie do „użytków rolnych” oraz „powierzchni”. Sąd uznał, że gdyby użyto w omawianym przepisie zwrotu „określonych” z pewnością należałoby to odnosić nie tylko do „powierzchni użytków rolnych” ale również do stanu posiadania lub współposiadania producenta rolnego.

Ponad argumenty odwołujące się do wykładni językowej, sąd wskazał, że w swej istocie limit odnosi się do wartości liczbowych. Dla jego ustalenia bowiem niezbędnym jest uwzględnienie stawki podatku, stałej liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych. Limit ustalany wyłącznie w oparciu o wartości liczbowe, nie powinien zależeć, w opinii sądu od strony podmiotowej, a zatem faktu posiadania użytków rolnych w określonym dniu roku. Pogląd ten w opinii NSA potwierdza także fragment uzasadnienia do rządowego projektu ustawy, w którym autorzy wskazali, że „...powierzchnia użytków rolnych zostanie określona na podstawie ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku...”.

W końcowej fazie uzasadnienia sąd przywołał treść wyjaśnień zawartych na stronach internetowych Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. W ówczesnym czasie ministerstwo wyjaśniało, że nawet jeżeli dzierżawa nie jest wykazana w ewidencji gruntów i budynków np. przy umowie ustnej, to wówczas również zwrot podatku przysługuje dzierżawcy⁸. Sąd powołał też indywidualne wyjaśnienia kierowane do urzędów miast i gmin, które wskazują, że składający wniosek o zwrot podatku akcyzowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, musi m.in. być posiadaczem gospodarstwa rolnego w momencie składania wniosku i posiadaczem powierzchni użytków rolnych, które wykazał we wniosku, a które w ewidencji gruntów i budynków na dzień 1

⁷ Wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. I FSK 1819/09.

⁸ Wskazać należy, że również obecnie ministerstwo wydało podobne wyjaśnienia, zob.

<https://bip.minrol.gov.pl/Informacje-Branzowe/Zwrot-podatku-akcyzowego/Najczesciej-zadawane-pytania-dotyczace-zwrotu-podatku-akcyzowego-od-zakupionego-paliwa-rolniczego2> [dostęp: 12.05.2016 r.].

kwietnia są wykazane jako użytki rolne. Wykazany w ewidencji gruntów i budynków stan dotyczący powierzchni użytków rolnych określa jedynie, czy na dzień 1 kwietnia danego roku grunty te były zakwalifikowane jako użytki rolne. Nie jest natomiast istotne, czy w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia, użytki rolne, których dotyczy wnioski danego producenta rolnego, są wykazane jako będące w posiadaniu tego producenta. Z powyższego wynika, że wnioskodawca nie musi być posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia danego roku; ważne jest, aby użytki rolne były na ten dzień ujęte w ewidencji jako użytki rolne.

Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r.⁹. W przywołanym orzeczeniu sąd drugiej instancji uchylił zaskarżony przez stronę postępowania wyrok WSA w Łodzi¹⁰. Pierwotnie sąd pierwszej instancji oddalił skargę producenta rolnego, gdyż uznał, że skoro nie posiadał on użytków rolnych w dniu 1 kwietnia danego roku (zgodnie z umową darowizny grunty nabył dopiero w maju) to niemożliwym jest ustalenie rocznego limitu zwrotu podatku. W tym zakresie WSA w Łodzi wprost w uzasadnieniu wydanego orzeczenia wskazał, że stanowisko Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi (na które NSA powołał się m.in. w wyroku z dnia 29 października 2010 r. przywołanym powyżej) nie może zasługiwać na aprobatę.

NSA oceniając tak sformułowane stanowisko, powołując się jednocześnie na inny wyrok wydany w podobnej sprawie¹¹, wskazał, że zamiarem ustawodawcy niewątpliwie było obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych prowadzących produkcję rolną (zob. uzasadnienie do projektu ustawy druk sejmowy nr 284, Sejm V kadencji). Stąd też definicja producenta rolnego, zawarta w art. 3 ustawy, odwołuje się do każdego podmiotu, będącego posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W tym unormowaniu zaś nie odwołano się do posiadania użytków rolnych na dzień 1 kwietnia (w obowiązującym stanie prawnym 1 lutego), jako warunku niezbędnego do zwrotu.

W ocenie Sądu orzekającego w przywołanej sprawie powyższa data (obecnie 1 lutego) ma zastosowanie odnośnie do limitu zwrotu, który przysługuje w skali roku w stosunku do określonych użytków rolnych. Powierzchnia użytków rolnych, określona w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia (obecnie 1 lutego) danego roku służy obliczeniu rocznego limitu zwrotu w ramach którego producentom rolnym przysługuje zwrot podatku. Natomiast bez znaczenia dla prawa producenta rolnego jest to, czy był posiadaczem gospodarstwa rolnego na dzień 1 kwietnia (obecnie 1 lutego). Istotnym jest to, aby przymiot producenta rolnego miał w dniu zakupu oleju napędowego¹².

⁹ Wyrok NSA z 16 grudnia 2010 r., sygn.I FSK 115/10.

¹⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 maja 2009 r., sygn.I SA/Łd 33/09.

¹¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 32/09,

¹² W wyroku tym Sąd zaprezentował dodatkową modyfikację w postaci wyodrębnienia innego aniżeli moment składania wniosku, terminu dla którego powinno badać się status producenta rolnego – sąd wskazał na dzień zakupu oleju napędowego.

W obu orzeczeniach, zasadnicze tezy NSA oparł o stanowisko prezentowane przez S. Presnarowicza¹³. W komentarzu do omawianej ustawy autor podsumowując przedstawiany przez siebie pogląd wskazuje, że: o możliwości zwrotu podatku akcyzowego przesądza nie zapis w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku odnośnie do wykazanego tam posiadacza użytku, lecz faktycznie posiadanie gospodarstwa rolnego przez dany podmiot w momencie składania wniosku¹⁴.

Analogiczne stanowisko w swoich uzasadnieniach zajmowały sądy administracyjne m.in. w następujących orzeczeniach: WSA w Szczecinie z dnia 13 listopada 2014 r. (I SA/Sz 427/14); WSA w Łodzi z dnia 10 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 32/09); WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 417/11).

Argumentacja powoływana na okoliczność uzasadnienia „stanowiska drugiego”

Stanowisko odmienne od wskazanego powyżej osadza się przede wszystkim na dwuelementowym twierdzeniu. Po pierwsze, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu, którym jest podmiot posiadający gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Brzmienie art. 3 ustawy odnosi się wyłącznie do aspektu podmiotowego, przez co ze względu na wątpliwości w zakresie identyfikacji daty, w której podmiot posiadać ma status producenta rolnego, wymaga zestawienia z innymi przepisami ustawy. Reprezentanci omawianego stanowiska wskazują, że prawidłowy zwrot podatku wymaga łącznego zestawienia przepisów dotyczących zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego, a zatem odpowiednio art. 3 oraz art. 4 ustawy¹⁵. Zgodnie z takim podejściem dany podmiot, aby mógł ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego, musi posiadać status producenta rolnego na dzień 1 lutego danego roku, a nie na moment składania wniosku. Oznacza to, że producent rolny, który 3 lutego złoży wniosek o zwrot podatku, mimo iż nie posiada już gospodarstwa rolnego (zakładając, że zbył wszystkie użytki rolne w dniu 2 lutego), będzie mógł otrzymać zwrot podatku w ramach określonego limitu.

Po drugie, prezentowany pogląd zakłada, że data wskazana w art. 4 ust. 2, odnosi się zarówno do rodzaju gruntów, a zatem użytków rolnych, jak i powierzchni, która powinna w tej dacie znajdować się w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego. M. Popławski, reprezentując przedstawiany pogląd argumentuje, że ustalenie limitu zwrotu podatku akcyzowego,

¹³S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz. Wzory pism. Przepisy*. ABC 2009, s. 13.

¹⁴*Ibidem*, s. 13.

¹⁵Vide M. Hirs, *Limit zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego - znaczenie daty 1 lutego danego roku*. Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2016 nr. 2; B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA z dnia 10 czerwca 2009 r., I SA/Łd 32/09.*, LEX 122205; M. Popławski, R. Dowgier, *Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz*. TAXPRESS 2012.

wymaga by dany podmiot był posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia. Z takim twierdzeniem, w opinii tego autora wiążą się określonego rodzaju konsekwencje. I tak, M. Popławski, wskazuje, że ustalając limit uwzględnia się jedynie grunty, które producent posiadał w dniu 1 kwietnia danego roku. Zmniejszenie lub powiększenie powierzchni gospodarstwa rolnego gruntów po tej dacie nie ma żadnego wpływu na wysokość limitu. Jako konsekwencję przyjęcia takiego stanowiska należy wskazać, ustalenie limitu w wysokości 0 zł, w sytuacji, w której na dzień 1 lutego producent rolny w ogóle nie posiada użytków rolnych. Konkluzja taka pozwala uzasadnić warunek, zgodnie z którym, na dzień 1 lutego producent rolny musi posiadać użytki rolne. W przeciwnym razie, nie będzie możliwym obliczenie dla niego limitu. Podejście takie prezentuje również M. Hirsh, wskazując, że niemożność ustalenia limitu wobec braku gruntów na dzień 1 lutego, wynika z prostego wzoru wskazanego w art. 4 ust. 2 ustawy¹⁶.

Argumentem podnoszonym na poparcie omawianego poglądu staje się również założenie ustawodawcy, zgodnie z którym nieuwzględnienie zmian w posiadaniu gruntów, następujących po dniu 1 lutego danego roku, wynika z przyjęcia, że taką powierzchnię gruntów jaką producent rolny posiada w dniu 1 lutego, a więc z początkiem sezonu rolniczego, będzie uprawiał przez resztę roku. Twierdzenie takie pozwala pogodzić brzmienie przepisów z zamiarem ustawodawcy, którym było wsparcie producentów rolnych faktycznie prowadzących działalność rolniczą na posiadanych gruntach – a więc od początku sezonu, aż do zebrania plonów.

W doktrynie wskazuje się również, że pogląd taki wspiera wykładania art. 4 ust 3 ustawy. Z jego treści wynika, że przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Na gruncie brzmienia tego przepisu wyciąga się wniosek, że skoro przy obliczaniu limitu nie uwzględnia się gruntów na których nie jest prowadzona działalność rolnicza, to tym bardziej nie powinno się uwzględniać tych gruntów, których producent rolny nie posiada¹⁷.

Powołany pogląd znajduje również swoje poparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 12 listopada 2013 r., WSA w Białymstoku ¹⁸podniósł, że przepisy ustawy o zwrocie podatku akcyzowego wskazują, iż uprawnionym podmiotem do zwrotu podatku akcyzowego jest producent rolny posiadający gospodarstwo rolne w rozumieniu podatku rolnego na dzień 1 lutego danego roku. Ustawodawca przyjął konstrukcję, zgodnie z którą limit zwrotu podatku na dany rok jest ustalany na datę 1 lutego w odniesieniu do powierzchni użytków rolnych będących w posiadaniu producenta rolnego.

Ponadto, WSA w Białymstoku wskazał, że limit należy policzyć na dany dzień. To z kolei oznacza, że istnieje potrzeba przyjęcia powierzchni użytków rolnych będących w posiadaniu

¹⁶M. Hirs, *op.cit.*, s.18

¹⁷*Ibidem*, s.19

¹⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 listopada 2013 r. sygn. I SA/BK 318/13

producenta rolnego na określony dzień (1 lutego). Orzekający w sprawie Sąd podzielił też pogląd wyrażony m.in. przez B. Pahla oraz R. Dowgiera, co do twierdzenia, że skoro limit ustala się biorąc pod uwagę stan gruntów określony w ewidencji gruntów i budynków na określoną datę (obecnie 1 lutego danego roku), to niemożliwe jest jego ustalenie, jeżeli wnioskujący przedmiotowych gruntów nie posiada w tej dacie.

Takie stanowisko prezentowane jest m.in. także w następujących orzeczeniach: WSA w Opolu z dnia 10 lutego 2016 r. I SA/Op 598/15; wyrok WSA w Poznaniu z 23 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 183/08, LEX nr 471399; wyrok WSA w Białymstoku z 26 września 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 304/08, LEX nr 455665; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24.11.2009 r. sygn. I SA/SZ 619/09, WSA w Olsztynie z dnia 15 września 2010 r. I SA/Ol 475/10.

Propozycja nowego spojrzenia na problematykę terminu ustalania statusu producenta rolnego oraz terminu ustalenia rocznego limitu zwrotu podatku

Dla realizacji celu niniejszego artykułu, zgodnie z tezą o potrzebie zastosowania poglądu odmiennego od dotychczas prezentowanych, niezbędnym jest przedstawienie potencjalnych skutków zastosowania się do każdego z opisanych powyżej stanowisk. Na tym gruncie możliwym będzie sformułowanie stanowiska odrębnego, w opinii autora, bardziej odpowiadającego konstrukcji ustawy o zwrocie podatku akcyzowego. Ocena dotychczasowych oraz prezentacja nowego stanowiska nastąpi zgodnie z dotychczasową systematyką w podziale na problematykę terminu ustalania statusu producenta rolnego oraz terminu, na który właściwym jest ustalenie rocznego limitu zwrotu podatku.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do argumentów powoływanych dla uzasadnienia stanowiska pierwszego, zgodnie z którym wskazana w art. 4 ust. 2 data 1 lutego odnosi się wyłącznie do sposobu sklasyfikowania oraz powierzchni użytków rolnych, wskazać należy na następujące kwestie.

W opinii autora na aprobatę w przywołanej koncepcji zasługuje stanowisko, zgodnie z którym podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego na dzień złożenia wniosku. Przyjęcie takiego założenia pozwala reprezentować stanowisko, że o zaakceptowaniu samego faktu złożenia wniosku – tak w lutym jak i w sierpniu – decyduje powierzchnia posiadanych użytków rolnych. W takim stanie rzeczy uprawnionym do złożenia wniosku o zwrot podatku pozostaje tylko taki podmiot, który w momencie składania wniosku będzie producentem rolnym w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy. Wniosek taki argumentować należy językowym brzmieniem przywołanego przepisu. Otóż w początkowych przepisach ustawy prawodawca wskazuje, że zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu. Producentem rolnym jest natomiast, zgodnie z art. 3 ust. 2 osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu

przepisów o podatku rolnym. Przepis ten jest językowo jasny i nie budzi wątpliwości. Każdy podmiot, który nie będzie posiadał gospodarstwa rolnego w dniu złożenia wniosku, nie będzie posiadał statusu producenta rolnego, a zatem nie będzie mu zgodnie z art. 3 ust 1 oraz ust. 2 przysługiwał zwrot podatku akcyzowego. Powyższe nastąpi z samego tylko tytułu braku uprawnienia do złożenia wniosku.

W ramach omawianego stanowiska, w opinii autora nie można zgodzić się jednak z twierdzeniem, że roczny limit zwrotu podatku, ustala się w oparciu o powierzchnię gruntów posiadanych w momencie składania wniosku. Podejście takie powodowałoby skutki trudne do zaakceptowania w momencie, w którym w stanie posiadania użytków rolnych nastąpiłaby zmiana w okresie występującym pomiędzy prawem (terminem) do złożenia wniosków o zwrot (odpowiednio w lutym i sierpniu). Przyjmując takie stanowisko za prawidłowe należałoby w istocie zaakceptować, że w określonych okolicznościach dojść może do sytuacji, w której organ będzie obowiązany ustalić limit zwrotu podatku w danym roku dwukrotnie. Uwzględniając bowiem konstrukcję ustawy oraz terminy składania wniosków o zwrot podatku (odpowiednio w miesiącu lutym oraz w sierpniu) faktyczne posiadanie gruntów w trakcie roku może powodować konieczność zmiany limitu zwrotu podatku już raz ustalonego w wydanej decyzji.

Posługując się przykładem wskazać można, że konieczność taka wystąpi, gdy składając wniosek za pierwsze półrocze tj. w miesiącu lutym, producent rolny oświadczy, że jest posiadaczem 10 ha użytków rolnych, natomiast w kolejnym wniosku tj. w miesiącu sierpniu, na skutek zmiany w stanie posiadania, wykaże on 15 ha użytków rolnych. Zgodnie z omawianym stanowiskiem organ obowiązany będzie ustalić dwa limity zwrotu podatku akcyzowego – pierwszy w lutym (uwzględniając faktyczny stan posiadania na moment złożenia wniosku) oraz drugi w sierpniu (uwzględniając zmiany w faktycznym posiadaniu użytków rolnych).

W tym miejscu wskazać należy na procesowe aspekty zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Otóż zgodnie z art. 2 ustawy do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁹. Regulacja ta pozwala twierdzić, że w zakresie postępowania dotyczącego zwrotu podatku akcyzowego pierwszeństwo w stosunku do KPA zyskuje regulacja ustawy (wskazać należy w tym zakresie chociażby na wewnętrznie regulowany przez ustawę termin do złożenia wniosku czy termin zwrotu podatku – załatwienia sprawy, a także obligatoryjne elementy decyzji w sprawie zwrotu). W pozostałym zakresie prowadząc postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym posługiwać należy się regulacją KPA. Wszelkie zatem kwestie dotyczące np. nadzwyczajnych trybów wznowienia postępowania administracyjnego należy rozpatrywać w oparciu o przepisy KPA.

¹⁹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23).

Kwestia ta na gruncie prezentowanej koncepcji wymaga szczególnej uwagi, gdyż przyjęcie poglądu zgodnie z którym, możliwe jest dwukrotne orzekanie w sprawie określenia rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego, powoduje konieczność zastosowania odpowiedniego trybu pozwalającego na zmianę decyzji ostatecznej (wydanej w pierwszym półroczu, określającej limit według stanu posiadania użytków rolnych na moment składania wniosku).

KPA w swej treści, przewiduje regulację pozwalającą na zmianę lub uchylenie decyzji ostatecznej. Zgodnie z art. 155 wskazanej ustawy decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być w każdym czasie za zgodą strony uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony. Istnieją jednak poważne wątpliwości w zakresie, możliwości zastosowania omawianego trybu do decyzji ustalając producentowi rolnemu limit zwrotu podatku²⁰. Powyższą wątpliwość potwierdzają następujące argumenty:

- po pierwsze przepis art. 155 KPA uzależnia zmianę bądź uchylenie decyzji ostatecznej, na podstawie której strona nabyła prawo, od wyrażenia przez nią zgody na takie postępowanie – trudno jest oczekiwać, że strona wyrazi zgodę na zmianę decyzji ostatecznej w sytuacji, w której organ będzie chciał zmniejszyć limit zwrotu podatku akcyzowego;
- po drugie, za zmianą lub uchyleniem decyzji przemawiać musi interes społeczny lub słuszny interes strony – z powyższego wynika, że we wspomnianym trybie orzekać można wyłącznie w zakresie decyzji uznaniowych²¹. Decyzja w sprawie ustalenia limitu producentowi rolnemu pozbawiona jest natomiast cech uznaniowości²².

Gdyby nawet przyjąć za S. Presnarowiczem, że tryb art. 155 KPA właściwym jest dla zmiany ostatecznej decyzji w sprawie określenia limitu zwrotu podatku akcyzowego²³, należałoby w praktyce zmierzyć się z problemem nienależnie zwróconego podatku, producentowi rolnemu, który po dniu 1 lutego sprzedał znaczną część swojego gospodarstwa rolnego.

Posługując się przykładem, wskazać można, na sytuację, w której producent rolny w dniu złożenia wniosku za pierwsze półrocze (odpowiednio w okresie lutego) posiadał 10 ha użytków rolnych. W stosunku do posiadanych gruntów organ ustala limit zwrotu podatku akcyzowego oraz w jego ramach zwraca producentowi kwotę X, wynikającą z załączonych do wniosku faktur. Następnie producent rolny sprzedał część gospodarstwa rolnego i w sierpniu tego samego roku

²⁰ Vide M. Hirsza *op.cit.*, s. 17-18.

²¹ Stanowisko to potwierdzają wyroki sądów administracyjnych zob. np. wyrok NSA z 15 lipca 2015 r. sygn. II GSK 2056/14.

²² Wskazuje się, że decyzje mające charakter związany, to takie które nie są wydawane w ramach uznania administracyjnego. Jeżeli zatem treść decyzji wynika ze ściśle określonych przesłanek ustawowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych i nie pozostawiała organowi luzu decyzyjnego to posiada ona charakter związany – tak też wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lipca 2015 r. sygn. I SA/Wa 183/15.

²³ S. Presnarowicz, *op. cit.* s. 59.

złożył wniosek wskazując w nim, iż w jego posiadaniu na dzień składania wniosku znajdują się 2 ha użytków rolnych. Zgodnie z prezentowaną koncepcją organ powinien zmienić decyzję wydaną za pierwsze półrocze i ustalić limit w oparciu o posiadaną powierzchnię użytków rolnych tj. 2 ha. Tak określony limit byłby zdecydowanie niższy aniżeli ten ustalony w pierwszym półroczu (w lutym), a to z kolei po uwzględnieniu roczności limitu, zgodnie z art. 4 ust 1 ustawy, powodowałoby konieczność przyjęcia założenia, że taki zmniejszony limit obowiązywałby w stosunku całego roku (a zatem także i w lutym). W takiej sytuacji, konsekwentnie stosując omawianą koncepcję obliczania limitu, należałoby zażądać w odpowiednim trybie od producenta rolnego nadwyżki zwróconej kwoty podatku akcyzowego wypłaconej ponad roczny limit ustalony w drugim półroczu (w sierpniu).

W świetle powyższych okoliczności uznać należałoby, że omawiana koncepcja nie leżała w intencji prawodawcy. Charakter omawianej ustawy wiązać należy z nieskomplikowanym przebiegiem procesu zwrotu podatku producentowi rolnemu. Wydaje się, że możliwe konsekwencje zastosowania omawianego stanowiska nie sprzyjają uproszczeniu omawianej procedury.

Ponad przedstawione argumenty wskazać należy także, że przyjęcie możliwości dwukrotnego ustalania limitu powoduje zniekształcenie wartości faktycznie zwróconego podatku w trakcie całego roku. Otóż, w przypadku zmiany stanu posiadania użytków rolnych w trakcie roku, podmiot posiadający (w trakcie całego roku) proporcjonalnie mniejszą ilość użytków rolnych, otrzyma większy zwrot podatku akcyzowego aniżeli podmiot który w trakcie roku posiadał więcej użytków rolnych. Sytuacja taka wystąpi (oczywiście o ile pozwolą na to wszystkie inne przesłanki otrzymania zwrotu) w momencie, w którym podmiot nabędzie znaczną ilość użytków rolnych na krótki czas przed złożeniem wniosku o zwrot²⁴.

Podsumowując tą część rozważań wskazać należy, iż stanowisko zaprezentowane jako pierwsze zasługuje na aprobatę w zakresie w jakim formułuje wymóg posiadania statusu producenta rolnego na dzień składania wniosku (zarówno w lutym jak i w sierpniu). Nie można jednak zaakceptować poglądu zgodnie z którym roczny limit zwrotu podatku określany powinien być na dzień składania wniosku.

Przechodząc do argumentów powoływanych na okoliczność uzasadnienia stanowiska zaprezentowanego w niniejszym artykule w drugiej kolejności, tj. stanowiska zgodnie z którym wskazana w art. 4 ust. 2 data 1 lutego odnosi się do powierzchni użytków rolnych znajdujących się na ten właśnie dzień w posiadaniu producenta rolnego, wskazać należy na następujące kwestie.

W opinii autora, w przywołanej koncepcji nie zasługuje na aprobatę stanowisko, zgodnie z którym podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego na dzień 1 lutego danego roku. Jak już zostało wskazane w komentarzu do poprzedniego

²⁴ W takiej sytuacji jego roczny limit ulegnie zwiększeniu i będzie mógł otrzymać zwrot z tych faktur, które w ramach poprzedniego limitu (ustalonego w lutym) zostały przez niego dołączone do wniosku, jednakże zwrot wykazanej w nich akcyzy był na ten czas niemożliwy, gdyż nie pozwalał na to limit roczny (ustalony w lutym).

stanowiska, przepis definiujący producenta rolnego tj. art. 3 ust. 2 ustawy zawiera jasną językowo regulację. Odwoływanie się w tym zakresie do wskazanej w przepisie art. 4 ust. 2 ustawy daty 1 lutego, stanowi nieuzasadnione łączenie dwóch momentów w ramach różnych przesłanek wystąpienia prawa do ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego. W opinii autora, należy rozgraniczyć przesłankę (w tym moment jej wystąpienia) warunkującą sam fakt złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego (jaką jest status producenta rolnego) od przesłanki warunkującej otrzymanie jakiegokolwiek zwrotu podatku (jaką jest możliwości określenia limitu zwrotu podatku tj. posiadanie jakiegokolwiek użytku rolnego w dniu 1 lutego).

Autor zgadza się natomiast w pełni z poglądem zakładanym w ramach omawianego stanowiska, a dotyczącym sposobu (momentu) obliczania rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego. Podzielając ten pogląd zgodzić należy się z faktem, że limit zwrotu podatku obliczać powinno się tylko raz w roku, tj. na dzień 1 lutego. Takie podejście wynika wprost z przepisów ustawy. Przepis art. 4 ust. 2 stanowi, że limit roczny ustala się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku. M. Hirsz, z czym należy się zgodzić, wskazuje, że wykładnia językowa tego przepisu pozwala przyjąć jednoznaczne wnioski²⁵. Autorka powołując się na zasady techniki prawodawczej, argumentuje, że znak interpunkcyjny (przecinek) znajdujący się za dwoma imiesłowowymi równoważnikami zdań tj. będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego i określonej w ewidencji gruntów i budynków, za którym następuje w przepisie wskazanie daty 1 lutego, przesądza o tym, że data ta odnosi się zarówno do faktu określenia gruntów w ewidencji jak i faktu posiadania lub współposiadania powierzchni przez producenta rolnego. Umieszczenie owego znaku interpunkcyjnego świadczy o tym, że data 1 lutego jest elementem wspólnym dla obu równoważników zdań konstruujących przepis.

Oprócz argumentacji opierającej się na rezultatach wykładni językowej, wskazany pogląd wspierany jest przez szereg innych argumentów. Po pierwsze, podejście takie zapewnia trwałość decyzji ostatecznej. Założenie jednokrotności ustalania limitu zwrotu podatku, a co za tym idzie wybranie jednego dnia w roku na który powinien zostać ustalony limit, pozwala zachować trwałość decyzji ustalającej limit w pierwszym półroczu i to bez względu na zmiany w stanie posiadania producentów rolnych.

Po drugie, za takim rozwiązaniem przemawia również *ratio legis* ustawy o zwrocie podatku akcyzowego. Ustawodawca w uzasadnieniu do projektu aktu wskazał, że celem ustawy jest obniżanie kosztów ponoszonych przez użytkowników gruntów rolnych, prowadzących produkcję rolną poprzez uzyskiwanie zwrotu części podatku akcyzowego płaconego przez nich przy

²⁵M. Hirsz *op.cit.*, s. 20

nabywaniu oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej²⁶. Nie można zatem regulacji ustawy odrywać od specyfiki działalności, której ona dotyczy. Zasadność rozwiązania polegającego na nieuwzględnianiu zmian w posiadaniu gruntów, które nastąpiły po dniu 1 lutego danego roku, wydaje się opierać na założeniu, iż taką powierzchnię użytków rolnych, jaką ma producent rolny na początku sezonu rolniczego, będzie on uprawiał aż do końca roku.

Pozwala to stwierdzić, że zamiar ustawodawcy należy odczytywać ściśle – ustawa ma na celu wsparcie producentów rolnych, a zatem podmiotów, które posiadają gospodarstwo rolne na dzień 1 lutego danego roku i faktycznie to gospodarstwo prowadzą.

Po trzecie, za ustalaniem jednokrotnego limitu rocznego na dzień 1 lutego przemawia także art. 4 ust 3 ustawy. Z jego treści wynika, że przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w rozumieniu przepisów o podatku rolnym oraz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Ustawodawca wyłącza tego rodzaju grunty ze schematu obliczania limitu z tego względu, że nie są one wykorzystywane do produkcji rolnej. Skoro zatem przy uwzględnianiu limitu zwrotu nie uwzględniana się gruntów, na których nie jest prowadzona działalność rolnicza, to tym bardziej nie mogą być uwzględniane grunty, których wnioskodawca w ustawowo określonym terminie, tj. w dniu 1 lutego danego roku, w ogóle nie posiada²⁷.

Podsumowując tą część rozważań, wskazać należy, iż stanowisko zaprezentowane w artykule jako drugie zasługuje na aprobatę jedynie w zakresie, w jakim formułuje wymóg ustalania limitu zwrotu podatku akcyzowego w oparciu o powierzchnię użytków rolnych posiadanych w dniu 1 lutego danego roku. W opinii autora, na aprobatę nie zasługuje jednak pogląd dotyczący momentu, w jakim należy posiadać status producenta rolnego.

Autor opowiada się za drugim z przedstawionych stanowisk jednakże ogranicza jego akceptację wyłącznie do poglądów obejmujących problematykę ustalania rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego. Możliwość zajęcia takiego poglądu uzasadnia w opinii autora teza, zgodnie z którą przesłankę (w tym moment jej wystąpienia) warunkującą sam fakt złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego (jaką jest status producenta rolnego) należy rozgraniczyć w stosunku od przesłanki warunkującej otrzymanie jakiegokolwiek zwrotu podatku (jaką jest możliwości określenia limitu zwrotu podatku tj. posiadanie jakiegokolwiek użytku rolnego w dniu 1 lutego).

W tym miejscu autor proponuje modyfikację założeń przyjętego stanowiska w taki sposób, który pozwoli warunkować prawo do ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego od posiadania statusu producenta rolnego w dniu składania wniosku przez dany podmiot (a nie na dzień 1 lutego danego roku).

²⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. www.sejm.gov.pl, druk nr 284, s. 1.

²⁷ B. Pahl, *Op. cit.*, *passim*.

W zakresie natomiast określenia znaczenia daty 1 lutego danego roku, co już zostało wskazane powyżej, autor podziela pogląd zgodnie z którym data ta odnosi się zarówno do sposobu sklasyfikowania gruntów ich powierzchni oraz posiadania użytków rolnych przez producenta rolnego. Takie stanowisko pozwala traktować dwóch producentów rolnych znajdujących się w podobnych okolicznościach faktycznych w sposób równy.

Twierdzenie to można zobrazować prostym przykładem. Zgodnie z prezentowaną w doktrynie oraz judykaturze koncepcją (w artykule określaną jako stanowisko drugie) podmiot który w dniu 1 lutego posiadał status producenta rolnego mógłby otrzymać zwrot podatku nawet w sytuacji, w której w drugim półroczu (w sierpniu) nie posiadał żadnych użytków rolnych. Natomiast podmiot który powiększył stan posiadania swoich użytków rolnych (zakładając zwiększenie stanu posiadania np. z 0,5 ha w dniu 1 lutego do 10 ha w dniu 1 sierpnia), nie mógłby otrzymać zwrotu, mimo iż możliwym byłoby obliczenie dla niego limitu rocznego (na dzień 1 lutego posiadał 0,5 ha). A zatem dwa podmioty zasadniczo znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej traktowane są w różny sposób. Jeden z nich otrzyma zwrot z wniosku złożonego w sierpniu mimo, iż nie posiada już gospodarstwa rolnego. Drugi natomiast nie otrzyma zwrotu z wniosku złożonego w sierpniu mimo, iż posiada (i posiadał stosownie wcześniej 0,5 ha użytków rolnych) gospodarstwo rolne. Tak samo również jak poprzedni właściciel wykorzystywał paliwo do produkcji rolnej. Oczywiście w sytuacji takiej można twierdzić, iż nie może otrzymać zwrotu podmiot, który nie posiada statusu producenta rolnego, ale w opinii autora stanowisko, w którym odmawia się zwrotu z tego względu, iż przez jeden dzień w roku (1 lutego) podmiot nie posiada gospodarstwa rolnego, natomiast przez cały pozostały okres roku posiada i użytkuje użytki rolne, jest stanowiskiem dyskryminującym podmioty nabywające grunty po 1 lutego danego roku.

Według poglądu prezentowanego przez autora, w analogicznym stanie faktycznym, do dyskryminacji takiej nie dojdzie. Zarówno bowiem podmiot który zbywa użytki rolne (w części nie powodującej utraty statusu producenta rolnego), jak i podmiot który powiększa swoje użytki rolne posiadane na dzień 1 lutego (jednak nie stanowiące w tym dniu gospodarstwa rolnego) do powierzchni statuującej gospodarstwo rolne, będzie uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku akcyzowego.

Na uwagę w tym miejscu zasługuje wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r.²⁸ W opinii autora, sposób w jaki NSA rozstrzygnął powstały spór, wskazuje na zasadność łączenia obu dotychczasowych poglądów, w sposób zbliżony do poglądu odmiennego zaprezentowanego w niniejszym artykule przez autora. Wskazać należy, że osią sporu w niniejszej sprawie co prawda nie był problem relacji pomiędzy momentem ustalania statusu producenta rolnego i momentem ustalania limitu zwrotu podatku, jednakże tok argumentacji NSA oraz zajęte stanowisko powalają wnioskować o stanowisku w tym właśnie zakresie.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r., sygn. I GSK 8/14.

Sąd orzekał w stanie faktycznym, w którym organy zakwestionowały prawo do zwrotu podatku akcyzowego spółce, która na dzień składania wniosku nie posiadała statusu producenta rolnego. Uwagi wymaga, że spółka wniosek o zwrot podatku akcyzowego złożyła w drugim półroczu tj. w sierpniu, natomiast w dniu 17 lipca rozwiązała umowę dzierżawy, która obowiązywała m.in. w okresie 1 lutego tego samego roku.

Organy odmawiając zwrotu podatku akcyzowego stanęły na stanowisku określanym w artykule jako pierwsze (uznały, że skoro spółka nie posiadała statusu producenta rolnego to nie można było jej zwrócić części akcyzy.) Spółka skarżąc rozstrzygnięcia organów podatkowych, wskazała, że przysługuje jej status producenta rolnego, gdyż posiada grunty o odpowiedniej powierzchni na terenie innych gmin.

Odnosząc się do powyższych argumentów NSA wskazał, że racje ma spółka, gdyż dla ustalenia statusu producenta rolnego istotnym jest fakt posiadania przez dany podmiot użytków rolnych o określonej powierzchni i to bez względu na miejsce ich położenia. Sąd przyznał zatem pośrednio słuszność „stanowisku pierwszemu” bowiem uznał, że status producenta rolnego dany podmiot powinien posiadać w dniu złożenia wniosku (w wyroku sąd skupił się na wskazaniu miejsca położenia gruntów). Sąd w omawianej sprawie nie odniósł się jednak do problematyki ustalania rocznego limitu zwrotu. Szczegółnej uwagi wymaga jednakże, iż gdyby sąd w omawianej sprawie kompleksowo akceptował „stanowisko pierwsze” z pewnością podniósłby, że obliczenie limitu zwrotu podatku akcyzowego dla spółki byłoby niemożliwe, gdyż na moment złożenia wniosku spółka na terenie gminy nie posiadała użytków rolnych (rozwiązała umowę w dniu 17 lipca). Takie podejście NSA może sugerować zasadność obliczania limitu zgodnie ze „stanowiskiem drugim” tj. w oparciu o stan posiadania z dnia 1 lutego.

Ze względów procesowych sąd nie analizował zastosowania przepisów prawa materialnego, aczkolwiek gdyby w zaprezentowany powyżej sposób interpretować omawiane orzeczenie, możliwym byłoby dojście do wniosku, że prawidłowa wykładnia przepisów omawianej ustawy prowadzi do połączenia dwóch zaprezentowanych w artykule stanowisk i uzasadnia stosowanie odmiennego od dotychczasowych poglądów.

Wnioski końcowe

Zaprezentowane poglądy judykatury oraz doktryny w zakresie realizacji procedury zwrotu podatku akcyzowego, wskazują na liczne rozbieżności w stosowaniu przepisów komentowanej ustawy. Wątpliwości te powstają w zakresie tak kluczowych elementów refundacji podatku, jak przesłanki warunkujące samą możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot czy sposób obliczania limitu, w zakresie którego zwrot może zostać przyznany producentowi rolnemu.

Prezentacja dwóch odmiennych od siebie, przedstawionych w toku prowadzonego dyskursu poglądów oraz przeprowadzona powyżej ocena potencjalnych praktycznych skutków zastosowania

każdego z nich, uwidacznia potrzebę skonstruowania stanowiska odmiennego, opartego w gruncie rzeczy o rozwiązania przyjęte dotychczas. Odpowiednie połączenie elementów obu opisanych poglądów w ocenie autora pozwala w sposób możliwie najpełniejszy na realizację założeń ustawodawcy oraz nieskomplikowane i szybkie procedowanie wniosków składanych przez producentów rolnych.

Autor proponuje taką wykładnię regulacji omawianej ustawy, która będzie pozwalała przyjąć, że status producenta rolnego podmiot ubiegający się o zwrot akcyzy winien posiadać w dniu składania wniosku o zwrot akcyzy. Wskazana w ustawie data 1 lutego danego roku odwołuje się natomiast wyłącznie do sposobu sklasyfikowania gruntów ich powierzchni oraz posiadania użytków rolnych przez producenta rolnego.

Zaproponowane stanowisko zdaje się być zbieżne z *ratio legis* omawianej ustawy, a co najważniejsze pozwala wyeliminować sygnalizowaną powyżej nierówność w traktowaniu podmiotów znajdujących się w podobnych okolicznościach faktycznych.

O autorze

Paweł Grzybowski jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu oraz Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. Prawnik w dziale prawa podatkowego Kancelarii Ziemiński & Partners z Poznania. Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji UAM w Poznaniu. Zawodowo oraz naukowo zajmujący się zagadnieniami prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem podatku od towarów i usług oraz podatków i opłat samorządowych.

Streszczenie

W przedstawionym artykule autor prezentuje przebieg procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. W tym zakresie autor wyodrębnia dwa funkcjonujące w praktyce sposoby ustalenia kwoty zwrotu podatku akcyzowego. Za cel artykułu obrano w pierwszej kolejności analizę prezentowanych dotychczas w doktrynie oraz judykaturze argumentów na okoliczność uzasadnienia obu funkcjonujących w praktyce poglądów. W toku analizy autor wskazuje te elementy, które w jego ocenie osłabiają trafność każdego z tych poglądów. Konkludując rozważania autor prezentuje swój własny pogląd, odmienny od dotychczasowych. Uzasadniając słuszność zajętego stanowiska, przytacza argumenty praktyczne przybliżające istotę opracowanej koncepcji.

Summary

In the presented article, author presents the process of refunding excise duty to agricultural producers. In this respect, the author distinguishes two practical ways of determining the amount of excise duty refund. The aim of the article was firstly to analyze the arguments presented so far in the doctrine and the jurisprudence on the justification of the two functioning opinions. During the analysis, the author points out those elements which, in his opinion, weaken the relevance of each of these views. In concluding the reflections, the author presents his own views different from the present ones. Justifying the correctness of the position taken, gives practical arguments about the essence of the concept developed.