

Wykorzystywanie oleju napędowego do produkcji rolnej a zwrot podatku akcyzowego¹

The use of diesel fuel in agricultural production and refund of excise tax

Streszczenie

Artykuł analizuje na ile regulacje prawne przyjęte w ustawie z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej pozwalają na realizację założonej funkcji zwrotu, a co za tym idzie – czy projektowana funkcja instytucji zwrotu podatku akcyzowego jest w tym przypadku faktycznie realizowana. Dla ustalenia zbieżności funkcji założonej i realizowanej artykuł bada konstrukcję definicji producenta rolnego jako uprawnionego do zwrotu podatku akcyzowego oraz rzeczywistego wykorzystania oleju napędowego do produkcji rolnej jako przesłanki zwrotu podatku akcyzowego. Przedstawienie i zbadanie instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej prowadziło do następujących wniosków: 1) korzyści z tej instytucji mogą faktycznie osiągać osoby nie będące producentami rolnymi, 2) brak korelacji pomiędzy zwrotem podatku a wykorzystaniem oleju napędowego do produkcji rolnej,

¹ Artykuł stanowi zaktualizowaną wersję opracowania opublikowanego wcześniej w języku angielskim: W. Miemiec, P. Pest, The development of agricultural production and refund of excise tax [w:] Essential problems with taxation of agriculture, M. Burzec, P. Smoleń (red.), Lublin 2017, s. 91-100.

3) możliwość otrzymania zwrotu w sytuacji, gdy dany podmiot nie posiada żadnego urządzenia rolniczego, 4) brak indywidualizacji limitu zwrotu i jego utrzymywanie od 10 lat na tym samym poziomie, 5) brak obowiązku ustalenia kodu oleju napędowego na fakturze VAT.

Słowa kluczowe: akcyza, podatek akcyzowy, zwrot podatku, olej napędowy, produkcja rolna

Abstract

The study examines the manner in which the definition of an agricultural producer entitled to excise tax refund is constructed, and the real use of diesel fuel in agricultural production as a condition of excise tax refund to establish whether legal regulation adopted in the Act of 10 March 2006 on the refund of excise tax included in the price of diesel fuel used for agricultural production facilitate the realization of that assumed function, and thus whether the planned function of the institution of excise tax refund is, in fact, accomplished. The article presents legal construction of the institution of refund of excise tax included in the price of diesel fuel used in agricultural production and its practical issues. The presentation and examination of the institution of refund of the excise tax leads to the following conclusions: 1) the benefits of this institution can in fact be enjoyed by individuals who are not agricultural producers, 2) there is no correlation between refund of the tax and the use of diesel fuel in agricultural production, 3) it is possible to receive the refund when a given entity does not possess any agricultural machines, 4) there is no individualization of the refund limit and it has been left at the same level for 10 years, 5) there is no obligation to place the code of diesel fuel on a VAT invoice.

Keywords: excise tax, tax refund, diesel fuel, agricultural production

1. Wprowadzenie

Mija już ponad 10 lat od wejścia w życie ustawy z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej². Z tej okazji warto pochylić się nad tym aktem prawnym, który ma istotne znaczenie dla finansowania i opodatkowania rolnictwa w Polsce. Podatek akcyzowy jest podatkiem który, co do zasady, nie podlega zwrotowi i potrąceniu³. Instytucja zwrotu podatku akcyzowego uregulowana w wyżej wymienionej ustawie jest wyjątkiem od tej zasady i ma charakter szczególnej preferencji podatkowej⁴, której funkcją – zgodnie z intencją projektodawcy – jest wsparcie polskiego rolnictwa przez obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski⁵. Celem artykułu będzie przedstawienie i zbadanie na ile regulacje prawne przyjęte w ustawie pozwalają na realizację tak założonej funkcji, a co za tym idzie, czy projektowana funkcja instytucji zwrotu podatku akcyzowego jest faktycznie realizowana. Dla ustalenia zbieżności funkcji założonej i realizowanej kluczowa będzie odpowiedź na pytanie o konstrukcję definicji producenta rolnego jako uprawnionego do zwrotu podatku akcyzowego oraz rzeczywiste wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jako przesłanki zwrotu podatku akcyzowego.

2. Konstrukcja prawna instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej

Ustawa z dnia 10 marca 2006 roku, regulująca problematykę zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, zawiera zarówno przepisy

² Tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 1340.

³ W. Miemieć, Podatek akcyzowy [w:] H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 270.

⁴ Por. M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009, s. 93.

⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zwrocie części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, Druk Sejmowy nr 284/V kad., s. 1-2.

materialnoprawne, jak i proceduralne. Regulacje materialnoprawne dotyczą określenia podmiotów, którym przysługuje zwrot podatku akcyzowego (art. 3 i art. 3a) oraz sposobu obliczania kwoty zwrotu podatku oraz jej limit (art. 4). Regulacje proceduralne, zawarte w art. 5-10, określają procedurę samego zwrotu podatku akcyzowego. Art. 2 ustawy do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą odsyła do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego⁶. Ustawa w art. 9 ust. 2 zawiera również odesłanie do przepisów Ordynacji podatkowej⁷, ale tylko w zakresie należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnego lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu. W kolejnym ustępie tego artykułu ustawa definiuje producenta rolnego jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Dla określenia podmiotów, które mogą się ubiegać o zwrot podatku akcyzowego, konieczne jest zatem odwołanie się do przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym⁸. Zgodnie z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy o podatku rolnym, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Na podstawie tych przepisów można wskazać, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje niezależnie od formy organizacyjnoprawnej, jeżeli dany podmiot jest właścicielem lub posiadaczem gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków

⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1257.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.

⁸ Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892.

jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Tak określony zakres podmiotowy ustawy jest bardzo szeroki, uzależnia bowiem uprawnienie do zwrotu podatku akcyzowego jedynie od posiadania gruntów rolnych o określonej powierzchni. Na marginesie tych rozważań warto zauważyć, że ustawa przewiduje szczególną preferencję podatkową, bowiem zwrot jest dokonywany na rzecz podmiotów, które nie są podatnikami podatku akcyzowego. Zgodnie z art. 3 ust. 3 i 4 ustawy, w przypadku gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot posiadania samoistnego i posiadania zależnego, zwrot podatku przysługuje posiadaczowi zależnemu, a w przypadku gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot współposiadania, zwrot podatku przysługuje temu współposiadaczowi, w stosunku do którego pozostali współposiadacze wyrazili pisemną zgodę. Pisemna zgoda nie dotyczy jednak współmałżonków. Ustawa określa również w art. 3a przypadki, w których zwrot podatku akcyzowego nie przysługuje producentowi rolnemu. Wyjątki te dotyczą spółek, które znajdują się w trudnej sytuacji ekonomicznej.

W art. 4 ustawy z dnia 10 marca 2006 roku uregulowano wysokość kwoty zwrotu podatku akcyzowego oraz jej limit. Zgodnie z tym przepisem, 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. Wysokość zwrotu jest zatem uzależniona od dwóch czynników: 1) ilości litrów nabytego przez producenta rolnego oleju napędowego w danym okresie rozliczeniowym oraz 2) stawki zwrotu podatku. Ilość litrów jest ustalana na podstawie dołączonych do wniosku o zwrot podatku faktur VAT albo ich kopii. Z kolei stawka zwrotu podatku za 1 litr oleju napędowego na rok następny jest określania corocznie przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia wydawanego w terminie do dnia 30 listopada. Określając stawkę zwrotu podatku, Rada Ministrów ma obowiązek uwzględniać postanowienia projektu ustawy budżetowej

na następny rok i obowiązującą stawkę podatku akcyzowego od oleju napędowego. Zgodnie z rozporządzeniem z dnia 17 listopada 2017 roku⁹ stawka ta wynosi w 2018 roku 1,00 zł na 1 litr oleju. Analizując kolejne rozporządzenia, można zauważyć, że stawka ta stopniowo rosła, począwszy od 0,45 zł w 2006 roku, 0,55 zł w 2007 roku, 0,85 zł w latach 2008-2011, 0,95 zł w latach 2012-2015 oraz 1,00 zł od 2016 roku. W tym miejscu należy szczególnie negatywnie ocenić częstą praktykę wydawania, wbrew treści delegacji ustawowej, rozporządzeń po 30 listopada, co miało miejsce w latach 2008, 2009, 2011 oraz 2015¹⁰. Co istotne, wnioskodawcy nie są obciążeni obowiązkiem obliczenia wysokości kwoty zwrotu podatku, który ciąży na organie wydającym decyzję. Wysokość zwrotu podatku jest jednak ograniczona rocznym limitem, który ustala się, zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy, 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. Wysokość rocznego limitu zwrotu podatku jest zatem uzależniona od: 1) stawki zwrotu podatku, określonej na dany rok we wskazanym wyżej rozporządzeniu Rady Ministrów, 2) „liczby 86”, która oznacza, że przyjęty przez ustawę maksymalny poziom zużycia oleju napędowego wynosi 86 litrów na 1 ha użytków rolnych oraz 3) powierzchni użytków rolnych producenta rolnego. Przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej oraz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego i jego wypłata, uregulowane w art. 5-10 ustawy, jest zadaniem z zakresu administracji rządowej zleconym gminom.

⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2017 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2018 r. (Dz. U., poz. 2215).

¹⁰ Rozporządzenie na 2009 rok zostało wydane 23 grudnia 2008 roku, rozporządzenie na 2010 rok – 8 grudnia 2009 roku, rozporządzenie na 2012 rok – 20 grudnia 2011 roku, zaś rozporządzenia na 2016 rok – 1 grudnia 2015 roku.

Jak było już wskazywane, zgodnie z art. 2 ustawy, do postępowania w zakresie nieuregulowanym w ustawie z dnia 10 marca 2006 roku stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Organem prowadzącym postępowanie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego. Warto zwrócić uwagę, że ustaleniem kwoty zwrotu nie zajmuje się organ podatkowy obsługujący podatek akcyzowy, ale organ wykonawczy gminy, a do postępowania mają zastosowanie w większym zakresie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego niż przepisy Ordynacji podatkowej¹¹. Przyjęte rozwiązanie budzi wątpliwości, ponieważ kwestie podatkowe zostały w tym przypadku uregulowane poza ustawą podatkową, postępowania nie prowadzi organ podatkowy właściwy dla podatku akcyzowego, a do postępowania tylko w ograniczonym zakresie stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Zwrot podatku jest przyznawany w drodze decyzji wydawanej na wniosek producenta rolnego. Samo złożenie wniosku jest jednak uprawnieniem, a nie obowiązkiem producentów rolnych. Wniosek o zwrot podatku można składać dwa razy w roku, w terminach od dnia 1 lutego do ostatniego dnia lutego i od dnia 1 sierpnia do dnia 31 sierpnia danego roku i musi on zawierać elementy określone w art. 6 ust. 2 ustawy. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się faktury VAT albo ich kopie, stanowiące dowód zakupu oleju napędowego w okresie 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Wzór wniosku zawiera rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 czerwca 2013 roku¹². Decyzję w sprawie zwrotu wójt (burmistrz, prezydent miasta) wydaje w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku, zaś sam zwrot przyznaje się za okres 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o zwrot podatku. Decyzja określa limit zwrotu podatku, kwotę zwrotu podatku oraz część limitu pozostałą do wykorzystania.

¹¹ M. Popławski, Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, Państwo i Prawo 2007, z. 9, s. 86.

¹² Dz. U., poz. 789.

Na prowadzenie postępowań w sprawie zwrotu podatku akcyzowego, jako zadanie zlecone, gmina otrzymuje dotację celową z budżetu państwa. Środki na dotację są ustalane w rezerwie celowej budżetu państwa. Ustawa budżetowa na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 roku¹³ przewiduje przeznaczenie na ten cel 860 mln zł. Dotacja jest przekazywana gminom za pośrednictwem wojewodów przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na wniosek ministra właściwego do spraw rozwoju wsi. Przy ustalaniu wysokości dotacji celowej uwzględnia się koszty ustalania i wypłacania zwrotu podatku producentom rolnym, ponoszone przez gminę w wysokości 2% łącznej kwoty dotacji wypłaconych w danej gminie. Tryb przekazywania gminom dotacji celowej określa rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 23 sierpnia 2006 roku w sprawie przekazywania gminom dotacji celowej na postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej i jego wypłatę¹⁴.

Ustawa określa również w art. 9 ust. 1, że producent rolny, który pobrał nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrot podatku, jest obowiązany do jego zwrotu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. Do należności wraz z odsetkami od zaległości z tytułu pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej¹⁵.

3. Praktyczne problemy instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej

Ustawa z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej już w tytule wiąże zwrot podatku akcyzowego z wykorzystaniem go do produkcji rolnej. W literaturze przedmiotu związek ten budzi

¹³ Dz. U., poz. 291.

¹⁴ Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 1339.

¹⁵ Por. M. Popławski, Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009, s. 640-641.

jednak wątpliwości i stawiane są pytania, czy rzeczywiście wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jest przesłanką zwrotu podatku akcyzowego¹⁶. Brzmienie tytułu ustawy oraz jej art. 1 wskazują, że wykorzystanie oleju napędowego do produkcji rolnej jest konieczną przesłanką zwrotu podatku akcyzowego. Zgodnie z tym przepisem, regulującym zakres przedmiotowy ustawy, zostały w niej określone zasady oraz tryb zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego oznaczonego kodem CN 2710 19 41 do 2710 19 49 oraz kodem CN 3824 90 91, wykorzystywanego do produkcji rolnej, zwanego dalej „olejem napędowym”. Jak wynika z tego przepisu, za każdym razem, gdy ustawa posługuje się sformułowaniem „olej napędowy” chodzi nie o każdy olej napędowy, ale jedynie o olej napędowy oznaczony określonymi kodami, wykorzystywany do produkcji rolnej. Rozpoczynając analizę od wykładni językowej oraz systemowej, należy zauważyć, że przyjęcie wniosku o wykorzystaniu oleju napędowego jako wymaganej przesłanki zwrotu podatku akcyzowego uzasadnione jest samym tytułem ustawy oraz treścią jej art. 1. Ustalenie to potwierdza treść wniosku o zwrot podatku stanowiącego załącznik do rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 czerwca 2013 roku, który zawiera oświadczenie wnioskodawcy, że posiadane przez niego użytki rolne są wykorzystywane do produkcji rolnej. Oświadczenie to składane jest pod groźbą odpowiedzialności karnej. Również wynik wykładni funkcjonalnej potwierdza przyjęty wniosek. Skoro bowiem założoną funkcją ustawy jest obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski, to zwrot podatku akcyzowego musi się wiązać z prowadzeniem produkcji rolnej, a nie jedynie z posiadaniem gruntu rolnego.

W literaturze przedmiotu wyrażane jest również stanowisko przeciwne. Wskazuje się, że na podstawie przepisów ustawy nie można uznać wykorzystywania oleju napędowego do produkcji rolnej za przesłankę

¹⁶ Por. M. Popławski, R. Dowgier, Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Komentarz, Warszawa 2006, s. 14-15.

zwrotu podatku akcyzowego¹⁷. Zgodnie z tym poglądem, do zwrotu podatku akcyzowego wystarczy, że wnioskodawca jest producentem rolnym, a więc posiada określony obszar gruntów rolnych, oraz złoży w stosownym terminie, na odpowiednim formularzu oraz do właściwego organu wniosek o zwrot, do którego załączy faktury VAT albo ich kopie¹⁸. Wydaje się, że formalnie ustawa łączy zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego z jego wykorzystaniem do produkcji rolnej, ale jednocześnie nie daje organom wydającym decyzję w sprawie zwrotu podatku żadnej możliwości kontroli czy olej napędowy został rzeczywiście wykorzystany do produkcji rolnej. Przyjęty w ustawie tryb postępowania w sprawie zwrotu podatku akcyzowego nie daje organowi wydającemu decyzję prawnych możliwości weryfikacji, czy przedstawione przez wnioskodawcę faktury VAT albo ich kopie dotyczą oleju napędowego faktycznie wykorzystywanego do produkcji rolnej¹⁹. Jest to jeden z podstawowych mankamentów analizowanej ustawy, który powoduje, że założona funkcja nie może być w rzeczywistości realizowana. W praktyce możliwe jest bowiem, że o zwrot podatku akcyzowego będą ubiegały się osoby, które są posiadaczami co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, a które nie prowadzą na tym gruncie działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

Jak było już wskazywane wcześniej, do wniosku o zwrot podatku akcyzowego wnioskodawca dołącza faktury VAT albo ich kopie, stanowiące dowód zakupu oleju napędowego w okresie 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Przepis ten nie wymaga, aby olej napędowy został użyty do napędzania urządzeń rolniczych. Co więcej, przepis ten ani inne przepisy ustawy nie uzależniają zwrotu podatku od posiadania jakichkolwiek urządzeń rolniczych²⁰. W praktyce trudno sobie wyobrazić

¹⁷ S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, wzory pism, przepisy*, Warszawa 2009, s. 15.

¹⁸ Tamże.

¹⁹ M. Popławski, R. Dowgier, op. cit., s. 14-15.

²⁰ Por. L. Etel, *Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego – problemy praktyczne* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe*

prowadzenie działalności rolniczej, nie posiadając urządzeń rolniczych. Jest to kolejny mankament ustawy, który potwierdza, że jej funkcja założona nie może być w pełni realizowana. Jak bowiem wynika z treści ustawy, producenci rolni mogą otrzymać zwrot podatku akcyzowego, nie posiadając żadnego sprzętu rolniczego, a jedynie np. samochód osobowy. Na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi w odpowiedzi na pytanie: „Czy do wniosku o zwrot podatku akcyzowego mogą być załączone faktury dokumentujące sprzedaż oleju napędowego do pojazdów samochodowych?” można znaleźć odpowiedź: „Do wniosku o zwrot podatku akcyzowego mogą być załączone faktury dokumentujące sprzedaż oleju napędowego do pojazdów samochodowych, pod warunkiem, że olej napędowy został wykorzystany do produkcji rolnej”²¹. Informacja na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi potwierdza wniosek, że nie jest konieczne posiadanie jakiegokolwiek sprzętu rolniczego, aby otrzymać zwrot podatku akcyzowego, a wystarczy oświadczenie wnioskodawcy, które jak było wskazywane wyżej, ma jedynie formalny charakter, że olej napędowy został wykorzystany do produkcji rolnej.

Kwotę zwrotu podatku akcyzowego ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu, w ramach rocznego limitu. Limit ten określa 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. Z tak przyjętej metody wyliczania limitu zwrotu podatku akcyzowego wynika, że maksymalny roczny poziom zużycia

źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007, s. 269.

²¹ Najczęściej zadawane pytania dotyczące zwrotu podatku akcyzowego od zakupionego paliwa rolniczego, Biuletyn Informacji Publicznej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, <https://bip.minrol.gov.pl/Informacje-Branzowe/Zwrot-podatku-akcyzowego/Najczesciej-zadawane-pytania-dotyczace-zwrotu-podatku-akcyzowego-od-zakupionego-paliwa-rolniczego2> [dostęp dnia: 15.02.2018].

oleju napędowego, uprawniający do zwrotu podatku, wynosi 86 litrów na 1 ha użytków rolnych. Przyjęta regulacja rocznego limitu zwrotu nie uwzględnia faktu, że ilość wykorzystywanego oleju napędowego dla poszczególnych upraw może być różna. W poszczególnych gospodarstwach rolnych zużycie jednostkowe oleju napędowego jest silnie zróżnicowane w zależności od struktury użytków rolnych, ukierunkowania, intensywności i technologii produkcji oraz warunków naturalnych. Zużycie oleju napędowego na gruntach ornych jest na ogół większe, a na trwałych użytkach zielonych – mniejsze od przeciętnego, zaś na gruntach ornych produkcja warzyw czy roślin okopowych wymaga większych nakładów oleju napędowego niż produkcja zbóż. W warunkach tego samego rodzaju produkcji nakłady energii ponoszone w działalności rolniczej na glebach ciężkich są większe niż na glebach lekkich²². W danych statystycznych wynika, że średnie roczne zużycie oleju napędowego wynosi przykładowo 127 litrów na hektar upraw zbóż, 177 litrów na hektar upraw ziemniaków i 304 litry na hektar upraw buraka cukrowego²³, przy ustawowym limicie zwrotu wynoszącym 86 litrów na 1 ha użytków rolnych. Przyjęte w ustawie rozwiązanie wyliczania maksymalnego limitu zwrotu podatku akcyzowego bez jego indywidualizacji na poszczególne uprawy powoduje, że producenci rolni prowadzący działalność rolniczą w zakresie upraw wymagających większych nakładów energii (np. burak cukrowy) są w gorszej sytuacji niż ci, którzy prowadzą działalność w zakresie upraw wymagających niższych nakładów energii (np. zboża). Dla wszystkich uprawnionych wskaźnik „liczby 86” przy obliczaniu limitu zwrotu jest taki sam. Co więcej, warto również zwrócić uwagę, że od początku obowiązywania ustawy limit roczny 86 litrów oleju napędowego na 1 ha użytków rolnych nie został ani razu podwyższony. Wskazany brak indywidualizacji limitu zwrotu podatku w zależności od rodzaju upraw jest kolejnym argumentem potwierdzającym, że założona funkcja ustawy nie może być faktycznie realizowana.

²² J. Pawlak, Zużycie oleju napędowego w rolnictwie polskim, Problemy inżynierii rolniczej 2012, z. 3, s. 58-59.

²³ Tamże, s. 61.

Należy zwrócić również uwagę, że zgodnie z art. 1 analizowanej ustawy zwrot podatku akcyzowego dotyczy wyłącznie oleju napędowego oznaczonego kodem CN 2710 19 41 do 2710 19 49 oraz kodem CN 3824 90 91²⁴. Przyjęte rozwiązanie jest racjonalne, ponieważ ma uniemożliwiać uzyskiwanie zwrotu podatku do paliw nie będących wykorzystywanych do produkcji rolnej. Jednak zgodnie z art. 106e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług²⁵ na fakturze nie jest wymagane podanie kodu CN oleju napędowego. Przekłada się to na to, że organy wydające decyzje w sprawie zwrotu podatku akcyzowego nie mają możliwości weryfikacji czy przedłożone przez wnioskodawcę faktury dotyczą oleju napędowego oznaczonego jednym z tych kodów. Należy to uznać za kolejny mankament analizowanej ustawy, który utrudnia realizację jej założonych funkcji.

4. Wnioski

Przedstawienie i zbadanie instytucji zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej prowadzi do następujących wniosków:

- 1) korzyści z tej instytucji mogą faktycznie osiągać osoby nie będące producentami rolnymi,
- 2) brak korelacji pomiędzy zwrotem podatku a wykorzystaniem oleju napędowego do produkcji rolnej,
- 3) możliwość otrzymania zwrotu w sytuacji, gdy dany podmiot nie posiada żadnego urządzenia rolniczego,
- 4) brak indywidualizacji limitu zwrotu i jego utrzymywanie od 10 lat na tym samym poziomie,
- 5) brak obowiązku ustalenia kodu oleju napędowego na fakturze VAT.

Na tej podstawie należy stwierdzić, że regulacja materialnoprawna i proceduralna ustawy z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku

²⁴ Zgodnie z art. 1a zmiany oznaczenia oleju napędowego w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w zakresie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, jeżeli nie zostały określone w tej ustawie.

²⁵ Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.

akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej nie realizuje założonych przez projektodawcę funkcji rzeczywistego wsparcia polskiego rolnictwa przez obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych na terenie Polski.

BIBLIOGRAFIA

- Etel L., Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego – problemy praktyczne [w:] Głuchowski J., Pomorska A., Szołno-Koguc J. (red.), Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007.
- Miemiec W., Pest P., The development of agricultural production and refund of excise tax [w:] Essential problems with taxation of agriculture, M. Burzec, P. Smoleń (red.), Lublin 2017, s. 91-100.
- Miemiec W., Podatek akcyzowy [w:] H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 270.
- Pawlak J., Zużycie oleju napędowego w rolnictwie polskim, Problemy inżynierii rolniczej 2012, z. 3.
- Popławski M., Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, Państwo i Prawo 2007, z. 9.
- Popławski M., Dowgier R., Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Komentarz, Warszawa 2006.
- Popławski M., Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009.
- Popławski M., Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku [w:] J. Głuchowski, Pomorska A., J. Szołno-Koguc (red.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009.
- Presnarowicz S., Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, wzory pism, przepisy, Warszawa 2009.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zwrocie części podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, Druk Sejmowy nr 284/V kad.