

ANETA BIAŁY

PODATEK AKCYZOWY A WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE  
NABYCIE POJAZDU W PRAKTYCE ORGANÓW  
PODATKOWYCH I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH  
W POLSCE  
(WYBRANE ASPEKTY)

Niniejszy artykuł stanowi kontynuację zagadnień związanych z problematyką podatku akcyzowego w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu w kontekście jego klasyfikacji do właściwej pozycji Scalonej Nomenklatury<sup>1</sup>. Autorka dokonała analizy przepisów prawa w pierwszej części publikacji pt. *Podatek akcyzowy a wewnątrzspółnotowe nabycie pojazdu według regulacji prawnych obowiązujących w Polsce (wybrane aspekty)*<sup>2</sup> (dalej: część pierwsza), w której uwaga skupiona była na omówieniu szczegółowych zasad stosowanych przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne przy dokonywaniu przyporządkowania do określonej normy CN. Przyporządkowanie do określonej normy CN, w przedmiotowym przypadku CN 8703 lub 8704, jest niezwykle istotne, przede wszystkim z punktu widzenia podmiotu, który dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu. Klasyfikacja ta decyduje bowiem o powstaniu po stronie nabywcy zobowiązania podatkowego, co wiąże się z koniecznością uiszczenia podatku akcyzowego we właściwej wysokości (norma CN 8703) lub

---

Dr ANETA BIAŁY – adiunkt II Katedry Prawa Cywilnego, Instytut Prawa, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Al. Raclawickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: anetabialy1@wp.pl

<sup>1</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie scalonej nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm. [dalej: normy CN].

<sup>2</sup> A. BIAŁY, *Podatek akcyzowy a wewnątrzspółnotowe nabycie pojazdu według regulacji prawnych obowiązujących w Polsce (wybrane aspekty)*, „Roczniki Nauk Prawnych” 25 (2015), nr 2, s. 7-20.

też braku takiego zobowiązania (norma CN 8704). Celem niniejszego opracowania jest próba ukazania sposobu wykorzystania tych przepisów przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, poprzez odniesienie do praktycznej strony istniejących regulacji prawnych. Przy czym autorka podejmie próbę analizy praktyk stosowanych przez organy podatkowe i sądy administracyjne w kontekście interpretacji wszelkich niejasności, wynikających z obowiązujących przepisów na niekorzyść podmiotu, który dokonał nabycia wewnątrzspółnotowego pojazdu, co jest jednoznaczne z klasyfikacją rodzącą obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego. Wydaje się również konieczne dokonanie ich oceny poprzez wskazanie nieprawidłowości, które w ocenie autorki pojawiają się nazbyt często, co może rodzić niebezpieczeństwo łamania podstawowych zasad, w tym tych gwarantowanych w Konstytucji RP z 1997 r.<sup>3</sup>, tj. art. 2, art. 7, art. 45 ust.1.

## 1. PODSTAWOWA FUNKCJA POJAZDU A FAKTYCZNE PRZEZNACZENIE POJAZDU

Celem uporządkowania dalszych wywodów, bez jednoczesnych powtórzeń informacji zawartych w części pierwszej, należy jedynie przypomnieć, że podstawową regulację prawną stosowaną dla oceny klasyfikacji pojazdu stanowią: rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie scalonej nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE, polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.)<sup>4</sup>, ustawa o podatku akcyzowym<sup>5</sup> oraz Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy celnej<sup>6</sup>.

Mając na uwadze podstawowy cel niniejszego opracowania, należy założyć, że istotą problemu przy klasyfikacji pojazdu jest jego zasadnicze wykorzystanie przez podmiot, który dokonał nabycia wewnątrzspółnotowego, przy wyraźnym

---

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997, Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie scalonej nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE, polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm. [dalej: rozporządzenie Rady].

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j.: Dz.U. 2014, Nr 752 z późn. zm. [dalej: u.p.a.].

<sup>6</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy celnej, MP 2006, Nr 86, poz. 880.

zaznaczeniu, że chodzi tylko o pojazdy, których klasyfikacja nie jest jednoznaczna. W pozostałych przypadkach w zasadzie nie następuje ona większych problemów.

W praktyce to właśnie ocena faktycznego przeznaczenia pojazdu napotyka największe trudności, często z negatywnym skutkiem dla nabywcy.

Mając na względzie kontekst omawianego tu zagadnienia przedstawiony w części pierwszej, a odnoszący się do praktyki organów celnych i sądów administracyjnych, nie można zgodzić się z twierdzeniem, nągminnie spotykanym w indywidualnych interpretacjach podatkowych i decyzjach określających wysokość podatku akcyzowego, że różnica między przeznaczeniem samochodów kwalifikowana do pozycji 8703 lub 8704 polega na tym, że pojazdy samochodowe z pozycji 8704 służą tylko do transportu towarowego, a nie do przewozu osób, nawet jeśli jest to tylko sytuacja incydentalna. Natomiast w praktyce orzeczniczej wyraźnie widoczny jest pewien dysonans, polegający na istnieniu właściwej argumentacji w uzasadnieniach wyroków, przy jednoczesnym wyciągnięciu z nich błędnych wniosków, co prowadzi do wydawania wyroków niekorzystnych dla podatników. Z jednej strony sądy prezentują pogląd, zgodnie z którym, kiedy konstrukcja i wyposażenie pojazdu wskazują, że jest on w głównej mierze przeznaczony do przewozu osób, a przewóz towarów stanowi jego uboczną funkcję, wtedy taki pojazd należy zakwalifikować do samochodów osobowych CN 8703 podlegających akcyzie. Natomiast gdy głównym przeznaczeniem danego pojazdu jest przewóz towarów, a przewóz osób stanowi tylko uzupełnienie funkcjonalności pojazdu, wtedy takie pojazdy należy klasyfikować do samochodów ciężarowych CN 8704 niepodlegających akcyzie<sup>7</sup>. A z drugiej strony, powołując się na powyższy argument, dokonują oceny jedynie na podstawie wyposażenia pojazdu, a nie jego faktycznego przeznaczenia<sup>8</sup>. Tym samym już na tym etapie widać, że w praktyce utożsamia się dwa pojęcia: „faktyczne przeznaczenie pojazdu” i „podstawowa funkcja pojazdu”.

Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że klasyfikacja pojazdu do kategorii samochodów osobowych musi zostać stwierdzona po ustaleniu funkcji użytkowej pojazdu, dokonywanej na podstawie cech konstrukcyjnych, wyposażenia i ogólnego wyglądu pojazdu<sup>9</sup>. NSA pomija zatem w ustaleniach badanie faktycznego przeznaczenia pojazdu. Nie można bowiem, zdaniem autorki, uznać za

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 237/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) [dostęp: 07.09.2015].

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1337/10, LEX nr 786236; wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 1119/12, LEX nr 1487690.

<sup>9</sup> Wyrok NSA z dnia 26 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 1119/12, LEX nr 1487690.

tożsame pojęć: „podstawowa funkcja pojazdu” i „przeznaczenie pojazdu”. To właśnie brak jednolitości w interpretacji tych pojęć, a nawet ich utożsamianie przez organy i sądy<sup>10</sup>, powoduje tak poważne rozbieżności w ocenie przez nich dokonywanej w zestawieniu z interpretacją nabywców pojazdów. Konieczne jest zatem rozróżnienie tych pojęć i ujednoczenie praktyk. Sprzeczność zdaniem autorki wynika ze sztandarowego stwierdzenia, na które z reguły powołują się organy i sądy w praktyce, wydając kolejne decyzje i wyroki. Mianowicie, przytaczając fragment jednego z orzeczeń: „W sytuacji, gdy konstrukcja i wyposażenie pojazdu wskazują, że dany pojazd jest w głównej mierze przeznaczony do przewozu osób, a przewóz towarów stanowi jego uboczną funkcję, wtedy należy go zaklasyfikować do samochodów osobowych CN 8703, podlegających akcyzie. Jednakże, jeżeli głównym przeznaczeniem danego pojazdu jest przewóz towarów, a przewóz osób stanowi tylko uzupełnienie jego funkcjonalności, wtedy pojazd należy klasyfikować do samochodów ciężarowych CN 8704, niepodlegających opodatkowaniu akcyzą”<sup>11</sup>, należy zadać pytanie: Czy zatem sytuację, w której nabyty pojazd ma wyposażenie świadczące o tym, że mógłby służyć zasadniczo do przewozu osób, należy utożsamiać z faktem, iż taka sama jest jego podstawowa funkcja i przeznaczenie, a zatem nie może służyć do przewozu towarów?

Otóż zdaniem autorki należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Jeśli bowiem wyposażenie pojazdu wskazuje na jego funkcję – przewóz osób, nie można automatycznie stwierdzać, że nie może służyć do przewozu towarów, a przewóz osób może mieć charakter uboczny, incydentalny. To właśnie przeznaczenie pojazdu powinno determinować zaliczenie go do określonej normy CN, a nie jego funkcja. Dopiero rozróżnienie tych pojęć pozwoliłoby organom podatkowym i sądom administracyjnym na prawidłową ocenę konkretnej sprawy. O ile zatem nabywca byłby w stanie wykazać i udowodnić, że pomimo podstawowej funkcji nabytego pojazdu – zasadniczo przewóz osób, pojazd służy faktycznie do przewozu towarów, to powinien być zaliczony do normy CN 8704, i tym samym nabywca byłby zwolniony z obowiązku zapłaty podatku akcyzowego<sup>12</sup>. Takie postępowanie pozwoliłoby na uniknięcie działań pozornie tylko zmieniających

---

<sup>10</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I GSK 770/09, LEX nr 707993; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 142/14, LEX nr 1512024; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 266/10, LEX nr 648114; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 909/13, LEX nr 1429109.

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 98/14, LEX nr 1518450.

<sup>12</sup> Por. np. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/OI 720/12, LEX nr 1298355; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/OI 920/14, LEX nr 1653022.

przeznaczenie pojazdu przez nabywcę w kraju nabycia. Brak transparentności w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych powoduje, że nabywcy pojazdów osobowych celem uniknięcia podatku akcyzowego dokonują jedynie prowizorycznych zmian, mających świadczyć o zmianie przeznaczenia i jednocześnie funkcji pojazdu. Niebawem po sprowadzeniu pojazdu na polski obszar celny zmiany te są usuwane. Taka praktyka nie zasługuje oczywiście na akceptację. Należy również dodać, że przez organy celne dość często wszczynane są postępowania, mające na celu wydanie decyzji określającej zaliczenie pojazdu do właściwej normy CN, i z reguły przynależą do normy 8703, co pozostaje w zgodzie z rzeczywistym przeznaczeniem pojazdu<sup>13</sup>, a nie tylko jego funkcją wskazaną przez producenta pojazdu.

W świetle powyższych uwag, mając na względzie interes nabywcy, można wysunąć kolejny wniosek, że w takim razie elementy świadczące o podwyższonym standardzie danego pojazdu, rozpatrywanego jako całość, nie powinny być traktowane jako jedyny i najważniejszy wyznacznik przeznaczenia pojazdu. W tym celu pewnym ułatwieniem powinna być ocena uwzględniająca m.in. segment aut, do jakiego konkretny pojazd należy, oraz jego markę. Tak więc np. pojazdy marki Mercedes Vito, klasyfikowane w segmencie średnich aut dostawczych, fabrycznie posiadają już lepszy standard wyposażenia niż inne samochody, co potwierdzać ma także ich renomę i uzasadniać wyższą cenę. Przy czym w tym przypadku podwyższony standard obejmować może również część ładunkową.

Nie bez wpływu niejednokrotnie na prawidłowe przyporządkowanie pojazdu do właściwej normy CN miałyby również analiza charakteru prowadzonej przez nabywcę działalności gospodarczej przy założeniu, że pojazd został nabyty w celach związanych z jej prowadzeniem i organizacją. Tytułem przykładu można przedstawić następujący stan faktyczny: Podmiot, który dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia, prowadzi działalność gospodarczą, której przedmiotem jest świadczenie usług o podwyższonym standardzie – produkcja i dystrybucja luksusowych nakryć głowy.

Trudno w tym przypadku nie zgodzić się z twierdzeniem, że do dystrybucji towarów z segmentu towarów luksusowych i delikatnych producent nie będzie wykorzystywał pojazdu, jaki zwykle kojarzy się z prowadzeniem działalności gospodarczej w Polsce w aspekcie przewozu towarów. Oczywiście jest zatem, że producent, aby sprostać konkurencji i funkcjonować na rynku, musi zachować najwyższe standardy kompatybilne z charakterem prowadzonej działalności. Z tego też względu należy przyjąć za wysoce prawdopodobne, że nabydzie pojazd

<sup>13</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 1016/11, LEX nr 1336142.

służący jedynie do przewozu towarów – luksusowych nakryć głowy, ale o podwyższonym standardzie. W związku z tym w świetle praktyk polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych wskazany przykład pokazuje, że nabywca pojazdu o podwyższonym standardzie zobowiązany jest do zapłaty podatku akcyzowego, mimo że nabyty pojazd jest przeznaczony tylko i wyłącznie do przewozu towarów, nawet jeśli konstrukcja pojazdu umożliwia przewóz osób. Zatem nawet jeśli funkcją pojazdu jest przewóz osób, to faktycznym przeznaczeniem może być przewóz towarów.

W praktyce dosyć często zdarza się również, że nabyty pojazd, w świetle posiadanej dokumentacji, w tym dokumentacji kraju pochodzenia pojazdu, jest samochodem ciężarowym i dla celów poboru akcyzy w przedmiotowym przypadku, zdaniem nabywcy, nie może zostać uznany za samochód osobowy. Nadanie mu cech samochodu osobowego często stoi w oczywistej sprzeczności z podstawowym przeznaczeniem, jaki pojazd ten spełnia, i podstawowym celem jego zakupu oraz dalszego wykorzystania.

Autorka nie stoi na stanowisku, że należy dokonywać klasyfikacji bez odniesienia do obowiązujących w tym względzie przepisów. Jednak w przypadku, gdy podlegają one interpretacji z uwagi na brak ich transparentności, to ich wykładnia powinna być prowadzona z uwzględnieniem nie tylko interesu fiskalnego państwa, ale przede wszystkim powinna mieć na względzie dobro i interes obywatela – podatnika.

Potwierdzeniem powyższego są zapisy Scalonej Nomenklatury, określonej przez przepisy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej<sup>14</sup>. Zgodnie z jej zapisem, w przypadku pojazdów należy odnieść się do działu 87 pozycji 8701 do 8705. W omawianym zakresie zastosowanie znaleźć może albo pozycja 8703 – pojazdy przeznaczone zasadniczo do przewozu osób włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi), albo 8704 – pojazdy samochodowe do transportu towarowego. Zwykle – jak już wskazano – w uzasadnieniach decyzji organów podatkowych powołuje się, że o wyborze właściwej pozycji decyduje główna funkcja pojazdu. Jeżeli więc głównym przeznaczeniem

---

<sup>14</sup> Rozporządzenie Komisji (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 256 z 07.09.1987) zmienione przez Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1549/2006 z dnia 17 października 2006 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 301 z 31.10.2006) i Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) Nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L. 304 z 31.10.2012).

danego towaru/pojazdu jest przewóz towarów, a przewóz osób stanowi tylko uzupełnienie funkcjonalności pojazdu, wtedy taki pojazd należy klasyfikować do samochodów ciężarowych CN 8704 niepodlegających opodatkowaniu akcyzą. Nie znajduje to jednak potwierdzenia w decyzjach wydawanych przez organy podatkowe i w orzeczeniach sądów administracyjnych, które dokonując oceny odnoszą się jedynie do badania wyposażenia pojazdu i zamysłu producenta, a nie jego faktycznego przeznaczenia. W jednym z orzeczeń znaleźć można stwierdzenie, że możliwość dokonywania zmiany budowy pojazdu w stosunku do wersji fabrycznej ma jedynie wtórny charakter, a zatem nie ma wpływu na kwalifikację pojazdu<sup>15</sup>, co jednoznacznie przesądza o kwalifikacji pojazdu wedle jego funkcji nadanej mu przez producenta.

## 2. ZMIANA PRZEZNACZENIA POJAZDU PRZEZ NABYWCĘ

Kolejną pojawiającą się dość często kwestią jest okoliczność, że w praktyce i w zgodzie z przyjętymi zasadami, po dokonaniu rejestracji na terytorium Polski pojazd, który został zakwalifikowany przez nabywcę do CN 8704, co zostało następnie zaakceptowane przez urząd celny, może w przyszłości zostać zmodyfikowany w ten sposób, że nie będzie on służył do przewozu towarów, a jedynie do przewozu osób. Taki przypadek ilustruje następujący przykład. Obywatel polski dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu ciężarowego, a następnie już na terytorium Polski przeprowadził w nim przeróbki, polegające np. na montażu dodatkowych siedzeń (skutkujących tym, że w pojeździe zamiast dwóch będzie 4, 5 lub 7 siedzeń) oraz usunięciu trwałej przegrody za pierwszym rzędem siedzeń. Po dokonaniu tych przeróbek pojazd nadal pozostanie zarejestrowany na terenie kraju jako samochód ciężarowy. W takim przypadku obowiązek zapłaty podatku akcyzowego nie powstanie. Bez znaczenia dla celów podatku akcyzowego bowiem pozostaje przeróbka samochodu po jego sprowadzeniu na terytorium Polski. Reasumując, wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodów ciężarowych, klasyfikowanych do kodu CN 8704, ich dalsza sprzedaż na terytorium kraju, jak i zmiany dokonywane przez nabywcę po ich zarejestrowaniu, zgodnie z przepisami ustawy – Prawo o ruchu drogowym nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, nawet jeśli ich faktycznym przeznaczeniem będzie, po dokonanych przeróbkach, przewóz osób<sup>16</sup>. Z powyższych ustaleń można wysnuć wniosek, że

<sup>15</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 1452/12, LEX nr 1487714.

<sup>16</sup> Por. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23 maja 2011 r., nr IPTPP3/443-3/11-IB, <http://inforfk.pl/katalogi/artykuly/tresc,0102,wy,SIP.2011.002.007274128,in->

korzystniejszym rozwiązaniem mającym w istocie na celu ominięcie przepisów prawa, jest wewnątrzspółnotowe nabycie pojazdu w kraju jego pochodzenia uznanego za pojazd ciężarowy, a następnie – po jego sprowadzeniu na terytorium Polski jego istotna zmiana, która doprowadzi do całkowitej zmiany jego funkcji i przeznaczenia. Taka praktyka jest powszechnie akceptowana zarówno przez organy podatkowe<sup>17</sup>, jak i sądy administracyjne, a w opinii autorki trudna do zaakceptowania.

Odnosząc się zaś do sytuacji odwrotnej, w toczących się postępowaniach pojazdy nabyte, a następnie zarejestrowane jako pojazdy ciężarowe, jedynie dla potrzeb podatku akcyzowego zostają przez organ podatkowy sklasyfikowane jako pojazdy osobowe. Taka sytuacja w ocenie autorki jest niedopuszczalna, ponieważ klasyfikacja ta jest dokonywana bez przeprowadzenia szczegółowego postępowania, mającego na celu wyjaśnienie, czy przedmiotowy pojazd służy zasadniczo do przewozu osób, czy też przewozu towarów, a nadto bez badania faktycznego przeznaczenia pojazdu, o czym była mowa w punkcie 1 niniejszego artykułu.

### 3. INTERPRETACJA POJĘCIA „SAMOCHÓD OSOBOWY” W KONTEKŚCIE ZALICZENIA POJAZDU DO OKREŚLONEJ NORMY SCALONEJ NOMENKLATURY

Kontynuując analizę, należy przypomnieć pojęcie „samochód osobowy” i podjąć próbę dokonania jego wykładni gramatycznej. Mając na uwadze, że stanowi on przedmiot opodatkowania akcyzą, definicję legalną znaleźć można w art. 100 ust. 4 u.p.a.; na podstawie brzmienia wskazanego przepisu: „Samochody osobowe są to pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703 przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wysłanymi, z wyłączeniem pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów,

---

terpretacja-indywidualna-z-dnia-23052011-sygn-IPTPP34433112IB-dyrektor-izbyskarbowej.html [dostęp: 25.06.2015].

<sup>17</sup> Por. np. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 czerwca 2014 r., ILPP3/443-48/14-2/TW, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/ilpp3-443-48-14-2-tw?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazdu> [dostęp: 25.06.2015]; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 stycznia 2014 r., ITPP3/443-527/13/JK, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/itpp3-443-527-13-jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazdu> [dostęp: 25.06.2015]; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 listopada 2013 r., ITPP3/443-387/13/JK, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/itpp3-443-387-13-jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazdu> [dostęp: 25.06.2015].

które nie wymagają rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym”. Treść definicji wyraźnie wskazuje, że samochód osobowy został zdefiniowany wyłącznie na potrzeby poboru podatku akcyzowego, a opodatkowaniu akcyzą podlegają: pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703, przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż uwzględnione w pozycji CN 8702).

Problematyczne na podstawie powyższych słów jest stwierdzenie, czy samo ustalenie zasadniczego przeznaczenia danego pojazdu definitywnie będzie determinowało opodatkowanie danego pojazdu podatkiem akcyzowym od wewnątrzspółnotowego nabycia samochodów osobowych. W tym celu należy dokonać wnikliwej analizy art. 100 ust. 4 u.p.a. Już sama budowa tego przepisu może budzić wątpliwości. Przepis ten wskazuje bowiem, że opodatkowaniu akcyzą podlegają także między innymi pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703, przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi). W toczących się postępowaniach tak przed organami celnymi, jak i sądami administracyjnymi skarżący stwierdzają, że interpretacja tego przepisu musi sprowadzać się do wyników wykładni gramatycznej. A zatem odnosząc uwagi konkretnie do pojazdów typu „kombi” należałoby przyjąć, że tylko takie pojazdy, które są jednocześnie zasadniczo przeznaczone do przewozu osób, podlegać winny opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Wskazuje na to znaczenie słowa „włącznie”, którym posłużył się ustawodawca w celu zestawienia ze sobą przeznaczonych zasadniczo do przewozu osób pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów mechanicznych objętych pozycją CN 8703 oraz właśnie auta kombi. Według *Słownika języka polskiego*<sup>18</sup> słowo „wyłącznie” jest to „partykuła włączająca do zakresu charakteryzowanej w zdaniu całości jej ostatni element”. Mając zatem na uwadze brzmienie art. 100 ust. 4 u.p.a. zawierające partykułę „włącznie”, uznać należy, że wyraz ten odnosi się do ostatniego elementu – do pojazdów przeznaczonych zasadniczo do przewozu osób. W tym stanie rzeczy pojazdy typu „kombi”, aby podległy opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, muszą być w pierwszej kolejności przeznaczone zasadniczo do przewozu osób. Taka analiza przepisu nie powinna budzić wątpliwości, odmienna zaś może prowadzić do wniosku dokonywania wykładni przepisu wbrew prawu (*contra legem*).

Uznając za właściwą powyższą interpretację przepisu należy przyjąć, że opodatkowaniu akcyzą podlegają:

<sup>18</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/wlacznie> [dostęp: 21.05.2015].

- 1) pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703; przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż uwzględnione w pozycji CN 8702);
- 2) samochody przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, znajdujące się w pozycji CN 8703, oraz osobowo-towarowe (typu kombi);
- 3) samochody przeznaczone zasadniczo do przewozu osób znajdujące się w pozycji CN 8703 oraz samochody wyścigowe.

W przypadku uznania w/w interpretacji za niewłaściwą, a jednocześnie dokonując wykładni *a contrario* wskazanego przepisu u.p.a., prowadzi to do wniosku, że opodatkowaniu podatkiem akcyzowym nie podlegają:

- 1) pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne inne, niż zasadniczo przeznaczone do transportu osób, lub
- 2) skutery śnieżne o kodzie CN 8703 10 11, lub
- 3) pojazdy typu meleks o kodzie CN 8703 10 18, lub
- 4) pojazdy typu quad o kodzie CN 8703 10 18.

Nie tylko powyższe stanowisko, ale także – a może przede wszystkim – przepis u.p.a. (art. 100 ust. 4) wskazuje na fakt, iż podstawowe kryteria klasyfikacyjne, które przesądzają o podleganiu (lub nie) danego pojazdu samochodowego podatkiem akcyzowym, to: jego zasadnicze przeznaczenie oraz zaliczenie go do normy CN 8703.

Jeżeli bowiem dany pojazd jest jednocześnie zaliczony do normy CN 8703 oraz jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób, to podlega on opodatkowaniu akcyzą jako przedmiot określonych czynności opodatkowanych tym podatkiem. Jeżeli jednak ten pojazd będzie jednocześnie zaliczony do normy CN 8704 oraz będzie przeznaczony zasadniczo do przewozu towarów, to musi on pozostać poza zakresem polskiej ustawy akcyzowej. Wyjątek stanowią tu skutery śnieżne, meleksy oraz quady. Kwestią pierwszorzędną jest zatem ustalenie faktycznego przeznaczenia pojazdu.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzeczeniu WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r.<sup>19</sup> W wyroku tym Sąd stwierdził między innymi, że organy celne powinny zbadać przeznaczenie danego pojazdu, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy i dokumenty przedłożone przez stronę. Jako jeden z dowodów może być brana pod uwagę homologacja. Nie przesądza ona jednak

---

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt. III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409.

ostatecznie o danym przeznaczeniu, które powinno być ustalane na podstawie całości okoliczności<sup>20</sup>.

Zarówno art. 100 ust. 4, jak i Scalona Nomenklatura wskazują na zasadnicze przeznaczenie danego pojazdu jako kryterium klasyfikacyjne do kodu CN 8703 (zasadnicze przeznaczenie do transportu osób) lub CN 8704 (zasadnicze przeznaczenie do transportu towarów). Powyższe stanowisko znalazło potwierdzenie na przykład w powołanym powyżej wyroku WSA w Warszawie (sygn. akt numer III SA/Wa 271/08). W orzeczeniu tym Sąd stwierdził, iż aby dany pojazd mógł podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, musi przede wszystkim być przeznaczony zasadniczo do przewozu osób.

Skoro tak jest w istocie, to w przypadku badania, czy np. pojazd Mercedes Benz VITO jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób, czy też towarów, wydawałoby się, że należy zastosować normy wynikające z Not Wyjaśniających do Scalonej Nomenklatury. Taka jest też praktyka organów i sądów administracyjnych. W ocenie autorki jest to jednak błędne. Jak bowiem stwierdził Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich np. w wyrokach o sygnaturach akt numer: C-250/05<sup>21</sup>, C-400/05<sup>22</sup> oraz C-400/03<sup>23</sup>, Noty Wyjaśniające do Scalonej Nomenklatury (CN) nie mają charakteru wiążącego źródła prawa celnego. Jest to bowiem tylko akt o charakterze pomocniczym, który nie może zmieniać istotnych elementów aktu, w stosunku do którego stanowi źródło pomocnicze. Pomocniczy charakter Not Wyjaśniających do CN wynika także z miejsca ich publikacji (w Dzienniku Urzędowym UE w serii C), tj. tam, gdzie publikowane są akty wspólnotowe, które nie mają charakteru powszechnie obowiązującego. Te ostatnie bowiem są publikowane w Dzienniku Urzędowym UE w serii L. Identyczne w swej wymowie tezy sformułował także WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 11 września 2008 r.<sup>24</sup>

Organy podatkowe z reguły potwierdzają wyżej wskazany charakter Not Wyjaśniających, ale podejmując decyzje w przedmiocie klasyfikacji pojazdu, traktują je zgoła odmiennie.

<sup>20</sup> Odmiennie stanowisko w wyroku WSA w w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 685/11, LEX nr 1084198.

<sup>21</sup> Wyrok ETS z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-250/05, Turbon International GmbH v. Oberfinanzdirektion Koblenz, LEX nr 197785.

<sup>22</sup> Wyrok ETS z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-400/05, B.A.S.Trucks BV v. Staatssecretaris van Financiën, LEX nr 451046.

<sup>23</sup> Wyrok ETS z dnia 8 lipca 2004 r. w sprawie C-400/03, Waterman SAS, dawniej Waterman SA v. Directeur general des douanes et droits indirects, LEX nr 202243.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 303/08, LEX nr 489642.

#### 4. PARAMETRY STOSOWANE PRZY KWALIFIKACJI POJAZDÓW PRZY OCENIE JEGO FAKTYCZNEGO PRZEZNACZENIA I FUNKCJI

Skoro wykluczono Noty Wyjaśniające do CN, jako czynnik decydujący o klasyfikacji pojazdu, to ważny musi być inny parametr. Takim parametrem, który decydował będzie jednocześnie o prawidłowości klasyfikacji do właściwej Normy CN 8704 (lub CN 8703) oraz o przeznaczeniu aut zasadniczo do przewozu towarów (lub osób), może być proporcja ładowności. Jeżeli proporcja ta wskazuje na przewagę ładowności ciężarowej nad ładownością pasażerską, to dany pojazd musi być automatycznie klasyfikowany do Normy CN 8704 oraz jest przeznaczony zasadniczo do przewozu towarów. Jeżeli sytuacja (proporcja) będzie odwrotna, to klasyfikacja będzie się opierała na CN 8703, a pojazd będzie przeznaczony zasadniczo do przewozu osób (podatek akcyzowy od samochodów osobowych będzie należny). Przy czym ten parametr znajdzie zastosowanie głównie do pojazdów typu pick-up, natomiast będzie zasadniczo nieprzydatny w przypadku pojazdów typu furgon, z uwagi na sporne kwestie związane z punktami kotwiczenia siedzeń w części ładunkowej, co zdaniem organów i sądów administracyjnych jednoznacznie świadczy o przeznaczeniu i funkcji pojazdu.

Powyższe stanowisko uwzględnia w szczególności decyzję klasyfikacyjną Komitetu Systemu Zharmonizowanego (decyzja klasyfikacyjna podjęta na 22. sesji Komitetu HS<sup>25</sup>), Ogólne Reguły Interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS), a przede wszystkim zgodne jest z treścią pisma Departamentu Polityki Celnej Ministerstwa Finansów z dnia 20 sierpnia 2007 roku (o sygnaturze akt numer PC-ST-8640/48/EG/2007/2400)<sup>26</sup>.

Z reguły w toku postępowania organy podatkowe nie biorą jednak pod uwagę istotnych elementów wyposażenia pojazdu, które świadczą o tym, że jest to samochód służący do przewozu towarów, w tym właśnie proporcji ładowności. Natomiast wymienia się w decyzjach skrupulatnie wszystkie te elementy, które mogą świadczyć o tym, że pojazd służy lub może służyć do przewozu osób. Tym samym należy jednoznacznie stwierdzić, że postępowanie organów podatkowych nie zmierza w istocie do ustalenia prawdy materialnej, a jedynie do przedstawienia stanu faktycznego w sposób pozwalający zakwalifikować pojazd do pozycji

<sup>25</sup> Decyzja klasyfikacyjna Komitetu Systemu Zharmonizowanego z dnia 28 września 1999 r. (Dz. U. C 274 z 28.09.99), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1999:274:0009:0010:EN:PDF> [dostęp: 09.09.2015].

<sup>26</sup> Pismo Departamentu Polityki Celnej Ministerstwa Finansów z dnia 20 sierpnia 2007 roku (o sygnaturze akt numer PC-ST-8640/48/EG/2007/2400), [http://psus.info/QuickUserfiles/file/65\\_Tajny\\_ok%C3%B3lnik\\_celnik%C3%B3w\\_w\\_sprawie\\_akcyzy\\_od\\_pickup%C3%B3w\\_.pdf](http://psus.info/QuickUserfiles/file/65_Tajny_ok%C3%B3lnik_celnik%C3%B3w_w_sprawie_akcyzy_od_pickup%C3%B3w_.pdf) [dostęp: 15.09.2015].

8703, co uzasadnia ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego stosując reguły interpretacyjne w sposób tożsamy dla stosowania obowiązujących przepisów prawa.

Autorka spotkała się również wielokrotnie z sytuacją, w której w tłumaczeniu książki pojazdu (tłum. wł.) – *Fahrzeugbrief* znajdował się zapis: samochód ciężarowy zamknięty skrzyniowy, lub jego kwalifikacja miała oznaczenie – pojazd ciężarowy LKW N1. Nadto pojazd był wyposażony w drzwi przesuwane na boku pojazdu oraz otwierane z tyłu pojazdu, przeznaczone do załadunku i rozładunku towarów. W pojeździe nie było konieczności montowania stałej przegrody między częścią załadunkową a kabiną kierowcy, ponieważ nie było możliwości swobodnej komunikacji pomiędzy częściami i fakt umieszczenia takiej przegrody nie zmieniał przeznaczenia pojazdu. Tym bardziej że naturalną przegrodę stanowiły fotele kierowcy i pasażera w kabinie, sięgające niemalże do dachu pojazdu. Te elementy jednoznacznie wskazywały na okoliczność, że pojazd ten służył do przewozu towarów, co było pomijane przez organy w postępowaniu dowodowym. W tym samym postępowaniu organ wielokrotnie pomijał zarzuty skarżącego w jednej ze spraw nieuwzględnienia otrzymanej od Polsko-Niemieckiego Centrum Współpracy Służb Granicznych, Policyjnych i Celnych w Świecku informacji, że pojazd „seit Erstzulassung in Deutschland [...] als LKW”<sup>27</sup> – „data pierwszej rejestracji w Niemczech [...] jako pojazd ciężarowy” (tłum. wł.). Brak ustosunkowania się do tego zarzutu został przez organ wytłumaczony brakiem obowiązku ustosunkowania się organu do zarzutów strony, która zaskarżyła decyzję, z uwagi na okoliczność, że nie jest to tryb postępowania cywilnego. W ocenie autorki można zarzucić naruszenie art. 124 Ordynacji podatkowej, tj. naruszenie zasady przekonywania<sup>28</sup>. Taka praktyka budzi również uzasadnione wątpliwości, w świetle jej zgodności z podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego wyrażonymi w kodeksie postępowania administracyjnego (między innymi art. 6, 7 i 8)<sup>29</sup> oraz wskazanymi podstawowymi zasadami konstytucyjnymi.

Podsumowując należałoby uznać za właściwe stanowisko, zgodnie z którym przy ocenie kwalifikacji pojazdu nie powinien mieć zatem znaczenia model i funkcja pojazdu ustalone przez producenta – fabryczne przeznaczenie<sup>30</sup>. Wy-

<sup>27</sup> Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Go 328/14, LEX nr 1518381.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. 2015.613 z późn. zm.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j.: Dz.U. 2013.267 z późn. zm.

<sup>30</sup> Por. przedstawiony stan faktyczny w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 stycznia 2014 r., ITPP3/443-527/13/JK, <http://interpretacje-podatkowe>.

łącznie parametry danego pojazdu ustalone na dzień powstania obowiązku podatkowego powinny mieć znaczenie decydujące o klasyfikacji do określonej normy CN<sup>31</sup>. Nawet jeśli w toku postępowania okazałoby się, że nabyty pojazd pierwotnie nie posiadał homologacji ciężarowej, a następnie w kraju pochodzenia ją nabył i jako taki został sprowadzony na terytorium Polski, to należałoby zakwalifikować go do normy 8704.

Postępowanie organu podatkowego zmierzające do ustalenia przeznaczenia pojazdu często, jak wynika z powyższej analizy, przeprowadzane jest nieprawidłowo. Nieprawidłowość polega na tym, że organ działa w sposób mechaniczny, dopasowując sztywno wygląd pojazdu do norm klasyfikacji o kodzie CN 8703, nie badając faktycznego przeznaczenia pojazdu poprzez analizę jego rzeczywistego stanu, w szczególności w odniesieniu do stopnia zużycia określonych jego elementów. Trudno uznać za logiczne stwierdzenie, że jeśli pojazd ma np. stałe punkty kotwiczenia dodatkowych rzędów siedzeń, to znaczy, że może służyć tylko i wyłącznie do przewozu osób i jest pojazdem osobowym, co uzasadnia jego kwalifikację do normy CN 8703. Wystarczy bowiem, aby rzędy te zostały na stałe z pojazdu usunięte, o czym świadczyć może stan ich zużycia, czy raczej: braku ich zużycia w tym przypadku. Jeśli zatem podstawowego elementu świadczącego o osobowym charakterze pojazdu w nim nie ma, to nie można uznać za logiczne stwierdzenia, że pojazd służy do przewozu osób. Podobnie rzecz ma się w odniesieniu do okien w części transportowej, które są np. przyciemnione właśnie z powodu przewozu towarów.

W świetle czynionych wielokrotnie przez organy podatkowe ustaleń wynika, że podatnik, który zamierza przewozić towary, zmuszony jest do zakupu pojazdu tzw. blaszaka i nie ma prawa podróżować pojazdem o wyższym standardzie, bo wówczas automatycznie kwalifikuje to pojazd do kategorii CN 8703, a nabywcę czyni automatycznie zobowiązanym do uiszczenia podatku akcyzowego. Brak wszechstronnego zebrania i rozpoznania materiału dowodowego często powoduje powyżej opisane negatywne dla nabywcy skutki. Oczywiście autorka zdaje sobie sprawę, że brak jednolitości przepisów stanowić może również pole do nadużyć po stronie nabywców pojazdów, dlatego też jej zdaniem w każdym przypadku decyzja o faktycznym przeznaczeniu pojazdu winna być poprzedzona wnikliwym

---

[org/samochod-osobowy/itpp3-443-527-13-jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazdu](http://org/samochod-osobowy/itpp3-443-527-13-jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazdu) [dostęp: 25.06.2015].

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 303/08, LEX nr 489642; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 czerwca 2009 r., IPPP3/443-177/09-5/CS, <http://interpretacje-podatkowe.org/nabycie-wewnatrzwspolnotowe/ipp34-43-177-09-5-cs> [dostęp: 25.06.2015].

badaniem, przy całkowitym braku automatyzmu po stronie organów podatkowych i sądów administracyjnych. Często zdarza się, że nabywający pojazd, który z natury nie może służyć do przewozu towarów, w opinii nabywcy powinien zostać zaliczony do kategorii pojazdów ciężarowych. Jedynie dla przykładu, często w spornych sprawach pojawia się pojazd Audi Q7. Z tego też względu należy dokonać szczegółowej analizy konkretnego przypadku. Tymczasem w postępowaniach widać rutynę i automatyzm powodujący, że często bez odniesienia do rzeczywistego stanu rzeczy organ podatkowy wydaje decyzję nakładającą obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego od pojazdu, który w istocie służy do przewozu towarów, a zatem winien być kwalifikowany do normy CN 8704.

#### 5. NAJCZĘSTSZE NIEPRAWIDŁOŚCI W PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH PRZY KLASYFIKACJI POJAZDU DO NORMY CN 8703

Należy stwierdzić, że niezmiernie często w uzasadnieniach decyzji organów podatkowych i uzasadnieniach wyroków wydawanych w postępowaniach sądo-administracyjnych nakładających na nabywców pojazdów, znajdują się sprzeczności, które wynikają z następujących błędów wnioskowania:

1. Przy założeniu, że pojazd został nabyty w ramach obrotu wewnątrz-wspólnotowego jako pojazd kwalifikowany do CN 8704, mając za podstawę jego fabryczne przeznaczenie – od nabycia podatek akcyzowy nie jest należny – po wprowadzeniu go na polski obszar właściciel niezwłocznie dokonuje w nim zmian i przekształca w pojazd osobowy – zgodnie z wykładnią obowiązujących przepisów i zapadłymi wyrokami lub interpretacjami indywidualnymi – podatek akcyzowy nie jest należny, ponieważ ocena przeznaczenia pojazdu powinna być dokonywana z daty nabycia<sup>32</sup>.
2. Przy założeniu, że pojazd pierwotnie przeznaczony do przewozu osób został nabyty w ramach obrotu wewnątrz-wspólnotowego, ale jeszcze na terenie kraju zakupu zostało zmienione jego przeznaczenie (trwale<sup>33</sup>) i został zakwalifikowany do pojazdów służących do przewozu towarów, a następnie zakupiony przez podatnika i sprowadzony na polski obszar i użytkowany do przewozu towarów, to zdaniem organu podatkowego podatek akcyzowy jest należy.

<sup>32</sup> Por. np. wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 610/13, LEX nr 1426542.

<sup>33</sup> Por. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 1016/11, LEX nr 1336142.

3. Zasadniczo można dostrzec jeszcze trzecią sytuację, stanowiącą swoistą kombinację dwóch powyższych. Mianowicie należy założyć, że pojazd został wyprodukowany w kraju pochodzenia jako pojazd osobowy, następnie jego cechy konstrukcyjne zostały zmienione, tj. usunięto rzędy siedzeń z części ładunkowej oraz zamontowano stałą przegrodę części pasażerskiej i części ładunkowej (zmiany o charakterze nietrwałym). Następnie wraz z dokumentacją z kraju pochodzenia świadczącą o tym, że jest to pojazd ciężarowy, został sprowadzony na terytorium Polski. Po dopełnieniu wszelkich formalności związanych z kwalifikacją do pozycji CN 8704 i brakiem obowiązku zapłaty podatku akcyzowego, pojazd został przerobiony na pojazd osobowy, tj. zamontowano rzędy siedzeń i usunięto przegrodę. W takiej sytuacji obowiązek zapłaty podatku akcyzowego, zdaniem organów podatkowych, nie powstanie<sup>34</sup>.

Przy czym należy zauważyć, że pomiędzy punktem 2 i 3 zachodzi podobieństwo stanów faktycznych, ale decydującym kryterium rozróżniającym i mającym tym samym ogromny wpływ na istnienie lub nieistnienie obowiązku podatkowego jest moment, w którym zmiany w pojeździe zostały dokonane. W praktyce sądów administracyjnych bierze się to pod uwagę, co ostatecznie determinuje skutek wyrażony w punkcie 2 lub 3. Jeśli nabywca zakupił pojazd, który znacznie wcześniej niż data zakupu został przekształcony na terenie kraju zakupu, tj. z pojazdu osobowego na pojazd ciężarowy, sądy dopuszczają skutek z punktu 3 i orzekają z reguły o braku obowiązku podatkowego po stronie nabywcy. Jeśli natomiast odległość czasowa pomiędzy datą dokonania zmian w pojeździe a datą zakupu jest niewielka, to w zakresie istnienia zobowiązania podatkowego następuje kwalifikacja z punktu 2. Powodem takiego stanu rzeczy jest okoliczność, że sądy w uzasadnieniach często powołują się na celowe działanie nabywcy mające na celu obejście przepisów prawa, polegające na stworzeniu fikcyjnej sytuacji zakupu pojazdu ciężarowego tylko dla celów uniknięcia obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. W tym miejscu znów pojawia się problem utożsamiania pojęć: „podstawowa funkcja” i „faktyczne przeznaczenie pojazdu”.

Kolejną istotną kwestią jest ta, że z informacji przekazywanych w toku postępowania przez organy podatkowe sztandarowy jest zapis, że podstawą prowadzonego postępowania jest ustawa, Scalona Nomenklatura CN i inne dokumenty. W rzeczywistości podstawę wszelkich działań stanowi okólnik Departamentu Polityki Celnej, pismo z 20 sierpnia 2007 r. nr PC-ST-8640/48/EG/2007/2400. Na podstawie tych wytycznych zawartych w piśmie instrukcyjnym organ zarządza z reguły

<sup>34</sup> Por. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 czerwca 2012 r., IPTPP3/443A-59/12-5/KK, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=37468-2012-06-12-dyrektor-izby-skarbowej-w-lodzi-iptpp3-443a-59-12-5-kk> [dostęp: 25.06.2015].

ogłędziny pojazdu, w czasie których uwaga skupiona jest jedynie na wyposażeniu pojazdu. Biorąc pod uwagę kryterium wyposażenia pojazdu, które traktowane jest jako jedyne i najważniejsze przez organ, co wynika z postępowania, można uznać, że ciągnik siodłowy jest samochodem campingowym, ponieważ posiada miejsce na spanie i luksusowe wyposażenie.

Należy zwrócić uwagę na okoliczność, że poza Notami Wyjaśniającymi do Systemu Zharmonizowanego (HS) Komitet HS przyjął w odniesieniu do konkretnych pojazdów samochodowych ujętych w pozycji 8703 i 8704 opinie klasyfikacyjne, które wskazują na to, że przy określeniu klasyfikacji pojazdu do pozycji 8704 kluczowe znaczenie ma ładowność pojazdu. Oceny można dokonać np. biorąc pod uwagę pojazd Mercedes Benz VITO. Należy w tym przypadku ustalić dopuszczalną masę całkowitą pojazdu oraz masę własną pojazdu. W analizowanym przypadku, zgodnie z Dokumentem Identyfikacyjnym Pojazdu stanowiącego załącznik do zaświadczenia o przeprowadzonym badaniu technicznym, pojazd, będący przedmiotem jednego z konkretnych postępowań, wyposażony był w sześć miejsc siedzących, włączając siedzenie kierowcy. Tylko tyle osób – pięć – poza kierowcą mogło znajdować się w pojeździe w czasie jazdy. W przypadku spornej sprawy dane te pozwalały na wyliczenie łącznej masy pasażerów –  $5 \times 70 \text{ kg} + \text{kierowca} = 420 \text{ kg}$ , co przy dopuszczalnej ładowności pojazdu  $1075 \text{ kg}$  pozwalało na ustalenie proporcji ładowności przypadającej na część pasażerską i towarową, odpowiednio:  $420 \text{ kg}$  i  $655 \text{ kg}$ . W efekcie ładowność przedmiotowego pojazdu w ponad 60% wykorzystywana była do przewozu towarów, a w niespełna 40% do przewozu osób, z uwzględnieniem kierowcy. Proporcja ta pozwalała na ustalenie klasyfikacji pojazdu do pozycji 8704. Zdanie WSA było odmienne. Dodać należy, że od 2007 r. organy podatkowe chętnie wskazują na Unię Europejską i jej Noty Wyjaśniające jako źródło prawa. Według organów do pasażerów pojazdu wlicza się kierowcę, a zatem we wzorze na ładowność pasażerską (*passengers capacities*) wystąpi o jedno miejsce więcej i o  $70 \text{ kg}$  więcej. Z tego prosty wniosek, że należy bezwzględnie korzystać z tekstu oryginalnego, zamieszczonego w Dzienniku Urzędowym UE. Z pkt. 7 i 8 Noty wynika, że ładowność powinna być liczona bez uwzględnienia kierowcy. Jeśli zatem uwagi te zostaną odniesione do przedmiotowego pojazdu, to stosunek części towarowej do części pasażerskiej ulegnie dodatkowemu zwiększeniu o  $70 \text{ kg}$ . Zaznaczyć należy, że z treści zapisów wynika, że Noty spełniają rolę wskazówek, które nie są przesądzające w sprawie klasyfikacji pojazdu, a jedynie mogą być brane pod uwagę. W Polsce wytworzył się standard, że wskazówki stały się żelaznymi zasadami, wśród których wyposażenie samochodu w popielniczki, pasy, zagłówki uczynione zostało kryterium ważniejszym od budowy tegoż samochodu, jako samochodu przeznaczonego do przewożenia cięż-

zarów, czyli samochodu ciężarowego. Takie „luksusowe” wyposażenie ma według organów podatkowych i sądów administracyjnych przesądzać o osobowym charakterze samochodu, np. typu Mercedes Benz VITO. Wniosek taki jest tym bardziej uzasadniony, że sądy stoją na stanowisku, iż kryterium ładowności stanowi jedynie przesłankę interpretacyjną i ma jedynie pomocniczy charakter. Nawet więc w przypadku, gdy kryterium ładowności przemawia na korzyść kwalifikacji pojazdu do normy CN-8704, podatnik nie może być pewien korzystnego dla siebie rozstrzygnięcia<sup>35</sup>.

Kolejnym kryterium decydującym o klasyfikacji taryfowej pojazdów jest proporcja wewnętrznej długości podłogi części pojazdu, służącej do transportu towarów, do długości rozstawu osi pojazdu, jaka właściwa jest do pojazdów typu pick-up. Jeśli długość podłogi jest większa niż 50% długości osi pojazdu, będzie on klasyfikowany do pozycji 8704. Ten element z reguły jest pozytywnie rozpatrywany przez organy podatkowe w chwili obecnej, tj. na korzyść nabywcy.

Kończąc należy jedynie przypomnieć, że klasyfikacja pojazdów zdaniem sądów administracyjnych celem ustalenia przeznaczenia pojazdu, nie może być dokonywana na podstawie przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym. Według sądów przepisy te mają zastosowanie jedynie do rejestracji pojazdu i pozostają bez związku z problematyką zobowiązań wynikających z u.p.a.<sup>36</sup>

\*

Mając powyższe na uwadze, zasadny wydaje się wniosek, że postępowania organów podatkowych i sądów administracyjnych naruszają często jedną z naczelných zasad prawa podatkowego *in dubio pro tributario*, która oznacza nakaz rozstrzygnięcia w razie wątpliwości na korzyść podatnika, albo przynajmniej zakaz rozstrzygnięcia na jego niekorzyść wszelkich wątpliwości faktycznych oraz prawnych.

Wydaje się zatem uzasadniony postulat ujednoczenia praktyki stosowania przepisów przez organy podatkowe, a w dalszej kolejności – sądy administracyjne, tak aby uniknąć rozbieżności orzecznictwa, co przyczyniłoby się zapewne do realizacji zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa. Przed

---

<sup>35</sup> Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 669/12, LEX nr 1339665

<sup>36</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 685/11, LEX nr 1084198; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Go 201/13, LEX nr 1327852; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 142/14, LEX nr 1512024.

wszystkim zaś konieczne jest dokonanie rozróżnienia obu podstawowych dla omawianej kwestii pojęć: „faktyczne przeznaczenia” i „podstawowa funkcja pojazdu”.

Stan prawny na dzień 1 grudnia 2015 r.

## BIBLIOGRAFIA

### ŹRÓDŁA PRAWA

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997, Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie scalonej nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE, polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.
- Rozporządzenie Komisji (EWG) Nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. L 256 z 07.09.1987) zmienione przez Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1549/2006 z dnia 17 października 2006 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.U. L 301 z 31.10.2006.
- Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) Nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz.U. L 304 z 31.10.2012.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j.: Dz.U. 2013.267 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. 2015.613 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym t.j.: Dz.U. 2014, Nr 752 z późn. zm.
- Decyzja klasyfikacyjna Komitetu Systemu Zharmonizowanego z dnia 28 września 1999 r., Dz.U. C 274 z 28.09.1999, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1999:274:0009:0010:EN:PDF> [dostęp: 09.09.2015].
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy celnej, MP 2006, Nr 86, poz. 880.

### ORZECZNICTWO

- Wyrok ETS z dnia 8 lipca 2004 r. w sprawie C-400/03, Waterman SAS, dawniej Waterman SA v. Directeur general des douanes et droits indirects, LEX nr 202243.
- Wyrok ETS z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-250/05, Turbon International

- GmbH v. Oberfinanzdirektion Koblenz, LEX nr 197785.
- Wyrok ETS z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-400/05, B.A.S.Trucks BV v. Staatssecretaris van Financien, LEX nr 451046.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 303/08, LEX nr 489642.
- Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I GSK 770/09, LEX nr 707993.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 266/10, LEX nr 648114.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1337/10, LEX nr 786236.
- Wyrok WSA w w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 685/11, LEX nr 1084198.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 237/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) [dostęp: 07.09.2015].
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/OI 720/12, LEX nr 1298355.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 669/12, LEX nr 1339665.
- Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 1016/11, LEX nr 1336142.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Go 201/13, LEX nr 1327852.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 610/13, LEX nr 1426542.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 909/13, LEX nr 1429109.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 98/14, LEX nr 1518450.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 1119/12, LEX nr 1487690.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 142/14, LEX nr 1512024.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Go 328/14, LEX nr 1518381.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/OI 920/14, LEX nr 1653022.

#### POZOSTAŁE

Pismo Departamentu Polityki Celnej Ministerstwa Finansów z dnia 20 sierpnia 2007 roku (o sygnaturze akt numer PC-ST-8640/48/EG/2007/2400), [http://psus.info/QuickUserfiles/file/65\\_Tajny\\_ok%C3%B3lnik\\_celnik%C3%B3w\\_w\\_sprawie\\_akczyzy\\_od\\_pickup%C3%B3w\\_.pdf](http://psus.info/QuickUserfiles/file/65_Tajny_ok%C3%B3lnik_celnik%C3%B3w_w_sprawie_akczyzy_od_pickup%C3%B3w_.pdf) [dostęp: 15.09.2015].

- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 czerwca 2009 r., IPPP3/443-177/09-5/CS, <http://interpretacje-podatkowe.org/nabycie-wewnatrz-wspolnotowe/ipp3-443-177-09-5-cs> [dostęp: 25.06.2015].
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23 maja 2011 r., nr IPTPP3/443-3/11-2/IB <http://inforfk.pl/katalogi/artykuly/tresc,0102,wy,SIP.2011.002.007274128,interpretacja-indywidualna-z-dnia-23052011-sygn-IPTPP34433112IBDyrektor-Izby-Skarbowej.html> [dostęp: 25.06.2015].
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 czerwca 2012 r., IPTPP3/443A-59/12-5/KK, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=37468-2012-06-12-dyrektor-izby-skarbowej-w-lodzi-iptpp3-443a-59-12-5-kk> [dostęp: 25.06.2015].
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 4 listopada 2013 r., ITPP3/443-387/13/JK, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/itpp3-443-387-13jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazu> [dostęp: 25.06.2015].
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 stycznia 2014 r., ITPP3/443-527/13/JK, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/itpp3-443-527-13-jk?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazu> [dostęp: 25.06.2015].
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 czerwca 2014 r., ILPP3/443-48/14-2/TW, <http://interpretacje-podatkowe.org/samochod-osobowy/ilpp3-443-48-14-2-tw?zaznacz=wewn%C4%85trzwsp%C3%B3lnotowe+nabycie+pojazu> [dostęp: 25.06.2015].
- Słownik języka polskiego, PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/wlacznie> [dostęp: 21.05.2015].

#### LITERATURA

- BIAŁY Aneta, Podatek akcyzowy a wewnątrzspółnotowe nabycie pojazdu według regulacji prawnych obowiązujących w Polsce (wybrane aspekty), „Roczniki Nauk Prawnych” 25 (2015), nr 2, s. 7-20.

#### PODATEK AKCYZOWY A WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE NABYCIE POJAZDU W PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W POLSCE (WYBRANE ASPEKTY)

#### Streszczenie

Problematyka artykułu dotyczy praktycznego zagadnienia związanego z wewnątrzspółnotowym nabyciem pojazdu i jego kwalifikacji do właściwej pozycji Scalonej Nomenklatury. Poruszane kwestie są o tyle istotne, że bardzo często dochodzi do wydawania przez organy celne i sądy administracyjne odmiennych decyzji i orzeczeń na bazie takich samych stanów faktycznych i prawnych.

Z tego też względu autorka podjęła próbę opisu działania tak organów i sądów, jak i podatników zobowiązanych do uiszczenia podatku akcyzowego, w razie zaliczenia pojazdu do pozycji CN 8703, mimo istnienia uzasadnionych podstaw zaliczenia pojazdu do pozycji CN 8704, co powoduje niebagatelne skutki prawne dla podatnika, tj. nie rodzi zobowiązania podatkowego.

**Słowa kluczowe:** nabycie wewnątrzwspólnotowe; podatek akcyzowy; scalona nomenklatura

EXCISE TAX ON THE INTRA-COMMUNITY ACQUISITION  
OF THE VEHICLE IN THE TAX AUTHORITIES PRACTICE  
AND ADMINISTRATIVE COURTS IN POLAND  
(SELECTED ASPECTS)

S u m m a r y

The problem of the presented article concerns practical issues related to the intra-Community acquisition of a vehicle and its eligibility for the correct position of the Combined Nomenclature. The issues discussed in the article are of such importance that it often comes to the situation, in which the customs authorities and administrative courts take different decisions and judgments based on the same facts and law.

Regarding the fact, the author has made an attempt to describe actions of such authorities and courts, as well as taxpayers liable to pay excise duty if the vehicle calls for CN heading 8703, although there are reasonable grounds for the vehicle to call for CN heading 8704, resulting in considerable legal consequences for the taxpayer, i.e. it does not bear the tax liability.

**Key words:** intra-Community acquisition; exercise tax; combined nomenclature