

Rafał Bernat

doktorant, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

**Skutki kwalifikacji samochodu
(nabytego w ramach WNT)
jako ciężarowego na gruncie podatku akcyzowego**
(Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Olsztynie z 19 marca 2014 r., I SA/OI 202/14)

Wyrok

W sentencji wyroku odnaleźć można stan faktyczny, wedle którego podatnik nabył samochód w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia na terytorium Niemiec samochód marki Suzuki Grand Vitara (typu SUV). Następnie po przeprowadzeniu badań technicznych zarejestrował po raz pierwszy samochód w Polsce jako auto osobowe (wpis w Centralnej Ewidencji Pojazdów, karcie pojazdu oraz zaświadczeniu z okręgowej stacji kontroli pojazdów). Podatnik zbył potem auto innej osobie fizycznej (naliczając podatek od wartości dodanej) z przeświadczeniem o kwalifikacji auta jako ciężarowego. Naczelnik Urzędu Celnego wydał postanowienie o wszczęciu postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym. Organ uznał, że podatnik nie złożył deklaracji uproszczonej nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego i wskutek tego nie uiszczył należności publicznoprawnej. Podatnik odwołał się od tej decyzji do organu II instancji, zarzucając naczelnikowi Urzędu Celnego, że nałożył nienależnie podatek akcyzowy w stosunku do czynności, która (w interpretacji podatnika) nie powodowała powstania obowiązku podatkowego. Dyrektor Izby Celnej podtrzymał stanowisko pierwszej instancji. W uzasadnieniu decyzji organ II instancji stwierdził naruszenie przez podatnika art. 100 ust. 1 i ust. 4, art. 100 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym¹. Zdaniem organu, obowiązek podatkowy

¹ Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2014, poz. 752).

z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju – jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło przed przemieszczeniem samochodu na terytorium kraju. Podatnik wniósł skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie. Zarzucił skarżonej decyzji naruszenie przepisów prawa materialnego – art. 100 ust. 1 pkt 2, art. 101 ust. 2 pkt 1, art. 106 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym oraz przepisów procedury podatkowej – art. 121, art. 122, art. 187 i art. 191 Ordynacji podatkowej². Sąd uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie i ją w całości oddalił.

W uzasadnieniu Sąd stwierdził, że skoro nie można było zdefiniować momentu powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, to należało za taki moment uznać chwilę dokonania przeglądu technicznego pojazdu. Opodatkowaniu akcyzą z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego podlegają samochody osobowe niezarejestrowane wcześniej na terytorium kraju, przy czym o uznaniu danego pojazdu za samochód osobowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym decyduje jego klasyfikacja taryfowa do pozycji CN 8703 i jego zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób. WSA w Olsztynie wyraża pogląd, że główne kryterium klasyfikacji pojazdów w ramach pozycji CN 8703 oparte jest na zasadniczym ich przeznaczeniu do przewozu osób. W tym stanie rzeczy klasyfikacja sprowadzonego pojazdu do kategorii samochodów osobowych z pozycji CN 8703 musi być poprzedzona ustaleniami świadczącymi o tym, że główną funkcją użytkową samochodu jest przewóz osób. Muszą o tym świadczyć cechy konstrukcyjne, wyposażenie pojazdu i ogólny wygląd. Sąd w swoim rozumowaniu opiera się na orzeczeniu ETS (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) z 6 grudnia 2007 r., C-486/06 BVBA Van *Landeghem przeciwko Belgische Staat*, którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „decydującego kryterium dla klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach CN oraz uwagach do sekcji lub działów; przeznaczenie towaru może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, jeżeli jest ono właściwe temu towarowi, co należy ocenić według obiektywnych cech i właściwości tego towaru”. Trybunał jest zdania, że o przeznaczeniu pojazdu można mówić mając na względzie wygląd auta i ogół jego cech konstrukcyjnych.

² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2012, poz. 749).

WSA w Olsztynie podtrzymał opinię dyrektora Izby Celnej, że auto Suzuki Grand Vitara jest samochodem osobowym (powinno się zapłacić podatek akcyzowy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia tego środka transportu). Uznał, że skoro auto ma 5 siedzeń i posiada jednobryłowe nadwozie, 5 drzwi, dywaniki i głośniki w tylnym rzędzie siedzeń, to należy uznać je za osobowe (przeznaczone głównie do transportu osób). Sąd odrzucił także argumentację podatnika, jakoby zakwalifikowanie zarówno w Niemczech, jak i w Polsce auta jako ciężarowego oraz zawarcie umowy nabycia auta ciężarowego definiuje jednoznacznie przeznaczenie pojazdu. Ważne stwierdzenie zostało użyte na końcu sentencji wyroku: „przepisy podatkowe są przepisami autonomicznymi względem innych przepisów niepodatkowych. Ustawa o podatku akcyzowym jednoznacznie wskazuje, że do celów podatku akcyzowego należy stosować przepisy i definicje zawarte w tej ustawie. A zatem to właśnie w kontekście ustawy podatkowej, należy dokonywać oceny rodzaju nabytego przez skarżącego pojazdu i skutków tego nabycia dla powstania obowiązku w podatku akcyzowym”.

Sąd odniósł się także negatywnie do zarzutu strony skarżącej dotyczącego naruszenia przez organ II instancji art. 123 poprzez uznanie za wiarygodnych oględzin pojazdu dokonanych cztery lata po nabyciu pojazdu. Mimo, że WSA w Olsztynie przyznał rację podatnikowi, że stan pojazdu z momentu WNT mógł odbiegać od tego z chwili przeprowadzenia oględzin, to nie miało to jednak wpływu dla kwalifikacji przez Sąd dowodu z oględzin.

Komentarz

Temat opodatkowania akcyzą samochodów uprzednio sprowadzonych jako zwolnione w ramach WNT stanowi obszerny temat rozważań przedstawicieli doktryny prawa podatkowego³. Nie inaczej ma to miejsce w odniesieniu do judykatury, która także zabiera głos co do sposobu opodatkowania akcyzą samochodów nabywanych w innych państwach członkowskich i rejestrowanych w Polsce. Z uwagi na fakt, że wewnątrzspółnotowe nabycie samochodu ciężarowego jest (zasadniczo) zwolnione na gruncie polskiej ustawy o podatku akcyzowym, istnieje dla podatnika atrakcyjna możliwość zakupu

³ M. Siwiński, *Kontrowersje wokół opodatkowania akcyzą samochodów typu pick-up, suv i innych wielokrotnego przeznaczenia*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 6, s. 22-26; K. Włodkowski, *Głosa do wyroku NSA z dnia 11 grudnia 2008 r., I FSK 1447/07*, „Głosa” 2011, nr 1, s. 124; A. Mudrecki, *Wpływ orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie podatku akcyzowego*, [w:] *Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, red. P. Stanisławiszyn, T. Nowak, Warszawa 2012, s. 183.

takiego auta za granicą. O ile w wypadku samochodów typowo ciężarowych (np. z jednym rzędem siedzeń lub typu van) nie występują wątpliwości co do ich kwalifikacji podatkowej, o tyle problem pojawia się, gdy podatnik chce dokonać czynności zakupu w innym państwie członkowskim samochodu osobowo-ciężarowego (które ma funkcję przewozu osób, ale jednocześnie i ładunku). Organy celne są negatywnie⁴ nastawione do wewnątrzspółnotowego nabycia samochodów ciężarowych, które później właściciel (po rejestracji w Polsce) modyfikuje, przyrównując konstrukcyjnie do samochodu osobowego. Głosowany wyrok stanowi jeden z wielu przykładów na stosowanie sądowej wykładni o charakterze *pro fisci*, która w niektórych aspektach wydaje się wykładnią *contra legem*. Warto zatem dokonać analizy uzasadnienia przedmiotowego wyroku w kontekście przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o podatku akcyzowym.

Jak słusznie podnosi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie – wyrok I SA/Ol 614/2011, pojęcia „samochód osobowy” i „samochód ciężarowy” zdefiniowane odpowiednio w art. 2 pkt 40 i pkt 42 ustawy Prawo o ruchu drogowym⁵, nie odbiegają zasadniczo od kryteriów klasyfikacji CN, bowiem samochód osobowy to pojazd „przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu osób”, a samochód ciężarowy to pojazd „przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków”. Istotna różnica w tym zakresie to ta, że „określenie „samochód ciężarowy” obejmuje również samochód ciężarowo-osobowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków i osób”. Oczywiście w tym wypadku decyduje konkretny stan danego pojazdu, co daje możliwość dowolnych interpretacji. Tym samym samo określenie pojazdu jako umożliwiającego przewóz osób lub rzeczy nie kwalifikuje go *ex lege* jako auta osobowego. W orzecznictwie obok określenia samochód „osobowy” i „ciężarowy”, używa się terminu „samochód osobowo-bagażowy” – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 17 listopada 2011 r., I SA/Go 958/2011 jako przeznaczonego do przewozu najwyżej 9 osób. Takie auto jest także samochodem ciężarowym. Jeżeli głównym przeznaczeniem danego samochodu jest przewóz towarów, a przewóz osób stanowi tylko uzu-

⁴ Interpretacja indywidualna z 8 maja 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPTP-P3/443A-12/13-6/KK; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 31 stycznia 2011 r., IPTPP3/443A-38/11-9/KK; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12 czerwca 2013 r., ITTPP3/443-129/13/MD.

⁵ Ustawa z 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. 2012, poz. 1137). Przepisy tejsze ustawy nie wykluczają opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia samochodów osobowych podatkiem akcyzowym, lecz zawierają szczególne określenie samochodów ciężarowych, tj. przeznaczonych do przewozu towaru, a także maksymalnie dziewięciu osób. Interpretacja indywidualna Naczelnika Urzędu Celnego w Rzeszowie z 9 grudnia 2004 r., 402000-PA-910-235/2004.

pełnienie funkcjonalności pojazdu, wtedy taki pojazd należy klasyfikować do samochodów ciężarowych CN 8704 niepodlegających opodatkowaniu akcyzą (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 maja 2013 r., IPTPP3/443A-12/13-6/KK).

Odnosząc się do tezy Sądu o pierwszeństwie dowodu z oględzin auta (cztery lata po nabyciu pojazdu) względem innych dowodów, należy przypomnieć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 17 września 1999 r., I SA/Łd 1300/97, że „oświadczenia składane przez stronę oraz przedstawiane przez nią dokumenty korzystają z domniemania prawdziwości”. Ponadto prawo pierwszeństwa co do kolejności oceny dowodów przyznane zostało dowodom z dokumentów przedłożonych przez stronę i wyjaśnieniach złożonych przez podatnika (wyrok z 2 marca 1999 r. WSA w Łodzi, I SA/Łd 268/97). Należy zauważyć, że dualizm stosowania prawa administracyjnego (lub cywilnego) obok prawa podatkowego, przy poszanowaniu dla autonomii prawa podatkowego, nie powinien naruszać praw podatnika o charakterze *ius cogens*. Podatnik nie może na podstawie decyzji dyrektora Izby Celnej zmienić kwalifikacji prawnej pojazdu. Dokonując wniosku *a contrario*, skoro podatnik został ukarany za decyzję Okręgowej Stacji Kontroli Pojazdów o określeniu auta jako ciężarowe poprzez nałożenie należności publicznonprawnej, to powinien także dokonać zmiany w dowodzie rejestracyjnym i w Centralnej Ewidencji Pojazdów. Problemem jednak jest to, że organy podatkowe (także celne) nie mają legitymacji do wprowadzania danych do rejestru pojazdów wedle własnej oceny właściwości technicznej pojazdów. Pozostawienie skarżonej decyzji w obrocie prawnym oznaczać będzie naruszenie zasady pewności prawa oraz przekonywania podatnika.

W notach wyjaśniających przyjętych zgodnie z procedurą określoną w art. 10 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87⁶, wprowadzono zmianę, polegającą na dodaniu do pozycji 8703, która obejmowała „pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż objęte pozycją 8702) włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi” sformułowania, że pozycja ta obejmuje pojazdy wielofunkcyjne, takie jak pojazdy mechaniczne, które mogą przewozić zarówno osoby, jak i towary; typu pickup,

⁶ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. UE, L. 1987, poz. 256.1). Warto nadmienić, że jeśli podatnik lub organ mają wątpliwości co do kwalifikacji towaru (ponieważ jego właściwości definiować go mogą do dwu lub więcej grup towarów), to należy oznaczać towar w taki sposób, aby był zgodny z rzeczywistym przeznaczeniem – pkt 4 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 861/2010, 05.10.2010 r., zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U.UE, L. 2010, poz. 284.1).

posiadające zazwyczaj więcej niż jeden rząd siedzeń i tworzone przez dwie oddzielne przestrzenie, zamkniętą kabinę do przewozu osób i otwartą lub zakrytą powierzchnię do transportu towarów. Jednakże takie pojazdy mają być klasyfikowane do pozycji 8704, jeżeli maksymalna wewnętrzna długość podłogi powierzchni do transportu towarów jest większa niż 50%. Przy czym za moment nabycia wewnątrzwspólnotowego (czynność podlegająca opodatkowaniu akcyzą, która może mieć zastosowanie do podatnika) uznaje się przemieszczenie samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego.

Stwierdzić należy, że w ramach autonomii prawa podatkowego ustawodawca ma możliwość tworzenia rozwiązań swoistych dla tej gałęzi prawa, jednocześnie nie zakłóca funkcjonowania instytucji cywilnoprawnych (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2007 r. sygn. K 11/06). Zasadą wyższej wagi jest reguła *in dubio pro tributario*⁷. Stosując wykładnie organu celnego, można przyjąć, że w każdym przypadku gdy mamy do czynienia z kolizją przepisów szczególnych, pierwszeństwo ma norma prawa podatkowego. Odnosząc się do poglądów przedstawicieli doktryny⁸ twierdzenie Sądu jest nie w pełni uprawnione. Autonomia prawa podatkowego powinna być rozumiana jako odrębność tej dziedziny prawa – nie może być powodem do podnoszenia rangi dziedziny prawa podatkowego względem prawa administracyjnego lub prawa cywilnego. Rozsądne opieranie się na zasadzie autonomii prawa podatkowego, powinno być rozumiane jako podkreślanie niespotykanych w innych dziedzinach terminów (np. podatek, podatek) oraz objaśnianie (przez przedstawicieli judykatury) innego spojrzenia na normy blankietowe zaczerpnięte z prawa cywilnego.

Sąd utrzymał w mocy decyzję organu, w której stwierdzono, że dyrektor Izby Celnej nie powoływał biegłego z zakresu mechaniki samochodowej, gdyż organem właściwym w zakresie akcyzy są naczelnik Urzędu Celnego i dyrektor Izby Celnej. Warto rozważyć czy norma art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi dla organu *ius cogens* czy *ius dispositivum*. Organ celny, aby rozstrzygnąć daną sprawę wymagającą wiedzy technicznej, musi wykazać się znajomością wiadomości specjalnych. Wiadomości specjalne to niewąt-

⁷ B. Brzeziński, *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, A. Kostecki, Toruń 1998, s. 21. Szerzej A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.

⁸ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2005, nr 2, s. 25–29; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – glos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 5–9; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 56; A. Dębic, A. Ferek, *Relacje pomiędzy podatkowym prawem wspólnotowym i krajowym – wybrane aspekty*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 10, s. 13.

pliwie takie, których nie posiadają pracownicy organów podatkowych. Nie może to być wiedza powszechnie dostępna i łatwa do opanowania (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 8 września 2011 r., I SA/Ke 372/11). Obowiązek odpowiedniego sporządzenia ekspertyz (opinii) z zakresu motoryzacji nakłada także art. 91 Prawa celnego⁹. Na użytek sprawy celnej żaden inny podmiot, oprócz tych wskazanych w art. 91 Prawo celne, nie może wykonywać badań lub analizy towaru (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 1 lutego 2011 r., III SA/Gl 2141/10).

Strona skarżąca przedstawiła niemiecki dowód rejestracyjny oraz zaświadczenie o przeprowadzonym w Polsce badaniu technicznym pojazdu, gdzie określono pojazd jako samochód ciężarowy. Przedmiotowe dokumenty należy klasyfikować jako spełniające łącznie kryteria świadectwa homologacji. Przez takie świadectwo Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z 15 lutego 2012 r., I GSK 247/2011) rozumie „urzędowe potwierdzenie, że dany typ pojazdu z punktu widzenia bezpieczeństwa może uczestniczyć w ruchu drogowym”. Tym samym wykładnia sądowa jest zgodna z porozumieniem dotyczącym przyjęcia jednolitych warunków homologacji i wzajemnego uznawania homologacji wyposażenia i części pojazdów samochodowych, sporządzonego w Genewie 20 marca 1958 r. (Dz.U. 2001 r. Nr 104 poz. 1135, 1136). W sytuacji, gdy organ nie dostrzegł wagi dowodu z świadectwa homologacji, warto przypomnieć, że Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Gorzowie Wielkopolskim (wyrok z 17 listopada 2011 r., I SA/Go 960/2011), że „najistotniejszym dokumentem w rozpoznawanej sprawie, na tym etapie prowadzonego postępowania był dokument w postaci przedłożonego przez skarżącą spółkę świadectwa homologacji, mającego charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie w wydanych w tego typu sprawach orzeczeniach sądy administracyjne obu instancji wskazały na możliwość przeprowadzenia kontrdowodu z art. 194 § 3 Ordynacji podatkowej”.

Organ celny przeprowadził dowód w postaci oględzin auta. Czynności te nie należy kwalifikować jako poprawnych. W trakcie przeprowadzenia dowodu z oględzin nie zbadano i nie wykazano proporcji, jakie w przedmiotowym aucie przypadają na część pasażerską i ładunkową. Na potwierdzenie przedstawionej tezy należy przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 4 października 2011 r. (III SA/Łd 686/11), cechy i właściwości przedmiotowego pojazdu, w tym jego wyposażenie i ogólny wygląd nie pozwalają na jednoznaczne określenie charakteru przedmiotowego pojazdu, ponieważ spełnia on przesłanki wskazane w poz. 8703, jak

⁹ Ustawa z 19 marca 2004 r. Prawo celne (Dz.U. 2013, poz. 727).

i część przesłanek wymienionych w komentarzu do poz. 8704. Przesądza to o konieczności zastosowania innych kryteriów pomocniczych, jak chociażby wskazywane przez skarżącego kryterium proporcji ładowności przypadającej na część pasażerską i towarową. Organ w przedmiotowym postępowaniu nie wykazał takich proporcji. Nie jest prawidłowe rozumowanie wedle, którego art. 100 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym oznacza, że podatek akcyzowy występuje zawsze jeśli sprowadzone z zagranicy auto w czasie dalekim po rejestracji zostanie konstrukcyjnie zmienione. Skoro nastąpiły ograniczone możliwości pozyskania dowodów aktualnych ściśle na dzień przemieszczenia przedmiotowego samochodu na terytorium kraju, Sąd winien przeanalizować dowody zarówno sprzed, jak i po tej dacie.

Podsumowanie

Przedmiotowy wyrok należy uznać za ciekawy, zarówno pod względem zawartych w nim tez odnoszących się do podatku akcyzowego, jak i ogólnych zasad prawa podatkowego. Sąd opowiedział się za wykładnią *pro fisci* (korzystną dla organu podatkowego) oraz pierwszeństwem stosowania prawa podatkowego względem ustalenia cywilistycznego wymiaru stosunku prawnego. Przeciwnie do twierdzeń podnoszonych przez WSA w Olsztynie, autami ciężarowymi są także samochody z przeciętną dopuszczalną ładownością 340 kg, z jednym lub dwoma rzędami siedzeń, przeznaczone do przewozu osób i towarów – Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby skarbowej w Łodzi z 23 maja 2011 r., IPTPP3/443-4/11-2/IB; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby skarbowej w Bydgoszczy z 9 października 2010 r., ITPP3/443-136c/10/JK. Prawo cywilne (i obowiązująca tam wola stron) pełni rolę nadrzędną w przesłuzni związanej z interpretacją stosunków cywilnoprawnych. Nie należy aprobować tezy, wedle której organ podatkowy może definiować stosunek pomiędzy stronami przez pryzmat zasady fiskalizmu. Dlatego też jeśli podatnik miał zamiar nabyć (podpisując umowę ze zbywcą) samochód ciężarowy, a auto służy także do przewozu towarów, to podważanie oświadczenia podatnika jedynie na podstawie oględzin przeprowadzonych kilka lat po domniemanym momencie powstania obowiązku podatkowego, jest nieuprawnione.