

Henryk Dzwonkowski

Opinia prawna dotycząca uzasadnienia prawnego procedury określania przez organy celne podatku akcyzowego na samochody osobowe zarejestrowane za granicą jako samochody ciężarowe, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym¹

Legal opinion on the legal justification of the procedure for imposition by customs authorities of an excise duty on passenger cars registered abroad as commercial vehicles (lorries), according to road traffic regulations: The opinion addresses legal aspect of the functioning of the customs authorities in relation to imposition of excise duty on commercial vehicles (lorries), based on the road traffic regulations. In the author's view, an indispensable condition for a proper classification of a vehicle (and, hence, the arising of a tax obligation) is the establishment of the status of that vehicle on the day the tax obligation arises. The Act on Excise Duty is a basic legal source in this area.

Keywords: excise tax | certification of approval | motor vehicles | customs authorities

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy | homologacja | samochody | służba celna

Profesor doktor hab. nauk prawnych, Uniwersytet Łódzki; hdzwonkowski@poltax.pl.

Przedmiot opinii

Przedmiotem opinii jest analiza i ocena uzasadnienia prawnego procedury określania przez organy celne podatku akcyzowego na samochody osobowe zarejestrowane za granicą jako samochody ciężarowe, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

¹ Opinia sporządzona 7 marca 2013 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska; BAS-WASiGPU-366/13.

Analiza prawna zagadnień

Podstawa prawna działania organów celnych

Niniejszą opinię rozpocząć należy od stwierdzenia, że opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, zgodnie z ustawą z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r. nr 108 poz. 626, ze zm.; dalej: u.p.a.), podlegają wyłącznie wymienione w art. 100 u.p.a. czynności dotyczące samochodów osobowych oraz tzw. samochodów osobowo-towarowych. Czynności związane z pojazdami ciężarowymi są natomiast spod obowiązywania tej ustawy wyłączone i nie podlegają opodatkowaniu akcyzą.

Zgodnie z art. 100 u.p.a. w wypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania jest:

- 1) import samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym,
- 2) nabycie wewnątrzspółnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym,
- 3) pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym:
 - a) wyprodukowanego na terytorium kraju,
 - b) od którego nie została zapłacona akcyza z tytułu czynności, o których mowa w pkt 1 albo 2.
- 4) sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju, następująca po sprzedaży, o której mowa w art. 100 ust. 1 pkt 3 u.p.a., jeżeli wcześniej akcyza nie została zapłacona w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, aby podatek został zapłacony (por. art. 100 ust. 2 u.p.a.).

W wypadku pierwszej sprzedaży na terytorium kraju opodatkowaniu będzie podlegała sprzedaż pojazdu wyprodukowanego na terytorium kraju, jak również pojazdu importowanego lub nabytego wewnątrzspółnotowo, jeżeli z tytułu tych czynności nie została zapłacona akcyza. Należy pamiętać, że w takim przypadku podmiotem zobowiązanym do zapłaty akcyzy będzie sprzedawca samochodu osobowego, przepisy akcyzowe zawarte w nowej ustawie o podatku akcyzowym nie dają bowiem podstawy do obciążenia akcyzą nabywcy samochodu osobowego, od której podatek nie został zapłacony przez sprzedawcę. Przedmiotem opodatkowania akcyzą będzie również sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju, następująca po sprzedaży samochodu wyprodukowanego na terytorium kraju, importowanego lub nabytego wewnątrzspółnotowo, jeżeli wcześniej akcyza nie została zapłacona w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podat-

kowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Z kolei w wypadku importu oraz nabycia wewnątrzspółnotowego ustawodawca nie wskazuje odrębnych definicji. Zgodnie więc z art. 2 pkt 7 u.p.a. importem samochodu osobowego jest przywóz samochodów osobowych na terytorium kraju z terytorium państwa trzeciego. W efekcie opodatkowaniu akcyzą będzie podlegał sam przywóz pojazdu bez konieczności dokonywania jakiegokolwiek czynności prawnej.

Także w odniesieniu do nabycia wewnątrzspółnotowego ustawodawca określił w art. 2 pkt 9 u.p.a. wspólną definicję zarówno dla wyrobów energetycznych, jak i dla samochodów osobowych. Definicja ta wskazuje, że nabyciem wewnątrzspółnotowym jest przemieszczenie samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. Takie brzmienie definicji nabycia wewnątrzspółnotowego wskazuje, że czynnością opodatkowaną akcyzą są zarówno przemieszczenia samochodu osobowego w związku z dokonaniem transakcji handlowej, jak również w sytuacji, gdy przemieszczenie samochodu dokonywane jest w ramach danego przedsiębiorstwa².

Definicja samochodu osobowego dla celów podatku akcyzowego zawarta została w art. 100 ust. 4 u.p.a. Zgodnie z nią samochodami osobowymi są:

- pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne w tym samochody osobowo-towarowe (kombi) oraz samochody wyścigowe,
- objęte pozycją CN 8703 przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, inne niż objęte pozycją 8702,
- z wyłączeniem pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów, które nie wymagają rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Zgodnie z art. 102 ust. 1 u.p.a. podatnikiem podatku akcyzowego nakładanego w wypadku podjęcia czynności związanych z samochodami osobowymi, o których mowa w art. 100 u.p.a., jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

W myśl art. 101 ust 2 u.p.a. obowiązek podatkowy z tytułu importu samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym powstaje z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, obowiązek podatkowy powstaje z dniem przemieszczenia samochodu osobowego na terytorium kraju, jeżeli nabycie prawa do rozporządzania samochodem nastąpiło przed przemieszczeniem samochodu na terytorium kraju.

² S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, LEX 2010.

Podstawą opodatkowania w wypadku samochodu osobowego, zgodnie z art. 104 u.p.a., jest, z pewnymi wyjątkami (por. art. 104 ust. 2–5 u.p.a.):

- kwota należna z tytułu sprzedaży samochodu osobowego na terytorium kraju pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy należne od tego samochodu osobowego,
- kwota, jaką podatnik jest obowiązany zapłacić za samochód osobowy – w wypadku jego nabycia wewnątrzwspólnotowego, z tym że w przypadku, o którym mowa w art. 101 ust. 2 pkt 3, podstawą opodatkowania jest średnia wartość rynkowa samochodu osobowego pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy,
- wartość celna samochodu osobowego powiększona o należne cło – w wypadku importu tego samochodu.

Stawka akcyzy na samochody osobowe wynosi 18,6% podstawy opodatkowania – dla samochodów osobowych o pojemności silnika powyżej 2000 cm³ oraz 3,1% podstawy opodatkowania – dla pozostałych samochodów osobowych.

Z powołanych wyżej przepisów wynika jednoznacznie, że opodatkowaniu akcyzą podlegają czynności dotyczące samochodów osobowych niezarejestrowanych wcześniej na terytorium kraju, a o uznaniu danego pojazdu za samochód osobowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym decyduje, zgodnie z definicją, jego klasyfikacja do pozycji CN 8703 i jego zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób.

Klasyfikacja do pozycji CN 8703 lub 8704

W myśl art. 3 ust. 1 u.p.a. do celów poboru akcyzy i oznaczenia wyrobów akcyzowych znakami akcyzy stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7 września 1987 r., s. 1, ze zm.; dalej: rozporządzenie nr 2658/87; Dz.Urz. UE L 209 z 2 sierpnia 1997 r., polskie wydanie specjalne, t. II, rozdz. 2, s. 382, ze zm.).

W celu dokonania prawidłowej klasyfikacji danego towaru, w przedmiotowej sprawie pojazdu, należy posłużyć się treścią opisów kodów CN, zawartych w nomenklaturze scalonej określonej przepisami rozporządzenia nr 2658/87 z uwzględnieniem ogólnych reguł interpretacyjnych (ORI) przewidzianych dla nomenklatury scalonej, uwag do poszczególnych działów i pozycji oraz pomocniczo wyjaśnień do Wspólnej Taryfy Celnej – not wyjaśniających³.

Przystępując do klasyfikacji w Nomenklaturze Scalonej (CN), należy wyjść od art. 1 ogólnych reguł interpretacji nomenklatury scalonej, zgodnie z którą

³ Obwieszczenie Ministra Finansów z 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy Celnej, M.P. nr 86, poz. 880 wraz z załącznikiem.

do celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz, o ile nie są one sprzeczne, z treścią odpowiednich pozycji i uwag.

Pozycje CN dotyczące przedmiotowej sprawy:

- 1) Zgodnie z brzmieniem pozycji CN 8703 – obejmuje ona pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.

Nota wyjaśniająca do pozycji CN 8703 wskazuje, że pojęcie „samochody osobowo-towarowe” oznacza pojazdy przeznaczone do przewozu najwyżej 9 osób (wraz z kierowcą), których wnętrze może być używane bez zmiany konstrukcji do przewozu zarówno osób, jak i towarów. Pojazdy te zostały zaliczone do kategorii CN 8703, ponieważ określenie „przeznaczone zasadniczo do przewozu osób” nie może być interpretowane w ten sposób, że pojazd kwalifikowany do pozycji 8703 służy wyłącznie przewożeniu osób. Może być on bowiem wykorzystywany również do przewożenia towarów, ale główne jego przeznaczenie to przewóz osób.

Klasyfikacja pojazdów mechanicznych objętych pozycją CN 8703 jest wyznaczona przez pewne cechy, określone w notach wyjaśniających, które wskazują, że są to samochody przeznaczone raczej do przewozu osób niż do transportu towarów. Cechy te są w szczególności pomocne przy określaniu klasyfikacji pojazdów mechanicznych, których masa brutto wynosi 5 ton i mają one wewnątrz pojedynczą zamkniętą przestrzeń dla kierowcy oraz inną dla pasażerów, którą można wykorzystać zarówno do transportu osób, jak i towarów.

Cechami, które wyróżniają pojazdy klasyfikowane do pozycji CN 8703, są:

- obecność stałych siedzeń z wyposażeniem zabezpieczającym (np. pasy bezpieczeństwa lub punkty kotwiące oraz wyposażenie do zainstalowania siedzeń i wyposażenia zabezpieczającego w tylnej powierzchni dla kierowcy i przestrzeni siedzeń pasażerów; takie siedzenia mogą być zamocowane na stałe, składające się ze zdejmowanych z punktów kotwiących, lub składane,
- obecność tylnych okien wzdłuż dwubocznych paneli,
- obecność przesuwanych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi (jedne lub więcej) z oknami na bocznych panelach lub z tyłu,
- brak stałego panelu lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich siedzeń pasażerów a przestrzenią tylną, która może być używana do przewozu zarówno osób, jak i towarów,
- wyposażenie całego wnętrza pojazdu w sposób kojarzony z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów (np. dywaniki, wentylacja, oświetlenie, popielniczki).

- 2) Zgodnie z brzmieniem pozycji CN 8704 obejmuje ona pojazdy zasadniczo przeznaczone do przewozu towarów.

W nocie wyjaśniającej do pozycji CN 8704 wskazano, że klasyfikacja pewnych pojazdów mechanicznych do tej pozycji również zależy od pewnych cech, które wskazują na to, że pojazdy te są zasadniczo przeznaczone do transportu towarów, a nie do przewozu osób. Cechy te są szczególnie pomocne przy określeniu klasyfikacji pojazdów mechanicznych, których masa brutto nie przekracza 5 ton i które mają oddzielną część tylną lub otwartą naczepę normalnie wykorzystywaną do transportu towarów, ale mogącą posiadać tylne siedzenia-ławki, które nie mają pasów bezpieczeństwa, punktów mocowania ani wyposażenia kojarzonego z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów i które są składane płasko na boki w celu umożliwienia pełnego wykorzystania naczepy do transportu towarów.

O tym, że dany pojazd klasyfikuje się do pozycji CN 8704 mają świadczyć następujące cechy:

- siedzenia-ławki bez wyposażenia zabezpieczającego (np. pasów bezpieczeństwa lub punktów zamocowania pasów bezpieczeństwa i potrzebnego do tego wyposażenia), jak również bez wyposażenia kojarzonego z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów w części tylnej znajdującej się za siedzeniem kierowcy i przednimi siedzeniami pasażerów. Siedzenia te są zwykle składane tak, aby możliwe było pełne wykorzystanie tylnej części pojazdu (*vany*) lub naczepy (pojazdy typu *pick-up*) do transportu towarów,
- oddzielna kabina dla kierowcy i pasażerów oraz oddzielna otwarta naczepa z panelami bocznymi i nakładaną klapą,
- brak okien na bokach pojazdu, obecność przesuwanych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi bez okien na bokach pojazdu lub z tyłu, przeznaczonych do załadunku i rozładunku towarów (*vany*),
- zamontowany na stałe panel lub przegroda pomiędzy częścią dla kierowcy i pasażerów siedzących z przodu a częścią tylną,
- brak wyposażenia części załadunkowej pojazdu w sposób kojarzony z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów (np. dywaniki, wentylacja, oświetlenie, popielniczki).

Podstawą do uznania przez organy celne, czy dany pojazd powinien być zaklasyfikowany do kategorii CN 8703 (samochody osobowe), czy CN 8704 (samochody przeznaczone do przewozu towarów) jest, zgodnie z tym, co zostało wskazane powyżej, jego zasadnicze przeznaczenie oceniane na podstawie jego wyglądu oraz ogólnych cech⁴.

Jak wskazują organy celne, nie chodzi o subiektywne przekonanie, czy sposób faktycznego użytkowania konkretnego pojazdu, który zwłaszcza w wypadku samochodów osobowo-towarowych może być podwójny, lecz o obiektywne

⁴ Por. wyrok ETS z 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-486/06.

cechy samochodu pozwalające na stwierdzenie jego zasadniczego przeznaczenia, a więc głównego, dominującego charakteru. Jednocześnie dla organów najbardziej istotne w tym względzie jest przeznaczenie danego pojazdu przez producenta, który tworzy konstrukcję danego pojazdu, zgodnie z odpowiednimi przepisami i normami w tym zakresie, odpowiadającą jego przeznaczeniu. Jeżeli zatem dany pojazd został wyprodukowany jako samochód osobowy, a dokonane w nim zmiany, mające czynić go pojazdem przeznaczonym zasadniczo do przewozu towarów, zostały przeprowadzone bez udziału producenta i nie mają charakteru trwałego, to organy celne klasyfikują dany pojazd do kategorii CN 8703, a nie kategorii CN 8704, nawet jeśli w praktyce służy on do przewozu towarów. Konstrukcyjnego przeznaczenia samochodów nie zmieniają ich użytkownicy dokonujący przeróbek czy adaptacji wnętrza do własnych potrzeb, które to przeróbki nie mają charakteru trwałego.

Podstawą takiego działania ze strony organów jest powyżej wskazana już treść wyjaśnień do Taryfy Celnej – not wyjaśniających do zharmonizowanego systemu oznaczenia i kodowania towarów (HS) stanowiących załącznik do obwieszczenia Ministra Finansów, które są pomocne przy określeniu zasadniczego przeznaczenia pojazdu.

Jeżeli zatem pojazd z chwilą powstania obowiązku podatkowego posiadał cechy samochodu zasadniczo przeznaczonego do przewozu osób (określone w notach wyjaśniających do kategorii CN 8703), niezależnie od charakteru tego pojazdu określonego w dokumentach wydawanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym, będzie on podlegał opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Przykłady:

- 1) Jeśli z okoliczności ustalonych przez organy podatkowe, na podstawie materiału zgromadzonego w sprawie (dokumenty złożone przez stronę i protokół oględzin), wynika, że przedmiotowy samochód jest jednobryłowy, 4-drzwiowy, zamknięty, przeszklony dookoła nadwozia typu kombi, dwa przednie siedzenia są oddzielone kratką od części tylnej, samochód ma wyposażenie typowe dla samochodów służących do przewozu osób, ma stałe punkty kotwiące i wyposażenie do zainstalowania siedzeń i wyposażenia zabezpieczającego, a dokonane w nim zmiany mają niewielki charakter, są odwracalne oraz nie spowodowały zmiany przeznaczenia pojazdu (pojazd spełnia warunki pozycji 8703, uwzględniając postanowienia ogólnej reguły dotyczącej klasyfikacji wyrobu posiadającego zasadnicze cechy wyrobu kompletnego), przeróbki nie naruszają konstrukcji samochodu, pojazd był pierwotnie wyprodukowany jako osobowy, chociaż aktualnie nie ma tylnych siedzeń, przeróbki dokonane w pojeździe można łatwo usunąć, doprowadzając go do stanu pierwotnego – organ celny stwierdzi, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy (w tym dokumenty złożone przez stronę), iż pojazd spełnia cechy pojazdu klasyfikowanego do pozycji 8703.

- 2) Inaczej będzie zaklasyfikowany ten sam samochód (jednobryłowy, 4-drzwiowy, zamknięty, pierwotnie przeszklony dookoła nadwozia typu kombi, dwa przednie siedzenia są oddzielone kratką od części tylnej, z wyposażeniem typowym dla samochodów służących do przewozu osób), który zostanie poddany przeróbkom ingerującym znacznie w nadbudowę pojazdu (np. zamontowanie trwałej przegrody mającej na celu wydzielenie odrębnej kabiny dla kierowcy i pasażerów, zdemontowanie dotychczasowej okładziny w tylnej części pojazdu i zamontowanie odpornej na zniszczenie i łatwej do czyszczenia okładziny innego typu, zdemontowanie w tylnej części pojazdu szyb, które mogą ulec łatwo zniszczeniu przy przewożeniu różnego typu towarów, i zastąpienie ich elementami np. z metalu). Przeróbki dokonane w tym pojeździe spowodują zmianę charakteru całego pojazdu na pojazd przeznaczony do przewozu towarów. Organ celny stwierdzi, że spełnia on warunki pozycji 8704, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy⁵.

Znaczenie dokumentów wydawanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym dla klasyfikacji pojazdu do kategorii CN

Przedmiotowa opinia dotyczy stanu faktycznego, w którym importer lub wewnątrzspółnotowy nabywca pojazdu dokonuje zakupu samochodu, będącego w świetle dokumentów, takich jak zagraniczny dowód rejestracyjny czy świadectwo badania technicznego, samochodem ciężarowym, podczas gdy po sprawdzeniu go na terytorium kraju polskie organy celne klasyfikują pojazd jako samochód osobowy i określają zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym

We wskazanej wyżej sytuacji organy podatkowe podkreślają, że nie kwestionują prawidłowości zapisów dokonanych w dokumentach takiego typu, jak zagraniczny dowód rejestracyjny i świadectwo homologacji, w których samochód zostaje określony jako ciężarowy. Zważywszy jednak na fakt, że takie określenie rodzaju pojazdu na gruncie jego homologacji oraz rejestracji odbywa się na podstawie innych przepisów niż klasyfikacja towarowa związana z podatkiem akcyzowym, owe zapisy nie mogą automatycznie skutkować przyjęciem, iż przedmiotowy samochód jest w myśl taryfy celnej samochodem ciężarowym lub osobowym⁶.

Wskazać należy, że organy celne, nakładając obowiązek zapłaty podatku akcyzowego we wskazanym stanie faktycznym, kierują się kryteriami charakterystycznymi dla tego podatku. Mianowicie, opodatkowanie akcyzą odbywa się na podstawie klasyfikacji do odpowiedniego kodu Nomenklatury Scalonej. Or-

⁵ Przykłady z odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – upoważnienia Ministra na interpelację nr 5875 w sprawie realizacji zapisów ustawy o podatku akcyzowym przez organy administracji publicznej, publikowane na stronie: www.sejm.gov.pl.

⁶ Między innymi wyrok WSA w Gdańsku z 14 sierpnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 508/12, LEX 1223862.

gany celne opierają się w tym zakresie na przepisach ustawy o podatku akcyzowym, która definiując pojęcie samochodu osobowego jednoznacznie wskazuje, że opodatkowaniu akcyzą podlegają pojazdy samochodowe oraz pozostałe pojazdy mechaniczne objęte pozycją CN 8703. Klasyfikacja do kodu CN 8703 odbywa się natomiast na podstawie Nomenklatury Scalonej, która zawiera wyjaśnienia w zakresie towarów klasyfikowanych do wyżej wymienionego kodu.

Jeszcze raz należy podkreślić, że w procesie rejestracji pojazdu nie ma zastosowania definicja samochodu osobowego określona w przepisach ustawy o podatku akcyzowym, która odwołuje się do klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej zgodnej z rozporządzeniem nr 2658/87. Jej zastosowanie dotyczy bowiem celów podatkowych. Należy przy tym zauważyć, że bezpośrednie obowiązki w zakresie zapłaty podatku akcyzowego wynikają dla obywateli z regulacji przepisów o tym podatku, a nie z regulacji ustawy – Prawo o ruchu drogowym.

Stanowisko organów celnych jest w tym zakresie w pełni popierane przez orzecznictwo sądowe. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 lutego 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 1200/04)⁷ organ podatkowy nie jest związany zawartym w dowodzie rejestracyjnym ustaleniem co do tego, czy dany pojazd jest typem samochodu osobowego, czy też ciężarowego. Ustalenie takie może nastąpić na podstawie zobjektywizowanych i zgromadzonych informacji technicznych oraz kwalifikacji danego typu pojazdu przez jego producenta. Podobne stanowisko zajął w niedawno w wydanym wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie, stwierdzając, że:

Dla powyższych ustaleń bez znaczenia pozostaje dokumentacja związana z rejestracją pojazdu. Jak szczegółowo wyjaśnił organ, z czym Sąd w zupełności się zgadza, dokumenty, na które powoływał się skarżący, a z których wynikało, że sporny pojazd jest uznany za samochód ciężarowy, zostały wydane w oparciu o inne niż podatkowe przepisy, które dla wymiaru podatku akcyzowego pozostają bez znaczenia. Powyższe dokumenty w niniejszej sprawie stanowią dowód jedynie tego, że pojazd wcześniej nie był zarejestrowany na terytorium kraju i tylko w tym zakresie wiązą organ podatkowy. Natomiast dla klasyfikacji taryfowej mogą mieć jedynie charakter posiłkowy. Nie zmienia powyższego także fakt, że z przedstawionego przez Spółkę świadectwa homologacji wynika, że przedmiotowy pojazd jest pojazdem ciężarowym. Również ono zostało wydane w oparciu o prawo o ruchu drogowym, które nie może przesądzać o charakterze pojazdu w przypadku objęcia go podatkiem akcyzowym w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej⁸.

⁷ Opublikowano w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

⁸ Wyrok WSA z 24 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/Rz 187/12, LEX 1145328. Podobnie wyroki WSA: w Rzeszowie z 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/Rz 103/12; we Wrocławiu z 15 marca 2012 r. sygn. akt I SA/Wr 36/12; w Gdańsku z 7 marca 2012 r. sygn. akt I SA/Gd 1286/11.

Przedkładane przez stronę dokumenty w postaci zagranicznego dowodu rejestracyjnego czy świadectwa przeprowadzonych badań technicznych stanowią więc dla organów celnych jeden z wielu dowodów pozwalających na ustalenie przedmiotu klasyfikacji, które mogą, ale nie muszą, mieć wpływ na przyjętą pozycję nomenklatury. Jak już zostało wcześniej wskazane, czynnikami mającymi zasadniczy wpływ na klasyfikacje przez organy celne wyrobu do pozycji CN są ogólny wygląd oraz określone cechy pojazdu. Przepisy prawa o ruchu drogowym, na podstawie których następuje rejestracja samochodu jako osobowego lub ciężarowego, kierują się innymi kryteriami dotyczącymi klasyfikacji pojazdów niż ustawa o podatku akcyzowym. Prawo o ruchu drogowym, na podstawie którego ustalane są cechy pojazdów ciężarowych, reguluje zasady ruchu drogowego i warunki, jakim muszą odpowiadać pojazdy poruszające się po drogach publicznych. Zarejestrowanie samochodu, czy to poza granicami kraju czy też na jego terytorium, nie ma decydującego znaczenia w kwestii kwalifikacji pojazdu dla celów podatku akcyzowego, a sam dowód rejestracyjny spełnia zupełnie inną rolę. Dowód rejestracyjny jest bowiem zasadniczo dokumentem stwierdzającym dopuszczenie pojazdu do ruchu.

Zasadność działania organów podatkowych

Przyjąć należy, że organy celne, określając zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym na samochody wyprodukowane jako osobowe i posiadające cechy takiego pojazdu zgodnie z cechami określonymi w notach wyjaśniających w momencie powstania obowiązku podatkowego zarejestrowane za granicą, a następnie w kraju jako samochody ciężarowe na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym, postępują w sposób prawidłowy.

W tym zakresie trzeba jednak poczynić zastrzeżenie, że samochody, które pierwotnie zostały wyprodukowane przez producenta jako samochody osobowe, mogą zostać na etapie drugiej homologacji przekonwertowane na samochody ciężarowe, a dokonane w ten sposób zmiany w pojeździe będą miały charakter trwałe. W powyższej sytuacji organy podatkowe nie będą miały uprawień do nakładania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Chodzi tutaj jednak o ponowną homologację samochodu osobowego na ciężarowy przez producenta pojazdu, gdy samochód zostanie na stałe dostosowany do przewozu towarów i będzie posiadał cechy takiego pojazdu na dzień powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym⁹.

Jeżeli zatem na etapie drugiej homologacji dokonanej przez producenta samochód pierwotnie wyprodukowany jako osobowy zostanie poddany przeróbkom ingerującym znacznie w nadbudowę pojazdu (np. zamontowanie trwałej przegrody mającej na celu wydzielenie odrębnej kabiny dla kierowcy

⁹ Podobnie m.in. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 grudnia 2011 r., nr ITPP3/443-204/11/JK.

i pasażerów, zdemontowanie dotychczasowej okładziny w tylnej części pojazdu i zamontowanie odpornej na zniszczenie i łatwej do czyszczenia okładziny innego typu, zdemontowanie w tylnej części pojazdu szyb, które mogą ulec łatwo zniszczeniu przy przewożeniu różnego typu towarów, i zastąpienie ich elementami np. z metalu), to jego klasyfikacja zgodnie z Nomenklaturą Scaloną nie będzie mogła nastąpić do kodu CN 8703, ale bezsprzecznie organy celne będą zobowiązane do zaliczenia takiego pojazdu do kodu CN 8704 – samochodów zasadniczo przeznaczonych do przewozu towarów.

Inna jest natomiast sytuacja, gdy samochody wyprodukowane jako samochody osobowe zostaną przerobione na samochody dostosowane do przewozu towarów, ale w sposób, który sugeruje tymczasowość dokonanej zmiany. Będzie to więc dotyczyło sytuacji, w której np. dokonano zamontowania kraty oddzielającej część kabiny przeznaczonej dla kierowcy oraz części przeznaczonej dla pasażerów, jednak przegroda ta może zostać w sposób łatwy usunięta, a jednocześnie w pojeździe pozostawiono wyposażenie właściwe dla samochodu osobowego. W takim przypadku organy celne prawidłowo zakwalifikują dany pojazd do kategorii CN 8703, bowiem będzie to zgodne zarówno z przepisami ustawy o podatku akcyzowym, Nomenklaturą Scaloną, jak i notami wyjaśniającymi.

Jednocześnie wskazać należy, że warunkiem koniecznym dla prawidłowej klasyfikacji pojazdu do kodu CN przez organy celne jest ustalenie stanu pojazdu z dnia powstania obowiązku podatkowego, również przy udziale właściwego biegłego mającego fachową wiedzę w tej dziedzinie. To bowiem cechy pojazdu istniejące w dniu powstania obowiązku podatkowego będą decydowały o możliwości nałożenia na podmiot dokonujący czynności określonych w art. 100 ustawy o podatku akcyzowym obowiązku zapłaty tego podatku.