

ANETA BIAŁY

PODATEK AKCYZOWY  
A WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE NABYCIE POJAZDU  
WEDŁUG REGULACJI PRAWNYCH  
OBOWIĄZUJĄCYCH W POLSCE  
(WYBRANE ASPEKTY)

Problematyka wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, a następnie jego właściwej kwalifikacji koniecznej do celów ustalenia zobowiązania podatkowego lub jego braku, w każdym przypadku jest niezmiernie istotna ze względu na podmiot dokonujący nabycia. To właśnie po stronie nabywcy, w konkretnej sytuacji, może wystąpić obowiązek uiszczenia zobowiązania podatkowego, tj. podatku akcyzowego. Ustalenie istnienia wymienionego zobowiązania jest uzależnione od tego, do której normy Scalonej Nomenklatury pojazd zostanie zakwalifikowany<sup>1</sup>. O ile w większości przypadków procedura ta nie jest skomplikowana, to szczególnego znaczenia nabiera ta klasyfikacja, która odnosi się do pojazdów o niesprecyzowanym wyraźnie przeznaczeniu, a zatem takich, których nie można jednoznacznie umieścić w zakresie przedmiotowym konkretnej normy Scalonej Nomenklatury. Chodzi w tym przypadku o pojazdy, które mogą służyć zarówno do przewozu osób, jak też do przewozu towarów. Są to tzw. pojazdy osobowo-towarowe. Przyporządkowanie ich do określonej normy Scalonej Nomenklatury będzie decydujące dla stwierdzenia, czy po stronie nabywcy powstanie obowiązek

---

Dr ANETA BIAŁY – adiunkt II Katedry Prawa Cywilnego, Instytut Prawa, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Al. Raławickie 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, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. II, s. 382, z późn. zm.

zapłaty podatku akcyzowego. Mając na uwadze obowiązujące w Polsce regulacje prawne, ale przede wszystkim sposób ich interpretacji w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych, kwestia powyższa niejednokrotnie budzi, w ocenie Autorki, uzasadnione wątpliwości. Z tego właśnie względu konieczna jest dogłębna analiza tego aspektu wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu, co też Autorka postara się uczynić w niniejszym artykule, stanowiącym część pierwszą publikacji omawiającej regulacje prawne mające zasadnicze znaczenie dla przedmiotowej kwestii. W kolejnej części, wskazane zostaną zaś aspekty praktyczne zagadnienia, tj. sposoby interpretacji tych przepisów w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych oraz ich skutki dla podmiotu, który dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu.

## 1. WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE NABYCIE POJAZDU W USTAWIE Z DNIA 6 GRUDNIA 2008 R. O PODATKU AKCYZOWYM

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>2</sup>, do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, a także do wiążących informacji akcyzowych, zwanych dalej „WIA”, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN), zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie scalonej nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

Ustęp 2 art. 3 u.p.a. stanowi, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych. Mając na uwadze treść tego przepisu, należy stwierdzić, że aby zakwalifikować dany produkt, wyprodukowany na terenie Wspólnoty Europejskiej, bo tylko na tym obszarze Nomenklatura Scalona znajduje zastosowanie, do wyrobów akcyzowych, lub też uznać, że jest on zwolniony z akcyzy, konieczne jest jego przyporządkowanie do kodu CN. Obowiązek właściwej klasyfikacji ciąży na producencie, podmiocie dokonującym nabycia wewnątrzspółnotowego oraz importerze. Przy czym, zarówno nabywca, jak i importer zobowiązani są do weryfikacji dokonanej przez producenta wyrobu akcyzowego.

Zastrzeżenie zawarte w ust. 2 art. 3 u.p.a. związane jest z tym, że Nomenklatura Scalona (CN) jest corocznie aktualizowana przez Komisję Europejską w dro-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm.

dze rozporządzenia. Skutkuje to tym, że jeśli zmiany w CN zostały dokonane przez Komisję Europejską, ale nie zostały jednocześnie dokonane w u.p.a., to zastosowanie mają regulacje dotychczasowe Scalonej Nomenklatury. Zatem zmiany Scalonej Nomenklatury nie powodują automatycznej zmiany w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych, chyba że zostały zawarte również w u.p.a.

W obowiązującej u.p.a. brak wcześniej istniejącego podziału na wyroby akcyzowe zharmonizowane i niezharmonizowane. Zmiana ta podyktowana była rezygnacją z opodatkowania większości wyrobów kwalifikowanych do kategorii wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych – poza samochodami osobowymi. Z uwagi jednak na zakres niniejszego opracowania, Autorka pominie szerszą analizę powyżej wskazanego podziału, jako że w chwili obecnej nie znajduje on już odniesienia do aktualnej regulacji prawnej i tym samym pozostaje bez związku z opisywaną problematyką.

Na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 4 u.p.a., przedmiotem opodatkowania akcyzą jest nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzspółnotowego dokonywanego do składu podatkowego. Zgodnie zaś z art. 2 ust.1 pkt 9 u.p.a., nabyciem wewnątrzspółnotowym jest przemieszczenie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. Art. 100 ust. 1 pkt 2 stanowi, że w przypadku samochodu osobowego przedmiotem opodatkowania akcyzą jest nabycie wewnątrzspółnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Natomiast, zgodnie z art. 100 ust. 4 u.p.a., 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 wyścigowymi, z wyłączeniem pojazdów samochodowych i pozostałych pojazdów, które nie wymagają rejestracji zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

W oparciu o art. 101 ust. 2 u.p.a. obowiązek podatkowy 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;
- nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel – jeżeli nabycie prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel nastąpiło po przemieszczeniu samochodu osobowego na terytorium kraju;

– złożenia wniosku o rejestrację samochodu osobowego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym – jeżeli podmiot występujący z wnioskiem o rejestrację na terytorium kraju nabytego wewnątrzspółnotowo samochodu osobowego nie jest jego właścicielem.

## 2. ZASADY KWALIFIKOWANIA POJAZDÓW DO WŁAŚCIWEJ POZYCJI SACLONEJ NOMENKLATURY (NORMY CN 8703 I 8704)

Dla celów ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego lub jego braku należy przyjąć, iż zaklasyfikowanie pojazdu do grupy samochodów osobowych, bądź specjalnych w nabyciu wewnątrzspółnotowym, jak wcześniej wspomniano, powinno nastąpić na podstawie analizy Scalonej Nomenklatury.

Dokonując analizy praktyk stosowanych przez organy celne, wyraźnie widać brak jednolitości w poszczególnych postępowaniach, co powoduje, że w wielu przypadkach ten sam pojazd raz kwalifikowany jest jako służący zasadniczo do przewozu osób, a raz do przewozu towarów. Nie pozostaje to oczywiście bez wpływu na powstanie po stronie nabywcy zobowiązania podatkowego. Według stanowiska organów podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych<sup>3</sup>, klasyfikacja towarów w Scalonej Nomenklaturze podlega pewnym warunkom określającym zasady, na których jest oparta, oraz regułom ogólnym, które zapewniają jednolitą interpretację, co oznacza, że określony towar jest klasyfikowany do jednej i tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Z tego wynika wniosek, że do każdego towaru przypisany jest odpowiedni kod taryfy celnej. W praktyce organów podatkowych często dochodzi jednak do istotnych rozbieżności w kwalifikacji takich samych towarów do danej pozycji lub podpozycji wyodrębnionych w Scalonej Nomenklaturze.

Przechodząc do analizy szczegółowej, na mocy art. 1 ust. 1 rozporządzenia Rady została ustanowiona nomenklatura towarowa, zwana Nomenklaturą Scaloną (CN). Nomenklatura została zawarta w załączniku I do tego rozporządzenia i obejmuje:

---

<sup>3</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 238/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AC20688B4> [dostęp: 16.04.2015]; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 139/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B59AE1FFA7> [dostęp: 16.04.2015]; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 23 września 2010 r., sygn. akt. I SA/Go 597/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1CC37B2A20> [dostęp: 16.04.2015].

- 1) Nomenklaturę Systemu Zharmonizowanego;
- 2) wspólnotowe podpodziały do tej nomenklatury, zwane „podpozycjami CN” w tych przypadkach, gdy określona jest odpowiadająca stawka celna;
- 3) przepisy wstępne, dodatkowe uwagi do sekcji lub działów oraz przypisy odnoszące się do podpozycji CN.

Klasyfikacja taryfowa polega na przyporządkowaniu określonej towarowi właściwej podpozycji Nomenklatury Scalonej, która stanowi jedną z dwóch części Wspólnej Taryfy Celnej. Jest ona systematycznym i hierarchicznym zbiorem towarów podzielonych na duże grupy towarowe, które składają się z 21 sekcji, działów (2 cyfry CN), pozycji (4 cyfry CN), podpozycji (6 cyfr CN) oraz kodów CN (8 cyfr CN). Tak usystematyzowana nomenklatura zwarta jest w rozporządzeniu Rady.

W celu określenia prawidłowego kodu CN w pierwszym rzędzie należy kierować się Ogólnymi Regułami Interpretacji Nomenklatury Scalonej ujętymi w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr<sup>4</sup>. Najważniejszą z nich jest reguła 1, w oparciu o którą klasyfikację towarów należy dla celów prawnych ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów, a gdy nie jest możliwe ustalenie w tym trybie, dopiero można korzystać z reguł od 2 do 6.

Dla zapewnienia właściwej klasyfikacji pojazdu do właściwego kodu CN należy stosować również Noty Wyjaśniające do Scalonej Nomenklatury Wspólnot Europejskich wydawane na podstawie art. 9 rozporządzenia Rady. Nadto, na podstawie art. 12 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne<sup>5</sup> ogłoszone zostały Noty Wyjaśniające do Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów (HS)<sup>6</sup>. Noty Wyjaśniające nie stanowią jednak źródła prawa, nie mogą być podstawą rozstrzygnięcia klasyfikacyjnego, ale zdaniem organów podatkowych, stanowią wskazówkę interpretacyjną, która ma przyczynić się do ujednoczenia praktyki dokonywania przyporządkowywania towarów do poszczególnych kodów CN<sup>7</sup>. Informacje dotyczące pojazdów znajdują się w Sekcji XVII, dziale 87 rozporządzenia Rady w załączniku I. Wyjaśnienia te również posługują się oznaczeniem kodu CN i przy użyciu formy opisowej określają cechy i kryte-

---

<sup>4</sup> Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 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 2014.312.1 z 31.10.2014 z późn. zm.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz. U. Nr 86, poz. 622 z późn. zm.

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

<sup>7</sup> Por. wyrok ETS z dnia 11 stycznia 2007 r. C-400/05, LEX nr 214929; wyrok ETS z dnia 8 lipca 2004r., C-400/03, LEX nr 202243.

ria, które pozwalają dokonać odpowiedniego zróżnicowania towarów, celem ich prawidłowego zakwalifikowania do Normy CN. Wyjaśnienia do taryfy celnej, w odniesieniu do kodu 8703 wskazują, że w przypadku pojazdów wielozadaniowych, decydujące znaczenie mają te cechy pojazdu, które określają, że są to pojazdy głównie przeznaczone do przewozu osób niż do transportu towarów oraz podają cechy, świadczące o typie danego pojazdu<sup>8</sup>.

Mając na uwadze wskazane materiały źródłowe, dla dalszej analizy problemu konieczne jest wskazanie zakresu kodu CN 8703 i 8704.

Pozycja 8703 obejmuje pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi. Pozycja ta obejmuje pojazdy samochodowe różnego typu (samochody osobowe, wyspecjalizowane pojazdy transportowe, samochody mieszkalne, pojazdy specjalne przeznaczone do poruszania się po śniegu, pojazdy golfowe i podobne pojazdy, czterokołowe pojazdy silnikowe z podwoziem rurowym, posiadające układ kierowniczy typu samochodowego), z dowolnym typem silnika, a także lekkie pojazdy trzykołowe<sup>9</sup>.

Pozycja 8704 obejmuje pojazdy samochodowe do transportu towarowego, w szczególności: zwykłe ciężarówki i furgony; ciężarówki i furgony dostawcze wszelkiego rodzaju; ciężarówki z urządzeniami do automatycznego rozładunku; ciężarówki, chłodnie i ciężarówki izotermiczne; wieloplatformowe ciężarówki do przewozu środków chemicznych, itp.

Należy zauważyć, że w kodzie CN nie użyto sformułowania samochody osobowe, ale pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne. W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2012 r. stwierdzono, że „pojazdem mechanicznym do transportu towarów z pozycji CN 8704 jest samochód, który służy tylko i wyłącznie do tego celu, co oznacza, że jest to tylko i wyłącznie taki samochód, który według cech produkcyjnych może być kierowany przez kierowcę dokonującego oprócz transportu towarów przewozu tylko jednej osoby (konwojent, pomocnik kierowcy itp.)”<sup>10</sup>. Zatem, pojazdem mechanicznym do transportu osób będzie pojazd nie spełniający powyższych kryteriów.

---

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Ol 133/09, LEX nr 511580.

<sup>9</sup> Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Sz 685/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D8B0E278CD> [dostęp: 16.04.2015].

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/Gl 1715/11, <http://www.orzeczenia-nsa.pl> [dostęp: 16.04.2015].

### 3. PROBLEMATYKA KWALIFIKACJI DO WŁAŚCIWEJ NORMY SCALONEJ NOMENKLATURY POJAZDÓW SŁUŻĄCYCH ZARÓWNO DO PRZEWOZU OSÓB, JAK I TOWARÓW

Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sformułowanie, że w opisie kodu CN 8703 użyto stwierdzenia – pojazdy zasadniczo przeznaczone do przewozu osób, determinuje, że ta pozycja CN zawiera w sobie główne kryterium kwalifikacji pojazdów, które zdaniem Sądu powinno być brane pod uwagę w pierwszej kolejności przy dokonywaniu kwalifikacji pojazdu do kodu CN 8703, a nie innego kodu. Jeśli zatem nie jest możliwe ustalenie zasadniczego przeznaczenia pojazdu jako służącego do przewozu osób, to nie ma możliwości zakwalifikowania go do kodu CN 8703. Tym samym, należy przyjąć, że pojazd służy wówczas do przewozu towarów i winien być klasyfikowany do kodu CN 8704. W pierwszej kolejności należy zatem zbadać faktyczne przeznaczenie pojazdu, a dopiero potem można posłużyć się dodatkowym warunkiem, określonym w notach wyjaśniających do kodu 8703<sup>11</sup>.

Powyższe powoduje, że pojazd nie jest traktowany jako osobowy i nie podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Zgodnie zaś z Notami Wyjaśniającymi do Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów do pozycji 8704, klasyfikacja pewnych pojazdów silnikowych jest wyznaczana w tej pozycji przez określone cechy, które wskazują, że pojazdy przeznaczone są głównie do transportu towarów niż do przewozu osób (CN 8703)<sup>12</sup>. Te cechy są szczególnie pomocne w praktyce organów podatkowych przy ustalaniu klasyfikacji pojazdów silnikowych, mających masę brutto mniejszą niż 5 ton, a które posiadają albo oddzielną, zamkniętą tylną przestrzeń, albo otwartą platformę, normalnie wykorzystywaną do transportu towarów. Część ładunkowa może posiadać tylne siedzenia typu ławki, które są bez pasów bezpieczeństwa, punktów kotwiczenia lub udogodnień dla pasażerów i które są składane płasko na boki, tak aby umożliwić pełne wykorzystanie przestrzeni towarowej. Ta kategoria pojazdów mechanicznych obejmuje te pojazdy, które powszechnie znane są jako pojazdy „wielozadaniowe”, typu van, SUV-y, niektóre pojazdy typu pick-up<sup>13</sup>. Bardzo często w praktyce organów podatkowych elementem decydują-

---

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409.

<sup>12</sup> Por. wyrok NSA z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 314/13, LEX nr 1517899; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Go 328/14, LEX nr 1518381.

<sup>13</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 28/12, LEX nr 1386422.

cym o kwalifikacji danego pojazdu jest tzw. komfortowe wyposażenie oraz wykończenie wnętrza i wyposażenie w przestrzeni ładunkowej pojazdu, które kojarzone są z przestrzenią pasażerską. Zalicza się tu z reguły dywaniki, wentylację, oświetlenie wnętrza, zapalniczki, okna tylne, brak stałego panelu lub przegrody między przestrzenią dla kierowcy i przednich siedzeń pasażerów a przestrzenią tylną, itp.

W oparciu o powyższe można stwierdzić, że różnica pomiędzy przeznaczeniem samochodów kwalifikowanych do pozycji 8703 a 8704 polega na tym, że pojazdy z kodu 8704 przeznaczone są tylko do transportu towarowego i nie mogą służyć do przewozu osób. Natomiast pojazdy z kodu 8703 zasadniczo służą do przewozu osób, ale mogą być wykorzystywane również do przewozu towarów<sup>14</sup>. O wyborze danej pozycji decyduje zatem główna funkcja pojazdu, która wynika z jego budowy i wyposażania, ale nie chodzi tu o przeznaczenie w sensie sposobu wykorzystania towaru przez nabywcę, lecz o przeznaczenie według zamysłu producenta<sup>15</sup>.

Dokonując analizy obowiązujących przepisów, należy mieć na uwadze, że klasyfikacja towarowa samochodów dokonywana jest przez organy podatkowe na podstawie prawa podatkowego, tj. w przedmiotowym przypadku u.p.a., która jest wiążąca dla organów podatkowych. U.p.a. tym samym wyznacza i odsyła do jedynej możliwej do stosowania klasyfikacji wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym nomenklaturze scalonej CN i nie ma znaczenia klasyfikacja na podstawie innych przepisów. Zatem ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym<sup>16</sup> nie będzie miała zastosowania w tym przypadku, jak też przepisy obowiązujące w innych krajach<sup>17</sup>. W u.p.a. nie ma bowiem przepisów, które odsyłałyby do regulacji zawartych w przepisach o rejestracji pojazdów. Organy właściwe do dokonania rejestracji pojazdu, w oparciu o niezbędne dokumenty, decydują o tym, czy dany pojazd zostanie zarejestrowany na terytorium Polski jako samochód osobowy, czy ciężarowy. Organy celne z kolei nie kwestionują, ani nie podważają wpisów dokonanych przez inne upoważnione organy, władne decydować o rejestracji pojazdów. Jednak, zdaniem organów podatko-

---

<sup>14</sup> Por. wyrok NSA z dnia 5 października 2001 r., sygn. akt I SA/Po 1335/01, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) [dostęp: 16.04.2015].

<sup>15</sup> Tak wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 222/05, LEX nr 850344; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lutego 2005 r., sygn. akt SA/Sz 2195/03, LEX nr 732872; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 27/04, LEX nr 806012.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, Dz. U. z 2012 r., poz. 1137 z późn. zm.

<sup>17</sup> Por. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 1303/13, LEX nr 1517832; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2009 r., sygn. akt III SA/GL 647/09, LEX nr 550741.



wych, zarejestrowanie pojazdu jako samochodu ciężarowego nie przesądza o jego klasyfikacji dla celów podatkowych.

W praktyce organów podatkowych i orzecznictwa administracyjnego dominuje pogląd, że o tym, czy dany pojazd kwalifikuje do pozycji CN 8704 świadczą następujące cechy:

- siedzenia – ławki bez wyposażenia zabezpieczającego, np. pasów bezpieczeństwa,
- oddzielna kabina dla kierowcy i pasażerów oraz oddzielna otwarta naczepa z panelami bocznymi i nakładaną klapą;
- brak okien na bokach pojazdu; obecność przesuwnych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi bez okien na bokach pojazdu lub z tyłu, przeznaczonych do załadunku i rozładunku towarów;
- 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<sup>18</sup>.

Przejawem cech projektowych zwykle stosowanych do pojazdów, które objęte są pozycją 8703, jest:

- obecność stałych siedzeń z wyposażeniem zabezpieczającym dla każdej osoby lub obecność stałych punktów kotwiących i wyposażenie do zainstalowania siedzeń i wyposażenia zabezpieczającego w przestrzeni 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 przesuwnych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi z oknami na bocznych panelach lub z tyłu;
- brak stałego panela lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich siedzeń pasażerów a tylną przestrzenią, która może być używana do przewozu zarówno osób, jak i towarów;
- wyposażenie całego wnętrza pojazdu w sposób kojarzony z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 31 lipca 2012 r., sygn. akt. I SA/Rz 409/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9644092F67> [dostęp: 16.04.2015].

<sup>19</sup> Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 153/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9DFCE1968F> [dostęp: 16.04.2015]; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Rz 212/12, LEX nr 1166115; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1360/10, LEX nr 1085344; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 133/11, LEX nr 1128456.

Kategoria zaś pojazdów osobowo-towarowych, w wyjaśnieniach do Taryfy celnej zaliczona do pozycji 8703, określa pojazdy osobowo-towarowe jako przeznaczone do przewozu najwyżej 9 osób (wraz z kierowcą), których wnętrze może być używane bez zmiany konstrukcji do przewozu zarówno osób, jak i towarów<sup>20</sup>.

Powyższe znalazło również potwierdzenie w wyroku ETS z dnia 6 grudnia 2007 r., w którym stwierdzono, że „decydującym 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 towaru”<sup>21</sup>.

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa, pozycja CN 8703 obejmuje zatem również pojazdy wielofunkcyjne, takie jak pojazdy mechaniczne, które mogą przewozić zarówno osoby, jak i towary, np. typu pick-up. Przy czym, uważa się, że takie pojazdy mogą być klasyfikowane do pozycji CN 8704, jeśli maksymalna wewnętrzna długość podłogi powierzchni do transportu towarów jest większa niż 50% długości rozstawu osi pojazdu lub jeżeli posiadają więcej niż dwie osie<sup>22</sup>.

W większości przypadków procedura ustalenia, czy dany pojazd należy kwalifikować do CN 8703 czy też do CN 8704, podejmowana jest przez naczelników urzędów celnych po około 4 latach od dnia wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu, co generuje dla podatnika dodatkowe, często niemałe koszty związane z powstaniem należności ubocznych w postaci np. odsetek podatkowych, w przypadku stwierdzenia, że pojazd podlega kwalifikacji generującej obowiązek zapłaty podatku akcyzowego. Powyższe odnosi się do sytuacji, w której w przekonaniu nabywcy sprowadził on na polski obszar celny pojazd służący do przewozu towarów, a zatem podatek akcyzowy nie został odprowadzony. Nie bez wpływu na sytuację podatnika ma również wszczynane w takim przypadku postępowanie karne. Należy dodać jedynie informacyjnie, że w większości przypadków, pod-

---

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., sygn. akt I GSK 370/12, LEX nr 1170249; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1360/10, LEX nr 1085344; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 153/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9DFCE1968F> [dostęp: 16.04.2015].

<sup>21</sup> Wyrok ETS z dnia 6 grudnia 2007 r., C-486/06, <http://dokumenty.e-prawnik.pl/orzecznictwo/unia-europejska/c-48606-van-landeghem.html> [dostęp: 16.04.2015].

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., sygn. akt I GSK 370/12, LEX nr 1170249; Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2007 r., sygn. ITPP3/443-46/07/JK, <http://kik.inforlex.pl/katalogi/orzeczenia/tresc,0102,wy,SIP.2007.002.001167052>, Interpretacja-indywidualna-z-dnia-23-11-2007-sygn-ITPP3-443-46-07-JK-Dyrektor-Izby-Skarbowej-w-Bydgoszczy.html?str=147&pozycja=24 [dostęp: 16.04.2015].

miot, który dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu działając w przekonaniu, że nabycie jest zwolnione z podatku akcyzowego, wobec którego następnie wszczęte zostało postępowanie karne, działając w obawie przed konsekwencjami, przyznaje się do winy na etapie postępowania przygotowawczego, co oczywiście rodzi dalsze konsekwencje finansowe. W ten sposób akt oskarżenia nie trafia do sądu, w którym to na prokuratorze ciążyłby obowiązek udowodnienia winy podmiotu, który dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu, o czym w większości przypadków podatnik nie wie.

Jak wynika z powyższego, dokonanie właściwej klasyfikacji pojazdu, który może służyć zarówno do przewozu osób, jak i towarów, nie w każdym przypadku jest oczywiste. Błędne zaś przyjęcie przez nabywcę założenia, że pojazd należy zakwalifikować do pozycji CN 8704 naraża go na poważne konsekwencje finansowe.

\*

Problematyka kwalifikacji pojazdu, który może służyć zarówno do przewozu osób, jak i towarów, do właściwej normy Scalonej Nomenklatury, niejednokrotnie jest przyczyną skierowania decyzji wydanej przez organ podatkowy w trybie zaskarżenia do sądu administracyjnego przez podmiot, który dokonał nabycia wewnątrzwspólnotowego. Niezmiernie rzadko sądy zajmują odmienne stanowisko od tego wyrażonego w zaskarżonej decyzji. Przyczyną tego stanu rzeczy jest okoliczność, że obowiązujące w Polsce regulacje prawne nie są transparentne, co powoduje, że ich interpretacja może być różna w zależności od podmiotu dokonującego wykładni. Generalnie, mając na uwadze treść utrwalonego już w orzecznictwie sądownoadministracyjnym poglądu, należy stwierdzić, że procedura klasyfikowania pojazdu samochodowego do poszczególnego kodu CN, powinna przebiegać w następujący sposób: w pierwszej kolejności należy ustalić zasadnicze przeznaczenie danego pojazdu; do normy CN 8703 można zakwalifikować jedynie taki pojazd, który jest przeznaczony zasadniczo do przewozu osób, w przeciwnym wypadku powinien być klasyfikowany do kodu CN 8704, to jest jako pojazd służący do transportu towarów<sup>23</sup>.

Przy ocenie zasadniczego przeznaczenia pojazdu samochodowego, zdaniem

---

<sup>23</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I GSK 770/09, LEX nr 707993; wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2010 r., sygn. akt I GSK 903/09, LEX nr 647829; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010 r., sygn. akt I są/Gd 266/10, LEX nr 648114; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. Akt III SA/Gl 1670/09, LEX nr 707047; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409.

organów podatkowych i sądów administracyjnych, należy brać pod uwagę wyposażenie i wykończenie wnętrza samochodu, zwłaszcza, że wykończenie to może być zasadniczo różne dla samochodu osobowego i dla transportu towarowego<sup>24</sup>.

Jednocześnie, regulacje zwarte w u.p.a. są całkowicie niezależne od przepisów prawa o ruchu drogowym, które określają zasady kwalifikacji pojazdów jako osobowe i ciężarowe dla celów ich rejestracji. Brak korelacji między wskazanymi przepisami powoduje, że dany pojazd – biorąc pod uwagę jego faktyczne przeznaczenie i elementy wyposażenia – może być zarejestrowany i uznawany za ciężarowy zgodnie z przepisami ustawy – Prawo o ruchu drogowym, posiadać homologację ciężarową, a jednocześnie dla celów poboru podatku akcyzowego, będzie zakwalifikowany jako samochód osobowy, zgodnie z przepisami u.p.a. Zdaniem organów podatkowych, rozbieżności w tym zakresie nie powodują konieczności uznania wpisów w dowodzie rejestracyjnym do przyjętej przez organy podatkowe klasyfikacji wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze CN.

## BIBLIOGRAFIA

### ŹRÓDŁA PRAWA

- 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, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. II, s. 382, z późn. zm.
- Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 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 2014.312.1 z 31.10.2014 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, Dz. U. z 2012 r., poz. 1137 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz. U. Nr 86, poz. 622 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm.
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy celnej, M. P. Nr 86, poz. 880.

### ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z dnia 5 października 2001 r., sygn. akt I SA/Po 1335/01, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) [dostęp: 16.04.2015].

---

<sup>24</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., sygn. akt I GSK 1361/06, LEX nr 323491; wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., sygn. akt I GSK 16/12, LEX nr 1243905.

- Wyrok ETS z dnia 8 lipca 2004 r., C-400/03, LEX nr 202243.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lutego 2005 r., sygn. akt SA/Sz 2195/03, LEX nr 732872.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 27/04, LEX nr 806012.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 222/05, LEX nr 850344.
- Wyrok ETS z dnia 11 stycznia 2007 r. C-400/05, LEX nr 214929.
- Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., sygn. Akt I GSK 1361/06, LEX nr 323491.
- Wyrok ETS z dnia 6 grudnia 2007 r., C-486/06, <http://dokumenty.e-prawnik.pl/orzecznictwo/unia-europejska/c-48606-van-landeghem.html> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 271/08, LEX nr 404409.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Ol 133/09, LEX nr 511580.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2009 r., sygn. akt III SA/GL 647/09, LEX nr 550741.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Gl 1670/09, LEX nr 707047.
- Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I GSK 770/09, LEX nr 707993.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt: I SA/Gd 238/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AC20688B4> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 266/10, LEX nr 648114.
- Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2010 r., sygn. akt I GSK 903/09, LEX nr 647829.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 23 września 2010 r., sygn. akt. I SA/Go 597/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1CC37B2A20> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Sz 685/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D8B0E278CD> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1360/10, LEX nr 1085344.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 139/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B59AE1FFA7> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA w Gdańsku NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 28/12, LEX nr 1386422.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 133/11, LEX nr 1128456.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/Gl 1715/11, <http://www.orzeczenia-nsa.pl> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 153/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9DFCE1968F> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Rz 212/12, LEX nr 1166115.
- Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., sygn. akt I GSK 370/12, LEX nr 1170249.
- Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 31 lipca 2012 r., sygn. akt. I SA/Rz 409/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9644092F67> [dostęp: 16.04.2015].
- Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., sygn. akt I GSK 16/12, LEX nr 1243905.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 1303/13, LEX nr 1517832.
- Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 314/13, LEX nr 1517899.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Go 328/14, LEX nr 1518381.

## POZOSTAŁE

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2007 r., sygn. ITPP3/443-46/07/JK, <http://kik.inforlex.pl/katalogi/orzeczenia/tresc,0102,wy,SIP.2007.002.001167052,Interpretacja-indywidualna-z-dnia-23-11-2007-sygn-ITPP3-443-46-07-JK-Dyrektor-Izby-Skarbowej-w-Bydgoszczy.html?str=147&pozycja=24> [dostęp: 16.04.2015].

PODATEK AKCYZOWY A WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE NABYCIE POJAZDU  
WEDŁUG REGULACJI PRAWNYCH OBOWIĄZUJĄCYCH W POLSCE  
(WYBRANE ASPEKTY)

## S t r e s z c z e n i e

Problematyka prezentowanego artykułu dotyczy praktycznego zagadnienia związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym pojazdu i jego kwalifikacji do właściwej pozycji Scalonej Nomenklatury. Poruszane w artykule 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 działań 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, scalona nomenklatura, ustawa o podatku akcyzowym, noty wyjaśniające.

EXCISE TAX ON THE INTRA-COMMUNITY ACQUISITION OF THE VEHICLE  
IN LEGAL REGULATIONS 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, combined nomenclature, Excise Tax Act, the explanatory notes, the passenger and freight vehicle.