

- **zwrot akcyzy w przypadku czasowej rejestracji samochodu osobowego – sędzia WSA w Warszawie Elżbieta Olechniewicz**

### **Wyrok NSA z 26 października 2023 r., I FSK 299/21**

**Czasowa rejestracja samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę), o której mowa w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy Prawo o ruchu drogowym nie stanowi przeszkody do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych, o którym mowa w art. 107 u.p.a. (...) Przepis ten należy bowiem interpretować, jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22, zgodnie z zasadą konsumpcyjności podatku akcyzowego, skoro celem podatku akcyzowego, co do samej zasady, jest opodatkowanie konsumpcji określonego rodzaju towarów na terenie kraju (ciężar tego podatku powinien ponieść ostateczny nabywca danego dobra, czyli konsument).**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Zgodnie z art. 107 ust. 1 u.p.a., "podmiotowi, który nabył prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, i który dokonuje dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym samochodu osobowego, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, przysługuje zwrot akcyzy na wniosek, złożony właściwemu naczelnikowi urzędu celnego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego."

Na podstawie art. 74 ust. 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym czasowej rejestracji pojazdu dokonuje, w przypadkach określonych w ust. 2, starosta właściwy ze względu na miejsce zamieszkania (siedzibę) właściciela pojazdu, wydając pozwolenie czasowe i zalegalizowane tablice (tablicę) rejestracyjne. Stosownie do ust. 2 czasowej rejestracji dokonuje się:

- 1) z urzędu - po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu;
- 2) na wniosek właściciela pojazdu - w celu umożliwienia:
  - a) wywozu pojazdu za granicę,
  - b) przejazdu pojazdu z miejsca jego zakupu lub odbioru na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
  - c) przejazdu pojazdu związanego z koniecznością dokonania jego badania technicznego lub naprawy.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że rejestracja czasowa samochodu osobowego w celu dopuszczenia do ruchu drogowego tymczasowo, na określony czas, niezbędny do dokonania czynności rejestracyjnych (rejestracja czasowa z urzędu - ust. 2 pkt 1) nie jest tożsama z czasową rejestracją samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę – ust. 2 pkt 2 lit. a).

W pierwszym przypadku czasowa rejestracja jest częścią procesu rejestracji pojazdu, którego celem jest trwale dopuszczenie do ruchu samochodu na terytorium kraju. Natomiast w drugim przypadku - czasowa rejestracja nie jest częścią ww. procesu rejestracji, wobec powyższego celem rzeczonyj rejestracji nie jest trwale dopuszczenie do ruchu drogowego pojazdu, lecz umożliwienie przemieszczenia samochodu poza granicę kraju.

Potwierdzenie powyższej wykładni można znaleźć w wyroku TSUE z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22, w którym Trybunał stwierdził, że podatek akcyzowy od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym, nie ma charakteru podatku związanego z ich konsumpcją, która materializuje się poprzez rejestrację danego samochodu

osobowego na terytorium kraju (pkt 42), lecz w tym zakresie rejestrację czasową pojazdu z urzędu należy odróżnić w szczególności od rejestracji czasowej dokonanej w celu umożliwienia wywozu tego pojazdu za granicę (pkt 43). To stwierdzenie TSUE jednoznacznie wskazuje na konieczność zróżnicowania skutków, przy stosowaniu art. 107 u.p.a., rejestracji samochodów w celu ich trwałego dopuszczenia do ruchu na terytorium kraju, od czasowej rejestracji dokonywanej w celu umożliwienia przemieszczenia samochodu poza granice kraju.

Z powyższego wynika, że czasowa rejestracja samochodu na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju (wywóz pojazdu poza granicę), o której mowa w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy Prawo o ruchu drogowym nie stanowi przeszkody do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych, o którym mowa w art. 107 u.p.a.

Tego rodzaju rejestracji nie można bowiem w świetle istoty podatku akcyzowego traktować jako zarejestrowania pojazdu uniemożliwiającego zwrot akcyzy na podstawie art. 107 u.p.a. Przepis ten należy bowiem interpretować, jak wskazał TSUE, zgodnie z zasadą konsumpcyjności podatku akcyzowego, skoro celem podatku akcyzowego, co do samej zasady, jest opodatkowanie konsumpcji określonego rodzaju towarów na terenie kraju (ciężar tego podatku powinien ponieść ostateczny nabywca danego dobra, czyli konsument). W sytuacji zatem gdy dany pojazd samochodowy rejestrowany jest na wniosek importera lub podatnika dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia, jedynie czasowo w celu jego wywozu poza granicę, wskazuje to, że nie był on i nie jest przeznaczony do konsumpcji na terenie Polski. Nie ma więc podstaw do obciążenia tego pojazdu akcyzą w Polsce, której terytorium nie jest i nie będzie miejscem jego konsumpcji.

Zwrócić przy tym należy uwagę, że podobny cel nieobciążania akcyzą nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego, którego faktyczna konsumpcja nie będzie miała miejsca na terytorium kraju, lecz poza jego granicami, przyświeca normie art. 101 ust. 2a u.p.a., zgodnie z którym obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego nie powstaje, jeżeli ten samochód osobowy został dostarczony wewnątrzspółnotowo lub wyeksportowany w terminie 30 dni od dnia nabycia wewnątrzspółnotowego.

Powyższa wykładnia jest wynikiem połączenia wykładni językowej z systemem prawa, do którego przynależy art. 107 ust. 1 u.p.a. oraz celem jego unormowania, który nie jest celem fiskalnym, skoro przewiduje zwrot akcyzy zapłaconej od samochodów osobowych, które nie są i nie będą przedmiotem konsumpcji na terytorium kraju.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego niniejszej sprawy wskazać należy, że z decyzji Prezydenta Miasta Gdańska z 3 stycznia 2019 r. nie wynika jednoznacznie w oparciu o jaką podstawę prawną czasowo zarejestrowano przedmiotowy samochód. Wskazano bowiem jedynie ogólnie na "art. 74 ustawy z dnia 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym". W takim przypadku za decydujące dla możliwości skorzystania z instytucji zwrotu akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1 u.p.a. uznać należy okoliczności faktyczne, z których wynika, że w dniu 03.12.2018 r. na podstawie zgłoszenia celnego SAD powyższy pojazd został dopuszczony do swobodnego obrotu, a zadeklarowane należności celno-podatkowe opłacone, po czym w dniu 03.01.2019 r. samochód został czasowo zarejestrowany, a następnie wyeksportowany w dniu 05.01.2019 r.

Powyższe okoliczności jednoznacznie wskazują, że rejestracja czasowa tego pojazdu w dniu 3.01.2019 r. dokonana była w celu wywozu tego samochodu z terytorium kraju i co istotne wywóz ten dokonany został w czasie 30 dni od tej rejestracji, czyli w czasie przewidzianym dla rejestracji czasowej (por. art. 74 ust. 3 Prawa o ruchu drogowym).

(...) Mając zatem na uwadze stanowisko wynikające z wyroku TSUE z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22, jak również powyższą wykładnię będącą następstwem uwzględnienia ww. stanowiska, należy odstąpić od dotychczasowego orzecznictwa sądownoadministracyjnego, zgodnie z którym, jakakolwiek rejestracja samochodu, stała czy czasowa, w każdym przypadku wyklucza możliwość zwrotu akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1 u.p.a. (...).

#### **Wyroki powiązane:**

##### **- niezgodne z komentowanym wyrokiem (wcześniejsze):**

wyrok NSA z 25 lutego 2015 r., sygn. akt I GSK 2036/13;  
wyrok NSA 22 sierpnia 2016 r., sygn. akt I GSK 799/15;  
wyrok NSA 22 września 2016 r., sygn. akt I GSK 896/15;  
wyrok NSA 22 listopada 2017 r., sygn. akt I GSK 1129/16;  
wyrok NSA 5 października 2017 r., sygn. akt I GSK 2210/15;  
wyrok NSA 24 lipca 2019 sygn. akt I GSK 109/17  
wyroki NSA z 6 września 2023 r., sygn. akt I GSK 1660/19, sygn. akt I GSK 1782/19,  
sygn. akt I GSK 1955/19, sygn. akt I GSK 1728/19, sygn. akt I GSK 1910/19  
wyrok NSA z 7 września 2023 r., sygn. akt I GSK 418/19

##### **- zgodne z komentowanym wyrokiem**

wyrok NSA z 26 października 2023 r., sygn. akt I FSK 737/21  
wyroki NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21, sygn. akt. I FSK 1699/21,  
sygn. akt I FSK 2488/21  
wyroki NSA z 10 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 298/21, sygn. akt I FSK 300/21, sygn.  
akt I FSK 738/21, sygn. akt I FSK 1233/21, sygn. akt I FSK 1267/21  
wyroki NSA z 27 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21, sygn. akt I FSK 1658/21, sygn.  
akt I FSK 2488/21, sygn. akt I FSK 1981/21, sygn. akt I FSK 2071/21, sygn. akt I FSK  
2484/21, sygn. akt I FSK 68/22, sygn. akt I FSK 1586/21, sygn. akt I FSK 1639/21, sygn.  
akt I FSK 1699/21, sygn. akt I FSK 1678/21  
wyrok TSUE z 17 maja 2023 r., C-105/22

#### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.: powyżej: u.p.a.)**

**Art. 107 ust. 1** Podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, dokonujący dostawy wewnątrzspółnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego, lub jeżeli w jego imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane, ma prawo do zwrotu akcyzy na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

**Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1990, ze zm., powyżej: ustawa Prawo o ruchu drogowym, stan prawny na 31 grudnia 2019 r.)**

**Art. 74 ust. 1.** Czasowej rejestracji pojazdu dokonuje, w przypadkach określonych w ust. 2, starosta właściwy ze względu na miejsce zamieszkania (siedzibę) właściciela pojazdu, wydając pozwolenie czasowe i zalegalizowane tablice (tablicę) rejestracyjne.

**Art. 74 ust. 2.** Czasowej rejestracji dokonuje się:

- 1) z urzędu - po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu;
- 2) na wniosek właściciela pojazdu - w celu umożliwienia:
  - a) wywozu pojazdu za granicę,
  - b) przejazdu pojazdu z miejsca jego zakupu lub odbioru na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
  - c) przejazdu pojazdu związanego z koniecznością dokonania jego badania technicznego lub naprawy;

### **Główne problemy**

1. Różnica pomiędzy rejestracją czasową w celu dokonania czynności rejestracyjnych samochodu osobowego (z urzędu) a rejestracją czasową w celu przemieszczenia poza granicę kraju (na wniosek).
2. Zróżnicowane skutki ww. rodzajów rejestracji przy stosowaniu art. 107 ust. 1 u.p.a.
3. Rejestracja czasowa na wniosek a możliwość wnioskowania o zwrot podatku akcyzowego.
4. Znaczenie okoliczności faktycznych danej sprawy.