

- **konsumpcja, rejestracja a domniemanie niewzruszalne – szerszy kontekst problemu (wyroki NSA z 7 września 2023, sygn. akt I GSK 418/19 oraz z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21) - Sławomir Pilarczyk (Crido)**

Wyrok NSA z 7 września 2023 r., sygn. akt I GSK 418/19

(...) podatek od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym jest podatkiem związanym z ich konsumpcją, która materializuje się przez rejestrację danego samochodu osobowego na terytorium kraju (...).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) w sytuacji, gdy importer niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną czy handlowcem decyduje się na przywóz pojazdu na zasadzie pełnej własności pojazdu i związaną z tym jego rejestracją na tym terytorium kraju, to ewentualne intencje tego importera dotyczące późniejszego użytkowania owego pojazdu są pozbawione znaczenia dla oceny w świetle art. 110 TFUE i zasady proporcjonalności opodatkowania tego pojazdu podatkiem akcyzowym oraz w przypadku powrotnego wywozu tego pojazdu odmowy zwrotu zapłaconego podatku (...)”.

„(...) podatek od samochodów osobowych, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym jest podatkiem związanym z ich konsumpcją, która materializuje się przez rejestrację danego samochodu osobowego na terytorium kraju (...)”.

„Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, iż wprowadzenie przesłanki wymagającej, aby samochód osobowy nie był wcześniej zarejestrowany na terytorium kraju związane jest z realizacją zasady opodatkowania wyrobów akcyzowych w kraju ich konsumpcji. Akcyza jako podatek konsumpcyjny jest podatkiem pośrednim, co oznacza, że faktycznym podmiotem ponoszącym ciężar opodatkowania akcyzą jest ostateczny konsument, a nie podmiot formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty tego podatku”.

„Wbrew argumentacji skargi kasacyjnej czasowe rejestracje, dokonywane z urzędu po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu stanowią część procesu rejestracji pojazdu, której celem jest trwale dopuszczenie tego pojazdu do ruchu na terytorium kraju. W tym zakresie podkreślenia wymaga fakt, że art. 74 ust. 2 ustawy Prawo o ruchu drogowym jest zrozumiały w jego literalnym brzmieniu i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Wynika z niego jednoznacznie, że ustawodawca w tym przepisie wyodrębnił przesłanki czasowej rejestracji pojazdu z urzędu i czasowej rejestracji pojazdu na wniosek właściciela pojazdu, co ma istotne znaczenie dla oceny zasadności analizowanego tu zarzutu. Czasowa rejestracja pojazdu z urzędu, co jest przedmiotem sporu w tej sprawie, jest bowiem dokonywana wyłącznie po złożeniu wniosku o rejestrację pojazdu. Z analizowanego przepisu wynika zatem, że czasowa rejestracja pojazdu dokonywana w trybie art. 74 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo o ruchu drogowym stanowi obligatoryjny (konieczny) element rejestracji stałej pojazdu a pojazd z chwilą rejestracji czasowej zostaje dopuszczony do konsumpcji w rozumieniu u.p.a. na oznaczony w ustawie - Prawo o ruchu drogowym czas, a po pozytywnym zweryfikowaniu dokumentacji pojazdu przez organ ewidencyjny zostaje on na stałe dopuszczony do ruchu drogowego. Rejestracja czasowa wywołała skutki materialnoprawne na gruncie ustawy o podatku akcyzowym. Rejestracja ta miała miejsce przed dokonaniem dostawy wewnątrzspółnotowej. Zatem późniejsze umorzenie postępowania w sprawie rejestracji, a także przyczyny dla których organy rejestrowe dokonały takiego rozstrzygnięcia nie mają wpływu na wynik sprawy”.

W ostatnim czasie wydany został wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21 (oraz podobne, sygn. akt: I FSK 1586/21, I FSK 1639/21, I FSK 1658/21, I FSK

1678/21, I FSK 1699/21, I FSK 1981/21, I FSK 2071/21, I FSK 2484/21, I FSK 2488/21, I FSK 68/22 odwołujące się do wyroku I FSK 299/21), który wskazuje, na odstępnie od wskazanej wyżej wykładni, kierując się przy tym ku zgodnej z zasadą konsumpcyjności akcyzy analizie stanu faktycznego konkretnej sprawy.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1243/21

wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt I FSK 1586/21

wyrok NSA z 26 października 2023 r., sygn. akt I FSK 299/21

Przepisy

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (T.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm.)

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 wewnątrzwspólnotowej 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 wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

Dyrektywa 2020/262 (T.j. Dz. U. UE. L. z 2020 r. Nr 58, str. 4 ze zm.)¹

Art. 1 ust. 3 lit. a) Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na produkty inne niż wyroby akcyzowe

Nakładanie takich podatków nie może jednak - w ramach wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi - powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic.

Art. 10 Oprócz przypadków, o których mowa w art. 37 ust. 4, art. 44 ust. 5 oraz art. 46 ust. 3, jak również przypadków przewidzianych w dyrektywach 92/83/EWG, 92/84/EWG, 2003/96/WE i 2011/64/UE, właściwe organy państwa członkowskiego, w którym dane wyroby akcyzowe zostały dopuszczone do konsumpcji, mogą na wniosek zainteresowanej osoby zwrócić lub umorzyć podatek akcyzowy od tych wyrobów w sytuacjach i na warunkach określonych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania wszelkim przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

Taki zwrot lub umorzenie nie może powodować zwolnień innych niż przewidziane w art. 11 lub w dyrektywach, 92/83/EWG, 92/84/EWG, 2003/96/WE lub 2011/64/UE.

Główne problemy

1. Zasada konsumpcyjności i jednofazowości podatku akcyzowego w rozumieniu art. 107 ust. 1 Ustawy o podatku akcyzowym.
2. Kwestia znaczenia „rejestracji” dla oceny „konsumpcji”.
3. Warunki zwrotu akcyzy.
4. Relacja regulacji krajowych do regulacji unijnych.

¹ Która zastąpiła wcześniej obowiązującą Dyrektywę 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG