

- *Proporcjonalny zwrot akcyzy od zarejestrowanego wyeksportowanego samochodu osobowego (wyroki WSA w Poznaniu 31.08.2022 r., III SA/Po 452/22 i III SA/Po 252/22 w kontekście postanowienia NSA 27.04.2021, I FSK 128/21) — Jan Furtas (Crido)*

### **Wyrok WSA w Poznaniu z 31 sierpnia 2022, III SA/Po 252/22**

**Warunek braku rejestracji zgodnie z przepisami P.r.d. należy w konsekwencji interpretować zgodnie z zasadą konsumpcyjności, a nie zasadami dotyczącymi rejestracji pojazdów wynikającymi z przepisów P.r.d. 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.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) Istota sporu w kontrolowanej sprawie sprowadza się do ustalenia, czy spełniona została przesłanka zwrotu podatku akcyzowego w postaci braku wcześniejszej rejestracji samochodu osobowego na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. (...)

Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie uznał, że organy podatkowe dopuściły się naruszenia art. 107 ust. 1 u.p.a. poprzez jego błędną wykładnię. Organy poprzestały mianowicie na językowej wykładni rzeczowego przepisu – przyjmując, że wszelka wcześniejsza rejestracja samochodu osobowego wyklucza możliwość zwrotu podatku akcyzowego – całkowicie abstrahując przez to zwłaszcza od istoty samego podatku akcyzowego, której uwzględnienie powinno nastąpić w ramach wykładni funkcjonalnej ww. przepisu. (...)

Stanowiąc w art. 107 ust. 1 u.p.a. o "niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju" samochodzie osobowym ustawodawca nie wyjaśnił, co rozumie pod pojęciem "niezarejestrowania" samochodu osobowego, nie formułując w tym względzie zwłaszcza definicji legalnej (por. art. 2 ust. 1 u.p.a.). Ustawodawca wskazał jedynie, że problematyka "niezarejestrowania" samochodu rozpatrywana być powinna "zgodnie z przepisami o ruchu drogowym", co pozwala uznać, że rozumienie przywołanego pojęcia uwzględniać musi znaczenie, jakie nadane mu zostało na gruncie ustawy – Prawo o ruchu drogowym. (...)

Zarejestrowanie samochodu osobowego, do którego odwołuje się art. 107 ust. 1 u.p.a., odczytywane z perspektywy przytoczonych przepisów P.r.d. – ograniczając się w tym miejscu jedynie do wykładni językowej tego przepisu – powiązać można, jak uczynił to organ podatkowy, z każdą rejestracją pojazdu, jaka następuje w świetle cytowanych przepisów, a więc także z czasową rejestracją, o której stanowi art. 74 ust. 2 w pkt 1, czy pkt 2 P.r.d. Takie literalne odczytywanie art. 107 ust. 1 u.p.a. budzi poważne wątpliwości – przechodząc do wykładni funkcjonalnej – jeśli uwzględni się charakterystykę samego podatku akcyzowego, a zwłaszcza jego konsumpcyjny oraz jednofazowy charakter. Podatek akcyzowy stanowi bowiem podatek nakładany na konsumpcję oznaczonych towarów (zasada konsumpcyjności). Jednocześnie z uwagi na jego jednofazowość (zasada jednofazowości) pobierany jest on z założenia na pierwszym szczeblu obrotu danym towarem. Stąd w razie, gdyby pomimo zapłaty podatku akcyzowego nie doszło jednak w kraju do konsumpcji określonego towaru, ustawodawca przewiduje możliwość zwrotu podatku, czego przykładem jest właśnie poddany analizie art. 107 ust. 1 u.p.a. (por. także art. 82 ust. 1 i 2 u.p.a. – warte uwagi jest to, że zwrot nie przysługuje wówczas od wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy, zob. art. 82 ust. 5 u.p.a., lecz ustawodawca przewidział możliwość zdjęcia tych znaków, art. 123 ust. 1 u.p.a.). Zwrot nie stanowi w tym ujęciu wyjątku od opodatkowania podatkiem akcyzowym, lecz jest elementem konstrukcyjnym tego podatku, uwzględniającym wskazane,

charakteryzujące go zasady (czym innym jest zwrot, poprzez który realizuje się zwolnienie od podatku akcyzowego, por. np. art. 31 ust. 4 u.p.a.). Tymczasem nie każdy przewidziany przez ustawodawcę w przepisach P.r.d. przypadek rejestracji otwiera w swej istocie prawną możliwość konsumpcji samochodu osobowego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Czasowa rejestracja przewidziana w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a P.r.d. – a więc rejestracja w celu umożliwienia wywozu pojazdu za granicę – co wynika *expressis verbis* z treści tego przepisu, zmierza do konsumpcji pojazdu poza granicami kraju, służąc bezpośrednio wyłącznie jego wywozowi poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ze względu zatem na wykazaną istotę podatku akcyzowego wykładnia art. 107 ust. 1 u.p.a. nie powinna uwzględniać tego rodzaju rejestracji, jako przeszkody do zwrotu podatku. Przyjęciu przeciwnego założenia sprzeciwiają się wartości, jakie legły u podstaw opodatkowania podatkiem akcyzowym, a jakie poddane zostały ochronie poprzez ustanowienie wspomnianych zasad tego opodatkowania.

Warunek braku rejestracji zgodnie z przepisami P.r.d. należy w konsekwencji interpretować zgodnie z zasadą konsumpcyjności, a nie zasadami dotyczącymi rejestracji pojazdów wynikającymi z przepisów P.r.d. 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 (zob. wyrok NSA z 22 stycznia 2020 r., sygn. akt I GSK 547/17, dostępny jak wyżej).

W ocenie Sądu przedstawiona powyżej wykładnia przesłanki "niezarejestrowania wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym" najlepiej odpowiada celom opodatkowania podatkiem akcyzowych, który jest podatkiem pośrednim, obciążającym konsumpcję danego wyrobu. Stąd wykładnia przepisów o zwrocie podatku akcyzowego od samochodów osobowych nie może prowadzić do obciążenia podatkiem akcyzowym podmiotów, które prowadzą działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży samochodów osobowych i nie są konsumentem sprzedawanych pojazdów.

Zasadne staje się wobec powyższego przyjęcie, w powołaniu na wykładnię funkcjonalną art. 107 ust. 1 u.p.a., że czasowa rejestracja, o której mowa w art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a P.r.d. nie stanowi sama przez się przeszkody do dokonania zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego uprzednio na terytorium kraju od oznaczonego samochodu osobowego. Przyjęciu tej wykładni nie sprzeciwia się jednocześnie, co zostało już zasygnalizowane w poczynionych rozważaniach, charakter regulacji art. 107 ust. 1 u.p.a. (...)

W orzecznictwie funkcjonują poglądy, w których przyjęto odmienną, językową wykładnię art. 107 ust. 1 u.p.a. w zw. z art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a P.r.d. (zob. wyrok NSA z 24 lipca 2019 r., sygn. akt I GSK 109/17, czy powołany w odpowiedzi na skargę wyrok NSA z 8 czerwca 2021 r., sygn. I GSK 3416/18, dostępne w internetowej bazie orzeczeń: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Orzeczenia te zapadły jednak w innych stanach faktycznych i nie mogą znaleźć bezpośredniego odniesienia do kontrolowanej sprawy. Wykładnia językowa nie jest jedynym dopuszczanym sposobem wykładni art. 107 ust. 1 u.p.a., o czym świadczy wyrok NSA z 22 stycznia 2020 r., sygn. akt I GSK 547/17 (dostępny j.w.). (...)

Brak jest podstaw do tego, aby a priori założyć, że czasowa rejestracja samochodu osobowego stanowi o jego konsumpcji na terytorium kraju. Konieczne w tym względzie jest także odwołanie się do treści urzędowego aktu rejestracji pojazdu na terytorium kraju. Dość bowiem stwierdzić, że dopuszczony do ruchu – na warunkach wskazanych w art. 71 ust. 5 P.r.d. jest także pojazd zarejestrowany za granicą, co nie oznacza przecież, że następuje przez to

konsumpcja takiego pojazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zatem jedynie dopuszczenie do ruchu pojazdu samochodowego na terytorium kraju nie może być samo przez się poczytywane, jako odpowiadające powyżej wskazanej charakterystyce podatku akcyzowego, w tym zwłaszcza jego konsumpcyjnemu charakterowi. W niniejszej sprawie pojazd został zarejestrowany czasowo 25 października 2020 r. i wywieziony z kraju do [...] następnego dnia, tj. 26 października 2020 r. Nie doszło do ich "konsumpcji" w kraju.

Z powyższych względów Sąd uznał za konieczne uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej decyzji i poprzedzającej ją decyzji organu I instancji, albowiem organy orzekające dopuściły się naruszenia prawa materialnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd równocześnie stwierdza, że organy podatkowe dokonując błędnej wykładni art. 107 ust. 1 u.p.a. dopuściły się w dalszej kolejności także istotnego naruszenia art. 121, art. 122, art. 187 § 1, art. 191, art. 210 O.p. Nie można bowiem przyjąć, że czasowa rejestracja samochodu osobowego objętego wnioskiem skarżącego o zwrot akcyzy w oparciu o art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a P.r.d. miała uzasadniać odmowę zwrotu uiszczanego podatku akcyzowego. Organ podatkowy mógłby odmówić w sprawie zwrotu podatku akcyzowego jedynie gdyby w sposób jednoznaczny wykazał, że dokonana przez stronę czasowa rejestracja w oparciu o art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a P.r.d. miała charakter pozorny, to jest odbyła się celem obejścia prawa. W przeciwnym razie, nie czyniąc w tym względzie jakichkolwiek ustaleń faktycznych, odmawiając zwrotu podatku akcyzowego, organy dopuściły się istotnego naruszenia wskazanych powyżej przepisów procesowych. (...)

### **Orzeczenia powiązane**

postanowienie NSA z 24 kwietnia 2021, sygn. I FSK 128/21  
wyrok WSA w Poznaniu z 31 sierpnia 2022 r. sygn. III SA/Po 452/22  
wyrok NSA z 22 stycznia 2020 r. sygn. I GSK 547/17

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 143 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.

### **Główne problemy**

1. zwrot nadpłaty w przypadku sprzedaży za granicę nowego (nieużytkowanego) i zarejestrowanego samochodu
2. „zasada konsumpcyjności” vs. „zasada rejestracji”
3. zmiana podejścia sądów (a może i organów?) a jednoroczny termin na dochodzenie zwrotu podatku