

Jak można zdefiniować samochód

24 października 2013 | Prawo i praktyka | Artur Nowak Jan Czerwiński Paweł Suchocki

ROZLICZENIA | Organy celne i sądy administracyjne, określając auta osobowe dla potrzeb akcyzy, pomijają znaczenie części ustawowej definicji. Prowadzi to do nieuprawnionego rozszerzenia zakresu obciążenia tym podatkiem.

Artur Nowak, Jan Czerwiński, Paweł Suchocki

W ostatnim czasie toczy się wiele postępowań podatkowych dotyczących klasyfikacji samochodów osobowych na potrzeby podatku akcyzowego. Postępowania te dotyczą często samochodów typu pick-up, SUV (sport utility car) lub SAV (sport activity vehicle), które zostały poddane zmianom w taki sposób, że w momencie sprowadzania do Polski z zagranicy były przeznaczone zasadniczo do przewożenia towarów.

Z reguły takie przerobienie polegało na pozbawieniu samochodu drugiego rzędu siedzeń i wyplaszczeniu podłogi, zamontowaniu trwałej przegrody za pierwszym rzędem siedzeń, wyposażeniu tylnej części pojazdu w elementy do mocowania towarów, pozbawieniu części towarowej wyposażenia kojarzonego z przestrzenią pasażerską itp.

Wydawane dotychczas rozstrzygnięcia organów celnych oraz przeważającej części sądów administracyjnych z reguły klasyfikują tego rodzaju samochody jako pojazdy osobowe.

Naszym zdaniem w tych rozstrzygnięciach popełniany jest jednak błąd dotyczący rozumienia definicji samochodu osobowego zawartej w art. 100 ust. 4 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: ustawa o podatku akcyzowym), a polegający na pominięciu części tego przepisu >patrz ramka.

W wydawanych dotychczas rozstrzygnięciach samochód osobowy jest rozumiany jako taki, który można sklasyfikować w pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej. Podstawą rozstrzygnięć była zatem wyłącznie klasyfikacja statystyczna określonego samochodu.

Pozorne uzasadnienie

Takie podejście mogłoby się wydawać uzasadnione. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, w szczególności do celów poboru akcyzy stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym unijnej Nomenklaturze Scalonej. Tym niemniej nie można zapominać, że akcyza na samochody osobowe nie jest podatkiem zharmonizowanym (prawo wspólnotowe nie nakłada akcyzy na samochody) oraz że ustawowa definicja samochodu osobowego zawarta w ustawie bynajmniej nie ogranicza się wyłącznie do zdefiniowania pojazdu poprzez jego zaklasyfikowanie do pozycji CN 8703.

Także kombi i wyścigówka

Zgodnie z brzmieniem pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej obejmuje ona pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami

wyścigowymi.

Wynika z tego, że dla możliwości sklasyfikowania określonego pojazdu do ww. pozycji statystycznej niezbędnym warunkiem jest istnienie wskazanego przeznaczenia pojazdu, tj. przeznaczenia zasadniczo do przewozu osób.

Dwie przesłanki

Należy jednak zauważyć, że dla możliwości opodatkowania podatkiem akcyzowym niezarejestrowanego w kraju samochodu osobowego konieczne jest spełnienie przez dany pojazd dwóch przesłanek, co wynika z art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym. Według tego przepisu, o możliwości zakwalifikowania pojazdu do kategorii samochodów osobowych na gruncie ustawy o podatku akcyzowym decydują:

- 1) sklasyfikowanie samochodu do pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej,
- 2) uznanie samochodu za przeznaczony zasadniczo do przewozu osób.

Znajduje to potwierdzenie w części orzecznictwa sądów administracyjnych, w szczególności w stosunkowo niedawnym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 maja 2012 r., (I GSK 370/12) >patrz ramka.

Sąd, formułując prawidłowy pogląd w zakresie samoistności przesłanki przeznaczenia, nie zwrócił jednak uwagi na to, że kryterium zasadniczego przeznaczenia sformułowane przez polskiego ustawodawcę w poz. 59 załącznika nr 1 do ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, a obecnie powtórzone w art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, oznacza co innego, niż analogiczne kryterium zawarte w treści pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej. W świetle ustawowej definicji samochodu osobowego „zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób” jest dodatkowym elementem, który zawęża (obok przesłanki sklasyfikowania pojazdu do pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej) zakres przedmiotowy art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym.

Gdyby ustawodawca chciał, aby samochodem osobowym na gruncie ustawy o podatku akcyzowym był każdy samochód klasyfikowany do pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej, a zatem samochód, który zgodnie z brzmieniem tej pozycji ma służyć zasadniczo do przewozu osób, nie wprowadzałby dodatkowej, „krajowej” przesłanki zasadniczego przeznaczenia pojazdu w analizowanym przepisie. Jak wcześniej wskazano, z uwagi na krajowy charakter akcyzy na samochody osobowe taka konstrukcja definicji wyrobu akcyzowego jest możliwa.

Część przepisu jest martwa

Ograniczenie wykładni art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym wyłącznie do odwołania się do Nomenklatury Scalonej powoduje, że z procesu wykładni wyłączona zostaje część przepisu, tj. zwrot „zasadnicze przeznaczenie do przewozu osób”, którym ustawodawca posłużył się wprost w art. 100 ust. 4 ustawy. Naszym zdaniem, nie można takiego zabiegu uznać za uzasadniony. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych niedopuszczalne jest przyjęcie w toku wykładni prawa, że określone elementy przepisu ustawy nie zawierają treści normatywnej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 maja 2012 r. (II FNP 3/12) wskazał, że istnienie założenia racjonalnego ustawodawcy powoduje, że nie można w procesie wykładni uznać, że tworzy on normy, które nie mają żadnej treści, czyli takie, które są puste. Analogiczne stanowisko można odnaleźć także w innych orzeczeniach NSA >patrz ramka.

Przesłanka zasadniczego przeznaczenia do przewozu osób, sformułowana samoistnie w art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, oznacza co innego niż przesłanka zasadniczego

przeznaczenia użyta w treści pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej. Przyjęcie przeciwnego wniosku jest sprzeczne z założeniem racjonalnego ustawodawcy, który nadaje normatywną treść każdemu elementowi przepisu. Jeśli bowiem przesłanka sformułowana w art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym miałyby oznaczać to samo, co przesłanka użyta w treści pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej, to należałoby ją uznać za zbędną, a zatem dokonać wykładni przepisu ustawy o podatku akcyzowym w sposób sprzeczny z zasadą racjonalnego ustawodawcy.

Krajowe kryterium przeznaczenia

Przyjęcie, że ustawowa przesłanka zasadniczego przeznaczenia ma inne znaczenie niż analogiczne kryterium zawarte w treści pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej nie prowadzi do żadnej sprzeczności.

Nie może w tym zakresie dojść do naruszenia prawa wspólnotowego, rozumianego jako treść pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej. Akcyza od samochodów osobowych nie jest bowiem podatkiem zharmonizowanym w Unii Europejskiej, ale jest podatkiem stricte krajowym. Tym samym interpretacja art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym dokonywana jest wyłącznie na podstawie brzmienia wskazanego przepisu ustawy o podatku akcyzowym.

Kryterium „zasadniczego przeznaczenia do przewozu osób” oznacza, że praktycznym celem, któremu służy dany pojazd, jest przewożenie osób z jednego miejsca na drugie. Zasadnicze przeznaczenia pojazdu ustala się biorąc pod uwagę cel, któremu służy dany samochód. Cel ten zaś można ustalić badając konstrukcję pojazdu i dokonując oceny czemu dana konstrukcja służy.

Rejestracja ma znaczenie

W ustawie - Prawo o ruchu drogowym zdefiniowany został samochód osobowy, a także samochód ciężarowy.

Zgodnie z art. 2 pkt 40 Prawa o ruchu drogowym, samochód osobowy to pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą oraz ich bagażu. Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 42 Prawa o ruchu drogowym, samochód ciężarowy to pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków, przy czym określenie to obejmuje również samochód ciężarowo-osobowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków i osób w liczbie od 4 do 9 łącznie z kierowcą.

Z powołanych przepisów wynika, że kryterium rozróżnienia samochodów osobowych i ciężarowych jest ich konstrukcja, która definiuje główne przeznaczenie pojazdu - albo do przewozu osób, albo do przewozu towarów.

Należy zatem uznać, że jeśli sprowadzony do Polski samochód zostanie zarejestrowany jako samochód ciężarowy, a ma to miejsce w przypadku niektórych aut typu SUV, to potwierdzone w sposób urzędowy zostanie, że samochód ten jest „przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków”.

Podsumowanie

Kryterium „zasadniczego przeznaczenia do przewozu osób” oznacza, że dany pojazd może być uznany za samochód osobowy w świetle art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, jeżeli pojazd ten:

1. mieści się w pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej

oraz

2. jego konstrukcja, wskazująca na praktyczne przeznaczenie pojazdu, służy do przewozu osób.

Istotne wątpliwości budzi zatem wykładnia art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym dokonywana przez organy celne i sądy administracyjne z pominięciem normatywnej treści części definicji samochodu osobowego. Krajowa przesłanka „zasadniczego przeznaczenia do przewozu osób” sformułowana w powołanym przepisie, oznaczająca w naszym przekonaniu, co innego niż analogiczna przesłanka użyta w treści pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej, musi zostać wreszcie dostrzeżona, aby nie dochodziło do rozszerzającej wykładni zakresu opodatkowania samochodów osobowych podatkiem akcyzowym. Podatnicy spierający się przed organami lub w sądach o istnienie lub nie zaległości podatkowych w akcyzie powinni zatem postużyć się wskazaną wyżej argumentacją.

–Artur Nowak jest radcą prawnym, partnerem w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

–Jan Czerwiński jest radcą prawnym, Senior Tax Consultantem w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

–Paweł Suchocki jest Tax Consultantem w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

Co mówi przepis

Zgodnie z art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, samochody osobowe 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.

NSA o klasyfikacji

Wyrok NSA z 10 maja 2012 r. (I GSK 370/12): „Pozycja 59 załącznika nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym odwołuje się do Kodu CN 8703 precyzując jednocześnie samoistnie, iż do jej zakresu zaliczają się pojazdy samochodowe oraz inne pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż objęte pozycją 8702) łącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.”

NSA o wykładni językowej

Uchwała 7 sędziów NSA z 25 lutego 2002 r. (FPS 13/01): „Istotnymi dyrektywami wykładni językowej (...) są m.in.: konieczność ustalania znaczenia złożonych zwrotów językowych zgodnie z regułami składni języka polskiego i użytych w normie prawnej określeń w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu, a także niedopuszczalność ustalania znaczenia normy prawnej w taki sposób, by pewne jej części były traktowane jako zbędne”.