

**W Y R O K**

**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

**Dnia 6 marca 2007 r.**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

w składzie następującym:

Przewodnicząca Sędziowie	<b>Sędzia WSA Hanna Kamińska (sprawozdawca)</b> <b>Sędzia WSA Jerzy Płusa</b>
Protokolant	<b>Sędzia WSA Jolanta Sokołowska</b> <b>Monika Kawa-Ogorzałek</b>

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **6 marca 2007 r.**

sprawy ze skargi **Macieja B.**

na decyzję **Dyrektora Izby Celnej w Warszawie**

z dnia **18 stycznia 2005 r.** nr ...

w przedmiocie **odmowy zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego**

- 1) **uchyla zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Celnego I w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2004 r. nr ...,**
- 2) **stwierdza, że uchylone decyzje nie mogą być wykonane w całości,**
- 3) **zasądza od Dyrektora Izby Celnej w Warszawie na rzecz Macieja B. kwotę ... zł (słownie: ... złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.**

## UZASADNIENIE

1. Zaskarżoną decyzją z 18 stycznia 2005r. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa ( tekst jednolity Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ) oraz art. 80 i 81 ustawy z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym ( Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) – dalej jako ustawa o podatku akcyzowym - utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego I w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2004r. odmawiającą zwrotu podatku akcyzowego w kwocie ... zł zapłaconego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu Volkswagen Golf II .

W rozpoznawanej sprawie spór zaistniał na tle następującego stanu faktycznego:

Maciej B. 21 czerwca 2004 r., zgodnie z treścią art. 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, złożył deklarację uproszczoną nabycia wewnątrzwspólnotowego AKC-U samochodu osobowego marki Volksvagen Golf II oraz zapłacił podatek akcyzowy.

Maciej B. – powoływany dalej jako strona – 23 czerwca 2004 r. zapłacił kwotę ...,- zł tytułem uregulowania należności podatku akcyzowego będącego następstwem sprowadzenia przez niego na terytorium Polski samochodu Volkswagen Golf rok produkcji 1989.

Pismem z 6 lipca 2004 r. zatytułowanym „wniosek o zwrot niesłusznie pobranego podatku akcyzowego” zwrócił się o zwrot uiszczzonego przez niego podatku akcyzowego z tytułu sprowadzenia samochodu.

Strona stwierdziła, że w chwili dokonywania wpłaty uważała, iż nakładanie na obywatela obowiązku zapłaty podatku akcyzowego będącego wynikiem wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu jest nieuprawnione, lecz wpłaty tej musiała dokonać po to, żeby uzyskać zaświadczenie niezbędne do rejestracji pojazdu w kraju.

Zdaniem strony obowiązek zapłaty podatku akcyzowego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym samochodu osobowego jest niezgodny z: art. 23 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską

Strona powołała się na orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich – dalej jako ETS - (26/62 Van Gend&Loos, 6/64 Costa/ENEL), z których treści wynika zasada bezpośredniej stosowalności zapisów Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

2. Naczelnik Urzędu Celnego I w Warszawie, decyzją z 17 sierpnia 2004 r. Nr..., po rozpoznaniu wniosku Macieja B. z 6 lipca 2004 r. w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem samochodu Volkswagen Golf, odmówił zwrotu podatku akcyzowego uznając, że „(...) polityka podatkowa jest symbolem suwerenności narodowej i częścią polityki gospodarczej kraju”.

3. W odwołaniu z 2 września 2004 r od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego Maciej B. powtórzył argumentację zawartą we wniosku z 6 lipca 2004 r. Strona zauważyła ponadto, że w treści Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską zakazane zostało nakładanie ceł oraz wszelkich innych opłat równoważnych wyższych od tych, które nakłada się bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

Według strony nie ma znaczenia to, że samochód używany w chwili nabycia na terytorium Państwa Członkowskiego był niezarejestrowany w Polsce, ponieważ wynika to ze specyfiki tego towaru: nie może on być zarejestrowany w Polsce i w innym państwie jednocześnie.

4. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, organ administracji II instancji, po rozpoznaniu odwołania, utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego.

Dyrektor Izby Celnej w Warszawie stwierdził, że podstawowym przepisem, którego treść określa oczekiwania Wspólnoty, co do zasad funkcjonowania systemu akcyzy jest art. 3 ust. 3 Dyrektywy z 25 lutego 1992 r. Nr 92/12/EEC w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz w sprawie składowania, przepływu i nadzorowania takich wyrobów.

Przepisy, na podstawie których zostało wydane kwestionowane rozstrzygnięcie – art. 2 pkt. 11, art. 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym – są przepisami obowiązującymi w chwili nabycia wewnątrzspółnotowego i zarówno podatnicy, jak i organy administracji publicznej są zobowiązani do przestrzegania wskazanych przepisów.

5. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Maciej B. zażądał uchylecia decyzji Dyrektora Izby Celnej w Warszawie i nakazania organowi celnemu zwrot podatku ze względu na sprzeczność ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego z prawem wspólnotowym oraz niezgodność przywołanej ustawy i rozporządzenia z dyrektywami 70/50/EWG oraz 92/12/EWG.

Skarżący zauważył, że jedną z tzw. czterech wolności przewidzianych przez Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską jest swobodny przepływ towarów, co oznacza, że w przepływie nie ma granic i barier celnych.

Według strony jedną z naczelnych zasad obowiązujących we wspólnocie jest zasada niedyskryminującego obciążania podatkami towarów krajowych i zagranicznych wyrażona w art. 90 i art. 91 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Oznacza to, że produkty sprowadzane nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem o wyższej stawce niż takie same produkty krajowe.

W treści artykułu 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską został ustanowiony zakaz dyskryminacji podatkowej towarów podobnych, pochodzących z innych państw członkowskich. Za towary podobne należy uważać produkty, które w oczach konsumentów mają analogiczne właściwości lub zaspokajają takie same potrzeby. Państwa Członkowskie nie powinny nakładać na towary sprowadzane z państw Unii Europejskiej podatków pośrednich lub bezpośrednich, których stawki byłyby wyższe od towarów krajowych. Państwa Członkowskie mają prawo do ustalania i różnicowania podatków, jeżeli skutki tej praktyki nie będą przyczyną powstania jakiegokolwiek formy dyskryminowania produktów sprowadzanych i nie będzie służyć do ochrony konkurencyjnych produktów krajowych. Zasada niedyskryminacji ma zastosowanie zarówno do towarów wyprodukowanych w Unii Europejskiej, jak i do towarów pochodzących z państw trzecich, dopuszczonych do swobodnego obrotu.

Maciej B. zwrócił uwagę na to, że zapisy Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską mają walor bezpośredniej stosowalności w Państwach Członkowskich, co wynika z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 5 lutego 1963 r. 26/62 Van Gend&Loos (1963) ECR 1 oraz z 15 lipca 1964 6/64 Costa/ENEL (1964) ECR 1251. Pomimo tego przepisy polskiej ustawy o podatku akcyzowym i rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 87, poz. 825) w zakresie obowiązku zapłaty akcyzy wyłącznie od samochodów używanych i sprowadzanych przed pierwszą rejestracją na terenie Polski oraz w zakresie obowiązku złożenia w Urzędzie Celnym deklaracji uproszczonej w ciągu pięciu dni od dnia nabycia pojazdu, są dyskryminujące i sprzeczne z treścią Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w szczególności z art. 25, art. 28 i art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Zdaniem Macieja B. podatek akcyzowy nałożony na samochody używane nabyte w innym Państwie Członkowskim, ma charakter opłaty równoważnej do cła i jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, które ze względu na walor bezpośredniej stosowalności w Państwach Członkowskich jest prawem obowiązującym w Polsce.

Powołując się na treść wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich C-26/62 NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Netherland Inland Renenu Administration skarżący stwierdził, że art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską zawiera jasny i bezwarunkowy zakaz, który ma charakter negatywnego obowiązku i Państwa Członkowskie nie mają możliwości uchylecia się od jego wykonania, co mogłoby uzależnić jego realizację od pojęcia jakiegoś środka prawnego na podstawie prawa krajowego. Realizacja art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską nie wymaga jakiegokolwiek interwencji legislacyjnej ze strony państwa.

Podatek akcyzowy nałożony wyłącznie na samochody używane, które zostały nabyte w innym Państwie Członkowskim jest opłatą o charakterze równoważnym do cła i z tego względu ma charakter jawnie dyskryminujący. Podatek akcyzowy nałożony na samochody używane sprowadzane z zagranicy jest wyrazem naruszenia zakazu dyskryminowania produktów sprowadzanych oraz chroni konkurencyjne produkty krajowe.

Według Macieja B. obciążenia fiskalne na używany pojazd przywieziony z innego Kraju Członkowskiego nie powinny być wyższe niż udział podatku zawarty w cenie aut na rynku krajowym.

Powołując się na orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 9 maja 1985 w sprawie C-112/84 Michel Humboldt p. Directeur des services fiscaux skarżący stwierdził, że ze względu na to, że pojazdy używane zarejestrowane i niezarejestrowane na terytorium kraju (w tym wypadku Polski) są towarami podobnymi, różnicowanie podatków wewnętrznych nakładanych na te pojazdy jest przyczyną naruszenia zakazu dyskryminacji podatkowej z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Uzasadniając przedstawiony powyżej pogląd strona powołała się na treść orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 12 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies, Anty Siilin

przeciwko Finlandii, w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał za niedopuszczalną sytuację, jeżeli w cenie porównywalnego pojazdu na rynku wewnętrznym podatki stanowią około 25 %, natomiast w cenie podobnych aut używanych, sprowadzanych w imporcie prywatnym, wynoszą one około 40-70 %.

Skutkiem nałożenia podatku akcyzowego w Polsce było ustalenie proporcji, podobnych do powyżej przedstawionych, co było oczywistym łamaniem zakazu wynikającym z art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Maciej B. stwierdził ponadto, że podatek akcyzowy jest dodatkową, niezgodną z prawem wspólnotowym, opłatą pobieraną za rejestrację samochodu na terytorium Polski. Skarżący zwrócił uwagę na to, że opłata pobierana za rejestrację samochodu na terytorium kraju jest niezbędna do dokonania powtórnej rejestracji pojazdu zarejestrowanego wcześniej na terytorium Wspólnoty. Opłata ta utrudnia swobodny przepływ towarów i wobec tego jest ona środkiem o podobnym skutku do cła zakazanym przez treść art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Skarżący zwrócił uwagę na to, że zgodnie z art. 3 ust. 3 Dyrektywy z 25 lutego 1992 r. 92/12/EWG w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym... podatki nie mogą spowodować zwiększenia formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi. Wprowadzenie i utrzymywanie podatku akcyzowego na inne wyroby niż wyroby akcyzowe zharmonizowane nie może naruszać zakazu jakiegokolwiek formy dyskryminowania produktów importowych.

Podatek akcyzowy na samochody używane nabyte na terytorium Wspólnoty poza Polską nałożony w polskiej ustawie o podatku akcyzowym nie spełnia przywołanego powyżej warunku.

Zdaniem Macieja B. wszelkie środki utrudniające przywóz, który w razie ich niezastosowania mógłby mieć miejsce w ten sposób mają skutek równoznaczny z ograniczeniami ilościowymi na towary przywożone, są zakazane. Stwierdzenie to jest uzasadnione treścią preambuły do dyrektywy Komisji z 22 grudnia 1969 r. w sprawie zniesienia środków mających skutek równoważny do ograniczeń ilościowych i nieprzewidzianych innymi przepisami przyjętymi na mocy Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (70/50/EWG).

Za niezgodne z prawem wspólnotowym Maciej B. uznał nałożony obowiązek na podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych składania deklaracji uproszczonych do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie pięciu dni, licząc od dnia nabycia. Obowiązek ten wynika z art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym. Skarżący powołał się na orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w sprawie C-8/74 Procureur du Roi przeciwko Benoit o Gustav Dassonville, z którego wynika, że środkami o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych są wszystkie przepisy Państwa Członkowskiego, które mogą ograniczyć, bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie, handel wewnątrzspółnotowy.

Obowiązek złożenia deklaracji w terminie pięciu dni od dnia nabycia pojazdu jest formalnością utrudniającą obrót wewnątrzspółnotowy. Strona, wiedząc, że ma obowiązek złożenia deklaracji, w ciągu

pięciu dni od chwili dokonania zakupu, musiała skrócić pobyt za granicą i powrócić do kraju po to, żeby wypełnić ten obowiązek. Konieczność natychmiastowego powrotu była przyczyną rezygnacji kolejnego kontraktu handlowego, którego przedmiotem był pojazd mechaniczny w innej części kraju obcego.

Obowiązek ten nie dotyczy osób dokonujących zakupu samochodów używanych zarejestrowanych na terytorium Polski, które nie są zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego i dopełnienia przedstawionych powyżej formalności.

6. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej w Warszawie wniósł o oddalenie skargi.

7. Skarżący w dniu 26 lutego 2007r. złożył pismo procesowe stanowiące uzupełnienie argumentacji przedstawionej w skardze, odwołujące się do orzeczenia ETS z 18 stycznia 2007r. Podsumowując zawarte w nim wywody stwierdził, że opodatkowanie podatkiem akcyzowym używanych samochodów sprowadzanych z innego Państwa Członkowskiego będzie niezgodne z art. 90 TWE, w zakresie jakim stawka podatku przewyższa stawkę stosowaną w odniesieniu do nowych samochodów sprzedawanych w kraju. Wartość podatku obciążającego samochody sprowadzane z innych państw UE równa będzie wartości rezydualnej podatku zawartego w wartości rynkowej używanych samochodów krajowych tylko wtedy, gdy stawka opodatkowania będzie równa dla nowych samochodów jak i używanych samochodów sprowadzonych z innego Państwa Członkowskiego, przy zastosowaniu podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym zgodnie z obowiązującymi przepisami, a więc na podstawie ceny nabycia.

#### **8. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:**

Sprawa, która zawisła przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie dotyczy zasadności nałożenia podatku akcyzowego, na podstawie przepisów ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym ( Dz. U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257) z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia używanego samochodu osobowego przez obywatela Polski Macieja B.. Przedmiotem sporu jest zastosowanie art. 80 i art. 81 przywołanej polskiej ustawy o podatku akcyzowym oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. Nr (87, poz. 825), a także art. 25, art. 28 i art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

9. Sąd krajowy powziął wątpliwości co do zastosowania ww. przepisów prawa wspólnotowego i na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską postanowieniem z dnia 22 czerwca 2005r. wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich o wydanie orzeczenia prejudycjalnego dotyczącego następujących zagadnień:

**1. Czy przepis art. 25 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w którym został zawarty zakaz nakładania między Państwami Członkowskimi ceł przywozowych i wywozowych oraz opłat o skutku równoważnym zakazuje Państwu Członkowskiemu stosowania art. 80 ust. 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), z którego wynika, że akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, w sytuacji, kiedy podatek akcyzowy pobierany jest od nabycia każdego samochodu, niezależnie od miejsca jego pochodzenia przed pierwszą rejestracją na terenie kraju?**

2. Czy przepis art. 90 zdanie pierwsze Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe zezwala Państwu Członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego na samochody używane sprowadzane z innych Państw Członkowskich przy jednoczesnym nieobciążaniu tym podatkiem sprzedaży samochodów używanych zarejestrowanych już w Polsce, w sytuacji, kiedy podatek akcyzowy został nałożony na wszystkie samochody niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z treścią art. 80 ust. 1 polskiej ustawy o podatku akcyzowym?

3. Czy przepis art. 90 zdanie drugie Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zgodnie z którym żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty, zezwala Państwu Członkowskiemu na nałożenie podatku akcyzowego według zmiennej stawki procentowej ze względu na wiek pojazdu i pojemność silnika, wyrażonej w polskim rozporządzeniu wykonawczym § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia podatku akcyzowego – Dz .U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) na samochody używane sprowadzane z innych Państw Członkowskich, jeżeli według podobnego wzoru obliczany jest podatek dla sprzedaży samochodów używanych w kraju dokonanej przed ich pierwszą rejestracją na terenie kraju i ten podatek wpływa następnie na cenę tego samochodu przy dalszej jego odsprzedaży?

4. Czy przepis art. 28 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską dotyczący tego, że ograniczenia ilościowe w przywozie oraz wszelkich środków o skutku równoważnym są zakazane między Państwami Członkowskimi oraz jednocześnie przy uwzględnieniu treści art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania dotyczący tego, że dopuszczalne jest nakładanie przez Państwa Członkowskie podatków akcyzowych na towary inne niż wymienione w art. 3 ust. 1 tej Dyrektywy pod warunkiem niezwiększenia – na skutek tego – formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu między Państwami Członkowskimi, zakazuje Państwu Członkowskiemu utrzymania w mocy art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego Naczelnika Urzędu Celnego w terminie pięciu dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzspółnotowego?

10. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wyrokiem z dnia 18 stycznia 2007r. sygn. C – 313/05 orzekł, co następuje:

1) Podatek akcyzowy, taki jak ustanowiony w Polsce ustawą z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym, który nie jest nakładany na pojazdy osobowe w związku z przekroczeniem granicy, nie stanowi cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE.

2) Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki.

3) Artykuł 28 WE nie znajduje zastosowania do deklaracji uproszczonej, takiej jak przewidziana w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym. A art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania nie sprzeciwia się takiej deklaracji, jeżeli sporne uregulowanie należy interpretować w ten sposób, że deklarację tę należy złożyć z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

11. Na wstępie rozważań należy podkreślić, iż orzeczenie w kwestii prejudycjalnej jest wiążące dla sądu krajowego w danej sprawie oraz w innych podobnych sprawach, które toczą się lub będą się toczyć przed sądami państw członkowskich Wspólnoty, bowiem wykładnia prawa wspólnotowego przyjęta przez ETS na podstawie art. 234 TWE odbywa się ze skutkiem *erga omnes*. Interpretacja udzielona przez Trybunał Sprawiedliwości dotyczy aktu od chwili jego wejścia w życie i stosuje się *ex tunc* do stosunków prawnych powstałych przez wydaniem orzeczenia, ze względu na okoliczność, iż Trybunał nie ograniczył skutku niniejszego wyroku w czasie. Zasada efektywności prawa wspólnotowego wymaga by sądy Państw Członkowskich stosowały przepisy prawa krajowego w taki sposób, aby zapewnić maksymalną ochronę uprawnieniom wynikającym z przepisów prawa wspólnotowego.

12. Teza zawarta w pkt 1 sentencji wyroku oznacza, że polski podatek akcyzowy jest częścią wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym, powinien być poddawany ocenie z uwzględnieniem art. 90 TWE, a nie art. 23 i art. 25 TWE. Podatek ten nie został nałożony na towary w związku z przekroczeniem granicy, lecz w sytuacjach określonych ściśle w polskim prawie w art. 80 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym ( w związku ze sprzedażą pojazdu, bądź – w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia pojazdu – z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym, jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym ). Jest to zatem podatek wewnętrzny stosowany do określonych



kategorii produktów w oparciu o obiektywne kryteria, niezależnie od pochodzenia tych produktów. Obciążenie takie nie pełni funkcji cła ani opłaty o skutku równoważnym, zatem niedopuszczalne jest poddawanie go ocenie w świetle art. 25 TWE. W konkluzji należy stwierdzić, iż zarzut skarżącego, że podatek akcyzowy nałożony na samochody używane nabyte w innym Państwie Członkowskim ma charakter opłaty równoważnej do cła nie jest zasadny.

**13.** Z treści orzeczenia Trybunału z 18 stycznia 2007 r. wynika, iż podatek akcyzowy uregulowany w polskiej ustawie o podatku akcyzowym z 23 stycznia 2004r. jest częścią ogólnego, wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym należy go poddawać ocenie z uwzględnieniem art. 90 TWE. Nakładanie podatków na samochody, również używane przywożone z innych państw UE nie jest, co do zasady, niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego. Należy mieć jednakże na uwadze, że w Unii Europejskiej, czyli także w Polsce, zgodnie z postanowieniami art. 90 TWE, obowiązuje zakaz dyskryminacji podatkowej towarów podobnych, pochodzących z innych państw członkowskich. Towarami podobnymi, według utrwalonego orzecznictwa ETS są produkty, które w oczekiwaniu konsumentów posiadają analogiczne właściwości lub zaspakajają te same potrzeby. Na język praktyki zasada ta przekłada się w ten sposób, że Państwa Członkowskie nie mogą nakładać na towary sprowadzane z innych państw UE pośrednich lub bezpośrednich podatków, które byłyby wyższe niż nakładane na towary krajowe. Zakaz został wprowadzony w celu przeciwdziałania wykorzystywania instrumentów polityki państwa, jaką zwykle oferuje system podatkowy dla ochrony własnego rynku przed konkurencją wspólnotową oraz rekompensowania strat wynikających ze zniesienia opłat granicznych. Sąd zwraca uwagę na to, że Trybunał niejednokrotnie występował przeciwko ustanawianym w ten sposób barierom dla swobodnego przepływu towarów. Wprowadzając wyższe obciążenia podatkowe dla produktów importowanych stawia się je w trudniejszym położeniu na rynku krajowym, w sposób nieuzasadniony ograniczając możliwość ich obrotu. Nie znaczy to oczywiście, że Państwa Członkowskie zostają pozbawione prawa do ustalania i zróżnicowania podatków. Taka praktyka jest dozwolona pod warunkiem jednak, że nie prowadzi do jakiegokolwiek dyskryminacji produktów importowanych. Niedopuszczalna jest sytuacja, kiedy w cenie porównywalnego pojazdu na rynku wewnętrznym podatki stanowią kilka procent, natomiast w cenie podobnych aut używanych sprowadzonych w imporcie prywatnym – kilkanaście, czy kilkadziesiąt procent. Na tę okoliczność Trybunał wskazywał już wielokrotnie we wcześniejszych orzeczeniach ( por. wyrok z 9 marca 1995 r. sygn. C- 345/93 Nunes Tadeu, wyrok z 22 lutego 2001 r. sygn. C – 393/98 Gomes Valente).

Dokonując wkładni art. 90 TWE Trybunał w pkt 2 sentencji wyroku z 18 stycznia 2007 r. wyjaśnił, że art. 90 akapit pierwszy TWE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w Państwie Członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w Państwie Członkowskim, które nałożyło taki podatek.

**14.** Na początku rozważań, które doprowadzą skład orzekający, do sformułowania wniosków wynikających z orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 stycznia 2007r. w sprawie C-313/05 należy przypomnieć, że wyrok ten został ogłoszony w języku postępowania tj. w języku, w którym zredagowane zostało pytanie prejudycjalne. Sentencja orzeczenia wraz z opinią rzecznika generalnego publikowana jest we wszystkich wersjach językowych w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich. Należy jednak podkreślić, iż jedyną wersją autentyczną jest w tym przypadku wersja opublikowana w języku postępowania. Do wyroku sporządzonego w języku postępowania należy się odwoływać w przypadku powstania rozbieżności w tłumaczeniach.

**15.** W sentencji wyroku występuje termin „rezydualna kwota podatku” – termin ten oznacza krajowy (miejscowy) podatek obciążający pojazdy krajowe. Podatek taki powinien być zawarty w wartości pojazdu. Termin ten został zdefiniowany w wyroku z 19 września 2002 r. wydanym w sprawie C- 101/00 Tulliasiamies, Anty Siilin v. Finlandii. Do tego terminu odwołuje się również rzecznik generalny w opinii w sprawie C-313/05, chociażby w pkt 41, stwierdzając, że „(...) wartość rynkowa pojazdów samochodowych, zmniejsza się z upływem czasu. Orzecznictwo Trybunału opiera się konsekwentnie na stwierdzeniu, że jeśli podatek od pojazdu nowego równy jest pewnemu ułaskowi jego ceny, to rezydualny podatek zawarty w cenie późniejszej odsprzedaży uwzględniającej deprecjację wartości pojazdu jest równy temu samemu ułaskowi. Podatek taki staje się częścią składową wartości pojazdu. Stanowi on nadal, po deprecjacji, ten sam ułask wartości pojazdu.” Zdaniem Sądu rezydualna kwota podatku (rezydualny podatek) to ten element ceny używanego samochodu zakupionego w Polsce, który wynika z kwoty podatku akcyzowego zawartej w cenie nowego pojazdu, przy zachowaniu stosunku podatku akcyzowego do ceny nowego pojazdu i spadku wartości samochodu używanego (pkt 32 i n. uzasadnienia wyroku z 18 stycznia 2007 r.).

**16.** W pkt 32 wyroku ETS stwierdzono, że w celu zagwarantowania neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy używanymi samochodami osobowymi znajdującymi się już na rynku krajowym a podobnymi samochodami przywożonymi z Państwa Członkowskiego innego niż Polska należy porównać skutki podatku akcyzowego obciążającego te ostatnie pojazdy ze skutkami rezydualnego podatku akcyzowego obciążającego te pierwsze pojazdy, które zostały już opodatkowane tym podatkiem przy pierwszej ich rejestracji.

Na podstawie art. 81 polskiej ustawy o podatku akcyzowym podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są zobowiązane:

1. po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzspółnotowego,
2. dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju.

Na mocy art. 75 ust. 1 ww. ustawy stawka akcyzy na wyroby akcyzowe niezharmonizowane wynosi 65 % podstawy określonej w art. 10, z wyjątkiem stawki na energię elektryczną.

Natomiast zgodnie z art. 10 ustawy podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;

2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;

3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium Państwa Członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;

4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6-9.

Jednocześnie z treści art. 75 ust. 3 tej ustawy wynika, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 i 2 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania.

Z treści § 7 ust. 2 rozporządzenia z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 r. Nr 87, poz. 825 ze zm.) wynika, że w przypadku sprzedaży samochodów osobowych, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub ich importu dokonywanych po upływie 2 lat kalendarzowych od ich produkcji, wliczając w to rok produkcji jako pierwszy rok kalendarzowy, stosuje się oprocentowanie stawki akcyzy, obliczone według następującego wzoru:

$$Su = Sn + 12 \times (W-2)$$

gdzie:

Su - oznacza stawkę akcyzy, wyrażoną w procentach, dla sprzedaży w kraju, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu samochodu osobowego po upływie 2 lat od jego produkcji,

Sn - oznacza stawki akcyzy dla samochodów osobowych, w zależności od pojemności silnika tych samochodów, określone odpowiednio w poz. 27 załącznika nr 1 do rozporządzenia - w przypadku sprzedaży w kraju, oraz w poz. 21 załącznika nr 2 do rozporządzenia - w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu,

W - oznacza wiek samochodu osobowego wyrażony w latach kalendarzowych liczonych począwszy od roku produkcji do roku dokonania sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego włącznie, a w przypadku importu - liczonych począwszy od roku produkcji do roku dokonania zgłoszenia celnego włącznie.

Zgodnie z pozycją 27 załącznika nr 1 dla samochodów osobowych o pojemności silnika powyżej 2000,- cm sześciennych stawka podatku akcyzowego wynosi 13,6 % podstawy opodatkowania, a dla pozostałych samochodów – 3,1 % podstawy opodatkowania. Zgodnie z pozycją 21 załącznika nr 2 pojazdy

samochodowe i inne pojazdy mechaniczne przeznaczone dla przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi oraz samochodami wyścigowymi:

- o pojemności silnika powyżej 2000 cm sześciennych, stawka podatku akcyzowego wynosi 13,6 % podstawy opodatkowania,
- pozostałe - 3,1 % podstawy opodatkowania.

Z przywołanych wyżej uregulowań niezabiega się o zmianę wyniku, iż kwota podatku akcyzowego na wszystkie samochody osobowe, przywiezione lub wyprodukowane w Polsce, wynosi w roku produkcji lub w następującym po nim roku – 13,6% lub 3,1 % ceny samochodu nowego lub ceny odsprzedaży w zależności od pojemności silnika. W rezultacie wszystkie samochody, które zostały sprzedane jako nowe w roku ich wyprodukowania, jak też i w roku następującym po nim są obciążone takim samym podatkiem akcyzowym niezależnie od tego czy zostały wyprodukowane w Polsce, czy też innym państwie UE. Również stawka podatku (13,6 % lub 3,1% ceny sprzedaży) od używanych samochodów przywożonych do Polski w ich roku produkcji lub w roku następującym po nim jest taka sama, jak stawka podatku zawarta w wartości porównywalnego samochodu (13,6% i 3,1% ceny sprzedaży), który został opodatkowany w Polsce jako nowy i następnie odsprzedany w Polsce jako używany.

W pkt 36 wyroku Trybunał nałożył na sąd krajowy obowiązek zbadania, w świetle ww. rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004r., czy samochody używane mające mniej niż 2 lata podlegają z tytułu podatku akcyzowego rzeczywiście identycznemu obciążeniu przez to, że kwota rezydualna tego podatku zawarta w wartości rynkowej pojazdów osobowych zarejestrowanych w Polsce jest równa kwocie tego podatku obciążającej podobne pojazdy osobowe pochodzące z innego Państwa Członkowskiego niż Polska. Mając na względzie przedstawiony wyżej sposób opodatkowania samochodów do dwóch lat od daty ich produkcji, należy stwierdzić, że opodatkowanie nowych lub używanych samochodów z innych państw członkowskich nie przewyższa obciążenia nałożonego na nowe lub używane samochody zarejestrowane w Polsce. W rezultacie tak skonstruowane opodatkowanie jest zgodne z art. 90 TWE, ponieważ opodatkowanie pojazdów pochodzących z innego państwa UE oraz aut krajowych jest takie samo. Sytuacja przedstawia się inaczej jeżeli chodzi o samochody używane sprzedawane po więcej niż dwóch latach kalendarzowych od daty ich produkcji.

Stawka stosowana do używanych samochodów z innych państw członkowskich, obliczana zgodnie z wzorem zawartym w § 7 ust. 2 rozporządzenia wzrasta z wiekiem samochodu, tj. w każdym kolejnym roku kalendarzowym zwiększa się o 12%, dochodząc do 65% ceny pojazdu.

W pkt 38 wyroku Trybunał nałożył na sąd krajowy obowiązek zbadania, czy przedstawiony wyżej wzrost stawki dotyczy wyłącznie pojazdów używanych pochodzących z innego Państwa Członkowskiego niż Polska oraz czy z kolei w przypadku pojazdów używanych zarejestrowanych w Polsce jako nowe stawka rezydualnego podatku akcyzowego zawartego w wartości takiego pojazdu pozostaje niezmienna.

Punktem wyjścia do odpowiedzi na to zagadnienie jest stwierdzenie, iż podatek akcyzowy od samochodów osobowych płaci się w Polsce tylko raz – przed pierwszą rejestracją. Zgodnie bowiem z art. 80 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym – akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Wartość rynkowa pojazdów samochodowych zmniejsza się z upływem czasu. Orzecznictwo Trybunału konsekwentnie twierdzi, iż jeśli podatek od pojazdu nowego jest równy pewnemu ułmkowi jego ceny, to rezydualny podatek zawarty w cenie późniejszej odsprzedaży uwzględniającej deprecjację wartości pojazdu jest równy temu samemu ułmkowi. Podatek taki staje się częścią składową wartości tego pojazdu, jednakże uwzględnia rzeczywiste obniżenie wartości pojazdu. Stanowi on jednak nadal po deprecjacji, ten sam ułamek wartości pojazdu. W tej sytuacji należy odpowiedzieć, na tak postawione pytanie, że wzrost stawki dotyczy pojazdów używanych pochodzących z innego Państwa Członkowskiego niż Polska, natomiast stawka rezydualnego podatku akcyzowego ujętego w cenie używanego samochodu zarejestrowanego w Polsce jako nowy w odniesieniu do tej ceny pozostaje stała, przy czym cena maleje wraz ze spadkiem wartości pojazdu na skutek jego używania. Oznacza to, że osoba kupująca używany pojazd na terytorium Polski nie płaci bezpośrednio podatku akcyzowego związanego z rejestracją pojazdu, to jednak cena nabytego pojazdu zawiera już kwotę rezydualną tego podatku, przy czym cena pojazdu (stanowiąca podstawę opodatkowania) maleje wraz ze spadkiem wartości pojazdu.

17. Trybunał w pkt 40 orzeczenia podkreślił, że dane opodatkowanie można uznać za zgodne z art. 90 TWE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest ono tak skonstruowane, iż wyklucza w każdym przypadku opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym nie wywołuje ono w żadnym razie dyskryminujących skutków. W związku z tym Trybunał orzekł, iż prawo wspólnotowe sprzeciwia się podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w Państwie Członkowskim innym niż Polska, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w Polsce. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki. Zatem, w ramach danego ustawodawstwa, obciążenie podatkowe obydwu kategorii używanych samochodów starszych niż dwa lata jest takie samo jedynie wtedy, gdy wysokość podatku akcyzowego nałożonego na samochody używane, pochodzące z innego Państwa Członkowskiego UE nie przekracza wysokości rezydualnego podatku akcyzowego włączonego w wartość podobnego samochodu używanego zarejestrowanego już wcześniej w danym państwie. Bowiem przepis art. 90 TWE, co już wielokrotnie zostało stwierdzone, wymaga jednakowego traktowania podobnych produktów krajowych i sprowadzanych.

Z sentencji wyroku ETS oraz pkt 32 wyroku wynika, iż sąd krajowy powinien przeprowadzić badanie polegające na porównaniu skutków podatku akcyzowego obciążającego używane pojazdy sprowadzane ze skutkami rezydualnego podatku akcyzowego obciążającego samochody osobowe znajdujące się na rynku

krajowym, które zostały już opodatkowane tym podatkiem przy pierwszej rejestracji. Zgodnie z wytycznymi orzeczenia Trybunału - należy porównać kwotę podatku nałożonego na pojazd sprowadzony z innego Państwa Członkowskiego UE i kwotę podatku akcyzowego zawartego w cenie podobnego pojazdu zarejestrowanego w Polsce. Kwota podatku nałożonego na pojazd zakupiony za granicą nie może być wyższa niż kwota podatku zawartego w cenie pojazdu zakupionego i już zarejestrowanego w Polsce. Oznacza to, że dopiero porównanie kwoty akcyzy nałożonej na auto zakupione poza granicami kraju i „kwoty podatku rezydualnego” z jednoczesnym uwzględnieniem „stawki podatku rezydualnego”, będzie mogło prowadzić do ustalenia wysokości nadpłaty. Zatem zwrot podatku akcyzowego będzie należał się w takiej wysokości, w jakiej akcyza zapłacona za zagraniczne auto, przewyższa akcyzę, jaką właściciel musiałby zapłacić od podobnego samochodu zakupionego w Polsce. Przy czym podstawą do ustalenia kwoty podatku rezydualnego zawartego w cenie podobnego pojazdu krajowego stanowić będzie jego wartość rynkowa. Oznacza to, iż należy ustalić wartość rynkową podobnego samochodu używanego w Polsce posługując się narzędziami umożliwiającymi zobiektywizowane ustalenie jego wartości w oparciu o takie kryteria jak wiek, przebieg, stan ogólny, rodzaj napędu, marka lub model. Organ podatkowy powinien posługiwać się przy tym jawnymi i przejrzystymi kryteriami, na których opiera się metoda ustalania wartości rynkowej podobnego samochodu na rynku krajowym oraz metoda wskazania podobnego samochodu na rynku krajowym – przy uwzględnieniu wskazanych powyżej zmiennych. Właściciel używanego pojazdu sprowadzonego z innego Państwa Członkowskiego powinien mieć zapewniony czynny udział w tych działaniach i prawo do kwestionowania czynności organów administracji podjętych w tej materii. Nie ulega wątpliwości, w świetle orzeczenia ETS, że podstawą dla ustalenia podatku akcyzowego dla pojazdów nabytych w Państwie Członkowskim innym niż Polska jest zadeklarowana przez podatnika wartość transakcyjna pojazdu, ponieważ art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym stanowi, że akcyza od pojazdu wyliczana jest od jego ceny nabycia. Wyrok ETS w tym względzie nie odwołuje się do stosowania wartości rynkowej aut sprowadzanych z zagranicy. Z wyroku wynika jednoznacznie, że należy porównać podatek akcyzowy nałożony na pojazd sprowadzony z zagranicy i „rezydualną” kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnego samochodu zakupionego i zarejestrowanego pierwszy raz w Polsce. Punktem wyjścia dla ustalenia górnej granicy tego podatku, po stronie podatnika będzie stawka i kwota zapłaconej przez niego akcyzy od sprowadzanego samochodu z uwzględnieniem odniesienia do wartości rynkowej pojazdu zakupionego i pierwszy raz zarejestrowanego w Polsce oraz zawarta w tej wartości rezydualna kwota podatku akcyzowego. Reasumując te rozważania wyrok Trybunału zobowiązał sąd krajowy do badania hipotetycznej wartości rynkowej podobnego pojazdu, który zostałby zakupiony i wcześniej zarejestrowany w kraju, a konkretnie do badania kwoty podatku akcyzowego zawartego w tej wartości.

**18.** W odniesieniu do pkt 3 sentencji wyroku ETS, Sąd krajowy reprezentuje pogląd, iż uregulowanie zawarte w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy z 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym należy interpretować w ten sposób, że deklarację uproszczoną należy złożyć z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem

osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Deklarację tę bowiem należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego. Pojęcie nabycia wewnątrzwspólnotowego dotyczy nabycia samochodu w innym państwie członkowskim i jego wprowadzenia na terytorium Polski. Następuje ono zatem z chwilą rzeczywistego wprowadzenia samochodu na terytorium kraju, a nie z chwilą jego nabycia w państwie członkowskim UE. Niezłożenie deklaracji w terminie 5 dni od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego ma w istocie charakter instrukcyjny i nie wywołuje ujemnych następstw dla podatnika, ponieważ istotny jest jedynie obowiązek zapłaty podatku przed pierwszą rejestracją, do czego niezbędne jest złożenie tej deklaracji. Celem złożenia deklaracji jest uregulowanie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego. W konsekwencji prawo krajowe w tym zakresie nie sprzeciwia się art. 3 ust. 3 dyrektywy 92/12 z dnia 25 lutego 1992r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, skoro art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym można interpretować w sposób wskazany przez Trybunał w punkcie 3 sentencji wyroku z 18 stycznia 2007 r., a organy podatkowe stosując przywołany przepis art. 81 ust. 1 pkt 1, nie naruszyły obowiązującego prawa.

W ocenie Sądu obowiązku złożenia deklaracji uproszczonej, uregulowanego w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, nie należy oceniać w świetle art. 28 TWE, ponieważ art. 81 ust. 1 pkt 1 jest nierozdzielnie związany z rzeczywistą zapłatą podatku akcyzowego. W istocie zakres zastosowania art. 28 TWE nie obejmuje przeszkód wskazanych w przepisach szczególnych, a przeszkody o charakterze fiskalnym bądź mające skutek równoważny z cłami, o których mowa w art. 23, 25 i 90 TWE nie są objęte zakazem wyrażonym w art. 28 TWE ( pkt 50 wyroku z 18 stycznia 2007 sygn. C-313/05). Zatem w przypadku uregulowań podatku akcyzowego nie mamy do czynienia z jakimikolwiek ograniczeniami, o jakich mowa w przywołanym przepisie.

**19.** Ze względu na charakter kontroli WSA nad rozstrzygnięciami organów administracji, którą pełni z uwzględnieniem kryterium zgodności z prawem, należy stwierdzić, iż zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego. Na początku należy przypomnieć, że od 1 maja 2004r. tj. od dnia wejścia w życie Traktatu Akcesyjnego, na mocy którego Polska stała się Państwem Członkowskim Wspólnoty Europejskiej i podlega wszelkim normom prawa wspólnotowego, bez potrzeby ich inkorporacji, co oznacza, że na terytorium Polski obowiązuje prawo wspólnotowe z całym jego dotychczasowym dorobkiem. Prawo to stanowi część krajowego porządku prawnego i w przypadku kolizji norm wspólnotowej i krajowej regulujących ten sam przedmiot, zgodnie z zasadami: bezpośredniego skutku, pierwszeństwa i efektywności – regulacje prawne prawa wspólnotowego mają pierwszeństwo przed normami krajowymi, co wynika z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP. Polska – tak jak pozostałe Państwa Członkowskie – ma obowiązek stosowania prawa wspólnotowego, a także zapewnienia mu pełnej efektywności. Obowiązek ten rozciąga się na wszystkie władze państwowe, w tym również organy administracji rządowej i samorządowej. Dla uniknięcia

niezgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym organy administracji publicznej mają obowiązek stosowania prawa oraz prowsólnotowego interpretowania prawa krajowego (por. wyrok ETS z 22 czerwca 1989 r. sygn. 103/88 w sprawie Fratelli Costanzo v. Commune di Milano, czy wyrok z 18 czerwca 2001 r. sygn C-118/00 w sprawie Lasy v. INASTI). Rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których nie rozważyły one możliwości naruszenia art. 90 TWE w wyniku „mechanicznego” zastosowania polskich przepisów naruszają prawo, tak na skutek niewłaściwego zastosowania przepisów, bez uwzględnienia treści art. 90 TWE, jak też na skutek błędnej budowy uzasadnienia decyzji. W decyzji organ podatkowy powinien wskazać wysokości podatku tj. określić zobowiązanie podatkowe, która zagwarantuje nienaruszenie art. 90 TWE oraz przedstawić szczegółowy sposób wyliczenia tego podatku, z uwzględnieniem szczególnym zasady niedyskryminacji. Mechaniczne zastosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego ( Dz. U. z 2004r. Nr 87, poz. 825 ze zm.) nie gwarantuje zachowania wyżej wskazanych wymogów. Aby system podatkowy był zgodny z art. 90 ust. 1 TWE musi przewidywać takie same stawki, sposób kwalifikacji, wysokość podstawy opodatkowania dla produktów krajowych i produktów sprowadzanych.

Fakt, że podatek akcyzowy jest związany z pierwszą rejestracją na terytorium kraju i nie nakłada się go na drugą czy kolejną rejestrację zarejestrowanych wcześniej samochodów, nie ma charakteru dyskryminującego, ponieważ taki podatek nakładany jest na nie podczas pierwszej rejestracji na terytorium państwa. Osoba kupująca pojazd używany, który już wcześniej został zarejestrowany w Polsce, co prawda nie płaci już bezpośrednio podatku akcyzowego, to jednak cena nabytego pojazdu zawiera już podatek akcyzowy, tj. rezydualną kwotę podatku, która maleje wraz ze spadkiem wartości pojazdu na skutek jego deprecjacji. Z orzeczenia ETS wydanego w rozpoznawanej sprawie wynika, że aby w polskim ustawodawstwie obciążenie obu kategorii samochodów używanych (ponad dwuletnich) było takie samo, to wysokość podatku akcyzowego nałożonego na samochody używane, pochodzące z innego Państwa Członkowskiego nie może przekraczać wysokości rezydualnego podatku akcyzowego włączonego w wartość rynkową podobnego samochodu używanego, zarejestrowanego już wcześniej w Polsce. Rozbieżne stawki podatkowe doprowadziły do takiego efektu. Podatek akcyzowy, który tak różnicuje sposób obliczania podstawy opodatkowania używanych samochodów, że nie bierze pod uwagę faktycznej amortyzacji samochodów sprowadzanych, podczas gdy uwzględnia się ten element dla samochodów krajowych, narusza zasadę niedyskryminacji. Rozbieżne stawki podatkowe, których skutkiem jest to, że produkty sprowadzane są wyżej opodatkowane niż podobne produkty krajowe są sprzeczne z uregulowaniami art. 90 ust. 1 TWE. Taka sytuacja miała miejsce od 1 maja 2004r., tj. od daty, w której Polskę zaczęły obowiązywać regulacje prawa wspólnotowego do 1 grudnia 2006r., kiedy to weszły w życie przepisy znoszące tę dyskryminację. Z poczynionych wyżej uwag oraz z treści sentencji pkt 2 wyroku ETS z dnia 18 stycznia 2007r. sygn. C 313/05 wynika jednoznaczne stwierdzenie, że niedopuszczalna jest dyskryminacja samochodów używanych sprowadzanych z innych Państw Członkowskich przejawiająca się w tym, że płacona od nich akcyza jest



wyższa od tej, jaką należałoby zapłacić od podobnego auta krajowego. Zatem górną granicą tego podatku powinna być „kwota podatku akcyzowego zawarta w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały wcześniej zarejestrowane w państwie członkowskim, które nałożyło podatek”. Wysokość podatku, którego mają prawo domagać się organy podatkowe od sprowadzanych samochodów używanych, powinna być ustalona w ten sposób, by nie przekraczała wysokości podatku rezydualnego zawartego w wartości rynkowej pojazdów już zarejestrowanych w Polsce. Jeśli podatek od pojazdu nowego równy jest pewnemu ułaskowi jego ceny, to rezydualny podatek zawarty w cenie późniejszej odsprzedaży uwzględniającej deprecjację wartości pojazdu jest równy temu samemu ułaskowi. Podatek taki staje się częścią składową wartości pojazdu. Stanowi on nadal, po deprecjacji, ten sam ułask wartości pojazdu. Trudność związana z tym obliczeniem wynika z określenia stopnia deprecjacji wartości konkretnego pojazdu po upływie określonego czasu. Sąd zauważa, że stopień deprecjacji będzie zależał od czynników, które mogą się różnić między innymi pomiędzy markami, modelami i poszczególnymi pojazdami. Deprecjacja może być przykładowo określona w oparciu o takie zmienne, jak wiek, przebieg, stan ogólny, rodzaj napędu, marka lub model. Organ podatkowy winny zatem ustalić wartość rynkową podobnego samochodu używanego w Polsce i kwotę rezydualnego podatku zawartego w jego cenie, tak aby móc ustalić podatek akcyzowy należny od samochodu używanego sprowadzanego. Ze względu na funkcję gwarancyjną przepisu art. 90 ust. TWE, zgodnie z którym niedopuszczalne jest nakładanie wyższych podatków od tych nakładanych na podobne produkty krajowe oraz sposób ustalania podatku akcyzowego od samochodów używanych, który obowiązuje w kraju, a którego punktem wyjścia jest zadeklarowana cena pojazdu, podstawą wyliczenia należnego podatku akcyzowego powinna być cena transakcyjna pojazdu. Jedynie górną granicą tego podatku powinna stanowić kwota podatku akcyzowego zawarta w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w Polsce, czyli rezydualny podatek akcyzowy. Z wyroku Trybunału wynika zatem, iż porównywany ma być podatek akcyzowy nałożony na pojazd sprowadzony z zagranicy i „rezydualna kwota podatku” zawarta w wartości rynkowej podobnego pojazdu zakupionego i już wcześniej zarejestrowanego w kraju.

Opracowanie szczegółowych zasad ewentualnego zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego należy do kompetencji organów administracji, które powinny uwzględnić ww. zasady interpretacji prawa wspólnotowego. Bowiem zwrotowi będzie podlegać ta część akcyzy, która przewyższa akcyzę zawartą w wartości podobnego samochodu zarejestrowanego wcześniej w Polsce. Sąd, odpowiadając na wątpliwości organów podatkowych, zauważa zarazem, że chociaż problem deklarowania zaniżonych wartości nabycia – niekiedy - istnieje, co nie zmienia faktu, że wskazany przez Trybunał sposób liczenia górnej granicy podatku akcyzowego umożliwia znalezienie obiektywnego sposobu ustalania rzeczywistej wartości pojazdów i należnego podatku. Sąd zauważa to, że organy podatkowe są zobowiązane do uwzględniania wykładni prawa udzielonej przez Sąd i przez Trybunał w zakresie naruszenia zakazu dyskryminacji oraz są zobowiązane do wyjaśnienia podjętych przez nie działań w treści uzasadnienia decyzji. Po spełnieniu tych

wymogów Sąd będzie mógł przeprowadzić kontrolę działań administracji publicznej co do prawidłowości zastosowania prawa stanowiącego o opodatkowaniu podatkiem akcyzowym sprowadzanych samochodów używanych w konkretnej sprawie. Sąd administracyjny, którego zakres działania został określony w art. 1 § 1 i § 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) nie zostały powołane do r o z s t r z y g a n i a spraw administracyjnych, lecz jedynie do k o n t r o l i działalności administracji publicznej sprawowanej pod względem zgodności z prawem. Sąd nie może zatem zastępować organów administracji w załatwieniu sprawy administracyjnej i orzec co do istoty żądań skarżącego.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a , art. 152 oraz 200 u.p.p.s.a. orzekł jak w sentencji wyroku.