

P O S T A N O W I E N I E

Dnia 27 czerwca 2007 roku

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku Wydział I w składzie następującym:

Przewodniczący	sędzia WSA Sławomir Presnarowicz (spr.)
Sędziowie	sędzia WSA Urszula Barbara Rymarska asesor WSA Wojciech Stachurski
Protokolant	Katarzyna Luto

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 20 czerwca 2007 r. i 27 czerwca 2007 r.

sprawy ze skargi Dariusza K.

na decyzję Dyrektora Izby Celnej w B.

z dnia 6 stycznia 2006 r. Nr (...)

w przedmiocie podatku akcyzowego za miesiące: czerwiec, lipiec i sierpień 2004 r.

p o s t a n a w i a :

1. Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, skierować do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa wspólnotowego:

- a) czy podatek akcyzowy ustanowiony w Państwie Członkowskim Wspólnoty Europejskiej, taki jak podatek akcyzowy przewidziany w polskiej ustawie podatkowej z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U Nr 29, poz.257 ze zm.), a opodatkowujący każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, może być uznany za formę niedozwolonego podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 (1) Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od

wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, 77/388/EWG, Dz. U. UE L z dnia 13 czerwca 1977 r. (aktualnie art. 401 obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - 2006/112/WE, Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r.) ?

W przypadku gdyby odpowiedź na powyższe pytanie była przecząca:

- b) czy podatek akcyzowy, taki jak sporny podatek akcyzowy w przedmiotowej sprawie zawisłej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Białymstoku, który opodatkowuje każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, sprzeciwia się przepisowi art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, wyrażającemu zakaz dyskryminacji lub protekcjonistycznego stosowania krajowego systemu podatkowego w stosunku do podobnych produktów krajowych, w sytuacji kiedy podatkiem takim nie jest obciążona sprzedaż samochodów używanych zarejestrowanych wcześniej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ?
2. Postępowanie sądowe w sprawie zawiesić do czasu uzyskania odpowiedzi na powyższe pytania prejudycjalne.

U Z A S A D N I E N I E

Stan faktyczny przedstawia się w niniejszej sprawie następująco.

W dniu 12 października 2005 r. Pan Dariusz K. przedłożył w Urzędzie Celnym w B. kopie umów kupna-sprzedaży, z których wynikało, że dokonał sprzedaży:

- samochodu osobowego marki Opel Vectra 1.6 KAT, rok produkcji 1992, nr nadwozia (...) w dniu (...) za kwotę 6.000,00 zł,
- samochodu osobowego marki Opel Vectra 1.8 KAT, rok produkcji 1991, nr nadwozia (...) w dniu (...) za kwotę 5.800,00 zł.

Obydwa samochody zostały przez Pana Dariusza K. sprzedane przed pierwszą ich rejestracją na terenie kraju.

Decyzją z dnia 7 listopada 2005 r., Nr (...), Naczelnik Urzędu Celnego w B. określił Panu Dariuszowi K. wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za miesiące czerwiec, lipiec i sierpień 2004 r. w kwocie 11.066,00 zł z tytułu sprzedaży na terenie kraju przed pierwszą rejestracją 5 sztuk samochodów osobowych różnych marek.

Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, iż strona po dokonaniu sprzedaży samochodów osobowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium Polski, stała się podatnikiem podatku akcyzowego. Podatnik miał więc obowiązek do zadeklarowania i uregulowania należnego podatku akcyzowego z tytułu dokonanej sprzedaży, czego nie uczynił.

Nie godząc się z powyższą decyzją, Pan Dariusz K. wniósł odwołanie, żądając ustalenia zobowiązania podatkowego za miesiące czerwiec, lipiec i sierpień 2004 r. w wysokości łącznie 4.599,00 zł.

W odwołaniu strona podniosła, że:

- podatnik zgodnie z art. 79 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, ma prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu,
- ustawa o podatku akcyzowym nie stanowi, że jeżeli podatnik nie złożył deklaracji AKC nie może odliczyć akcyzy już zapłaconej na terenie kraju od nabycia wewnątrzwspólnotowego,
- art. 18 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym nakłada, obowiązek składania

deklaracji podatku akcyzowego, ale też z niego nie wynika, że warunkiem obniżenia podatku jest złożenie deklaracji AKC-3,

- ustawodawca nakłada na podatnika obowiązki, ale daje mu również prawo (art. 79 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym) nie uwarunkowane żadnymi ograniczeniami uniemożliwiającymi obniżenie podatku akcyzowego,
- nie złożenie deklaracji podatkowej AKC-3 nie było chęcią uniknięcia płacenia podatku, wynikało z niedoinformowania, ponieważ jak podatnik opłacał podatek akcyzowy od nabycia wewnątrzwspólnotowego i składał deklarację AKC – U, nie było żadnych informacji o płaceniu podatku od odsprzedaży samochodu przed pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

Po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia 19 stycznia 2006 r., Nr (...), Dyrektor Izby Celnej B. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Organ odwoławczy podkreślił, iż w celu stwierdzenia, iż w podatku akcyzowym zaistniał obowiązek podatkowy niezbędne jest dokonanie przez osobę posiadającą status podatnika w rozumieniu art. 11 ust. 1 w związku z art. 80 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), czynności określonych w art. 4 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 80 ust. 1 ustawy. Stosownie do tych przepisów akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, a podatnikami akcyzy od samochodów są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju. W załączniku nr 1 w poz. 59 do ustawy o podatku akcyzowym, jako wyroby akcyzowe podlegające akcyzie wymieniono samochody osobowe. Zatem samochód osobowy jest wyrobem akcyzowym i sprzedaż tego wyrobu rodzi obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje w przypadku sprzedaży z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu (art. 80 ust. 3 pkt 1 w związku z art. 6 ust. 1 i ust. 2 ustawy). Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 1 powoływanej ustawy o podatku akcyzowym podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest 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. Stawki podatku akcyzowego zostały określone w § 7 ust. 1 w związku z § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku

akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) i mają zastosowanie do każdej sprzedaży samochodu osobowego dokonanej przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju w trybie określonym w przepisach ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2003 r., Nr 58, poz. 515). Stawki te nie mogą być wyższe niż 65% podstawy opodatkowania (art. 75 ust. 1 tejże ustawy). Z powyższego wynika, że sprzedaż samochodu osobowego dokonana przez podatnika przed dniem pierwszej rejestracji tego pojazdu w Polsce, podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Organ odwoławczy podniósł ponadto, iż uprawnienia wynikające z art. 79 omawianej ustawy o podatku akcyzowym polegające na prawie podatnika do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu nie jest uprawnieniem bezwarunkowym. Skorzystanie z tego prawa jest uzależnione od spełnienia przez podatnika ściśle określonych przez ustawę warunków, a w szczególności obowiązku złożenia do urzędu celnego deklaracji dla podatku akcyzowego oraz obliczyć i wpłacić podatek akcyzowy w określonym terminie.

Na powyższą decyzję Dyrektora Izby Celnej w B. Pan Dariusz K. złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku skargę, wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości oraz uchylenie poprzedzającej jej wydanie decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w B. z dnia 7 listopada 2005 r.

Zaskarżonej decyzji zarzucił:

1. naruszenie prawa materialnego, tj. przepisu art. 4 ust 5, art. 18 ust 1, art. 19 ust 1, art. 80 ust 1 i ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1, art. 81 ust. 1, art. 82 ust. 1 i 2 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3 i 5 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, poprzez błędną wykładnię i zastosowanie w sprawie, wynikające z przyjęcia, iż w/w przepisy ustawy o podatku akcyzowym są zgodnie z obecnie obowiązującym porządkiem prawnym i nie naruszają art. 3 pkt 1a, art. 14, art. 23 ust 1 i 2, art. 25, art. 28 oraz art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (dalej TWE) oraz art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, a także postanowień dyrektywy 70/50/EWG, a zatem obowiązują w

porządku prawnym;

2. naruszenie przepisu art. 91 ust 3 Konstytucji RP wynikające z nie przyjęcia, iż regulacje prawa wspólnotowego mają pierwszeństwo przed normami krajowymi, poprzez zastosowanie przepisów prawa krajowego, tj. 4 ust 5, art. 18 ust 1, art. 19 ust 1, art. 80 ust 1 i ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1, art. 81 ust. 1, art. 82 ust. 1 i 2 w zw. z art. 4 ust.1 pkt 3 i 5 ustawy z dnia 23 kwietnia 2004 r. o podatku akcyzowym oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, podczas gdy stoją one w sprzeczności z art. 3 pkt 1a, art. 14, art. 23 ust 1 i 2, art. 25, art. 28 oraz art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (dalej TWE) oraz art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, a także postanowień dyrektywy 70/50/EWG;
3. naruszenie przepisów art. 3 pkt 1a, art. 14, art. 23 ust 1 i 2, art. 25, art. 28 oraz art. 90 TWE oraz art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, a także postanowień dyrektywy 70/50/EWG, noszących walor bezpośredniej stosowalności we wszystkich Państwach Członkowskich, poprzez ich niezastosowanie w sprawie;
4. naruszenie przepisów art. 18 ust.1 i art. 19 ust.1 cytowanej ustawy o podatku akcyzowym poprzez błędną wykładnię i zastosowanie w sprawie, wynikające z przyjęcia, iż w/w przepisy ustawy o podatku akcyzowym są zgodne z obecnie obowiązującym porządkiem prawnym i nie naruszają art. 3 pkt 1a, art. 14, art. 23 ust 1 i 2, art. 25, art. 28 oraz art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (dalej TWE), podczas gdy łamią one zasadę swobodnego przepływu towarów i stoją w sprzeczności z art. 28 i art. 90 TWE;
5. naruszenie przepisów postępowania podatkowego, tj. art. 120, art. 121 i art. 124 Ordynacji podatkowej.

Zdaniem skarżącego przepisy art. 4 ust. 5, art. 18 ust.1, art. 19 ust.1, art. 80 ust.1 i ust.2 pkt 1 i ust.3 pkt 1, art. 81 ust. 1, art. 82 ust. 1 i 2 w zw. z art. 4 ust.1 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym stoją w sprzeczności z prawem wspólnotowym, tj. art. 14, art. 23 ust 1 i 2, art. 25 oraz art. 90 TWE oraz art. 3 ust. 3 Dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych

warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, a także dyrektywy 70/50/EWG. Sprzeczne są także z formułą Dassonville wynikającą z art. 3 pkt 1 a TWE. Innymi słowy, powołane wyżej przepisy ustawy o podatku akcyzowym oraz rozporządzenia wykonawczego naruszają porządek prawny obowiązujący po uzyskaniu przez Polskę członkostwa Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r. ze względu na bezpośrednią stosowalność i obowiązywanie w polskim systemie prawnym powołanych wyżej przepisów prawa wspólnotowego. Objęcie ustawą wyłącznie samochodów niezarejestrowanych na terenie kraju powoduje, iż sprzedawane na terenie kraju używane samochody osobowe nie podlegają opodatkowaniu akcyzą, gdyż wcześniej były zarejestrowane, zaś sprowadzane z państw członkowskich Unii obciążają podatek akcyzowy, którego wielkość zależy od wieku pojazdu. Wskazuje to zdaniem strony skarżącej, iż Polska nakłada na produkty innych państw członkowskich podatek wewnętrzny wyższy od obowiązującego podobne produkty krajowe.

Pan Dariusz K., powołując się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (m.in. orzeczenia ETS 26/62 Van Gend&Loos (1963) ECR I oraz 6/64 Costa/ENEL (1964) ECR 1251) zauważył, iż organ celny dokonując interpretacji przepisów prawa krajowego powinien mieć na uwadze, że rezultaty dokonanej wykładni prawa nie mogą być sprzeczne z *acquis communautaire*, tj. dorobkiem wspólnotowym. Prawo wspólnotowe stanowi część krajowego porządku prawnego, zaś w przypadku kolizji z ustawami państw członkowskich, 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.

Autor skargi wywodził, że w UE obowiązuje zasada niedyskryminującego obciążania podatkami towarów krajowych i zagranicznych, czyli, że produkty nabywane w innych państwach członkowskich nie mogą być opodatkowane wyżej niż takie same podatki krajowe, co wynika wprost z art. 90 i 91 TWE. Naruszeniem tej zasady jest przepis art. 80 ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega każda sprzedaż samochodu osobowego dokonana przed jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju. W rezultacie, w przypadku samochodów osobowych, każdy z podmiotów dokonujący transakcji, których przedmiotem są samochody osobowe przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju, jest uznawany za podatnika akcyzy. Przepis ten

narusza postanowienia art. 90 TWE wprowadzającego zakaz dyskryminacji podatkowej towarów podobnych, pochodzących z innych państw członkowskich. W praktyce powyższe przepisy zwalniają z akcyzy sprzedaż samochodów już zarejestrowanych w Polsce niezależnie od ich wieku. Zwolnienie to natomiast nie odnosi się do samochodów używanych sprowadzonych z państw członkowskich Unii Europejskiej. Regulacje te chronią produkty krajowe kosztem zagranicznych. Towarami podobnymi wedle orzecznictwa ETS są zaś produkty, które w oczach konsumentów mają analogiczne właściwości lub zaspokajają takie same potrzeby (ETS C 168/78 Komisja v Francja wyrok z dnia 27 lutego 1980 r.). Ponieważ samochody zarejestrowane i nie zarejestrowane na terytorium kraju są towarami podobnymi, różnicowanie podatków wewnętrznych nakładanych na te pojazdy jest naruszeniem zakazu dyskryminacji podatkowej, określonej w art 90 TWE. Na poparcie swojego stanowiska skarżący szeroko cytował orzecznictwo ETS, np. orzeczenia 26/62 Van Gend&Loos (1963) ECR I oraz 6/64 Costa/ENEL (1964) ECR 1251; wyrok ETS C-26/62 w sprawie NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Netherlands Inland Revenue Administration; wyroki w sprawach Schumacker C-279/93, Wielockx C-80/94, Asscher C-107/94; wyrok w sprawie C-101/00 Tulliasiamies, Antki Siilin przeciwko Finlandii. Ponadto zdaniem skarżącego przepis art. 18 ust.1 i art. 19 ust.1 omawianej ustawy o podatku akcyzowym, łamie zasadę swobodnego przepływu towarów i stoi w sprzeczności z art. 28 i art. 90 TWE., potwierdza orzeczenie ETS w sprawie C-8/74 Procureur du Roi przeciwko Benoit o Gustav Dassomdlle.

Ustosunkowując się do zarzutów skargi Dyrektor Izby Celnej w B. odnosząc się do zarzutu, iż wskazane w skardze przepisy cytowanej ustawy o podatku akcyzowym łamią zasadę swobodnego przepływu towarów i stoją w sprzeczności z art. 28 i art. 90 TWE zwrócił uwagę, iż przepisy art. 3 pkt 1a art. 14, art. 23 ust.1 i 2, art. 25, art. 28 i art. 90 TWE stanowią o różnych środkach dyskryminacji towarów przywożonych z terytorium innego Państwa Członkowskiego terytorium Polski w stosunku do takich samych produktów krajowych przemieszczających się z zachowaniem swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału w ramach rynku wewnętrznego Wspólnoty bez granic wewnętrznych, które to regulacje nie mają zastosowania w niniejszej sprawie. Sporny podatek akcyzowy jest pobierany w obrocie krajowym, a nie w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym, co uzasadnia stosowanie prawa krajowego a nie Unii Europejskiej.

W ocenie Dyrektora Izby Celnej w B. przepisy krajowe dotyczące podatku akcyzowego nie naruszają również art. 90 TWE, bowiem w przypadku samochodów osobowych, dyskryminacja bezpośrednia czy pośrednia nie występuje. Polskie ustawodawstwo w żaden sposób nie dyskryminuje samochodów wyprodukowanych i użytkowanych w innych Państwach Członkowskich, w porównaniu do takich samych towarów wyprodukowanych i użytkowanych w Polsce. Zgodnie z art. 80 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium Polski, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Kryterium opodatkowania samochodów osobowych akcyzą stanowi brak ich rejestracji na terytorium kraju, a nie pochodzenie z innego kraju Unii Europejskiej czy też z Polski.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje.

Sprawa niniejsza dotyczy zasadności opodatkowania podatkiem akcyzowym na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257) sprzedaży przez obywatela Polski Pana Dariusza K. samochodów osobowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju. Przedmiotem sporu jest m.in. zastosowanie art. 80 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 przywołanej polskiej ustawy o podatku akcyzowym oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825), a także art. 23, art. 25, art. 28 i art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Zgodnie z art. 80 ust.1 przywołanej krajowej ustawy o podatku akcyzowym, akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. W myśl art. 80 ust. 2 pkt 1 tejże ustawy natomiast, podatnikami akcyzy od samochodów są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje w przypadku sprzedaży - z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu (art. 80 ust.3 pkt 1). Podkreślić również należy, iż ustawodawca polski w art. 79 przywoływanej ustawy o podatku akcyzowym przewidział, uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu. Ponadto sprzedający samochód

osobowy przed jego rejestracją na terytorium kraju, jest obowiązany do wykazania na wystawionej fakturze kwoty akcyzy od dokonywanej odsprzedaży samochodu osobowego (art. 82 ust.1 tejże ustawy).

W przepisie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2004 r. przewidziano, że stawki akcyzy określone w poz. 27 załącznika nr 1 do rozporządzenia mają zastosowanie do każdej sprzedaży samochodu osobowego dokonanej przed pierwszą jego rejestracją na terenie kraju w trybie określonym w przepisach ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908, z późn. zm.). Stawki te, zgodnie z wyżej wymienionym załącznikiem do rozporządzenia wynoszą dla samochodów osobowych o pojemności silnika powyżej 2000 cm³ – 13,6 % podstawy opodatkowania, zaś dla pozostałych samochodów osobowych – 3,1 % podstawy opodatkowania.

Na tle wyżej przedstawionego stanu faktycznego oraz cytowanych uregulowań krajowej ustawy o podatku akcyzowym pojawiają się wątpliwości, co do wykładni przepisów prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 33(1) Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, 77/388/EWG, Dz. U. UE L z dnia 13 czerwca 1977 r. (aktualnie art. 401 obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - 2006/112/WE, Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r.) oraz art. 90 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Podkreślić trzeba, iż z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, czyli od 1 maja 2004 r. cały dorobek prawny Wspólnot, tzw. *acquis communautaire* obejmujący prawo pierwotne, w tym podstawowe zasady prawne sformułowane przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (ETS), oraz prawo pochodne tworzone przez organy Wspólnoty został inkorporowany do wewnętrznego porządku prawnego i stał się prawem obowiązującym na terytorium Polski (por. postanowienia art. 91 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Rozpoznając przedmiotową sprawę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku powziął wątpliwość w zakresie wykładni art. 33(1) Szóstej Dyrektywy Rady. Zgodnie z tym przepisem, bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów

podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu Państwu Członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między Państwami Członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy. Art. 33(1) Szóstej Dyrektywy umożliwia Państwom Członkowskim dalsze stosowanie oraz wprowadzania wszelkich opłat i podatków pośrednich, jednakże z uwagi na cel harmonizacji podatków pośrednich podatki te nie mogą mieć charakteru podatku obrotowego i nie mogą powodować w handlu między Państwami Członkowskimi powstania wymogów formalnych związanych z przekroczeniem granic. Wspomniany przepis nie zawiera jednak definicji podatku obrotowego. Odpowiedzi w tym zakresie dostarcza orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS).

W orzeczeniu w sprawie C-252/86 pomiędzy Gabriel Bergandi a Directeur général des impôts (Francja) Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał za zabroniony podatek obrotowy każdy podatek, którego wprowadzenie narusza funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przez opodatkowanie przepływu towarów i usług oraz transakcji handlowych w sposób porównywalny z VAT. W orzeczeniu w sprawie C-200/90 pomiędzy Dansk Denkavit i P. Poulsen Trading Aps a Skatteministeriet Dania, ETS wskazał, że warunkiem niezbędnym do zakwestionowania zgodności z art. 33 Szóstej Dyrektywy danego podatku jest wykazywanie przez niego podstawowych cech podatku VAT, przy czym zdaniem Trybunału nie musi on przypominać VAT pod każdym względem. Natomiast z wyroku ETS z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-130/96 w sprawie Fazenda Pública v. Solisnor-Estaleiros Navais SA, płynie wniosek, iż art. 33 Szóstej Dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzaniu przez państwo członkowskie podatku, który nie ma zasadniczych cech charakterystycznych dla podatku VAT.

W orzeczeniu z dnia 19 września 2002 r., w sprawie C-101/00 Tulliasiamies i Antti Siilin, ETS wskazał natomiast, iż podatek od samochodów nie stanowi podatku powszechnego, ponieważ nie ma na celu objęcia swym zakresem wszystkich transakcji gospodarczych dokonywanych w Państwie Członkowskim. Podkreślił jednak również, iż art. 33 Szóstej Dyrektywy wyklucza możliwość stosowania lub wprowadzania opłaty skarbowej lub innych typów podatków, danin i opłat, które

posiadają zasadnicze cechy podatku VAT.

Jeżeli uznać za fundamentalne cechy podatku VAT: powszechność, proporcjonalność, stosowanie na wszystkich etapach obrotu towarami i usługami obciążanie wartości dodanej, możliwość odliczenia od podatku należnego kwoty podatku zapłaconego w poprzednich etapach obrotu oraz faktyczne obciążenie konsumenta, wątpliwości sądu krajowego budzi zagadnienie, czy podatek akcyzowy ustanowiony w Państwie Członkowskim, taki jak podatek akcyzowy przewidziany w ustawie krajowej, a opodatkowujący każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, może być uznany za formę niedozwolonego podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 (1) Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. (aktualnie art. 401 obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej).

Odpowiedź na powyższe pytanie ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego zastosowania normy prawa wspólnotowego, tj. art. 33(1) przywołanej Szóstej Dyrektywy Rady.

W ocenie Sądu redakcja przepisów ustawy o podatku akcyzowym może wskazywać na obecność w konstrukcji spornego podatku akcyzowego podstawowych cech podatku obrotowego VAT. Cytowane wyżej uregulowania wskazują bowiem, iż podatek akcyzowy obciąża każdą sprzedaż samochodów osobowych, w przypadku, gdy sprzedaż jest dokonywana przed pierwszą rejestracją pojazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 80 ust. 2 pkt 1 omawianej ustawy o podatku akcyzowym). Sporny podatek akcyzowy obciąża zatem wszystkie podmioty dokonujące sprzedaży samochodów osobowych, gdy sprzedaż jest dokonywana przed pierwszą rejestracją pojazdu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a więc ma charakter powszechny (każdy z podmiotów dokonujących transakcji, których przedmiotem są samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju jest podatnikiem). Jego cechą charakterystyczną, odróżniającą go od akcyzy obciążającej inne towary, jest poza tym jego wielofazowość. Podatek, o którym mowa w art. 80 ust. 2 pkt 1 tejże ustawy o podatku akcyzowym pobierany jest, bowiem w każdej fazie obrotu samochodem osobowym, aż do momentu jego pierwszej rejestracji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Dodatkowo, co należy podkreślić sprzedawcy samochodów osobowych otrzymali prawo do obniżenia należnego podatku akcyzowego o podatek akcyzowy zawarty w cenach zakupu

samochodów osobowych, a także zapłacony od importu towarów (art. 79 ustawy o podatku akcyzowym), co oznacza, iż w tym przypadku podatek akcyzowy faktycznie uiszczany przez sprzedawcę ma charakter podatku od wartości dodanej. Ponadto zgodnie z art. 82 ust. 1 cytowanej ustawy o podatku akcyzowym podatnik dokonujący sprzedaży zobowiązany jest do wykazania na fakturze akcyzy od dokonywanej odsprzedaży samochodu oraz zobowiązany jest ją zapłacić także, gdy sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub została zwolniona z tego podatku i została wykazana na fakturze (art. 82 ust. 2 tejże ustawy).

Powyższe spostrzeżenia odnośnie ewentualnego naruszenia art. 33(1) Szóstej Dyrektywy w ramach prawnych szczegółowo określonych w niniejszym uzasadnieniu stanowią podstawę zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym do ETS co do wykładni przepisu art. 33(1) Szóstej Dyrektywy we wnioskowanym zakresie.

W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane do ETS w zakresie wykładni regulacji art. 33(1) Szóstej Dyrektywy, sąd krajowy orzekający w niniejszej sprawie pragnie wyrazić również wątpliwości, jakie wzbudza zgodność spornego opodatkowania podatkiem akcyzowym każdej transakcji sprzedaży samochodu osobowego przed jego pierwszą rejestracją na terytorium Polski ze wspólnotowym zakazem dyskryminacji lub protekcyjnego stosowania krajowego systemu podatkowego w stosunku do podobnych produktów krajowych, wyrażonym w art. 90 TWE. Otóż w myśl art. 90 TWE 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. Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty.

Przepis ten wymaga jednakowego traktowania podobnych produktów krajowych i importowanych. Należy interpretować go szeroko, tak, by objął on wszystkie przepisy podatkowe, które pozostają w sprzeczności z zasadą równego traktowania produktów krajowych i produktów importowanych (wyrok ETS z 10 października 1978 r. H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. v. Hauptzollamt Flensburg). W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości uznaje się, że produkty są podobne, jeżeli mają one zbliżone cechy charakterystyczne lub zaspokajają te same potrzeby (por. np. orzeczenie z dnia 17 lutego 1976 r., C-45/75

Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH p. Hauptzollamt Landau/Pfalz, ECR 1976, p. 00181).

Jak podnosi się w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, celem postanowienia art. 90 TWE jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich (wyroki z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 168/78 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 347, pkt 4; w sprawie 169/78 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. 385, pkt 4, w sprawie 171/78 Komisja przeciwko Danii, Rec. str. 447, pkt 4, w sprawie C-393/04 Air Liquide Industries Belgium SA przeciwko Ville de Seraing, Province de Legie).

Kwestią fundamentalną w stanie faktycznym niniejszej sprawy jest ustalenie, czy art. 90 TWE, wyrażający zasadę niedyskryminacji nie sprzeciwia się podatkowi akcyzowemu o cechach ustanowionych ustawą o podatku akcyzowym. Podatek ów wraz ze stawkami, których wysokość uzależniona jest od pojemności silnika, obciąża każdą sprzedaż samochodu osobowego dokonaną przed jego pierwszą rejestracją na terytorium RP, wpływając w ten sposób na finalną wartość tego produktu w momencie jego pierwszego zarejestrowania zgodnie z przepisami ustawy – o ruchu drogowym, podczas gdy podatek taki nie obciąża sprzedaży samochodów używanych zarejestrowanych już w Polsce. Sąd pragnie jednakże podkreślić, iż wątpliwości w powyższej kwestii pojawiają się w zakresie, w jakim podatkiem akcyzowym obciążona jest każda sprzedaż samochodu osobowego nabytego wewnątrzwspólnotowo, dokonana przed jego pierwszą rejestracją na terytorium RP.

Analiza uregulowań ustawy o podatku akcyzowym wskazuje bowiem, iż objęte są tą regulacją jedynie produkty niezharmonizowane, tj. samochody osobowe niezarejestrowane na terenie kraju. Stąd też sprzedawane na terenie kraju używane samochody osobowe już zarejestrowane w Polsce nie podlegają opodatkowaniu akcyzą. Taka sytuacja może prowadzić zaś w ocenie Sądu do konkluzji, iż Rzeczpospolita Polska nakłada na produkty innych państw członkowskich podatek wewnętrzny wyższy od obowiązującego podobne produkty krajowe, a sporne regulacje krajowe chronią produkty krajowe kosztem wspólnotowych produktów importowanych.

Mając powyższe na uwadze sąd krajowy uważa, iż w pełni zasadne jest skierowanie do ETS przedmiotowego pytania prejudycjalnego.

Z tego też względu postępowanie sądowe w sprawie należało zawiesić, orzekając w oparciu o przepis art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).