



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

Warszawa, 13 grudnia 2016 r.

GABINET MARSZAŁKA SENATU
wpłynęło dn. 15.12.2016
6502 podpis. [signature]

SC5.051.4.2016.3.SJO

SEKRETARIAT
Biura Prac Senackich

Wpłynęło dn. 15. XII 2016 r. zał.
nr 4377 podpis. [signature]

Pani
Maria Koc
Wicemarszałek Senatu RP

[Handwritten signature]

Odpowiadając na pismo nr BPS/043-29-649/16 z 10 listopada 2016r., przy którym zostało przesłane oświadczenie senatora Tadeusza Kopia złożone podczas 29. posiedzenia Senatu RP 4 listopada 2016 r. w sprawie stosowania przez organy podatkowe zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika oraz możliwości szerszego stosowania instytucji zawieszenia wykonalności decyzji w przypadku złożenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego w stosunku do obywateli znajdujących się w szczególnym położeniu ekonomicznym, uprzejmie informuję, co następuje.

Z oświadczenia Pana Senatora jak również z materiałów zgromadzonych na podstawie opisanych okoliczności i faktów, które pozwoliły z dużym prawdopodobieństwem zidentyfikować sprawę, wynika następujący stan faktyczny. Wobec podatnika, o którym mowa w oświadczeniu, Naczelnik Urzędu Celnego w Elblągu przeprowadził postępowanie podatkowe, w wyniku którego decyzją z 12 kwietnia 2016 r. określił podatnikowi zobowiązanie w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego marki Volkswagen Touareg, który został zakupiony na terenie Niemiec w roku 2011, a następnie przemieszczony do kraju. Zaskarżona decyzja organu pierwszej instancji została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Celnej w Olsztynie, od którego decyzji podatnik złożył we wrześniu br. skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie. 14 września br. organ drugiej instancji złożył w WSA w Olsztynie odpowiedź na wniesioną skargę. Zatem aktualnie przedmiotowa sprawa znajduje się na etapie postępowania sądowoadministracyjnego.

Zdaniem Pana Senatora i podatnika organ podatkowy zebrał materiał dowodowy w sposób wybiórczy i nieobiektywny i pominął te materiały, które wskazywały, że sprowadzony do kraju pojazd był samochodem ciężarowym, a nie osobowym i nie powinien zostać opodatkowany akcyzą. Z decyzji wydanych w tej sprawie przez organy podatkowe wynika, że w uzasadnieniu rozstrzygnięć wyjaśniono podstawę prawną i okoliczności przemawiające za zaklasyfikowaniem sprowadzonego pojazdu do kategorii samochodów osobowych.

Należy mieć na uwadze fakt, że o uznaniu danego pojazdu za samochód osobowy w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.), decyduje jego klasyfikacja taryfowa do pozycji 8703 Nomenklatury Scalonej. Zgodnie z art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym samochody osobowe są 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.



Klasyfikacja pojazdów mechanicznych objętych pozycją CN 8703 jest wyznaczana przez określone cechy, które są wskaźnikiem, że pojazdy te są głównie przeznaczone do przewozu osób a nie do transportu towarów. Cechy te szczegółowo określone zostały w Notach wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego (HS) dotyczących klasyfikacji taryfowej towarów i są wykorzystywane przy dokonywaniu klasyfikacji pojazdów mechanicznych. Podkreślić należy, że w celu klasyfikacji pojazdów dla potrzeb opodatkowania akcyzą obowiązują wyłącznie zapisy Nomenklatury Scalonej, natomiast zaklasyfikowanie pojazdu na podstawie innych przepisów jest bez znaczenia. Równocześnie należy podkreślić, że organy podatkowe nie kwestionują zapisów w przedkładanych przez podmioty dokumentach typu: zagraniczny dowód rejestracyjny i świadectwo homologacji, w których przedmiotowy samochód zostaje określony np. jako samochód ciężarowy. Zważywszy jednak, że takie określenie rodzaju pojazdu na gruncie jego homologacji oraz rejestracji odbywa się na innych zasadach (w szczególności w oparciu o inne przepisy) aniżeli klasyfikacja towarowa, owe zapisy nie mogą automatycznie skutkować przyjęciem, że przedmiotowy samochód jest samochodem ciężarowym lub osobowym. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach o sygn. akt III SA 1233/91 oraz V SA 3437/01 *"(...) dla potrzeb klasyfikacji taryfowej wiążące są postanowienia dotyczące nomenklatury także wówczas, gdyby towary traktowane były odmiennie w innych przepisach, publikacjach i opiniach rzeczoznawców."* Oznacza to, że uzyskanie świadectwa homologacji, które określa rodzaj pojazdu jako ciężarowy, czy analogiczne zapisy w zagranicznych dowodach rejestracyjnych, bądź nawet rejestracja w krajowym systemie komunikacyjnym jako ciężarowy, nie przesądza o kwalifikacji taryfowej pojazdu do kodu CN 8704 jako pojazdu ciężarowego. Jeżeli zatem pojazd przed przywiezieniem do kraju uznany został na podstawie np. przepisów drogowych, za pojazd do przewozu towarów, nie oznacza to, że w myśl taryfy celnej jest też uznany za pojazd spełniający wymagania pozycji CN 8704.

Powyższe wyjaśnienia dotyczące sposobu klasyfikacji towarów i stosowania not wyjaśniających do taryfy celnej znalazły odzwierciedlenie w treści decyzji podatkowych wydanych w przedmiotowej sprawie. Natomiast kwestia tego, czy materiał dowodowy zebrany w przedmiotowej sprawie był wystarczający do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego i czy brak przeprowadzenia oględzin nabytego wewnątrzspółnotowo samochodu był istotny w procesie zbierania materiału dowodowego, zostanie poddana ocenie sądu administracyjnego.

W związku z podnoszoną w oświadczeniu Pana Senatora kwestią faktycznego stosowania wprowadzonej w Ordynacji podatkowej zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, zarówno dotyczących wykładni prawa jak i stanu faktycznego sprawy, należy wyjaśnić, co następuje.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej, który wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Przepis ten stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Zgodnie z art. 14 § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, 29 grudnia 2015 r. została wydana przez Ministra Finansów

interpretacja ogólna tego przepisu o sygn. PK4.8022.44.2015, opublikowana w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 2016 r. w poz. 4. Dokonana interpretacja pozwoliła wypracować właściwy i jednolity sposób rozumienia art. 2a Ordynacji podatkowej, korzystny dla podatników, ale też bezpieczny dla finansów publicznych.

Wzajemne relacje między zasadą wyrażoną w art. 2a Ordynacji podatkowej a wątpliwościami co do stanu faktycznego sprawy zostały w interpretacji ogólnej (pkt 1) wyjaśnione w następujący sposób:

„Wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Z treści art. 2a Ordynacji podatkowej nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały.”.

W ramach uprawnień nadzorczych, o których mowa w art. 14 § 1 Ordynacji podatkowej, Minister Rozwoju i Finansów nie może nakazać zastosowania w konkretnej sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej. Takie działanie stanowiłoby ingerencję w indywidualne sprawy podatkowe, których rozstrzygnięcie zastrzeżone jest do wyłącznej kompetencji podległych organów. Naruszałoby to zasadę dwuinstancyjności postępowania wyrażoną w art. 127 Ordynacji podatkowej.

Ocena, czy w danej sprawie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej, pozostaje w gestii organu rozpatrującego tę sprawę. Prawdopodobność rozstrzygnięcia wydanego w indywidualnej sprawie może podlegać ocenie tylko w trybie kontroli instancyjnej i kontroli sądowoadministracyjnej.

Drugim problemem podnoszonym na kanwie sprawy opisanej w oświadczeniu Pana Senatora jest zbyt szybkie wszczęcie postępowania egzekucyjnego przez organy podatkowe i brak zawieszenia wykonania decyzji do czasu rozpoznania sprawy przez wojewódzki sąd administracyjny. W związku z tym, należy wyjaśnić, co następuje.

Zasady wstrzymywania wykonania decyzji są określone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) oraz ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, z późn. zm.).

Art. 239f § 1 Ordynacji podatkowej reguluje instytucję obligatoryjnego wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:

- 1) na wniosek - po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 - do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania lub
- 2) z urzędu - po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę - do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Cytowany wyżej przepis Ordynacji podatkowej nie jest oparty na uznaniu administracyjnym.

Organ jest bowiem zobligowany do wstrzymania wykonania decyzji, ale tylko w razie przyjęcia zabezpieczenia dobrowolnego lub ustanowienia zabezpieczenia rzeczowego.

Z kolei przepisy ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi przewidują możliwość wstrzymania wykonania decyzji przez organ, który wydał decyzję ostateczną, jak również przez sąd.

Zgodnie z art. 61 § 2 pkt 1 powołanej wyżej ustawy, w razie wniesienia skargi na decyzję lub postanowienie - organ, który wydał decyzję lub postanowienie, może wstrzymać, z urzędu lub na wniosek skarżącego, ich wykonanie w całości lub w części, chyba że zachodzą przesłanki, od których w postępowaniu administracyjnym uzależnione jest nadanie decyzji lub postanowieniu rygoru natychmiastowej wykonalności albo, gdy ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie ich wykonania.

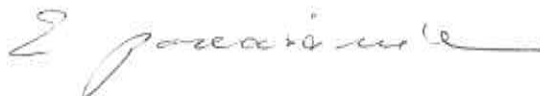
Ponadto, jak stanowi art. 61 § 4 cytowanej ustawy, postanowienia w sprawie wstrzymania aktu lub czynności wydane, na podstawie § 2, sąd może zmienić lub uchylić w każdym czasie w razie zmiany okoliczności.

Stosownie do art. 61 § 3 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, po przekazaniu sądowi skargi, sąd może na wniosek skarżącego wydać postanowienie o wstrzymaniu wykonania w całości lub w części aktu lub czynności, jeżeli zachodzi niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków, z wyjątkiem przepisów prawa miejscowego, które weszły w życie, chyba że ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie ich wykonania. Odmowa wstrzymania wykonania aktu lub czynności przez organ nie pozbawia skarżącego złożenia wniosku do sądu.

Wstrzymanie wykonania decyzji w trybie przepisów ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ma charakter fakultatywny. Oznacza to, że zarówno organ podatkowy, który wydał decyzję ostateczną, jak i sąd, mają możliwość wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji, ale nie są do tego zobowiązane. Z kolei w przypadku wstrzymania wykonania decyzji na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej inicjatywa w zakresie przyjęcia przez organ podatkowy zabezpieczenia dobrowolnego, np. w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia banku, weksla z poręczeniem wekslowym banku, uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego, należy do podatnika.

W art. 61 § 2 pkt 1 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, inaczej niż w art. 239f § 1 Ordynacji podatkowej, nie określono pozytywnych przesłanek warunkujących wstrzymanie wykonania decyzji. Wskazano w nim jedynie, kiedy wstrzymanie jest niedopuszczalne. Oznacza to, że w tym trybie organ, który wydał decyzję ostateczną, może wstrzymać wykonanie decyzji, gdy przemawiają za tym argumenty podniesione przez skarżącego, a nie występują przesłanki negatywne.

Z materiałów przedmiotowej sprawy wynika, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie 28 października br. wydał postanowienie, w którym wstrzymał wykonanie zaskarżonej decyzji, aby zapewnić podatnikowi środki finansowe potrzebne na utrzymanie i leczenie pochodzące ze świadczenia rentowego.



z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów

Marian Banaś
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów