



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

Warszawa, 08/02/2008r.

**RPO- 575313-XVIII/07/GK**

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

**Pan**  
**Jan Vincent Rostowski**  
**Minister Finansów**  
**WARSZAWA**

### ***Szanowny Panie Ministrze***

Rzecznik Praw Obywatelskich w toku wykonywania swoich ustawowych kompetencji zetknął się z problemami, jakie mają osoby żądające zwrotu nadpłaconej akcyzy za samochód sprowadzony z państw Unii Europejskiej w związku z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05, Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie.

Asumpt do przedstawienia istniejącego w praktyce problemu stanowić będzie konkretny przypadek, który miał miejsce przed Urzędem Celnym w Rybniku. Dnia 10 września 2007 r. do Urzędu Celnego w Rybniku wpłynął wniosek o zwrot nadpłaconej akcyzy za samochód marki Mercedes Benz, uiszczony w dniu 02.09.2004 r. W sprawie tej strona nie sprecyzowała kwoty, o jaką się ubiega. W dniu 27.09.2007 r. wpłynął do Urzędu Celnego w Rybniku wniosek z dnia 19.09.2007 r. o zwrot nadpłaconego podatku, od powyższego pojazdu, w którym strona zwraca się o konkretną kwotę nadpłaconego podatku, powołując się na wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 stycznia 2007 r., sygn. akt C-313/05. Postanowieniem nr 332000-RPA-91103-530/07/MS z dnia 27.11.2007 r. - wydanym na podstawie art. 140 Ordynacji podatkowej - Naczelnik Urzędu Celnego w Rybniku poinformował stronę o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy do dnia 27.05.2008 r., uzasadniając to oczekiwaniem na rozstrzygnięcie dotyczące opracowania szczegółowych zasad ewentualnego zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego, uwzględniających wykładnię prawa udzieloną przez Trybunał. W piśmie nr 332000-ROG-0709-1/08/MS z dnia 14 stycznia 2008 r., skierowanym do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich - Zespół Terenowy w Katowicach, Naczelnik Urzędu Celnego w

Rybniku wskazał, że do tej pory w Urzędzie Celnym w Rybniku nie wydawano decyzji określających nadpłatę podatku akcyzowego zapłaconego od nabycia wewnątrzspółnotowych samochodów osobowych w oparciu o wyrok ETS z dnia 18 stycznia 2007 r.

Jak zostało to podkreślone w orzeczeniu ETS w sprawie C-313/05, Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, „prawo wspólnotowe sprzeciwia się polskiemu podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim obciąża on samochody używane, starsze niż dwa lata, przywożone z innego państwa członkowskiego, w większym stopniu niż te, które zostały już zarejestrowane na miejscu”.

Zgodnie z ustawą z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej z 2004 r. nr 29, poz. 257) , podatek akcyzowy nakładany jest w związku z nabyciem używanych pojazdów pochodzących z innych państw członkowskich, lecz nie jest nakładany w związku z nabyciem używanych pojazdów zarejestrowanych już w Polsce, na które to pojazdy został już nałożony przed ich pierwotnym zarejestrowaniem. W przypadku samochodów nowych lub mających mniej niż dwa lata stawka akcyzy wynosi 3,1% lub 13,6% w zależności od pojemności silnika. Natomiast w przypadku samochodów starszych niż dwa lata stawka ta zmienia się wraz z wiekiem samochodu i może dochodzić do 65 % podstawy opodatkowania. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zwrócił się w sprawie M. Brzezińskiego do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z pytaniami w przedmiocie zgodności polskiego podatku akcyzowego z prawem wspólnotowym.

W odpowiedzi Trybunał przypominał, że art. 90 WE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z zagranicy. Badając zgodność podatku akcyzowego pod kątem art. 90 WE, Trybunał wyjaśnił, że należy porównać skutki podatku akcyzowego obciążającego samochody przywożone z innego państwa członkowskiego ze skutkami rezydualnego podatku akcyzowego obciążającego używane samochody osobowe znajdujące się już na rynku polskim, które zostały już opodatkowane tym podatkiem przy pierwszej ich rejestracji. Trybunał stwierdził, że sporny podatek akcyzowy jest nakładany tylko jeden raz na wszystkie pojazdy, które są przeznaczone do zarejestrowania w Polsce, zarówno nowe, jak i

używane, niezależnie od tego, czy zostały wyprodukowane na terytorium kraju, czy przywiezione z innych państw członkowskich. Jednakże stawka podatku akcyzowego, który obciąża samochody używane sprzedawane po więcej niż dwóch latach od daty ich produkcji, wzrasta wraz z wiekiem samochodu. W tej kwestii Trybunał ocenił, że to na sądzie krajowym spoczywa obowiązek zbadania, czy taki wzrost stawki dotyczy wyłącznie pojazdów używanych pochodzących z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita 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. Trybunał podkreślił, że dane opodatkowanie można uznać za zgodne z art. 90 WE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, iż jest ono tak skonstruowane, że 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 konsekwencji Trybunał uznał, że 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. Ponadto Trybunał uznał, że nie ma podstaw ograniczenia skutku tego wyroku w czasie.

W opinii Rzecznika Praw Obywatelskich z powyższego stanu faktycznego i prawnego wyłaniają się dwa problemy. Pierwszy dotyczy rozwiązania sprawy podatkowej, wszczętej na skutek wniesienia wniosku o zwrot podatku akcyzowego, w sytuacji, w której w odrębnym akcie normatywnym nie ma ustalonych zasad zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego. Druga zaś odnosi się do problemu wykonywania orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, gdyż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do wykonania orzeczenia Trybunału, co wynika zarówno z prawa traktowego, jak i z katalogu zasad prawa wspólnotowego.

Jeżeli chodzi o pierwszą kwestię, to stwierdzić należy, że wniesienie wniosku powoduje wszczęcie podatkowej sprawy administracyjnej. Sprawa taka powinna być rozstrzygnięta zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej (dalej jako O.p.), w terminie określonym w art. 139 O.p. O każdym przypadku niezłatwienia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając

przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (art. 140 O.p.). Dodatkowy termin załatwienia sprawy nie powinien być wydłużany w taki sposób, aby podważał obowiązujące zasady prawne. Choć przepisy nie wyznaczają tu żadnych granic, to wydłużenie terminu załatwienia sprawy do trzech miesięcy, czyli przyznanie sobie przez organ podatkowy terminu trzykrotnie przekraczającego termin wyznaczony przez ustawodawcę powinno być w sposób niebudzący wątpliwości uzasadnione okolicznościami konkretnej sprawy. Dlatego niezwykle ważne jest w każdym przypadku wskazanie przyczyn zwłoki.

W opinii Rzecznika Praw Obywatelskich, przedłużenie terminu załatwienia sprawy o wiele miesięcy, do czasu uchwalenia nowej ustawy (co do której nie jest znany termin uchwalenia) w sposób rażąco narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego, w tym m.in. zasadę pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 O.p.). Sprawa podatkowa powinna być załatwiona w terminach ustawowych, a brak regulacji dostosowującej przepisy prawa do wyroku ETS nie może stanowić w tym przeszkody. Nie jest zatem konieczne oczekiwanie na taką regulację prawną, skoro każde państwo członkowskie jest zobowiązane do wykonania orzeczenia Trybunału, co wynika nie tylko z art. 228 TWE, ale również z podstawowych zasad prawa wspólnotowego, jak przede wszystkim zasada solidarności, a także zasada pierwszeństwa, jednolitości, czy efektywności prawa wspólnotowego. Orzeczenie to, kierowane do państwa, swym zasięgiem obejmuje instytucje państwowe, które zobowiązane są podjąć środki mające na celu dostosowanie prawa krajowego do prawa wspólnotowego. Dotyczy to nie tylko ustawodawcy, ale również procesu stosowania prawa oraz kontroli nad jego wykonywaniem. Organy stosujące prawo, wydając rozstrzygnięcia (w tym decyzje administracyjne), powinny - nawet, gdy nie ma odpowiedniej regulacji krajowej - podejmować decyzje w oparciu o zasady wynikające z orzeczenia ETS.

Stanowisko takie uzasadnione jest również wspólnotową zasadą efektywności, która powinna być zagwarantowana przez sądy, organy i instytucje państwowe, zobowiązane do stosowania wszelkich środków w celu zagwarantowania pełnej i efektywnej ochrony prawnej. Ochrona ta, wprowadzona jest poprzez zasadę bezpośredniego zastosowania prawa wspólnotowego, a przepisy, które są stosowane w sposób bezpośredni stanowią źródło praw i obowiązków, bez względu na to, czy dotyczą państw członkowskich, czy innych,

indywidualnych podmiotów. Z tego powodu, sądy powszechne, a także organy administracji publicznej, są zobligowane do ochrony tych praw poprzez wprowadzenie ich w pełnym zakresie. Na sądach wewnętrznych oraz organach administracji publicznej spoczywa również obowiązek zastosowania tych przepisów.

W związku z tym, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że nie ma przeszkód do wydawania decyzji w sprawie zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego w obecnym stanie prawnym (gdy nie uchwalono jeszcze ustawy o zwrocie akcyzy zapłaconej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego). Przede wszystkim wskazać należy, że w przedmiotowej sprawie zastosowanie znajdzie tryb postępowania dotyczący nadpłaty (art. 72 - 80 O.p.). Jeżeli zaś chodzi o zasady zwrotu nadpłaconego podatku, to - zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (wyrok z dnia 6 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 254/07) uwzględniać należy zasady interpretacji prawa wspólnotowego. Zwrotowi będzie podlegać ta część akcyzy, która przewyższa akcyzę zawartą w wartości podobnego samochodu zarejestrowanego wcześniej w Polsce, Organy powinny kierować się przejrzystymi kryteriami, na których oparta jest metoda ustalania wartości rynkowej podobnego pojazdu, do tego, który został sprowadzony. Punktem wyjścia do określenia podstawy opodatkowania powinna być cena wynikająca z faktury. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego właściwe organy celne będą obowiązane podczas weryfikacji wniosków o zwrot akcyzy uwzględniać te dokumenty, jako dowód potwierdzający ich rzeczywisty zakup.

Do rozważenia pozostaje jeszcze druga kwestia - problem dostosowania prawa krajowego do wyroku ETS. Każde Państwo Członkowskie ma obowiązek uwzględniać prawo europejskie, tworzące system *acquis communautaire*. Jeśli Państwo Członkowskie nie uwzględnia prawa wspólnotowego, Komisja jest uprawniona do kontroli oraz badania naruszeń prawa wspólnotowego ze strony państwa członkowskiego, w razie konieczności przedstawienia sprawy Trybunałowi Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Państwo, na które zostało nałożone zobowiązanie orzeczeniem Trybunału jest zobligowane do jego wykonania, a jeśli tego nie uczyni spowoduje, że rozpoczęte zostanie kolejne postępowanie w zakresie nałożenia na to państwo ryczałtu lub kary pieniężnej. W związku z tym konieczne jest niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do przedłożenia Sejmowi projektu ustawy o zwrocie akcyzy zapłaconej z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Wobec powyższego, na podstawie art.16 ust.1 ustawy z dnia 15 lipca 1987r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001r., Nr 14 poz.147), zwracam się do Pana Ministra z prośbą o podjęcie działań zmierzających do usunięcia wskazanych naruszeń prawa dotyczących terminu załatwienia sprawy. Proszę również o rozważenie podjęcia działań zmierzających do przedłożenia Sejmowi powyższego projektu.

Z poważaniem

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich

*/-/Stanisław Trociuk*  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich