

**I SA/Rz 212/12 - Wyrok WSA w Rzeszowie**

<b>Data orzeczenia</b>	2012-05-08	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
<b>Data wpływu</b>	2012-03-20	
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie	
<b>Sędziowie</b>	Grzegorz Panek /sprawozdawca/ Kazimierz Włoch Tomasz Smoleń /przewodniczący/	
<b>Symbol z opisem</b>	6111 Podatek akcyzowy	
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek akcyzowy	
<b>Skarżony organ</b>	Dyrektor Izby Celnej	
<b>Treść wyniku</b>	Oddalono skargę	
<b>Powołane przepisy</b>	<a href="#">Dz.U. 2004 nr 29 poz 257</a> art 4 ust. 1, art 3 ust. 2 <i>Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym</i>	

**SENTENCJA**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w składzie następującym: Przewodniczący S. WSA Tomasz Smoleń Sędziowie WSA Grzegorz Panek /spr./ WSA Kazimierz Włoch Protokolant ref. st. Eliza Kaplita po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 8 maja 2012r. sprawy ze skargi J.P. na decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia [...] grudnia 2011r. nr [...] w przedmiocie podatku akcyzowego z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu marki Volkswagen Transporter T4 w dniu 7 czerwca 2006 roku - oddała skargę -

**UZASADNIENIE**

Zaskarżoną decyzją Dyrektor Izby Celnej w P. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w R. z dnia [...] października 2011r., nr[...] określającą J. P. zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego marki Volkswagen Transporter T4 o numerze VIN:[...], poj. skokowa silnika 2459 cm<sup>3</sup>, rok prod. 1998, w wysokości 2424,00 zł.

Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia organ wskazał art. 233 § 1 pkt 1, art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60, ze zm.), art. 2 pkt 11, art. 3 ust. 2, art. 4 ust. 1 pkt 5, art. 6 ust. 1 i ust. 6, art. 11 ust. 1, art. 13 ust. 1, art. 75 ust. 1 i ust. 3, art. 80 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 3, art. 81 ust. 1 pkt 1 i 2, art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.), § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.).

Z uzasadnienia decyzji i akt administracyjnych wynika, że w dniu 7 czerwca 2006 r. J. P., zwany dalej skarżącym, prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą Import i Handel Samochodami Używanymi J. P., u. R. 16 A, 36-110 Ż. dokonał na terenie Belgii zakupu samochodu marki Volkswagen Transporter T4 o numerze nadwozia: [...], za kwotę 1500 EURO.

W dniu 11 lipca 2006 r. pojazd na terenie kraju został poddany badaniu technicznemu. Uprawniony do badań diagnosta stwierdził, że pojazd ten jest samochodem ciężarowym, podrodzaj ciężarowo-osobowy, w którym można przewozić 9 osób. Na potwierdzenie przeprowadzonych badań wydane zostało zaświadczenie nr 2442/001/2006 oraz załącznik do tego zaświadczenia.

W dniu 3 listopada 2006 r. przedmiotowy samochód zostało sprzedany za kwotę 20000 zł Panu J. W. Pojazd został zarejestrowany jako samochód ciężarowy, w którym można przewozić 9 osób (informacja zawarta w dowodzie rejestracyjnym [...]).

W dniu 14 marca 2009 r. w samochodzie dokonano demontażu dwóch rzędów foteli dla 7 osób i zamontowano za fotelem kierowcy i pasażera przegrodę oddzielającą przestrzeń osobową od towarowej. Zmianie uległa masa własna pojazdu, ładowność i ilość miejsc siedzących z 9 do 2.

Zmiany te zostały udokumentowane w zaświadczeniu o przeprowadzonym badaniu technicznym nr 1178/2009.

W dniu 9 lipca 2009 r. J. W. zlecił firmie L. zdemontowanie w pojeździe przegrody i zamontowanie dwóch homologowanych kanap z homologowanymi zagłówkami i pasami bezpieczeństwa dla 6 osób.

Powyższe zmiany spowodowały zmianę kategorii pojazdu z N1 (samochód ciężarowy) na M1 (samochód osobowy) i zostały udokumentowane w zaświadczeniu o przeprowadzonym badaniu technicznym nr 3476/2009 i załączniku do tego zaświadczenia. Następnie w dniu 9 listopada 2009 r. J. W. sprzedał przedmiotowy samochód R. K.

W dniu 16 maja 2011 r. Naczelnik Urzędu Celnego w R. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w związku z dokonaniem przez J. P. nabyciem wewnątrzwspólnotowym w/w samochodu.

W trakcie postępowania skarżący wyjaśnił, że sprowadzony przez niego samochód był wersją Long o zwiększonym rozstawie osi, 5 miejscami siedzącymi razem z kierowcą oraz ścianą grodziową oddzielającą część pasażerską od części ładunkowej. Jediną przeróbką jaką dokonał po sprowadzeniu samochodu była wymiana tylnych bocznych metalowych paneli na szyby. Wskazał także, że samochód sprzedał w dniu 3 listopada 2009 r. jako ciężarowy z ilością miejsc siedzących 5, nie wiedząc, że w dowodzie rejestracyjnym znajduje się wpis o ilości miejsc siedzących 9. Samochód posiadał okno w drzwiach przesuwnych oraz po przeciwnej stronie tych drzwi, szyba znajdowała się również w tylnej klapie. W tylnej części pasażerskiej na podłodze zamontowany był tylko nadmuch powietrza.

W toku dalszego postępowania dowodowego zostały przeprowadzone oględziny przedmiotowego pojazdu na podstawie których stwierdzono, że samochód posiada 8 miejsc siedzących, wyposażonych w zagłówki oraz pasy bezpieczeństwa dla pasażerów. Pojazd był w całości przeszklony. W aucie nie było zamontowanego stałego panela - przegrody pomiędzy częścią dla kierowcy i pasażera siedzącego z przodu a częścią tylną.

Pojazd był klimatyzowany, całe jego wnętrze posiadało oświetlenie, przy pierwszym rzędzie siedzeń zamontowana była popielniczka, część z fotelami kierowcy i pasażera łącznie z dachem były tapicerowane, pozostała część wnętrza samochodu wyłożona była płytą ze sztucznego materiału. Okna w drzwiach przednich i lusterka posiadały elektryczne sterowanie. Szybę znajdującą się z lewej strony na wysokości drugiego rzędu siedzeń można było otworzyć.

Właściciel pojazdu R. K. zeznał, że zakupiony przez niego pojazd w chwili zakupu posiadał takie samo wyposażenie jak w dniu dokonania oględzin i że nie dokonywał żadnych zmian konstrukcyjnych w samochodzie.

Organ podatkowy przesłuchał także w charakterze świadka J.W., który zeznał, że nie pamięta w ile siedzeń wyposażony był pojazd w chwili zakupu, ale najprawdopodobniej były to 3 siedzenia. Świadek ten wskazał ponadto, że pojazd wyposażony był w punkty do mocowania foteli dla pasażerów oraz pasy bezpieczeństwa oraz punkty do mocowania pasów bezpieczeństwa. Według niego samochód posiadał okna z tyłu i boku, nie miał zamontowanej przegrody pomiędzy częścią dla kierowcy i pasażerów siedzących z przodu, a częścią tylną.

W tylnej części pojazdu było oświetlenie, a obecności innych elementów jak wentylacja, dywaniki, klimatyzacja, popielniczki nie pamięta. Nie pamięta również jakoby dokonywał zmian w przedmiotowym pojeździe.

Po przeanalizowaniu zebranego w sprawie materiału dowodowego organ podatkowy stwierdził, że nabyty przez J. P. samochód marki Volkswagen Transporter w chwili wewnątrzspółnotowego nabycia był pojazdem przeznaczonym zasadniczo do przewozu osób, dlatego podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Za pomocą programu Info-Ekspert organ sporządził wycenę nr 644/2011, zgodnie z którą wartość rynkowa brutto samochodu podobnego do nabytego samochodu wyniosła 24700 zł.

W konsekwencji poczynionych ustaleń Naczelnik Urzędu Celnego w R. decyzją z dnia [...] października 2011 r. nr [...] określił J. P. zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego marki Volkswagen Transporter T4, w wysokości 2424 zł.

Nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem skarżący, wniósł odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Celnej w P. wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji i umorzenie postępowania w sprawie jako bezprzedmiotowego, ewentualnie o uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji.

W uzasadnieniu odwołania zarzucił, że organ I instancji nie wyjaśnił szeregu istotnych kwestii w sprawie, a mianowicie odrzucił cały szereg dowodów wskazujących, że przedmiotowy pojazd w chwili wewnątrzspółnotowego nabycia był samochodem ciężarowym.

Dyrektor Izby Celnej w P. decyzją z dnia [...] grudnia 2011 r. nr [...] utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w R.

Zdaniem organu II instancji, zgromadzone w sprawie dowody stanowiły wystarczający materiał do dokonania oceny i wyciągnięcia stosownych wniosków, skutkujących wydaniem zaskarżonej decyzji. W ocenie tego organu, Naczelnik Urzędu Celnego w R. wyjaśnił istotne w sprawie okoliczności faktyczne w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, dochowując przy tym ustawowych standardów postępowania podatkowego, jakimi są tzw. zasady ogólne wymienione w przepisach art. 120, 121, 122 Ordynacji podatkowej.

Organ odwoławczy zwrócił uwagę na to, że istotą sporu w przedmiotowej sprawie była kwestia prawidłowej kwalifikacji samochodu. Dla jego rozstrzygnięcia, jak wskazał dalej, zasadnicze znaczenie powinna mieć klasyfikacja w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej CN. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy na terytorium kraju stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), natomiast w ust. 2 tego przepisu wskazano, że do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczenia znakami akcyzy w imporcie oraz w dostawie i nabyciu wewnątrzspółnotowym stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN), zamieszczonej w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z dnia 7 września 1987 r., str. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, ze zm.). Zgodnie z ust. 3 tego przepisu zmiany w klasyfikacjach statystycznych, o których mowa w ust. 1 i 2, nie powodują zmian w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych, jeżeli nie zostały określone w ustawie.

Organ odwoławczy podzielił w całości stanowisko organu I instancji, że sporny pojazd mieści się w pozycji CN 8703, "Pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne" przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi. Organ ten uznał, iż podczas badania technicznego przeprowadzonego w dniu 11 lipca 2006 r. (dzień powstania obowiązku

podatkowego), nabyty przez stronę samochód z całą pewnością posiadał 5 miejsc siedzących. Ponadto z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że w pojeździe tym znajdowały się stałe punkty kotwiące do zamontowania dodatkowego rzędu siedzeń z 3 miejscami siedzącymi oraz pasami bezpieczeństwa.

Z zeznań skarżącego jak również przesłuchanych w sprawie świadków wynika, że nikt nie montował punktów kotwiących do zainstalowania dodatkowych siedzeń z pasami bezpieczeństwa, co oznacza, że elementy te musiały już znajdować się w tym samochodzie w trakcie jego nabycia.

Sprowadzony samochód oprócz 5 miejsc siedzących z pasami bezpieczeństwa oraz punktów do kotwiczenia dodatkowych 3 siedzeń z pasami bezpieczeństwa, w dniu nabycia wewnątrzspółnotowego posiadał inne cechy wskazujące na to, że jego zasadniczym przeznaczeniem jest przewóz osób. Mianowicie na pewno posiadał 6 okien, tj. był oszklony do słupka C, dzięki czemu wszyscy pasażerowie z pierwszego i drugiego rzędu (w sumie 5 osób) mieli zapewnioną widoczność na zewnątrz.

Ponadto za osobowo-towarowym charakterem nabytego samochodu przemawia także jego wyposażenie w postaci: oświetlenia tylnej i przedniej części, nadmuchiwanie powietrza w przedniej i tylnej części auta, klimatyzacja, podnoszone elektrycznie przednie szyby, otwierana lewa środkowa szyba pomiędzy słupkami B i C, 4 drzwi umożliwiających swobodne zajmowanie miejsc siedzących wszystkim pasażerom (nawet siedzących w trzecim rzędzie), uchwyt dla pasażera w przedniej części auta, popielniczki przy pierwszym rzędzie siedzeń. Ponadto samochód ten, nie posiadał stałego panela lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przedniego siedzenia pasażera, a przestrzenią tylną. Zdaniem organu powyższe cechy niewątpliwie świadczą o osobowym charakterze samochodu.

Mając na uwadze powyższe Dyrektor Izby Celnej w P. w oparciu o dokonane ustalenia stwierdził, że organ I instancji prawidłowo ocenił zasadnicze przeznaczenie pojazdu i ustalił J. P. zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu marki Volkswagen Transporter T4.

Nie zgadzając się ze stanowiskiem organów, skarżący J.P. wniósł do tutejszego Sądu skargę, domagając się uchylecia decyzji w całości jako naruszającej prawo a także zasądzenia zwrotu kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W skardze zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1) art. 80 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, poprzez nałożenie podatku akcyzowego na samochód ciężarowy, którego wewnątrzspółnotowe nabycie nie podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym,

2) art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, poprzez ustalenie podstawy opodatkowania w sposób sprzeczny w powołanym przepisie,

oraz naruszenie przepisów postępowania podatkowego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 122 w związku z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez niezbranie pełnego materiału dowodowego a także nierozpatrzenie zebranego materiału, i w rezultacie nie wyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy,

2) art. 191 Ordynacji podatkowej poprzez dokonanie zupełnie dowolnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego oraz pominięcie bez uzasadnienia części dowodów.

Zdaniem skarżącego organy orzekające w sprawie błędnie ustaliły stan faktyczny sprawy, tj. rodzaj samochodu, jaki był przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia. Zarzucił także organom niepełne przeprowadzenie postępowania dowodowego, nierozpatrzenie całego zebranego materiału dowodowego, jak również dokonanie zupełnie dowolnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego z pominięciem bez uzasadnienia części dowodów które miały istotny wpływ na wynik sprawy i doprowadziły do wydania niekorzystnej dla skarżącego decyzji.

Skarżącego podkreślił, iż organ podatkowy dokonał wybiórczej analizy niektórych dowodów a inne bez uzasadnienia pominął, mimo, że obowiązkiem organu podatkowego było rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

W skardze skarżący kwestionuje prawo organu do zmiany kwalifikacji pojazdu w stosunku do stanu ustalonego i istniejącego w dacie sprowadzenia pojazdu, stwierdzonego na podstawie dołączonych dokumentów. Podkreśla, że wszystkie zgromadzone w sprawie dokumenty wskazują, iż w chwili wewnątrzspółnotowego nabycia był to samochód ciężarowy. Posiadał 5 miejsc siedzących, oddzielonych od przestrzeni ładunkowej dużą przegrodą. Otwory w tylnych bocznych częściach karoserii zostały wycięte przez niego po sprowadzeniu samochodu do Polski.

Późniejsze przeróbki samochodu przez kolejnych właścicieli nie mogą w żaden sposób wskazywać na charakter pojazdu w chwili jego wewnątrzspółnotowego nabycia. Zdaniem skarżącego w chwili wewnątrzspółnotowego nabycia samochód nie posiadał cech, na podstawie których organ podatkowy mógł uznać go za osobowy.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej w P. wniósł o jej oddalenie podtrzymując argumenty, które legły u podstaw wydania zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) zadaniem sądu administracyjnego jest sprawowanie kontroli zaskarżonych aktów i czynności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem obowiązującym w dniu ich wydania. Zakres tej kontroli wyznaczają przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270) określanej dalej jako p.p.s.a., której art. 134 § 1 wskazuje, iż Sąd orzekając w granicach danej sprawy nie jest związany zarzutami i wnioskami podnoszonymi w skardze ani też powołaną podstawą prawną.

Dokonując kontroli we wskazanym wyżej zakresie Sąd uznał, że zaskarżona decyzja odpowiada prawu, tym samym wniesiona na nią skarga podlegać musi oddalaniu.

Spór w sprawie sprowadzał się do kwalifikacji dla celów podatku akcyzowego nabytego wewnątrzspółnotowo przez skarżącego pojazdu marki Volkswagen Transporter T4.

Zdaniem skarżącego pojazd ten służy do transportu towarowego, o czym świadczą przedłożone przez niego dokumenty między innymi - dowód rejestracyjny pojazdu, zaświadczenie z badania technicznego, z których jednoznacznie wynika, że pojazd jest samochodem ciężarowym. W związku z powyższym nie złożył on określonej przepisami deklaracji AKC-U i nie odprowadził podatku akcyzowego.

Przeciwnego zdania są organy podatkowe, w ocenie których zarówno konstrukcja pojazdu, jak i jego wyposażenie świadczą o tym, że jest to samochód osobowy, który powinien być zgodnie z Nomenklaturą Scaloną zakwalifikowany do pozycji CN 8703, a co za tym idzie, jego wewnątrzspółnotowe nabycie podlega podatkowi akcyzowemu.

Sąd podziela stanowisko organów podatkowych.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym w brzmieniu ustawy z 2004 r., opodatkowaniu akcyzą podlegają m.in. sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju (pkt 3) oraz nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawa wewnątrzwspólnotowa (pkt 5). Pojęcie wyrobów akcyzowych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 1 cyt. ustawy, który rozumie przez nie wyroby podlegające akcyzie określone w załączniku nr 1 do ustawy. Zgodnie z pozycją 59 załącznika nr 1 do cyt. ustawy jako towary akcyzowe wymieniono samochody osobowe, klasyfikowane w kodzie CN 8703, jako pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.

Z mocy art. 3 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, do celów poboru akcyzy i oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7 września 1987r., str. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, ze zm.). Zgodnie z ust. 3 wyżej powołanego przepisu ustawy o podatku akcyzowym, zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian w opodatkowaniu akcyzą wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, jeżeli nie zostały określone w ustawie o podatku akcyzowym.

Należy zgodzić się z organami podatkowymi, że sporny pojazd mieści się w pozycji CN 8703: "Pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi".

Pozycja ta bowiem obejmuje pojazdy mechaniczne różnego typu przeznaczone do przewozu osób, z wyłączeniem pojazdów mechanicznych objętych pozycją 8702. Z samego tytułu pozycji 8703 wynika, że obejmuje ona pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702), włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi.

W świetle wyjaśnień zawartych w notach wyjaśniających do Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów zamieszczonych w obwieszczeniu Ministra Finansów z 1 czerwca 2006 r. w sprawie wyjaśnień do Taryfy Celnej (M.P Nr 86, poz. 880) klasyfikacja pojazdów mechanicznych objętych pozycją 8703 jest wyznaczona przez pewne cechy, które wskazują, że pojazdy te są głównie przeznaczone raczej do przewozu osób niż do transportu towarów (poz. CN 8704). Przejawem cech projektowych zwykle stosowanych do pojazdów, które objęte są pozycją 8703, są następujące cechy:

- obecność stałych siedzeń z wyposażeniem zabezpieczającym (np. pasy bezpieczeństwa lub punkty kotwiące oraz wyposażenie do zainstalowania pasów bezpieczeństwa) dla każdej osoby lub obecność stałych punktów kotwiących i wyposażenie do zainstalowania siedzeń i wyposażenia zabezpieczającego w przestrzeni tylnej powierzchni dla kierowcy i przestrzeni siedzeń pasażerów; takie siedzenia mogą być zamocowane na stałe, składające się ze zdejmowanych punktów kotwiących lub składanych,
- obecność tylnych okien wzdłuż dwubocznych paneli,
- obecność przesuwnych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi (jedne lub więcej) z oknami na bocznych panelach lub z tyłu,

- brak stałego panela lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przednich siedzeń pasażerów a przestrzenią tylną, która może być używana zarówno do przewozu osób jak i towarów,
- wyposażenie całego wnętrza pojazdu w sposób kojarzony z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów (np. dywaniki, wentylacja, oświetlenie, popielniczki).

Natomiast pojazdy samochodowe przeznaczone do transportu towarowego, objęte pozycją CN 8704 to, w szczególności:

- zwykle ciężarówki i furgony (płaskie, pokryte impregnowanym brezentem, o nadwoziu zamkniętym itd.),
- ciężarówki i furgony dostawcze wszelkiego rodzaju,
- ciężarówki wyposażone w urządzenia do automatycznego wyładunku (wywrotki itp.),
- cysterny (wyposażone w pompy i bez pomp),
- ciężarówki - chłodnie i izotermiczne,
- ciężarówki o dwóch lub więcej platformach ładunkowych do przewozu kwasu w gąsiorach, butli z butanem itp.,
- ciężarówki przystosowane do dużych obciążeń z ramą kutą, z pochylniami ładunkowymi do przewozu czołgów, urządzeń podnoszących albo koparek, transformatorów elektrycznych itp.,
- ciężarówki specjalnie skonstruowane do przewozu świeżego cementu, inne niż betoniarki transportowe objęte pozycją 8705,
- śmieciarki nawet wyposażone w urządzenia do załadunku, zgniatania itp.,

Ponadto jako cechy właściwe pojazdom tej kategorii wymieniono:

- siedzenia-ławki bez wyposażenia zabezpieczającego (np. pasów bezpieczeństwa lub punktów do zamocowania pasów bezpieczeństwa i potrzebnego do tego wyposażenia) ani bez wyposażenia kojarzonego z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów w części tylnej znajdującej się za siedzeniem kierowcy i przednimi siedzeniami pasażerów. Siedzenia te są zwykle składane tak, aby możliwe było pełne wykorzystanie tylnej części pojazdu (vany) lub naczepy (pojazdy typu pickup) do transportu towarów.
- oddzielna kabina dla kierowcy i pasażerów oraz oddzielna otwarta naczepa z panelami bocznymi i nakładaną klapą (pojazdy typu pickup),
- brak okien na bokach pojazdu; obecność przesuwnych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi bez okien na bokach pojazdu lub z tyłu, przeznaczonych do załadunku i rozładunku towarów (vany),
- zamontowany na stałe panel lub przegroda pomiędzy częścią dla kierowcy i pasażerów siedzących z przodu a częścią tylną,
- brak wyposażenia części załadunkowej pojazdu w sposób kojarzony z częścią pojazdu przeznaczoną dla pasażerów (np. dywaniki, wentylacja, oświetlenie, popielniczki).

Porównując przykładowo podane cechy pojazdów osobowych z przykładowo wskazanymi pojazdami mieszczącymi się w kategorii pojazdów ciężarowych oraz przypisanymi im cechami

stwierdzić należy, że Volkswagen Transporter T4 nie mieści się w zakresie pojęciowym żadnej z wymienionych ciężarówek, cystern czy też śmieciarek.

Odnosnie liczby miejsc w samochodzie w momencie sprowadzenia, organy przyjęły wersję najkorzystniejszą dla strony a mianowicie, że było w nim 5 miejsc siedzących z pasami bezpieczeństwa i punkty kotwiące do zainstalowania dodatkowych 3 siedzeń z pasami bezpieczeństwa. Zasadnie przy tym zwróciły uwagę na prosty i łatwy sposób montażu i demontażu dodatkowych siedzeń, do obecnych w tym aucie stałych punktów kotwiących.

Prawidłowe jest także stanowisko organów, iż samochód posiadał także inne cechy wskazujące na to, że jego zasadniczym przeznaczeniem jest przewóz osób. Mianowicie posiadał on sześć okien, tj. był oszklony do słupka C, dzięki czemu wszyscy pasażerowie z pierwszego i drugiego rzędu (w sumie 5 osób) mieli zapewnioną widoczność na zewnątrz. Skarżący nie wykazał przy tym, że samochód w momencie sprowadzenia nie był oszklony dookoła. Z przedstawionej przez skarżącego na tą okoliczność faktury VAT F22 1240 wynika jedynie, że firma [A.J.] dokonała na zlecenie skarżącego, wycięcia otworów w karoserii jakiegoś auta i montażu 2 szyb bocznych przeznaczonych do samochodu Volkswagen Bus IV/Transporter IV. Z treści tej faktury nie wynika, w jakim konkretnie samochodzie dokonano takich czynności. Również z przesłanych wydruków czterech zdjęć sprowadzonego samochodu nie wynika, że pojazd na nich widniejący jest pojazdem będącym przedmiotem niniejszego postępowania.

Słusznie organy także przyjęły, że za osobowo-towarowym charakterem nabytego przez skarżącego samochodu przemawia również jego wyposażenie w postaci: oświetlenia tylnej i przedniej części, nadmuch powietrza w przedniej i tylnej części auta, klimatyzacja, podnoszone elektrycznie przednie szyby, otwierana lewa środkowa szyba pomiędzy słupkiem B i C, cztery drzwi umożliwiające swobodne zajmowanie miejsc siedzących wszystkim pasażerom (nawet siedzących w trzecim rzędzie), uchwyt dla pasażera w przedniej części auta, popielniczki przy pierwszym rzędzie siedzeń. Ponadto samochód ten, co zostało wykazane w zaskarżonej decyzji, nie posiadał stałego panela lub przegrody pomiędzy przestrzenią dla kierowcy i przedniego siedzenia pasażera, a przestrzenią tylną.

Wszystkie powyższe cechy także w ocenie Sądu świadczą o tym, że jest to pojazd przeznaczony do przewozu osób.

Trzeba w tym miejscu podkreślić, iż nawet uznanie, że w chwili dostawy pojazd miał zamontowaną przegrodę oddzielającą część pasażerską od towarowej, czy wymontowane tylne siedzenia, nie wpłynęłoby na ocenę charakteru pojazdu. Aby przegroda taka miała cechę związaną z kategorią samochodu ciężarowego musi być zamontowana na stałe, choć i tak jej stwierdzenie nie przesądza o charakterze pojazdu. O tym bowiem decyduje ogół cech, które łącznie pozwalają stwierdzić, że dany pojazd jest ciężarowy bądź przeznaczony do transportu osób. Nie jest możliwe dokonanie takiej kwalifikacji na podstawie jednej tylko cechy, zwłaszcza w sytuacji gdy pozostałe świadczą o innym charakterze pojazdu. Również wymontowanie siedzeń, łącznie z pasami, nie pozbawiłoby pojazdu cech jakie nadał mu producent.

Gdyby uznać, że o przeznaczeniu pojazdu w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym decyduje jego użytkownik, podatek akcyzowy prawdopodobnie nigdy nie zostałby wymierzony. Tymczasem dla wymiaru podatku akcyzowego nie jest ważne, że podatnik korzysta z pojazdu osobowego jak z ciężarowego i nadaje mu w związku z tym cechy właściwe temu pojazdowi, ale decydujące znaczenie mają cechy jakie pojazd ten otrzymał w procesie produkcji. Późniejsze zmiany o ile będą zgodne z przepisami o ruchu drogowym należy uznać za dopuszczalną realizację uprawnień właścicielskich, które z punktu widzenia publicznego prawa podatkowego pozostają bez znaczenia.

W przeciwnym razie w przyszłości mogłoby dojść do prób niedopuszczalnego obchodzenia prawa, kiedy podatnik własnymi działaniami będzie próbował wpłynąć na powstanie obowiązku podatkowego.

Dla powyższych ustaleń bez znaczenia pozostaje dokumentacja związana z nabyciem i rejestracją pojazdu. Nie można zatem uznać za zasadne zarzutów dotyczących pominięcia przez organy tych dowodów i dowolnej ich oceny. Jak szczegółowo wyjaśnił organ, z czym Sąd w zupełności się zgadza, dokumenty, na które powoływał się skarżący, a z których wynikało, że sporny pojazd jest uznany za samochód ciężarowy, zostały wydane w oparciu o inne niż podatkowe przepisy, które dla wymiaru podatku akcyzowego pozostają bez znaczenia. Powyższe dokumenty w niniejszej sprawie stanowią dowód jedynie tego, że pojazd wcześniej nie był zarejestrowany na terytorium kraju i tylko w tym zakresie wiążą organ podatkowy. Natomiast dla klasyfikacji taryfowej mogą mieć jedynie charakter posiłkowy.

Odnosnie tej kwestii trzeba także zauważyć, że ustawodawca w uchwalanym akcie prawnym może zamieścić legalną definicję określonego wyrażenia lub zwrotu. Definicja ustawowa wiąże na gruncie danego aktu prawnego i aktów wykonawczych do ustawy. Definicja tego samego pojęcia zawarta w innych ustawach, zarówno z zakresu prawa podatkowego, jak i innych dziedzin prawa nie ma wpływu na wyjaśnianie pojęcia zdefiniowanego w danym akcie prawnym. Definicje "samochodu osobowego" zamieszczone w innych ustawach podatkowych oraz w przepisach dotyczących prawa o ruchu drogowym nie wpływają na wyjaśnienie pojęcia "samochód osobowy", użytego w ustawie o podatku akcyzowym. Ustawa o podatku akcyzowym posługuje się bowiem własną definicją "samochodu osobowego".

Skoro ustawodawca przewidział legalną definicję "samochodu osobowego" dla celów opodatkowania podatkiem akcyzowym to jedynie ta definicja ma istotny walor dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

Ponadto w ocenie Sądu, organy podatkowe dołożyły wszelkich starań w celu należytego wyjaśnienia sprawy, a zgromadzony materiał dowodowy jednoznacznie wskazywał na słuszne zaklasyfikowanie przedmiotowego samochodu do pozycji CN 8703.

Należy tutaj również podkreślić, iż opis stanu faktycznego w zaskarżonej decyzji jest szczegółowy i odnosi się do wszystkich kwestii mających wpływ na wynik sprawy. Organ odwoławczy wskazał, które fakty uznał za udowodnione, dowody, którym dał wiarę, jak również wskazał przyczyny, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności. Ponadto uzasadnienie prawne zaskarżonej decyzji przytacza przepisy prawa stanowiące podstawę prawną rozstrzygnięcia. Dodać przy tym należy, że organ odwoławczy w uzasadnieniu wydanej decyzji wyczerpująco ustosunkował się do zarzutów podnoszonych przez skarżącego w odwołaniu od decyzji organu I instancji.

Mając to wszystko na uwadze Sąd, działając na podstawie art. 151 p.p.s.a., skargę oddalił.