



PP-098-09-2024-I

Gdańsk dnia 11 września 2024r.

**Szanowny Pan
Czesław Kalinowski
Dyrektor
Izba Administracji Skarbowej
w Gdańsku**

Szanowny Panie Dyrektorze,

W imieniu Pracodawców Pomorza zwracamy uwagę na istotny problem interpretacyjny odnośnie klasyfikacji samochodów typu „miękką hybryda” (mHEV, mild hybrid) do celów podatku akcyzowego.

Trafiają do nas głosy i uwagi przedsiębiorców ale i od osób fizycznych, podnoszących problem interpretacji przez urzędy skarbowe zasad opodatkowania samochodów z napędem hybrydowym. Podatnicy są zaskakiwani wezwaniami do wyjaśnień oraz żądaniem uregulowania akcyzy dwukrotnie wyższej niż pierwotnie zapłacona po zakupie samochodów typu „miękką hybryda”. Problem jest szczególnie dotkliwy dla przedsiębiorców zajmujących się sprowadzaniem z zagranicy tego typu aut. Poniżej wskazujemy ww. problem w zarysie.

1) Przepisy podatkowe

Zgodnie z art. 105 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023r. poz. 1542, dalej: **ustawa o podatku akcyzowym**), stawka akcyzy na samochody osobowe wynosi:

1) 18,6% podstawy opodatkowania - dla samochodów osobowych o pojemności silnika powyżej 2000 centymetrów sześciennych;

1a) **9,3 % podstawy opodatkowania - dla samochodów osobowych:**

a) o **hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, w którym energia elektryczna nie jest akumulowana przez podłączenie do zewnętrznego źródła zasilania, o pojemności silnika spalinowego wyższej niż 2000 centymetrów sześciennych, ale nie wyższej niż 3500 centymetrów sześciennych,**

b) stanowiących pojazd hybrydowy w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 875) o pojemności silnika spalinowego wyższej niż 2000 centymetrów sześciennych, ale nie wyższej niż 3500 centymetrów sześciennych;



1b) 1,55% podstawy opodatkowania - dla samochodów osobowych o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, w którym energia elektryczna nie jest akumulowana przez podłączenie do zewnętrznego źródła zasilania, o pojemności silnika spalinowego równej 2000 centymetrów sześciennych lub niższej;

2) 3,1% podstawy opodatkowania - dla pozostałych samochodów osobowych.

b) Praktyka stosowania ww. przepisów - historycznie

Brzmienie przepisu art. 105 ustawy o podatku akcyzowym nie zmieniło się od momentu wejścia w życie, a więc od 1 stycznia 2020 r. W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 23.08.2022 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4013.116.2022.2.MK Dyrektor KIS stwierdził, że:

- „(...) jeśli w pojeździe określanym mianem „łagodnej hybrydy” – Mild Hybrid funkcjonują połączone ze sobą obydwa rodzaje silników, tj. silnik spalinowy i silnik elektryczny, przy zastosowaniu wykładni językowej należy przyjąć, że są to zasadniczo samochody osobowe o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, do których mają zastosowanie obniżone stawki akcyzy.”
- „Innymi słowy, jeśli w pojazdach typu Mild Hybrid obok silnika spalinowego znajduje się silnik elektryczny, który go wspiera, to jest to wystarczające dla spełnienia przesłanki o posiadaniu napędu spalinowo-elektrycznego i możliwości skorzystania z preferencji podatkowej.”
- „Obniżone stawki podatku akcyzowego nie mają natomiast zastosowania do samochodów osobowych określanych mianem „mikrohybrid”, gdyż pojazdy te nie są elektrycznymi pojazdami hybrydowymi - nie mają napędu spalinowo-elektrycznego. Samochody tego typu mają jednostkę elektryczną, która nie służy do funkcji napędowych, a jej rolą jest rozruch start/stop oraz odzysk energii hamowania.”

Zgodnie z ww. stanowiskiem Dyrektora KIS, pojazdy typu Mild Hybrid posiadają dwa rodzaje silników – spalinowy oraz elektryczny. Przyjmując wykładnię językową, są to samochody o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, a zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym, podlegają obniżonej stawce akcyzy w wysokości 9,3% lub 1,55% podstawy opodatkowania. Jeśli silnik elektryczny wspiera silnik spalinowy w samochodzie to samochód ten ma napęd spalinowo-elektryczny. Z drugiej strony, mikrohybrydy to samochody, które mają jednostkę elektryczną, a nie silnik elektryczny.



Służy ona głównie do rozruchu start/stop oraz odzyskiwania energii podczas hamowania. Do mikrohybrid nie stosuje się preferencji podatkowych w postaci obniżonych stawek akcyzy ponieważ nie posiadają one silnika elektrycznego służącego do funkcji napędowych przez co nie mogą być zakwalifikowane do samochodów o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym. W efekcie, zdaniem Dyrektora KIS należy odróżnić od siebie samochody typu Mild Hybrid (opodatkowane niższą stawką akcyzy jako samochody o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym) oraz mikrohybrydy (opodatkowane stawką akcyzy właściwą dla samochodów spalinowych).

c) 69 Sesja Komitetu Zharmonizowanego (HSC)

Zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Systemu Zharmonizowanego, podjętym na 69 Sesji Komitetu Systemu Zharmonizowanego HSC (dalej: **Opinia HSC**), do których odnosi się opublikowany w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej C 404/1 z 20 października 2022 r. komunikat Komisji Europejskiej dotyczący decyzji w sprawie wiążących informacji wydanych przez organy celne państw członkowskich w sprawie klasyfikacji towarów w nomenklaturze celnej (2022/C 404/01). *pojazd określany jako "miękkka hybryda" z 1,5-litrowym turbodoładowanym czterocylindrowym silnikiem o zapłonie iskrowym wytwarzającym 135 kW i 280 Nm momentu obrotowego. Wyposażony jest w rozrusznik/generator, który może zwiększyć moc silnika o dodatkowe 10 kW i 160 Nm momentu obrotowego. Ten rozrusznik/generator pozwala na płynniejszą pracę silnika w trybie start-stop i odzyskiwanie energii podczas hamowania. Pojazd nie posiada wyłącznego trybu jazdy elektrycznej. Pojazd nie może być ładowany przez podłączenie do zewnętrznego źródła energii elektrycznej.*

Ww. opinia odnosi się do kodu nomenklatury scalonej CN 8703 22 - *Pozostałe pojazdy, jedynie z silnikiem tłokowym wewnętrznego spalania o zapłonie iskrowym o pojemności skokowej przekraczającej 1 000 cm³, ale nieprzekraczającej 1 500 cm³.*

d) Praktyka stosowania ww. przepisów - obecnie

Bazując na ww. stanowisku Komitetu Systemu Zharmonizowanego organy podatkowe wzywają podatników nabywających samochody typu *mild hybrid* do korekty rozliczeń akcyzy i do dopłaty podatku wraz z odsetkami, kwestionując możliwość stosowania stawek obniżonych. Również Dyrektor KIS wydaje niekorzystne dla podatników interpretacje indywidualne i wiążące informacje akcyzowe, przykładowo:



- W interpretacji z dnia 21 marca 2024 r. 0111-KDIB3-3.4013.361.2023.3.PJ Dyrektor KIS uznał, że *nie można przyjąć, że napęd spalinowo-elektryczny, o którym mowa w ustawie o podatku akcyzowym to w szczególności taki, w którym silnik elektryczny jedynie wspomaga silnik spalinowy. Zdaniem Organu, biorąc pod uwagę jedną z podstawowych zasad wykładni prawa podatkowego - zasadę ścisłej interpretacji przepisów wprowadzających preferencje podatkowe, sformułowanie hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny, o którym mowa w art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy dotyczy takiego napędu, który pozwala na autonomiczną jazdę na silniku spalinowym jak i wyłącznie na silniku elektrycznym. Samochód osobowy, który nie posiada wyłącznego trybu jazdy elektrycznej, nie jest traktowany w świetle art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy jako samochód osobowy o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym (...) obniżonej stawce podatku akcyzowego będą podlegać samochody osobowe posiadające napęd zarówno spalinowy jak i elektryczny, ale o takiej mocy która umożliwia sprawne ruszanie z miejsca i w pełni autonomiczną jazdę z napędem wyłącznie elektrycznym (przy wyłączonym silniku spalinowym). Innymi słowy silnik elektryczny powinien pełnić taką samą rolę jak silnik spalinowy, a nie jedynie uzupełniać moment obrotowy*
- W interpretacji z dnia 8 grudnia 2023 r., 0111-KDIB3-3.4013.313.2023.1.MPU Dyrektor KIS uznał, że *według nowych wytycznych Komitetu HS z marcu 2022 podczas 69 sesji pojazd Mild Hybrid nie jest już klasyfikowany pod kodem CN 8703 40.*

Rzecz jednak w tym, że Opinia HSC wskazuje na konieczność posiadania przez pojazd wyłącznego trybu jazdy elektrycznej. Wiele samochodów typu mHEV posiada taki tryb (tzw. „tryb żeglowania” – swobodna jazda z wyłączonym silnikiem spalinowym). Dlatego opinia HSC w rzeczywistości odnosi się do mikrohybrid, a nie samochodów typu łagodnie hybrydy. **Organy podatkowe rozciągają jednak wnioski płynące z Opinii HSC także na samochody typu mHEV.** Przez to zakres stosowania obniżonych stawek akcyzy znacząco się zawęża.

Dostrzegamy w takiej sytuacji analogię do sporów akcyzowych odnośnie samochodów tzw. „brygadówek”. Są to pojazdy wielozadaniowe (wielofunkcyjne) typu van, konstrukcyjnie przystosowane do przewozu większej ilości osób oraz towarów. Spór polegał na ustaleniu czy samochody tego typu są samochodami osobowymi zgodnie



z definicją samochodu osobowego zawartą w art. 100 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z notami wyjaśniającymi do HS do pozycji 8703 (Samochody i pozostałe pojazdy silnikowe przeznaczone zasadniczo do przewozu osób), aby można było dany samochód zaklasyfikować jako samochód do przewozu zarówno osób jak i towarów należy spełnić pięć przesłanek, takich jak np. obecność tylnych okien wzdłuż dwóch ścian bocznych czy obecność przesuwnych, wahadłowych lub podnoszonych drzwi (jedne lub więcej), z oknami na bocznych ścianach lub z tyłu. Samochody typu „brygadówki” nie spełniały większości kryteriów wynikających z not wyjaśniających. Na kanwie sporów podatników z organami podatkowymi ukształtowało się stanowisko sądów administracyjnych, zgodnie z którym jeśli dany pojazd nie spełnia większości cech wymienionych w notach wyjaśniających to nie można klasyfikować go danego kodu CN.

W zakresie samochodów mHEV, takie stanowisko również zaczyna się kształtować. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 14 sierpnia 2024 r., III SA/Wa 1147/24 uznał, że pojęcie pojazdów o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym nie zostało w przepisach akcyzowych zdefiniowane. Skoro jednak przepis mówi o napędzie hybrydowym spalinowo-elektrycznym, najważniejsze i wystarczające dla zastosowania odpowiedniej stawki obniżonej jest to, **aby moc generowana przez te dwa silniki pojazdu (spalinowy i elektryczny) była bezpośrednio przenoszona na układ napędowy tego pojazdu.** Ważne, by silnik elektryczny miał choćby niewielką moc przyczyniającą się do wzmocnienia układu napędowego. Innymi słowy, zdaniem WSA w Warszawie kryteria klasyfikacyjne używane przez organy podatkowe względem samochodów typu mHEV są nieprawidłowe. Nie ma znaczenia ani moc znamionowa, ani możliwość ruszania przez auto wyłącznie na silniku elektrycznym.

* * *

Uwzględniając powyższe, jako przedstawiciele Pracodawców i Przedsiębiorców regionu Pomorza, chcemy skorzystać z okazji aby:

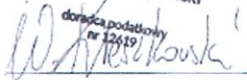
- (i) zasygnalizować istnienie ww. problemu;
 - (ii) wskazać negatywne skutki, jakie problem wywołuje (poza niepewnością przepisów prawa i zasad ich stosowania chodzi przede wszystkim o istniejące po stronie przedsiębiorców ryzyko dopłaty podatku, który następnie można będzie wyegzekwować od organu podatkowego na podstawie wyroku sądu – przy jednoczesnym zaburzeniu płynności
-

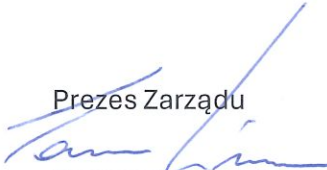


- finansowej przedsiębiorców i narażaniu ich na koszty wieloletnich często spraw);
- (iii) uprzejmie poprosić Pana Dyrektora o podjęcie działań mających na celu dookreślenie zasad rozliczeń w podatku akcyzowym od samochodów mild hybrid w sposób jasny i jednolity, w zgodzie z przepisami prawa i regułami interpretacyjnymi.

Z przyjemnością włączymy się w prace w ww. zakresie, jeśli będzie to tylko możliwe.

Z wyrazami szacunku

Wojciech Kieszkowski
doradca podatkowy
nr 12619

Wojciech Kieszkowski, Pełnomocnik
Zarządu ds. podatkowych

Prezes Zarządu

Tomasz Limon