Elżbieta Wojszycka
Elektronicznie podpisany przez Elżbieta Wojszycka
Data: 2026.03.03 10:47:29 +01'00'

DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

Warszawa, dnia 3 marca 2026 r.

Poz. 19

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PAD6.8101.1.2026

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 26 lutego 2026 r.

w sprawie stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy o podatku akcyzowym, na samochody osobowe określane mianem „miękka hybryda” (MHEV)

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.), (zwana dalej: Ordynacją podatkową), uwzględniając orzecznictwo sądowo-administracyjne, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126, z późn. zm.) (zwana dalej: ustawą lub u.p.a) przez organy podatkowe wyjaśniam, co następuje.

1. **Opis zagadnienia wraz z przepisami prawa podatkowego, w związku z którymi jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.**

Niniejsza interpretacja ma na celu wyeliminowanie wątpliwości dotyczących stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy, na samochody osobowe o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, w którym energia elektryczna nie jest akumulowana przez podłączenie do zewnętrznego źródła zasilania, określanych mianem „miękka hybryda” (MHEV).

Stosownie do art. 100 ust. 4 ustawy 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.

Jak z kolei stanowi art. 105 ustawy, 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 2024 r. poz. 1289) 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.

A zatem dla „samochodów osobowych o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, w którym energia elektryczna nie jest akumulowana przez podłączenie do zewnętrznego źródła zasilania” określono obniżone stawki akcyzy w wysokości:

– 9,3% podstawy opodatkowania – dla samochodów osobowych o pojemności silnika spalinowego wyższej niż 2000 centymetrów sześciennych, ale nie wyższej niż 3500 centymetrów sześciennych oraz

– 1,55 % podstawy opodatkowania – dla samochodów osobowych o pojemności silnika spalinowego równej 2000 centymetrów sześciennych lub niższej.

Do dnia 20 października 2022 r., w Notach wyjaśniających do Zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów, udostępnionych w ISZTAR4, wśród pojazdów hybrydowych klasyfikowanych do pozycji CN 8703 identyfikowano również samochody osobowe o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym określanych mianem „miękka hybryda”. Jeśli w „miękkiej hybrydzie” funkcjonowały połączone ze sobą obydwa rodzaje silników, tj. silnik spalinowy i silnik elektryczny, przyjmowano, że są to zasadniczo samochody osobowe o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, do których miały zastosowanie obniżone stawki akcyzy.

Od dnia 20 października 2022 r., tj. od dnia opublikowania komunikatu Komisji Europejskiej[1)] w zakresie opinii klasyfikacyjnej dla kodu nomenklatury CN 8703 22, zatwierdzonej przez Komitet Systemu Zharmonizowanego podczas 69. sesji, przyjmuje się, że pojazdy określane jako „miękkie hybrydy", dotychczas klasyfikowane jako pojazdy hybrydowe, są klasyfikowane jako pojazdy posiadające jedynie silnik spalinowy.

Zgodnie bowiem z zatwierdzoną podczas 69. sesji Komitetu Systemu Zharmonizowanego, opinią klasyfikacyjną dla kodu nomenklatury CN 8703 22 pojazd określany jako „miękka hybryda" to pojazd „z 1,5-litrowymturbodoładowanym czterocylindrowym silnikiem o zapłonie iskrowym wytwarzającym 135 kW i 280 Nm momentu obrotowego. Wyposażony jest w rozrusznik/generator, który może zwiększyć moc silnika o dodatkowe10 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."

W związku z powyższym, pojawiły się wątpliwości interpretacyjne, będące przedmiotem orzeczeń sądowo-administracyjnych, czy z obniżonych stawek podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy może skorzystać:

- jedynie samochód osobowy, który posiada zarówno silnik elektryczny jak i silnik spalinowy, które samodzielnie, niezależnie od siebie służą do napędu,

czy także

- samochód osobowy, określany mianem „miękka hybryda", który posiada silnik elektryczny, jak i silnik spalinowy, jednakże silnik elektryczny ma na tyle niską moc, że w efekcie nie umożliwi rozpędzenia pojazdu, ani sprawnego ruszenia z miejsca, czyli jazdy z napędem wyłącznie elektrycznym.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

2.1. Dotychczasowe stanowisko organów podatkowych

Stanowisko organów podatkowych dotyczące stosowania preferencji podatkowych w postaci obniżonej stawki akcyzy w przypadku samochodów osobowych określanych jako „miękkie hybrydy" w okresie obowiązywania regulacji wprowadzonych ustawą z dnia 16 października 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. poz. 2116) nie było jednolite. Uległo ono zmianie w związku z ww. opinią klasyfikacyjną zatwierdzoną na 69. sesji Komitetu Systemu Zharmonizowanego.

[1)] Komunikat zgodnie z art. 34 ust. 7 lit. a) (iii) rozporządzenia (UE) nr 952/2013 Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczący decyzji w sprawie wiążących informacji wydanych przez organy celne państw członkowskich w sprawie klasyfikacji towarów w nomenklaturze celnej (Dz. Urz. UE C 404/1 z 20.10.2022 r.)

Do momentu opublikowania wskazanego komunikatu Komisji Europejskiej (dotyczącego opinii klasyfikacyjnej dla kodu nomenklatury CN 8703 22), tj. do dnia 20 października 2022 r., interpretacja przepisów art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy nie budziła wątpliwości. Organy podatkowe uznawały możliwość zastosowania obniżonej stawki akcyzy dla samochodów osobowych określanych jako „miękkie hybrydy". W wydawanych rozstrzygnięciach organy podatkowe uznawały, że aby samochody te mogły korzystać z preferencji podatkowych w postaci obniżonej stawki akcyzy, wystarczające jest by posiadały zarówno silnik spalinowy, jak i silnik elektryczny, nawet jeśli ten ostatni jedynie wspiera (wspomaga) silnik spalinowy. W konsekwencji silnik elektryczny nie musiał umożliwiać jazdy w trybie całkowicie elektrycznym (samodzielnie), przy wyłączonym silniku spalinowym, aby samochód mógł korzystać z obniżonej stawki akcyzy.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 23 sierpnia 2022 r. o sygn. 0111-KDlB3-3.4013.116.2022.2.MK Dyrektor KIS stwierdził, że:
„(...) jeśli w pojeździe określanym mianem „łagodnej hybrydy" – Mild Hybrid funkcjonują połączone ze sobą obydwa rodzaje siników, 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.".

Zmiana stanowiska organów podatkowych nastąpiła po pojawieniu się opinii klasyfikacyjnej do kodu nomenklatury CN 8703 22. W konsekwencji, powołując się na tę opinię, organy zaczęły uznawać, że samochody osobowe stanowiące tzw. „miękkie hybrydy", w których silnik elektryczny zasadniczo służy wyłącznie do wsparcia napędu, a nie jako samodzielna jednostka napędowa, dla celów opodatkowania podatkiem akcyzowym, powinny być traktowane jak pojazdy o napędzie wyłącznie spalinowym. Zdaniem organów, w takich pojazdach, nie występują bowiem dwa alternatywne źródła zasilania służące do napędu pojazdu, tj. silnik spalinowy oraz silnik elektryczny. Silnik elektryczny powinien umożliwić ruszenie z miejsca, rozpędzenie, utrzymanie pojazdu w ruchu bez wsparcia silnika spalinowego. W związku z tym organy podatkowe zaczęły uznawać, że do pojazdów typu „miękka hybryda" nie może być stosowana obniżona stawka akcyzy, która ma zastosowanie jedynie do pojazdów hybrydowych wyposażonych w silnik elektryczny umożliwiający samodzielny rozruch oraz jazdę bez udziału silnika spalinowego. W efekcie czego obniżonej stawce akcyzy miały podlegać samochody osobowe, które posiadają napęd zarówno spalinowy, jak i elektryczny.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 21 marca 2024 r. nr 0111-KDIB3-3.4013.361.2023.3.PJ Dyrektor KIS stwierdził, że:

„(…) do celów opodatkowania akcyzą samochodów osobowych nie mają znaczenia tylko pierwsze cztery cyfry kodu CN. Co prawda art. 105 ustawy nie odnosi się bezpośrednio do kodów CN, niemniej treść pkt 1a lit. a i pkt 1b wyraźnie wskazuje, że obniżona stawka akcyzy (9,3% lub 1,55%) ma zastosowanie względem pojazdów o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, a tym samym normy tej nie można interpretować w oderwaniu od pozostałych przepisów ustawy. Aby zatem rozstrzygnąć czy dany pojazd w ogóle podlega opodatkowaniu akcyzą, a jeśli tak, to wg jakiej stawki, zasadniczego znaczenia nabiera ustalenie dokładnej klasyfikacji tego pojazdu w ramach Nomenklatury Scalonej. Pod względem bowiem systemowym te przepisy stanowią jedną i niepodzielną całość.

(…) 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.

(…) 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.(…)”.

2.2. Orzecznictwo sądowo-administracyjne

Przedstawione powyżej stanowisko organów podatkowych, prezentowane po dniu 20 października 2022 r., nie zyskało aprobaty sądów administracyjnych.

W swoich orzeczeniach sądy administracyjne uznały, że nie można zaakceptować interpretacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym w zakresie obniżonych stawek akcyzy dla samochodów osobowych o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym przez odwołanie się do klasyfikacji CN, dla przesądzenia, czy samochód zawiera hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny w rozumieniu art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy o podatku akcyzowym. Nieuprawnionym jest zatem uzupełnianie art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy, przepisami dotyczącymi Nomenklatury Scalonej, gdy w ustawie nie ma takiego odesłania. Zdaniem sądów administracyjnych, klasyfikacja CN jest istotna jedynie na

etapie ustalania przedmiotu opodatkowania a nie na etapie rozstrzygania o zastosowaniu obniżonej stawki akcyzy.

W tym kontekście, sądy administracyjne nie przychyliły się do zmiany stanowiska organów podatkowych po dniu 20 października 2022 r, tj. po pojawieniu się opinii klasyfikacyjnej do kodu nomenklatury CN 8703 22. Zauważono bowiem, że nie nastąpiła ani zmiana przepisów ustawy, ani zmiana Nomenklatury Scalonej. W związku z tym, zdaniem sądów powyższe nie uzasadniało interpretacji przepisu art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy w sposób przyjęty przez organy podatkowe.

W wydawanych orzeczeniach sądy wskazały również na brak definicji „hybrydowego napędu spalinowo-elektrycznego" w ustawie o podatku akcyzowym. W związku z tym w ocenie składów orzekających należało dokonać interpretacji tego pojęcia w oparciu o zasady wykładni językowej i celowościowej. Sądy zatem nie znalazły podstaw do zaakceptowania stanowiska organów podatkowych, że „hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny" oznacza spełnienie warunku, by samochód osobowy miał zdolność ruszania i poruszania się wyłącznie na silniku elektrycznym. W konsekwencji, zgodnie z obowiązującą linią orzeczniczą, „hybrydowym napędem spalinowo-elektrycznym" będzie więc każdy napęd, który wynika z pracy współdziałających ze sobą co najmniej dwóch silników (spalinowego i elektrycznego) i to bez względu na moc któregokolwiek z nich. W ocenie sądów bowiem art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy nie określa żadnych konkretnych wymogów, co do mocy któregokolwiek z silników ani innych parametrów, poza wymogami dotyczącymi pojemności silnika spalinowego. Dlatego współdziałające ze sobą silniki mogą być o porównywalnej mocy, ale mogą również różnić się między sobą w sposób znaczny lub minimalny. W ocenie sądów organy podatkowe nie mogą, bez oparcia w treści przepisu, wymagać aby moc silnika elektrycznego była na tyle wysoka, aby silnik ten nie tylko wspomagał silnik spalinowy, ale też umożliwiał ruszanie z miejsca oraz jazdę wyłącznie na silniku elektrycznym, bez udziału silnika spalinowego.

Zdaniem sądów bowiem do współdziałania dwóch silników dochodzi już w sytuacji, gdy silnik elektryczny jedynie wspomaga silnik spalinowy.

W konsekwencji sądy nie podzieliły opinii prezentowanych przez organy podatkowe, zgodnie z którymi pojazdy osobowe stanowiące tzw. „miękkie hybrydy", w których silnik elektryczny służy zwykle wyłącznie do wsparcia napędu, a nie jako samodzielna jednostka napędowa, dla celów opodatkowania podatkiem akcyzowym, powinny być traktowane jak pojazdy o napędzie spalinowym. Tym samym sądy administracyjne nie zgodziły się ze stanowiskiem, że samochodem o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym jest tylko taki samochód osobowy, który posiada niezależnie działający napęd zarówno elektryczny, jak i spalinowy (w istocie dwa różne, samodzielne napędy).

Końcowo, zdaniem sądów, z uwagi na brak możliwości dokonania wykładni językowej, należy odwołać się do wykładni celowościowo-funkcjonalnej, która w procesie interpretacyjnym nakazuje rozpoznać cel prawodawczy nowelizacji ustawy z dnia 16 października 2019 r., wprowadzającej obniżone stawki podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy dla „miękkich hybryd", którym bez wątpienia była szeroko rozumiana ochrona środowiska. Z kolei zdaniem sądów, w cel ochrony środowiska wpisywało się rozszerzenie preferencji w postaci obniżonych stawek akcyzy na samochody typu „miękkie hybrydy", jako uzupełnienie już istniejących preferencji dotyczących pojazdów elektrycznych i pojazdów typu plug-in.

Przykładowo, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2024 r., sygn. akt III SA/Wa 1147/24 zauważono, że:
„(…) zabieg interpretacyjny polegający za uznaniu wiążącego charakteru pełnego kodu CN (także na poziomie podpozycji), a w konsekwencji także posiłkowego (nie normatywnego) charakteru opinii i not wyjaśniających, jest nieuprawniony. W art. 3 ustawa stanowi przecież, że do celów poboru akcyzy stosuje się klasyfikację CN o ile przepisy ustawy odsyłają do takiej klasyfikacji. (…) jako samochody osobowe, na potrzeby działu V ustawy, w art. 100 ust. 4 zostały określone takie pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne, które objęto pozycją (tylko pozycją!) CN 8703 (przy spełnieniu dalszych wymogów, które bezspornie zostały w sprawie spełnione (…). Jeśli więc, zgodnie z tą właśnie pozycją CN, mamy do czynienia z samochodem osobowym, to bezprzedmiotowe jest odwoływanie się do podpozycji i pełnego kodu CN. Ustawa ani tego nie wymaga, ani nawet na to nie pozwala. Pojazd samochodowy, zakwalifikowany w ten sposób (CN 8703) na poziomie działu i pozycji, jest samochodem osobowym, zaś dalsza, bardziej szczegółowa jego kwalifikacja, jest zbędna i niedopuszczalna.(…).
(…) organ w ogóle nie powinien odwoływać się do podpozycji i pełnych kodów CN pojazdów, o których mowa w opinii Komitetu Systemu Zharmonizowanego. Prawodawca krajowy wyraźnie przesądził, że o ile pojazd zostanie zakwalifikowany – już na poziomie wyłącznie pozycji numeru CN 8703 – jako samochód osobowy, to z samej tej racji podlega on opodatkowaniu akcyzą, ale konkretna stawka podatku wynika wyłącznie z tych kryteriów ustawowych, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1 b ustawy. Zmiana takiego stanu rzeczy możliwa byłaby tylko poprzez ingerencję Ustawodawcy, tj. poprzez wyraźne odwołanie się do pełnej klasyfikacji Nomenklatury Scalonej („...o ile przepisy ustawy o podatku akcyzowym do takiej klasyfikacji odsyłają." – art. 3 ust. 1 ustawy). (…) w licznych miejscach ustawa rzeczywiście odsyła do takiej pełnej klasyfikacji, np. w art. 89 albo art. 93 – 97. Także więc rozumowanie a contrario prowadzi do wniosku, że wobec odwołania się w art. 105 pkt 1 lit. a oraz pkt 1b w zw. z art. 100 ust. 4 tylko do poziomu działu i pozycji klasyfikacji CN (tj. tylko do definicji samochodu osobowego), rozstrzygnięcie o wysokości stawki podatku odbywać się musi tylko w obrębie i na podstawie wyłącznie literalnego brzmienia art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b

ustawy – bez sięgania do pełnego kodu CN.(…).
(…) gramatyczna wykładnia pojęcia „hybrydowy napęd spalinowo – elektryczny” prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż samochodem o takim napędzie jest każdy samochód osobowy, który oparty jest na współdziałaniu obydwu silników – spalinowego i elektrycznego, zaś to współdziałanie polegać może już na wspomaganiu napędu będącego wynikiem pracy silnika spalinowego napędem wynikającym z pracy silnika elektrycznego. U podstaw takiego wniosku pozostaje wspomniana wyżej wykładnia gramatyczna, której zastosowanie jest dodatkowo tym bardziej konieczne, że przecież w żadnym przepisie prawa podatkowego lub nawet niepodatkowego Ustawodawca nie skonstruował legalnej definicji użytego w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy pojęcia „hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny”.(…)” (por. także wyroki WSA w Warszawie z 10 czerwca 2025 r., sygn. akt: III SA/Wa 767/25, III SA/Wa 543/25).

Podzielając stanowisko wyrażone przez WSA w Warszawie w ww. wyroku z 14 sierpnia 2024 r., WSA w Olsztynie w wyroku z 9 października 2024 r., sygn. akt I SA/Ol 328/24 wskazał, że:
„(…) Na etapie badania, czy do towaru sklasyfikowanego już jako samochód osobowy dopuszczalne jest zastosowanie preferencyjnej stawki akcyzy, należy oprzeć się na treści przepisu krajowego ustalającego stawki akcyzy (...). Istotne jest także to, że przepis krajowy określający stawki akcyzy, czyli art. 105 u.p.a. nie odsyła do klasyfikacji CN. (…).

W ocenie Sądu w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły takie okoliczności, które uzasadniałyby radykalną wykładni omawianego przepisu (...). Przede wszystkim nie nastąpiła ani zmiana przepisów ustawy u.p.a., ani zmiana Nomenklatury Scalonej. (...) Podane przez organ przyczyny odstąpienia od dotychczasowej praktyki orzeczniczej, inspirowane stanowiskiem Komitetu Systemu Zharmonizowanego zajętym na sesji nr 69, nie uzasadniają przyjęcia w zaskarżonej decyzji niekorzystnej dla podatnika interpretacji art. 105 pkt 1b u.p.a. (...).” (por. także wyroki WSA w Olsztynie z 6 listopada 2024 r., sygn. akt: I SA/Ol 365/24, I SA/Ol 364/24, I SA/Ol 359/24; z 11 marca 2025 r., sygn. akt I SA/Ol 8/25; z 13 marca 2025 r., sygn. akt I SA/Ol 48/25; i z 19 marca 2025 r., sygn. akt: I SA/Ol 77/25 i I SA/Ol 95/25).

W wyroku z 20 marca 2025 r. sygn. akt I SA/Po 675/24 (zob. także wyrok WSA w Poznaniu z 20 marca 2025 r., sygn. akt I SA/Po 676/24) WSA w Poznaniu podkreślił, że:
„Posłużenie się w art. 105 pkt 1b u.p.a. określeniem „napęd hybrydowy”, w wyżej podanym znaczeniu wskazuje clara non sunt interpretanda, że napęd taki posiada tylko samochód, w którym oba różne źródła mocy oddziaływają bezpośrednio na urządzenie do nadawania samochodowi ruchu (...). Skoro użyte w przepisie określenie "hybrydowy" odnosi się do napędu, to wymogi (...) spełnia taki pojazd, w którym ruch pojazdu stanowi bezpośrednią konsekwencję pracy co najmniej dwóch różnych silników. (…).

Sąd nie podważa wynikającego z art. 3 ust. 1 u.p.a. nakazu zastosowania Nomenklatury Scalonej. Jednak klasyfikacja ta odgrywa istotną rolę przy określaniu przedmiotu opodatkowania, gdy trzeba ustalić przedmiot opodatkowania (...). Zdaniem Sądu, uznanie, że skarżący nabył wewnątrzwspólnotowo samochód osobowy oznacza, bez konieczności analizowania poszczególnych podpozycji CN, że nabyty został towar mieszczący się w pozycji [...]. (...) Natomiast na etapie badania, czy do towaru sklasyfikowanego już jako samochód osobowy dopuszczalne jest zastosowanie preferencyjnej stawki akcyzy, należy oprzeć się na treści przepisu krajowego ustalającego stawki akcyzy (...).”

W innym wyroku, WSA w Gdańsku wskazał dodatkowo, że:

„(…) omawiany art. 105 pkt 1b u.p.a. nie określa konkretnych wymogów co do mocy któregokolwiek z silników. Wobec tego różnica ich mocy może być i bardzo duża, i bardzo mała, albo żadna. Dlatego też niezasadnie, bez oparcia w treści przepisu, wymagają organy, aby moc silnika elektrycznego była na tyle wysoka, aby silnik ten nie tylko wspomagał silnik spalinowy, ale też umożliwiał ruszanie z miejsca oraz alternatywną jazdę wyłącznie na silniku elektrycznym, bez udziału silnika spalinowego. W tym miejscu przypomnienia wymaga, że jedyny wynikający z u.p.a. wymóg co do pojemności silnika dotyczy silnika spalinowego.(…).

(…) Sąd nie podważa wynikającego z art. 3 ust. 1 u.p.a. nakazu zastosowania Nomenklatury Scalonej. Jednak, jak już wyżej wyjaśniono, klasyfikacja ta odgrywa istotną rolę przy określaniu przedmiotu opodatkowania, gdy trzeba ustalić przedmiot opodatkowania, tj. gdy należy wyjaśnić, czy doszło do nabycia samochodu osobowego, towarowego, czy też może nabyty został inny pojazd.

(…) na etapie badania, czy do towaru sklasyfikowanego już jako samochód osobowy dopuszczalne jest zastosowanie preferencyjnej stawki akcyzy, należy oprzeć się na treści przepisu krajowego ustalającego stawki akcyzy, co w rozpoznawanej sprawie wymagało wyjaśnienia, czy sporny samochód posiada hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny. W tym zakresie należało kierować się wykładnią językową przepisu, (…). Istotne jest także to, że przepis krajowy określający stawki akcyzy, czyli art. 105 u.p.a. nie odsyła do klasyfikacji CN.(…)”.(wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 października 2025 r., sygn. akt I SA/Gd 574/25; zob. także wyroki WSA w Gdańsku z: 26 marca 2025 r., sygn. akt I SA/Gd 79/25, 18 lutego 2025 r., sygn. akt I SA/Gd 922/24 i 10 grudnia 2025 r., sygn. akt I SA/Gd 717/25).

Podobnie w wyroku z dnia 10 września 2025 r., sygn. akt I SA/Go 163/25 WSA w Gorzowie Wielkopolskim stwierdził że:

„(…) O ile ustawodawca określił w art. 105 pkt 1a) pkt a) u.p.a. parametry silnika spalinowego (pojemność od 2.000 cm3 do 3.500 cm3), to co do silnika elektrycznego nie ustanowił żadnych konkretnych wymagań. Z przepisu tego nie wynika, aby od mocy silnika elektrycznego zależało, czy dany samochód jest samochodem osobowym o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym,

czy jest samochodem o napędzie jedynie spalinowym. Nie wynika z przepisu także zależność między zakresem, w jakim silnik elektryczny (jego moc) uczestniczy w jeździe bądź czy istnieje alternatywna możliwość jazdy wyłącznie na silniku elektrycznym. (…)".

Stanowisko wojewódzkich sądów administracyjnych w tym zakresie zostało poparte orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). W wyrokach tego sądu podkreśla się, że:

„(…) ustawodawca krajowy, w odniesieniu do samochodów osobowych (CN 8703) mógł samodzielnie uregulować obniżenie stawek zawierając w ustawie o podatku akcyzowym autonomiczne warunki, których spełnienie skutkuje zastosowaniem niższej stawki podatku akcyzowego.(…), Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że w obecnym stanie prawnym nie można zaakceptować interpretacji art. 105 pkt 1a lit. a) i pkt 1b u.p.a. przez odwołanie się do klasyfikacji CN, pomijając brak takiego odesłania w ustawie. Byłoby to działanie bez podstawy prawnej i to na niekorzyść podatnika, który dane do opodatkowania wywodzi wyłącznie z przepisów ustawy podatkowej.(…).

(…) wykładnia językowa oparta na języku powszechnym dokonana na bazie źródeł słownikowych, nie przynosi rezultatów pozwalających na jednoznaczne rozwiązanie analizowanej wątpliwości, jak rozumieć pojęcie napędu o charakterze hybrydowym: czy wystarczające jest współdziałanie, przy różnym zaangażowaniu, obu silników czy połączenie dwóch niezależnych silników, z których każdy samodzielnie napędza pojazd.(…).

(…) wobec wskazania we wniosku, że oba silniki mają udział (acz nie taki sam, bo elektryczny w charakterze wspomagającym) w napędzie przedmiotowych samochodów osobowych, nie sposób zaaprobować stanowiska Organu, że językowa wykładnia art. 105 ust 1a lit. a oraz 1b u.p.a. przymiot „hybrydowego napędu elektryczno-spalinowego" przyznaje tylko tym samochodom, które posiadają niezależnie działający napęd zarówno elektryczny, jak i spalinowy. W istocie dwa napędy. (…).

(…) Brak jednoznacznego wyniku wykładni językowej uzasadnia odwołanie się do wykładni celowościowo-funkcjonalnej, która w procesie interpretacyjnym nakazuje rozpoznać cel prawodawczy założony przez racjonalnego ustawodawcę w procesie tworzenia prawa.(…)". (wyrok z dnia 23 października 2025 r., sygn. akt I FSK 2037/24).

W innych wyrokach NSA wskazał, że:

„ (…) treść art. 105 pkt 1b ustawy o akcyzie jest czytelna i wynika z niej, że obniżona stawka akcyzy przysługuje wówczas, gdy samochód osobowy posiada odpowiedni – hybrydowy – napęd. Ustawodawca w ustawie o akcyzie określił parametry silnika spalinowego (od 2000 do 3500 cm3), zaś nie ustanowił żadnych wymagań, co do silnika elektrycznego. Nie tylko nie wynika z niego, by silnik elektryczny miał mieć konkretną moc, ale także nie wynika z niego, w jakim zakresie silnik elektryczny ma uczestniczyć w jeździe, czy też by istniała możliwość jazdy wyłącznie na silniku elektrycznym.

Biorąc pod uwagę powyższe, niezasadne jest wymaganie organów podatkowych, aby moc silnika elektrycznego była na tyle wysoka, aby umożliwić ruszanie z miejsca oraz alternatywną jazdę wyłącznie na takim silniku.(…).

(…) Skoro użyte w przepisie określenie „hybrydowy" odnosi się do napędu, to wymogi art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy spełnia taki pojazd, w którym ruch pojazdu stanowi bezpośrednią konsekwencję pracy co najmniej dwóch różnych silników. Przepis art. 105 pkt 1b u.p.a. nie określa konkretnych wymogów, co do mocy któregokolwiek z silników. Jedyny wynikający z u.p.a. wymóg, co do pojemności silnika dotyczy silnika spalinowego".(…).

(…) nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego oznacza, bez konieczności analizowania poszczególnych podpozycji CN, że nabyty został towar mieszczący się w pozycji 8703 i że treść podpozycji byłaby istotna w sytuacji, gdy nastąpiłoby nabycie "pozostałego pojazdu mechanicznego". (…).

(…) wniosek, że intencją autorów nowelizacji było rozszerzenie preferencji podatkowych na samochody typu „miękkie hybrydy", wpisuje się w cele przedmiotowej nowelizacji zmierzającej do szeroko rozumianej ochrony środowiska.". (wyroki NSA z dnia 23 października 2025 r., sygn. akt I FSK 903/25 oraz I FSK 904/25).

2.3. Stanowisko Ministra Finansów i Gospodarki

Minister Finansów i Gospodarki, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji, jest zobligowany do uwzględniania orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Kształtująca się, jednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych uznaje, że z uwagi na brak definicji „hybrydowego napędu spalinowo-elektrycznego" w ustawie o podatku akcyzowym, w oparciu o zasady wykładni językowej i celowościowej, brak jest podstaw do zaakceptowania przyjętego przez organy podatkowe stanowiska, zgodnie z którym „hybrydowy napęd spalinowo-elektryczny" oznacza, że pojazd ma zdolność ruszania i poruszania się wyłącznie przy użyciu silnika elektrycznego. W konsekwencji, zgodnie z obowiązującą linią orzeczniczą, „hybrydowym napędem spalinowo-elektrycznym" będzie więc każdy napęd, który wynika z pracy współdziałających ze sobą co najmniej dwóch silników (spalinowego i elektrycznego) i to bez względu na moc któregokolwiek z nich. Art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy nie określa bowiem żadnych konkretnych wymogów, co do mocy któregokolwiek z silników ani innych parametrów, poza wymogami dotyczącymi pojemności silnika spalinowego. Tym samym współdziałające ze sobą silniki mogą być o porównywalnej mocy, ale mogą również różnić się między sobą w sposób znaczny lub minimalny. Organy podatkowe nie mogą zatem, bez oparcia w treści przepisu, wymagać aby moc silnika elektrycznego była na tyle wysoka, aby silnik

ten nie tylko wspomagał silnik spalinowy, ale też umożliwiał ruszanie z miejsca oraz jazdę wyłącznie z użyciem silnika elektrycznego, bez udziału silnika spalinowego.

W świetle zaistniałej rozbieżności pomiędzy praktyką interpretacyjną organów podatkowych, a orzecznictwem sądów administracyjnych powstała konieczność wydania interpretacji ogólnej.

Uwzględniając kształtującą się, jednolitą linię orzeczniczą, należy zaakceptować wynikającą z orzeczeń sądowych wykładnię art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy i z uwagi na brak w ustawie o podatku akcyzowym definicji „hybrydowego napędu spalinowo-elektrycznego", należy dokonać interpretacji tego pojęcia w oparciu o zasady wykładni językowej i celowościowej.

W związku z powyższym, jeżeli w samochodzie osobowym określanym mianem „miękkiej hybrydy" do jego napędu wykorzystywane są współdziałające ze sobą dwa rodzaje silników, tj. silnik spalinowy i silnik elektryczny, przy zastosowaniu wykładni językowej należy przyjąć, że są to samochody o hybrydowym napędzie spalinowo-elektrycznym, do których mają zastosowanie obniżone stawki podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy. Tym samym wymogi art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy spełnia taki pojazd, w którym ruch stanowi bezpośrednią konsekwencję pracy co najmniej dwóch różnych silników (spalinowego i elektrycznego).

W tym kontekście dwa silniki czyli spalinowy i elektryczny muszą współistnieć i składać się na napęd samochodu. Jednakże silniki te nie muszą wykazywać się samodzielnością na tyle, by niezależnie od siebie umożliwiały wprawienie pojazdu w ruch i kontynuowanie jazdy. W związku z tym, jeśli w pojazdach typu „miękka hybryda" obok silnika spalinowego znajduje się silnik elektryczny, który go jedynie wspiera, to jest to wystarczające dla spełnienia przesłanki o posiadaniu napędu spalinowo-elektrycznego i możliwości skorzystania z obniżonych stawek podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a oraz pkt 1b ustawy.

Podsumowując, należy podkreślić, że kod Nomenklatury Scalonej nie ma znaczenia na etapie rozstrzygania o zastosowaniu obniżonych stawek podatku akcyzowego, o których mowa w art. 105 pkt 1a lit. a i pkt 1b ustawy.

3. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej

Zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów i Gospodarki: z up. *J. Neneman*