

DECYZJA

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku

w składzie:

Przewodniczący - Bartłomiej Adamczak (spr.)

Członek - Jolanta Wałuk

Członek - Marek Szalkiewicz

na posiedzeniu w dniu 19 marca 2012 r., po rozpoznaniu odwołania Przedsiębiorstwa Handlowo-Uslugowego „Sot-As” Marzena Biernacka w Wejherowie – reprezentowanego przez Pana Krzysztofa Małtosza - od decyzji Prezydenta Miasta Wejherowa z dnia 5 maja 2011 r. (znak: WF-PO.3124.3.2.2011.AC.2007) w sprawie określenia wobec Pani Marzeny Biernackiej, prowadzącej działalność gospodarczą pod nazwą PHU „Sot-As” wysokości zobowiązania w podatku od środków transportowych na 2007 r. w kwocie 3.312,00 zł.

na podstawie:

- art.233 §2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz.60; zm. z 2005 r. Nr 85, poz.727, Nr 86, poz.732, Nr 143, poz.1199; z 2006 r. Nr 66, poz.490, Nr 104, poz.708, Nr 217, poz.1590, Nr 225, poz.1635; z 2007 r. Nr 105, poz.721, Nr 112, poz.769, Nr 120, poz.818, Nr 195, poz.1414, Nr 225, poz.1671; z 2008 r. Nr 118, poz.745, Nr 141, poz.888, Nr 180, poz.1109, Nr 209, poz.1316 i 1320; z 2009 r. Nr 18, poz.97, Nr 44, poz.362, Nr 57, poz.466, Nr 131, poz.1075, Nr 157, poz.1241, Nr 166, poz.1317, Nr 168, poz.1323, Nr 213, poz.1652, Nr 216, poz.1676; z 2010 r. Nr 57, poz.355, Nr 40, poz.230, Nr 127, poz.858, Nr 142, poz.961, Nr 197, poz.1306, Nr 182, poz.1228; z 2011 r. Nr 34, poz.173, Nr 106, poz.622, Nr 134, poz.781, Nr 171, poz.1016, Nr 199, poz.1175),
- art.12 ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz.864; zm.: z 2006 r. Nr 220, poz.1601, Nr 225, poz.1635, Nr 245, poz.1775, Nr 249, poz.1828, Nr 251, poz.1847),
- art.2 pkt 36 i 37 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j.: Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz.908; zm.: Nr 109, poz.925, Nr 175, poz.1462, Nr 179, poz.1486, Nr 180, poz.1494 i poz.1497; z 2006 r. Nr 17, poz.141, Nr 104, poz.708 i poz.711, Nr 190, poz.1400, Nr 191, poz.1410, Nr 235, poz.1701; z 2007 r. Nr 52, poz.343, Nr 57, poz.381, Nr 99, poz.661, Nr 123, poz.845, Nr 176, poz.1238):

o r z e k a :

uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.

UZASADNIENIE

Dnia 3 marca 2011 r. Pani Marzena Biernacka, prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą: Przedsiębiorstwo Usługowo-Handlowe „Sot-As” w Wejherowie złożyła za lata 2007-2011 korekty deklaracji na podatek od środków transportowych wnosząc o stwierdzenie nadpłaty w tym podatku za wskazany okres. W uzasadnieniu Pani Marzena Biernacka wskazała, iż przedmiotem prowadzonej przez nią działalności gospodarczej jest organizowanie kursów na prawo jazdy. W latach 2007-2011 składała deklaracje na podatek od środków transportowych obejmujący: samochód ciężarowy, przyczepę oraz autobus, przy czym pojazdy te służyły i służą wyłącznie tej działalności, spełniają wymagane dla pojazdów nauki jazdy warunki techniczne i są wyposażone w elementy, których posiadanie warunkuje uzyskanie pozytywnej opinii z badania technicznego w zakresie przystosowania pojazdu do nauki jazdy. W tej sytuacji, w ocenie Podatnika należy przyjąć, że wykorzystywanie tych pojazdów do nauki jazdy określa ich przeznaczenie jako pojazdu specjalistycznego, który nie podlega podatkowi od środków transportowych. Na poparcie swojego twierdzenia Podatnik odwołał się do orzecznictwa sądownoadministracyjnego (wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 grudnia 2007 r., I SA/Lu 533/07; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2010 r., I SA/Gl 734/10 oraz wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2011 r., II FSK 1914/09).

Postanowieniem z dnia 7 kwietnia 2011 r. (znak: WF-PO.3124.3.2.2011.AC) Prezydent Miasta Wejherowa wszczął postępowanie w sprawie określenia wobec Pani Marzeny Biernackiej, prowadzącej działalność gospodarczą pod nazwą: Przedsiębiorstwo Usługowo-Handlowe „Sot-As” w Wejherowie, postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od środków transportowych za lata: 2007, 2008, 2009, 2010 i 2011 r.

W konsekwencji, po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym, dnia 5 maja 2011 r. Prezydent Miasta Wejherowa wydał decyzję (znak: WF-PO.3124.3.2.2011.AC.2007), którą orzekł o określeniu wobec Pani Marzeny Biernackiej, prowadzącej działalność gospodarczą pod nazwą PHU „Sot-As” w Wejherowie, wysokości zobowiązania w podatku od środków transportowych na 2007 r. w łącznej kwocie 3.312,00 zł. za następujące środki transportowe: 1/ autobus „Sanos S14”, nr rej. GWE 6P20, rok prod. 1987 o dmc 15 ton, liczbie miejsc 53, w wysokości 1.563,00 zł. (za okres od 01.01.2007 r. do 01.10.2007 r.); 2/ przyczepa „SANOK”, nr rej. GWE 46PH, rok prod. 1983 o dmc zespołu pojazdów – 10,1 ton, w wysokości 1.280,00 zł.; 3/ autobus „IVECO UNIC 700 H 20”, nr rej. GWE 44U1, rok prod. 1989 o dmc 18 ton, liczbie miejsc 47, w wysokości 469,00 zł. (za okres od 01.10.2007 r. do 31.12.2007 r.). W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy wyjaśnił, że ww. pojazdy nie stanowią na podstawie art.12 ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przedmiotu zwolnienia od podatku od środków transportowych, gdyż nie można ich uznać za pojazdy specjalne w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym (art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym oraz tab.3 zał.4 do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 r. w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach). Organ wskazał, iż z treści dowodów rejestracyjnych przedmiotowych pojazdów (a więc dokumentów urzędowych w rozumieniu art.194 §1 Ordynacji podatkowej) oraz wyjaśnień organu rejestrującego (Starosty Wejherowskiego), uzyskanych w toku postępowania, nie wynika, by pojazdy te były zakwalifikowane do „pojazdów specjalistycznych”. Kwestię ustalenia jakiego rodzaju jest dany środek transportowy rozstrzyga

starosta, jako organ rejestrujący pojazdy, opierając się przede wszystkim na danych wynikających z dowodu rejestracyjnego oraz stosując kwalifikację pojazdu wynikającą z zał.4 do ww. rozporządzenia. Organ wskazał, że zał.1 do ww. rozporządzenia zawiera instrukcję w sprawie rejestracji pojazdów i zgodnie z §11 tego załącznika, w dowodzie rejestracyjnym wpisuje się rodzaj pojazdu zgodnie z klasyfikacją. Wpis w dowodzie rejestracyjnym pojazdu ma zatem charakter konstytutywny, co oznacza, że jego treść ma istotne znaczenie z punktu widzenia kwalifikowania pojazdu, jako określonego rodzaju środka transportowego, stanowiącego przedmiot opodatkowania podatkiem od środków transportowych. W ocenie organu podatkowego samo przystosowanie pojazdu do nauki jazdy nie wpływa na zmianę jego rodzaju, tak więc nie stanowi przesłanki do zwolnienia tych przedmiotów z opodatkowania podatkiem od środków transportowych. Ponadto, organ podatkowy nie posiada uprawnień do samodzielnej zmiany kwalifikacji pojazdu do określonej grupy. Jeżeli zatem Podatnik kwestionuje zapisy dotyczące danego środka transportowego wynikające z dowodu rejestracyjnego, to powinien dążyć do wszczęcia postępowania zmierzającego do uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji w organie, który wydał dowód rejestracyjny. W prowadzonym postępowaniu wymiarowym podważenie zapisów znajdujących się w dowodzie rejestracyjnym jest niemożliwe.

Od powyższej decyzji, pismem z dnia 16 maja 2011 r. Pani Marzena Biernacka – reprezentowana przez Pana Krzysztofa Matłosa - złożyła odwołanie, w którym wnosi o uchylenie zaskarżonej decyzji i stwierdzenie nadpłaty podatku od środków transportowych za niniejszy rok podatkowy zgodnie z przedłożoną korektą deklaracji. W ocenie Strony opodatkowane pojazdy należy zaliczyć do kategorii „pojazdów specjalnych” w rozumieniu art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym. Podstawowym kryterium pozwalającym zaliczyć dany pojazd do kategorii pojazdów specjalnych jest wykonywanie specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia, dlatego też nie każdy pojazd może być wykorzystywany do nauki jazdy, ale tylko taki, który spełnia określone wymagania techniczne. Strona podnosi nadto, że na podstawie art.81 ust.11 pkt 4 ustawy-Prawo o ruchu drogowym, pojazd do nauki jazdy podlega dodatkowemu i drobiazgowemu badaniu technicznemu. A zatem, skoro samochód ciężarowy służący do nauki jazdy podlega specjalnym reżimom zarówno w zakresie dodatkowego wyposażenia nadwozia, jak i dodatkowych badań technicznych, z punktu widzenia funkcji, jaka ma pełnić, to należy przyjąć, że jest to „pojazd specjalny”, którego istotnym elementem jest przecież przeznaczenie do wykonywania specjalnej funkcji. Należy rozróżnić konstrukcyjne przeznaczenie pojazdu, który jest samochodem ciężarowym od jego faktycznego wykorzystywania. O ile bowiem samochód ciężarowy przystosowany do nauki jazdy może służyć także przewożeniu ładunków, to jednak nie każdy samochód ciężarowy może być wykorzystywany do nauki jazdy (bez spełnienia dodatkowych warunków). Z drugiej strony, należy zauważyć, że wykorzystywanie pojazdu przeznaczonego do nauki jazdy, choć teoretycznie możliwe, stanowi istotne naruszenie prawa, z możliwością cofnięcia uprawnień do prowadzenia tej działalności włącznie, tak więc wykorzystywanie takich pojazdów jako „normalne” pojazdy objęte podatkiem od środków transportowych jest w praktyce niemożliwe. W ocenie Strony, rozpatrując niniejszą sprawę organ I instancji nie wyjaśnił, czy w dowodzie rejestracyjnym ww. pojazdów znajdowała się jakakolwiek adnotacja dotycząca określenia rodzaju pojazdu. W rzeczywistości, w rubryce „adnotacje” widnieje zapis, że pojazdy te są przystosowane do nauki jazdy („L”).

Rozpatrując sprawę w związku z wniesionym odwołaniem Kolegium zważyło, co następuje:

Zgodnie z art.8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwanej dalej „ustawą” opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają: 1/ samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton; 2/ samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton; 3/ ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton; 4/ ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton; 5/ przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego; 6/ przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego; 7/ autobusy.

Zgodnie z art.9 ust.1 ustawy obowiązek podatkowy w podatku od środków transportowych co do zasady ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych, przy czym w przypadku zmiany właściciela środka transportowego zarejestrowanego, obowiązek podatkowy ciąży na poprzednim właścicielu do końca miesiąca, w którym nastąpiło przeniesienie własności (art.9 ust.3 ustawy). W myśl art.9 ust.4 ustawy obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty. Obowiązek podatkowy powstaje także od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu, przy czym zarejestrowanie środka transportowego oznacza jego rejestrację, z wyjątkiem rejestracji czasowej, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym (art.9 ust.4a i 4b ustawy). W myśl natomiast art.9 ust.5 ustawy obowiązek podatkowy wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono.

Zgodnie z art.10 ustawy rada gminy określa, w drodze uchwały, wysokość stawek podatku od środków transportowych, z tym że roczna stawka podatku od jednego środka transportowego nie może przekroczyć określonych ustawowo stawek dla poszczególnych typów pojazdów. W myśl natomiast art.11 ust.1 ustawy podatek od środków transportowych, co do zasady, jest płatny w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku.

W art.12 ustawy ustawodawca przewidział natomiast przypadki, w których środki transportowe (pojazdy) podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od środków transportowych. W ust.1 pkt 2 ww. przepisu wskazano, że zwolnieniu od podatku od środków transportowych podlegają: 1/ środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne; 2/ pojazdy specjalne; 3/ pojazdy używane do celów specjalnych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji legalnej pojęć użytych przez ustawodawcę w powołanym przepisie ani też nie odsyła bezpośrednio do rozumienia tych pojęć na gruncie

innych obowiązujących aktów pranych. W tym stanie rzeczy - w ocenie Kolegium - należy odwołać się do wykładni systemowej i treść ww. pojęć odszukać w oparciu o ich znaczenie obowiązującym systemie prawa, a w szczególności w oparciu o treść ustawy, która używa ww. pojęć, tj. ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j.: Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz.908 z późn. zm.). W zakresie obejmującym sporną kwestię powołać należy definicję pojęć: „pojazd używany do celów specjalnych” oraz „pojazd specjalny”. I tak, wg legalnej definicji „pojazd używany do celów specjalnych” to pojazd samochodowy przystosowany w sposób szczególny do przewozu osób lub ładunków, używany przez Siły Zbrojne Rzeczypospolitej Polskiej, Policję, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencję Wywiadu, Służbę Kontrwywiadu Wojskowego, Służbę Wywiadu Wojskowego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Straż Graniczną, kontrolę skarbową, Służbę Celną, jednostki ochrony przeciwpożarowej, Inspekcję Transportu Drogowego i Służbę Więzienną (art.2 pkt 37 ustawy-Prawo o ruchu drogowym). Z kolei, pod pojęciem „pojazdu specjalnego” na gruncie przepisów ustawy-Prawo o ruchu drogowym, należy rozumieć każdy pojazd samochodowy lub przyczepę przeznaczone do wykonywania specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia; w pojeździe tym mogą być przewożone osoby i rzeczy związane z wykonywaniem tej funkcji (art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym).

W oparciu o treść przytoczonych powyżej definicji z pewnością należy stwierdzić, że pojazd przeznaczony do nauki jazdy nie jest pojazdem należącym do kategorii „pojazdów używanych do celów specjalnych”. Rozważenia zatem wymaga, czy taki pojazd stanowi „pojazd specjalny” czyli pojazd przeznaczony do wykonywania specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia.

W rozpoznawanej sprawie organ podatkowy I instancji uznał, iż o tym, czy dany pojazd stanowi „pojazd specjalny” w rozumieniu ustawy - Prawo o ruchu drogowym (a w konsekwencji także w rozumieniu ustawy podatkowej) rozstrzyga starosta (organ rejestrujący) dokonując klasyfikacji pojazdu w postępowaniu rejestracyjnym (wydając dowód rejestracyjny). Okoliczność faktycznego przystosowania pojazdu do określonej funkcji i jej wykonywania (tutaj: nauki jazdy) nie ma w ocenie organu I instancji wpływu na zmianę jego rodzaju (decydujące znaczenie ma zapis w dowodzie rejestracyjnym) i nie może stanowić o możliwości zastosowania do takiego pojazdu zwolnienia określonego w art.12 ust.1 pkt 2 ustawy. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w doktrynie oraz w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (zob. L.Etel, S.Presnarowicz, G.Dudar, *Podatki lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, W-wa 2008, s.387-388; wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Lu 625/09, LEX nr 575100; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2009 r., I SA/OI 385/09, LEX nr 517735; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 lipca 2009 r., I SA/Bk 195/09, LEX nr 510503).

Kolegium - w składzie orzekającym w niniejszej sprawie - nie aprobuje powyższego poglądu. Należy wskazać, iż w orzecznictwie sądownoadministracyjnym ukształtowała się - zapoczątkowana wyrokiem WSA w Lublinie z dnia 5 grudnia 2007 r. (I SA/Lu 533/07, LEX nr 494834) - linia orzecznicza, zgodnie z którą o tym, czy dany pojazd korzysta ze zwolnienia od podatku od środków transportowych jako „pojazd specjalny” na podstawie art.12 ust.1 pkt 2 ustawy decyduje wyłącznie to, czy (faktycznie) spełnia przesłanki określone w definicji zamieszczonej w art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym, a nie to, jaki zapis klasyfikacyjny został zamieszczony w jego dowodzie rejestracyjnym. Wskazany pogląd dominuje aktualnie w orzecznictwie

zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak też Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 września 2011 r., I SA/Gd 204/11, *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 maja 2011 r., I SA/Rz 110/11, LEX nr 795591; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2011 r., II FSK 1820/09, *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych*; wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2011 r., II FSK 1914/09, *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych*; wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2011 r., II FSK 1599/09, *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych*). Wg tego poglądu istotnym (decydującym) elementem dla uznania istnienia tego typu pojazdu jest wyłącznie jego przeznaczenie czyli wykonywanie specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia. Innymi słowy, pojazd taki musi spełniać określone – konieczne z uwagi na jego przystosowanie (przeznaczenie) do wykonywania „specjalnej” funkcji – wymagania techniczne.

Z przepisu art.81 ust.11 pkt 4 ustawy-Prawo o ruchu drogowym wynika, iż pojazd do nauki jazdy podlega dodatkowemu badaniu technicznemu. Minister Infrastruktury wydał w tym zakresie rozporządzenie z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie zakresu i sposobu przeprowadzania badań technicznych pojazdów oraz wzorów dokumentów stosowanych przy tych badaniach (Dz.U. Nr 227, poz.2250 z późn. zm.). Jak wynika z §3 ust.1 pkt 10 tego aktu wykonawczego, zakres badania technicznego w tego rodzaju pojazdach obejmuje, w odniesieniu do badania dodatkowego i okresowego: 1/ zakres określony w pkt 1, czyli okresowe sprawdzenie i ocenę: a/ prawidłowości działania poszczególnych zespołów i układów pojazdu, zwłaszcza pod względem bezpieczeństwa jazdy i ochrony środowiska; b/ spełniania warunków dodatkowych dla niektórych pojazdów określonych w ustawie i w rozporządzeniu o warunkach technicznych. Z kolei rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 31 grudnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych pojazdów oraz zakresu ich niezbędnego wyposażenia (Dz.U. z 2003 r. Nr 32, poz. 262 z późn. zm.) w §43 zawiera regulację, w myśl której pojazd silnikowy przeznaczony do nauki jazdy i egzaminowania, z zastrzeżeniem ust.2, powinien być wyposażony w: 1/ przyrząd kontrolny - tachograf samochodowy; przepis stosuje się do pojazdów wymienionych w ust.4 pkt 5-8 i 11; czyli między innymi samochodów ciężarowych w zakresie danej kategorii prawa jazdy: C i C1 oraz autobusów w kategorii: D i D1; 2/ układ hamulcowy posiadający urządzenia przeciwblokujące koła jezdne; przepis stosuje się do pojazdów wymienionych w ust. 4 pkt 5-8 i 11, czyli między innymi samochodów ciężarowych w zakresie danej kategorii prawa jazdy: C i C1 oraz autobusów w kategorii: D i D1; 3/ dodatkowy pedał hamulca roboczego, który umożliwia przejęcie sterowania układem hamulcowym; 4/ dodatkowe lusterka zewnętrzne: prawe i lewe; 5/ dodatkowe lusterko wewnętrzne; 6/ ogrzewaną tylną szybę; przepis stosuje się do samochodu osobowego; 7/ apteczkę doraźnej pomocy; 8/ ogumione koło zapasowe. W ust.4, w punktach 5-8 tego przepisu zawarto nadto dodatkowe wymogi, jakim winny odpowiadać samochody ciężarowe i autobusy przeznaczone do nauki jazdy i egzaminowania w zakresie danej kategorii prawa jazdy: C i C1 oraz D i D1. W świetle powołanych wyżej przepisów wskazać należy, że istotnym elementem pojazdu specjalnego jest przeznaczenie pojazdu, które określono od strony pozytywnej. Chodzi zatem o takie pojazdy, w których ze względu na to, że przeznaczone są do wykonywania specjalnej funkcji, konieczne staje się dostosowanie nadwozia lub posiadanie specjalnego wyposażenia. Samochód ciężarowy lub autobus służący do nauki jazdy, podlega specjalnym reżimom zarówno w zakresie dodatkowego wyposażenia nadwozia, jak i dodatkowych badań technicznych, z punktu widzenia funkcji, jaką ma pełnić. Tą jest niewatpliwie nauka jazdy. Biorąc powyższe pod uwagę, należy rozróżnić konstrukcyjne przeznaczenie pojazdu, który jest samochodem ciężarowym/autobusem od jego faktycznego jego wykorzystywania. O ile bowiem samochód ciężarowy/autobus przystosowany do nauki

jazdy może służyć także przewożeniu ładunków/pasażerów, to jednak nie każdy samochód ciężarowy/autobus może być wykorzystany do nauki jazdy. Bez spełnienia dodatkowych warunków, o których była wyżej mowa jest to zupełnie niemożliwe.

Zwrócić trzeba uwagę, iż również przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 27 października 2005 r. w sprawie szkolenia, egzaminowania i uzyskiwania uprawnień przez kierujących pojazdami, instruktorów i egzaminatorów (Dz.U. Nr 217, poz.1834 z późn. zm.) posługują się pojęciem pojazdu przystosowanego do nauki jazdy, spełniającego wymagania określone w przepisach w sprawie warunków technicznych pojazdów oraz zakresu ich niezbędnego wyposażenia - w zakresie każdej z kategorii prawa jazdy określonej w zaświadczeniu o wpisie do rejestru działalności regulowanej będącej zakresem szkolenia (§3 ust.1 pkt 3).

W powołanych orzeczeniach Sądy wskazały, że uznanie przez organy podatkowe, iż ustalenie rodzaju, przeznaczenia i funkcji środka transportowego należy do organu rejestrującego pojazdy należy uznać za pozbawione oparcia w obowiązujących przepisach prawa. Oceniając jaki to przepis nakazuje (lub daje uprawnienie) organowi rejestrującemu pojazdy rozstrzygnięcie o tym, czy rejestrowany pojazd zalicza się do kategorii specjalnych w rozumieniu art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym należy stwierdzić, iż brak takiego przepisu w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z 27 września 2003 r. w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (t.j.: Dz.U. z 2007 Nr 137, poz.968 z późn. zm.), jak i w rozporządzeniu tegoż Ministra z 22 lipca 2002 r. w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów (t.j.: Dz.U. z 2007 r. Nr 186, poz.1322). Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, Obrony Narodowej, Finansów oraz Sprawiedliwości z dnia 24 listopada 2004 r. w sprawie warunków technicznych pojazdów specjalnych (Dz.U. Nr 262, poz.2615) uwzględniało zgodnie z wolą ustawodawcy (art.66 ust.7 i ust.8 pkt 4 ustaw-Prawo o ruchu drogowym) przeznaczenie pojazdów oraz sposób ich wykorzystania. Podkreślić tutaj trzeba, iż we wzorze decyzji o rejestracji pojazdu stanowiącym załącznik do cyt. wyżej rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 r. nie przewidziano odrębnego oznaczenia dla pojazdów specjalnych. Wobec powyższego nie sposób przyjąć, że o rodzaju pojazdu decyduje wpis w dowodzie rejestracyjnym. O tym, czy pojazd korzysta ze zwolnienia od podatku od środków transportowych, jako pojazd specjalny na podstawie art.12 ust.1 pkt 2 ustawy decyduje wyłącznie to, czy mieści się on w definicji zamieszczonej w art.2 pkt 36 ustawy-Prawo o ruchu drogowym. Ta okoliczność powinna być ustalona przy zachowaniu reguł postępowania dowodowego przez organ podatkowy.

W orzeczeniach Sądów administracyjnych zwraca się również uwagę, że sam fakt, iż w dowodzie rejestracyjnym określony pojazd został oznaczony jako np. „samochód ciężarowy” (a nie „pojazd specjalny”) nie wyklucza w istocie uznania go za pojazd specjalny, gdyż przeciwieństwem określenia „samochodu ciężarowego” jest określenie „samochód osobowy”, a każdy z nich może być pojazdem specjalnym. W wyroku z dnia 1 grudnia 2010 r. (I SA/Gł 734/10, *Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych*) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zwrócił uwagę na fakt, iż o przystosowania pojazdu do nauki jazdy może świadczyć zamieszczony został w rubryce „adnotacje” wpis – „L”, co oznacza, że pojazd ten jest przystosowany do nauki jazdy lub egzaminu państwowego (zgodnie z §11 pkt 30 lit.f/ załącznika nr 1 „Instrukcja w sprawie rejestracji pojazdów” do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 27 września 2003 r. w sprawie

szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach; t.j.: Dz.U. z 2007 Nr 137, poz.968 z późn. zm.).

W zgromadzonym materiale dowodowym znajdują się kopie dowodów rejestracyjnych pojazdów stanowiących przedmiot opodatkowania w przedmiotowej sprawie: przyczepy „SANOK” o nr rej. GWE 46PH oraz autobusu „IVECO UNIC 700 H 20” o nr rej. GWE 44U1. W dowodach tych w pozycji „adnotacje urzędowe” widnieje zapis w postaci litery „L”. Oznacza to, że przedmiotowe pojazdy są przystosowane do nauki jazdy, a zatem w świetle zaprezentowanych powyżej wyjaśnień należy uznać je za pojazdy specjalne, które na mocy art.12 ust.1 pkt 2 ustawy podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od środków transportowych. Brak jest natomiast kopii dowodu rejestracyjnego dotyczącego autobusu „Sanos S14”, nr rej. GWE 6P20, rok prod. 1987 o dmc 15 ton, liczbie miejsc 53, stanowiącego przedmiot opodatkowania w 2007 r. w okresie od stycznia do września. W tej sytuacji, w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy nie jest możliwe jednoznaczne ustalenie, czy pojazd ten był przystosowany do nauki jazdy (był pojazdem specjalnym), czy też nie był, a w konsekwencji nie jest możliwe stwierdzenie, czy pojazd ten podlegał opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych w 2007 r. czy korzystał ze zwolnienia podatkowego określonego w art.12 ust.1 pkt 2 ustawy. Okoliczność ta winna zostać zatem ustalona przez organ I instancji w toku ponownie prowadzonego postępowania wyjaśniającego w sprawie.

Mając powyższe na uwadze, Kolegium – działając na podstawie art.233 §2 Ordynacji podatkowej – postanowiło uchylić zaskarżoną decyzję w całości a sprawę przekazać do ponownego rozpatrzenia przez organ podatkowy I instancji, gdyż jej rozstrzygnięcie wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zasygnalizowanym zakresie.

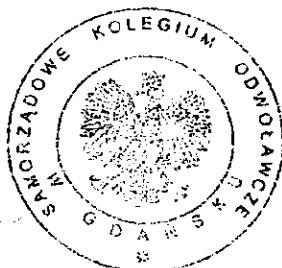
Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.

Niniejsza decyzja jest ostateczna w toku instancji.

Od niniejszej decyzji Strona – za pośrednictwem Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku (80-824 Gdańsk, ul. Podwale Przedmiejskie 30) - może w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia złożyć skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku pod zarzutem niezgodności decyzji z prawem.

Otrzymują:

1. Pan Krzysztof Matłosz - pełnomocnik
„BR Perfekta” Sp. z o.o.
ul. Pucka 12
84-200 Wejherowo.
2. Prezydent Miasta Wejherowa.
3. a/a.



Podpisy członków Kolegium:

1. _____
2. _____
3. _____