

Wyrok z dnia 9 listopada 2001 r.

III RN 194/01

Nie jest dopuszczalna zmiana danych określonych w świadectwie homologacji pojazdu (art. 68 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, Dz.U. Nr 98, poz. 602 ze zm. w związku z § 5 ust. 1 pkt 1 i § 55 rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 1 lutego 1993 r. w sprawie warunków technicznych i badań pojazdów, jednolity tekst: Dz.U. z 1996 r. Nr 155, poz. 772 ze zm.) w drodze wydania zaświadczenia o wyniku badań technicznych tego pojazdu (art. 66 Prawa o ruchu drogowym w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 i § 57 powołanego rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 listopada 2001 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlowo-Usługowego s.c. M. Zygmunta K. i spółka na decyzję Izby Skarbowej w R. w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za styczeń 1998 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 30 stycznia 2001 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 7 kwietnia 1999 r., wydaną na podstawie art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 8 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), określił i ustalił Przedsiębiorstwu Handlowo-Usługowemu M. s. c. - Zygmunt K. i S-ka w S. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za styczeń 1998 r. W uzasadnieniu tej decyzji Urząd Skarbowy podniósł, że w wyniku kontroli podatkowej stwierdzono, iż

podatnik w ewidencji zakupu „środki trwałe” uwzględnił fakturę VAT Nr 1/98 z dnia 22 stycznia 1998 r. na kwotę 55.132, 36 zł wystawioną przez Firmę Jolanta W. „Handel artykułami przemysłowymi, przystosowanie samochodów osobowych do przewozu towarów” w S., której przedmiotem była sprzedaż samochodu na rzecz PHM M. s. c. Z treści faktury wynika, że przedmiotem sprzedaży był samochód „Renault Mégane Scenic”: po pierwsze - o numerach: silnika - [...]; podwozia - [...]; rejestracji - [...]; oraz po drugie - o danych technicznych: rodzaj pojazdu - ciężarowy; rok produkcji - 1998; liczba miejsc - 2 lub 5; ładowność - 650 kg. Wyciąg świadectwa homologacji [...] stwierdza, że jest to samochód osobowy, zgodny z typem homologowanym, na który Minister Transportu i Gospodarki Morskiej wydał świadectwo homologacji z dnia 9 października 1996 r. Samochód ten w okresie od dnia 20 do 23 stycznia 1998 r. był przedmiotem kilku transakcji kupna-sprzedaży, jego rejestracji dokonano w dniu 21 stycznia 1998 r., a przekwalifikowania na ciężarowy w dniu 22 stycznia 1998 r. Przeróbki dokonane w samochodzie są niewielkie i polegają na zamontowaniu za fotelami przednimi dodatkowej przegrody z siatki metalowej w górnej części mocowanej w specjalnych gniazdach, przystosowanych fabrycznie do montażu takiej przegrody. Zdaniem Urzędu Skarbowego w S., okoliczności te wskazują na to, że dokonano „czynności pozornych” w celu uniknięcia zastosowania w danym wypadku art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, z wyjątkiem wypadków, gdy ich odprzedaż stanowi przedmiot działalności gospodarczej podatnika. W ocenie organu podatkowego, podatnik dokonując odliczenia naruszył art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług, w którym określone zostały zasady prowadzenia ewidencji dla potrzeb tego podatku – w danym wypadku naruszenie to polegało na zawyżeniu podatku naliczonego obniżającego podatek należny, co w konsekwencji spowodowało zawyżenie kwoty deklarowanego zwrotu. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 27 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, urząd skarbowy określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie w wysokości 30% kwoty zniżenia tego zobowiązania. Następnie, w wyniku postępowania odwoławczego, Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 12 lipca 1999 r. wydaną na podstawie art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy

o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 165, poz. 1024 ze zm. – powoływanego nadal jako: rozporządzenie Ministra Finansów z 1997 r.) utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego w S. W uzasadnieniu tej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła w szczególności, że dokonane przeróbki samochodu nabytego przez podatnika nie powodują zmiany klasyfikacji samochodu. Samochód ten, zgodnie z homologacją, został zakupiony przez pierwszego nabywcę - importera jako samochód osobowy; dopiero drugi nabywca tego samochodu dokonał w nim zmian polegających na zamontowaniu przegrody metalowej za przednimi fotelami i uzyskał zaświadczenie ze stacji kontroli pojazdów o dopuszczeniu tego pojazdu do ruchu jako samochodu ciężarowo-osobowego, po czym sprzedał samochód podatnikowi – PHU M. s. c. Izba Skarbowa uznała, że dokonane czynności miały charakter „pozorny” i zmierzały do zmiany kwalifikacji pojazdu i jego rodzaju, a więc prowadziły w istocie do ominięcia ograniczeń wynikających z art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Izba Skarbowa stanęła na stanowisku, że skoro ze znajdujących się w aktach sprawy fotokopii faktur [...] z dnia 20 stycznia 1998 r. w powiązaniu ze świadectwem homologacji [...] jednoznacznie wynika, że zakupiony przez podatnika pojazd był samochodem osobowym, to dokonane w nim przeróbki, a w ich konsekwencji także wpis w dowodzie rejestracyjnym pojazdu, nie mogą mieć znaczenia z punktu widzenia zwrotu podatku. Organ podatkowy stoi bowiem na stanowisku, że dowód rejestracyjny pojazdu jest dokumentem dopuszczającym pojazd do ruchu, natomiast nie może stanowić podstawy dla określenia rodzaju oraz typu pojazdu dla celów podatkowych. Z ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. Nr 98, poz. 602 ze zm.) wynika bowiem, że dowód rejestracyjny jest dokumentem stwierdzającym dopuszczenie pojazdu do ruchu (art. 1 i art. 71 tej ustawy), natomiast o typie pojazdu decyduje świadectwo homologacji (art. 68 ust. 1 tej ustawy). I dlatego, w razie zmiany warunków stanowiących podstawę do wydania świadectwa homologacji producent lub importer jest obowiązany uzyskać nowe świadectwo homologacji na dany typ pojazdu, przedmiot wyposażenia lub część. Izba Skarbowa uznała, że w danym wypadku ma zastosowanie § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z 1997 r., który stanowi, że gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 KC, faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku naliczonego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 30 stycznia 2001 r. [...] oddalił skargę podatnika – PHU M. s. c. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 12 lipca 1999 r. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podniósł w szczególności, że dla oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji podatkowej, obok trafnego uzasadnienia tej decyzji przez Izbę Skarbową, miała znaczenie także treść uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2000 r. (OPK 17/00 – ONSA 2001 nr 2, poz. 62), wedle której z art. 68 ust. 9, art. 72 ust. 1 pkt 3 i art. 78 ust. 2 pkt 2 Prawa o ruchu drogowym oraz z § 14 ust. 2 rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 19 czerwca 1999 r. w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów (Dz.U. Nr 59, poz. 632 ze zm.) wynika, że warunkiem dokonania zmiany w dowodzie rejestracyjnym rodzaju i przeznaczenia pojazdu (z samochodu osobowego na tzw. samochód ciężarowy specjalizowany) jest dołączenie nowego świadectwa homologacji na dany typ pojazdu.

Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 20 września 2001 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 30 stycznia 2001 r. [...], któremu zarzucił rażące naruszenie: Po pierwsze – art. 68 ust. 9, art. 72 ust. 1 pkt 3, art. 78 ust. 2 pkt 2 Prawa o ruchu drogowym, a to „przez nieuzasadnione przyjęcie, że warunkiem dokonania zmiany w dowodzie rejestracyjnym rodzaju (przeznaczenia) pojazdu, z samochodu osobowego na ciężarowy jest dołączenie nowego świadectwa homologacji na zmieniony rodzaj pojazdu”. Podejmując zaskarżone rozstrzygnięcie, Naczelny Sąd Administracyjny kierował się bowiem treścią uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2000 r. (OPK 17/00 – ONSA 2001 nr 2 poz. 62), która została podjęta w nawiązaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 27 lipca 1999 r. Równocześnie w rewizji nadzwyczajnej zwrócono uwagę na to, że Naczelny Sąd Administracyjny uznał: „iż zmian rodzaju pojazdu z samochodu osobowego na ciężarowy nie można w żadnym razie traktować mniej rygorystycznie niż określonego w art. 68 ust. 9 Prawa o ruchu drogowym obowiązku uzyskania nowego świadectwa homologacji przy zmianie przedmiotu wyposażenia lub części pojazdu, na przykład lampki kierunkowskazu (§ 3 pkt 8 rozporządzenia z dnia 7 października 1999 r.)”. Tymczasem, jak wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej, odmienne stanowisko w tej kwestii zajął Minister Transportu i Gospodarki Morskiej w skierowanym do Rzecznika Praw Obywatelskich piśmie z dnia 29 sierpnia 2001 r. [...], w którym

stwierdził on, że: „obowiązujące przepisy ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (...) oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy nie wymagają, aby podmiot dokonujący przeróbki używanego samochodu powodującej zmianę jego rodzaju (przeznaczenia) zobowiązany był do uzyskiwania kolejnego świadectwa homologacji na nowy rodzaj pojazdu, gdyż wystarczające jest zaświadczenie ze stacji kontroli pojazdów o dopuszczeniu pojazdu do ruchu”. Zdaniem Ministra, zgodnie z art. 78 ust. 2 ustawy Prawo o ruchu drogowym, właściciel pojazdu zarejestrowanego obowiązany jest do zawiadomienia starosty w terminie 30 dni o zmianie stanu faktycznego wymagającej zmiany danych zamieszczonych w dowodzie rejestracyjnym. „Dokumentem potwierdzającym, że używany pojazd odpowiada warunkom technicznym jest zaświadczenie z badania technicznego pojazdu, wystawione przez upoważnioną stację kontroli pojazdów na podstawie § 3 pkt 4 lit. d rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 7. 09. 1999 r.”. Co więcej, Minister Transportu i Gospodarki Morskiej jest zdania, że: „obowiązujące przepisy Prawa o ruchu drogowym wyraźnie rozdzielają obowiązki producenta i importera od obowiązków właściciela. Na producencie i importerze ciąży, z mocy art. 68, obowiązek uzyskania świadectwa homologacji nowego typu pojazdu oraz przedmiotów ich wyposażenia lub części, następnie zobowiązany jest wydać dla każdego nowego pojazdu wyciąg ze świadectwa homologacji i przekazać go właścicielowi samochodu. Właściciel zaś posługuje się wyciągiem ze świadectwa homologacji, ale tylko w przypadku pojazdów nowych i zgodnie z art. 72 przedstawia go w organie rejestracyjnym celem dokonania rejestracji pojazdu. Po rejestracji jednak stan techniczny pojazdu oraz jego kontrola nadzorowana jest przez system okresowych i dodatkowych badań technicznych (art. 81). Zdaniem Ministra Transportu nie ma żadnych prawnych przeszkód dla przebudowy samochodów osobowych na ciężarowe oraz produkowania samochodów ciężarowych i osobowych na nadwoziu samochodu osobowego, ponieważ zgodnie z art. 2 Prawa o ruchu drogowym samochód osobowy i ciężarowy zaliczane są do jednej grupy pojazdów ciężarowych. Rzecznik Praw Obywatelskich podzielił w tym względzie pogląd prawny Ministra Transportu, który – w opinii Rzecznika – zgodny jest z dyspozycją art. 66 ust. 1 oraz art. 71 ust. 1 pkt 3 Prawa o ruchu drogowym. W rewizji nadzwyczajnej podniesiono przy tym równocześnie, że to: „Jakie dokumenty należało przedstawić przy rejestracji pojazdu określało rozporządzenie Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 14. 04. 1993 r. w sprawie rejestracji, ewidencji i oznaczania pojazdów (Dz.U. Nr 37, poz. 164 ze zm.), obowiązu-

jące w dacie nabycia przez podatnika samochodu będącego przedmiotem sporu w sprawie. Przepis art. 78 ust. 2 pkt 2 ustawy o ruchu drogowym zobowiązuje natomiast właściciela pojazdu zarejestrowanego do zawiadomienia właściwego starosty o zmianie stanu faktycznego wymagającego zmiany danych zamieszczonych w dowodzie rejestracyjnym”. W opinii Rzecznika Praw Obywatelskich, zmiany dokonane w samochodzie zakupionym przez Spółkę M. mieściły się w zakresie upoważnienia wynikającego z przepisów § 57 ust. 1 oraz ust. 3 pkt 2 lit. h rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 1 lutego 1993 r. w sprawie warunków technicznych i badań pojazdów (jednolity tekst: Dz.U. z 1996 r. Nr 155, poz. 772 ze zm.), a organ dokonujący rejestracji tego pojazdu „upoważniony był do dokonania w dowodzie rejestracyjnym pojazdu zmiany jego rodzaju i przeznaczenia z samochodu osobowego na samochód ciężarowy, mając za podstawę zawiadomienie właściciela o dokonanych zmianach oraz opis zmian dokonanych w samochodzie wraz z zaświadczeniem stacji kontroli pojazdów o spełnianiu przez pojazd wymaganych warunków technicznych. Ten zakres zmian, jaki został faktycznie w pojeździe dokonany, mógł być zalegalizowany zaświadczeniem stacji kontroli pojazdów i na tej podstawie uwzględniony w dowodzie rejestracyjnym”.

Po drugie – art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 54 ust. 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z 1997 r., a to „przez przyjęcie, iż przeróbki samochodu nabytego przez podatnika miały charakter pozorny, skutkiem czego samochód ten jest pojazdem osobowym i podatnik nie uzyskał prawa do zastosowania obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego”. W uzasadnieniu tego zarzutu w rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że: „nie ma żadnych dowodów, iż umowa sprzedaży samochodu była umową pozorną. Tak więc od dnia zakupu wspólnicy s. c. M. eksploatowali pojazd ciężarowo-osobowy przystosowany do charakteru ich działalności gospodarczej. Organy podatkowe nie są uprawnione do dokonywania oceny warunków technicznych pojazdów”. Natomiast rozstrzygające znaczenie dla ustalenia istnienia przesłanek dopuszczalności zastosowania art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług ma rodzaj i przeznaczenie samochodu w momencie nabycia przez podatnika pojazdu, jeżeli nabycie to jest udokumentowane wymaganą fakturą, na podstawie której - zgodnie z art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług - podatnik nabywa prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Tymczasem „organy podatkowe oceniły czynność nabycia przez Spółkę samochodu Renault Mégane Scenic jako czynność pozorną, której celem było obejście

prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia samochodu. (...) Twierdzenie to – przyjęte przez NSA – nie zostało potwierdzone jakimkolwiek dowodem. Taka ocena dowodowa dokonana przez NSA w sposób rażąco przekracza granice swobodnej oceny dowodów”, bowiem jest faktem bezspornym, że: „spółka M. nabyła w drodze umowy kupna-sprzedaży samochód Renault Mégane Scenic już przerobiony przez poprzedniego właściciela na samochód ciężarowo-osobowy, co potwierdza nie tylko zakwestionowana przez organy skarbowe faktura VAT nr 1/98 z dnia 22 stycznia 1998 r., ale także inne dokumenty, którym organy podatkowe, kierując się swoją bezpodstawną oceną pozorności czynności prawnej i dokonaniem jej w celu obejścia prawa – odmówiły mocy dowodowej”.

Po trzecie – „przez nie wyjaśnienie wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności oraz przekroczenie granicy swobodnej oceny dowodów”, bowiem organy podatkowe dokonały niewłaściwej „oceny faktury VAT nr 1/98, dokumentującej zakup samochodu (jako ciężarowego) przez Spółkę M., a przede wszystkim dowodu rejestracyjnego samochodu, pomimo, iż spełnia on przesłanki art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej (...)”. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich świadczy to o tym, że: „Ocena materiału dowodowego dokonana przez organy podatkowe ma w tej sytuacji cechy oceny dowolnej. Także odwołanie się organów podatkowych i NSA do poglądu Głównego Urzędu Statystycznego i klasyfikacji SWW - wyrażonego w innej sprawie, bez analizy, czy pogląd ten mógł być przyrównany do stanu faktycznego w rozpoznawanej sprawie - potwierdza zarzut rewizji naruszenia przez Sąd przepisów postępowania”.

Po czwarte – „naruszenie zasad art. 328 § 2 KPC przez nie zamieszczenie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku podstawy faktycznej i prawnej rozstrzygnięcia, brak wyjaśnienia stanowiska sądu w istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy kwestiach oraz nie odniesienie się do wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktycznych i prawnych”. W rewizji nadzwyczajnej podkreślono w szczególności, że w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku: „Sąd ograniczył się do bardzo lakonicznego przedstawienia stanowiska organów podatkowych i ocenił je, jako zgodne z obowiązującymi przepisami (bez wskazania jakimi), orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (nie wskazując na żadne przykłady) oraz uchwałą NSA z dnia 23. 10. 2000 r., sygn. akt: OPK 17/00. Następnie Sąd przytoczył w całości sentencję tej uchwały oraz stwierdził, iż uchwała ta znajduje zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, jakkolwiek rozporządzenie, o którym mowa wyżej z dnia 7 paździer-

nika 1999 r. weszło w życie z dniem 18 listopada 1999 r., a więc po wydaniu zaskarżonej decyzji, jednak używa identycznego nazewnictwa, jak ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. i obowiązujące przed nią akty prawne, nie odbiegając również od ich znaczenia w języku potocznym”. W opinii rewizji nadzwyczajnej, uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie czyni więc zadość standardom prawidłowo sporządzonego uzasadnienia, zgodnego z wymaganiami art. 328 § 2 KPC, który należy stosować odpowiednio także w odniesieniu do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 59 ustawy o NSA).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. W dacie podejmowanych przez podatnika czynności prawnych, czyli w styczniu 1998 r. (w okresie pomiędzy 20 a 23 stycznia 1998 r.), które w rozpoznawanej sprawie były naprzód przedmiotem oceny prawnej dokonanej w decyzjach organów podatkowych, a następnie także w zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, obowiązywał następujący stan prawny. Art. 1 ust. 1 Prawa o ruchu drogowym, określający zakres przedmiotowy obowiązywania tej ustawy, stanowił między innymi, że ustawa ta reguluje także warunki dopuszczania pojazdów do ruchu na drogach publicznych. Z kolei, zgodnie z art. 68 ust. 1 Prawa o ruchu drogowym, producent lub importer nowego typu pojazdu samochodowego był obowiązany uzyskać na taki pojazd świadectwo homologacji, wydane przez Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej; przy czym, wedle ustawy, za producenta: „uważa się również podmiot dokonujący montażu lub zabudowy pojazdów” (art. 68 ust. 2 Prawa o ruchu drogowym). I wreszcie, stosownie do jednoznacznej dyspozycji art. 68 ust. 9 Prawa o ruchu drogowym: „w razie wprowadzenia zmian w typie pojazdu, przedmiocie wyposażenia lub części wpływających na zmianę warunków stanowiących podstawę wydania świadectwa homologacji, producent lub importer jest obowiązany uzyskać nowe świadectwo homologacji na dany typ pojazdu, przedmiot wyposażenia lub część”. Wprawdzie, stosownie do wyraźnej dyspozycji § 55 ust. 1 zdanie ostatnie obowiązującego wówczas rozporządzenia Ministra Transportu z 1993 r., obowiązek homologacji nie dotyczył „pojazdu wyprodukowanego lub sprowadzonego z zagranicy w ilości jednej sztuki rocznie”, tym niemniej przepis ten nie mógł stanowić podstawy prawnej rozstrzygnięcia w rozpoznawanej sprawie, bowiem, jak trafnie podniesiono także w uzasadnieniu

uchwały składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2000 r. (OPK 17/00 – ONSA 2001 nr 2 poz. 62): „art. 58 ust. 1 pkt 1 i art. 67 pkt 1 ustawy z dnia 1 lutego 1983 r., na podstawie których wydano to rozporządzenie, nie zawierały upoważnienia do wprowadzenia takich zwolnień, lecz tylko do określenia warunków i trybu uzyskiwania i cofania świadectw homologacji. Również w art. 67 ust. 13 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. nie było upoważnienia do wprowadzenia przez Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej wyjątków od zasady uzyskiwania świadectwa homologacji przy produkcji i imporcie nowego typu pojazdu, przedmiotów wyposażenia i części oraz w wypadku zmian objętych art. 68 ust. 9”. Równocześnie art. 72 ust. 1 pkt 3 Prawa o ruchu drogowym, określający wyłącznie prawne przesłanki rejestracji pojazdu i w tym zakresie stanowiący, że może być ona dokonana między innymi także na podstawie „wyciągu ze świadectwa homologacji albo odpisu decyzji zwalniającej pojazd z homologacji lub zaświadczenia o pozytywnym wyniku badania technicznego pojazdu, jeżeli są wymagane”, w żadnym razie nie daje podstaw do równorzędnego traktowania dwóch różnych rodzajów badań i potwierdzających ich wyniki dokumentów: z jednej strony – tzw. „badań homologacyjnych”, mających na celu między innymi także określenie „rodzaju pojazdu”, a stanowiących podstawę dla wydania „świadectwa homologacji” (art. 68 Prawa o ruchu drogowym w związku z § 5 ust. 1 pkt 1 i § 55 rozporządzenia Ministra Transportu z 1993 r.); a z drugiej strony – tzw. „badań technicznych pojazdu”, stanowiących podstawę do wydania „zaświadczenia o wyniku badania technicznego pojazdu” (art. 66 Prawa o ruchu drogowym w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 i § 57 rozporządzenia Ministra Transportu z 1993 r.), których celem jedynie wyjątkowo może być ewentualne także określenie danych objętych „świadectwem homologacji” – może mieć to miejsce wówczas, gdy pojazd w ogóle nie posiada świadectwa homologacji (art. 68 ust. 10 i ust. 11 oraz art. 72 ust. 1 pkt 3 Prawa o ruchu drogowym w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 lit. a rozporządzenia Ministra Transportu z 1993 r.). Natomiast w żadnym wypadku nie jest dopuszczalna zmiana danych określonych w „świadectwie homologacji” pojazdu w drodze wydania „zaświadczenia o wyniku badań technicznych” tego pojazdu. Jeżeli więc rejestracji pojazdu dokonuje się zasadniczo na podstawie licznych dokumentów wskazanych w art. 72 Prawa o ruchu drogowym, przy czym w art. 72 ust. 1 pkt 3 Prawa o ruchu drogowym ustawodawca użył w tym kontekście łącznika „lub”, to uczynił to z tej przyczyny, że jakkolwiek do dokumentu rejestracji pojazdu powinny być wpisane również stosowne dane (informacje) wynikające zarówno ze „świa-

dektwa homologacji” pojazdu, jak i z „zaświadczenia o pozytywnym wyniku badania technicznego pojazdu”, to jednak w wypadku, gdy wydana zostanie decyzja zwalniająca w konkretnym wypadku pojazd z obowiązku uzyskania „świadectwa homologacji” (art. 72 ust. 1 pkt 3 Prawa o ruchu drogowym), a także w sytuacji, gdy przepisy o obowiązku homologacji nie dotyczą określonego pojazdu (art. 72 ust. 2 w związku z art. 68 ust. 12 Prawa o ruchu drogowym), można dokonać rejestracji pojazdu pomimo braku „świadectw homologacji”.

W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem to, że: po pierwsze – podatnik nabył pojazd, który nie był zwolniony z obowiązku homologacji; po drugie – w „wyciągu ze świadectwa homologacji” nabytego przez podatnika pojazdu stwierdza się, że podatnik nabył: „samochód osobowy” typu „Renault Mégane Scenic, JADF05”; po trzecie – następnie, we wnętrzu tego pojazdu – „samochodu osobowego” zainstalowana została przegroda z siatki metalowej, która faktycznie umożliwiła jego użytkowanie jako samochodu „ciężarowo-osobowego”, jednakże po dokonaniu tej zmiany samochód ten nie został poddany ponownej homologacji, a więc nie została dokonana zmiana „świadectwa homologacji” tego pojazdu, a to oznacza, że w świetle obowiązujących przepisów prawnych pojazd ten nadal musi być traktowany jako „samochód osobowy”. Dlatego, skoro – stosownie do dyspozycji art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług – obniżenie kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego „nie stosuje się do nabywanych przez podatnika (...) samochodów osobowych”, także w rozpoznawanej sprawie podatnik nie mógł skorzystać ze zwrotu różnicy podatku należnego, bowiem dla oceny prawnej, czy nabył on „samochód osobowy” czy też „samochód ciężarowy”, rozstrzygające znaczenie ma w danym wypadku treść „świadectwa homologacyjnego” tego pojazdu, a nie treść „zaświadczenia o badaniu technicznym” tego pojazdu i nawiązująca do niej treść „umowy kupna-sprzedaży” tego pojazdu i towarzysząca jej faktura zakupu dokonanego przez podatnika. W tej sytuacji, podniesione w rewizji nadzwyczajnej wobec zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wszystkie inne zarzuty rażącego naruszenia prawa okazały się bezprzedmiotowe i nieuzasadnione.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego,

ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw
(Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====