Sygn. akt: KIO 1/23

WYROK

z dnia 20 stycznia 2023 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Bartosz Stankiewicz

Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 stycznia 2023 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 1 stycznia 2023 r. przez wykonawcę PLATON Szkolenia i Konferencje spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (do 31 grudnia 2022 r. Platon, Zarządzanie i Finanse spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) z siedzibą w Wysokiej przy ul. Chabrowej 39/7 (52-200 Wrocław) w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego PKP Polskie Linie Kolejowe spółka akcyjna z siedzibą w Warszawie przy ul. Targowej 74 (03-734 Warszawa)

orzeka:

1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty w postępowaniu, unieważnienie czynności odrzucenia oferty złożonej przez wykonawcę PLATON Szkolenia i Konferencje spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (do 31 grudnia 2022 r. Platon, Zarządzanie i Finanse spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) z siedzibą w Wysokiej oraz dokonanie ponownego badania i oceny ofert w postępowaniu.

2. Kosztami postępowania obciąża zamawiającego PKP Polskie Linie Kolejowe spółka akcyjna z siedzibą w Warszawie i:

2.1. zalicza na poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę PLATON Szkolenia i Konferencje spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Wysokiej tytułem wpisu od odwołania;

2.2. zasądza od zamawiającego PKP Polskie Linie Kolejowe spółka akcyjna z siedzibą w Warszawie na rzecz wykonawcy PLATON Szkolenia i Konferencje spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Wysokiej, kwotę w wysokości 18 600 zł gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty strony poniesione z tytułu uiszczenia wpisu od odwołania oraz zastępstwa procesowego.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 ze zm.) na niniejszy wyrok – w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie.

Przewodniczący: ……

Sygn. akt: KIO 1/23

U z a s a d n i e n i e

PKP Polskie Linie Kolejowe S.A. z siedzibą w Warszawie, zwana dalej: „zamawiającym” prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 ze zm.) zwanej dalej: „Pzp”, które ma charakter postępowania wykonawczego w ramach umowy ramowej nr 60/002/0004/22/R/O pn. Usługa logistyczna kursu kwalifikacyjnego na stanowisko dyżurny ruchu spośród pracowników posiadających egzamin kwalifikacyjny na stanowisko nastawniczy w Wałbrzychu (znak sprawy: ILG7.293.40.2022.d.5), zwane dalej „postępowaniem”.

Ogłoszenie o zamówieniu dotyczące postępowania w ramach, którego zawarto umowę ramową zostało opublikowane w dniu 28 grudnia 2021 r., natomiast zaproszenie do składania ofert w postępowaniu zamawiający przesłał wykonawcom w dniu 13 grudnia 2022 r.

Szacunkowa wartość zamówienia postępowania prowadzonego z celu zawarcia umowy ramowej, którego przedmiotem były usługi, przewyższała kwoty wskazane w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 3 ust. 3 Pzp.

W dniu 1 stycznia 2023 r. wykonawca PLATON Szkolenia i Konferencje Sp. z o.o. (do 31 grudnia 2022 r. Platon, Zarządzanie i Finanse Sp. z o.o.) z siedzibą w Wysokiej wniósł odwołanie od niezgodnej z przepisami Pzp, czynności zamawiającego polegającej na:

- odrzuceniu oferty odwołującego, która zawiera według zamawiającego błąd w obliczeniu ceny;
- naruszeniu zasady równego traktowania wykonawców ubiegających się o zamówienie publiczne.

W związku z powyższym odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

1) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp, przez jego błędne zastosowanie w przedmiotowym postępowaniu;

2) art. 16 pkt 1 Pzp, przez prowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób uchybiający zasadom równego traktowania wykonawców.

W związku z powyższym odwołujący wniósł o:

- uwzględnienie odwołania w całości;

- nakazanie zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru najkorzystniejszej oferty dokonanej w dniu 28 grudnia 2022 r.;

- unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego dokonanej w dniu 28 grudnia 2022 r.;

- nakazanie zamawiającemu przeprowadzenie czynności badania i oceny ofert, a także dokonania wyboru najkorzystniejszej oferty w przedmiotowym postępowaniu z uwzględnieniem oferty odwołującego;

- zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania odwoławczego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm określonych w stosownych przepisach.

Odwołujący wyjaśnił, że ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, wskazując, że zgodnie z treścią art. 314 ust. 1 pkt 3 Pzp, w przypadku gdy umowa ramowa została zawarta z większą liczbą wykonawców zamawiający udziela zamówień po przeprowadzeniu postępowania o udzielenie zamówienia, w przypadku gdy nie wszystkie warunki wykonania robót budowlanych, usług lub dostaw określono w umowie ramowej. Odwołujący podkreślił, iż to sam zamawiający wskazał powyższą podstawę prowadzenia postępowania wykonawczego w ramach zawartej uprzednio umowy ramowej, wobec czego – skoro środki ochrony prawnej przysługują wykonawcy na niezgodną z przepisami ustawy czynność zamawiającego, podjętą w postępowaniu o udzielenie zamówienia – to bezspornym jest iż w przedmiotowym postępowaniu wykonawca może z tychże środków skorzystać. Ponadto zamawiający w odpowiedzi na pytania wykonawców do umowy ramowej z dnia 14 stycznia 2022 r. potwierdził, że dla poszczególnych zamówień cząstkowych mają zastosowanie środki ochrony prawnej, o których mowa w art. 513 Pzp. Kolejną kwestią która według odwołującego wymagała wykazania był interes w złożeniu odwołania. Wynikało to w ocenie odwołującego z faktu, że jest on podmiotem który jest zainteresowany uzyskaniem przedmiotowego zamówienia, złożył ofertę która wg kryteriów oceny ofert powinna zostać najwyżej oceniona, a na skutek niezgodnych z przepisami Pzp czynności podejmowanych przez zamawiającego, oferta odwołującego nie może zostać wybrana jako najkorzystniejsza. W rezultacie powyższego odwołujący poniósł szkodę, gdyż nie ma możliwości dalszego ubiegania się o uzyskanie zamówienia, a w konsekwencji jego uzyskania i osiągnięcia zysku wynikającego ze zrealizowania przedmiotowego zamówienia publicznego. Jednocześnie odwołujący wskazał, że w przypadku gdyby zamawiający nie odrzucił jego oferty w przedmiotowym postępowaniu w sposób sprzeczny z Pzp, lecz dokonał rzetelnego badania i oceny ofert, w sposób zgodny z Pzp oraz zgodnie z obowiązującymi przepisami i dokumentacją zamówienia, wówczas oferta odwołującego zostałaby wybrana jako najkorzystniejsza. Zdaniem odwołującego, zamawiający naruszył zatem w sposób oczywisty zarówno przepisy Pzp, jak również sformułowane przez siebie w specyfikacji warunki zamówienia, wymagania w stosunku do wykonawców ubiegających się o zamówienie, w konsekwencji czego interes odwołującego w pozyskaniu zamówienia publicznego będącego przedmiotem postępowania doznał uszczerbku. Jednocześnie 4

zamawiający naraził odwołującego na powstanie szkody, której wysokość jest równa wysokości zysku jaki odwołujący spodziewa się zrealizować, gdyby dane mu było wykonanie przedmiotowego zamówienia. W ocenie odwołującego powyższe stanowiło wystarczające uzasadnienie i przesłankę do złożenia odwołania.

W uzasadnieniu odwołujący na wstępie wskazał, że wszczynając postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, zamawiający de facto zobowiązuje się do zawarcia z wykonawcą, którego oferta, zgodnie z przewidzianą procedurą udzielania zamówień, będzie ofertą najkorzystniejszą, umowy, a wykonawcy przysługuje w stosunku do zamawiającego takie roszczenie wyrażające się m.in. możliwością żądania wydania przez sąd orzeczenia, o którym mowa w art. 64 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Przekazane wykonawcy zaproszenie do złożenia ofert w postępowaniu wykonawczym stanowi quasi specyfikację warunków zamówienia, jest więc porównywane ze złożeniem przyrzeczenie publicznego, o którym mowa w art. 919 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny ze wskazaniem, że przyrzeczenia tego należy dotrzymać. Zamawiający nie może zatem odrzucić oferty wykonawcy wyłącznie z tego powodu, iż w jego subiektywnej opinii „wykonawca nie jest uprawniony do zastosowania takiej a nie innej stawki podatku VAT" naruszenia pryncypialnych zasad systemu zamówień publicznych, jedynie dlatego że w całkowicie innej i niezwiązanej z przedmiotowym postępowaniem sprawie (patrz przywołana przez zamawiającego interpretacja podatkowa z dnia 15 kwietnia 2020 r. znak 0114-KDIP4-2.4012.34.2020.2.KS) organa podatkowe postanowiły inaczej. Ad vocem odwołującego dziwił nieco brak konsekwencji zamawiającego, który całkowicie pomija interpretację podatkową korzystną dla odwołującego, wskazując że nie jest ona dla niego wiążąca, natomiast uzasadniając swoje stanowisko zamawiający wskazuje inną interpretację dając jednocześnie wyraz związania jej treścią. Takie stanowisko nie wytrzymuje testu racjonalności. Odwołujący stwierdził, że interpretacja indywidualna, którą przedłożył owszem, nie dotyczyła zamawiającego, niemniej dotyczyła jego samego i jest nią związany, dlatego musi zachować się tak, jak w niej określono. Wskazanie innej interpretacji do omawianego postępowania przez zamawiającego było w ocenie odwołującego nieuprawnione i bezprzedmiotowe, gdyż nie dość, że nie dotyczyło żadnej ze stron, to nie zostało także wydane do przedmiotowego zamówienia. Niezależnie od powyższego zamawiający zdaje się nie zauważać, czym jest formalnie indywidualna interpretacja podatkowa, tak samo jak pomija zupełnie przedstawioną mu decyzję organu administracji skarbowej II instancji, nie rozumiejąc najprawdopodobniej skutków prawnych tego dokumentu dla

odwołującego lub nie badając rzetelnie przedstawionych mu w wyjaśnieniach dokumentów. Kontrola skarbowa w spółce odwołującego określonych zamówień publicznych w oparciu o stosowanie właśnie „spornego" art. 43 ust 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT nawet w sytuacji, kiedy nie wykonuje 5

odwołujący usługi głównej – szkolenia, była jednoznaczna i nie pozostawia wątpliwości. Cytowanie wybiórcze wyłącznie wyjętych z kontekstu elementów przedstawionej interpretacji podatkowej, jak również pominięcie oczywistych tez zawartych w decyzji administracyjnej II instancji skarbowej świadczyło, zdaniem odwołującego, nie tylko o braku rzetelności zamawiającego, ale także uchybia zasadom równego traktowania wykonawców. Nie może to stanowić na niekorzyść odwołującego w obecnie prowadzonym postępowaniu.

Odwołujący wyjaśnił, że zamawiający zdaje się również całkowicie pomijać stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w uchwale z dnia 20 października 2011 r. (sygn. akt III CZP 52/11), zgodnie z którym o porównywalności ofert w zakresie zaproponowanej ceny można mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównywania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i kształt nakazanych ustawą, ujętych chronologicznie, kolejnych jego obowiązków, warunkowany jest treścią dokumentacji zamówienia. Bezspornym było, że jedynym organem posiadającym uprawnienia do interpretacji podatkowych są podmioty administracji skarbowej, a w razie sporu - wyłącznie sądy administracyjne. I na te decyzje powołał się odwołujący. Przenosząc powyższe na grunt przedmiotowego postępowania, odwołujący zaznaczył, że zamawiający nie wskazał w dokumentach zamówienia stawki podatku VAT, co nie oznacza, że pozostawił wykonawcom dowolność w tym zakresie. Wykonawcy zobowiązani są zastosować się do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Odwołujący wskazał, że analizując powyższą tezę, nie sposób nie odnieść wrażenia iż zamawiający – odrzucając jego ofertę – uczynił wbrew powyższemu stanowisku. Z jednej strony wykonawcy zostali niejako zobowiązani przez zamawiającego do poszanowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a z drugiej strony odwołujący został ukarany przez zamawiającego za stosowanie przepisów ww. ustawy w zakresie związania interpretacją podatkową, całkowicie pomijając przy tym przekazane przez odwołującego uzasadnienie. Odwołujący nie kwestionował faktu, że prawidłowe ustalenie stawki podatku VAT należy do obowiązków wykonawcy. W przypadku zastosowania innej stawki VAT, niż stawka podstawowa, wykonawca winien wykazać podstawę stosowania innej preferencyjnej stawki podatkowej lub możliwość stosowania zwolnień podatkowych, np. przedstawiając w tym celu wyjaśnienia bądź indywidualną decyzję organów administracji skarbowej. Takie stanowisko przyjęła Krajowa Izba odwoławcza w wyroku z 13 sierpnia 2021 r. (sygn. akt KIO 2079/21), a odwołujący stosowne wyjaśnienia wraz z właściwą interpretacją podatkową zamawiającemu przedłożył. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 24 czerwca 2020 r., (sygn. akt I SA/Sz/87/20) stawiając tezę, że w przypadku podatku od towarów i usług zastosowanie do danej czynności podlegającej opodatkowaniu właściwej stawki podatku następuje ex lege (z mocy prawa) niezależnie od

tego, co wykazał zamawiający w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, projekcie umowy czy ogłoszeniu o zamówieniu w trakcie prowadzonego postępowania przetargowego. W realiach przedmiotowego postępowania w sprawie zamówienia dla odwołującego, źródłem tego prawa są prawomocne decyzje organów skarbowych, które w toku wyjaśnień odwołujący przekazał zamawiającemu. Nota bene WSA w Szczecinie przyjął za własne stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 października 2018 r. (sygn. akt I FSK 1994/16) wskazując, iż to właśnie podatnik jest obowiązany do samodzielnego zaklasyfikowania usług (towarów) oraz do ustalenia i wskazania na fakturze prawidłowej stawki podatku. Podatnik, który chce należycie wywiązać się ze spoczywającego na nim obowiązku i jednocześnie uniknąć negatywnych konsekwencji podatkowych, jeśli ma wątpliwości co do prawidłowej stawki podatku, może wystąpić o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu odwołujący z całą stanowczością podkreślił, że dochował należytej staranności w tym zakresie, a zamawiający zdaje się nie rozróżniać interpretacji podatkowych od decyzji II instancji podatkowej - Dyrektora Izby Skarbowej, która stanowi niejako „drogowskaz podatkowy", jak w danych okolicznościach musi postępować podatnik (wykonawca). Zamawiający całkowicie pomija doktrynę prawa podatkowego, z której jednoznacznie wynika, iż jeżeli podatnik (wykonawca) postępuje zgodnie z treścią decyzji administracyjno-skarbowej może korzystać z ochrony, wynikającej z treści tejże decyzji. Innymi słowy odwołujący (podatnik) nie mógł postąpić inaczej niż tylko zastosować zwolnienie podatkowe, jak stanowi przedmiotowa decyzja. Zdaniem odwołującego, zamawiający całkowicie pominął dyspozycję art. 128 Ordynacji Podatkowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.), która konstytuuje ostateczność decyzji podatkowych. Zatem to nie odwołujący popełnił błąd w obliczeniu ceny, lecz zamawiający w sposób niewłaściwy i niezgodny z doktryną prawa podatkowego dokonał oceny przedłożonych przez odwołującego wyjaśnień. Mając na uwadze powyższe, zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp odwołujący uznał za w pełni dowiedziony ponieważ zamawiający nie wskazał żadnej okoliczności, jaka przemawiałaby za przyjęciem takiego stanowiska w przedmiotowym postępowaniu, przy zachowaniu wszystkich okoliczności sprawy.

Uzasadniając z kolei zarzut naruszenia art. 16 pkt 1 Pzp przez prowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób uchybiający zasadom równego traktowania wykonawców, odwołujący wskazał, że do obowiązków zamawiającego należy przestrzeganie ww. zasady, a podejmowane przez zamawiającego czynności jednoznacznie wskazują na ich naruszenie. Równe traktowanie jest jedną z podstawowych zasad państwa prawa. Na niej opierają się, z niej są wywodzone prawa i obowiązki osób i podmiotów przede wszystkim wobec państwa, ale także wobec siebie nawzajem. Zasada ta

została wprost wyrażona w art. 32 Konstytucji RP zgodnie z którym wszyscy są wobec prawa równi. Rozumienie zasady równości jest utrwalone w orzecznictwie zarówno Izby, jak i sądów powszechnych, i nie budzi wątpliwości. Polega ono na tym, iż podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo, natomiast podmioty znajdujące się w sytuacji odmiennej należy traktować odmiennie. Odwołujący podkreślił, ze w związku ze szczególnym, indywidualnym charakterem interpretacji indywidualnej, który wynika z art. 14k Ordynacji podatkowej, nawet jeżeli obiektywnie rzecz biorąc opisane w SIWZ czynności powinny być opodatkowane inną stawką podatkową, to przyjęcie za prawidłową i obowiązującą w przedmiotowej sprawie mija się z celem i jest nieuprawnione biorąc pod uwagę odmienną

sytuację, w jakiej znajduje się odwołujący. Również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje na konieczność przestrzegania tak rozumianej zasady równego traktowania. Niedopuszczalne jest bowiem czynienie różnic między podmiotami prawnymi państw członkowskich, które znajdują się w tożsamych sytuacjach, albo równoprawne ich traktowanie, gdy znajdują się w sytuacjach różnych, chyba, że znajduje to obiektywne uzasadnienie (por. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 października 1980 r., sygn. akt C-147/79). Z uwagi na charakter orzecznictwa TSUE, wyrok odnosi się wprost do podmiotów z różnych państw członkowskich, niemniej sformułowana w nim zasada ma również znaczenie w przypadku wykonawców pochodzących z tego samego państwa (por. wyrok Izby z 15 listopada 2012 r., sygn. akt KIO 2424/12).

W ocenie odwołującego, zamawiający błędnie przyjął, że wszyscy wykonawcy składający ofertę w przedmiotowym postepowaniu znajdują się w identycznej sytuacji podmiotowej, a w związku z tym należy ich traktować w ten sam sposób. Zamawiający całkowicie pominął fakt, że odwołujący znajduje się w odmiennej sytuacji, ponieważ posiada on wiążącą i nieuchyloną interpretacje w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku od towarów i usług nawet w sytuacji gdy odwołujący nie świadczy bezpośrednio usługi szkoleniowej, a zapewnia jedynie usługi nierozerwalnie związane z przedmiotowym szkoleniem, jak ma to miejsce w przedmiotowym zamówieniu. Powyższe działania zamawiającego świadczą o nierównym traktowaniu wykonawców, a także o naruszeniu przez zamawiającego zasady uczciwej konkurencji, tj. fundamentalnych zasad regulujących sferę udzielania zamówień publicznych.

W ramach postępowania odwoławczego nie zostały zgłoszone przystąpienia.

W dniu 17 stycznia 2023 r. zamawiający złożył do akt sprawy odpowiedź na odwołanie, której zawarł argumentację dla wniosku o oddalenie odwołania w całości z uwagi na bezzasadność podniesionej przez odwołującego argumentacji.

Zamawiający w pierwszej kolejności wskazał, że nawet gdyby Interpretacja Indywidualna dotyczyła stanu faktycznego, który ma miejsce na gruncie postępowania (którą to okoliczność zamawiający kwestionuje twierdząc, że stan faktyczny określony w Interpretacji Indywidualnej jest odmienny od tego, który wystąpił w postępowaniu), to i tak nie byłby związany Interpretacją Indywidualną w prowadzonym postępowaniu. Zamawiający stwierdził, że nie jest związany Interpretacją Indywidualną przedłożoną przez odwołującego. Interpretacja Indywidualna wiąże bowiem wyłącznie organ podatkowy w przypadku rozliczenia się przez podatnika w sposób wskazany w Interpretacji Indywidualnej. W konsekwencji, niezależnie od przedłożonej przez odwołującego Interpretacji Indywidualnej, konieczne było dokonanie przez zamawiającego oceny prawidłowości zastosowanej przez odwołującego stawki VAT w postępowaniu. Zamawiający ma bowiem obowiązek dokonać w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego oceny ofert, obejmującej w szczególności ocenę podstaw do odrzucenia tych ofert z uwagi na zaistnienie okoliczności określonych w art. 226 ust. 1 Pzp. Zastosowanie przez wykonawcę w złożonej ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi bowiem przypadek, w którym po stronie zamawiającego powstaje obowiązek odrzucenia oferty z uwagi na błąd w obliczeniu ceny, tj. w oparciu o art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Konieczność odrzucenia oferty wykonawcy w przypadku zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT z uwagi na błąd w obliczeniu ceny wynika także z licznego orzecznictwa Izby. W konsekwencji zamawiający stwierdził, że poza brakiem związania go Interpretacją Indywidualną przedłożoną przez odwołującego, w przypadku stwierdzenia zastosowania nieprawidłowej stawki VAT w jego ofercie, po stronie zamawiającego powstaje obowiązek odrzucenia oferty z uwagi na błąd w obliczeniu ceny. Taka sytuacja miała, zdaniem zamawiającego, miejsce w postępowaniu ze względów poniższych.

Zamawiający wskazał, że zgodnie z punktem 2 „Przedmiot zamówienia" Załącznika nr 1 do zaproszenia do składania ofert „Opis Przedmiotu Zamówienia", przedmiotem zamówienia jest usługa logistyczna dla maksymalnie 8 osób polegająca na zapewnieniu:

- noclegów w pokojach 1 osobowych ze śniadaniem,
- noclegów w pokojach 2 osobowych ze śniadaniem,
- obiadów (zupa + drugie danie + deser + napój),
- kolacji + zimny i ciepły napój.

Powyższe oznacza, że przedmiot zamówienia obejmuje jedynie świadczenie usługi logistycznej dla uczestników kursu kwalifikacyjnego, nie obejmuje natomiast przeprowadzenia kursu kwalifikacyjnego. Innymi słowy – wykonawca wyłoniony w toku postępowania ma obowiązek zapewnienia odpowiedniego zaplecza dla uczestników kursu w postaci zapewnienia noclegów i posiłków, natomiast nie prowadzi samego kursu

kwalifikacyjnego. Powyższa okoliczność została potwierdzona przez zamawiającego dnia 15 grudnia 2022 r., kiedy to w odpowiedzi na pytanie jednego z wykonawców Czy Zamawiający potwierdza, iż usługa będąca przedmiotem zapytania wyczerpuje znamiona szkolenia podnoszącego kwalifikacje zawodowe osób uczestniczących oraz czy Zamawiający potwierdza, iż będzie ona finansowana w całości ze środków publicznych? Zamawiający udzielił następującej odpowiedzi: Zamawiający zwraca uwagę, że przedmiotowe zamówienie dotyczy zapewnienia usługi logistycznej dla uczestników kursu kwalifikacyjnego (noclegi, obiady, kolacje), nie dotyczy przeprowadzenia kursu, czy szkolenia. Zamówienie jest finansowane ze środków publicznych, nie będzie dofinansowane ze środków unijnych. Jednocześnie Zamawiający zwraca uwagę, że Wykonawca ubiegający się o udzielenie zamówienia zobowiązany jest każdorazowo do szczegółowego zapoznania się z treścią dokumentacji postępowania przekazanej przez Zamawiającego. Przedmiot zamówienia nie obejmował zatem przeprowadzenia kursu lub szkolenia. Dalej zamawiający wyjaśnił, że zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c Ustawy o VAT (na który to przepis powołał się odwołujący), zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26 - oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane. Stosownie zaś do brzmienia art. 43 ust. 17a Ustawy o VAT,

zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe. Z przywołanego przepisu wynika jednoznacznie, że wyłącznie podmioty świadczące usługi podstawowe mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 Ustawy o VAT w zakresie dotyczącym usług ściśle związanych z usługami podstawowymi. Taka sytuacja natomiast nie może mieć miejsca na gruncie postępowania, gdyż przedmiotem zamówienia nie jest objęte przeprowadzenie kursu kwalifikacyjnego. Odwołujący zatem nie może być podmiotem świadczącym usługi podstawowe, gdyż zakres zamówienia nie obejmuje świadczenia usług podstawowych. W konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie przez odwołującego zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 Ustawy o VAT. Brak jest bowiem tożsamości podmiotu świadczącego usługi podstawowe oraz usługi dodatkowe.

Zamawiający zwrócił uwagę na rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Izby z dnia 30 czerwca 2016 r., wydanym w sprawie o sygn. akt: KIO 1044/16 w niemalże identycznym stanie faktycznym. Zamawiający wskazał, że odwołujący był stroną tego postępowania odwoławczego. W sprawie tej Izba stwierdziła, że: Izba ustaliła zgromadzony materiał dowodowy pozwala na przyjęcie, że zamawiający prawidłowo ocenił, iż do przedmiotowego 7 zamówienia nie ma zastosowania stawka – zwolnienie.

W ocenie zamawiającego z powyższego jednoznacznie wynikało, że odwołujący nie był uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 Ustawy o VAT, gdyż nie jest (i nie może być na gruncie postępowania) podmiotem świadczącym usługę podstawową. W konsekwencji oferta odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny, przejawiający się w zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, co stanowi podstawę do odrzucenia oferty, o której mowa w art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp.

Na marginesie zamawiający wskazał, że Interpretacja Indywidualna nie mogła zostać zastosowana nawet pomocniczo, gdyż dotyczy odmiennego stanu faktycznego od tego, który zaistniał na gruncie postępowania. Jak jednoznacznie wynika z jej treści, Interpretacja Indywidualna dotyczy przypadku, w którym odwołujący miałby jednocześnie świadczyć usługi podstawowe, polegające na przeprowadzeniu samego szkolenia, jak i usługi dodatkowe w postaci usług logistycznych. Z tego względu bardziej adekwatne w stanie faktycznym postępowania wydaje się stosowanie pomocniczo stanowisk wyrażonych przez organy podatkowe w innych interpretacjach indywidualnych, jak chociażby to, które zostało przywołane w treści zawiadomienia o wyborze oferty najkorzystniejszej w postępowaniu. W przeciwieństwie do Interpretacji Indywidualnej, dotyczą bowiem niemalże tożsamego stanu faktycznego – a więc przypadku, w którym podmiot uzyskujący interpretację nie jest podmiotem świadczącym usługę podstawową, a jedynie podmiotem realizującym usługę związaną z usługami podstawowymi w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 29 Ustawy o VAT oraz art. 43 ust. 17a Ustawy o VAT.

Podobnie, w ocenie zamawiającego nie było możliwe zastosowanie w niniejszej sprawie chociażby pomocniczo przedłożonej przez odwołującego decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r. Wniosek taki wynika przede wszystkim z faktu, że decyzja ta została wydana w specjalnym trybie dotyczącym zastosowania się przez podatnika do błędnej interpretacji indywidualnej (w trybie art. 14k – 14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 j.t.). Dodatkowo wskazać należy także na stanowisko zaprezentowane w tożsamym stanie faktycznym w przywołanym powyżej wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 30 czerwca 2016 r., wydanym w sprawie o sygn. akt: KIO 1044/16.

W konsekwencji zamawiający stwierdził, że zamawiający nie mógł nawet pomocniczo skorzystać ze stanowiska wyrażonego w Interpretacji Indywidualnej, czy też w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r., gdyż dokumenty te nie mają znaczenia dla postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Ponadto zostały wydane w odmiennym stanie faktycznym (Interpretacja Indywidualna) i dotyczą specjalnego trybu (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r.).

Podsumowując powyższe, zamawiający stwierdził, że nie jest związany w niniejszej sprawie Interpretacją Indywidualną przedłożoną przez odwołującego. Odwołujący nie był uprawniony do zastosowania zwolnionej stawki podatku od towarów i usług, gdyż nie świadczy (i nie może świadczyć z uwagi na przedmiot zamówienia) usług podstawowych w rozumieniu art. 43 ust. 17a Ustawy o VAT. Oferta odwołującego, poprzez zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, zawiera zatem błąd w obliczeniu ceny i jako taka powinna zostać odrzucona z uwagi na obowiązek, o którym mowa w art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Zamawiający podjął zatem prawidłową decyzję w postępowaniu, przez co odwołanie nie jest zasadne.

W dniu 18 stycznia 2023 r. zamawiający złożył także opinię w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług usługi logistycznej kursu kwalifikacyjnego na stanowisko dyżurny ruchu spośród pracowników posiadających egzamin kwalifikacyjny na stanowisko nastawniczy, opracowaną przez Instytut Studiów Podatkowych spółkę doradztwa podatkowego.

W treści opinii wskazano, że zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

1) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub

2) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe - wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub

3) finansowane w całości ze środków publicznych

- oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Przepis art. 43 ust. 17 stanowi, że zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub

2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Na mocy art. 43 ust. 17a tej ustawy zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

W pierwszej kolejności opiniujący wskazał, ze powołana przez odwołującego interpretacja nie jest oczywiście wiążąca dla zamawiającego, a nadto dotyczy innego stanu faktycznego, niż analizowany. Z powołanej interpretacji z dnia 20 listopada 2013 r. sygn. ILPP1/443-752/13-4/Al wynika, że Zgodnie z art. 43 ust. 17a ustawy, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe. (…) Ze złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca jest jednostką, świadczącą m.in. usługi organizacji szkoleń i konferencji jako firma pośrednicząca w tego typu usługach. Działalność Zainteresowanego skupia się wokół pozyskiwania zleceń, poprzez m.in. udział w przetargach sektora publicznego. Zakres świadczonych usług to zarówno znalezienie odpowiedniego wykładowcy do przedmiotu szkolenia, przygotowanie materiałów szkoleniowych, ale przede wszystkim zakwaterowanie, wyżywienie uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych. Występując w przetargach organizowanych przez jednostki sektora publicznego - w ramach Prawa zamówień publicznych - firma Wnioskodawcy jest zobowiązana do przedstawienia kompleksowej oferty na powyższe usługi. Wnioskodawca nie jest podmiotem objętym systemem oświaty zgodnie z ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Organizowane przez Wnioskodawcę szkolenia są usługami wynikającymi z wygranych przetargów prowadzonych w trybie ustawy Prawo zamówień publicznych z zakresu kształcenia. Wnioskodawca jednak nie jest podmiotem szkolącym, a jedynie organizującym szkolenia. Efektem organizowanych przez Wnioskodawcę szkoleń jest kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie zawodowe. Przedmiotowe szkolenia obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem i mają na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Świadczone usługi nie są prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Wnioskodawca nie posiada akredytacji. Świadczone usługi są finansowane w całości ze środków publicznych. Uczestnicy szkoleń nie ponoszą żadnej odpłatności za szkolenia.

W istocie zatem interpretacja potwierdza, że w przypadku, gdy wykonawca ogranicza się tylko do niektórych elementów wchodzących w skład usługi kształcenia zawodowego, zwolnienie nie ma zastosowania.

W odniesieniu do przedstawionej przez odwołującego decyzji Izby Skarbowej we Wrocławiu, opiniujący stwierdził, że nie jest ona wiążąca dla zamawiającego, ale przede wszystkim wynika z niej jasno, że do uchylenia decyzji doprowadziło zastosowanie przez organ odwoławczy art. 14k do 14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Przepisy te przewidują szczególne zwolnienie od opodatkowania, w przypadku zastosowania się do błędnej interpretacji indywidualnej. Jak stanowi art. 14k § 1 Ordynacji, zastosowanie

się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zgodnie z przepisem art. 14m § 1 Ordynacji, zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz

2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Zważywszy, że interpretacja nie rozstrzyga bezpośrednio o prawach i obowiązkach podatnika, nie jest wiążąca dla podatnika, organów podatkowych, ani innych organów administracji, ani tym bardziej zamawiającego. Skutki prawne wywołuje natomiast zastosowanie się do interpretacji, tj. w uproszczeniu, ukształtowanie działalności podatnika i rozliczenie podatku w sposób określony w tej interpretacji. Zastosowanie się (rozliczenie podatku) zgodnie z wykładnią prawa i oceną prawną zawartą w interpretacji wywołuje skutek prawny w postaci związania organu podatkowego przy ocenie (kontroli) rozliczeń podatku od towarów i usług wydaną interpretacją (organ co do zasady może przyjąć odmienny pogląd niż wyrażony w interpretacji, ale jeśli powstałaby w tym zakresie zaległość podatkowa, to zastosowanie znajdzie zwolnienie od opodatkowania – art. 14k Ordynacji).

W konkluzji opiniujący stwierdził, że przedmiotem zamówienia jest wyłącznie zapewnienie miejsc noclegowych, wyżywienia i przerw kawowych, zaś wykonawca nie jest organizatorem szkolenia i nie zapewnia żadnych trenerów ani materiałów szkoleniowych – zwolnienie od podatku od towarów i usług nie może mieć zastosowania.

Na podstawie dokumentacji przedmiotowego postępowania oraz biorąc pod uwagę stanowiska stron, Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 528 Pzp i skierowała odwołanie na rozprawę.

Izba uznała, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, czym wypełnił materialnoprawne przesłanki dopuszczalności odwołania, o których mowa w art. 505 ust. 1 Pzp.

Izba zaliczyła na poczet materiału dowodowego:

1 ) dokumentację przekazaną w postaci elektronicznej, zapisaną na płycie DVD, złożoną do akt sprawy przez zamawiającego w dniu 12 stycznia 2023 r., w tym w szczególności:

- wypełnione przez odwołującego oświadczenie z dnia 16 grudnia 2022 r., na wzorze stanowiącym załącznik nr 2 do zaproszenia do składania ofert;

- wezwanie z dnia 20 grudnia 2022 r. skierowane do odwołującego w trybie art. 223 ust. 1 Pzp;

- wyjaśnienia odwołującego złożone pismem z dnia 22 grudnia 2022 r. w odpowiedzi na powyższe wezwanie wraz z załącznikami: Interpretacją Indywidualną ILPP1/443 752/13-4/AI wydaną przez Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2013 r. oraz Decyzją nr 0201-15-005228 Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r.;

- zawiadomienie o wyborze najkorzystniejszej oferty w postępowaniu, które zawierało również informację o odrzuceniu oferty odwołującego wraz z uzasadnieniem.

Izba nie zaliczyła na poczet materiału dowodowego opinii w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług usługi logistycznej kursu kwalifikacyjnego na stanowisko dyżurny ruchu spośród pracowników posiadających egzamin kwalifikacyjny na stanowisko nastawniczy, opracowanej przez Instytut Studiów Podatkowych spółkę doradztwa podatkowego. Przedmiotowa opinia została zreferowana powyżej na str. 12-14. Skład orzekający potraktował powyżej wskazaną opinię jako stanowisko procesowe zamawiającego.

Izba ustaliła co następuje

W dniu 31 marca 2022 r. zamawiający zawarł z wykonawcami, w tym z odwołującym, umowę ramową nr 60/002/0004/22/R/O w przedmiocie organizacji przez wykonawców usługi logistycznej kursów, szkoleń oraz warsztatów szkoleniowych w latach 2022 – 2024 r.,

obejmującej w szczególności usługi przygotowania i obsługi wydarzeń, restauracyjne, hotelowe, transportowe. W treści § 4 umowy ramowej ustalone zostały zasady udzielania zamówień wykonawczych w jej ramach.

W oparciu o zawartą umowę ramową, zamawiający wszczął w oparciu o art. 314 ust. 1 pkt 3 Pzp postępowanie na udzielenie zamówienia cząstkowego pn. Usługa logistyczna kursu kwalifikacyjnego stanowisko dyżurny ruchu spośród pracowników posiadających egzamin kwalifikacyjny na stanowisko nastawniczy w Wałbrzychu, w którym odwołujący złożył ofertę.

Odwołujący składając ofertę w postępowaniu wskazał tożsamą cenę zarówno dla pozycji netto, jak i dla pozycji brutto oferowanych usług. W oświadczeniu stanowiącym załącznik nr 2 do zaproszenia do składania ofert odwołujący oświadczył, że zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT w wysokości zw % na podstawie przepisu: Interpretacja Indywidualna dla spółki Platon, Zarządzanie i Finanse sp. z o.o. ILPP1/443 752/13-4/AI wydana przez Ministra Finansów - Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2013 r".

Zamawiający powziął wątpliwości co do zasadności zastosowania przez odwołującego zwolnionej stawki podatku od towarów i usług (VAT). W związku z powyższym dnia 20 grudnia 2022 r. skierował do odwołującego wezwanie, na podstawie art. 223 ust. 1 Pzp, do szczegółowego wyjaśnienia zastosowania zwolnionej stawki podatku VAT poprzez złożenie interpretacji indywidualnej, na którą powołał się odwołujący, wraz z treścią skierowanego zapytania. Termin na udzielenie wyjaśnień został określony na godz. 9:00 dnia 23 grudnia 2022 r.

Dnia 22 grudnia 2022 r. odwołujący złożył wyjaśnienia, do których załączył Interpretację Indywidualną ILPP1/443 752/13-4/AI wydaną przez Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2013 r. oraz Decyzję nr 0201-15005228 Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r.

W dniu 28 grudnia 2022 r. zamawiający przekazał zawiadomienie o wyborze oferty najkorzystniejszej wykonawcom uczestniczącym w postępowaniu za pośrednictwem platformy zakupowej, informując jednocześnie wykonawców o odrzuceniu oferty złożonej przez odwołującego. Jako podstawę prawną odrzucenia zamawiający wskazał art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Zamawiający wyjaśnił, że:

Wykonawca w złożonej ofercie zastosował zwolnienie z podatku VAT, co jest nieuprawnione w świetle obowiązujących przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931, 974, 1137, 1301, 1488, 1561, 2180.). Zatem oferta Wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny, nie podlegający poprawieniu.

Przedłożona przez Wykonawcę indywidualna interpretacja z dnia 20 listopada 2013 r. sygn. ILPP1/443-752/13-4/AI nie jest wiążąca dla Zamawiającego, a nadto dotyczy innego stanu faktycznego, niż w przedmiotowym zamówieniu. Z

powołanej interpretacji z dnia 20 listopada 2013 r. sygn. ILPP1/443-752/13-4/AI wynika, że „(…) Ze złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca jest jednostką, świadczącą m.in. usługi organizacji szkoleń i konferencji jako firma pośrednicząca w tego typu usługach. Działalność Zainteresowanego skupia się wokół pozyskiwania zleceń, poprzez m.in. udział w przetargach sektora publicznego. Zakres świadczonych usług to zarówno znalezienie odpowiedniego wykładowcy do przedmiotu szkolenia, przygotowanie materiałów szkoleniowych, ale przede wszystkim zakwaterowanie, wyżywienie uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych. Występując w przetargach organizowanych przez jednostki sektora publicznego - w ramach Prawa zamówień publicznych - firma Wnioskodawcy jest zobowiązana do przedstawienia kompleksowej oferty na powyższe usługi. Wnioskodawca nie jest podmiotem objętym systemem oświaty zgodnie z ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Organizowane przez Wnioskodawcę szkolenia są usługami wynikającymi z wygranych przetargów prowadzonych w trybie ustawy Prawo zamówień publicznych z zakresu kształcenia. Wnioskodawca jednak nie jest podmiotem szkolącym, a jedynie organizującym szkolenia. Efektem organizowanych przez Wnioskodawcę szkoleń jest kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie zawodowe. Przedmiotowe szkolenia obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem i mają na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Świadczone usługi nie są prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Wnioskodawca nie posiada akredytacji. Świadczone usługi są finansowane w całości ze środków publicznych. Uczestnicy szkoleń nie ponoszą żadnej odpłatności za szkolenia”.

Ww. interpretacja potwierdza zatem, że w przypadku, gdy Wykonawca ogranicza się tylko do niektórych elementów wchodzących w skład usługi kształcenia zawodowego, zwolnienie nie ma zastosowania.

Taki też pogląd prezentuje orzecznictwo sądowe i praktyka Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Jak wyjaśniono w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 7 października 2015 r. sygn. III SA/Gl 547/15 „Usługi "ściśle związane z usługami podstawowymi", aby mogły podlegać zwolnieniu, muszą być wykonywane przez podmiot, który jest uprawniony do zwolnienia podatkowego w związku z wykonywanymi usługami podstawowymi (por. wyroki WSA w Krakowie z 8 grudnia 2011 r. I SA/Kr 1693/2011 oraz z 5 kwietnia 2012 I SA/Kr 116/2012 - orzeczenia.nsa.gov.pl). Skoro bowiem usługa ściśle związana z usługą podstawową, aby korzystać ze zwolnienia podatkowego musi być wykonywana przez podmioty świadczące usługi podstawowe, to musi tu chodzi o podmioty

wymienione w pkt 26 lit. a jako podmioty nie tylko uprawnione do wykonywania usług podstawowych i z tego tytułu zwolnione z opodatkowania, ale też faktycznie je wykonujące, na co wskazuje treść art. 43 ust. 17a ustawy o VAT, przy czym należy rozumieć, że faktycznie je wykonujące na rzecz tych samych podmiotów, którym jest świadczona usługa dodatkowa.

Także w interpretacji z dnia 15 kwietnia 2020 r. znak 0114-KDIP4-2.4012.34.2020.2.KS wyrażono pogląd, zgodnie z którym „Zatem usługa ściśle związana z usługą podstawową, aby mogła korzystać ze zwolnienia podatkowego musi być wykonywana przez podmiot świadczący usługę podstawową, na co wskazuje treść art. 43 ust. 17a ustawy o VAT. Ponadto usługa ta musi być wykonywana na rzecz tych samych podmiotów, którym jest świadczona usługa podstawowa. A zatem, warunkiem zwolnienia jest tożsamość podmiotu świadczącego usługę główną oraz usługę dodatkową bądź dostawę towarów. Dostawy towarów bądź świadczenie usług dokonywane przez podmioty trzecie - choćby nawet były ściśle związane z powyższymi usługami zwolnionymi - same nie będą korzystać ze zwolnienia (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 października 2015 r., III SA/Gl 547/15, oraz powołane tam orzecznictwo).

W związku z powyższym należy stwierdzić, że świadczone przez Wykonawcę usługi w zakresie zapewnienia wyżywienia (śniadania, obiady, kolacje) oraz noclegów dla uczestników kursu kwalifikacyjnego, nie mogą być uznane za usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Przedmiotowe usługi nie mają na celu uzyskania bądź uaktualnienia wiedzy do celów zawodowych, co jest istotą usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. Ponadto usługi te nie pozostają w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem uczestników tych kursów. Tylko usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania obejmujące nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych, korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ponadto usługi świadczone przez Wykonawcę w ramach przedmiotowego zamówienia nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku, jako usługi ściśle związane z usługą podstawową. W sytuacji, kiedy usługi - ściśle związane z usługą podstawową - świadczy inny podmiot (czyli nie ten, który świadczy usługi podstawowe), to usługa ta nie korzysta ze zwolnienia.

Treść przepisów dotyczących zarzutów:

- art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp – Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu;

- art. 16 pkt 1 Pzp – Zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób:

zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców.

Izba zważyła co następuje

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy oraz stanowiska stron Izba uznała, że odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

Na wstępie skład orzekający uznał za stosowne wskazać, że spór toczący się w ramach przedmiotowego postępowania

odwoławczego dotyczył określenia stawki podatku VAT przez odwołującego w związku ze złożeniem oferty w postępowaniu, a dokładniej zwolnienia od tego podatku, na które powołał się odwołujący w oświadczeniu zawartym na wzorze stanowiącym załącznik nr 2 do zaproszenia do składania ofert.

W dalszej kolejności Izba stwierdziła, że w trakcie badania ofert zamawiający jest zobowiązany do zweryfikowania prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatku VAT. W tym kontekście należało wskazać, że zamawiający dokonując weryfikacji prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatkowej, nie nabywa kompetencji czy też uprawnień właściwych dla organów kontroli skarbowej. Ocena prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatkowej podczas procesu badania ofert ogranicza się wyłącznie do czynności wyboru najkorzystniejszej oferty w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego i nie przesądza dalej idących konsekwencji prawnych, zwłaszcza na płaszczyźnie publicznoprawnej, tj. ustalenia zamawiającego nie mają rozstrzygającego znaczenia w sferze zobowiązań podatkowych tych wykonawców wobec Skarbu Państwa, już po zawarciu i wykonaniu umowy z zamawiającym. Podobnie Izba, na potrzeby rozstrzygnięcia odwołania wniesionego w związku z czynnością zamawiającego związaną z dokonaniem badania oferty wykonawcy pod kątem prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT lub zwolnienia od podatku, nie nabywa kompetencji lub uprawnień właściwych dla organu kontroli skarbowej, ale ocenia kwestionowaną w odwołaniu czynność zamawiającego pod kątem jej zgodności z przepisami Pzp.

Przechodząc do meritum sprawy Izba doszła do przekonania, że zamawiający naruszył przepisy Pzp odrzucając ofertę odwołującego jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny. W ocenie składu orzekającego stanowisko zamawiającego przedstawione w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego, w pismach procesowych złożonych w toku postępowania odwoławczego oraz podane na rozprawie nie potwierdziło słuszności dokonanej czynności. Nie oznaczało to jednakże, że było ono kompletnie chybione. Zamawiający prawidłowo wezwał odwołującego do złożenia szczegółowego wyjaśnienia zastosowania zwolnienia od podatku VAT. Zasadnie także uznał, że złożona przez odwołującego w odpowiedzi na wezwanie interpretacja indywidualna ILPP1/443 752/13-4/AI

wydana przez Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2013 r. zwana dalej jako: „interpretacja", nie była dla niego wiążąca.

W tym kontekście skład orzekający stwierdził, że okoliczność braku związania zamawiającego powyżej wskazaną interpretacją nie oznaczała, że dokument ten był nieprzydatny dla oceny prawidłowości zastosowanego przez odwołującego zwolnienia. Co istotne odwołujący oprócz interpretacji wraz z wyjaśnieniami złożył także Decyzję nr 020115-005228 Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r, zwaną dalej jako „decyzja". Oba dokumenty w ocenie składu orzekającego przedstawiały spójne i wynikowe stanowisko organów podatkowych, które potwierdziło słuszność argumentacji odwołującego. Ponadto tzw. przepisy ochronne, zawarte w art. 14k-14n Ordynacji podatkowej, dotyczą najogólniej rzecz biorąc, ochrony prawnej podmiotu, który zastosował się do wydanej na jego wniosek interpretacji indywidualnej. W przepisach tych zawiera się główne przesłanie, a więc cel i sens, wprowadzenia instytucji interpretacji podatkowych. Główną funkcją tych przepisów jest zagwarantowanie pewności prawnej, stabilnych reguł działania podatników w sferze podlegającej przepisom podatkowym oraz przede wszystkim uchronienie ich od negatywnych konsekwencji wynikających z możliwych zmian w wykładni tych przepisów przez organy podatkowe. Formalnym wyrazem tych gwarancji są właśnie uregulowania zawarte we wskazanych wyżej przepisach, które określają przypadki i zakres udzielonej podatnikom ochrony w przypadku zmiany stanowiska organów podatkowych co do oceny prawnej zdarzeń przedstawionych we wnioskach o wydanie interpretacji podatkowych. Tym samym skoro interpretacje podatkowe mają zagwarantować pewność prawną, stabilność reguł działania podatników w sferze podlegającej przepisom podatkowym oraz przede wszystkim uchronić ich od negatywnych konsekwencji wynikających z możliwych zmian w wykładni tych przepisów przez organy podatkowe, to nie mogą zostać pominięte przez zamawiających przy badaniu oferty wykonawcy pod kątem zastosowania zwolnienia od podatku. Co istotne odwołujący wyjaśnił, że złożona przez niego interpretacja nie została uchylona, ani zaskarżona, zatem Izba nie znalazła powodów do jej podważenia, szczególnie wobec niezakwestionowania jej funkcjonowania w obrocie prawnym przez zamawiającego. Dodatkowo w okolicznościach przedmiotowej sprawy irrelewantne było przywołanie wyroku w sprawie o sygn. akt KIO 1044/16. W tamtej sprawie zamawiający, którym była Komenda Główna Policji z siedzibą w Warszawie, jako dowód przedstawił wydaną na jego rzecz indywidualną interpretację podatkową odnoszącą się do postępowania o udzielenie zamówienia, którego dotyczyło postępowanie odwoławcze przez Izbą. W przedmiotowej sprawie zamawiający nie przedłożył interpretacji indywidualnej, która odnosiłaby się do postępowania, zatem stan faktyczny niniejszej sprawy był odmienny od stanu faktycznego jaki miał miejsce w sprawie o sygn. akt KIO 1044/16.

Dalsza część argumentacji zamawiającego wskazywała, że interpretacja nie mogła zostać zastosowana nawet pomocniczo, gdyż dotyczy odmiennego stanu faktycznego od tego, który zaistniał na gruncie postępowania. Argumentacja zamawiającego w tym zakresie okazała się chybiona. Jak ustalił skład orzekający zamawiający w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego, w odpowiedzi na odwołanie oraz opinii złożonej w dniu 18 stycznia 2023 r. zacytował następujący fragment interpretacji - Zakres świadczonych usług to zarówno znalezienie odpowiedniego wykładowcy do przedmiotu szkolenia, przygotowanie materiałów szkoleniowych, ale przede wszystkim zakwaterowanie, wyżywienie uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych. W związku z tym zamawiający stwierdził, że z treści interpretacji jednoznacznie wynika, że dotyczy ona przypadku, w którym odwołujący miałby jednocześnie świadczyć usługi podstawowe, polegające na przeprowadzeniu samego szkolenia, jak i usługi dodatkowe w postaci usług logistycznych. Tymczasem, zdaniem składu orzekającego, interpretacja opisuje zakres świadczonych przez odwołującego usług stosując podział wskazujący, że zakres ten dotyczy przede wszystkim zakwaterowania, wyżywienia uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych, który można wskazać jako główny zakres działalności odwołującego, który może obejmować – przez użycie zwrotu zarówno – znalezienie odpowiedniego wykładowcy do przedmiotu szkolenia, przygotowanie materiałów szkoleniowych. Tym samym interpretacja obejmowała zakres świadczenia usług, w którym odwołujący organizuje szkolenia niezależnie od tego czy zapewnia odpowiedniego

wykładowcę do przedmiotu szkolenia czy też nie.

Potwierdzeniem powyższego ustalenia była treść decyzji złożonej przez odwołującego wraz z wyjaśnieniami. W tym miejscu warto wskazać, że zamawiający w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego zupełnie pominął ten dokument i w ogóle się do niego nie odniósł. Ponadto co istotne w treści decyzji wyraźnie wskazano, że Zasadniczym przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie jest okoliczność, czy świadczone przez stronę usługi organizacji szkoleń (zapewnienie bazy szkoleniowej, noclegowej i gastronomicznej) dla podmiotów, które szkolą swoich pracowników w ramach podnoszenia kwalifikacji zawodowych, podlegają zwolnieniu od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT. Przedmiotowe oznacza, że organ kontroli skarbowej wydający decyzję w II instancji, świadczenie usług przez odwołującego, na potrzeby rozstrzygnięcia sprawy, rozumiał jako usługę organizacji szkoleń (zapewnienie bazy szkoleniowej, noclegowej i gastronomicznej), pomijając osobę szkolącego.

Kolejne fragmenty decyzji również nie pozostawiały wątpliwości co do analogicznego charakteru stanu faktycznego przedstawionego w interpretacji oraz decyzji w stosunku do stanu faktycznego jaki zaistniał w postępowaniu. Organ wydający decyzję stwierdził m. in., że:

- Odnosząc się w tym miejscu do interpretacji indywidualnej z dnia 20 listopada 2013 r. wskazać należy, że przedstawiony stan faktyczny we wniosku jest tożsamy ze stanem faktycznym rozpatrywanym w przedmiotowej sprawie.;

- Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu dokonując oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego stwierdza, że stan faktyczny przedstawiony przez stronę we wniosku z 20 sierpnia 2013 r. o wydanie indywidualnej interpretacji jest tożsamy z ze stanem faktycznym w rozpatrywanej sprawie. Tutejszy organ dokonał oceny biorąc pod uwagę: zakres, przedmiot i cel świadczonych usług oraz źródło ich finansowania.;

- Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, iż strona postąpiła zgodnie z interpretacją indywidualną, zatem usługi udokumentowane spornymi fakturami podlegają zwolnieniu na podstawie 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług. W tym zakresie należało uchylić decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kłodzku za poszczególne okresy rozliczeniowe.

Dodatkowo w przypadku ostatniego z cytowanych powyżej fragmentów Izba ustaliła, że żadna z faktur będących przedmiotem decyzji, przedstawionych na str. 2-4 nie obejmowała usług szkoleniowych, dla których odwołujący zapewniał szkolącego lub wykładowcę.

Tym samym Izba uznała, że złożone przez odwołującego wyjaśniania w dniu 22 grudnia 2022 r. oraz przede wszystkim załączone do nich dokumenty (interpretacja i decyzja) prezentowały spójną i wynikową argumentację, która w okolicznościach przedmiotowej sprawy w sposób wystarczający wyjaśniała zastosowane przez odwołującego zwolnienie od podatku VAT. Powyższe oznaczało, że czynność zamawiającego z dnia 28 grudnia 2022 r. polegająca na odrzuceniu oferty odwołującego nastąpiła z naruszeniem art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp oraz art. 16 pkt 1 Pzp.

W związku z powyższym Izba uznała, że odwołanie podlegało uwzględnieniu i na podstawie art. 553 zdanie pierwsze Pzp orzekła jak w sentencji. Zgodnie bowiem z treścią art. 554 ust. 1 pkt 1 Pzp, Izba uwzględnia odwołanie w całości, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia. Potwierdzenie zarzutów wskazanych w odwołaniu spowodowało, iż w przedmiotowym stanie faktycznym została wypełniona hipoteza normy prawnej wyrażonej w ww. przepisie, ponieważ zamawiający w sposób nieprawidłowy dokonał czynności odrzucenia oferty odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku, na podstawie art. 557 i 575 Pzp oraz § 5 pkt 1 i 2 lit. b) w zw. z § 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania z dnia 30 grudnia 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437), zaliczając na 22

poczet postępowania odwoławczego koszt wpisu od odwołania uiszczony przez odwołującego oraz zasądzając od zamawiającego na rzecz odwołującego koszty poniesione z tytułu wpisu od odwołania oraz zastępstwa procesowego (zgodnie z rachunkiem złożonym na rozprawie).

Przewodniczący: ……