

WYROK

Warszawa, dnia 22 lipca 2026 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: M.J.

Elżbieta Dobrenko

Przemysław Dzierzędzki

Protokolant:

Tomasz Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 20 lipca 2026 roku odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 29 czerwca 2026 roku przez M.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą M.S. VMORIS AGENCY w postępowaniu prowadzonym przez PKP POLSKIE LINIE KOLEJOWE SPÓŁKA AKCYJNA z siedzibą w Warszawie przy udziale uczestnika po stronie Zamawiającego PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej

orzeka:

1. Uwzględnić odwołanie i nakazuje PKP POLSKIE LINIE KOLEJOWE SPÓŁKA AKCYJNA z siedzibą w Warszawie unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, powtórzenie czynności badania i oceny ofert, a w jej ramach odrzucenie na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych oferty wykonawcy PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej.
2. Kosztami postępowania odwoławczego obciąża PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (piętnaście tysięcy złotych zero groszy) i 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez M.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą M.S. VMORIS AGENCY tytułem wpisu od odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika oraz 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w W tytułem wynagrodzenia pełnomocnika;
 - 2.2. zasądza od PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej na rzecz M.S. prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą M.S. VMORIS AGENCY kwotę 18 600 zł 00 gr (osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) tytułem wpisu od odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika.

Na orzeczenie – w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie – Sądu Zamówień Publicznych.

Przewodnicząca:

.....
.....

Sygn. akt KIO 3116/26

UZASADNIENIE:

Zamawiający PKP POLSKIE LINIE KOLEJOWE SPÓŁKA AKCYJNA z siedzibą w Warszawie prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia częściowego w ramach umowy ramowej nr 60/002/0005/24/R/O z dnia 15.05.2024 r. pn.: „Usługa logistyczna kursu kwalifikacyjnego na stanowisko nauczyciela ze zwrótniczego lub dróznika przejazdowego w Nowym Sączu 09-25.08.2026 r.”, wewnętrzny identyfikator: PZ.293.858.2026.1.

Ogłoszenie o zamówieniu dotyczące postępowania w ramach, którego zawarto umowę ramową zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej wydanie w dniu 15 stycznia 2024 r. pod numerem: 27049-2024. Zaproszenie do składania ofert w postępowaniu Zamawiający przesłał wykonawcom w dniu 17 czerwca 2026 r.

W postępowaniu tym M.S. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą M.S. VMORIS AGENCY (dalej „Odwołujący”) w dniu 29 czerwca 2026 r. wniosła odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wobec czynności i zaniechań Zamawiającego, tj.: zaniechania odrzucenia oferty wykonawcy Platon Szkolenia i Konferencje Sp. z o.o. (dalej jako: „Wykonawca Platon”) wyboru jako najkorzystniejszej oferty Wykonawcy Platon.

Odwołujący zarzuca Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP, w zw. z art. 43 ust 1 pkt 29 lit c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm., dalej: „ustawa VAT”) w zw. z art. 43 ust. 17 oraz 17a ustawy VAT oraz art 16 ust. 1 i 3 ustawy PZP poprzez zaniechanie odrzucenia oferty Wykonawcy Platon, mimo że oferta ta zawiera błędy w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu błędnej stawki podatku VAT, tj. przyjęcia, że świadczenia objęte zamówieniem wyszczególnione w ofercie: Obiad (zupa + drugie danie + deser + napój), Kolacja w formie bufetu z zimnym i ciepłym napojem, Pokój 1 os. ze śniadaniem, Pokój 2 os. ze śniadaniem są zwolnione z

VAT na podstawie art. 43 ust 1 pkt 29 lit c ustawy VAT jako usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26 finansowane w całości ze środków publicznych lub świadczenie usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, które są dokonywane przez podmioty świadczące usługi podstawowe przy braku spełnienia ustawowych wymagań tj.:

- wymogu aby usługa była wykonywana przez podmiot korzystający ze zwolnienia przy świadczeniu usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego,
- wymogu aby usługa była niezbędna do wykonania usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego,
- wymogu aby celem wykonania usługi nie było osiągnięcie dodatkowego dochodu, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Odwolujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

- 1.unieważnienia a następnie powtórzenie czynności badania i oceny ofert;
- 2.odrzucenie oferty Wykonawcy Platon.

W złożonej pismem z dnia 9 lipca 2026 r. odpowiedzi na odwołanie, Zamawiający uwzględnił odwołanie w całości.

Wykonawca PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej zgłosił przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

Izba postanowiła dopuścić do udziału w postępowaniu odwoławczym ww. wykonawcę. Wszystkie warunki formalne związane ze zgłoszonym przystąpieniem zostały spełnione. Co za tym idzie wykonawca skutecznie zgłosił swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego, stając się uczestnikiem postępowania odwoławczego.

Pismem z dnia 10 lipca 2029 roku PLATON SZKOLENIA I KONFERENCJE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ z siedzibą w Wysokiej wniósł sprzeciw co do uwzględnienia przez zamawiającego w całości zarzutów przedstawionych w odwołaniu.

Krajowa Izba Odwoławcza po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem stron oraz uczestnika postępowania uwzględniając dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron oraz uczestnika postępowania wyrażone odpowiednio w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie, dalszych pismach procesowych, a także wyrażone ustnie na rozprawie i odnotowane w protokole, ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 528 ustawy Pzp.

Przystępując do rozpoznania odwołania, Izba ustaliła wystąpienie przesłanek z art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, tj. istnienie po stronie Odwołującego interesu w uzyskaniu zamówienia oraz możliwości poniesienia przez niego szkody w wyniku kwestionowanych czynności Zamawiającego.

Izba zaliczyła w poczet materiału dowodowego dowody niestanowiące części dokumentacji postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, przedłożone przez:

- 1.Odwolującego wraz z odwołaniem oraz pismem procesowym z dnia 20 lipca 2026 roku, tj.:
 - a)Opinii prawno-podatkowej doradcy podatkowego z dnia 17 lipca 2026 r. *na fakt*: braku tożsamości przedmiotowej między obecnym zamówieniem wykonawczym a zakresem interpretacji indywidualnej z 2013 r., rzeczywisty stan faktyczny nie pokrywa się z opisem zdarzenia przyszłego we wniosku o interpretację z 2013 r.; braku prawa przystępującego do zastosowania zwolnienia z podatku VAT dla usług czysto logistycznych.
- 2.Zamawiającego wraz z pismem z dnia 16 lipca 2026 roku, tj.: opinii w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług usługi logistycznej kursu kwalifikacyjnego, opracowanej na zlecenie Zamawiającego przez Instytut Studiów Podatkowych spółkę doradztwa podatkowego *na fakt*: że zwolnienie od podatku od towarów i usług nie ma zastosowania w przedmiotowym postępowaniu.
- 3.Uczestnika postępowania wraz z mailem z dnia 20 lipca 2026 roku, tj.: wezwania do złożenia wyjaśnień; odpowiedzi na wezwanie; faktur VAT *na fakt*: że faktury z 2025r. zostały poddane kontroli skarbowej dot. zamówień częściowych obecnego Zamawiającego.

Izba za nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy uznała dowody przedłożone przez:

- 1.Odwolującego wraz z odwołaniem, tj.: oferty wykonawcy Platon w postępowaniu prowadzonym przez PKP Intercity oraz w postępowaniu na zawarcie Umowy ramowej – jak słusznie wskazał Uczestnik postępowania stawka podatku od towarów i usług w zamówieniach częściowych może być zmienna w zależności od przedmiotu zamówienia.
- 2.Uczestnika postępowania wraz z pismem z dnia 17 lipca 2026 roku oraz wraz z mailem z dnia 20 lipca 2026 roku, tj.:
 - a)aktualnego pełnego odpisu z Krajowego Rejestru Sądowego – poza sporem był fakt przekształcenia działalności gospodarczej prowadzonej przez A.U. pod firmą „Platon” Zarządzanie i Finanse w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spór dotyczył tego, czy spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa przedsiębiorcy przekształcanego, w tym ulgi i uprawnienia;

- b) przykładowej oferty Odwołującego złożonej w zamówieniu częściowym ze stawką VAT -8% w obecnej umowie ramowej pomimo zawartej w umowie z Zamawiającym stawki podatkowej 23% - spór dotyczył możliwości zastosowania przez Uczestnika postępowania zwolnienia z podatku od towarów i usług, a nie stawek przyjętych przez Odwołującego;
- c) opisu przedmiotu zamówienia dotyczącego przedmiotu zamówienia z wyroku KIO 1/23 (zaproszenie do składania ofert z dnia 13.12.2022 roku, pkt. 2 opisu przedmiotu zamówienia) – po pierwsze przedmiotowy wniosek nie zawierał tezy dowodowej. Po drugie, skład orzekający nie jest związany ani ustaleniami faktycznymi poczynionymi w innej sprawie zawisłej przez Krajową Izbą Odwoławczą, ani poglądami prawnymi wyrażonymi w uzasadnieniu zapadłego wyroku.
- d) Oświadczenie przystępującego – z przedłożonych dokumentów wynika, że organ podatkowy przeprowadza czynności sprawdzające. Uczestnik postępowania nie przedłożył żadnych dowodów potwierdzających, że czynności te zostały zakończone. To po pierwsze. Po drugie, Uczestnik postępowania składając ofertę powołał się na interpretację Ministra Finansów oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu i to te dowody mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu.

Odnosząc się do wniosku Uczestnika postępowania o przeprowadzenie dowodu z wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 20 stycznia 2023 r., sygn. akt KIO 1/23; wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt KIO 1044/16; wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 12 maja 2022 r., sygn. akt KIO 1084/22, jak również o dopuszczenie dowodu z akt sprawy o sygn. akt KIO 1/23 wskazać należy, że dowodem w sprawie nie może być wyrok ani całe akta sporządzone w innej sprawie. Tego typu środki dowodowe nie są znane w postępowaniach prawnych.

Izba nie uwzględniła wniosku dowodowego Odwołującego o dopuszczenie dowodu z zakresu (w dziedzinie) prawa podatkowego / podatków (dziedziny zgodnie z listami biegłych sądowych przy sądach Okręgowym w Warszawie i Warszawa Praga), na okoliczność ustalenia istotnego stanu faktycznego sprawy, tj.:

1. struktury gospodarczej, funkcjonalnej i kosztowej usług logistycznych (zakwaterowania i wyżywienia) będących przedmiotem aktualnego zamówienia częściowego w Nowym Sączu, w tym ustalenia, czy usługi te mają charakter samodzielny (autonomiczny), a ich wykonanie jest technicznie i gospodarczo niezależne od procesu szkoleniowego realizowanego bezpośrednio przez Zamawiającego;
2. braku tożsamości gospodarczej i operacyjnej pomiędzy rzeczywistym zakresem aktualnego zamówienia częściowego (obejmującym wyłącznie noclegi i wyżywienie dla 16 osób) a modelem działalności opisanym we wniosku o indywidualną interpretację podatkową z 2013r. (który kumulatywnie obejmował rekrutację wykładowców, opracowanie programów dydaktycznych oraz przygotowanie materiałów szkoleniowych);
3. zakresu zastosowania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 8 października 2015 r. – tj. ustalenia czy decyzja ta jako ostateczny akt administracyjny wydany w toku postępowania pokontrolnego w oparciu o przepisy ochronne Ordynacji podatkowej (art. 14k–14n), ma wiążący charakter w kontekście ustalania zakresu zastosowania w przyszłości Interpretacji indywidualnej, czy „dookreśla” stan faktyczny zawarty w takiej decyzji.

Izba dopuszcza dowód z opinii biegłego lub biegłych jeżeli w sprawie niezbędne są wiadomości specjalne. Powszechnie przyjmuje się, że wiadomościami specjalnymi są takie, które opierają się na ponadprzeciętnej, specjalistycznej wiedzy w danej dziedzinie nauki, wykraczającej poza granice wiedzy dostępnej ogółowi społeczeństwa. Przedmiotem tego dowodu nie są fakty lecz oceny wywiedzione z określonych faktów. Prościej rzecz ujmując, opinia biegłego ma umożliwić Izbie prawidłową ocenę zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego w sytuacji, gdy ocena ta wymaga wiadomości specjalnych.

Izba nie doszukała się we wniosku Odwołującego okoliczności wymagających wiadomości specjalnych, wykraczającej poza kompetencje Izby, a tym samym konieczności oparcia w dowodzie z opinii biegłego. Zgłoszony przez Odwołującego wniosek dowodowy Izba uznała za powołany dla zwłoki i na podstawie art. 541 ustawy Pzp odmówiła jego przeprowadzenia.

Izba ustaliła następujący stan faktyczny istotny dla rozstrzygnięcia sprawy:

W oparciu o zawartą umowę ramową, Zamawiający wszczął w oparciu o art. 314 ust. 1 pkt 3 Pzp postępowanie na udzielenie zamówienia częściowego pn.: „Usługa logistyczna kursu kwalifikacyjnego na stanowisko nauczyciela ze zwrotniczego lub dróżnika przejazdowego w Nowym Sączu 09-25.08.2026 r.”, przekazując wykonawcom zaproszenie do składania ofert.

Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia zawiera Załącznik nr 1 do Zaproszenia (OPZ), zgodnie z którym przedmiotem zamówienia jest usługa logistyczna dla maksymalnie 16 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 w formie bufetu z zimnym i ciepłym napojem.

Zamawiający wymagał, aby usługa logistyczna była zapewniona w hotelu/obiekcie zlokalizowanym w mieście Nowy Sącz, z którego dotarcie do sali szkoleniowej znajdującej się na ulicy Kolejowej 27, 33-300 w Nowym Sączu, zajmuje nie więcej niż 30 min. według google maps.

W postępowaniu zostały złożone dwie oferty:

Oferta nr 1 – wykonawca Platon Szkolenia i Konferencje Sp. z o.o. Wysoka, ul. Chabrowa 39/7 52-200 Wrocław.

Oferta nr 2 – wykonawca M.S. Vmoris Agency ul. Waniliowa 44, lok. 6 51-180 Wrocław.

Wykonawca Platon Szkolenia i Konferencje Sp. z o.o. Wysoka 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 wykonawca w punkcie 3 oświadczył, że *zastosowano stawkę podatku od towarów i usług (VAT) w wysokości zw % na podstawie przepisu: art. 43 ust 1 pkt 29 lit c Ustawy o VAT (decyzja administracyjna Izby Skarbowej oraz interpretacja indywidualna Ministra Finansów w zasobach Zamawiającego).*

Pismem z dnia 22 czerwca 2026 roku Zamawiający zawiadomił o wyborze oferty najkorzystniejszej, tj. oferty wykonawcy Platon Szkolenia i Konferencje Sp. z o.o. Wysoka, ul. Chabrowa 39/7 52-200 Wrocław.

Stan faktyczny w rozpoznawanych sprawach nie był sporny, sporna była jedynie jego ocena prawna. Oś sporu koncentrowała się wokół możliwości zastosowania w przedmiotowym zamówieniu zwolnienia z podatku od towarów i usług.

Odwołujący podniósł, że wykonawca Platon zastosował zwolnienie z VAT odnoszące się do usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego w postępowaniu, które obejmowało usługi hotelarskie i restauracyjne. Przedmiot zamówienia nie obejmował usługi szkoleniowej. Wykonawca nie realizuje żadnego elementu związanego ze szkoleniem. Zapewnia jedynie bazę noclegową oraz wyżywienie dla uczestników szkolenia, które jest realizowane przez Zamawiającego.

Uczestnik postępowania podkreślił kilka kwestii, a mianowicie:

1. Posiada ważną, prawomocną decyzję organów podatkowych z treści, której wynika, iż jest on uprawniony do korzystania ze zwolnienia z podatku VAT w zakresie świadczonych usług szkoleniowych, nawet jeśli nie zapewnia on wszystkich usług składających się na usługę szkoleniową (np. nie zapewnia szkolącego);
2. W stanie faktycznym zawartym we wniosku o interpretację Przystępujący nie wskazywał, że jest podmiotem szkolącym. Przeciwnie wyraźnie wskazywał, że jest podmiotem organizującym szkolenia. Organ podatkowy miał zatem wiedzę, że Przystępujący samodzielnie nie prowadzi nauczania, nie jest jednostką oświatową, a mimo tego wydał decyzję w przedmiocie zwolnienia dla opisanego modelu świadczenia. Interpretacja wskazuje również, że Przystępujący wskazywał, że zakres świadczonych usług obejmował przede wszystkim zakwaterowanie uczestników; wyżywienie; transport i wynajem sal. Znalezienie wykładowcy i przygotowanie materiałów zostało wymienione jako element możliwy, ale nie jako element występujący obowiązkowo w każdym zamówieniu.
3. Odnosząc się do decyzji z dnia 8.10.2025 roku należy wskazać, iż zasadniczym przedmiotem sporu podatkowego była możliwość zastosowania zwolnienia do usług organizacji szkoleń polegających na zapewnieniu bazy szkoleniowej, noclegowej i gastronomicznej dla podmiotów, które same szkolą swoich pracowników. Organ podatkowy badał zatem dokładnie ten sam model działalności, który występuje obecnie w przedmiotowym postępowaniu (zamówienie wykonawcze):
 - szkolenie prowadzi zamawiający;
 - Przystępujący nie zapewnia wykładowcy;
 - Przystępujący zapewnia zaplecze logistyczne;
 - świadczenia są związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych uczestników. Decyzja obejmowała także faktury dokumentujące świadczenia hotelarskie na potrzeby szkoleń, bez zapewniania przez Przystępującego osoby szkolącej.

Izba zważyła, co następuje:

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, poczynione ustalenia faktyczne oraz orzekając w granicach zarzutów zawartych w odwołaniu Izba stwierdziła, że odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

Zgodnie z wymaganiami art. 559 ust. 2 ustawy Pzp, przepisy stanowiące podstawą prawną zapadłego rozstrzygnięcia: art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp; art. 43 ust 1 pkt 29 lit. c w zw. z art. 43 ust. 17 oraz 17a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Izba za zbędne uznała przywoływanie treści przepisów z uwagi na to, że ich treść jest publicznie dostępna.

W przedmiotowej sprawie kwestią, którą należało w pierwszej kolejności przesądzić było ustalenie czy stan faktyczny przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest tożsamy ze stanem faktycznym niniejszej sprawy. Izba uznała, że nie jest, a zatem przedłożona przez Uczestnika postępowania interpretacja indywidualna nie ma zastosowania w niniejszej sprawie.

Na wstępie należy poczynić kilka uwag natury ogólnej, które dotyczą zagadnienia interpretacji indywidualnych. W

orzecznictwie i doktrynie istnieje spór co do charakteru prawnego interpretacji indywidualnej, który to wpływa na problem dotyczący sukcesji interpretacji indywidualnej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że z interpretacji indywidualnej nie wynikają żadne prawa, które mogą przejść na następcę prawnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 5 kwietnia 2023 roku w sprawie o sygn. akt I SA/PO 1004/22 wskazał, że *Indywidualna interpretacja prawa podatkowego nie jest aktem administracyjnym, a więc nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach jej adresata. Jest to czynność, która nie dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, a tylko o nich się wypowiada. Polega ona bowiem wyłącznie na udzieleniu informacji, nie wiąże się z przyznaniem, stwierdzeniem albo uznaniem uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie tworzy w stosunku do jej adresata jakichkolwiek prawnie znaczących uprawnień i/lub obowiązków. Tworzy jedynie stan udzielenia informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć niewątpliwie nie ma takiego obowiązku. Na etapie uzyskiwania interpretacji dochodzi jedynie do niewiążącej "wymiany poglądów" na możliwość zastosowania konkretnych przepisów prawa podatkowego do pewnego stanu faktycznego.* Uznanie, że z posiadania interpretacji indywidualnej nie wynikają żadne prawa, prowadzi do ograniczenia zakresu sukcesji prawnej.

Zwrócić uwagę należy również na inny trafny pogląd wyrażony w literaturze - który to pogląd skład orzekający podziela - pismo zawierające interpretację potwierdza istnienie lub nieistnienie określonych uprawnień i obowiązków ze sfery prawa podatkowego. Mimo że nie konkretyzuje ona praw i obowiązków, to jest ich samoistnym źródłem. Zwrócić należy uwagę, że wnioskodawca, który uzyskał interpretację indywidualną nabywa prawo do zastosowania się do jej treści, a także gwarancję ochrony. Zgodnie z art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku *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.* Przepis ten wprowadza zasadę, zgodnie z którą zastosowanie się przez podatnika – wnioskodawcy do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić. Co za tym idzie, interpretacja indywidualna nie może mieć jedynie niewiążącej "wymiany poglądów".

Idąc dalej, warto przypomnieć, że w zakresie wydawania interpretacji indywidualnej nie przeprowadza się postępowania dowodowego. Interpretacja opiera się wyłącznie na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę. To oznacza, że istotne rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku a stanem rzeczywistym ustalonym w trakcie postępowania podatkowego skutkują nieuwzględnieniem interpretacji.

Przedkładając powyższe na kanwę niniejszej sprawy, zdaniem Izby istnieją rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, jak i decyzji podatkowej, a stanem faktycznym w rozpatrywanej sprawie.

Uczestnik postępowania we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odnosił się do organizowania szkoleń. Wskazywał, że nie jest podmiotem szkolącym, a jedynie organizuje szkolenia. Zakres świadczenia usług to zarówno znalezienie odpowiedniego wykładowcy do przedmiotu szkolenia, przygotowanie materiałów szkoleniowych, ale przede wszystkim zakwaterowanie, wyżywienie uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych. Minister Finansów stwierdził, że szkolenia w ramach kształcenia zawodowego organizowane przez wnioskodawcę korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29. lit. c ustawy.

Uczestnik postępowania przedłożył również decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu, która rozstrzygała zobowiązanie w podatku od towarów i usług za wskazane w decyzji okresy. Zgodnie z opisem sporne faktury dotyczyły:

- nr 7/2023 z 08.11.2013 r. - zapewnienia miejsc noclegowych, sali konferencyjnej wraz z kompleksową obsługą techniczną i gastronomiczną dla uczestników konferencji;
- nr 2/2013 z 18.11.2013 r. - organizacji szkolenia dla sędziów, asystentów sędziów i urzędników sądowych zatrudnionych w sądach rejonowych okręgu świdnickiego;
- nr 4/2013 z 04.12.2013 r. - zapewnienia bazy noclegowo - szkoleniowej celem przeprowadzenia szkolenia dla sędziów asystentów sędziów i urzędników sądowych zatrudnionych w sądach rejonowych okręgu legnickiego;
- nr 5/2013 z 16.12.2013 r. - usługi hotelarskiej i gastronomicznej wraz z wynajęciem sal szkoleniowych celem przeprowadzenia szkolenia dla informatyków;
- nr 6/2013 z 16.12.2013 r. – zapewnienia bazy noclegowo – szkoleniowym celem przeprowadzenia szkolenia dla sędziów, asystentów sędziów i referendarzy;
- nr 2/2014 z 07.02.2014 r.- usługi hotelarskiej wraz z gastronomią i wynajmem sali wykładowej na potrzeby szkoleniowe funkcjonariuszy Izby Celnej w Białej Podlaskiej;
- nr 5/2014 z 05.03.2014 r. – usługa hotelarska na potrzeby szkoleniowe funkcjonariuszy celnych Izby Celnej w Białej Podlaskiej;
- nr 8/2014 z 28.03.2014 r. – zapewnienia bazy noclegowo – szkoleniowej w Łodzi;
- nr 11/2014 z 13.06.2014 r. – usługi konferencyjnej, restauracyjnej, hotelowej, transportowej i przewodnickiej na

potrzeby dwóch szkoleń obronnych.

W treści decyzji wskazano, że w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kłodzku usługi udokumentowane wyżej wymienionymi fakturami, tj. *zapewnienie bazy noclegowo – szkoleniowej oraz usługi hotelarskie i gastronomiczne wraz z wynajęciem sal szkoleniowych, nie są usługami zwolnionymi od podatku od towaru i usług. Jednocześnie organ stwierdził, że interpretacja indywidualna z 20 listopada 2013 roku nie znajdzie zastosowania w przedmiotowej sprawie. Zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kłodzku stan faktyczny opisany przez stronę we wniosku o interpretację został opisany nierzetelnie.*

Rozpoznając sprawę w drugiej instancji organ odwoławczy uznał, że *przedstawiony stan faktyczny we wniosku jest tożsamy ze stanem faktycznym rozpatrywanym w przedmiotowej sprawie. Organ odwoławczy wskazał, że Minister Finansów dokonując oceny sprawy oparł się na następujących faktach:*

- *Wnioskodawca świadczy usługi m.in. organizacji szkoleń i konferencji jako firma pośrednicząca w tego typu usługach,*
- *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.*
- *Wnioskodawca nie jest podmiotem szkolącym, a jedynie organizującym szkolenia.*
- *Efektom 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.*

Wynowdy Uczestnika postępowania skoncentrowały się na uwypukleniu, że zarówno w interpretacji jak i decyzji wskazano: *ale przede wszystkim zakwaterowanie, wyżywienie uczestników szkoleń, transport oraz wynajem sal wykładowych.* Uczestnik postępowania podkreślił, że *znalezienie wykładowcy i przygotowanie materiałów zostało wymienione jako element możliwy, ale nie jako element występujący obowiązkowo w każdym zamówieniu.* Rację miał Uczestnik postępowania, że znalezienie wykładowcy nie jest elementem obowiązkowym w każdym zamówieniu. Uczestnik postępowania przeoczył jednak istotny element, na który należało zwrócić uwagę, a mianowicie to, że przedmiot zamówienia nie obejmował usługi organizacji szkolenia. Jak słusznie wskazał w piśmie procesowym Uczestnik postępowania, *nie wszystkie zamówienia udzielane na podstawie umowy ramowej muszą mieć identyczny charakter, cel, czy kwalifikację podatkową. Stawka VAT jest ustalana na podstawie rzeczywistego charakteru konkretnego zlecenia wykonawczego (częstkowego).*

Uczestnik postępowania, inaczej niż w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku i decyzji, nie zapewnia bazy noclegowo-szkoleniowej, sali szkoleniowej, obsługi technicznej, transportu. Uczestnik postępowania nie będzie świadczyć usługi organizacji szkolenia, czemu na etapie postępowania odwoławczego nie zaprzeczył. A przecież interpretacja indywidualna opiera się na założeniu, że wnioskodawca organizatorem szkolenia jest. Prościej rzecz ujmując, we wniosku o wydanie interpretacji Uczestnik postępowania wskazywał, że świadczy m.in. usługi organizacji szkoleń w zakres których wchodzi zakwaterowanie, wyżywienie, transport oraz wynajem sal wykładowych, niekiedy i znalezienie odpowiedniego wykładowcy. I na tych faktach Minister Finansów oparł się dokonując oceny sprawy. Natomiast przedmiotem tego konkretnego zamówienia nie jest organizacja szkolenia, a wyłącznie nocleg i wyżywienie. Uczestnik postępowania z całego szeregu faktów, na których oparł się Minister Finansów nie może wyciągnąć dwóch (czyli zakwaterowania i wyżywienia) twierdząc, że stan faktyczny w obu przypadkach jest tożsamy pomijając istotny fakt, że w tej konkretnej sprawie nie jest on organizatorem szkolenia.

Jeżeli chodzi o sukcesję prawa zaznaczyć należy, że możliwość skorzystania następcy prawnego z interpretacji indywidualnej oraz ochrony przysługującej na jej podstawie stanowi od dawna przedmiot wielu kontrowersji zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie. Zgodnie z art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej *Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.* Z powyższego wynika, że sukcesji podlegają prawa przewidziane w przepisach podatkowych z wyjątkiem tych, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Nie jest to więc pełna sukcesja podatkowa, albowiem nie obejmuje ona zobowiązań, a jedynie prawa. Artykuł 93a § 4 Ordynacji podatkowej stanowi *lex specialis* względem przepisów Kodeksu spółek handlowych znacznie ograniczając sukcesję (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2024 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 1308/21). Analizowany przepis wymienia tylko jedno wyłączenie dotyczące opodatkowania spółek kapitałowych. Z przywołanych przepisów, ani też z żadnych innych, nie wynika ograniczenie w postaci zastosowania się poprzednika do interpretacji indywidualnej. Warto w tym miejscu przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2024 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Wr 1014/23, który wskazał, że *Następstwo prawne w prawie podatkowym powinno być rozumiane*

jako wstąpienie we wszystkie przewidziane regulacjami podatkowymi prawa i obowiązki podatnika, w tym również nabyte na mocy interpretacji indywidualnych czy opinii. Nie osłabia tego poglądu fakt niewskazania przez ustawodawcę interpretacji i opinii w art. 93d o.p. Jak bowiem wprost wynika z tego przepisu, przepisy art. 93-93c o.p. mają zastosowanie również (podkreślenie Sądu) do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego oraz porozumienia inwestycyjnego. Normę, na którą składa się przepis art. 93d o.p. należy odkodować więc w ten sposób, że jest wyrazem wzmocnienia (podkreślenia) sukcesji uniwersalnej w odniesieniu do wskazanych w nim decyzji i porozumień, nie stanowi jednak podstawy do wykluczenia z tej sukcesji praw i obowiązków wynikających z innych - tj. niewskazanych w tym przepisie - źródeł, w tym interpretacji indywidualnych czy przedmiotowych opinii o stosowaniu preferencji. Odnotować należy, że organy podatkowe dysponują odpowiednimi instrumentami prawnymi pozwalającymi na zmianę, uchylenie albo stwierdzenie wygaśnięcia indywidualnej interpretacji podatkowej (art. 14e o.p.). Nadto należy mieć na uwadze, że ochronna funkcja interpretacji obejmuje wyłącznie te przypadki, gdy stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji odpowiada stanowi, w którym wystąpiły określone skutki podatkowe.

Niejako na marginesie, nie ma znaczenia okoliczność przywołana przez Odwołującego o nowej jednoosobowej działalności gospodarczej pana A.U.. Wywód Odwołującego uznać należało za spóźniony, a nadto nie znajdujący potwierdzenia w obowiązujących przepisach prawa podatkowego.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku, na podstawie art. 557, 574 i 575 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 7 ust. 1 pkt 2 w zw. z § 2 ust. 1 pkt 2 w zw. § 5 pkt 1 lit. a oraz pkt 2 lit. b 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.

Mając powyższe na uwadze, Izba orzekła, jak w sentencji.

Przewodnicząca:

.....
.....