

**WYROK**  
z dnia 14 lipca 2017 r.

**Krajowa Izba Odwoławcza** – w składzie:

**Przewodniczący: Anna Packo**

**Protokolant: Piotr Ceglowski**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 lipca 2017 r., w Warszawie, odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 3 lipca 2017 r. przez wykonawcę

**C. S. A., (...)**

w postępowaniu prowadzonym przez

**Dyrektora Urzędu Morskiego w S., (...)**

przy udziale:

A. wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia **S. R. N. S.A. (...)** oraz **H. S. T. A., (...)**,

B. wykonawcy **R. S. S.A. (...)**

zgłaszających swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

**orzeka:**

**1. oddała odwołanie,**

**2. kosztami postępowania obciąża C. S.A. i:**

**2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez C. S.A. tytułem wpisu od odwołania,**

**2.2. zasądza od C. S.A. kwotę 3 567 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące pięćset sześćdziesiąt siedem złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.**

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2015, poz. 2164 ze zm.) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Szczecinie.

**Przewodniczący:** .....

## Uzasadnienie

Zamawiający – Dyrektor Urzędu Morskiego w S. prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na „budowę dwóch wielozadaniowych jednostek pływających” na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 2164 z późn. zm.), w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej 4 marca 2017 r. pod numerem 2017/S 045-082231. Wartość zamówienia jest większa niż kwoty określone na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

I Zarzuty i żądania odwołania:

Odwołujący – C. S.A. wniósł odwołanie od czynności odrzucenia oferty Odwołującego i unieważnienia postępowania wskazanym czynnościom zarzucając naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w zw. z art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług poprzez przyjęcie, że oferta Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny, co stanowi konsekwencję wadliwego przyjęcia przez Zamawiającego że dostawa statku lodołamacza pełnomorskiego (PKWiU ex 30.11.33.0), o którym mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy o podatku od towarów i usług, ażeby mogła zostać objęta stawką VAT w wysokości 0 %, musi dotyczyć statku lodołamacza pełnomorskiego wykorzystywanego w celach przemysłowych lub handlowych, podczas gdy zgodnie z prawidłową interpretacją ww. przepisu ustawy o podatku od towarów i usług dostawa każdego lodołamacza pełnomorskiego (PKWiU ex 30.11.33.0) objęta jest stawką VAT w wysokości 0%, a oferta Odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny,
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w zw. z art. 14k §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa poprzez wadliwe przyjęcie, że oferta wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny, podczas gdy stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 kwietnia 2017 r. wyrażone w formie interpretacji indywidualnej, zgodnie z którym dostawa statków będących przedmiotem postępowania jest objęta stawką 0% VAT jest dla zamawiającego wiążące, a co za tym idzie Zamawiający powinien przyjąć, że dostawa statków będących przedmiotem postępowania objęta jest stawką 0% VAT, a w konsekwencji oferta Odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny, ewentualnie, w razie nieuwzględnienia przez Izbę ww. zarzutów:
3. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w zw. z art. 83 ust. 1 pkt 1 pkt b ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług poprzez przyjęcie, że statki

będące przedmiotem postępowania nie są używanymi na morzu statkami ratowniczymi morskimi i do dostawy tych statków nie znajduje zastosowania stawka podatku VAT 0%, a w konsekwencji poprzez przyjęcie, że oferta złożona przez Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny lub kosztu i podlega odrzuceniu, podczas gdy przedmiotowe statki są używanymi na morzu statkami ratowniczymi morskimi i do dostawy tych statków znajduje zastosowanie stawka podatku VAT 0%, a w konsekwencji oferta Odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny lub kosztu i nie powinna zostać odrzucona, oraz:

4. art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez przyjęcie, że cena najkorzystniejszej oferty złożonej w postępowaniu przewyższa kwotę, którą zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia i unieważnienie przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, podczas gdy oferta złożona przez Odwołującego nie przekraczała tej kwoty, a co za tym idzie powinna zostać wybrana jako najkorzystniejsza, a w konsekwencji nie zostały spełnione przesłanki do unieważnienia postępowania,

5. art. 7 ust. 1 w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej w przedmiotowym postępowaniu, podczas gdy oferta Odwołującego była ofertą najkorzystniejszą zgodnie z przejętymi w specyfikacji istotnych warunków zamówienia kryteriami oceny ofert, a co za tym idzie powinna zostać wybrana przez Zamawiającego.

Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności w postaci unieważnienia przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz odrzucenia oferty Odwołującego,
2. powtórzenia czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego, a w konsekwencji nakazanie Zamawiającemu dokonania czynności wyboru oferty najkorzystniejszej,
3. zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów postępowania przed Krajową Izbą Odwoławczą.

W uzasadnieniu odwołania Odwołujący wskazał, że zaoferował wykonanie przedmiotowego zamówienia za kwotę 230.900.000 zł, w tym VAT według stawki 0%. Oferta złożona przez Odwołującego była ofertą najkorzystniejszą w rozumieniu art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Zamawiający uznał jednak, że stawka VAT 0% przyjęta przez Odwołującego jest stawką nieprawidłową, odrzucił więc ofertę Odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych uznając, że zawiera ona błąd w obliczeniu ceny lub kosztu. Zamawiający odrzucił także ofertę złożoną przez D. S. G. Pozostałe oferty, złożone przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia S. R. N. S. A. i H. S. T. A. oraz oferta złożona przez spółkę R. S. S.A. zawierały

ceny przekraczające kwotę, jaką Zamawiający zamierzał przeznaczyć na realizację zamówienia.

Z uwagi na powyższe Zamawiający unieważnieniu postępowanie na podstawie art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Podstawą przyjęcia przez Odwołującego stawki VAT 0% była interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 26 kwietnia 2017 r. na wniosek Odwołującego złożony w związku z zamiarem złożenia oferty w niniejszym postępowaniu. We wniosku o wydanie interpretacji podniesiono, że C. S.A. zamierza wziąć udział w przetargu na dostawę statku do Urzędu Morskiego w S., a przedmiotem dostawy ma być statek wielozadaniowy z podstawową funkcją lodołamacza pełnomorskiego. Poza tym Odwołujący wskazał, że statek może być wykorzystywany m. in. do holowania morskiego, ratownictwa morskiego, gaszenia pożarów, zwalczania rozlewów, obsługi oznakowania nawigacyjnego, tj. do szeroko rozumianych celów ratowniczych. Ponadto C. S.A. we wniosku o interpretację zaznaczył, że stawka 0% ma zastosowanie gdy zostaną spełnione dwa warunki łącznie: 1) jednostka pływająca ma być używana do żeglugi na pełnym morzu, 2) jednostka pływająca ma być używana do przewożenia odpłatnie pasażerów lub do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów. Jednocześnie C. S.A. powołał się na to, iż w ustawie wprost podane są kategorie jednostek pływających, które należy traktować jako spełniające te warunki i tym samym opodatkowane VAT według stawki 0%. Jako podstawę prawną zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 0% podał w pierwszej kolejności art. 83 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o podatku od towarów i usług zgodnie z którym: 1. Stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do:

1) dostaw:

a) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:

- pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich statków wycieczkowych i tym podobnych jednostek pływających do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego typu (PKWiU ex 30.11.21.0),
- pełnomorskich tankowców do przewozu ropy naftowej, produktów przerobu ropy naftowej, chemikaliów oraz gazów skroplonych (PKWiU ex 30.11.22.0),
- pełnomorskich chłodniowców, z wyłączeniem tankowców (PKWiU ex 30.11.23.0),
- pozostałych statków pełnomorskich do przewozu ładunków suchych (stałych), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU ex 30.11.24.0),
- pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórci oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (PKWiU ex 30.11.31.0),

- pchaczy pełnomorskich i holowników pełnomorskich (PKWiU ex 30.11.32.0),
- pełnomorskich lodołamaczy (PKWiU ex 30.11.33.0).

Z uwagi na fakt, że statek który ma być przedmiotem dostawy, jest lodołamaczem pełnomorskim, o którym mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy o podatku od towarów i usług, C. S.A. w treści zapytania przedstawił stanowisko, zgodne z którym zasadnym jest zastosowanie stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0%. Niezależnie od powyższego we wniosku o wydanie interpretacji Odwołujący wskazał, że przeznaczenie statku także uzasadnia zastosowanie do jego dostawy stawki VAT 0%. Statek poza podstawową funkcją lodołamacza, będzie mógł być wykorzystywany do ratownictwa morskiego czy holowania morskiego. Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług stawkę 0% stosuje się także do używanych na pełnym morzu statków ratowniczych morskich i łodzi ratunkowych.

Odwołujący wskazał więc we wniosku o wydanie interpretacji dwie niezależne podstawy prawne zastosowania stawki podatku obrotowego w wysokości 0%. W odpowiedzi na wniosek organ podatkowy stwierdził, że „w świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe”. Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej planowana po dniu 1 stycznia 2017 r. dostawa pełnomorskiego lodołamacza sklasyfikowanego w grupowaniu PKWiU 30.11.33.0 będzie opodatkowana stawką podatku 0%. Tym samym organ w całości podzielił stanowisko zaprezentowane przez C. S.A. we wniosku o wydanie interpretacji. Powyższego stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie podzielił Zamawiający stwierdzając, że statek nie będzie przez niego wykorzystywany w celach przemysłowych, toteż nie zostały spełnione przesłanki zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT.

Zamawiający przed odrzuceniem oferty znał treść zarówno samego zapytania ze strony Odwołującego, jak i treść ww. interpretacji podatkowej, ponieważ ww. interpretacja została mu przedstawiona wraz z wyjaśnieniami wykonawcy odnośnie do wysokości zaoferowanej ceny.

Obecnie obowiązujące brzmienie art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług zostało nadane ustawą z dnia 6 lipca 2016 roku o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Zgodnie z brzmieniem art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w wersji sprzed nowelizacji. Uzasadnienie do zmiany ww. przepisu zawiera druk sejmowy nr 557 z 31 maja 2017 r. W uzasadnieniu do nowelizacji stwierdzono m. in. że: proponowane rozwiązania pozwolą na jak najszersze skorzystanie z możliwości zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 0% jednocześnie pozostając w zgodzie z prawem UE. W treści projektu ustawy przewiduje się szersze niż dotychczasowe stosowanie 0% stawki w zakresie podatku od towarów i usług w odniesieniu do szeroko rozumianej produkcji okrętowej i komplementarnej. Przy budowie nowych jednostek

plywających należy możliwie rozszerzyć katalog rodzajów jednostek, do których będzie można stosować stawkę preferencyjną VAT.

Intencją polskiego ustawodawcy było rozszerzenie katalogu jednostek pływających objętych stawką 0% VAT do granic, które wyznacza art. 148 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Polski ustawodawca stwierdził bowiem, że ww. katalog w poprzednim stanie prawnym był węższy aniżeli to na co zezwala sama dyrektywa. Aktualne brzmienie art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług umiejscowiło statek lodołamacz pełnomorski jako statek zakwalifikowany w grupie PKWiU 30.11.33.0, co potwierdza, że tak w poprzednim jak i obecnym stanie prawnym powinien być on opodatkowany stawką 0% VAT. Przyjęcie odmiennego poglądu pozostawałoby w sprzeczności z wykładnią autentyczną (wynikającą wprost z treści ww. uzasadnienia) art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie sposób bowiem przyjąć, że skoro ustawodawca zamierzał rozszerzyć katalog statków objętych stawką 0% VAT, to przepis w istocie wprowadził zawężenie katalogu tych statków jedynie do takich, które mogą być wykorzystywane do celów „handlowych i przemysłowych” oraz do połowów. Taką zaś interpretację zaprezentował Zamawiający odrzucając ofertę Odwołującego.

Z przytoczonego art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że stawka podatku VAT ma zastosowanie do dostaw jednostek pływających, jeżeli spełnione zostaną łącznie dwa warunki: 1) jednostka pływająca ma być używana do żeglugi na pełnym morzu, 2) jednostka pływająca ma być używana do przewożenia odpłatnie pasażerów lub do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów. Jednocześnie ustawa o VAT wymienia wprost przykładowe kategorie jednostek pływających, które należy traktować jako spełniające te warunki i tym samym opodatkowane podatkiem VAT według stawki 0%. Jedną z takich kategorii stanowią lodołamacze pełnomorskie. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 26 kwietnia 2017 roku uznał przedstawione powyżej stanowisko za prawidłowe.

Zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego, tzw. interpretację indywidualną. Interpretacja taka jest specyficznym aktem stosowania prawa, niebędącym ani decyzją administracyjną, ani postanowieniem. Zgodnie z doktryną i orzecnictwem organów podatkowych, sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, celem interpretacji indywidualnej jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika czy płatnika praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych, zwłaszcza obowiązku samoobliczenia i wpłacenia należnego podatku.

Zgodnie z Ordynacją podatkową organem właściwym w sprawach interpretowania prawa podatkowego jest Minister Finansów lub uprawnione przez niego podmioty. Tym samym żaden inny podmiot, w tym Zamawiający w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego nie jest uprawniony do dokonywania sprzecznej z ustaleniami zawartymi w interpretacji podatkowej weryfikacji poprawności zastosowania przepisów prawa podatkowego przez podatnika.

Po stronie podmiotu ubiegającego się o wydanie interpretacji indywidualnej nie powinny występować żadne negatywne konsekwencje związane z zastosowaniem się do przedstawionego w interpretacji indywidualnej stanu faktycznego. W myśl art. 14k Ordynacji podatkowej zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przez doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego przedmiotową interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Ochrona prawna nie przysługiwałaby zatem w sytuacji, gdyby zastosowany stan faktyczny odbiegał od tego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bądź, gdy interpretacja zostałaby zmieniona przez organ lub uchylona przez sąd administracyjny. Należy również podkreślić, że ochrona przysługująca wnioskującemu o wydanie interpretacji indywidualnej nie obejmuje jedynie gałęzi prawa jaką jest prawo podatkowe, ale ma zastosowanie także w innych dziedzinach prawa, jak np. w prawie zamówień publicznych, gdzie zastosowanie się do indywidualnej interpretacji podatkowej nie może mieć negatywnych skutków w postaci m. in. odrzucenia oferty.

Tym samym, zważywszy na przysługującą wnioskującemu prawną ochroną przed negatywnymi konsekwencjami zastosowania się do wydanej interpretacji indywidualnej, jak również biorąc pod uwagę, że Zamawiający nie ma uprawnień do dokonywania wiążącej i sprzecznej z interpretacją podatkową wykładni materialnych przepisów prawa podatkowego, odrzucenie oferty Odwołującego jako niezgodnej z przepisami prawa nie może być uznane za prawidłowe. W niniejszym postępowaniu o udzielenie zamówienia Zamawiający nie określił, jaka stawka podatku VAT winna być zastosowana przy dostawie przedmiotowych statków. Wykonawca w celu sporządzenia stworzenia oferty wystąpił do organu podatkowego o interpretację przepisów ustawy o VAT i na jej podstawie przyjął stawkę 0% VAT. Stan faktyczny wskazany jako podstawa wydania interpretacji indywidualnej był całkowicie zgodny z zaistniałym stanem faktycznym oraz zawierał, jak i odpowiadał, warunkom wymaganym przez Zamawiającego od wykonawców w stosunku do oferowanego przedmiotu dostawy. Co więcej wykonawca wyraźnie wskazał we wniosku, że dostawa następować będzie do Urzędu Morskiego. Dyrektor KIS wiedział więc, wydając przedmiotową interpretację, że statek nie będzie wykorzystywany do celów handlowych czy



przemysłowych (Urząd Morski jest organem administracji, z definicji nie prowadzi działalności handlowej czy przemysłowej). Tym samym Zamawiający błędnie dokonał wykładni przepisów oraz wykroczył poza swoje uprawnienia, dokonując wykładni przepisów prawa podatkowego sprzecznie z interpretacją Dyrektora KIS, co skutkowało błędnym zastosowaniem art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, a w konsekwencji wadliwym odrzuceniem oferty Odwołującego. Interpretacja podatkowa wydana na wniosek C. S.A. może być zastosowana przez Zamawiającego w razie zaistnienia wątpliwości związanych z obowiązkiem podatkowym wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli bowiem interpretacja przepisów podatkowych dokonana przez upoważnione organy podatkowe jest taka, jak wskazana w wydanej interpretacji, to przy niezmiennym stanie faktycznym, obejmuje ona swoją ochroną wszystkich uczestników transakcji.

We wniosku o wydanie interpretacji Odwołujący podał dwie niezależne podstawy prawne, które uzasadniają objęcie dostawy przedmiotowego statku stawką 0% VAT. Odwołujący wskazał, że statek niezależnie do tego, że może pełnić funkcję lodołamacza, może być wykorzystywany także do ratownictwa morskiego, a co za tym idzie, powinien zostać zakwalifikowany jako statek ratowniczy na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług. Ewentualnie Odwołujący podnosi, że statki będące przedmiotem postępowania są statkami ratowniczymi, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt b ustawy o podatku od towarów i usług, więc ich dostawa jest objęta preferencyjną stawką VAT 0%. W uzasadnieniu odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający stwierdził, że: „podstawową działalnością Urzędu Morskiego w S. jest zapewnienie bezpieczeństwa żeglugi i ochrona środowiska morskiego”.

Wymagane przez Zamawiającego właściwości techniczne statku zostały wyspecyfikowane w cz. III specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Zamawiający wymagał dostarczenia statku z funkcją lodołamacza. To, że statek jest lodołamaczem nie przesądza, że nie może być wykorzystywany jako statek ratowniczy. Z punktu widzenia budowy statku możliwość wykonywania zadań lodołamacza sprowadza się przede wszystkim do odmiennej konstrukcji dziobu, która zapewnia statkowi możliwość kruszenia lodu. Tym samym, funkcje lodołamacza można skutecznie zaaplikować do wielu typów statków, w tym m. in. do statków ratowniczych. Zgodnie z pkt 0.1 cz. III specyfikacji istotnych warunków zamówienia (opis techniczny) statki będące przedmiotem postępowania mają wykonywać (oprócz funkcji lodołamacza) następujące funkcje: holownika morskiego, jednostki ratownictwa morskiego, jednostki do gaszenia pożarów, jednostki do zwalczania rozlewów, jednostki do obsługi oznakowania nawigacyjnego, jednostki do prowadzenia prac hydrograficznych. Jak wynika z powyższego, większość funkcji, które mają zapewnić jednostki będące przedmiotem postępowania sprowadza się do szeroko rozumianej funkcji ratowniczej. Znajduje to

potwierdzenie także w pkt 2 cz. III specyfikacji istotnych warunków zamówienia, która opisuje wymagane wyposażenie dodatkowe statku. Zgodnie z ppkt 2.3 statki muszą być wyposażone w zaawansowane urządzenia ratunkowe dla 20 osób w tym m. in. w łódź ratowniczą MOD, żurawnik do opuszczania łodzi ratowniczej, dwie 20-osobowe tratwy ratunkowe dla załogi, osiem 20-osobowych tratw ratunkowych dla rozbitków, koła ratunkowe, pławki świetlno-dymne, pasy ratunkowe, wyrzutnię linki ratunkowej, pirotechnikę i in. zgodnie z wymaganiami SOLAS oraz uznanego towarzystwa klasyfikacyjnego.

Zasadniczą część wyposażenia przedmiotowych statków to wyposażenie właściwe wyłącznie dla statków ratowniczych. Co istotne, pojęcie statku ratowniczego nie zostało zdefiniowane w sposób wiążący w żadnym akcie prawnym. Z uwagi na powyższe, za statek ratowniczy należy uznać każdy statek, którego zasadniczą funkcją jest udzielanie pomocy oraz zapewnienie bezpieczeństwa na morzu. Biorąc pod uwagę określoną przez Zamawiającego specyfikację techniczną statku (cz. III specyfikacji istotnych warunków zamówienia) należy stwierdzić, że stopień zaawansowania w wykonywaniu czynności ratowniczych przez przedmiotowe statki jest na tyle duży, że mogą one bez wątplenia być określane mianem statków ratowniczych. Tym samym uzasadnione jest twierdzenie, że statki będące przedmiotem postępowania są statkami ratowniczymi w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług, a co za tym idzie powinny być objęte stawką 0% VAT.

Zarówno lodolamacz pełnomorski, jak i używany na pełnym morzu statek ratowniczy zakwalifikowane zostały do tej samej grupy Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, tj. do grupy 30.11.33.0 i należą do kategorii „innych statków”.

Niezależnie od tego, że statki będące przedmiotem postępowania z punktu widzenia przedmiotowego (tj. z uwagi na ich specyfikację techniczną) powinny być określane mianem statków ratowniczych, to w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy statki te będą *de facto* wykorzystywane do pełnienia takich właśnie funkcji.

Uzasadniając odrzucenie oferty Odwołującego Zamawiający stwierdził jednocześnie, że zgodnie z przepisami ustawy z dnia 21 marca 1991 roku o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej Dyrektor Urzędu Morskiego jest terenowym organem administracji morskiej oraz że podstawową działalnością Urzędu Morskiego w S. jest zapewnienie bezpieczeństwa żeglugi i ochrona środowiska morskiego. Powyższe potwierdza treść § 5 Statutu Urzędu Morskiego w S. (załącznik do zarządzenia nr 12 Ministra Infrastruktury z dnia 21 marca 2011 r. w sprawie nadania statutu Urzędowi Morskiemu w S.) zgodnie z którym do podstawowych zadań zamawiającego należą sprawy: 1. bezpieczeństwa żeglugi morskiej; 2. ochrony portów morskich i żeglugi morskiej, w tym zadania związane z wykonywaniem zadań obronnych oraz zadań o charakterze niemilitarnym, w szczególności zapobieganie aktom terroru oraz likwidacji skutków

zaistniałych zdarzeń; 3. korzystania z dróg morskich oraz portów i przystani morskich; 4. bezpieczeństwa związanego z badaniami, rozpoznawaniem i eksploatacją zasobów mineralnych dna morskiego; 5. ochrony środowiska morskiego przed zanieczyszczeniem wskutek korzystania z morza oraz przez zatapianie odpadów i innych substancji w zakresie nieuregulowanym przepisami Prawa geologicznego i górniczego; 6. nadzoru nad ratowaniem życia;

Wobec powyższego jako niewątpliwy jawi się fakt, że zasadniczy zakres działalności Zamawiającego zawiera się w szeroko rozumianym ratownictwie morskim oraz zapewnieniu bezpieczeństwa żeglugi morskiej. W tym stanie rzeczy należy stwierdzić, że statki nabyte przez Zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu będą wykorzystywane do wykonywania statutowych funkcji Zamawiającego. Skoro więc ww. statki mają zapewnić efektywne realizowanie funkcji ratowniczej, muszą być w istocie statkami ratowniczymi.

Zamawiający jako organ administracji nie jest uprawniony do prowadzenia innej działalności niż działalności określona statutem nadanym przez Ministra Infrastruktury, co prowadzi do wniosku, że nie będzie uprawniony do wykorzystywania statków będących przedmiotem postępowania w inny sposób niż do szeroko rozumianego ratownictwa morskiego.

Jednocześnie Zamawiający stwierdził, że cena najkorzystniejszej oferty przewyższa kwotę, którą zamierzał przeznaczyć na sfinansowanie niniejszego zamówienia, tj. 231.000.000 zł brutto. W przypadku, gdyby Zamawiający postąpił zgodnie z ustawą Prawo zamówień publicznych i nie odrzucił oferty Odwołującego, jedyną ofertą, która zawiera się w ww. kwocie, byłaby oferta złożona przez Odwołującego, a co za tym idzie, przesłanki unieważnienia postępowania nie zostałyby spełnione. W tym stanie rzeczy Zamawiający naruszył także art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych. W konsekwencji zamawiający naruszył także 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

## II Odpowiedź Zamawiającego

W odpowiedzi na odwołanie Zamawiający wniósł o oddalenie odwołania w całości i zasądzenie od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kosztów postępowania przed Krajową Izbą Odwoławczą.

Zgodnie z treścią art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych oferta podlegać winna odrzuceniu, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Ustawa nie definiuje pojęcia „błąd w obliczeniu ceny”, niemniej jednak przyjmuje się, iż błędem w obliczeniu ceny jest błąd polegający na przyjęciu niewłaściwych danych do jej obliczenia, wynikający np. z nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego. Tak więc błąd w obliczeniu ceny oferty ma miejsce wówczas, gdy wykonawca oblicza cenę oferty inaczej, niż zostało to ustalone przez

zamawiającego. Takich uchybień Zamawiający nie mógł poprawić i powinien był odrzucić ofertę na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. W tym miejscu należy podnieść, że to wykonawca powinien był ustalić odpowiednią stawkę podatku na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych. Niewłaściwe jej przyjęcie zawsze skutkowało odrzuceniem oferty.

W treści punktu 20.1 specyfikacji istotnych warunków zamówienia wskazano, że podana w ofercie cena musi być wyrażona w złotych polskich. Cena musi uwzględniać wynagrodzenie wykonawcy za wykonanie całego przedmiotu zamówienia opisanego i być wskazana w następujący sposób: cena (brutto) = wartość netto + kwota należnego podatku VAT. Zamawiający nie określił stawki podatku VAT. Przyjmuje się, że błędem w obliczeniu ceny jest m.in. przyjęcie do obliczenia ceny błędnej stawki podatku od towarów i usług. Przyjęcie przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku VAT, w sytuacji, gdy Zamawiający w specyfikacji istotnych warunków zamówienia nie określił stawki podatku VAT, zostawiając określenie prawidłowości tej stawki wykonawcom, stanowiłoby podstawę do odrzucenia oferty na podstawie art 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. Oferta z nieprawidłową – 0% stawką podatku od towarów i usług – zawiera błąd w obliczeniu ceny i jako taka podlegała odrzuceniu na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w związku z regulacją punktu 20.1 specyfikacji istotnych warunków zamówienia.

Zamawiający pozyskał specjalistyczne opracowanie sporządzone przez renomowanego eksperta w dziedzinie prawa podatkowego w przedmiocie możliwości zastosowania stawki 0% VAT przy dostawie przedmiotowych wielozadaniowych jednostek pływających oraz dotyczącą znaczenia interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przedstawionej przez jednego z wykonawców. Wnioski przedmiotowej opinii jednoznacznie potwierdzają nieprawidłowość argumentacji podnoszonej przez Odwołującego oraz wadliwość wydanej w sprawie interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz brak uzasadnienia dla możliwości zastosowania stawki VAT 0% w postępowaniu.

Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a i b ustawy o podatku od towarów i usług stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do dostaw:

a) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:

- pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich statków wycieczkowych i tym podobnych jednostek pływających do przewozu osób – pełnomorskich promów wszelkiego typu (PKWiU ex 30.11.21.0),
- pełnomorskich tankowców do przewozu ropy naftowej, produktów przerobu ropy naftowej, chemikaliów oraz gazów skroplonych (PKWiU ex 30.11.22.0),

- pełnomorskich chłodniowców, z wyłączeniem tankowców (PKWiU ex 30.11.23.0),
  - pozostałych statków pełnomorskich do przewozu ładunków suchych (stałych), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU ex 30.11.24.0),
  - pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórci oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (PKWiU ex 30.11.31.0),
  - pchaczy pełnomorskich i holowników pełnomorskich (PKWiU ex 30.11.32.0),
  - pełnomorskich lodołamaczy (PKWiU ex 30.11.33.0),
- b) używanych na morzu statków ratowniczych morskich i łodzi ratunkowych (PKWiU ex 30.11.33.0).

W treści odwołania Wykonawca podniósł, iż analiza porównawcza obecnej i wcześniejszej treści przepisu art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług uzasadniają przyjęcie, iż po nowelizacji przepisów nastąpiło rozszerzenie możliwości preferencyjnego stosowania stawki podatku VAT, gdyż głównym celem nowelizacji pozostawać miałyby rozszerzenie możliwości zastosowania stawki VAT 0% na jednostki pływające. Wykonawca przyjął zatem, że do dostawy lodołamacza po nowelizacji ustawy o VAT możliwe będzie zawsze (bez względu na sposób wykorzystania) zastosowanie preferencyjnej stawki VAT. Przedmiotowa interpretacja pozostaje błędna, pomija bowiem zarówno jednoznaczną treść obowiązującego obecnie przepisu, jak też poprzednio obowiązujące obostrzenia funkcjonalne, a także wnioski wynikające z uzasadnienia ustawy nowelizującej.

Jednoznaczna treść przepisu art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT stanowi, że stawka 0% VAT ma zastosowanie do dostawy jednostek pływających: używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności pełnomorskich lodołamaczy (PKWiU ex 30.11.33.0). Analiza językowa zapisów art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy o podatku od towarów i usług nie umożliwia przyjęcia innego stanowiska niż przedstawione przez Zamawiającego w uzasadnieniu decyzji o odrzuceniu oferty Wykonawcy. W związku z użytym w przepisie spójnikiem „i” wraz z warunkiem używania jednostki do żeglugi na pełnym morzu, warunkiem zastosowania stawki VAT 0% pozostaje jednocześnie spełnienie którejkolwiek z wymienionych alternatywnie pozostałych przesłanek: używania statku do przewożenia odpłatnego pasażerów lub używania statku do celów handlowych, przemysłowych lub używania statku do połowów. Wyliczenie jednostek pływających zawarte w powyższym przepisie ma charakter uszczegółwiający i egzemplifikujący pierwszą część treści tegoż przepisu. Wyliczenie jest bowiem poprzedzone zwrotem „w tym w szczególności”. Wszystkie jednostki wymienione w poszczególnych tiret przepisu litery „a”, aby możliwe było zastosowanie przy ich dostawie stawki 0% VAT, muszą spełniać warunki wskazane w pierwszej części przepisu. Dla zastosowania stawki 0% VAT nie wystarczy

zatem, aby dana jednostka pływająca była wymieniona w przykładowym katalogu zawartym w art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy o podatku od towarów i usług. Wbrew stanowisku zaprezentowanemu przez Wykonawcę, nie pozostaje możliwe przyjęcie, że przed wejściem w życie ustawy nowelizującej dostawa wszystkich lodołamaczy pełnomorskich objęta była preferencyjną stawką VAT 0%. Poprzednia treść przepisu upoważniała bowiem do zastosowania tejże stawki podatku wyłącznie w jednym przypadku – dla dostaw dokonywanych na rzecz armatorów morskich. Dostawa tego rodzaju jednostek nie podlegała zatem wówczas w nieograniczonym zakresie stawce VAT 0%, a przykładem braku możliwości zastosowania stawki preferencyjnej byłaby właśnie dostawa takiej jednostki na rzecz Dyrektora Urzędu Morskiego, który nie jest bowiem armatorem morskim. Zastosowanie stawki preferencyjnej zależne jest obecnie od sposobu wykorzystania jednostki (złagodzone jedynie dotychczasowy obowiązek w zakresie konieczności dostawy armatorowi morskiemu). Odwołujący, cytując uzasadnienie ustawy nowelizującej, pominął bowiem uzasadnienie, że istotą tej preferencji jest używanie danej jednostki do określonych celów.

Powyższe stanowisko potwierdza również treść broszury informacyjnej wydanej przez Ministerstwo Finansów pn. „Wyjaśnienie w zakresie opodatkowania stawką podatku VAT w wysokości 0% dostawy towarów i świadczenia usług dotyczących niektórych jednostek pływających”, wynika, że istotnym kryterium do zastosowania stawki VAT 0% ma być użycie statku do działalności gospodarczej na pełnym morzu, tj. uprawianie żeglugi statkiem morskim w opisanych celach.

Nie budzi wątpliwości okoliczność, że jednostki pływające pozostające przedmiotem zamówienia, nie będą używane w żadnym ze wskazanych w ustawie celów. Wyklucza to zarówno ich konstrukcja jak i fakt, iż Zamawiającym pozostaje organ administracji państwowej.

Zgodnie z zapisami ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej, Dyrektor Urzędu Morskiego jest terenowym organem administracji morskiej. Podstawową działalnością Urzędu Morskiego w S. jest zapewnianie bezpieczeństwa żeglugi i ochrona środowiska morskiego. Na podstawie treści zapisów § 5 Statutu Urzędu Morskiego w S., stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 12 Ministra Infrastruktury z dnia 21 marca 2011 r. w sprawie nadania statutu Urzędowi Morskiemu w Szczecinie, brak jest podstaw do przyjęcia, iż Zamawiający prowadzi działalność handlową lub przemysłową w rozumieniu powyższych definicji.

Jednostka pływająca będąca przedmiotem zamówienia nie może być używana do przewożenia odpłatnie pasażerów oraz do połowów, gdyż jej cechy techniczno-konstrukcyjne uniemożliwiają wykorzystywanie jednostki do takiego celu. Nie jest również możliwe jej użycie do celów handlowych. Przymiotnik „handlowy” utworzony został od słowa handel i definiuje „działalność polegającą na kupnie, sprzedaży lub wymianie towarów i usług”.

Konstrukcja i cechy przedmiotowej jednostki pływającej wykluczają, aby przy jej pomocy mogła być prowadzona tego rodzaju działalność. Przymiotnik „przemysłowy” został utworzony od słowa „przemysł”, które to pojęcie oznacza „produkcję materialną polegającą na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych”. Przy użyciu jednostki pływającej stanowiącej przedmiot zamówienia, nie jest możliwe wydobywanie z ziemi (z szelfu) bogactw naturalnych. Nie można również wytwarzać przy jej pomocy żadnych produktów, zatem jednostka nie spełnia żadnych celów przemysłowych. Opis techniczny oraz treść specyfikacji istotnych warunków zamówienia jednoznacznie wskazują na dedykowaną wyłącznie dla potrzeb Zamawiającego jednostkę wielozadaniową, której celem pozostaje zapewnienie możliwości realizacji wyłącznie ustawowych zadań Urzędu Morskiego.

Zatem jednostki pływające stanowiące przedmiot zamówienia nie spełniają cech wskazanych w początkowej części przepisu art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt a ustawy o podatku od towarów i usług, a zarzuty odwołania w zakresie naruszenia przedmiotowego przepisu pozostają pozbawione podstaw.

Nieuzasadniony pozostaje zarzut ewentualny podniesiony Odwołującego w zakresie możliwości zastosowania w sprawie regulacji art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt b ustawy o podatku od towarów i usług. Powołany przepis stanowi podstawę do zastosowania stawki VAT 0% dla dostawy używanych na morzu statków ratowniczych morskich i łodzi ratunkowych (PKWiU ex 30.11.33.0). Przepis powyższy stanowi o jednostkach pływających „używanych” do określonych celów. Nie jest zatem możliwe przyjęcie, iż przepis dotyczy dostawy jednostki pływającej, w zakresie której istnieje jedynie potencjalna i hipotetyczna możliwość pełnienia ww. funkcji, bądź też wypełniania tych celów. Jeśli zatem jednostka nie będzie wykorzystywana przez Zamawiającego jako statek ratowniczy morski, to nie pozostanie możliwe uznanie, iż jest to „używany na morzu statek ratowniczy morski lub łódź ratunkowa (PKWiU ex 30.11.33.0)”, o którym mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 ppktb ustawy o podatku od towarów i usług.

Zamawiający jednoznacznie zaprzecza, by jednostki stanowiące przedmiot zamówienia miały realizować wskazane cele, tj. być używane na morzu jako statek ratowniczy lub łódź ratunkowa. Zamawiający nie rozważa możliwości używania przedmiotem jednostki w charakterze statku ratowniczego morskiego. Powyższe wynika zarówno z zamierzonego sposobu zarejestrowania jednostek, jak i z funkcji pełnionych przez Zamawiającego, tj. ustawowych zadań nałożonych na Dyrektora Urzędu Morskiego.

Podnieść należy, że zamierzony sposób zarejestrowania obu zamawianych jednostek pływających w Polskim Rejestrze Statków wyrażony został jednoznacznie w treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Statki będą bowiem zarejestrowane jako

„LODOŁAMACZ PEŁNOMORSKI \*KM OIL RECOVERY VESSEL TUG FIRE FIGHTING SHIP 1 SPECIAL PURPOSE SHIP 1 LI IWS AUT NAV1 DPI ECO REC \*PRM DF”.

Zgodnie z zasadami klasyfikacji i rejestracji statków w Polskim Rejestrze Statków, oznaczenie powyższego sposobu rejestracji wskazuje, że będzie on używany jako statek typu:

- OIL RECCA/ERY VESSEL – oznacza statek do zwalczania rozlewów olejowych,
- TUG - oznacza holownik,
- FIRE FIGHTING SHIP – oznacza statek pożarniczy z wyróżnikiem 1, tj. przeznaczony do prowadzenia akcji gaśniczej i ratowniczej przy małych pożarach, w bliskiej odległości od źródła ognia i przez krótki czas,
- SPECIAL PURPOSE SHIP – oznacza statek specjalistyczny,
- LI – wskazuje na klasę lodową i oznacza możliwość żeglugi w ciężkich warunkach lodowych, w asyście lodołamaczy, jeżeli jest to konieczne,
- IWS – oznacza przystosowanie do przeglądu na wodzie części podwodnej kadłuba,
- AUT – oznacza bezwachtową pracę maszynowni i jednoosobową obsługę mostku,
- \JAVi – dotyczy jednoosobowego prowadzenia wachty na mostku,
- DPI – wskazuje, że nieutrzymanie pozycji statku może nastąpić w przypadku pojedynczego uszkodzenia, redundancja elementów aktywnych i pasywnych systemu napędowego nie jest wymagana,
- ECO REC – oznacza, że statek spełnia wymagania w zakresie przystosowania go do bezpiecznego i ekologicznego recyklingu,
- \*PRM – to symbol urządzeń maszynowych zbudowanych pod nadzorem PRS, a wskazanie DF to dodatkowy znak urządzeń maszynowych napędu głównego dla silników na dwa rodzaje paliwa.

Z przedmiotowych informacji jednoznacznie wynika, że żadna z jednostek nie będzie zatem rejestrowana jako statek ratowniczy. W odmiennym przypadku, zgodnie z „Przepisami Klasyfikacji i Budowy Statków Morskich” konieczne pozostawałoby dodanie w zakresie parametrów rejestracyjnych oznaczenia: „Statek ratowniczy: RESCUE VESSEL”. Pomimo próby wykazania przez Odwołującego, iż nie istnieje definicja statku ratowniczego, z powyższych wyjaśnień wynika jednoznacznie, że Polski Rejestr Statków używa odrębnej kategorii dla tego rodzaju jednostki. Dodatkowym argumentem potwierdzającym brak możliwości uznania zamawianych jednostek jako statki ratownicze lub łodzie ratunkowe pozostaje fakt, iż Zamawiający w zakresie własnych zadań ustawowych nie prowadzi na morzu działań ratowniczych.

Sformułowanie „bezpieczeństwo żeglugi” nie może być interpretowane jako podejmowanie działań ratowniczych. Przedmiotowe i ustawowe zadanie polega bowiem na organizowaniu bezkolizyjnego ruchu statków – wydawaniu zaleceń, ostrzeżeń i instrukcji określonego



zachowania się dla celu zapewnienia bieżącego bezpieczeństwa żeglugi i organizacji ruchu morskiego. Działania ratownicze natomiast polegają na poszukiwaniu i ratowaniu życia na morzu. Jak wynika z dyspozycji art. 116 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 roku o bezpieczeństwie morskim, w celu wykonywania tychże zadań powołana została Morska Służba Poszukiwania i Ratownictwa („Służba SAR”). Jak wynika z regulacji ustawowej, zadania ratownicze w zakresie morskim zastrzeżone zostały dla Służby SAR i podmiot ten, a nie Dyrektor Urzędu Morskiego, wykonuje te zadania oraz dysponuje statkami ratowniczymi.

W związku z powyższymi okolicznościami, brak jest możliwości uznania, że przedmiotem dostawy w ramach zamówienia będą używane na morzu statki ratownicze morskie lub łodzie ratunkowe (PKWiU ex 30.11.33.0). Dostawa nie będzie zatem mogła korzystać ze stawki 0% VAT na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 1 ppkt b ustawy o podatku od towarów i usług.

Wbrew twierdzeniom Odwołującego, Zamawiający nie dokonał czynności sprzecznej z treścią stanowiska Dyrektora Informacji Skarbowej, wyrażonej w postaci podatkowej interpretacji indywidualnej udzielonej Wykonawcy.

Na etapie uzyskiwania interpretacji podatkowej dochodzi jedynie do niewiążącej wymiany poglądów pomiędzy zainteresowanym a organem interpretacyjnym dotyczącej możliwości zastosowania konkretnych przepisów podatkowych do pewnego, zrealizowanego lub hipotetycznego, stanu faktycznego. Interpretacja indywidualna nie jest zatem aktem stosowania prawa, lecz jest jedynie informacją zawierającą stanowisko organu podatkowego w kwestii sposobu stosowania prawa. Indywidualna interpretacja podatkowa jest formą wyrażenia przez organ podatkowy oświadczenia wiedzy, w jaki sposób należy interpretować i stosować przepisy prawa podatkowego w sytuacji faktycznej, w której znajduje się lub może się znaleźć osoba zainteresowana. W ramach interpretacji indywidualnej organ podatkowy jedynie przedstawia swój pogląd w zakresie rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do ujętego we wniosku stanu faktycznego już istniejącego bądź zdarzenia przyszłego. Przedmiotem oceny organu podatkowego nie jest stan faktyczny, lecz przepis prawny. Samo wydanie interpretacji nie łączy się w zasadzie z żadnymi skutkami prawnymi. Przepisy prawa podatkowego przewidują bowiem określone skutki (głównie dla wnioskodawcy, lecz częściowo również dla właściwych względem niego organów podatkowych) dopiero w związku z zastosowaniem się do interpretacji. Nie pozostaje natomiast zastosowaniem się do interpretacji złożenie oferty z daną stawką podatku od towarów i usług. Takie działanie nie rodzi bowiem po stronie Wykonawcy żadnych konsekwencji podatkowych. Nie kreuje ani obowiązku podatkowego, ani tym bardziej zobowiązania podatkowego. W związku z powyższym, na etapie złożenia oferty w toku postępowania o zamówienie publiczne, interpretacja indywidualna (dotycząca stawek podatkowych, z jakimi miałyby być dane zamówienie wykonane), nie wywołuje żadnych

skutków. Interpretacje indywidualne nie są wiążące, ani podatnika (wnioskodawcy), ani organu podatkowego. Niewiązący charakter wydanej interpretacji powoduje, że prawo i obowiązek dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego przez inne podmioty (w tym inne organy) w ramach ich czynności urzędowych istnieje także wówczas, gdy w danej kwestii została wydana jakaś interpretacja indywidualna (bądź nawet interpretacja ogólna).

Zamawiający pozostawał upoważniony do dokonania wykładni regulacji prawa podatkowego niezależnie od faktu przedstawienia przez Odwołującego interpretacji podatkowej. Przyjęcie bowiem odmiennego poglądu prowadziło do absurdalnego wniosku, że nie jest możliwe rozstrzygnięcie żadnego postępowania w przedmiocie udzielenia zamówienia publicznego, jeśli zamawiający nie przedstawi interpretacji indywidualnej wskazującej na prawidłową stawkę podatku. Ocena prawidłowości oferty, w tym ocena prawidłowości obliczenia ceny, wymaga bowiem dokonania każdorazowo wykładni przepisów podatkowych (regulacji dotyczących stawek podatku od towarów i usług) i nie wymaga się w tym zakresie pozyskiwania każdorazowo interpretacji podatkowych. Przyjmuje się, że Zamawiający może z interpretacji pomocniczo skorzystać, lecz nie pozostaje związany jej treścią. Istotne znaczenie w sprawie ma również okoliczność, że interpretacja nie jest wydawana na podstawie i w oparciu o stan faktyczny, jaki wystąpi po przeprowadzeniu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, lecz informacje przedstawione przez stronę (wnioskodawcę). W treści wniosku o wydanie interpretacji Wykonawca oświadczył jednoznacznie, iż „klasa statku jednoznacznie opisuje statek w rejestrze statków jako łodołamacz pełnomorski”. Skoro jednak Polski Rejestr Statków zawiera odrębną klasę RESCUE VESSEL, to sam Wykonawca potwierdził, iż dostawa nie dotyczy statku ratowniczego. Kwestie związane z wykorzystaniem jednostek, zostały we wniosku o wydanie interpretacji przez Odwołującego pominięte. Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie podzielił w całości stanowiska Wykonawcy zaprezentowanego we wniosku o interpretację. Odwołujący zwrócił bowiem uwagę w treści wniosku na funkcję ratowniczą statku, jednakże organ pominął te argumenty jako nie mające zastosowania w sprawie. Wydana interpretacja jednoznacznie wskazuje tylko na jedną przesłankę uzasadniającą zastosowanie stawki VAT 0%, tj. art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, a nie kwestie związane z rzekomą funkcją ratowniczą.

Kwestie statku ratowniczego podniesione zostały wyłącznie na potrzeby odwołania, Wykonawca nie odwoływał się bowiem do nich w odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnienia podstaw zastosowanej stawki VAT w ofercie. W tychże wyjaśnieniach Odwołujący wskazał bowiem jedynie, że opiera się na wnioskach interpretacji indywidualnej, która jednak nie zawiera potwierdzenia, że w sprawie mógłby mieć zastosowanie przepis art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług.

Z uwagi na powyższe okoliczności, wobec braku możliwości zastosowania w odniesieniu do dostawy będącej przedmiotem zamówienia stawki VAT 0%, konieczne pozostawało uznanie, że oferta Wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny i podlega odrzuceniu.

W związku z powyższym nie pozostają zasadne również pozostałe zarzuty odwołania. W szczególności brak jest możliwości dokonania wyboru jako najkorzystniejszej oferty, która została odrzucona. Zarzut naruszenia przepisu art. 7 ust. 1 w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych nie zasługuje zatem na uwzględnienie.

Analogicznie uznać należy, że Zamawiający nie dokonał również naruszenia przepisów prawa wskutek dokonania czynności unieważnienia postępowania. Odrzucenie oferty Odwołującego spowodowało oczywistą konsekwencję, tj. konieczność dokonania wyboru spośród pozostałych ofert złożonych z postępowaniu o udzielenie zamówienia. W następstwie powyższego Zamawiający ustalił, że spośród pozostałych ofert, cena najkorzystniejszej oferty przewyższa kwotę, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie niniejszego zamówienia, co uzasadniało unieważnienie postępowania, zarzut naruszenia przepisu art. 93 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych również nie pozostaje zatem zasadny.

### III Ustalenia Izby

Na wstępie Izba stwierdziła, że nie zachodzi żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania, opisanych w art. 189 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, a Odwołujący ma interes we wniesieniu odwołania.

Izba ustaliła, iż stan faktyczny postępowania nie jest sporny między Stronami.

Po zapoznaniu się z przedmiotem sporu oraz argumentacją obu Stron, w oparciu o stan faktyczny ustalony podczas rozprawy Izba ustaliła i zważyła, co następuje: odwołanie podlega oddaleniu.

Z przepisu art. 192 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych wynika, iż Izba uwzględnia odwołanie, jeśli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy (ustawy Prawo zamówień publicznych), które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia.

Pojęcie (istotny) wpływ na wynik postępowania odnosi się co do zasady do dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej oraz unieważnienia postępowania.

Zatem odwołanie oddala się w dwóch przypadkach: jeśli nie zasługuje ono na uwzględnienie jako niezasadne oraz jeśli co prawda jest zasadne, ale stwierdzone naruszenie nie wpływa na aspekt dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej lub unieważnienia postępowania.

Sytuacja taka zachodzi w niniejszej sprawie.

Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego w oparciu o art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, czyli jako zawierającą błędy w obliczeniu ceny lub kosztu w postaci nieprawidłowej, zdaniem Zamawiającego, stawki podatku od towarów i usług.

Wskazanie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług jest uważane w orzecznictwie i piśmiennictwie za jedną z podstawowych okoliczności uzasadniających zastosowanie wobec oferty sankcji odrzucenia z powołaniem się na przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. Potwierdzają to uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. sygn. III CZP 53/11 oraz sygn. III CZP 52/11. W uchwałach tych Sąd Najwyższy odróżnił również etap oceny przez Zamawiającego poprawności oferty w ramach procedury ustawy Prawo zamówień publicznych i tym samym poprawności zachowania się wykonawcy składającego tę ofertę od etapu działania organów podatkowych i dokonywanej przez nie oceny poprawności zachowania się podatnika naliczającego podatek od towarów i usług.

Zatem nie ma wątpliwości, że w przypadku stwierdzenia przez Zamawiającego zastosowania przez Odwołującego nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług – 0% zamiast 23% – ofertę należało odrzucić.

Kwestią sporną pomiędzy Odwołującym a Zamawiającym oraz popierającymi jego stanowisko Przystępującymi jest możliwość zastosowania w niniejszej sprawie art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a i/lub lit. b ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. b ustawy o podatku od towarów i usług stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do dostaw:

a) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:

- pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich statków wycieczkowych i tym podobnych jednostek pływających do przewozu osób – pełnomorskich promów wszelkiego typu (PKWiU ex 30.11.21.0),
- pełnomorskich tankowców do przewozu ropy naftowej, produktów przerobu ropy naftowej, chemikaliów oraz gazów skroplonych (PKWiU ex 30.11.22.0),
- pełnomorskich chłodniowców, z wyłączeniem tankowców (PKWiU ex 30.11.23.0),
- pozostałych statków pełnomorskich do przewozu ładunków suchych (stałych), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU ex 30.11.24.0),
- pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórczych oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (PKWiU ex 30.11.31.0),
- pchaczy pełnomorskich i holowników pełnomorskich (PKWiU ex 30.11.32.0),

- pełnomorskich lodołamaczy (PKWiU ex 30.11.33.0),

b) używanych na morzu statków ratowniczych morskich i łodzi ratunkowych (PKWiU ex 30.11.33.0).

Zgodnie ze stanowiskiem Zamawiającego, jakkolwiek przedmiotem dostawy są lodołamacze, do których można zastosować wskazanie „lodołamacz pełnomorski” i klasyfikację PKWiU ex 30.11.33.0, nie będą one używane do żeglugi na pełnym morzu w celu odpłatnego przewozu pasażerów, celach handlowych lub przemysłowych ani do połowów, a także nie będą używanymi na morzu statkami ratowniczymi morskimi lub łodziami ratunkowymi.

Trudno więc założyć, zgodnie z doświadczeniem życiowym, że organ podatkowy – wobec takiej postawy przyszłego właściciela jednostek pływających co do ich przeznaczenia (czy dokładniej – braku przeznaczenia w celach wskazanych w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług) – przyjmie interpretację, zgodnie z którą taki cel Urzędowi Morskiemu narzuci, w szczególności jeśli skutkowało to będzie rezygnacją z poboru podatku. Tym bardziej, że – jak słusznie podkreślił Zamawiający – wskazane przepisy nie odnoszą się do hipotetycznej czy sporadycznej możliwości wykorzystania jednostek pływających w danym celu, ale ich „używania” – czyli co do zasady zwykłego (głównego) sposobu ich wykorzystywania, a sposób ten zależy wyłącznie od Zamawiającego.

W związku z powyższym oświadczenie Zamawiającego co do przyszłego sposobu wykorzystania jednostek pływających ma zasadnicze znaczenie i jest wiążące.

Należy więc przyjąć, że nie zachodzą przesłanki konieczne zastosowania art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. b ustawy o podatku od towarów i usług, czyli używanie jednostek do żeglugi na pełnym morzu w celu odpłatnego przewozu pasażerów, celach handlowych lub przemysłowych, połowów oraz ratownictwa morskiego, a tym samym zastosowanie ww. przepisów. Tym samym, również w opinii Izby, zastosowanie ma stawka podatku od towarów i usług w wysokości 23%, a nie 0% i Zamawiający zasadnie i zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych odrzucił ofertę jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny.

Należy również zaaprobować działanie Zamawiającego podjęte w trakcie badania ofert, polegające na wezwaniu wszystkich wykonawców do wyjaśnień treści oferty w zakresie stawki podatku VAT. W trakcie tych wyjaśnień Odwołujący powołał się na uzyskaną interpretację indywidualną z 26 kwietnia 2017 r.

Co do samej interpretacji indywidualnej uzyskanej przez Odwołującego – nie w gestii Izby jest ocena, czy Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej dokonał tam poprawnej wykładni przepisu lub wystarczająco wnikliwie zapoznał się ze stanem faktycznym przedstawionym przez podatnika. Natomiast, w ocenie Izby, z treści stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji

Skarbowej wynika, że (niezależnie od statusu Zamawiającego jako organu administracji publicznej) przyjął on stan faktyczny, zgodnie z którym zamawiane jednostki pływające będą używane w celu odpłatnego przewozu pasażerów, celach handlowych, przemysłowych lub do połowów. Wskazuje na to stwierdzenie: „niezależnie od faktu, że statek ten będzie wykorzystywany *także* do realizacji innych celów, tj. do holowania morskiego, ratownictwa morskiego, gaszenia pożarów, zwalczania rozlewów, obsługi oznakowania nawigacyjnego oraz prowadzenia prac hydrograficznych”, a także zupełny brak odniesienia się w treści interpretacji do przyczyn, dla których Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że pomimo jasnej treści samego przepisu, jednostki podlegałyby opodatkowaniu stawką 0%, pomimo że nie będą używane do odpłatnego przewozu pasażerów, celów handlowych, przemysłowych lub do połowów.

W interpretacji wskazano także, że jeśli w przyszłości zostanie ustalony inny stan faktyczny niż przedstawiony we wniosku, interpretacja nie wywoła żadnych skutków prawnych. Odwołujący w stanie faktycznym opisanym we wniosku wskazywał na funkcję lodołamacza jako podstawową oraz ww. funkcje holowania, ratownictwa itd. jako dodatkowe, nie wskazał natomiast na brak ww. funkcji gospodarczych. Nie wiadomo więc, czy organ podatkowy w przyszłości oceni, że stan faktyczny został podany prawidłowo, a tym samym, czy interpretacja będzie chroniła go jako podatnika, a tym samym i Zamawiającego.

Niezależnie jednak od powyższego, nawet gdyby uznać, że uzyskanie interpretacji indywidualnej na pewno będzie miało skutek „eksklujujący” podatnika i pozwoli mu bez negatywnych konsekwencji naliczyć podatek w stawce 0%, nie zmienia to oceny zaistniałej sytuacji pod kątem uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, a także przejrzystości postępowania, czyli głównych zasad systemu zamówień publicznych (art. 7 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych), a także podstawowego celu stosowania zamówień publicznych, czyli prawidłowego wybrania oferty najkorzystniejszej (w tym najkorzystniejszej ekonomicznie).

Z porównania cen ofert wynika bowiem, że spośród czterech ofert złożonych w postępowaniu, oferta Odwołującego była najdroższa w kwocie netto, a fakt, że jej cena brutto była najniższa, wynikał wyłącznie z faktu zastosowania stawki VAT 0%, podczas gdy inni wykonawcy zastosowali stawkę 23% (w tym w stosunku do jednej miała miejsce sytuacja opisana w art. 91 ust. 3a ustawy Prawo zamówień publicznych i stawkę tę ustalił Zamawiający).

Tym samym, gdyby wszyscy wykonawcy mieli możliwość zastosowania stawki podatku 0%, trzy oferty byłyby tańsze od oferty Odwołującego i mieściłyby się w kwocie przeznaczonej przez Zamawiającego na realizację zamówienia – wynik postępowania byłby więc inny. Dopuszczenie do sytuacji, w której Zamawiający wybrałby ofertę nie będącą ofertą

najkorzystniejszą, doprowadziłoby więc do sytuacji naruszenia uczciwej konkurencji oraz zniweczyło cel postępowania (wybór oferty *najkorzystniejszej*), co, zdaniem Izby jest niedopuszczalne.

Tym samym, przy przyjęciu, że oferta Odwołującego jest poprawna i nie można zarzucić jej błędu w obliczeniu ceny, w ocenie Izby, w postępowaniu dochodzi do sytuacji, w której musiałoby być ono unieważnione na podstawie art. 93 ust. 1 pkt 7 ustawy Prawo zamówień publicznych jako obarczone niemożliwą do usunięcia wadą uniemożliwiającą zawarcie niepodlegającej unieważnieniu umowy w sprawie zamówienia publicznego.

Wada ta jest, w ocenie Izby, niemożliwa do usunięcia, gdyż Zamawiający nie może zmienić wskazanych w ofertach stawek podatku od towarów i usług, które, dodatkowo, w opinii każdego z wykonawców wyrażonej w wyjaśnieniach treści ofert oraz w postępowaniu odwoławczym, zostały w ofertach prawidłowo ustalone.

Umowa podlegająca unieważnieniu, to – co do zasady – umowa, w stosunku do której zachodzą okoliczności wskazane w art. 146 ustawy Prawo zamówień publicznych. Zgodnie z ust. 6 tego artykułu unieważnienie umowy może nastąpić w przypadku dokonania przez zamawiającego czynności lub zaniechania czynności z naruszeniem przepisu ustawy (Prawo zamówień publicznych), które miało lub mogło mieć wpływ na wynik postępowania, czyli wybór oferty najkorzystniejszej lub unieważnienie postępowania.

W opinii Izby także sama możliwość skorzystania przez Odwołującego w niniejszym postępowaniu przetargowym z potencjalnej ochrony zapewnianej przez fakt uzyskania interpretacji indywidualnej (niezależnie od wyrażonej wcześniej wątpliwości co do pewności tej późniejszej ochrony) i uznanie jego prawa do wskazania stawki VAT 0%, podczas gdy inni wykonawcy musieliby wskazać stawkę 23%, naruszałaby uczciwą konkurencję pomiędzy wykonawcami.

W niniejszym przypadku, zdaniem Izby, nie można także zarzucić innym wykonawcom faktu niezwrócenia się przez nich o taką interpretację i tym samym zaniechania poprawienia swojej sytuacji w postępowaniu, gdyż już sama treść przepisu art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług nie uzasadniała podjęcia wątpliwości co do możliwości zastosowania stawki preferencyjnej ze względu na brak sposobu użycia jednostek wskazany w tym przepisie, a przeciwną wykładnię można uznać za zaskakującą.

Także potencjalne wprowadzenie wykonawców przez Zamawiającego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia w błąd co do celów ratowniczych wykorzystania jednostek i tym samym możliwości zastosowania stawki VAT 0% – przy ustaleniu wpływu na wybór oferty najkorzystniejszej – także byłoby podstawą do unieważnienia postępowania zgodnie

z art. 93 ust. 1 pkt 7 ustawy Prawo zamówień publicznych (choć rzeczywiście, jak wskazywał Zamawiający – wskazanie przez Odwołującego na możliwość zastosowania do zamawianych jednostek art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług było podnoszone dopiero wtórnie).

Z powyższych powodów przedmiotowe postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego musiałoby zakończyć się jego unieważnieniem, nawet jeśli w oparciu o inną podstawę prawną, zatem wynik postępowania (unieważnienie) byłby ten sam. Zastosowanie ma więc przepis art. 192 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, który wskazuje *a contrario*, że przy braku wpływu ewentualnego naruszenia przepisów na wynik postępowania, odwołanie oddala się.

Na marginesie, należy zwrócić uwagę Zamawiającemu, iż wobec zaistniałej w postępowaniu sytuacji, w kolejnym postępowaniu na dostawę przedmiotowych jednostek pływających, wskazane byłoby wskazanie w specyfikacji istotnych warunków zamówienia stawki podatku, którą mają zastosować wykonawcy w ofertach, w tym skorzystanie z możliwości, jaką daje mu art. 14s ustawy Ordynacja podatkowa i osobiste wystąpienie o interpretację indywidualną, która (ujawniona wykonawcom przez Zamawiającego) będzie miała zastosowanie do wszystkich wykonawców biorących udział w postępowaniu.

W związku z powyższym Izba orzekła jak w sentencji oddalając odwołanie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2, § 3 i § 5 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238 ze zm.).

**Przewodniczący:** .....