

WYROK

z dnia 10 kwietnia 2013 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Anna Packo

Protokolant: Paweł Nowosielski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 kwietnia 2013 r., w Warszawie, odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 29 marca 2013 r. przez

COMP S.A. ul. Jutrzenki 116, 02-230 Warszawa

w postępowaniu prowadzonym przez

Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich

Al. Jerozolimskie 65/79, 00-697 Warszawa

przy udziale **Tomorrow Sp. z o.o. ul. Kamionkowska 51, 03-812 Warszawa** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie odwołującego

orzeka:

- 1. uwzględnia odwołanie i nakazuje Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich powtórzenie czynności badania i oceny ofert dla części II i IV zamówienia,**
- 2. kosztami postępowania obciąża Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich Al. Jerozolimskie 65/79, 00-697 Warszawa i:**
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez COMP S.A. ul. Jutrzenki 116, 02-230 Warszawa tytułem wpisu od odwołania,**

2.2. zasądza od Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich Al. Jerozolimskie 65/79, 00-697 Warszawa na rzecz COMP S.A. ul. Jutrzenki 116, 02-230 Warszawa kwotę 18 600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wpisu i wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. 113, poz. 759 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 Warszawie.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający – Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na „przeprowadzenie szkoleń dla pracowników JOPiIS z obsługi aplikacji dziedzinowych SI POMOST” na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 z późn. zm.), w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane 3 października 2012 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2012/S 190-312853. Wartość zamówienia przekracza kwoty ustalone na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

29 marca 2013 r. odwołujący – Comp S.A. wniósł odwołanie zarzucając zamawiającemu naruszenie następujących przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 poprzez bezpodstawne odrzucenie oferty Comp S.A. w części II i IV, pomimo iż odwołujący prawidłowo dokonał obliczenia ceny, ewentualnie
2. art. 87 ust. 1 poprzez zaniechanie ponownego wezwania odwołującego do wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki VAT,
3. art. 87 ust. 2 pkt 2 w zw. z art. 192 poprzez zaniechanie poprawienia omyłek rachunkowych i przeliczenia ceny oferty odwołującego zgodnie ze stawką VAT ustaloną dla części V w wyroku o sygn. akt KIO 390/13,
4. art. 7 ust. 1 i 3 w zw. z art. 192 poprzez błędne zastosowanie ustaleń dokonanych w wyroku o sygn. akt KIO 390/13, dokonanie ponownej oceny ofert i odrzucenia oferty odwołującego, a w konsekwencji poprzez prowadzenie postępowania w sposób naruszający zasadę zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego,
2. unieważnienia czynności polegającej na unieważnieniu postępowania na podstawie art. 93 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych,
3. dokonania powtórnej czynności badania i oceny ofert z uznaniem za prawidłową zastosowanej przez odwołującego 23% stawki VAT,
4. ewentualnie ponowne wezwanie odwołującego do wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki VAT w trybie art. 87 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych,
5. ewentualnie dokonanie poprawienia omyłki rachunkowej z uwzględnieniem wynikających stąd konsekwencji, w trybie art. 87 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych i przeliczenie ceny oferty odwołującego z zastosowaniem zwolnienia z VAT,

6. dokonanie wyboru oferty odwołującego jako najkorzystniejszej w częściach II i IV postępowania.

W uzasadnieniu odwołania odwołujący wskazał, że 21 marca 2013 r. zamawiający przekazał mu informację o odrzuceniu ofert Comp S.A. i Tomorrow Sp. z o.o., a w konsekwencji o unieważnieniu postępowania w części II i IV na podstawie art. 93 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Podstawą odrzucenia oferty odwołującego było uznanie, iż obliczając cenę za przedmiot zamówienia zastosował on nieprawidłową stawkę VAT w wysokości 23%, gdy powinien był zastosować: „zwolniony”.

Zdaniem odwołującego działania zamawiającego naruszają przepisy ustawy, bowiem zastosowanie do przedmiotu zamówienia stawki VAT 23% jest prawidłowe.

Zamawiający w zawiadomieniu o powtórzeniu czynności w części II i IV zmienił swoją ocenę wyjaśnień złożonych przez odwołującego 29 stycznia 2013 r., w których odwołujący wskazał podstawy prawne i faktyczne przyjętej stawki VAT, a które zamawiający zaakceptował. Uzasadniając zmianę swojego stanowiska zamawiający powołał się na wyrok KIO z 5 marca 2013 r., sygn. akt KIO 390/13, w którym Izba uznała, iż zwolnienie z podatku VAT jest prawidłowe. Brak jest jednak podstaw dla rzutowania ustaleń poczynionych w jednej części postępowania na pozostałe, gdyż zamawiający nie ma obowiązku wykonywania wyroku KIO w innych częściach postępowania, jak też w tych częściach nie istnieje *res iudicata*. W związku z tym zamawiający zobowiązany był do odrębnego badania i oceny ofert złożonych w cz. II i IV postępowania. Wobec faktu, iż zamawiający uprzednio uznał wyjaśnienia odwołującego za wystarczające i zasadne, był co najmniej zobowiązany do wystosowania ponownego wezwania do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki VAT, co umożliwiłoby odwołującemu odniesienie się do argumentacji, z którą zamawiający zapoznał się w toku postępowania przed KIO.

Odwołujący podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w wyjaśnieniach z 29 stycznia 2013 r. Zastosowanie stawki podstawowej wynika z charakteru usług realizowanych w ramach części II i IV, które nie mieszczą się w ustalonej przez Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE, definicji usług kształcenia podlegających zwolnieniu z VAT.

Wobec niewskazania w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, jaką stawkę należy zastosować do usług stanowiących przedmiot zamówienia, wykonawcy zobowiązani byli do analizy obowiązujących w tym zakresie regulacji prawnych. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz dyrektywa nr 2006/112/WE w odmienny sposób określają rodzaje usług szkoleniowych kwalifikujących się do zastosowania zwolnienia podatkowego, przy tym przepisy ustawy krajowej przewidują szerszy zakres zwolnienia dla tego rodzaju usług. Powyższa niezgodność stwarza sytuację, w której podatnicy zmuszeni są dokonać

wyboru, w zgodzie z którymi przepisami – krajowymi czy wspólnotowymi – opodatkują świadczone przez siebie usługi. Na powyższe nakłada się dodatkowo nieostrość pojęć, które składają się na definicję usług kształcenia zawodowego i przekwalifikowania, którym to terminem posługuje się zarówno ustawa o VAT, jak i dyrektywa: „usługi obejmującej nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnianie wiedzy do celów zawodowych”. Analiza systemowa, w szczególności na poziomie regulacji unijnych wskazuje, iż usługi określone w specyfikacji istotnych warunków zamówienia jako szkoleniowe, nie pozwalają na uznanie ich za podlegające zwolnieniu od podatku. Stanowisko odwołującego potwierdza również dotychczasowa praktyka, w której świadcząc tego samego rodzaju usługi, stosował stawkę 23%, co nie było kwestionowane zarówno przez zamawiającego, jak i zostało uznane za prawidłowe przez organy podatkowe.

Podkreślenia wymaga też, iż instytucja zwolnienia z VAT ma na gruncie przepisów prawa podatkowego charakter wyjątkowy. Stosowanie jakiegokolwiek stawki preferencyjnej czy skorzystanie z instytucji zwolnienia wymaga precyzyjnego ustalenia, że doszło do sytuacji umożliwiającej zastosowanie takiego wyjątku, a przesłanki dopuszczające wyjątek nie mogą być interpretowane rozszerzające. Oznacza to, że wobec zaistnienia jakichkolwiek wątpliwości w zakresie dopuszczalności zastosowania zwolnienia podatkowego, wykonawca zobowiązany był do zastosowania stawki podstawowej.

Również w wyroku w sprawie KIO 390/13 Izba podkreśliła, iż w celu zastosowania zwolnienia podatkowego konieczne jest wykazanie, że dana usługa wypełnia definicję określoną w art. 44 Rozporządzenia Rady (UE) z dnia 15 marca 2011 r. Musi zatem zaistnieć sytuacja nie pozostawiająca wątpliwości co do prawidłowości zastosowania zwolnienia podatkowego. W przedmiotowej sprawie nie da się uniknąć stwierdzenia istnienia niejasności w zakresie poprawnej klasyfikacji podatkowej. Zgodnie z kierunkiem interpretacyjnym wyznaczonym przez przepisy prawa podatkowego, wobec takich wątpliwości należało zastosować stawkę podstawową, która ponadto nie grozi powstaniem zarzutu uszczuplenia należności Skarbu Państwa.

„Z ostrożności procesowej” odwołujący wskazał też, że wobec przyjęcia, iż wyrok KIO w sprawie o sygn. KIO 390/13 ustalił stawkę VAT obowiązującą także wobec usług określonych w częściach II i IV postępowania, należy poprawić omyłkę w ofercie odwołującego w trybie art. 87 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych jako oczywistą omyłkę rachunkową. Takie poprawienie oferty jest możliwe, gdyż zamawiający dysponuje wiedzą ustaloną w oparciu o wyrok KIO o tym, w jakiej wysokości powinna zostać zastosowana stawka VAT. Ponadto poprawienie omyłek umożliwia konstrukcja formularza ofertowego – „specyfikacja cenowa”, w której wskazano wartości netto i brutto za poszczególne zadania. Zastosowanie procedury poprawienia oferty nie naruszy zasad

konkurencyjności i równego traktowania wykonawców, gdyż w części II postępowania złożona została tylko jedna oferta, a w części IV dwie oferty, przy czym obie zawierają stawkę VAT w wysokości 23%. Oznacza to, że oferty były porównywalne, bowiem cena została skalkulowana w taki sam sposób, zaś zastosowana stawka podatku nie miała wpływu na wynik postępowania ani pozycję wykonawców w rankingu ofert. Tym samym nie zaistniała sytuacja, która stanowi podstawę uznania, iż zastosowanie przez wykonawcę błędnej stawki VAT należy uznać za błąd w obliczeniu ceny skutkujący odrzuceniem oferty.

W odpowiedzi zamawiający wniósł o oddalenie odwołania. Wskazał, że dokonując oceny prawidłowości zastosowanej stawki VAT w ofercie odwołującego kierował się m.in. ustaleniami zawartymi w wyroku Izby z 5 marca 2013 r., sygn. akt KIO 390/13, a następnie wobec ustalenia przez niego zastosowania nieprawidłowej stawki VAT, uchwałą Sądu Najwyższego z 20 października 2011 r., sygn. akt. III CZP 52/11. Nie doszło więc do automatycznego zastosowania wskazanego wyroku KIO, zamawiający kierował się ustaleniami wyroku, a nie je automatycznie przyjmował. W ocenie zamawiającego ustalenia ww. wyroku KIO są jednymi z kluczowych dla oceny prawidłowości zastosowanej w cenie oferty odwołującego stawki VAT. Kierowanie się odmiennymi ocenami prawnopodatkowymi co do analogicznych stanów faktycznych prowadziłoby do nierównego traktowania wykonawców biorących udział w postępowaniu. Zamawiający dokonał odrębnej oceny zastosowania prawidłowej stawki VAT przez odwołującego mając na uwadze przedmiot zamówienia i jego konsekwencje prawnopodatkowe, a kierowanie się przy takiej ocenie także ustaleniami orzecznictwa nie czyni takiej oceny ani wadliwą, ani bezprawną.

Wobec tego, że zamawiający nie wskazał w specyfikacji istotnych warunków zamówienia stawki VAT, nie mogło dojść do wystąpienia omyłki w rozumieniu art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Prawo zamówień publicznych. W związku z powyższym zamawiający ustalił, że w stosunku do oferty odwołującego zachodzi błąd w obliczeniu ceny zawartej w jego ofercie. Wobec braku ważnych ofert dla części II i IV zamawiający dokonał unieważnienia postępowania.

Co do naruszenia art. 87 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, odwołujący był wzywany do złożenia wyjaśnień na okoliczność zastosowania stawki VAT w swojej ofercie. Zamawiający nie znalazł podstaw do żądania dalszych wyjaśnień od odwołującego, gdyż stan prawny i faktyczny nie uległ zmianie w tym zakresie. W ocenie zamawiającego jego błędna ocena dokonana pierwotnie nie powoduje, że wobec dokonanej ponownie czynności badania oferty zachodzi nieprawidłowość co do przyjętej przez zamawiającego oceny.

W zakresie oceny prawidłowości zastosowanej przez wykonawców stawki VAT ze względu na ten sam rodzaj i charakter przedmiotu zamówienia możliwe jest przyjęcie tylko jednego rozwiązania. Zamawiający ustalił, że odwołujący powinien prawidłowo zastosować zwolnienie z VAT zamiast błędnie przyjętej stawki 23%.

Przystąpienie po stronie odwołującego zgłosił wykonawca Tomorrow Sp. z o.o. wnosząc o uwzględnienie odwołania i popierając argumentację odwołującego.

W oparciu o stan faktyczny ustalony na podstawie dokumentacji postępowania oraz złożonych oświadczeń i dokumentów Izba ustaliła i zważyła, co następuje: odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

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 stwierdziła także, że stan faktyczny sprawy nie jest sporny między stronami.

Zamawiający podzielił postępowanie na pięć części. Otrzymał trzy oferty: dla części II i IV złożoną przez Comp S.A., dla części III i IV złożoną przez Tomorrow Sp. z o.o. oraz dla części V złożoną przez Combidata Poland Sp. z o.o.

Wykonawcy Comp S.A. i Tomorrow Sp. z o.o. w swoich ofertach zastosowali stawkę VAT 23%, natomiast Combidata Poland Sp. z o.o. wskazał, że usługa podlega zwolnieniu z VAT.

Zamawiający wezwał wykonawców do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanych stawek VAT i zwolnienia, po czym odrzucił ofertę złożoną przez Combidata Poland Sp. z o.o. jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny ze względu na nieprawidłowo określony VAT, a oferty wykonawców Comp S.A. i Tomorrow Sp. z o.o. uznał za najkorzystniejsze dla danych części.

Po uwzględnieniu odwołania przez Izbę zamawiający powtórzył czynność badania ofert nie tylko dla części V, lecz także pozostałych i z kolei odrzucił oferty złożone przez Comp S.A. i Tomorrow Sp. z o.o. na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych jako zawierające nieprawidłową stawkę podatku od towarów i usług.

Ze względu na to, że Krajowa Izba Odwoławcza nie jest organem właściwym do ustalania w stosunku do podatników ich obowiązków podatkowych, zwłaszcza w sposób dla nich wiążący w świetle prawa podatkowego, może ona jedynie wyrazić swój pogląd wynikający z jej najlepszej wiedzy dotyczącej zasad naliczania podatku od towarów i usług opartej na przepisach prawa, orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądów, interpretacjach organów podatkowych, opinii doktryny oraz praktyce podatkowej.

Izba przede wszystkim wskazuje, iż podziela stanowisko wyrażone w wyroku o sygn. KIO 390/13 dotyczące tego, że zastosowanie zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów

i usług, jest prawidłowe. W niniejszej sprawie zasadnicze znaczenie ma natomiast kwestia, czy zastosowanie podstawowej stawki podatku od towarów i usług zamiast zwolnienia od tego podatku, jest nieprawidłowym ustaleniem stawki VAT.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podstawową stawką tego podatku jest stawka 23%. Stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych oraz zwolnienia z zapłaty tego podatku są możliwe tylko w okolicznościach wskazanych w tej ustawie – jest to jedna z głównych zasad naliczania tego podatku. W konsekwencji przyjmuje się jako kolejną zasadę, iż jeśli podatnik nie jest pewien, że może zastosować stawkę preferencyjną lub zwolnienie z VAT, powinien zastosować stawkę podstawową.

Poza tym wskazuje się, że korzystanie ze stawek preferencyjnych i zwolnień nie jest obowiązkiem podatników, lecz ich uprawnieniem.

W tej kwestii zgodna jest doktryna, orzecznictwo, jak również praktyka organów skarbowych.

Takie też stanowisko zostało wyrażone m.in. w komentarzu do art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług zawartym w „VAT. Komentarz” Lex 2010 r. autorstwa A. Bartosiewicza i R. Kubackiego. W tezie nr 10 zostało wskazane, że: „co do zasady, towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania także powinna być stosowana ta stawka”.

Jak wynika z wyjaśnień odwołującego, takie wątpliwości miały miejsce. Odwołujący w toku przygotowywania oferty dokonał analizy stanu faktycznego i prawnego i uznał, że nie może zastosować zwolnienia z podatku z przyczyn opisanych w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Odwołujący wskazał tu zwłaszcza na podnoszoną w doktrynie niezgodność polskiej ustawy z przepisami unijnymi (zostało to w szczególności przedstawione w przedłożonej przez odwołującego opinii doradcy podatkowego), która w konsekwencji daje mu prawo do zastosowania stawki VAT 23%.

Odwołujący wskazał także, że zamawiający określił jedynie zakres usług, które mają być dla niego wykonane, natomiast to wykonawcy ustalali sposób ich wykonania, który mógł być różny. Obaj wykonawcy (odwołujący i przystępujący Tomorrow Sp. z o.o.) uznali, że z ich strony dla wykonania zamówienia istotne znaczenie mają usługi konsultingowe oraz informatyczne, w tym zakup odpowiedniego oprogramowania.

Tym samym zachowanie wykonawców nie jest, według Izby, kwestią przypadku, błędu czy „braku profesjonalizmu” w zakresie znajomości przepisów podatkowych, lecz świadomą decyzją wynikającą z dotychczasowej praktyki w prowadzeniu tego rodzaju działalności gospodarczej, popartą opinią doradcy podatkowego.

Przy tym należy też podkreślić, że jakkolwiek stawka podatku od towarów i usług w odniesieniu do danego typu usług jest jednakowa dla wszystkich podatników, jednak, jak wiadomo, może ona być naliczana w odmienny sposób, w zależności od zmieniających się okoliczności faktycznych, w tym sposobu wykonania danej usługi, np. potraktowania danej usługi jako części usługi kompleksowej, czy też wzajemnego stosunku danych elementów ceny (czy w danej ofercie droższe będą elementy objęte zwolnieniem), czy dane czynności uzna się za szkolenie i przygotowanie materiałów szkoleniowych, czy też konsulting i zakup oprogramowania.

Jak wynika z powyżej wskazanych okoliczności, można przyjąć, że organy podatkowe takiego wskazania stawki podatku od towarów i usług nie uznałyby za błąd w naliczeniu (czy na tym etapie – zadeklarowaniu naliczenia) podatku od towarów i usług, a skoro tak – to i zamawiający nie powinien uznać go za błąd w obliczeniu ceny oferty.

Przy tym należy podkreślić, iż w niniejszym stanie faktycznym, ze względu na to, że dla części II złożono tylko jedną ofertę, a dla części IV obie oferty wskazywały na stawkę 23%, nie istnieje rozbieżność pomiędzy ofertami, która uniemożliwiłaby czy choćby utrudniała porównanie ofert lub też mogła wpłynąć na zniekształcenie wyniku postępowania. Zatem jedyną możliwą konsekwencją zastosowania przez wykonawcę podstawowej stawki VAT może być niezyskanie zamówienia ze względu na wyższą cenę. Również argument, że naliczenie wyższej stawki VAT spowoduje, że zamawiający zapłaci wyższą cenę za wykonanie usługi, nie jest jednoznacznie prawdziwe, gdyż bardziej prawdopodobne jest, że wykonawcy nie obniżą cen ofert, lecz obawiając się, iż organy skarbowe nakażą odprowadzenie stosownego podatku, „ukryją” ten podatek w cenie (nie wykażą go) dając wyższą cenę „netto”, zostawiając sobie stosowną rezerwę na tę ewentualność.

Co do pozostałych zarzutów „ewentualnych”, tj. zaniechania żądania dodatkowych wyjaśnień oraz zaniechania poprawienia stawki VAT jako omyłki rachunkowej, Izba uznała, że nie są one uzasadnione. Zamawiający uzyskał już wyjaśnienia odwołującego w tym zakresie, a podstawą zmiany rozstrzygnięcia była zmiana stanowiska zamawiającego, a nie dodatkowe okoliczności, które wymagałyby wyjaśnienia przez odwołującego. Natomiast jako omyłkę rachunkową można by poprawić nieprawidłowe obliczenie kwotowe podatku (błąd w działaniach arytmetycznych), a nie samą wskazaną stawkę VAT, która jako taka nie jest kwestią „rachunkową”.

W związku z powyższym Izba orzekła jak w sentencji.

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. 2 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).

Przewodniczący: