

Sygn. akt: KIO 845/23

WYROK

z dnia 11 kwietnia 2023 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Magdalena Rams

Protokolant: Wiktoria Ceyrowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 kwietnia 2023 roku w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 27 marca 2023 r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia **Konsorcjum: A. S. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A. S. oraz A. S. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą FHU A. S.,**

w postępowaniu prowadzonym przez **Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji Spółka z o.o. w Gliwicach,**

przy udziale wykonawcy K. L. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą **Usługi Techniczno Inżynieryjne K. L., Mysłówice** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. uwzględnić odwołanie i nakazuje zamawiającemu: (i) unieważnić czynność wyboru oferty najkorzystniejszej; (ii) unieważnić czynność odrzucenia oferty wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia konsorcjum: A. S. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A. S. oraz A. S. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą FHU A. S.; (iii) odrzucić ofertę wykonawcy K. L. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Usługi Techniczno

Inżynierijne K. L., Mysłowice na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp; (iv) dokonać ponownego badania i oceny ofert złożonych w postępowaniu.

2. kosztami postępowania obciąża zamawiającego i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 7 500 zł 00 gr (słownie: siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty poniesione przez odwołującego tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od zamawiającego na rzecz odwołującego kwotę 11 357 zł 00 gr (słownie: jedenaście tysięcy trzysta pięćdziesiąt siedem złotych zero groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania odwoławczego.

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

Przewodniczący

UZASADNIENIE

W dniu 27 marca 2023 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło odwołanie wykonawców wspólnie ubiegający się o zamówienie: Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A. S. oraz FHU A. S. (dalej „Odwołujący”) zarzucając zamawiającemu Miastu Gliwice (dalej „Zamawiający”) nieprawidłowe odrzucenie oferty Odwołującego i zaniechane czynności odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne K. L. (dalej: „Usługi Techniczno Inżynieryjne”). Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego, podczas gdy oferta Odwołującego nie zawiera błędów w obliczeniu ceny lub kosztu, w tym uwzględnia prawidłową stawkę podatku od towarów i usług (VAT);
- 2) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez zaniechanie czynności odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne, podczas gdy oferta tego wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny lub kosztu w postaci przyjęcia błędnej stawki /podatku od towarów i usług (VAT).

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania oraz: nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego, nakazanie Zamawiającemu odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne, dopuszczenie i przeprowadzenie dowodów wskazanych w treści uzasadnienia; dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z dziedziny podatków na okoliczność ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla usług będących przedmiotem niniejszego zamówienia, obciążenie kosztami postępowania Zamawiającego oraz zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kwoty 7.500 zł stanowiącej koszty poniesione z tytułu wpisu, a także kwoty wskazanej przez Odwołującego na rozprawie według przedłożonych na niej dokumentów.

W uzasadnieniu podniesionych zarzutów Odwołujący wskazał, że Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pod nazwą „Bieżące utrzymanie potoków komunalnych, przynależnego zbiornika ziemnego na terenie Miasta Gliwice oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka” (numer referencyjny: TP/2/2023). Wartość zamówienia jest mniejsza niż progi unijne. Postępowanie prowadzone jest w trybie podstawowym w wariantcie bez negocjacji (art. 275 pkt 1 ustawy Pzp).

Przedmiot zamówienia został przez Zamawiającego sklasyfikowany jako usługa.

W treści Specyfikacji Warunków Zamówienia (dalej: „SWZ”) Zamawiający nie narzucił wykonawcom w żaden sposób stawki podatku od towarów i usług (VAT). W postępowaniu oferty złożyli między innymi:

- 1) Odwołujący – zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 8%.
- 2) Wykonawca Usługi Techniczno Inżynieryjne – zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%.

Pismem z dnia 15 lutego 2023 r. Zamawiający wezwał Odwołującego do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. Zamawiający wskazał, że Odwołujący zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 8% i poprosił o wyjaśnienie i uzasadnienie podstaw zastosowanej stawki. Odwołujący udzielił wyjaśnień w dniu 17 lutego 2023 r. Odwołujący wskazał, że przedmiotem zamówienia są usługi polegające na bieżącym utrzymaniu potoków komunalnych oraz zbiornika ziemnego wraz z wylotami na rzekach. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, z późn. zm.) tego typu usługi należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 (Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni). Prawidłowa stawka podatku od towarów i usług dla usług (VAT) będących przedmiotem niniejszego zamówienia wynosi więc 8%. Ponadto, Odwołujący na poparcie powyższej argumentacji przedstawił opinię podatkową sporządzoną przez Kancelarię Prawno-Podatkową Drewniak sp. z o.o. z dnia 13 lutego 2023 r. Przedstawiona opinia potwierdza, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%. Dowód: Opinia podatkowa z dnia 13 lutego 2023 r. (złożona w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego) [załącznik numer 1 do niniejszego odwołania) - na okoliczność ustalenia, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%.

Pismem z dnia 22 marca 2023 r. „Zawiadomienie o wyborze najkorzystniejszej oferty” Zamawiający poinformował, że wybrał jako ofertę najkorzystniejszą ofertę wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne. Jednocześnie Zamawiający poinformował o odrzuceniu oferty Odwołującego. Zamawiający wskazał następujące uzasadnienie:

„Uzasadnienie prawne:

Na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Prawo zamówień publicznych - Zamawiający odrzuca ofertę, ponieważ oferta zawiera błędy w obliczeniu ceny. Zgodnie z przyjętym orzecznictwem, błędem w obliczeniu ceny jest sytuacja, w której Wykonawca przyjmuje do wyliczeń nieprawidłową stawkę podatku od towarów i usług (VAT).

Uzasadnienie faktyczne:

Wykonawca w złożonej ofercie zastosował obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 8%. W związku z powyższym Zamawiający pismem z dnia 15.02.2023 r. na podstawie art. 223 ust. 1 wezwał Wykonawcę do złożenia wyjaśnienia treści złożonej oferty i uzasadnienia podstaw zastosowania obniżonej stawki podatku VAT. Jednocześnie Zamawiający zwrócił się do obsługującego go w zakresie doradztwa podatkowego Instytutu Studiów Podatkowych Spółka doradztwa podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązującej stawki podatku od towarów i usług dla usług będących przedmiotem postępowania. Wykonawca pismem z dnia 17.02.2023 r. złożył wyjaśnienia, w których wskazał, że zastosowana przez niego 8% stawka podatku VAT jest prawidłowa i powołał się na rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), zgodnie z którym, w ocenie Wykonawcy, usługi będące przedmiotem zamówienia tj. usługi polegające na bieżącym utrzymaniu potoków komunalnych oraz zbiornika ziemnego wraz z wylotami na rzekach należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 - „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”. Na poparcie powyższej argumentacji Wykonawca dołączył opinię doradcy podatkowego z dnia 13 lutego 2023 r. Zamawiający zwraca jednak uwagę, że na usługę będącą przedmiotem zamówienia składa się szereg czynności wykonywanych kompleksowo. Oprócz wykaszania skarp potoków, przedmiotem zamówienia jest również m.in. oczyszczanie dna potoków, przepustów, obiektów mostowych i tuneli z namulów, oczyszczanie dna zbiornika z zanieczyszczeń drobnych i gabarytowych, oczyszczanie płyt betonowych, odmulenie dna zbiornika, usuwanie zanieczyszczeń wielkogabarytowych z koryta potoku, stała obsługa związana z utrzymaniem drożności wylotów i ich krat poprzez czyszczenie tych krat oraz prace dodatkowe, np. prowadzenie monitoringu, wywóz zebranych zanieczyszczeń, dokonywanie uzgodnień oraz opłat związanych z wejściem na teren. W związku z powyższym w celu dokonania prawidłowej kwalifikacji opisanych czynności pod kątem określenia stawki podatku należy wziąć pod uwagę kompleksowy charakter świadczonych usług. Wskazówki kiedy określone świadczenie należy traktować jako świadczenie złożone, a kiedy jako świadczenie odrębne ze wszystkimi tego konsekwencjami wynikają z orzecznictwa TSUE. W sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka Świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Usługa będąca przedmiotem zamówienia

jest usługą złożoną (kompleksową), ponieważ składa się z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu - do wykonania świadczenia głównego, którym jest utrzymanie potoków (cieków naturalnych), urządzeń melioracji wodnych (zbiornika) oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka. Zamawiający podkreśla, że do wyżej wyszczególnionych robót, które polegają m.in. na usunięciu przełamowań oraz mechanicznym odmulaniu dna cieków wodnych są wykorzystywane specjalistyczne maszyny np. koparki, pogłębiarki lub inne, a zatem roboty te kwalifikujemy jako roboty budowlane i konserwacyjne i jako takie mieszczą się one w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0 „Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp”. Jako że grupowanie PKWiU 42.21.23.0 nie zostało wymienione w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do ustawy jako korzystające z obniżonej stawki podatku od towarów i usług, właściwą stawką podatku jest stawka podstawowa w wysokości 23%. Powyższy pogląd został wyrażony w piśmie ITPP1/4512-216/16/BK Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 lipca 2016 r. oraz w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 maja 2022r. (znak: 0112-KDSSL2-1.440.39.2022.2.SS). Stanowisko Zamawiającego potwierdza również opinia wydana na wniosek Zamawiającego zawarta w Konsultacji z dnia 17 lutego 2023 r. (znak: ISP/238/02/23/OŚ/MKa) w przedmiocie ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług oraz jej uzupełnieniu z dnia 1 marca 2023 r. (znak: ISP/311/03/23/OŚ/MKa). W świetle powyższego w ofercie złożonej przez Wykonawcę zastosowana 8% stawka VAT jest niewłaściwa dla przedmiotowego zadania. W rozumieniu przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP błędem w obliczeniu ceny jest błąd co do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, a nie nieprawidłowe wykonanie czynności arytmetycznych składających się na obliczenie ceny.

Błąd w obliczeniu ceny zachodzi, jeśli cena oferty została obliczona w sposób niezgodny ze sposobem jej obliczenia podanym w dokumentacji przetargowej lub w cenie oferty uwzględniono niewłaściwą stawkę podatku VAT. Oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny i w związku z powyższym podlega odrzuceniu”.

Odwołujący wskazał, że po otrzymaniu wyników postępowania zwrócił się do Zamawiającego o udostępnienie opinii, na które powołał się Zamawiający w uzasadnieniu odrzucenia oferty Odwołującego. Były to konsultacje udzielone przez Instytut Studiów Podatkowych z dnia 17 lutego 2023 r. oraz 1 marca 2023 r. Wskazano w nich, że w opinii udzielającego konsultacji prace należy sklasyfikować według kodu PKWiU 42.21.230.0 (Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp), a w konsekwencji zastosować stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%.

OKOLICZNOŚCI PRAWNE

Prawidłowa stawka podatku od towarów i usług (VAT)

Odwołujący wskazał, że zwrócił się ponownie do Kancelarii Prawno-Podatkowej Drewniak sp. z o.o. z wnioskiem o wydanie opinii w związku ze stanowiskiem Zamawiającego. Odwołujący uzyskał opinię podatkową, w której ostatecznie zostało potwierdzone, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%. Dowód: Opinia uzupełniająca z dnia 27 marca 2023 roku wydana w związku z otrzymaniem stanowiska wyrażonym w piśmie z dnia 17 lutego 2023 r. (ISP/238/02/23/OŚ/Mka) oraz w piśmie z dnia 1 marca 2023 roku (ISP/311/03/23/OŚ/Mka) (załącznik numer 2 do niniejszego odwołania). - na okoliczność ustalenia, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%

Odwołujący wskazał, że uzyskanej opinii podatkowej wynika, że:

- 1) Po zapoznaniu się ze stanowiskiem Zamawiającego oraz przedstawionymi przez niego konsultacjami podtrzymuje stanowisko, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%.
- 2) Usługi będące przedmiotem zamówienia nie są objęte kodem 42.21.23.0 opisywanej jako roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczenia ścieków oraz stacji pomp. Taki klasyfikacja jest nieprawidłowa i nie odpowiada stanowi faktycznemu, gdyż Zamawiający nie zamówił robót budowlanych, a usługę społeczno-użyteczną w zakresie utrzymania urządzeń i cieków naturalnych.
- 3) Przytoczono aktualne Wiążące Informacje Stawkowe, które zostały wydane w tożsamym stanie faktycznym i które potwierdzają zastosowanie stawki 8%.
- 4) Wskazano, że Wiążące Informacje Stawkowe, które zostały przytoczone w konsultacjach Zamawiającego, są nieaktualne, a ponadto stanowią rozstrzygnięcie w innym stanie faktycznym. Przykładowo:
 - a) Dotyczyły usługi odnoszącej się do drogi publicznej, a nie naturalnych cieków wodnych i ochrony przeciwpowodziowej.

- b) Zawierały prace związane z wyprofilowaniem skarp (które nie są objęte niniejszym zamówieniem), co zaliczane jest do prac remontowych, gdzie konieczne jest uzyskanie projektu zawierającego wymiary geometryczne rowu i skarp.
 - c) Zostały wydane na podstawie nie obowiązującej już klasyfikacji PKWiU (przed 2015 rokiem).
 - d) Tym samym argumenty zostały wyciągnięte z kontaktu, który dotyczył merytorycznie zupełnie innej sprawy.
- 5) Wskazuje, że w konsultacjach Zamawiającego naruszone zostały zasady metodyczne ustalenia klasyfikacji statystycznej wydane przez Główny Urząd Statystyczny.
- 6) Podnosi, że samo oczyszczanie rowów z namułu polega na wyciągnięciu osadu w formie zawiesiny i zaliczyć należy do prac konserwacyjnych.
- 7) Wskazuje, że zastosowanie stawki podatku od towarów i usług (VAT) 23% jest nieprawidłowe, gdyż nie mamy do czynienia z robotami ogólnobudowlanymi, a wyłącznie do czynienia z pracami konserwacyjnymi.
- 8) Podsumowuje, że zastosować należy stawkę podatku od towarów i usług (VAT) w wysokości 8% ze względu na to, że usługa spełnia kryteria i posiada właściwości dla usług objętych klasą PKWiU 81.30.12.0 (Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni).

Odwołujący wskazał, że niezależnie od opinii podatkowej zwrócił się również o wydanie opinii biegłego specjalisty z zakresu inżynierii wodno-kanalizacyjnej w przedmiocie ustalenia, czy usługi będące przedmiotem zamówienia należy zakwalifikować jako roboty ogólnobudowlane, czy też jako usługi utrzymania i kontroli drożności potoków komunalnych i przynależności zbiornika (retencyjnego). Dowód: Opinia biegłego specjalisty z zakresu inżynierii wodno-kanalizacyjnej z dnia 24 marca 2023 r. (załącznik numer 3 do niniejszego odwołania) - na okoliczność ustalenia, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a nie kodem PKWiU 42.21.23.0.

W ocenie Odwołującego ustalenia w powyższym zakresie były istotne dla ustalenia właściwej stawki podatku od towarów i usług (VAT) i Odwołujący zwrócił się o opinię na wniosek Kancelarii Prawno-Podatkowej Drewniak sp. z o.o. Opinia jednoznacznie wskazuje, że:

- 1) Do usług będących przedmiotem zamówienia nie należy stosować klasyfikacji kodu PKWiU 42.21.23.0 opisywanej jako roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczenia ścieków oraz stacji pomp (jak chce tego Zamawiający).
- 2) Prawidłowa klasyfikacja to PKWiU 81.30.12.0 dotycząca utrzymania wód stojących i płynących (w tym zbiorników wodnych, potoków, rzecz, systemów oczyszczania ścieków).

Odwołujący podkreślił, że również na gruncie prawa zamówień publicznych przedmiot zamówienia został przez Zamawiającego sklasyfikowany jako usługi, a nie jako roboty budowlane. W związku z powyższym niezrozumiałe dla Odwołującego jest, dlaczego Zamawiający przyjmuje i powołuje się na interpretacje dotyczące robót ogólnobudowlanych. Zupełnie niezrozumiałe jest również stanowisko Zamawiającego jakoby „Zamawiający podkreśla, że do wyżej wyszczególnionych robót, które polegają m.in. na usunięciu przełamowań oraz mechanicznym odmulaniu dna cieków wodnych są wykorzystywane specjalistyczne maszyny np. koparki, pogłębiarki lub inne, a zatem roboty te kwalifikujemy jako roboty budowlane i konserwacyjne i jako takie mieszczą się one w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0”. Nigdzie w dokumentacji zamówienia nie zostało określone, że czynności te należy wykonać przy zastosowaniu specjalistycznych maszyn, a prace te są wykonywane po prostu ręcznie. Co więcej, w dokumentacji zamówienia zostało wyraźnie wskazane, że w przypadku gdyby wykonawca stwierdził, że konieczne jest wykonanie robót budowlanych, to nie ma obowiązku ich wykonać, a jego jedynym obowiązkiem jest przekazanie Zamawiającemu informacji w tym zakresie z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną oraz dostarczenie szacunkowego kosztorysu wykonania robót: Opis przedmiotu zamówienia (stanowiący załącznik numer 6 do SWZ), ust. 15 lit. d: „w przypadku stwierdzenia uszkodzenia wymagającego wykonania prac naprawczych lub zapotrzebowania na modernizację \ inwestycje, Wykonawca przekaze Zamawiającemu w formie pisemnej informację z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną miejsca wymagającego naprawy lub modernizacji oraz dostarczy szacunkowy kosztorys wykonania robót”.

Wzór umowy (stanowiący załącznik numer 5 do SWZ), § 3 ust. 6: „W przypadku stwierdzenia uszkodzenia wymagającego wykonania prac naprawczych lub zapotrzebowania na modernizację \ inwestycje, Wykonawca przekaze Zamawiającemu w formie pisemnej informację z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną miejsca wymagającego naprawy lub modernizacji oraz dostarczy szacunkowy kosztorys wykonania robót”.

Odwołujący wskazał również pomocniczo, że brał udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego organizowanym przez Spółkę Restrukturyzacji Kopalń S.A. pod nazwą „Konserwacja rowów odwadniających wokół zwałowiska oraz piaskowników znajdujących się na ich końcach zlokalizowanych na terenie zwałowiska Wrzosa I po byłej KWK „A.” w Pszowie” dla Spółki Restrukturyzacji Kopalń S.A. Oddział Kopalnie Węgla Kamiennego w Całkowitej Likwidacji” (numer referencyjny R-KCL-0004/22). Przedmiot zamówienia był tożsamy z przedmiotem niniejszego zamówienia. Odwołujący zastosował stawkę podatku od towarów i usług 23% i w konsekwencji oferta Odwołującego została odrzucona, gdyż usługi należy sklasyfikować jako PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji prawidłowa stawka wynosi 8%. Dowód: Zawiadomienie o odrzuceniu oferty z dnia 27 kwietnia 2022 r. dotyczące postępowania o udzielenie zamówienia publicznego organizowanego przez Spółkę Restrukturyzacji Kopalń S.A. pod nazwą „Konserwacja rowów odwadniających wokół zwałowiska oraz piaskowników znajdujących się na ich końcach zlokalizowanych na terenie zwałowiska Wrzosa I po byłej KWK „A.” w Pszowie” dla Spółki Restrukturyzacji Kopalń S.A.

Oddział Kopalnie Węgla Kamiennego w Całkowitej Likwidacji” (numer referencyjny RKCL-0004/22) [załącznik numer 4 do niniejszego odwołania] – na okoliczność ustalenia, że przy tożsamym przedmiocie zamówienia właściwa stawka podatku od towarów i usług (VAT) wynosi 8%

Odwołujący stoi na stanowisku, że należycie uzasadnił, dlaczego stawka podatki wynosi 8%, a ponadto należycie wyjaśnił, jakie błędne założenia doprowadziły do błędnych ustaleń Zamawiającego. Jednak z daleko idącej ostrożności procesowej Odwołujący składa również wnioski o dopuszczenie oraz przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z dziedziny podatków na okoliczność ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla usług będących przedmiotem niniejszego zamówienia.

Zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego

Odwołujący wskazał, że zgodnie z normą prawną wynikającą z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp: „Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli (...) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu”. W związku z faktem, że Odwołujący zastosował prawidłową stawkę podatku od towarów i usług, to oferta Odwołującego nie podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez zaniechanie czynności odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne. Odwołujący wskazał, że

wykonawca Usługi Techniczno Inżynieryjne przyjął stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%. Tymczasem właściwa stawka podatku to 8%. Oferta wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne zawiera więc błąd w obliczeniu ceny i w związku z tym podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Odwołując powołał się na uchwałę SN Izba Cywilna z dnia 20 października 2011 r. III CZP 52/11.

Odwołujący podkreślił, że konieczność odrzucenia oferty zachodzi także wtedy, gdy wykonawca przyjmie wyższą stawkę podatku od towarów i usług, zamiast niższej stawki. Potwierdza to orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej oraz doktryna prawnicza. Tak m.in. Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 6 grudnia 2021 r., KIO 3404/21, Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 16 lutego 2022 r., KIO 266/22, Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 2 grudnia 2019 r. KIO 2341/19, Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 8 lipca 2019 r. KIO 1046/19.

Izba ustaliła co następuje:

Izba ustaliła, że Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pod nazwą „Bieżące utrzymanie potoków komunalnych, przynależnego zbiornika ziemnego na terenie Miasta Gliwice oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka” (dalej „Postępowanie”).

Przedmiot zamówienia został przez Zamawiającego sklasyfikowany jako usługa.

Izba ustaliła, że w zakres przedmiotu zamówienia wchodzi m.in.:

- a) bieżące utrzymanie potoków komunalnych: Cienka (Bojkowski), Wójtowianka (Doa), Guido, Ligocki, Łabędzki, Myśliwski, Skotnicki, Rokitnicki, Leśny, Ostropka, Kozłówka,
- b) oczyszczanie krat na potokach: Wójtowianka (Doa), Leśny, Ligocki, Łabędzki, Ostropka, Skotnicki, Myśliwski,
- c) bieżące utrzymanie wylotów potoku Guido oraz potoku Ligockiego do rzeki Kłodnica 20 mb oraz wylotu potoku Rokitnickiego do rzeki Bytomka 10 mb,
- d) bieżące utrzymanie wylotów kanalizacji deszczowej na rzece Kłodnica: W10, W 10/2, W24, W26, W27
- e) bieżące utrzymanie zbiorników: przy ul. Zygmuntowskiej (potok Leśny), przy Zachodniej Obwodnicy (potok Ostropka), przy Zachodniej Obwodnicy (2 sztuki na potoku Doa)

- f) oczyszczanie wszystkich krat, które znajdują się na wylotach z kanalizacji deszczowej do potoków będących przedmiotem umowy.

Szczegółowy zakres prac obejmuje następujące usługi:

- a) wykoszenie skarp potoków na całej ich wysokości oraz pasa o szer. 0,5 m od górnego brzegu skarpy potoku w miesiącach wskazanych w harmonogramie prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
- b) oczyszczanie dna potoków, przepustów, obiektów mostowych i tuneli z namulów, zanieczyszczeń drobnych i gabarytowych zgodnie z harmonogramem prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
- c) oczyszczanie płyt betonowych ze ścięciem nawisów wraz z wycinką samosiejek oraz krzewów nie wymagających zgody na wycinkę zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, rosnących na skarpach potoków,
- d) d) usunięcie drzew (wycinka drzew) znajdujących się w korycie oraz na skarpach potoków na wniosek zamawiającego, łącznie ze zrębkowaniem gałęzi, wywozem zrębków i wywozem drewna w miejsce wskazane przez Zamawiającego na terenie Miasta Gliwice; Wykonawca zobowiązany jest do każdorazowego zawiadomienia Zamawiającego o zaistnieniu takiej sytuacji. W przypadku drzew wymagających zgody na wycinkę Wykonawca usunie drzewa na podstawie decyzji pozyskanej przez Zamawiającego.

3. Prace związane z utrzymaniem zbiorników, obejmują w szczególności:

- a) wykoszenie skarp zbiornika na całej ich wysokości oraz pasa o szer. 2 m od górnego brzegu skarpy w miesiącach wskazanych w harmonogramie prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
- b) oczyszczenie dna zbiornika z zanieczyszczeń drobnych i gabarytowych,
- c) oczyszczanie płyt betonowych ze ścięciem nawisów wraz z wycinką samosiejek oraz krzewów nie wymagających zgody na wycinkę zgodnie z ustawą o ochronie przyrody, rosnących na skarpach zbiornika, odmulenie dna zbiornika w miesiącach wskazanych w harmonogramie prac (Załącznik nr 1 do umowy).

Ponadto stała obsługa związana z utrzymaniem drożności przepływu wody w potokach, w tym krat, w szczególności:

- a) prowadzenie monitoringu potoków raz na tydzień oraz prowadzenie książki monitorowania dla poszczególnych potoków wraz z dokumentacją fotograficzną kontrolną, przed i po wykonanych pracach; usuwanie zanieczyszczeń drobnych z koryta potoku, raportowanie zgodnie z harmonogramem,

- b) usuwanie zanieczyszczeń wielkogabarytowych z koryta potoku,
 - c) stała obsługa związana z utrzymaniem drożności wylotów, i ich krat - czyszczenie krat co najmniej raz na dwa dni. (typowe zadanie przeciwpowodziowe — właściwa eksploatacja urządzeń melioracyjnych)
5. Bieżące utrzymanie wylotów oraz potoku Guido i potoku Ligockiego do rzeki Kłodnica oraz wylotu potoku Rokitnickiego do rzeki Bytomka.
6. Prace związane z utrzymaniem wylotów kanalizacji deszczowej na rzece Kłodnica (W 10, W 10/2, W24, W26, W27), obejmują w szczególności:
- a) stała obsługa związana z utrzymaniem drożności wylotu,
 - b) wykoszenie skarp rzeki na odcinku 5,0 m powyżej i 10 m poniżej wylotu, licząc od osi wylotu zgodnie z harmonogramem prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
 - c) oczyszczanie płyt betonowych ze ścięciem nawisów wraz z wycinką samosiejek oraz krzewów nie wymagających zgody na wycinkę zgodnie z ustawą o ochronie przyrody, rosnących na skarpach rzeki zgodnie z harmonogramem prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
 - d) dwukrotne czyszczenie wylotów z nagromadzonego namułu zgodnie z harmonogramem prac (Załącznik nr 1 do Umowy),
 - e) bieżące oczyszczenie z zanieczyszczeń drobnych i gabarytowych.
7. Wywóz zebranych zanieczyszczeń na wysypisko (urobek po wykaszaniu, kamienie, nieczystości zebrane z koryta), bezpośrednio po zakończeniu prac, nie później jednak niż w następnym dniu roboczym po zakończeniu prac na danym odcinku.
8. Dokonywanie uzgodnień oraz opłat związanych z niezbędnym wejściem w teren na czas prowadzenia prac.
9. W czasie wystąpienia zwiększonych opadów atmosferycznych (tj. opadów nawałnych lub w przypadku opadów długotrwałych trwających dłużej niż trzy godziny) oraz gwałtownych roztopów, Wykonawca winien pełnić stały nadzór (tj. wykonywać wszystkie obowiązki wynikające z umowy). W takiej sytuacji monitoring stanu krat prowadzony będzie w sposób ciągły a czyszczenie krat wykonywane będzie na bieżąco.

10. Wykonawca podejmie interwencje na każde wezwanie CRG (Centrum Ratownictwa Gliwice), lub Zamawiającego w terminie nie dłuższym niż 15 min od zgłoszenia i będzie uczestniczył w działaniach przeciwpowodziowych na zasadach wskazanych w pkt 12.
11. Wykonawca poinformuje Zamawiającego telefonicznie o fakcie rozpoczęcia i zakończenia interwencji. Z przeprowadzonej interwencji Wykonawca sporządzi dokumentację fotograficzną, którą przekaże Zamawiającemu w ciągu trzech dni roboczych od zakończenia interwencji.
12. Działania w zakresie ochrony przeciwpowodziowej będą wykonywane każdorazowo w oparciu o wytyczne otrzymane z CRG lub innej miejskiej jednostki organizacyjnej.
13. Wykonawca zapewni dyżur całodobowy każdego dnia tygodnia, w tym niedziele, dni świąteczne i dni ustawowo wolne od pracy oraz realizację prac w zakresie działań interwencyjnych (awaryjne czyszczenie krat i potoków w razie opadów długotrwałych i deszczów nawalnych), z zastrzeżeniem, że brygada podejmująca wezwanie do awarii nie może liczyć mniej niż dwie osoby.
14. Zamawiający wraz z CRG przeszkoli wyznaczonych pracowników w zakresie działań przeciwpowodziowych.
15. Zobowiązania i uprawnienia Wykonawcy:
 - a) Wykonawca przekaże do 5 dnia - go każdego miesiąca dziennik monitorowania w wersji elektronicznej edytowalnej wraz z dokumentacją fotograficzną (przed i po przeprowadzonych pracach) celem podpisania protokołu odbioru technicznego (zgodnie ze wzorem stanowiącym Załącznik nr 2 do Umowy), - brak dokumentacji fotograficznej będzie podstawą do naliczenia kary umownej,
 - b) jeżeli interwencja dotyczy potoku lub rzeki gdy właściciel potoku lub rzeki nie jest znany lub jeżeli co do tytułu własności nie ma pewności, przed podjęciem interwencji konieczny jest kontakt telefoniczny z Zamawiającym,
 - c) czynny udział Wykonawcy w wizji w terenie na wniosek Zamawiającego,
 - d) w przypadku stwierdzenia uszkodzenia wymagającego wykonania prac naprawczych lub zapotrzebowania na modernizację inwestycje, Wykonawca przekaże Zamawiającemu w formie pisemnej informację z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną miejsca wymagającego naprawy lub modernizacji oraz dostarczy szacunkowy kosztorys wykonania robót.

Izba ustaliła, że w SWZ Zamawiający nie narzucił wykonawcom stawki podatku od towarów i usług (VAT).

Izba ustaliła, że w Postępowaniu zostały złożone następujące oferty:

Numer oferty	Firma (nazwa) lub imię i nazwisko oraz adres wykonawcy	Cena oferty (brutto)
1	Firma Handlowo - Usługowa K. M. K. 41-407 Imielin, ul. Lipowa 7a	329 640,00
2	Firma Budowlano - Melioracyjna D. C. 41-403 Chełm Śląski, ul. Czerniny 14	246 000,00
3	Konsorcjum firm, lider: Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A. S. Partner: FHU A. S. 41-407 Imielin ul. Podmiejska 51	307 800,00
4	Usługi Techniczno Inżynieryjne K. L. 41-400 Mysłowice, ul. Wojciecha Korfańskiego 19/1	294 848,22

Izba ustaliła, że Odwołujący zastosował stawkę VAT 8%. Pozostali wykonawcy zastosowali stawkę VAT 23%.

Izba ustaliła, że pismem z dnia 15 lutego 2023 r. Zamawiający wezwał Odwołującego do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. Zamawiający wskazał, że Odwołujący zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 8% i poprosił o wyjaśnienie i uzasadnienie podstaw zastosowanej stawki.

Izba ustaliła, że Odwołujący udzielił wyjaśnień w dniu 17 lutego 2023 r. Odwołujący wskazał, że przedmiotem zamówienia są usługi polegające na bieżącym utrzymaniu potoków komunalnych oraz zbiornika ziemnego wraz z wylotami na rzekach. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, z późn. zm.) tego typu usługi należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 (Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni). Prawidłowa stawka podatku od towarów i usług dla usług (VAT) będących przedmiotem niniejszego zamówienia wynosi więc 8%. Ponadto, Odwołujący na poparcie powyższej argumentacji przedstawił opinię podatkową sporządzoną przez Kancelarię Prawno-Podatkową Drewniak sp. z o.o. z dnia 13 lutego 2023 r. Przedstawiona opinia potwierdza, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU

81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%. Dowód: Opinia podatkowa z dnia 13 lutego 2023 r. (złożona w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego) [załącznik numer 1 do niniejszego odwołania) - na okoliczność ustalenia, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%.

Izba ustaliła, że pismem z dnia 22 marca 2023 r. „Zawiadomienie o wyborze najkorzystniejszej oferty” Zamawiający poinformował, że wybrał jako ofertę najkorzystniejszą ofertę wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne. Jednocześnie Zamawiający poinformował o odrzuceniu oferty Odwołującego. Zamawiający wskazał następujące uzasadnienie: „Uzasadnienie prawne: Na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Prawo zamówień publicznych - Zamawiający odrzuca ofertę, ponieważ oferta zawiera błędy w obliczeniu ceny. Zgodnie z przyjętym orzecznictwem, błędem w obliczeniu ceny jest sytuacja, w której Wykonawca przyjmuje do wyliczeń nieprawidłową stawkę podatku od towarów i usług (VAT).

Uzasadnienie faktyczne:

Wykonawca w złożonej ofercie zastosował obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 8%. W związku z powyższym Zamawiający pismem z dnia 15.02.2023 r. na podstawie art. 223 ust. 1 wezwał Wykonawcę do złożenia wyjaśnienia treści złożonej oferty i uzasadnienia podstaw zastosowania obniżonej stawki podatku VAT. Jednocześnie Zamawiający zwrócił się do obsługującego go w zakresie doradztwa podatkowego Instytutu Studiów Podatkowych Spółka doradztwa podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązującej stawki podatku od towarów i usług dla usług będących przedmiotem postępowania. Wykonawca pismem z dnia 17.02.2023 r. złożył wyjaśnienia, w których wskazał, że zastosowana przez niego 8% stawka podatku VAT jest prawidłowa i powołał się na rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), zgodnie z którym, w ocenie Wykonawcy, usługi będące przedmiotem zamówienia tj. usługi polegające na bieżącym utrzymaniu potoków komunalnych oraz zbiornika ziemnego wraz z wylotami na rzekach należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 - „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”. Na poparcie powyższej argumentacji Wykonawca dołączył opinię doradcy podatkowego z dnia 13 lutego 2023 r. Zamawiający zwraca jednak uwagę, że na usługę będącą przedmiotem zamówienia składa się szereg czynności wykonywanych kompleksowo. Oprócz wykaszania skarp potoków, przedmiotem zamówienia jest również m.in. oczyszczanie dna potoków, przepustów, obiektów mostowych i tuneli z namulów, oczyszczanie dna zbiornika z zanieczyszczeń drobnych i gabarytowych,

oczyszczanie płyt betonowych, odmulenie dna zbiornika, usuwanie zanieczyszczeń wielkogabarytowych z koryta potoku, stała obsługa związana z utrzymaniem drożności wylotów i ich krat poprzez czyszczenie tych krat oraz prace dodatkowe, np. prowadzenie monitoringu, wywóz zebranych zanieczyszczeń, dokonywanie uzgodnień oraz opłat związanych z wejściem na teren. W związku z powyższym w celu dokonania prawidłowej kwalifikacji opisanych czynności pod kątem określenia stawki podatku należy wziąć pod uwagę kompleksowy charakter świadczonych usług. Wskazówki kiedy określone świadczenie należy traktować jako świadczenie złożone, a kiedy jako świadczenie odrębne ze wszystkimi tego konsekwencjami wynikają z orzecznictwa TSUE. W sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka Świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Usługa będąca przedmiotem zamówienia jest usługą złożoną (kompleksową), ponieważ składa się z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu - do wykonania świadczenia głównego, którym jest utrzymanie potoków (cieków naturalnych), urządzeń melioracji wodnych (zbiornika) oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka. Zamawiający podkreśla, że do wyżej wyszczególnionych robót, które polegają m.in. na usunięciu przelamowań oraz mechanicznym odmulaniu dna cieków wodnych są wykorzystywane specjalistyczne maszyny np. koparki, pogłębiarki lub inne, a zatem roboty te kwalifikujemy jako roboty budowlane i konserwacyjne i jako takie mieszczą się one w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0 „Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp”. Jako że grupowanie PKWiU 42.21.23.0 nie zostało wymienione w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do ustawy jako korzystające z obniżonej stawki podatku od towarów i usług, właściwą stawką podatku jest stawka podstawowa w wysokości 23%. Powyższy pogląd został wyrażony w piśmie ITTP1/4512-216/16/BK Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 lipca 2016 r. oraz w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 maja 2022r. (znak: 0112-KDSSL2-1.440.39.2022.2.SS). Stanowisko Zamawiającego potwierdza również opinia wydana na wniosek Zamawiającego zawarta w Konsultacji z dnia 17 lutego 2023 r. (znak: ISP/238/02/23/OŚ/MKa) w przedmiocie ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług oraz jej uzupełnieniu z dnia 1 marca 2023 r. (znak: ISP/311/03/23/OŚ/MKa). W świetle powyższego w ofercie złożonej przez Wykonawcę zastosowana 8% stawka VAT jest niewłaściwa dla przedmiotowego zadania. W rozumieniu przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP błędem w obliczeniu ceny jest błąd co do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, a nie nieprawidłowe wykonanie czynności arytmetycznych składających się na obliczenie ceny.

Błąd w obliczeniu ceny zachodzi, jeśli cena oferty została obliczona w sposób niezgodny ze sposobem jej obliczenia podanym w dokumentacji przetargowej lub w cenie oferty

uwzględniono niewłaściwą stawkę podatku VAT. Oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny i w związku z powyższym podlega odrzuceniu”.

Izba zważyła co następuje:

W ocenie Izby zarzuty podniesione w odwołaniu okazały się zasadne.

Na wstępie wskazać należy, że zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, Zamawiający odrzuca ofertę wykonawcy w przypadku, gdy zawiera ona błąd w obliczeniu ceny. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą Krajowej Izby Odwoławczej, zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, który obliguje zamawiającego do odrzucenia oferty, pod warunkiem, że zamawiający nie określił w SWZ stawki podatku VAT właściwej dla przedmiotu zamówienia, zostawiając wykonawcom określenie jej wysokości. Wymaga również zaznaczenia, że obowiązek weryfikacji zastosowanej przez wykonawców stawki podatku VAT w złożonych ofertach spoczywa na zamawiającym.

Powyższe stanowisko wynika treści uchwał Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. (sygn. akt: III CZP 52/11 oraz III CZP 53/11). W obu orzeczeniach Sąd Najwyższy odniósł się do zastosowania niewłaściwej stawki VAT. Sąd stwierdził, iż wskazanie w ofercie przez wykonawcę niższej, niż wynikająca z obowiązujących przepisów, stawki podatku VAT i w efekcie uzyskanie niższej ceny brutto, może doprowadzić do wyboru oferty takiego wykonawcy, jako oferty najkorzystniejszej. Nie budzi wątpliwości, że w takiej sytuacji doszłoby do naruszenia wynikającego z art. 7 obowiązku przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Okoliczność, że wskazanie przez wykonawcę z kolei stawki wyższej niż obowiązująca, może nie czynić jego oferty konkurencyjną, nie ma istotnego znaczenia. Dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Ponadto Sąd Najwyższy wskazał, iż w przypadku braku określenia przez zamawiającego stawki VAT w SIWZ, to obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku VAT, która jako element cenotwórczy ma niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem cenotwórczym, jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy,

posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia.

Przenosząc powyższe rozważania na okoliczności niniejszej sprawy, wskazać należy, że Odwołujący i Przystępujący zastosowali odmienne stawki VAT w swoich ofertach. Odwołujący przyjął stawkę VAT 8%, zaś Przystępujący stawkę VAT 23%. Zamawiający zaś nie określił w SWZ stawki VAT jaką wykonawcy mają uwzględnić w cenie. Tym samym na etapie badania i oceny ofert Zamawiający winien ustalić właściwą stawkę VAT i skonfrontować swoje ustalenia z obliczeniami przyjętymi przez wykonawców. Zdaniem Izby wniosek Zamawiającego co do stawki VAT jaką wykonawcy winni zastosować w ramach przedmiotowego postępowania jest nieprawidłowy.

Izba wskazuje, że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej „ustawa VAT”) opodatkowaniu tym podatkiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jak stanowi przepis art. 5a ww. ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Od 1 stycznia 2011 r. na potrzeby podatku od towarów i usług stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej „PKWiU”) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.). Zgodnie z przepisem § 3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.) do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług do dnia 31 grudnia 2018 r. stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Należy przy tym zaznaczyć, że od 1.1.2016 r. zaczęło obowiązywać rozporządzenie Rady Ministrów z 4.9.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.; PKWiU 2015).

Należy zatem wskazać, że podatnik (wykonawca biorący udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia) zobowiązany jest do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z prawidłowym zdefiniowaniem i zaklasyfikowaniem wykonywanych czynności, na podstawie odpowiednich klasyfikacji. Do obowiązków podatnika należy przyporządkowanie wykonywanej dostawy, usługi czy roboty do danej stawki VAT, co wynika m.in. z faktu, iż

wystawiając fakturę za wykonane zadanie podatnik zobowiązany jest do wskazania w niej stawki wraz z kwotą podatku (art. 106b ustawy o podatku od towarów i usług). Kształtuje to stosunek zobowiązaniowy, o którym mowa w art. 5 ustawy Ordynacja podatkowa. Skoro określenie prawidłowej stawki VAT ciąży na wystawcy faktury - wykonawcy, to ciąży na nim również odpowiedzialność za prawidłowe jej zastosowanie.

Izba stoi na stanowisku, że w postępowaniach przetargowych podstawą do zakwalifikowania czynności objętych zakresem zamówienia do określonego grupowania PKWiU jest opis przedmiotu zamówienia zawarty w SWZ. Wykonawca dokonując klasyfikacji opiera się w całości na opisie zakresu usług/robót, jakie będą mu zlecone przez Zamawiającego w przypadku udzielenia zamówienia. W analizowanym stanie faktycznym nie było sporne pomiędzy stronami, że na zakres zamówienia składa się szereg czynności, których celem jest bieżące utrzymanie potoków komunalnych, przynależnego zbiornika ziemnego na terenie Miasta Gliwice oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka. Zamawiający przewidział wynagrodzenie ryczałtowe na całość usługi. Nie było również sporne pomiędzy stronami, że zakres czynności jakie wykonawca będzie wykonywał w ramach umowy należy zakwalifikować jako usługę o charakterze kompleksowym. Stronny jednak dokonały odmiennej kwalifikacji usługi kompleksowej do grupowania PKWiU.

Zdaniem Izby, sporna usługa kompleksowa powinna być usługą sklasyfikowaną pod grupowaniem PKWiU 81.30.12.0 oznaczonym „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni. Z objaśnień systemowych udzielonych przez Główny Urząd Statystyczny wynika, że grupowanie PKWiU 81.30.12.0. obejmuje wiele czynności, do których należą:

Usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

1. parków i ogrodów:
 - przy domach wielomieszkaniowych
 - przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),
 - na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),
 - zieleni autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp., przy budynkach przemysłowych i handlowych.
2. zieleni
 - budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.), terenów sportowych (boiska do piłki nożnej, pola golfowe, itp.), terenów przeznaczonych do

- gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpieli słonecznych,)
- wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),
3. zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepieniem lub dla ułatwienia widoczności,
 4. pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze i leśne: reenaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,
 5. usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni.

Z powyższego grupowania wynika, iż jego zakresem są objęte usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych, a więc terenów objętych przedmiotem zamówienia. Dotyczy ono zarówno działania odnoszące się do bieżącego utrzymania potoków komunalnych, jak i zbiornika (jako urządzenia melioracyjnego).

Zdaniem Izby, w świetle postanowień SWZ, opisu zakresu czynności wymaganych przez Zamawiającego nie ma podstaw do zakwalifikowania czynności objętych zakresem zamówienia do grupowania 42.21.23.0. Po pierwsze, jak Izba wskazała powyżej, podstawą określenia przez wykonawcę stawki VAT są postanowienia SWZ, w tym wzoru umowy. Analiza obu dokumentów wskazuje, że Zamawiający ani raz nie posłużył się pojęciem „robót ogólnobudowlanych”. Po drugie, Izba podziela stanowisko Odwołującego, że bieżące utrzymanie potoków jest usługą o charakterze ogólnie – społecznym, a więc usługą zmierzającą do zaspokojenia potrzeb porządkowo – organizacyjnych gospodarki narodowej i społeczeństwa jako całości. W grupowaniu 42.21.23.0 zostały wskazane roboty ogólnie – budowlane związane z budową system یرgacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczenia ścieków oraz stacji pomp. Zdaniem Izby grupowanie to dotyczy budowy systemów یرgacyjnych, nie zaś utrzymania drożności i przepływu cieków naturalnych w ramach system przeciwpowodziowych. W przedmiotowym postępowaniu nie mamy do czynienia z żadnymi robotami budowlanymi polegającymi na budowie systemów یرgacyjnych, magistrali czy linii wodociągowych czy obiektów do uzdatniania wody. Zamawiający w SWZ nie opisał zakresu robót budowlanych, nie załączył żadnej dokumentacji dotyczącej budowy czy przebudowy określonych obiektów

inżynierii wodnej. Prace, które Zamawiający zidentyfikował podczas rozprawy jako „roboty ogólnie – budowlane” tj. czyszczenie piaskowników, odmulanie zbiorników oraz koryt potoków i jeśli jest taka potrzeba, oczyszczanie przepustów nie mogą być zakwalifikowane jako roboty ogólnie - budowlane, tylko jako usługi o charakterze porządkowym. Należy wskazać, że ustawa prawo budowlane, w art. 3 zawiera definicje ustawowe. Zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy przez budowę należy rozumieć wykonanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego. W art. 3 pkt 7 zawarta jest definicja robót budowlanych i stanowi ona, że przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Ponadto, Izba wskazuje, że ustawodawca w art. 647 kodeksu cywilnego wskazał, że przez umowę o roboty budowlane wykonawca zobowiązuje się do oddania przewidzianego w umowie obiektu, wykonanego zgodnie z projektem i zasadami wiedzy technicznej, a inwestor zobowiązuje się do dokonania wymaganych przez właściwe przepisy czynności związanych z przygotowaniem robót. Zdaniem Izby w analizowanym stanie faktycznym nie mamy do czynienia z robotami budowlanymi w rozumieniu prawa budowlanego, ani w rozumieniu kodeksu cywilnego. Prace wymagane przez Zamawiającego nie można uznać za roboty ogólnie – budowlane w potocznym znaczeniu. Przyjmuje się bowiem, że roboty ogólnie – budowlane to roboty polegające na budowie, modernizacji, remoncie, przebudowie lub rozbiórce budynków. Zdaniem Izby Zamawiający nie objął zakresem zamówienia żadnej z w/w kategorii prac ogólnie – budowlanych. Nie mamy bowiem do czynienia ani z budową, ani z modernizacją ani z remontem obiektów inżynierii wodnej. W konsekwencji, Izba uznała, mając na uwadze postanowienia SWZ, że nie ma podstaw do zakwalifikowania usług będących przedmiotem zamówienia do grupowania PKWiU 42.21.23.0. Zdaniem Izby, stanowisko Odwołującego co do przyjęcia stawki VAT w wysokości 8% jest prawidłowe. Zakwalifikowanie prac wskazanych w SWZ do grupowania 81.30.12.0. jako usług związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zielonych jest zdaniem Izby prawidłowe. Wynikający z SWZ zakres prac wskazuje, że mamy do czynienia z grupą usług, których celem jest bieżące utrzymanie potoków komunalnych, przynależnego zbiornika ziemnego na terenie Miasta Gliwice oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka. Zakresem czynności objęte są zarówno usługi wykaszania skarp, ścinania nawisów z wycinką samosiejek oraz krzewów, jak również usługi o charakterze porządkowym związane z usuwaniem zanieczyszczeń i oczyszczaniem dna zbiornika oraz płyt betonowych. Są to usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych.

Odnosząc się do dowodów złożonych przez Zamawiającego oraz Przystępującego, Izba wskazuje co następuje. Dowód w postaci opinii Instytutu Studiów Podatkowych nie zawiera

żadnego uzasadnienia dlaczego prace opisane w SWZ zostały uznane za prace ogólnie – budowlane. Opinia zawiera w zasadniczej części opis czynności ze SWZ, bez jakiegokolwiek analizy na jakiej podstawie należałoby je zakwalifikować jako prace ogólnie – budowlane. Zdaniem Izby złożony dokument nie stanowi dowodu na wykazanie zasadności przyjęcia stawki 23%. Z jego treści nie wynika jaka jest podstawa zakwalifikowania prac wskazanych w SWZ do grupowania PKWiU 42.21.23.0. Odnosząc się do opinii z dnia 4 kwietnia 2023 r. złożonej przez Przystępującego, Izba wskazuje, że opinia w zasadniczej części zamierza do wykazania, że w przedmiotowym postępowaniu mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym. Okoliczność ta, zdaniem Izby, nie była sporna w sprawie. Obie strony, jak również Zamawiający, wskazywały, że mamy do czynienia z usługą kompleksową. Zdaniem Izby nie ma również sporu pomiędzy stronami co do tego jaki jest cel usługi kompleksowej zamawianej przez Zamawiającego. Izba zauważa, że opinia złożona przez Odwołującego i Przystępującego są ze sobą w tym zakresie zbieżne. Obie bowiem zawierają wniosek, że celem usługi jest bieżące utrzymanie potoków komunalnych w zakresie ochrony przeciwpowodziowej. Zamówienie jest realizowane w ramach zadań wynikających z ustawy Prawo wodne oraz związanych z ochroną i gospodarką przeciwpowodziową. Ponadto, Izba wskazuje, że z treści opinii nie wynika jaka była podstawa do przyjęcia klasyfikacji PKWiU 42.21.23.0. Autor opinii odwołuje się do klasyfikacji przyjętej przez Zamawiającego, stwierdzając, że roboty związane z utrzymaniem zieleni nie są dominujące i przechodzi do konstatacji, że należy je zatem zgrupować pod PKWiU 42.21.23.0. Zdaniem Izby, opinia nic nie wnosi do sprawy. Z jej treści nie wynika po pierwsze jaka - według autora - jest usługa dominującą w przedmiotowym postępowaniu. Po drugie, autor opinii w żaden sposób nie wyjaśnił jakie to roboty budowlane są przedmiotem zamówienia i dlaczego określone usługi wymagane przez Zamawiającego należałoby sklasyfikować jako roboty budowlane. Zdaniem Izby, opinii ta natomiast potwierdza, że mamy do czynienia w przedmiotowym postępowaniu z pracami na terenach zielonych (pkt 10 opinii), co tym samym uzasadnia stanowisko Odwołującego co do przyjęcia klasyfikacji 81.30.12.0, a więc wykonywaniem usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych. Odnosząc się do Interpretacji indywidualnej z dnia 25 czerwca 2012 r. Izba wskazuje, że dotyczy ona nieaktualnej klasyfikacji PKWiU.

Odnosząc się do indywidualnej informacji stawkowej z dnia 22 kwietnia 2022 r. Izba wskazuje, że stan faktyczny dotyczy usługi karczowania i wycinania drzew i krzewów zmierzającej do prawidłowe utrzymania wód śródlądowych. Izba wskazuje, że z treści dokumentu nie sposób wywieść jak chciałby Przystępujący, że usługi objęte przedmiotowym zamówieniem należy zakwalifikować jako usługi ogólnie – budowlane i przyporządkować do grupowania 42.21.22.0. Z treści złożonego dokumenty nie wynika w żaden sposób, że

usługa czyszczenia dna potoków, czyszczenia płyt betonowych, odmulania nie mogą być sklasyfikowane w grupowaniu 81.30.12.0 jako usługi związane z zagospodarowaniem innych terenów zielonych.

Wiążąca informacja stawkowa z dnia 27 kwietnia 2022 r. potwierdza stanowisko Odwołującego. Izba wskazuje, że w opisie czynności jakie były objęte zakresem prac były również (poza pracami związanymi z mechanicznym i ręcznym koszeniem) prace porządkowe, oczyszczanie ze śmieci i gałęzi znajdujących się w korycie i na skarpach cieków wodnych i zbiornika wodnego, jak również usuwanie powalonych drzew z koryta cieków wodnych, kanału. Zdaniem Izby usługa kompleksowa podlegająca na bieżącym utrzymaniu potoków komunalnych jako usługa związana z zagospodarowaniem terenów zielonych składa się z szeregu czynności, w tym czynności o charakterze porządkowym, które łącznie podlegały pod grupowanie 81.30.12.0.

Odnosząc się do interpretacji indywidualnej z dnia 12 lipca 2016 r., Izba wskazuje, że zakresem zamówienia był również objęty remont budowli regulacyjnych, naprawa ubezpieczeń skarp, zabudowa wyrw w skarpach, czyszczenie, malowanie elementów stalowych, uzupełnianie ubytków betonów. Z treści dokumenty w sposób jednoznaczny wynika, że zakresem prac były objęte roboty budowlane i konserwacyjne urządzeń melioracji wodnych. Elementy te nie są przedmiotem zamówienia w analizowanym stanie faktycznym. W związku z tym, złożony dokument nie ma żadnego znaczenia dla sprawy. Ponadto, Izba wskazuje, że interpretacja to dotyczyła prawa do odliczenia podatku VAT, a jej stan faktyczny dotyczył realizacji inwestycji w pasie drogowym drogi gminnej.

Mając na uwadze powyższe, Izba uznała, że Zamawiający nieprawidłowo odrzuciła ofertę Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Odwołujący wskazał w ofercie prawidłową stawkę VAT. W konsekwencji, zasadny okazał się zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno - Inżynieryjne K. L.. Wykonawca Usługi Techniczno Inżynieryjne K. L. przyjął stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%. Tymczasem, jak Izba wskazała powyżej, właściwa stawka podatku to 8%. Oferta wykonawcy Usługi Techniczno Inżynieryjne zawiera więc błąd w obliczeniu ceny i w związku z tym podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Mając na uwadze powyższe, Izba orzekał jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 575 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych stosownie do wyniku postępowania oraz na podstawie § 7 ust. 1 pkt 2 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 (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437).

Przewodniczący:.....