

**Sygn. akt: KIO/1721/10**

**KIO/1746/10**

**WYROK**  
**z dnia 27 sierpnia 2010 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:**

**Przewodniczący: Małgorzata Stręciwilk**

**Protokolant: Agata Dziuban**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 sierpnia 2010 r. w Warszawie odwołań wniesionych do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej:

**A. w dniu 12 sierpnia 2010 r. przez Wiesława Ciałkowskiego, prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą: CIAŁBUD Wiesław Ciałkowski, Ciemne 17, 05-250 Radzymin**

**B. w dniu 13 sierpnia 2010 r. przez RESTAURO Sp. z o.o., ul. Łazienna 4, 87-100 Toruń**

w postępowaniu prowadzonym przez **Muzeum Szlachty Mazowieckiej, ul. Warszawska 61A, 06-400 Ciechanów**

przy udziale **Konsorcjum: Renova Sp. z o.o. (Lider Konsorcjum), Marcin Kozarzewski, prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą Monument Sernice Marcin Kozarzewski, Pracownia Konserwacji i Restauracji Dzieł Sztuki Gorek Restauro Sp. c. i Przedsiębiorstwo Ogólnobudowlane i Konserwacji Zabytków Krzysztof Osuchowski, Alicja Babik sp.j. z siedzibą dla Lidera Konsorcjum ul. Piękna 47, 00 – 672 Warszawa, zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO/1721/10 po stronie Zamawiającego.**

**orzeka:**

1. **oddala odwołania,**
2. kosztami postępowania obciąża **Wiesława Ciałkowskiego, prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą: CIAŁBUD Wiesław Ciałkowski, Ciemne 17, 05-250 Radzymin i RESTAURO Sp. z o.o., ul. Łazienna 4, 87-100 Toruń** i zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **20 000 zł 00 gr** (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy), uiszczoną po połowie przez **Wiesława Ciałkowskiego, prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą: CIAŁBUD Wiesław Ciałkowski, Ciemne 17, 05-250 Radzymin i RESTAURO Sp. z o.o., ul. Łazienna 4, 87-100 Toruń** tytułem wpisów od odwołań.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Płocku**.

**Przewodniczący:**

.....

Sygn. akt: KIO/1721/10

KIO/1746/10

## Uzasadnienie

Muzeum Szlachty Mazowieckiej (dalej: „Zamawiający”) prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na: „Wykonanie prac konserwatorskich I etapu Rewitalizacji Zamku Książąt Mazowieckich w Ciechanowie”. Postępowanie to prowadzone jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. t.j. z 2010 r. 113, poz. 759), zwanej dalej: „ustawa Pzp”. Ogłoszenie o przedmiotowym zamówieniu zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych z dnia 8 lipca 2010 r., pod nr: 200658.

W postępowaniu tym dwóch wykonawców, tj.: Wiesław Ciałkowski, prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą: CIAŁBUD Wiesław Ciałkowski z siedzibą w Ciemnym (dalej: „CIAŁBUD”) w dniu 12 sierpnia 2010 r. i RESTAURO Sp. z o.o. z siedzibą w Toruniu (dalej: „RESTAURO”) w dniu 13 sierpnia 2010 r. złożyli odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej. Kopie odwołań zostały przekazane Zamawiającemu w terminach, w których złożono odwołania.

W dniu 16 sierpnia 2010 r. po stronie Zamawiającego do obydwu postępowań odwoławczych na skutek przekazania kopii odwołania przez Zamawiającego w dniu 13 sierpnia 2010 r. zgłoszenie przystąpienia złożyło Konsorcjum firm: Renova Sp. z o. (Lider Konsorcjum), Marcin Kozarzewski prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą: Monument Sernice Marcin Kozarzewski, Przemysław Gorek – Pracownia Konserwacji i Restauracji Dzieł Sztuki Gorek Restauro s.c. i Przedsiębiorstwo Ogólnobudowlane i Konserwacji Zabytków Krzysztof Osuchowski, Alicja Babik Sp. j. z siedzibą dla Lidera Konsorcjum w Warszawie. (dalej: „Konsorcjum Renova”). Kopie przystąpienia zostały przekazane stronom postępowania odwoławczego (Zamawiającemu i Odwołującemu).

Biorąc pod uwagę pisma złożone w sprawie Izba ustaliła następujące stanowiska stron postępowania odwoławczego:

## I. Stanowisko Odwołującego CIAŁBUD

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez:

- jego niewłaściwe zastosowanie jako podstawy odrzucenia oferty Odwołującego w związku z przyjętą w ofercie stawką podatku od towarów i usług, podczas gdy przepis ten nie odnosi się do przypadku przyjęcia i zastosowania przez wykonawcę nieprawidłowej w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) stawki VAT, a tym samym brak było podstaw do odrzucenia oferty;
- uznanie, że oferta Odwołującego zawiera błędy w obliczeniu ceny ofertowej i odrzucenie oferty Odwołującego z tego powodu, pomimo niezastnienia przesłanek odrzucenia, gdyż zastosowanie przez Odwołującego stawki podatku VAT w wysokości 22% w odniesieniu do całego zakresu robót, a w tym robót konserwatorskich, jest prawidłowe na podstawie dyspozycji przepisów prawa podatkowego art. 41 ust. 1 ustawy Pzp.

W związku z powyższym Odwołujący wniósł o:

- 1) nakazanie unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego;
- 2) nakazanie przywrócenia oferty Odwołującego do przedmiotowego postępowania;
- 3) nakazanie unieważnienia czynności Zamawiającego polegającej na wyborze jako najkorzystniejszej oferty Renova;
- 4) nakazanie powtórzenia czynności oceny ofert i wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej;
- 5) obciążenie Zamawiającego kosztami postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu podniesionych zarzutów Odwołujący wskazał na następujące okoliczności:

Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego, uznając, że zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT w wysokości 22% na usługi konserwatorskie, wymienione w załączniku nr 4 poz. 11 (PKWiU 92) zamiast zwolnienia z VAT skutkuje uznaniem, że oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny, stosownie do art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Odwołujący podniósł, że zastosował stawkę 22% dla całości robót, natomiast Zamawiający zakwestionował stawkę podatku VAT tylko co do usług konserwatorskich.

Powołując się na orzecznictwo KIO w sprawach: KIO/UZP 242/10, KIO/UZP 260/10, KIO/UZP 1589/09, KIO/UZP 203/10, KIO/UZP 219/09, KIO/UZP 987/09, podniósł następujące okoliczności:

- utożsamianie pojęcia błędu w obliczeniu ceny, z błędną stawką VAT jest nieuprawnione. Błąd w obliczeniu ceny należy odnosić do omyłek rachunkowych lub rzeczowych, związanych ze sposobem wyceny przedmiotu świadczenia. Stawka podatku VAT wynika z obowiązujących przepisów prawa i do jej naliczania i odprowadzania obowiązani są sprzedawcy towarów i usług będący płatnikami podatku, którzy jako przedsiębiorcy prowadzący profesjonalną działalność, podejmują świadomą decyzję, ponosząc w tym zakresie odpowiedzialność, także karnoskarbową.
- KIO nie jest organem podatkowym weryfikującym wysokość zobowiązań podatkowych wykonawców, a podmiot zamawiający nie jest upoważniony do interpretacji prawa podatkowego niezależnie od zastosowanej przez wykonawcę stawki VAT;
- organem uprawnionym do kontroli decyzji podatnika co do zastosowania właściwej stawki podatku VAT jest organ podatkowy pierwszej instancji, stosownie do art. 281 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Zamawiający będzie musiał zapłacić cenę brutto, która następnie, niezależnie od rozliczeń płatnika z urzędem skarbowym, pozostanie niezmieniona w całym okresie realizacji zamówienia, a czynność cywilnoprawna, o ile nieprawidłowo została opodatkowana i rozliczona, w tym zakresie nie jest dotknięta sankcją nieważności.
- jeśli Zamawiający w SIWZ nie określił swoich wymogów dotyczących stawek podatku powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy.

Odwołujący podniósł, że Zamawiający w przedmiotowej sprawie w żadnym punkcie SIWZ nie podał stawki podatku VAT, jaką wykonawcy musieliby uwzględnić przy obliczaniu ceny oferty.

Podkreślił, że Zamawiający, pismem z dnia 3 sierpnia 2010 r., zwrócił się do niego o złożenie wyjaśnień do zastosowania w złożonej ofercie stawki VAT 22% dla całego przedmiotu zamówienia. Odwołujący pismem z dnia 4 sierpnia 2010 r. udzielił Zamawiającemu wyjaśnień przywołaniem wyroków: KIO, ETS SN NSA i WSA oraz indywidualnych rozstrzygnięć organów podatkowych (Izby Skarbowej i Urzędów Skarbowych), Zamawiający zaś odrzucił ofertę Odwołującego, uzasadniając to trzema zdaniem, powołując się na art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, wskazując też na poz. 11 załącznika nr 4 do tej ustawy, gdzie pod tą poz. PKWiU „ex” 92 jako podkategoria znajdują się prace konserwatorskie. Pojęcie to natomiast rozumiane jest jako prace prowadzone na obiektach objętych nadzorem konserwatorskim. Prace te charakteryzują się tym, że wykonywane są pod nadzorem konserwatora zabytków, pomocników konserwatorskich lub innych fachowych pracowników, właściwych do wykonywania tego rodzaju prac. Zamawiający wskazał też, że pozostałe usługi budowlane w

odpowiednim grupowaniu, w zależności od rodzaju wykonywanych prac, podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej, czyli 22%.

Odwołujący podniósł, że w postanowieniach SIWZ (pkt XII – Sposób obliczenia ceny i kryteria oceny) Zamawiający wskazał w pkt 1 na ryczałtowy charakter wynagrodzenia umownego z tytułu realizacji przedmiotu zamówienia oraz na okoliczność, iż załączone przedmiary robót stanowią jedynie materiał pomocniczy do wyceny przedmiotu zamówienia. Odwołujący wskazał tu na art. 5 ust. 2 ustawy Pzp, zgodnie z którym, jeżeli zamówienie obejmuje jednocześnie usługi, o których mowa w ust. 1 oraz inne usługi, dostawy lub roboty budowlane, do udzielenia zamówienia stosuje się przepisy dotyczące tego przedmiotu zamówienia, którego wartościowy udział w danym zamówieniu jest największy. Odwołujący powołał się na wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2000 r. (sygn. akt: III SA 2825/99), w którym Sąd orzekł, iż wykonanie prac budowlanych podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla całego zadania inwestycyjnego, z czego wywodzi, że opodatkowanie podatkiem VAT robót budowlanych i robót konserwatorskich musi odbywać się według stawki właściwej dla całego zadania inwestycyjnego ze wszystkimi elementami składającymi się na kompleksowy zakres tej inwestycji, określony w SIWZ.

Zamawiający – zdaniem Odwołującego – pomija w swojej argumentacji istnienie przedrostka „ex” przed symbolem PKWiU 92, który to przedrostek, zgodnie z wolą ustawodawcy, oznacza w prawie podatkowym (ustawa o VAT), że pozycja nim oznaczona musi być interpretowana ściśle dla danego wyrobu, czy usługi z danego grupowania.

Odwołujący wskazał Zamawiającemu także na opinie Urzędu Statystycznego w Łodzi (znak: OK.-5672/KU-368/10-6494/2004) z dnia 9 sierpnia 2004 r. oraz opinie organów podatkowych (Drugi Śląski Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej sygn.: PP/443-10-06/BKJ-25660) w sprawie prac budowlanych prowadzonych dla cerkwi, w których stwierdza się, że usługi zgrupowane pod symbolem PKWiU 92.52.12-00.00 „Usługi ochrony zabytków” to usługi wykonywane przez dyplomowanych konserwatorów dzieł sztuki, prowadzone pod nadzorem konserwatora zabytków polegające na wykonywaniu prac konserwatorskich na zabytkach (...) itd. z wyjątkiem prac budowlanych. Wskazany Urząd Skarbowy stwierdził też, że usługi budowlane wykonywane w obiektach wpisanych do rejestru zabytków, objętych nadzorem konserwatorskim, związane z remontami, rozbudową, nadbudową lub adaptacją tych obiektów dla potrzeb współczesnych mieszczą się w zakresie działu PKWiU 45 „Roboty budowlane” w odpowiednim grupowaniu w zależności od rodzaju wykonywanych prac, czyli będą to np. roboty ziemne, fundamentowe, dachowe, murarskie, betoniarskie, instalacyjne, izolacyjne i wykończeniowe.

Według przywołanej opinii Urzędu Statystycznego przedrostek „ex” oznacza ściśle dla danego wyrobu, czy usługi z danego grupowania. Tak więc prace konserwatorskie PKWiU

92.52.12-00.00 to przede wszystkim prace wykonywane przez dyplomowanych konserwatorów dzieł sztuki, obejmujące określone prace z wyjątkiem robót budowlanych.

Odwołujący podnosił, że Zamawiający nie odniósł się do kwestii usług złożonych, a więc opodatkowania jedną stawką VAT usług pomocniczych wykonywanych przy okazji realizacji usługi głównej, tj. robót budowlanych na obiektach zabytkowych. Podkreślił, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z jednym świadczeniem głównym, tj. robotami budowlanymi remontowo-konserwatorskimi, związanymi z rewitalizacją Zamku Książąt Mazowieckich, na które składają się inne świadczenia pomocnicze, w tym konserwatorskie. Wartość robót konserwatorskich stanowi stosunkowo niewielką część wartości całego zamówienia, a intencją Zamawiającego nie jest nabycie poszczególnych elementów wykonywanych robót (SIWZ tego nie wykazuje), a otrzymanie kompleksowe usługi, gdzie jednym z elementów są usługi *stricto* konserwatorskie. Skoro więc ta usługa budowlana nadaje całości zasadniczy charakter, to ma tu zastosowanie kwestia opodatkowania usług kompleksowych, która była przedmiotem rozstrzygnięć sądów krajowych, jak i ETS (wyrok SN z dnia 21 maja 2002 r. sygn. akt: III RN 66/01, ETS C-439/96 w sprawie pomiędzy Card Protection Plan Ltd a Commissioners of Customs and Excise Wielka Brytania).

Na poparcie swojego stanowiska Odwołujący przywołał również orzecznictwo: wyrok NSA z dnia 8 lipca 2008 r. (sygn. akt: I FSK 871/07), wyrok NSA z dnia 5 lipca 2006 r. (sygn. akt: I FSK 945/05) i wyrok KIO z dnia 3 marca 2009 r. (sygn. akt: KIO/UZP 193/09).

Odwołujący podniósł, że Zamawiający odrzucając jego ofertę dodatkowo podważył wiedzę i doświadczenie, jakie posiada Odwołujący co do zakresu prac konserwatorskich, jak i budowlanych. To wykonawca bowiem musi znać specyfikę danego zamówienia, w tym również w kontekście podatkowym, co znajduje poparcie także w treści art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. To na podatniku (wykonawcy) spoczywa określenie stawki i kwoty VAT podczas sporządzania faktury wystawianej Zamawiającemu tytułem dokonanej sprzedaży.

Odwołujący podkreślił, że podobnie, jak Zamawiający nie dysponuje indywidualną interpretacją prawa podatkowego w przedmiotowej sprawie, a nawet jednak, gdyby któryś z podmiotów taką posiadał, Zamawiający nie ma prawa do kwestionowania ustalonej przez wykonawcę (Odwołującego) stawki podatku VAT.

## II. Stanowisko Odwołującego RESTAURO

Odwołujący złożył odwołanie od czynności Zamawiającego polegających na:

- 1) odrzuceniu oferty Odwołującego w przedmiotowym postępowaniu;
- 2) wyborze jako najkorzystniejszej oferty Konsorcjum RENOVA.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, poprzez zakwestionowanie przyjętej przez Odwołującego stawki podatku od towarów i usług (VAT) oraz uznanie, iż Odwołujący zastosował błędną stawkę tego podatku, a w konsekwencji odrzucenie oferty Odwołującego;
- 2) art. 91 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez wybór oferty Konsorcjum RENOVA nie będącej ofertą najkorzystniejszą.

Odwołujący wniósł o:

- 1) nakazanie Zamawiającemu powtórzenia czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego;
- 2) obciążenie Zamawiającego kosztami postępowania i zasądzenie na rzecz Odwołującego zwrotu kwoty uiszczanego wpisu od dowołań, a także zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego uzasadnionych kosztów Odwołującego w postaci wynagrodzenia pełnomocnika procesowego w kwocie 3 500 zł na podstawie faktury, która zostanie przedłożona na rozprawie.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Odwołujący wskazał na zapisy ogłoszenia o zamówieniu i SIWZ dotyczące określenia przedmiotu zamówienia (pkt II.1.3) ogłoszenia o zamówieniu, rozdział II SIWZ, Projekt Architektoniczny, program konserwatorski, Specyfikacja Techniczna Wykonania i Odbioru Robót, informacja BIOZ, Przedmiary robót). Podkreślił, że postanowienia SIWZ wykluczały możliwość składania w postępowaniu ofert częściowych oraz wskazywały na ryczałtowy charakter wynagrodzenia. Podniósł, że złożył w postępowaniu ofertę z ceną netto w wysokości: 2.848.000,00 zł i z identyczną ceną brutto, stosując w tym zakresie stawkę VAT – zwolnienie. Zamawiający w tym zakresie wezwał Odwołującego pismem z dnia 3 sierpnia 2010 r. do udzielenia wyjaśnień. Odwołujący w odpowiedzi wskazał, że całość zakresu zadania określonego w dokumencie pn. „Badania i Projekt Konserwatorski” oraz w Przedmiarze prac zakwalifikowano do prac konserwatorsko – restauratorskich, ponieważ będą realizowane na obiekcie zabytkowym wpisanym do rejestru zabytków i zgodnie z zatwierdzonym dokumentem „Badania i Projekt Konserwatorski” przez osoby posiadające stosowne wykształcenie w zakresie konserwacji zabytków, co jednoznacznie – zdaniem Odwołującego – wskazuje, iż objęte zamówieniem prace dotyczą szeroko pojętych „usług ochrony zabytków”. Odwołujący podniósł też, że usługę konserwatorską składającą się z następujących elementów, tj. robocizna, materiały i sprzęt, które mają służyć realizacji danej usługi w sposób należyty. Przedmiotem zamówienia z konieczności objęte są zatem także inne prace, które jeśli służą wykonywaniu usługi konserwatorskiej i są niezbędne dla jej prawidłowego wykonania, objęte są stawką VAT –



zwolnienie. Na potwierdzenie swojego stanowiska Odwołujący przywołał odpowiedź Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Toruniu z dnia 27 lipca 2004 r. (PP/443-128/04), zgodnie z którą wobec nie wymieniania przez ustawodawcę w Załączniku nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług, usług konserwacji zabytków, sklasyfikowanych pod symbolem PKWiU 92.5 w wykazie wyłączeń od zwolnień, co w konsekwencji uprawnia do zastosowania przez Odwołującego tej stawki VAT, o ile świadczone przez niego usługi mieszczą się w zakresie PKWiU 92.5.

Odwołujący przywołał przepisy art. 3 pkt 6 i 7 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami z definicjami prac konserwatorskich i restauratorskich. Pracami konserwatorskimi są więc działania mające na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań. Zaś pracami restauratorskimi są działania mające na celu wyeksponowanie wartości artystycznych i estetycznych zabytku, w tym, jeżeli istnieje taka potrzeba, uzupełnienie lub odtworzenie jego części oraz dokumentowanie tych działań. Odwołujący przywołał też definicję robót budowlanych, którymi są, zgodnie z przepisami Prawa budowlanego, roboty podejmowane przy zabytku lub w otoczeniu zabytku.

Z powyższego Odwołujący wywodził, że zakres prac objętych przedmiotem zamówienia mieści się w definicji prac konserwatorskich, a na powyższe wskazują również jednoznaczne zapisy dokumentów dotyczących postępowania, gdzie Zamawiający wskazuje, że przedmiotem zamówienia są prace konserwatorskie nie zaś prace budowlane – konserwatorskie lub prace budowlane i konserwatorskie. Załączony do SIWZ przedmiar robót, wskazujący na niektóre czynności o charakterze robót budowlanych wskazuje, że są to prace z samego założenia pomocnicze, niezbędne do realizacji właściwych prac konserwatorskich i warunkujące te prace.

Prace konserwatorskie z kolei określone są w PKWiU pod poz. 92.52.12, jako usługi ochrony zabytków, te zaś usługi należą do usług związanych z kulturą, określonych w poz. 11 załącznika nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług i nie objęte zawartym tam wyłączeniem, a zatem – wedle oceny Odwołującego – podlegają zwolnieniu od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 wskazanej ustawy. Zamawiający, odrzucając ofertę Odwołującego, nie kwestionował zastosowania zwolnienia z VAT dla prac konserwatorskich, natomiast twierdził, że w zakresie przedmiotu zamówienia należy osobno traktować prace konserwatorskie, objęte zwolnieniem z VAT i prace budowlane, którym zdaniem Zamawiającego należy przypisać stawkę 22% VAT.

Odwołujący podniósł, że w niniejszym przypadku mamy do czynienia z pojęciem tzw. usług kompleksowych, gdzie zasadą jest kwalifikowanie stawki według usługi przeważającej. W tym zakresie wskazał na orzecznictwo NSA, WSA i ETS:

Opierając się na ofercie wybranej w postępowaniu jako najkorzystniejsza (Konsorcjum RENOVA) Odwołujący wykazywał, że kwota opodatkowania VAT, którą należy rozumieć jako wartość prac zakwalifikowanych przez tego wykonawcę do prac budowlanych, a nie prac konserwatorskich, wynosi zaledwie 28% ogólnej wartości prac (kwota VAT według stawki 22% - 179 304,11 zł, a kwota netto, od której naliczono podatek VAT 22% wynosi 815 018,68 zł). Udział wartościowy zadań o charakterze robót budowlanych w całości wartości zamówienia jest niski, a jedynie z ostrożności Odwołujący podniósł, że jest jeszcze niższy, niż wynika to z oferty RENOVA. Z powyższego z kolei wywodzi, że prace te (roboty budowlane) będą pracami pomocniczymi i tymczasowymi, niezbędnymi do wykonania zasadniczych prac konserwatorskich, dlatego też Odwołujący prawidłowo ustalił opodatkowanie VAT przedmiotu zamówienia, stosując zwolnienie z tego podatku dla całej kompleksowej usługi konserwatorskiej.

Powołując się na wyroki KIO w sprawach o sygn. akt: KIO/UZP 242/10, KIO/UZP 260/10, KIO/UZP 1514/08, KIO/UZP 987/09, podniósł, że żaden przepis nie przyznaje kompetencji dla Zamawiającego do oceny prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatku VAT. Podkreślił, że w SIWZ Zamawiający nie zawarł żadnych wymogów ani wskazówek co do ustalenia właściwej stawki VAT. Stawka ta wynika z obowiązujących przepisów prawa, zaś podatnikiem podatku VAT jest wykonawca i to on ponosi ryzyko ewentualnego zastosowania stawki niewłaściwej. Ocenie w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego podlega cena brutto z uwzględnieniem stawki VAT, zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy Pzp oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach. Ustalenia stawki VAT, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, ale na własne ryzyko, dokonuje podatnik, czyli wykonawca, który wystawiając fakturę VAT z tytułu dokonanej dostawy lub usługi jest zobowiązany, zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, wskazać tę stawkę VAT. Zamawiający – zdaniem Odwołującego – był zobowiązany przyjąć oferty bez względu na wysokość podanych do obliczenia ceny stawek.

### III. Stanowisko Zamawiającego

Zamawiający swoje stanowisko odnośnie odwołania RESTAURO wyraził w piśmie z dnia 18 sierpnia 2010 r. (znak: DE/1084/10) zatytułowanym odpowiedź na odwołanie. Wniósł w nim o oddalenie odwołania. Zamawiający podniósł, że udzielone przez RESTAURO wyjaśnienia w trybie art. 87 ust. 2 ustawy Pzp nie udowodniły, że wykonawca ten przyjął prawidłowo, w sposób przekonujący, zastosowanie zwolnienia z podatku VAT, a to na tym wykonawcy zgodnie z art. 6 Kc spoczywa ciężar dowodowy.

Zamawiający przywołał art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, na podstawie którego zwalnia się z podatku VAT usługi wymienione w załączniku nr 4 do tej

ustawy. W poz. 11 tego załącznika wymienione są usługi związane z kulturą (ex PKWiU 92), do których zalicza się usługi konserwatorskie, które są zwolnione z VAT.

Podkreślił, że prace sklasyfikowane do usług konserwatorskich prowadzonych na obiektach objętych nadzorem konserwatorskim charakteryzują się tym, że wykonywane są pod nadzorem konserwatorów zabytków, pomocników konserwatorskich lub innych fachowych pracowników, właściwych do wykonywania tego rodzaju prac. Do nich – zdaniem Zamawiającego – należy zaliczyć prace konserwatorskie i renowacyjne. Natomiast usługi budowlane wykonywane na obiektach objętych nadzorem konserwatorskim, związane z remontami, rozbudową, nadbudową lub adaptacją tych obiektów do potrzeb współczesnych mieszczą się w zakresie działu PKWiU 45 „Roboty budowlane”, w odpowiednim grupowaniu w zależności od rodzaju wykonywanych prac. Przywołał art. 41 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym usługi budowlane podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej w wysokości 22%, jeśli nie są związane z budownictwem mieszkaniowym.

Na potwierdzenie swojego stanowiska Zamawiający przywołał:

- 1) postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn.: PP/443-18/07/V13, wydane przez pierwszy Urząd Skarbowy w Kaliszu z dnia 20 lipca 2007 r.;
- 2) postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn.: 1471/NTR2/443-232/06/MŻ wydane przez Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie z dnia 3 lipca 2006 r.;
- 3) postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn.: IIIUS-II-443/2/2006 wydane przez Drugi Urząd Skarbowy w Rzeszowie z dnia 20 lutego 2006 r.;
- 4) Informacja zawarta na stronie internetowej Krajowej Informacji Podatkowej – pytania i odpowiedzi Rozstrzygnięcia dotyczące opodatkowania VAT – Biuletyn e-rachunkowość;
- 5) Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 7560 w sprawie stawki podatku VAT na usługi konserwatorskie w nowej ustawie o podatku od towarów i usług z dnia 10 sierpnia 2004 r.

Zamawiający powołując się na definicję prac konserwatorskich i restauracyjnych zawarte w art. 3 pkt 6 i 7 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, podniósł, że zgodnie z zasadą dotyczącą zwolnień podatkowych zakazana jest jakakolwiek wykładnia rozszerzająca. Zatem zadania, które oprócz nadzoru konserwatora muszą być wykonywane przez restauratorów zabytków, pomocników konserwatorów i inny

fachowy personel uznany za właściwy do dokonywania tego rodzaju prac w obiekcie zabytkowym wpisanym do rejestru zabytków wraz z opracowaniem programu prac konserwatorskich oraz odpowiedniej dokumentacji mogą korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Jeśli zaś konkretne prace muszą być realizowane dokładnie przez osoby wskazane powyżej, które posiadają odpowiednie kwalifikacje, realizowane prace w ramach opisanego zadania podlegać będą stawce 22% VAT. Według Zamawiającego takie prace, m.in. jak montaż i demontaż rusztowań zaliczane są do robót realizowanych przez renowatorów zabytków, pomocników i inny fachowy personel, który posiada określone kwalifikacje, jak również, że są to roboty podejmowane przy zabytku, czyli, że zaliczają się do robót budowlanych. Wskazał na sklasyfikowanie usług montażu rusztowań w wykazie PKWiU z roku 2008 pod poz. 43.99.20, tj. Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań, tj. w dziale 43 PKWiU Roboty budowlane specjalistyczne, przed zmianą PKWiU z roku 2004 roboty te sklasyfikowane były pod poz. 45.25.10-00.00.

Powyższe – zdaniem Zamawiającego - wskazuje na to, że Odwołujący w swojej ofercie zastosował błędną stawkę VAT, co zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stanowi błąd w obliczeniu ceny, niepodlegający poprawie. W takiej sytuacji oferta podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Przyjęcie odmiennego stanowiska w tym zakresie prowadziłoby do naruszenia zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu. Na poparcie swojego stanowiska w tym przedmiocie Zamawiający przywołał opinie prawną, zamieszczoną na stronach internetowych UZP oraz orzecznictwo KIO i sądów okręgowych: KIO/UZP 237/10, KIO/UZP 282/09, KIO 115/07, KIO/UZP 668/08, wyrok SO w Poznaniu z dnia 30 września 2005 r. (sygn. akt: II Ca 1063/05), wyrok SO w Warszawie z dnia 13 czerwca 2003 r. (sygn. akt: V Ca 222/03), wyrok SO w Łodzi z dnia 17 sierpnia 2007 r. (sygn. akt: Ga 268/07). Orzecznictwo to – zdaniem Zamawiającego – wskazuje także na obowiązek badania przez Zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publiczności prawidłowości zastosowania właściwej stawki podatku VAT.

#### IV. Stanowisko Przystępującego RENOVA

Wedle Przystępującego prace składające się na przedmiot zamówienia należy zdywersyfikować na dwie kategorie robót, zgodnie z zasadami wyznaczanymi przez PKD:

- 1) kategoria: prace budowlane (kod CPV 45212354-2, 454553000-7), objęte stawką podatku VAT w wysokości 22%;
- 2) kategoria; prace konserwatorskie i renowacyjne (kod CPV 92522200-8), objęte zwolnieniem z podatku VAT.

Według Przystępującego całościowe określenie tych dwóch kategorii prac jako zwolnionych z podatku VAT spowodowałoby powstanie ryzyka nałożenia na Przystępującego, przez odpowiedni organ skarbowy, obowiązku zapłaty domiaru podatku VAT w odpowiedniej wysokości wraz z odsetkami za opóźnienie, jak również kary finansowej z tytułu uchybienia obowiązkowi podatkowemu. Zastosowanie z kolei stawki 22% dla całości zamówienia skutkowałoby koniecznością poniesienia przez Przystępującego nieuzasadnionych przepisami prawa kosztów, jak też spowodowałoby nieuzasadnione zawyżenie ceny oferty. Wskazał na stosunek w/w podziału prac objętych przedmiotem zamówienia, z którego nie można wywnioskować pomocniczego charakteru jednej kategorii robót wobec drugiej. Brak zdywersyfikowania stawki podatku VAT w odniesieniu do całości zamówienia w związku z podzlecaniem części prac podwykonawcom również przekładałby się – zdaniem Przystępującego - na wzajemne rozliczenia pomiędzy podmiotami. Podkreślił, że zastosowanie zwolnienia z VAT dla całości zamówienia spowodowałoby brak wpływu do Skarbu Państwa kwoty o wysokości bliskiej 180 000 zł.

Powołując się na orzecznictwo KIO Przystępujący wskazał na konieczność odrzucenia oferty z postępowaniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, w sytuacji gdy w cenie ofertowej zastosowano nieprawidłową stawkę podatku VAT. Nie zgodził się również z tym, jakoby błąd taki podlegał poprawieniu w trybie art. 26 ust. 3 ustawy Pzp.

Przystępujący wskazał też na występujące w praktyce zamówień publicznych przypadki stosowania dwóch stawek podatku VAT (22% dla robót budowlanych i zwolnienia z VAT dla prac konserwatorskich) w analogicznych zamówieniach jak niniejsze. Wskazał na dwa przykłady takich zamówień, tj.:

- 1) postępowanie prowadzone w lipcu 2009 r. na „Roboty budowlane – prace konserwatorskie elewacji skrzydła zachodniego i północnego Zamku Średniego Muzeum Zamkowego w Malborku”,
- 2) postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na Wykonanie prac konserwatorskich krużganków Zamku Lidzbarskiego w ramach realizacji projektu „Ratunkowe prace konserwatorskie krużganków Zamku Lidzbarskiego”.

Krajowa Izba Odwoławcza, rozpoznając złożone odwołania na rozprawie i uwzględniając dokumentację z niniejszego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz stanowiska stron postępowania i jego uczestnika, zaprezentowane na piśmie i ustnie do protokołu rozprawy, ustaliła i zaważyła co następuje.

W pierwszej kolejności Izba stwierdziła, że wykonawca RENOVA, składając w dniu 9 sierpnia 2010 r. zgłoszenie przystąpienia do obydwu postępowań odwoławczych po stronie Zamawiającego, wyłącznie w przypadku postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO/1721/10 wypełnił przesłanki określone w art. 185 ust. 2 i 3 ustawy Pzp, tym samym uzyskując przymiot uczestnika wskazanego postępowania odwoławczego. Co do postępowania o sygn. akt: KIO/1746/10 Izba uznała, że nie została wypełniona jedna z przesłanek określonych w art. 185 ust. 2 ustawy Pzp, tj. kopia przystąpienia nie została przekazana Odwołującemu RESTAURO. Odwołujący bowiem zaprzeczył temu, jakoby kopia przystąpienia została mu doręczona, natomiast wykonawca RENOVA nie był w stanie przedłożyć żadnego dowodu na potwierdzenie dokonania tej czynności, warunkującej prawidłowe pod względem formalno-prawnym zgłoszenie przystąpienia do postępowania odwoławczego. Uwzględniając powyższe wykonawca RENOVA w sprawie KIO/1746/10 nie uzyskał przymiotu uczestnika postępowania odwoławczego.

W drugiej kolejności Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 189 ust. 2 ustawy Pzp. Izba stwierdziła też, że obydwaj Odwołujący mają interes w złożeniu niniejszego środka ochrony prawnej. Przedmiotem zaskarżenia w obydwu odwołaniach jest czynność odrzucenia ofert Odwołujących się wykonawców, przy jednoczesnym podniesieniu zarzutów wobec wykonawcy, którego ofertę wybrano w postępowaniu. Potwierdzenie się zarzutów dawałoby w efekcie Odwołującym się wykonawcom realne szanse na uzyskanie przedmiotowego zamówienia publicznego.

Izba rozpoznając złożone odwołania uznała, że nie zasługiwały one na uwzględnienie.

Przy rozpoznawaniu zarzutów Izba wzięła pod uwagę wnioskowane przez Odwołujących i Zamawiającego dowody w sprawie, tj. dowody z:

- opinii Urzędu Statystycznego z dnia 2 sierpnia 2004 r. znak: OK.-5672/KU-368/10-6494/2004;
- opinii Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku Białej sygn. PP/443-10-06/BKJ-25660;

- postanowienia Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kaliszu z dnia 20 lipca 2007 r. sygn. PP/443-18/07/V13;
- postanowienia Urzędu Skarbowego w Nysie z dnia 6 września 2006 r. sygn. PP/443-34/06/HM;
- postanowienie Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z 3 lipca 2006 r. sygn. 1471/NTR2/443-232/06/MŻ;
- postanowienie Drugiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie z dnia 2 lutego 2006 r. sygn. IIUS-II-443/2/2006;
- informację ze strony internetowej Krajowej Informacji Podatkowej – pytania i odpowiedzi rozstrzygnięcie dotyczące opodatkowania VAT- biuletyn e-rachunkowość;
- odpowiedź podsekretarza stanu w MF na interpelacje nr 7560 z dnia 10 sierpnia 2004 r.;
- odpowiedź Ministra Finansów na zapytanie nr 6267 z dnia 23 lutego 2010 r., na którą wskazywał Odwołujący RESTAURO.

W ramach materiału dowodowego uwzględniono również dokumentację z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, nadesłaną do akt sprawy przez Zamawiającego w kopii potwierdzonej za zgodność z oryginałem, w tym w szczególności oferty Odwołujących się wykonawców oraz treść SIWZ wraz z załącznikami.

Izba rozpoznając zarzuty w obydwu złożonych odwołaniach musiała rozstrzygnąć w pierwszej kolejności kwestię, która stanęła u podstaw zarzutów podniesionych w obydwu sprawach odwoławczych, a mianowicie, czy z jednej strony Zamawiający w toku badania i oceny ofert, z drugiej zaś strony Izba przy rozpoznawaniu zarzutów odwołań odnoszonych się do wskazanej czynności Zamawiającego – mają uprawnienie, aby oceniać prawidłowość zastosowanych w ramach cen ofertowych stawek VAT przez wykonawców.

Izba uznała, że w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego takie uprawnienie jej przysługuje, jeśli w jakikolwiek sposób można - na podstawie danych zawartych w ofercie i biorąc pod uwagę wymogi SIWZ określone w tym zakresie przez Zamawiającego – wyodrębnić z ceny ofertowej brutto stawkę podatku VAT. Jeśli więc, jak w niniejszym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, Zamawiający w ramach formularza ofertowego wymagał wpisania wprost stawki VAT zastosowanej w danym postępowaniu, ma również prawo, jak i obowiązek zweryfikować prawidłowość działań w tym zakresie przez wykonawcę, polegających na obliczeniu ceny ofertowej z uwzględnieniem prawidłowej - w świetle obowiązujących przepisów prawa - stawki VAT. Izba, rozpoznając

zarzuty obydwu odwołań, odnoszące się do wskazanej czynności Zamawiającego, także ma uprawnienie oceny działań i zaniechań działań przez Zamawiającego określonych czynności.

W pierwszym rzędzie należy wskazać, że zgodnie z art. 91 ust. 2 ustawy Pzp kryterium oceny ofert może stanowić cena. Zgodnie zaś z definicją oferty najkorzystniejszej (art. 2 pkt 5 ustawy Pzp) cena zawsze powinna stanowić kryterium oceny ofert – samodzielnie, bądź łącznie z innymi kryteriami odnoszącymi się do przedmiotu zamówienia.

Jeśli mamy więc do czynienia z ceną jako kryterium oceny ofert, przy ocenie ofert powinna być brana pod uwagę cena brutto. Tej okoliczności (oceny ofert pod względem ceny brutto) nie kwestionuje żaden z Odwołujących się wykonawców. Powyższe znajduje swoje uzasadnienie z definicji ustawowej pojęcia „cena”, przyjętej w ramach regulacji ustawy Pzp. Art. 2 pkt 1 ustawy Pzp odsyła w tym zakresie do definicji ceny zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.). Zgodnie z tą definicją cena jest wartością wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę z uwzględnieniem podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Cena jako kryterium stanowiące podstawę oceny ofert w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, jest więc ceną brutto, w której należy uwzględnić podatek od towarów i usług (VAT).

Podatek VAT, zgodnie ze wskazaną definicją ustawową, stanowi niewątpliwie element cenotwórczy, tj. element składowy ceny brutto ocenianej w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w ramach kryterium oceny ofert i stanowiący podstawę najważniejszej czynności w postępowaniu – celu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego - tj. czynności wyboru oferty najkorzystniejszej. Wybór oferty najkorzystniejszej natomiast powinien być dokonany zgodnie z najważniejszą zasadą udzielania zamówień publicznych, tj. zasadą uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu (art. 7 ust. 1 ustawy Pzp). Aby zatem powyższe zasady były zachowane w postępowaniu wymagane jest takie ustalenie przez wykonawców cen ofertowych, aby były one porównywalne, tj. oparte o takie same wyznaczniki wyceny. Cena ofertowa ustalana jest przez wykonawców w oparciu o opis przedmiotu zamówienia dokonany przez zamawiającego w sposób jednakowy dla wszystkich wykonawców.

Niewątpliwą okolicznością jest, że cena ofertowa ustalana jest przez wykonawcę - zamawiający tego elementu oferty nie może narzucić wykonawcom. Jednakże przy tej generalnej swobodzie wykonawca jest ograniczony przez konieczność uwzględnienia przy



ustalaniu ceny ofertowej zasad przyjętych dla obliczenia ceny z jednej strony przez samego zamawiającego, z drugiej zaś przez obowiązujące przepisy prawa. Tak więc powszechnie obowiązujące przepisy prawa, do jakich należy ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) (VAT), stanowią dla wykonawcy pewnego rodzaju ograniczenie w generalnej swobodzie ustalania ceny ofertowej i trudno byłoby w tym zakresie pominąć uwzględnienie, bądź nie tych przepisów przez wykonawcę w ramach ustalania przez niego ceny ofertowej w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Wskazane ograniczenia, co do swobody ustalania ceny ofertowej, określone w obowiązujących przepisach prawa, dotyczą przede wszystkim przyjęcia określonej stawki podatku od towarów i usług dla określonego przedmiotu zamówienia w postępowaniu. Stawki te określają przepisy ustawy o VAT, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy. Stosownie do tych przepisów w ramach ustalania ceny ofertowej w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego ustawodawca w żaden sposób nie wyłączył konieczności uwzględnienia wysokości właściwej – tj. zgodnej z przepisami ustawy o VAT – stawki podatku VAT w ramach postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Wręcz przeciwnie, w ustawie Pzp, co do określenia ceny ofertowej, stanowiącej podstawę wyboru oferty najkorzystniejszej w postępowaniu, ustawodawca wprowadził odesłanie w art. 2 pkt 1 ustawy Pzp do definicji ceny brutto określonej w ustawie o cenach. W tej definicji mówi się o uwzględnieniu podatku od towarów i usług, odnosząc to do przepisów odrębnych – a więc ustawy o VAT - dotyczących sprzedaży towarów, czy usług, jeśli na podstawie tych przepisów dana usługa, czy towar podlega obciążeniu tym podatkiem, a więc zgodnie z przyjętymi w ustawie o VAT regulacjami. W ten sposób bowiem w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego zapewnione będzie stosowanie zasady równego traktowania i uczciwej konkurencji.

Zgodzić należy się z twierdzeniem obydwu Odwoływających, że na podstawie przepisów ustawy o VAT to wykonawca odpowiada za prawidłowość określenia właściwej stawki podatku VAT w cenie ofertowej, jak również w kontekście art. 106 ustawy o VAT, co do obowiązku wystawiania przez niego faktury VAT i z tego tytułu w przypadku przyjęcia niewłaściwych rozwiązań to wykonawca ponosi konsekwencji karnoskarbowe. Z punktu widzenia prawa podatkowego niewątpliwe jest i niekwestionowane przez Izbę, że to na przedsiębiorcy spoczywa ciężar ustalenia właściwej stawki podatku VAT, a jeśli tego wykonawca prawidłowo nie uczyni musi liczyć się z odpowiednimi decyzjami organów skarbowych, które to organy konsekwencje wyciągają wyłącznie od tego właśnie przedsiębiorcy. Jednakże w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego mamy do czynienia ze szczególną sytuacją, w której przyjęcie innej niż wynikająca z obowiązujących w tej mierze przepisów prawa podatkowego stawki VAT ma konsekwencje nie tylko dla

wykonawcy (przedsiębiorcy), ale wywołuje określone skutki także w innej sferze - mianowicie w sferze wyboru oferty najkorzystniejszej.

Niewątpliwie cena ofertowa jako element oferty stanowi również oświadczenie woli wykonawcy składane jako oświadczenie cywilnoprawne. Oświadczenie woli wykonawcy, jakim jest oferta składana w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nie podlega bezwarunkowemu przyjęciu przez zamawiającego. W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego zamawiający ma prawo i ustawowy obowiązek do badania złożonej oferty m.in. pod kątem jej zgodności z ustawą Pzp, treścią SIWZ, oceny złożenia oferty w kontekście przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, ważności oferty w świetle odrębnych przepisów (przede wszystkim przepisów Kodeksu cywilnego). Oferta w świetle art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp oceniana jest także pod kątem popełnienia w niej ewentualnego błędu w obliczeniu ceny. Te szczególne przepisy ustawy Pzp przewidują konieczność traktowania oferty jako szczególnego oświadczenia woli, które we wskazanym w ustawie zakresie podlega ocenie przez zamawiającego.

Art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp zakłada konieczność odrzucenia oferty, jeśli cena tej oferty zawiera błąd w obliczeniu. Za błąd w obliczeniu ceny - powszechnie i konsekwentnie w orzecznictwie dotyczącym zamówień publicznych, tj. zespołów arbitrów, Krajowej Izby Odwoławczej (za wyjątkiem kilku orzeczeń z 2009 i 2010 r., które stanowią wyłom od jednolitej w tym zakresie dotychczas linii orzeczniczej) oraz sądów okręgowych rozpoznających sprawy skarg na orzeczenia Izby, jak też w stanowisku doktryny - uznaje się sytuacje, w których wykonawcy zastosowali nieprawidłową stawkę podatku od towarów i usług, tj. sprzeczną z przepisami wskazanej ustawy. Przeciwnicy tej koncepcji nie wskazują innych przykładów na stosowanie przywołanej przesłanki odrzucenia oferty w postępowaniu w oparciu o wskazany przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Jako jedyną sytuację na przykład błędu w obliczeniu ceny wskazuje się zatem na błąd w obliczeniu jednego z elementów cenotwórczych ceny ofertowej, który to element został określony ściśle przepisami obowiązującego prawa (ustawa o VAT). Za błąd w obliczeniu ceny nie można uznać omyłki rachunkowej z uwagi na to, że ta została odrębnie uregulowana w przepisach ustawy Pzp. Omyłki rachunkowe w cenie oferty – stosownie do art. 87 ust. 2 pkt 2 ustawy Pzp - podlegają odpowiedniej procedurze naprawczej, zaś błędy w obliczeniu ceny, takiej procedurze nie podlegają, a ich popełnienie skutkuje bezwzględną koniecznością odrzucenia oferty.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że niewłaściwa stawka nie ma żadnego wpływu na wybór oferty najkorzystniejszej w postępowaniu. Przyjęcie takiej bądź innej stawki

podatku VAT, przy założeniu, że powyższe nie podlega w ogóle badaniu przez zamawiającego w toku czynności badania i oceny ofert, warunkować może uzyskanie bądź nie zamówienia przez konkretnego wykonawcę. Jeśli bowiem wykonawca, chcąc uzyskać dane zamówienie zastosuje np. stawkę podatku VAT - zwolnienie bądź stawkę 0% zamiast wymaganej 22%, powyższe może wprost warunkować uznaniem jego oferty jako najkorzystniejszej w postępowaniu, jeśli powyższe nie będzie podlegało ocenie przez zamawiającego. Tym samym zatem wykonawca taki, nawet jeśli w sposób nieuprawniony – biorąc pod uwagę przepisy prawa podatkowego – przyjmie określoną stawkę podatku VAT i będzie wybrany do realizacji zamówienia, pozyska także przy okazji realizacji tego zamówienia niezbędne doświadczenie, z którego będzie mógł korzystać w ramach oceny spełniania warunków udziału w postępowaniu, ubiegając się o kolejne zamówienie publiczne. Przyjęcie takiego sposobu postępowania stałoby w sprzeczności z zasadą równego traktowania wykonawców i uczciwej konkurencji.

Jak wskazano powyżej stanowisko powyższe stanowi utrwaloną już linię orzeczniczą organów orzekających w sprawach odwołań wnoszonych w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego, za wyjątkiem kilku pojawiających się w ostatnim czasie orzeczeń Izby i było wielokrotnie potwierdzone przez orzecznictwo sądowe (np. wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 27 sierpnia 2009 r., sygn. akt: V Ca 1360/09, gdzie Sąd wyraźnie wskazał na uprawnienie i obowiązek oceny przez izbę prawidłowości przyjęcia przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT w kontekście ewentualnego błędu w obliczeniu ceny ofertowej).

Warto także zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność związaną z zasadami prawidłowego ustalania właściwej – zgodnej z przepisami ustawy o VAT – stawki podatku VAT w ramach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Zgodnie z art. 91 ust. 3a ustawy Pzp zamawiający ma obowiązek dla celów oceny ofert w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego doliczyć do przedstawionej ceny podatek od towarów i usług, który zamawiający miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami, w sytuacji gdy w postępowaniu złożono ofertę, której wybór prowadziłby do powstania obowiązku podatkowego zamawiającego. Ustawodawca w samej ustawie Pzp przewidział sytuację, w której zamawiający, a nie wykonawca, będzie wprost zobowiązany do ustalenia samodzielnie właściwej stawki podatku VAT dla określonego rodzaju usług, czy nabycia towarów. Powyższe rozwiązanie ustawodawca przewidział dla zapewnienia prawidłowej oceny ofert w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego i ich porównywalności, a tym samym zachowania zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu.

Biorąc pod uwagę kilka orzeczeń Krajowej Izby Odwoławczej, przywoływanych przez Odwołujących się wykonawców, które przedstawiają odmienne od zaprezentowanego powyżej stanowiska w kwestii możliwości oceny przez Zamawiającego w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego i przez Izbę w kontekście oceny prawidłowości dokonanych czynności przez Zamawiającego, prawidłowości ustalenia ceny ofertowej z uwzględnieniem właściwej stawki podatku VAT, Izba zauważa, że orzeczenie Izby wydawane jest przez skład orzekający Izby wyznaczony na podstawie obowiązujących przepisów ustawy Pzp odrębnie dla każdej sprawy odwoławczej. Każdy członek Izby wyznaczony do orzekania w konkretnej sprawie przy orzekaniu – stosownie do art. 174 ust. 7 ustawy Pzp jest niezawisły i związany wyłącznie przepisami obowiązującego prawa. Zgodnie zaś z art. 191 ust. 2 ustawy Pzp Izba, wydając wyrok bierze za podstawę stan rzeczy ustalony w toku danego postępowania odwoławczego, a stosowanie do art. 190 ust. 7 ustawy Pzp, oceniając wiarygodność i moc dowodów, czyni to według własnego przekonania na podstawie wszechstronnego rozważenia zebranego materiału. Tym samym zatem obowiązujące przepisy prawa nie przewidują precedensowego charakteru rozstrzygnięć podejmowanych przez Izbę.

Biorąc powyższe pod uwagę Izba uznała za właściwe rozpoznać podnoszone w odwołaniu zarzuty pod względem oceny zasadności odrzucenia ofert Odwołujących się wykonawców w kontekście prawidłowego obliczenia przez nich ceny ofertowej z uwzględnieniem zastosowania właściwej stawki podatku VAT.

W tym względzie Izba, rozpoznając zarzuty podniesione w odwołaniach i związana granicami tych zarzutów opierała się na dowodach przedstawionych w toku postępowania odwoławczego i stwierdziła, że żaden z Odwołujących się wykonawców nie przedstawił przekonujących dowodów na potwierdzenie wywodzonych przez siebie okoliczności, tj.:

- w przypadku Odwołującego CIAŁBUD, że do przedmiotu zamówienia w niniejszym postępowaniu ma zastosowanie jedna łączna stawka podatku VAT 22%
- w przypadku Odwołującego RESTAURO, że do przedmiotu zamówienia w niniejszym postępowaniu ma zastosowanie jedna łączna stawka podatku VAT - zwolnienie.

Wobec braku stosowanych dowodów ze strony Odwołujących się, na których spoczywa ciężar udowodnienia faktów, z których wywodzą oni określone skutki prawne, Izba dała wiarę argumentacji Zamawiającego co do konieczności zastosowania do przedmiotu zamówienia, którego dotyczy prowadzone postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, dwóch stawek podatku VAT – zwolnienia w zakresie prac konserwatorskich i 22% co do robót budowlanych.

Za odpowiedni dowód w takiej sprawie przede wszystkim można byłoby uznać interpretację indywidualną organu właściwego w sprawach podatkowych wydaną w odniesieniu do konkretnej sprawy, tj. w odniesieniu do przedmiotu zamówienia, który objęty jest zamówieniem. Takiej interpretacji żaden z Odwoływających się nie przedstawił. Dlatego też Izba, wydając rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie, oparła się jedynie w sposób posiłkowy na przywoływanych przez Odwoływających i Zamawiającego opiniach organów podatkowych, które wydane zostały w podobnych do niniejszej sprawy sytuacjach, jednakże nie mają one prawnej mocy wiążącej wykonawców, którzy się na nie powołują.

Izba w pierwszym rzędzie uznała, że w przedmiotowej sprawie jest możliwe – wbrew twierdzeniu Odwoływającego RESTAURO - wydzielenie prac objętych przedmiotem zamówienia odrębnie na dwie grupy: prace konserwatorskie i roboty budowlane. Na powyższe wskazuje dokumentacja postępowania. W tym względzie należy wskazać na Specyfikację Techniczną Wykonania i Odbioru Robót, gdzie wyodrębniono:

1. Roboty sondażowe,
2. Rusztowania;
3. Prace konserwatorsko – renowacyjne;
4. Roboty remontowo – budowlane, w tym
  - roboty rozbiórkowe;
  - obróbki blacharskie;
  - roboty tynkowe;
  - roboty malarskie.

Także w przedmiarze robót Zamawiający, przypisując każdej z prac odrębną pozycję przedmiarową z obmiarem i wyceną, wyodrębnił następujące prace:

1. Roboty przygotowawcze i sondażowe
2. Rusztowania;
3. Rusztowania montaż – ściany wewnętrzne;
4. Prace konserwacyjno renowacyjne muru zachodniego, wschodniego, południowego, strona wewnętrzna i zewnętrzna;
5. naprawa korony murów;
6. roboty budowlane przy podejściu komunikacyjnym.

Podstawowy argument Odwoływającego RESTAURO, iż zastosowanie podziału na różne stawki podatku VAT, odnoszące się odrębnie do prac konserwatorskich i robót budowlanych, nie jest możliwe tak, jak to miało miejsce w innych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego przywoływanych w toku postępowania, z racji tego, że Zamawiający w dokumentacji dotyczącej opisu przedmiotu zamówienia (przede wszystkim

przedmiar robót) nie dokonał stosowanego rozdzielenia prac konserwatorskich oraz robót budowlanych, nie znajduje oparcia w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym. Takie rozdzielenie prac konserwatorskich od robót budowlanych w niniejszym postępowaniu miało miejsce, a na powyższe wskazują zapisy SIWZ i dokumentacji technicznej postępowania, stanowiącej załączniki do SIWZ, udostępniane wykonawcom.

Skoro zatem prace konserwatorskie objęte są grupowaniem według PKWiU 92.52.12-00.00 („Usługi ochrony zabytków”), co do których - na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z poz.11 załącznika nr 4 do tej ustawy - stosuje się stawkę zwolnienie z VAT, zaś roboty budowlane objęte są grupowaniem 45 („Roboty budowlane”) i do nich zastosowanie znajduje stawka podstawowa 22%, te odrębne stawki powinny znaleźć zastosowanie w odniesieniu do niniejszego przedmiotu zamówienia.

Co do argumentacji Odwołującego RESTAURO, że zastosowanie w tej sprawie winna znaleźć stawka zwolnienie od VAT z racji przeważającej wartości przedmiotu zamówienia i przeważającej wielkości prac konserwatorskich, Izba zwróciła uwagę na stanowisko organów podatkowych w podobnych sprawach (np. interpretacja Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kaliszu z dnia 20 lipca 2007 r. sygn.: PP/443-18/07/V13, interpretacja Urzędu Skarbowego Łódź – Śródmieście z dnia 30 listopada 2004 r. sygn.: III-2/443-1941/04/MF w powołaniu na pismo Ośrodka Interpretacji Standardów Klasyfikacyjnych Urzędu Statystycznego w Łodzi w sprawie znak: OK-5672/KU-368/10-6494/2004 r. z dnia 9 sierpnia 2004 r.), gdzie mimo złożoności przedmiotu zamówienia organy te uznawały zasadność równoczesnego zastosowania dwóch odrębnych stawek podatku VAT do przedmiotu zamówienia.

W przywoływanej przez Odwołującego CIAŁBUD interpretacji Drugiego Urzędu Skarbowego w Bielsku Białej z dnia 13 kwietnia 2006 r. (syn.: PP/443-10-06/BKJ-25660) organ ten uznał, że przedmiot zamówienia, w interpretowanym przez ten organ stanie faktycznym, stanowią *de facto* roboty budowlano-montażowe, stąd też zadanie określone mianem: „Renowacja kompleksu zamkowego” objęte zostało stawką podstawową 22%. Analiza zakresu zadań wchodzących w skład przedmiotu zamówienia w ocenianej przez ten Urząd Skarbowy sprawie doprowadziła organ ten do wniosku, że opis przedmiotu zamówienia nie sprowadza się do wyraźnego podziału prac na prace konserwatorskie i roboty budowlane, a stanowi wykonanie robót budowlanych (remontowo – montażowych).

Powyższe stanowisko Izby o konieczności odrębnego zastosowania w odniesieniu do niniejszego przedmiotu zamówienia dwóch stawek VAT związane jest z określeniem *ex* znajdującym się przy określeniu grupowania PKWiU 92, wskazanym w poz. 11 załącznika nr 4 do ustawy o VAT, gdzie wymienione zostały usługi objęte zwolnieniem z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Powyższe określenie, zgodnie z ustawą o VAT, należy rozumieć jako określenie odnoszące się tylko do danego wyrobu/usługi z danego

grupowania. Umieszczenie tego dopisku przy konkretnym symbolu statystycznym ma na celu zawężenie stosowania zwolnienia do usług należących do wymienionego grupowania statystycznego spełniających określone warunki sprecyzowane przez ustawodawcę w rubryce – nazwa usługi. Zatem oznaczenie „ex” umieszczone przy konkretnym rodzaju usług w ustawie należy interpretować jako ściśle odnoszące się do tego rodzaju usług, a nie rozszerzać je na inne. Zatem, jeśli ustawodawca wskazał możliwość zwolnienia od stosowania podatku VAT dla usług konserwatorskich („Usługi ochrony zabytków”), jako wyjątek od zasady stosowania stawki podatkowej 22% - należy ten przypadek interpretować ściśle. Przyjęcie stawki zwolnienia od VAT dla innych prac niewymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, a konkretnie w ramach grupowania 92 z PKWiU), tj. do robót budowlanych skutkowałoby obejściem przepisów ustawowych (art. 41 ust. 1 ustawy o VAT) o konieczności zastosowania stawki 22%.

Odnosząc się do argumentacji Odwołującego CIAŁBUD, że w postępowaniu powinna znaleźć zastosowanie jedna stawka 22% z uwagi na przeważający zakres przedmiotowy i wartościowy robót budowlanych w opisie przedmiotu zamówienia nad pracami konserwatorskimi Izba uznała to stanowisko za nieprzekonywujące. Dokonany przez Zamawiającego podział przedmiotu zamówienia w dokumentacji postępowania wyraźnie wskazuje, że taka sytuacja nie ma miejsca. Powyższe potwierdza także dokonana przez Zamawiającego już na etapie otwarcia ofert wycena przedmiotu zamówienia (prace konserwatorskie: 2 210 359,80 zł, roboty budowlane: 990 889,52 zł). Ponad wskazane twierdzenia Odwołujący CIAŁBUD również nie przedstawił żadnych dowodów na potwierdzenie okoliczności, iż jego cena ofertowa została prawidłowo obliczona, zaś podniesiona przez niego argumentacja w treści odwołania okazała się nieprzekonywająca dla Izby.

Z tych też względów należało uznać, że oferty złożone przez Odwołujących podlegały odrzuceniu jako zawierające błąd w obliczeniu ceny niemożliwy do poprawienia.

Mając powyższe na uwadze i działając na podstawie art. 192 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy Pzp, orzeczono jak w sentencji, wydając w tym przedmiocie na podstawie art. 192 ust. 8 ustawy Pzp orzeczenie łączne.

Orzekając o kosztach postępowania Izba wzięła pod uwagę treść art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp, tj. orzekła o kosztach stosownie do wyniku postępowania odwoławczego.

**Przewodniczący:**

.....