

Sygn. akt: KIO 272/21

WYROK
z dnia 22 lutego 2021 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Jolanta Markowska

Protokolant: Adam Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 lutego 2021 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 25 stycznia 2021 r. przez wykonawcę: **Eurovia Polska S.A., Bielany Wrocławskie, ul. Irysowa 1, 55-040 Kobierzyce** w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: **Powiat Bielski, ul. Piastowska 40, 43-300 Bielsko Biała,**

przy udziale

- A. wykonawcy: **S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD, ul. Męczenników Oświęcimskich 37, 43-200 Ćwiklice** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,
- B. wykonawcy: **Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” Spółka z o.o., ul. Cegielniana 25, 43-300 Bielsko-Biała** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,

orzeka:

- 1. oddala odwołanie,**
- 2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę: Eurovia Polska S.A., Bielany Wrocławskie, ul. Irysowa 1, 55-040 Kobierzyce, i:**
 - 1) zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę: **Eurovia Polska S.A., Bielany Wrocławskie, ul. Irysowa 1, 55-040 Kobierzyce** tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i art. 580 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2019 ze zm.) w związku z art. 92 ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Przepisy wprowadzające ustawę Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2020 ze 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

Zamawiający: Powiat Bielski z siedzibą w Bielsku-Białej, prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego w przedmiocie „Realizacja zadań związanych z bieżącym utrzymaniem dróg powiatowych na terenie powiatu bielskiego w latach: 2021-2022”. Zamówienie zostało podzielone na cztery części. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 762874 –N-2020 w dniu 7 grudnia 2020 r.

Zamawiający w dniu 19 stycznia 2021r. powiadomił wykonawcę Eurovia Polska S.A. z siedzibą w Bielanych Wrocławskich o odrzuceniu oferty złożonej przez tego wykonawcę w części I, II, III i IV zamówienia.

Wykonawca Eurovia Polska S.A. wniósł odwołanie w dniu 25 stycznia 2021 r. na podstawie art. 505 ust. 1, art 513 pkt 1 i 2, art. 515 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 poz. 2019 z późn. zm.), zwanej dalej „nPzp” wobec czynności odrzucenia oferty Odwołującego złożonej na części nr I, II, III i IV zamówienia oraz wobec zaniechania czynności odrzucenia ofert złożonych przez wykonawców:

- S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD;
- Przedsiębiorstwo Wielobranżowe MATBUD sp. z o.o.;
- Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” sp. z o.o.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1843 ze zm.), zwanej dalej „Pzp”:

- art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 Pzp w zw. z art. 41 ust. 1 - 2 i załącznikiem nr 3 Ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez niewłaściwe określenie stawki podatku VAT dla pozycji „czyszczenie korytek ściekowych” oraz „czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych”, jak też niewłaściwe założenie, że Odwołujący przyjął niewłaściwą stawkę podatku VAT dla w/w pozycji, tj. 23%, na skutek czego jej oferta w częściach I-IV podlegała odrzuceniu;

- art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 Pzp w zw. z art. 41 ust. 1 - 2 i załącznikiem nr 3 Ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez niewłaściwe określenie stawki podatku VAT dla pozycji „czyszczenie korytek ściekowych” oraz „czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych”, jak też niewłaściwe założenie, że wykonawcy S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD (cz. IV); Przedsiębiorstwo Wielobranżowe MATBUD sp. z o.o. (cz. II); Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” sp. z o.o. (cz. I i III)

przyjęli właściwą stawkę podatku VAT dla w/w pozycji, na skutek czego ich oferty nie podlegają odrzuceniu.

Wobec powyższego Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego w częściach I-IV zamówienia;
2. przywrócenia oferty Odwołującego do postępowania;
3. powtórzenia czynności badania i oceny ofert;
4. odrzucenia oferty wykonawcy S. T. prowadzącego działalność pod firmą T. S. DROGRÓD w części IV; oferty wykonawcy Przedsiębiorstwo Wielobranżowe MATBUD sp. z o.o. w części II; oferty wykonawcy Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” sp. z o.o. w części I i III;
5. wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej w części od I do IV zamówienia.

Odwołujący wyjaśnił, że w postępowaniu został sklasyfikowany odpowiednio:

- w części I zamówienia - na drugim miejscu;
- w części II zamówienia - na trzecim miejscu (po odrzuceniu oferty PRB Drobud sp. z o.o. na drugim miejscu);
- w części III na drugim miejscu;
- w części IV na trzecim miejscu (po odrzuceniu oferty PRB Drobud sp. z o.o. na drugim miejscu).

Odwołujący wskazał, że gdyby nie błędy jakie miały miejsce w postępowaniu, oferta Odwołującego nie podlegałaby odrzuceniu, w przeciwieństwie do ofert złożonych przez wykonawców, których oferty na obecnym etapie poprzedzają ofertę Odwołującego. Prawidłowe określenie stawki VAT dla zakresu niniejszego zamówienia będzie skutkowało ujęciem w klasyfikacji oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej.

1. Zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 Pzp i w zw. z art. 41 ust. 1 – 2 i załącznikiem nr 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odwołujący wyjaśnił, że złożył ofertę w postępowaniu na wszystkie cztery części zamówienia. Na ofertę, oprócz ustandaryzowanego formularza, składało się tabelaryczne zestawienie poszczególnych asortymentów wraz ze wskazaniem cen jednostkowych. Tabela zawierała zestawienie pozycji, dla których Odwołujący wskazał jednolitą stawkę podatku VAT, tj. 23 %.

W postępowaniu pojawiła się jednak rozbieżność co do wypełniania pod względem podatkowym dwóch pozycji: „czyszczenie korytek ściekowych” i „czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych”, dla których część wykonawców przyjęło podatek VAT w wysokości 8%.

Zamawiający zwrócił się do wykonawców o wyjaśnienie powstałej rozbieżności. Odwołujący złożył wyjaśnienia, wskazując na przyjętą koncepcję tzw. usługi kompleksowej.

Z przedstawionym stanowiskiem nie zgodził się Zamawiający, przyjmując jako swoje, tłumaczenia wykonawców, którzy w formularzu zastosowali stawki VAT w wysokości 8 i 23%. W konsekwencji Zamawiający odrzucił oferty wykonawców, którzy posłużyli się jednolitą stawką VAT.

Z powyższym nie zgodził się Odwołujący i podniósł, że kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu jest przedstawienie stanowiska organów państwowych właściwych dla kwalifikacji stawki VAT dla poszczególnych usług. Odwołujący odwołał się do orzecnictwa unijnego, krajowego, jak też interpretacji organów skarbowych, przedstawiając jego ewolucję na przestrzeni lat. Wskazał, iż tematyka tzw. usługi kompleksowej nie jest zagadnieniem nowym, nieznanym doktrynie, jak i praktykom. TSUE już w 1999r. wydał pierwszy liczący się w tej materii wyrok, który kolejno stanowił swojego rodzaju kompas dla rozstrzygnięć w naszym rodzimym reżimie prawnym (vide: wyrok TSUE z dnia 25.02.1999r. sygn. akt C-349/96). W następnej dekadzie Trybunał podejmował powyższy temat w orzeczeniach:

- z dnia 03.05.2001r. C-481/98
- z dnia 27.10.2005r. C-41/04
- z dnia 29.03.2007r. C-111/05
- z dnia 21.02.2008r. C-425/06

oraz z dnia 27.09.2012r. C-392/11 (vide również orzeczenia krajowe: Wyrok SN z dnia 21.05.2002 r. sygn. akt RN 66/01 i Wyrok NSA z dnia 08.11.2010r. sygn. akt I FPS 3/10). Każde z powyższych rozstrzygnięć jest wykorzystywane przez podatników, jak i przez organy skarbowe do przedstawienia swojego stanowiska jako właściwego.

Wobec powyższego, zdaniem Odwołującego, ustalenie prawidłowej metody opodatkowania usługi utrzymania dróg może nastąpić wyłącznie w oparciu o bieżące i aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów i podlegających mu organów kontroli skarbowej. Odwołujący wskazał, że historycznie, do roku 2014, organy kontroli skarbowej przyznawały rację podatnikom zwracającym się o interpretację w zakresie stawki podatkowej dla wielozadaniowych usług utrzymania dróg, dopuszczając fakturowanie przy zastosowaniu stawki 8% i 23%. Dowodem tego jest Interpretacja indywidualna wydana przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy z dnia 17.02.2012r. nr ILPP2/443-1536/11-4/MN, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10.09.2013r. sygn. akt I SA/Rz 497/13.

Sytuacja uległa diametralnej zmianie z dniem 26.02.2014r., w którym Minister Finansów wydał zmianę interpretacji indywidualnej o sygn. akt PT8/033/1/20/PSG/14/RD19443. Minister uznał za niewłaściwe dotychczasowe postępowanie organów skarbowych i wskazał na konieczność potraktowania wielozadaniowych usług utrzymania dróg, jako usług kompleksowych o jednolitej stawce podatku VAT 23%. Minister po przytoczeniu orzeczenia TSUE C-349/96 wskazał, że: „[...]

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż użycie słowa „zwłaszcza” oznacza, iż z *pojedynczym świadczeniem możemy mieć również do czynienia w sytuacji, gdy żadnej z części składowych usługi nie można uznać za usługę główną, np. w sytuacji, gdy wszystkie czynności będące elementami składowymi (lub przynajmniej część z nich) są równie istotne dla wykonania całego świadczenia złożonego (usługi kompleksowej), a jednocześnie brak pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna - usługa pomocnicza*” oraz „[...] Aby móc wskazać, iż dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na które składają się różnego rodzaju świadczenia”.

Finalnie Minister stwierdził ponadto, iż:

„[...] W konsekwencji uznać należy, iż w opisanym we wniosku zdarzeniu przyszłym mamy do czynienia z usługą kompleksowego utrzymania Dróg, natomiast wszystkie czynności podejmowane przez Wnioskodawcę w ramach jej wykonywania - wymienione przez Wnioskodawcę we wniosku oraz w uzupełnieniu do wniosku - są podejmowane w ramach przedmiotowej usługi i mają charakter elementów składowych tej usługi [...]”.

„[...] Reasumując stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie pytania nr 1 - iż będzie on świadczył zbiór usług, z których każda powinna być opodatkowana właściwą dla niej stawką VAT - należało uznać za nieprawidłowe, gdyż w ocenie Ministra Finansów z podanego opisu zdarzenia przyszłego wynika, że będzie on świadczył jedną usługę kompleksową - usługę kompleksowego utrzymania Dróg w systemie "utrzymaj standard”

„[...] Zatem całe świadczenie kompleksowe będzie opodatkowane z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla usługi kompleksowego utrzymania autostrad i dróg w systemie "utrzymaj standard". Dla usługi tej nie została przewidziana obniżona stawka podatku VAT, w związku z czym podlega ona opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki podatku w wysokości 23%”.

W wydanej dla analogicznego stanu faktycznego Interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26.08.2014r. znak ITPP1/443-602/14/B/L, Izba Skarbowa, powielając uzasadnienie w/w decyzji, stwierdziła, iż złożone z wielu czynności usługi utrzymania dróg stanowią jedną kompleksową usługę, dla której właściwa jest stawka 23%. Jednocześnie przedstawiona argumentacja została zaakceptowana przez sądy administracyjne, które przyjęły na potrzeb rozstrzygnięcia problematyki podatku VAT bardzo szeroką definicję usługi kompleksowej. Doskonałym tego przykładem jest orzeczenie WSA w Bydgoszczy z dnia 17.11.2016r. sygn. akt I SA/Bd 690/16.

W ocenie Odwołującego, Zamawiający podszedł do oceny kompleksowości usługi

przez pryzmat fragmentu wyjaśnień złożonego przez jednego z wykonawców, stwierdzając, że „[...] Ponadto podkreślenia wymaga fakt, iż elementy rozliczeniowe wskazane w TER nie mogą być uznane za elementy usług kompleksowych, gdyż nie wykazują cech charakterystycznych dla tzw. usług kompleksowych; stanowią odrębne, niezależne od siebie zadania, nie są świadczeniami podstawowymi ani pomocniczymi w stosunku do innych elementów zamówienia, nie są uwarunkowane wykonywaniem żadnych robót usług stanowiących pozostałe elementy TER. Zatem w badanym przypadku nie zachodzi przesłanka do stosowania tych samych zasad opodatkowania, które zostały przyjęte dla innych elementów TER.” Stanowisko to zupełnie rozmija się z aktualnym podejściem do przedmiotowej kwestii. Dodatkowo, Zamawiający nie wskazał co stanowiło podstawę (np. czy było to np. jakieś nowe orzeczenie/interpretacja), która skłoniła go do wysunięcia wniosku o nieprawidłowości postępowania Odwołującego.

Zamawiający w swoim uzasadnieniu zupełnie pominął stanowisko organów podatkowych, jak i analizę orzecznictwa, opierając się prawdopodobnie na fragmencie wyroku WSA w Szczecinie z dnia 10.06.2020r. sygn. akt I SA/Sz 14/20 (dotyczącego usług telekomunikacyjnych). Odwołujący podkreślił, że również powyższe orzeczenie nie wyklucza poprawności stawki VAT zaproponowanej przez Odwołującego.

Istota problemu sprowadza się wyłącznie do prawidłowego określenia w niniejszym postępowaniu przetargowym, co stanowi usługę główną, a co usługę pomocniczą. Zamawiający wysuwa tezę, że takowych nie można wyróżnić, co jednak po zapoznaniu się z dotychczas zaprezentowanymi decyzjami administracyjnymi, wydaje się oczywiście błędne. Organy administracji skarbowej, wielokrotnie wskazywały, iż usługą nadrzędną (tą którą nabywa Zamawiający) jest usługa utrzymania drogi. Zamawiającemu zależy w tym wypadku na odpowiednim stanie/przejezdności odpowiedniego odcinka i do tego celu mają prowadzić poszczególne roboty/usługi składające się na przedmiot zamówienia (np. remonty cząstkowe, oczyszczanie studzienek, wymiana barier). Mając to na względzie, w ocenie Odwołującego, Zamawiający pomimo przytoczenia odpowiedniego stanowiska dokonał jego błędnej reasumpcji na grunt niniejszego zamówienia publicznego, co doprowadziło do odrzucenia oferty Odwołującego.

Odwołujący wskazał, że stanowisko organów podatkowych w zakresie uznania usługi utrzymania dróg jako usługi kompleksowej opodatkowanej podatkiem VAT w stawce 23% miało swoją kontynuację po 2014 roku. Minister Finansów w roku 2015 r. wydał decyzję z dnia 08.09.2015r. zmieniającą interpretację indywidualną o nr zmiany PT8.8101.292.2015/PSG/474 i kolejno w roku 2016r. - decyzję z dnia 21.12.2016r. nr PT8.8101.254.2016.PSG.795. W każdym z tych aktów Minister

podkreślił kompleksowy charakter usługi utrzymania dróg i konieczność opodatkowania ich jednolitą stawką 23%. Minister jako błędne wskazał uprzednie stanowisko organów podatkowych, które zezwalały na rozdzielenie stawek podatkowych na 8% i 23%.

Organy podatkowe, opierając się na klarującej się linii orzeczniczej, wydawały kolejne interpretacje, zgodne z dotychczasowym stanowiskiem ministerstwa, gdzie jako przykład można przytoczyć Interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (w sprawie kontraktu drogowego) z dnia 15.06.2018r. nr 0111-KDIB3-1.4012.292.2018.1.ICz.

Na skutek powyższych zmian wiele kontraktów utrzymaniowych podlegało kontroli organów skarbowych, których efektem była konieczność korekty wszystkich faktur w których wykonawca przyjął stawkę VAT 8%.

Środowisko wykonawców z branży utrzymaniowej podjęło w tym zakresie kroki, które doprowadziły do skierowania do Ministra Finansów interpelacji w zakresie zmiany stawek VAT dla usług utrzymania drogi. Rezultatem tego było przesłanie odpowiedzi na interpelację nr 18045 z dnia 22.01.2018r. nr DPP8.054.1.2018, w której Ministerstwo utrzymało dotychczasowe stanowisko i potwierdziło dotychczasową metodykę postępowania w przypadku kontraktów utrzymaniowych.

Odnosząc się do faktycznego zakresu i celu zamówienia, Odwołujący wskazał, że z samej tylko nazwy niniejszego postępowania wynika, że wykonawca będzie zobligowany do podjęcia się czynności bieżącego utrzymania dróg powiatowych. Zamawiający w tym miejscu mógłby znacząco zawęzić zakres zamówienia i przykładowo na bieżąco ogłaszać postępowania przetargowe, których przedmiotem byłyby remonty częściowe jezdni zasadniczej. W ocenie Odwołującego, Zamawiający nie wybrał jednak takiej ścieżki postępowania albowiem nadrzędnym celem w tym wypadku było stałe utrzymanie należytego stanu technicznego dróg powiatu bielskiego.

Zamawiający nie wprowadził w tym postępowaniu również ograniczenia terytorialnego, tj. nie ogłosił postępowania, które obejmowałyby wyłącznie niektóre z gmin znajdujących się pod jego jurysdykcją. Ponadto, formularz ofertowy - Tabela elementów rozliczeniowych, która determinuje zakres prac, jakie zobligowany będzie realizować wykonawca, zawiera wszelkie elementy dróg powiatowych. Zestawienie odnosi się do szerokiej gamy remontów nawierzchni bitumicznych, ale również prac w zakresie kanalizacji, odwodnienia, poboczy i chodników. Zamawiającemu zależy zatem, aby wykonawca przez okres wskazany w umowie, na całym terytorium jego właściwości, realizował prace na wszystkich elementach drogi powiatowej, co jednoznacznie przesądza o kompleksowości niniejszego zamówienia.

Odwołujący podniósł dodatkowo, że organy kontroli skarbowej nie wprowadzają rozróżnienia na kontrakty utrzymania dróg ze względu na ich rozmiar lub charakter

wynagrodzenia. Kontroli w tym zakresie były poddawane zarówno wieloletnie kontrakty autostradowe z wynagrodzeniem ryczałtowym, jak i roczne kontrakty o tzw. charakterze wywołaniowym (konkretna usługa/robota była realizowana na zlecenie zamawiającego po cenie kosztorysowej). Niezależnie od przyjętej metodyki realizacyjnej, organy stawały każdorazowo na identycznym stanowisku, że usługa utrzymania obejmująca swoim zakresem wszystkie/większość/kilka elementów drogi jest usługą kompleksową. Celem nadrzędnym jest zapewnienie odpowiedniego stanu danego odcinka i to ów cel nadrzędny jest brany pod uwagę dla zastosowania stawki VAT, która ze względu na treść załącznika nr 3 do Ustawy o VAT nie może być inna jak 23%.

Potwierdzeniem braku rozróżnienia przez *fiscusa* kontraktów utrzymania dróg, stanowi fakt, iż dopiero w listopadzie 2020r., na skutek działania organizacji branżowych, Ministerstwo Finansów przygotowało wstępny projekt, który pozwalałby na ewentualne różnicowanie kontraktów o charakterze wywołaniowym/ramowym od kontraktów ryczałtowych. Jednak do czasu wypracowania wspólnego stanowiska i ewentualnych zmian legislacyjnych, aktualny jest pogląd wykazany powyżej.

Odwołujący podkreślił także, że stosowanie stawki obniżonej stanowi jedynie uprawnienie podatnika. W sytuacji, w której podatnik nie ma pewności co do poprawności zastosowania stawki lub obawia się, iż wyniki przeprowadzonej kontroli nie będą podzielać jego punktu widzenia, zawsze - prewencyjnie może zastosować podstawową stawkę podatku VAT w wysokości 23%, która nawet jeżeli zastosowana „na wyrost” zawsze jest stawką poprawną. Potwierdzenie powyższego stanowiska legło u podstaw rozstrzygnięcia KIO w wyroku z dnia 24.03.2016r. sygn. akt KIO 349/16. Zatem, niezależnie od przedstawionej argumentacji i możliwości zastosowania stawki VAT 8%, Odwołujący nie popełnił błędu w obliczaniu ceny.

W ocenie Odwołującego, nieprawidłowe jest postępowanie Zamawiającego, który określa stawki podatku VAT dla zamawianych usług/robót na etapie badania i oceny ofert, w sytuacji, gdy stawka winna być przez niego określona na etapie przygotowania postępowania. Mimo postępowania zgodnie z literą prawa Odwołujący poniósł negatywne skutki swoich decyzji, stając przed wyborem, w którym składając ofertę może narazić się na odrzucenie oferty (stawka jednolita) lub na konieczność późniejszej korekty stawki VAT (8% i 23%), a co za tym idzie pewną szkodą finansową.

Odwołujący podniósł, że powyższe działanie Zamawiającego może w sposób zasadniczy prowadzić do ograniczenia konkurencji w zakresie kontraktów utrzymaniowych, albowiem podmioty zdające sobie sprawę z konsekwencji na gruncie prawa podatkowego, nie przedstawiają oferty w postępowaniu, w którym oferta zostałaby odrzucona ze względu na stosowanie jednolitej stawki VAT.

Wykonawca S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD z siedzibą w Ćwiklicach oraz wykonawca Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” Spółka z o.o., z siedzibą w Bielsku-Białej zgłosili swoje przystąpienia do niniejszego postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego. Obaj wykonawcy wnieśli o oddalenie odwołania, jako w całości niezasadnego.

Pismem z dnia 17 lutego 2021 r. Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie. Wniósł o oddalenie odwołania w całości oraz o zasądzenie od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kosztów postępowania odwoławczego.

Zamawiający wyjaśnił, że w przedmiotowym postępowaniu zostały złożone oferty w liczbie: dla części I - 5, dla części II - 3, dla części III - 3, dla części IV - 3.—

W opisie przedmiotu zamówienia (SIWZ) Zamawiający wskazał, iż szczegółowy zakres robót do wykonania określony został w tabelach elementów rozliczeniowych (TER) oraz Specyfikacjach Technicznych Wykonania i Odbioru Robót Budowlanych (STWiORB), które stanowią integralną część SIWZ. TER zawiera asortyment przewidywanych prac objętych zamówieniem i została sporządzona w oparciu o podobne zamówienia realizowane w ubiegłych latach. Z uwagi na brak możliwości przewidzenia wszystkich potencjalnych rodzajów robót, Zamawiający dodatkowo we wzorze umowy oraz w treści SIWZ i TER zawarł informację dotyczącą postępowania w przypadku wystąpienia robót nie ujętych w TER, zakładając, że takie roboty, jeśli pojawi się konieczność ich wykonania, winny również podlegać rozliczeniu (na podstawie stawek jednostkowych pozyskanych z SEKOCENBUD). W ten sposób Zamawiający dał wyraz temu, że wszystkie elementy stanowiące przedmiot zamówienia będą zlecane indywidualnie przez osobę sprawującą nadzór ze strony Zamawiającego, a następnie rozliczane stosownie do ilości wykonanych jednostek miary na podstawie dokonanych obmiarów powykonawczych.

W toku prowadzonych prac komisji przetargowej, dostrzegając rozbieżność w zakresie wypełnienia pod względem podatkowym dwóch pozycji TER widniejących w tabeli pod literą „K. *czyszczenie korytek ściekowych* ” i „L. *czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych*”, gdzie część wykonawców przyjęła podatek VAT w wysokości 8%, a część wykonawców, w tym Eurovia Polska S.A. podatek VAT 23%, Zamawiający w dniu 12.01.2021 r. zwrócił się do wykonawców o złożenie wyjaśnień odnośnie treści złożonych ofert w zakresie przyjętej stawki podatku VAT.

W odpowiedzi na wezwania Zamawiającego, wykonawcy złożyli wyjaśnienia. Wykonawca „DROGRÓD” S. T., P.W. „MATBUD” sp. z o.o. oraz P.W. „Radex” Sp. o.o. podtrzymali swoje stanowiska wyrażone w ofertach odnośnie przyjętej dla dwóch pozycji TER stawki VAT 8%, a EUROVIA Polska S.A. - stawki VAT 23%, natomiast wykonawca:

PRB „DROBUD” Sp. z o.o. poinformował, że błędnie naliczył podatek VAT w ww. pozycjach TER, gdyż zgodnie z klasyfikacją GUS pozycje te opodatkowane powinny być podatkiem VAT w wysokości 8%, a nie 23%.

Zamawiający nie uznał argumentów Odwołującego, zawartych w treści złożonych wyjaśnień. Rozstrzygając kwestię sporną, zdaniem Zamawiającego, należy kierować się orzecznictwem Sądu Najwyższego (dwie uchwały z dnia 20.10.2011 r. w sprawach o sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11), które bezwzględnie uznają, iż określenie w treści oferty wykonawcy błędnej stawki podatku VAT oraz obliczenie ceny brutto z uwzględnieniem tej stawki stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki określonej w art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp.

Na gruncie tego postępowania, kwestią zasadniczą i kluczową dla rozstrzygnięcia sporu jest ustalenie, czy przedmiotem zamówienia jest kompleksowe świadczenie usługi utrzymania dróg, jako jednej usługi złożonej z wielu czynności i opodatkowanej z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla usługi złożonej w wysokości 23%, jak przyjął Odwołujący, czy też jest zbiorem odrębnych świadczeń, które nie tworzą jednej usługi kompleksowej i są opodatkowane stawką VAT właściwą dla każdego z tych świadczeń, jak to utrzymuje Zamawiający oraz Przystępujący do postępowania.

Na uzasadnienie swojego stanowiska, Zamawiający wskazał na postanowienia SIWZ zawarte w pkt 3.6.2 SIWZ Terminy wykonania robót, gdzie Zamawiający ustalił, iż „Wykonawca zobowiązany jest do wykonania robót zgodnie z STWiORB oraz zgodnie z warunkami określonymi przez zamawiającego każdorazowo w zleceniu, dotyczącymi lokalizacji, zakresu robót i terminu ich wykonania” oraz że „o ile w zleceniu nie określono inaczej wykonawca powinien przystąpić do jego realizacji nie później niż w ciągu 24 godzin od chwili otrzymania zlecenia”. Nawet odnośnie robót wykonywanych w trybie tzw. awaryjnym (opis w pkt 3.6.3 SIWZ), wykonawca zobowiązany jest do przystąpienia do robót na wyraźne wskazanie Zamawiającego „w zleceniu telefonicznym”.

Powyższe postanowienia znajdują odzwierciedlenie we Wzorze umowy, stanowiącym załącznik nr 10 do SIWZ:

- § 5 ust. 1 „Wykonawca zobowiązany jest do wykonywania robót zgodnie z warunkami określonymi przez Zamawiającego każdorazowo w zleceniu, dotyczącymi lokalizacji, zakresu robót i terminu ich wykonania.”
- § 3 ust. 2 „Termin wykonania robót będzie każdorazowo określany przez Zamawiającego w zleceniu.”
- w § 3 ust. 3, 4 i 5 opisano szczegółowe przypadki zlecenia przez zamawiającego robót.

Ww. postanowienia jednoznacznie wskazują, iż mamy do czynienia ze zbiorem odrębnych, niezależnych świadczeń, a nie z tzw. usługą kompleksową. Wykonawca wykonuje czynności na zlecenie Zamawiającego w takim zakresie, w jakim otrzyma

konkretne zlecenie. Wykonawca nie przystępuje do robót z własnej inicjatywy, tylko działa na podstawie zlecenia od Zamawiającego, w którym określony jest zakres prac. Z tego wynika też, że za monitorowanie dróg w celu stwierdzenia konieczności zlecenia robót odpowiada Zamawiający, a nie wykonawca.

Charakter „braku kompleksowości” robót objętych przedmiotem zamówienia znajduje również potwierdzenie w treści § 5 ust. 6 Wzoru umowy, gdzie wskazano, że: „za bezpieczeństwo na terenie robót od momentu jego przejęcia (data zlecenia) odpowiada Wykonawca”, co oznacza, że wykonawca nie jest odpowiedzialny za bieżące utrzymanie dróg w sensie całościowym, tzn. nie decyduje o potrzebie i zakresie wykonywanych robót, a jedynie na zlecenie Zamawiającego wykonuje powierzone mu czynności.

Forma zapłaty za wykonanie przedmiotu umowy, określona w treści umowy, również wskazuje na to, iż przedmiotowe zamówienie nie jest usługą kompleksową, ponieważ zapłata nie ma charakteru ryczałtu. Zgodnie z § 9 ust. 1 wzoru umowy: „wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu umowy ma charakter kosztorysowy.” W ust. 2 wskazano, że wynagrodzenie za wykonanie poszczególnych zlecanych robót będzie obliczane na podstawie cen jednostkowych podanych w tabeli elementów rozliczeniowych oraz ilości rzeczywiście wykonanych i odebranych robót, co oznacza, że zapłata następuje odrębnie za zlecone i wykonane roboty i zależy od ilości i rodzaju wykonanych czynności.

Zamawiający wskazał, że powyższy punkt widzenia znajduje oparcie w orzecznictwie TSUE (wyrok z 17.09.2013r. w sprawie C-224/11, pkt 44, wyrok w sprawie C-349/96 CPP, pkt 31), z którego wynika, iż oddzielne fakturowanie, jak również odrębna taryfikacja świadczeń przemawiają za istnieniem niezależnych świadczeń. Wyrok WSA w Gliwicach z 24.08.2020r., sygn. akt I SA/GI 168/20 per analogiam daje wskazówkę co do charakteru świadczenia, poprzez stwierdzenie, iż „o kompleksowym charakterze spornej usługi świadczy i to, że wynagrodzenie za jej realizację miało charakter ryczałtowy.”

Specyfikacja techniczna (STWiORB), stanowiąca załącznik nr 3 do Umowy, zawiera te same co wzór umowy i SIWZ postanowienia odnośnie „każdorazowych zleceń na wykonanie robót”, a także wymagania technologiczno-organizacyjno-odbiorcze dotyczące wykonania robót objętych zamówieniem. W ostatniej części STWiORB określone zostały szczegóły techniczne dla elementów rozliczeniowych wyszczególnionych w TER — w formie Załączników A-Z, które zawierają informacje uzupełniające w stosunku do ogólnych warunków wykonywania robót, a analizując ich treść można zauważyć, że stanowią (każdy z elementów) odrębną całość, tzn. swego rodzaju „specyfikację techniczną wykonania danego elementu z TER”.

Zamawiający podniósł, że w analogicznych postępowaniach prowadzonych przez Zamawiającego (tj. dotyczących realizacji zadań związanych z bieżącym utrzymaniem dróg) Odwołujący realizował umowy dotyczące bieżącego utrzymania dróg i w dotychczas

prowadzonych postępowaniach (na przestrzeni ostatnich 6 lat) Odwołujący nigdy nie zakwestionował stanowiska Zamawiającego odnośnie stosowania indywidualnego opodatkowania VAT dla poszczególnych robót objętych zamówieniem, wskazanych w TER. W poprzednio prowadzonych postępowaniach Zamawiający niezmiennie utrzymywał swoje stanowisko.

Niezależnie od powyższego, wykonawca mógł na podstawie art. 38 Pzp zwrócić się do Zamawiającego o wyjaśnienie SIWZ w tym zakresie, jednak nie skorzystał z tego prawa.

Zamawiający nie zgodził się z opinią Odwołującego, iż w przedmiotowym zamówieniu mamy do czynienia z usługą kompleksową, która jest opodatkowana z zastosowaniem jednolitej podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23%. Zamawiający wskazał, że słuszność stanowiska Zamawiającego potwierdzają najnowsze objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z dnia 26 stycznia 2021 r. dotyczące opodatkowania podatkiem VAT kontraktów drogowych, opublikowane na jego stronie internetowej, gdzie rozróżnia się dla celów podatkowych dwa typy kontraktów. Pierwszy to kontrakt „utrzymuj standard” stosowany głównie na autostradach, gdzie wykonawca jest odpowiedzialny za całokształt utrzymania drogi w danym okresie, a drugi typ to tzw. „wywołaniowy”, dotyczący konkretnej pracy na danej drodze. W przedmiotowej sprawie postanowienia umowy jednoznacznie wskazują, że jest to kontrakt tzw. „wywołaniowy”, w którym zamawiający zleca każdorazowo wykonawcy konkretne roboty na danej drodze. Dokonanie takiej kwalifikacji determinuje sposób opodatkowania danej usługi, w tym zastosowanie właściwej stawki podatku VAT, wymienionej w art. 41 ust. 1 albo ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jak wynika ze wskazanego stanowiska Ministra Finansów.

Krajowa Izba Odwoławcza, uwzględniając dokumentację postępowania, dokumenty zgromadzone w aktach sprawy i wyjaśnienia złożone na rozprawie przez strony i uczestników postępowania odwoławczego, ustaliła i zważyła, co następuje.

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2020 ze zm.), do postępowań o udzielenie zamówienia, o których mowa w ustawie Prawo zamówień publicznych z dnia 29 stycznia 2004 r., wszczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r. stosuje się przepisy dotychczasowe, tj. przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1843 ze zm.), zwanej dalej „Pzp”.

Zgodnie z art. 92 ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2020 ze zm.), do postępowań

odwoławczych wszczętych po dniu 31 grudnia 2020 r., dotyczących postępowań o udzielenie zamówienia wszczętych przed dniem 1 stycznia 2021 r., stosuje się przepisy ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2019 ze zm.), zwane dalej „nPzp”.

Rozpoznawane odwołanie zostało wniesione w dniu 25 stycznia 2021 r. w postępowaniu o udzielenie zamówienia wszczętym przed dniem 1 stycznia 2021 r., zatem do postępowania odwoławczego w niniejszej sprawie mają zastosowanie przepisy nPzp, natomiast do postępowania o udzielenie zamówienia publicznego – przepisy Pzp.

Odwołanie zostało rozpoznane w granicach zarzutów zawartych w odwołaniu i podtrzymanych na rozprawie, stosownie do art. 555 nPzp, z uwzględnieniem zasady kontradiktoryjności postępowania (art. 534 ust. 1 nPzp), która oznacza obowiązek stron i uczestników postępowania odwoławczego do wskazywania dowodów dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne.

Izba stwierdziła, że Odwołujący wykazał posiadanie legitymacji uprawniającej do wniesienia odwołania, stosownie do art. 505 ust. 1 nPzp.

Wykonawcy: S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD z siedzibą w Ćwiklicach oraz Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” Spółka z o.o. z siedzibą w Bielsku-Białej zgłaszający swoje przystąpienia do postępowania odwoławczego, skutecznie przystąpili do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego, stosownie do wymogów art. 525 ust. 3 nPzp.

Izba ustaliła, co następuje:

Przedmiotem zamówienia jest „Realizacja zadań związanych z bieżącym utrzymaniem dróg powiatowych na terenie powiatu bielskiego w latach 2021 – 2022, w tym remontów bieżących nawierzchni dróg i urządzeń znajdujących się w obrębie pasa drogowego. Zakres zamówienia obejmuje m.in.:

- remonty częściowe ubytków nawierzchni bitumicznych – z użyciem mieszanki mineralno-asfaltowej z wytwórni mas bitumicznych,
- regulacje/wymianę elementów odwodnienia drogi (wpusty uliczne, studnie ściekowe).

Szczegółowy zakres robót do wykonania został określony w Tabeli Elementów Rozliczeniowych oraz w Specyfikacjach Technicznych Wykonania i Odbioru Robót Budowlanych, które stanowią integralną część SIWZ. Wykonawca jest zobowiązany do

wykonywania robót zgodnie z STWiORB oraz zgodnie z warunkami określonymi przez Zamawiającego każdorazowo w zleceniu, dotyczącymi: lokalizacji, zakresu robót i terminu wykonania (pkt 3.6.2 SIWZ i § 5 ust. 1 Wzoru umowy).

Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu umowy ma charakter kosztorysowy (pkt 10.1. SIWZ, § 9 ust. 1 Wzoru umowy).

Zamawiający podzielił zamówienie na cztery części – odpowiadające poszczególnym gminom powiatu bielskiego.

Odwołujący złożył ofertę we wszystkich częściach zamówienia. W Tabeli elementów rozliczeniowych ze wskazaniem cen jednostkowych dla wszystkich pozycji Odwołujący przyjął jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23 %.

W przypadku dwóch pozycji ww. Tabeli pn. „czyszczenie korytek ściekowych” i „czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych”, wykonawcy: S. T. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD oraz Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” Spółka z o.o. przyjęli podatek VAT w wysokości 8%.

Zamawiający w dniu 12 stycznia 2021 r. w celu wyjaśnienia powyższych rozbieżności zwrócił się do wykonawców o złożenie wyjaśnień na podstawie art. 87 ust. 1 Pzp. Trzej wykonawcy podtrzymali stanowisko przedstawione w ofertach, a jeden wykonawca przyznał że popełnił błąd w zastosowaniu stawki 23%, podczas gdy prawidłową stawką jest 8%.

Odwołujący przedstawił w wyjaśnieniach z dnia 15 stycznia 2021 r. swoje stanowisko, uzasadniając przyjętą koncepcję tym, że przedmiot zamówienia obejmuje tzw. usługę kompleksową. Odwołujący wskazał także, że prace związane z oczyszczaniem korytek ściekowych oraz studzienek ściekowych i rewizyjnych sklasyfikowane jest w PKWiU pod symbolem (81.29.12.0), które wchodzi w zakres Robót ogólnobudowlanych związanych z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych symbol PKWiU 42.11.20.0) i podlegają stawce 23%. Zauważył dodatkowo, że Zamawiający wskazał jednoznacznie na charakter niniejszego zamówienia, przesądzając, że są to roboty budowlane z grupy CPV 45 000000-7.

Odwołujący powołał się na orzecznictwo TSUE od 1999 r. dotyczące kwalifikowania usług jako kompleksowych i podkreślił, że do roku 2014 organy kontroli skarbowej przyznawały rację podatnikom zwracającym się o interpretację w zakresie stawki podatkowej dla wielozadaniowych usług utrzymania dróg, dopuszczając fakturowanie przy zastosowaniu stawki 8% i 23%. Wskazał, że z dniem 26.02.2014r. Minister Finansów wydał zmianę interpretacji indywidualnej o sygn. akt zmiany PT8/033/1/20/PSG/14/RD19443, uznając za niewłaściwe dotychczasowe postępowanie organów skarbowych i wskazując na konieczność potraktowania

wielozadaniowych usług utrzymania dróg, jako usług kompleksowych o jednolitej stawce podatku VAT 23%.

Odwołujący powołał się m.in. na interpretację indywidualną, wydaną przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy z dnia 26.08.2014r. znak ITPP1/443-602/14/B/L. Wskazał, że Izba Skarbowa, w ślad za Ministrem Finansów, powielając uzasadnienie dla w/w decyzji, stwierdziła, iż złożone z wielu czynności usługi utrzymania dróg, stanowią jedną kompleksową usługę dla której właściwa jest stawka 23%, które to stanowisko zostało zaakceptowane przez sądy administracyjne, które przyjęły na potrzeb rozstrzygnięcia problematyki podatku VAT, bardzo szeroką definicję usługi kompleksowej. Jako przykład podał orzeczenie WSA w Bydgoszczy z dnia 17.11.2016r. sygn. akt I SA/Bd 690/16.

„[...] To właśnie zrealizowanie celu umowy (zapewnienie przejezdności autostrady zgodnie z ustalonymi standardami) stanowi o ekonomicznym aspekcie transakcji i pozwala uznać, że wszystkie czynności podejmowane przez spółką są elementami składowymi jednej usługi [...]”.

„[...] Podkreślić przy tym należy, że czynności wykonywane w ramach usługi utrzymania autostrady nie pozostają względem siebie w stosunku nadrzędności i podporządkowania, czy w relacji świadczenie główne - świadczenie pomocnicze. Nie wyklucza to jednak, jak wskazano wyżej, uznania danej usługi za świadczenie złożone.”

W danym stanie faktycznym, Izba zważyła co następuje:

Nie potwierdziły się zarzuty naruszenia przez Zamawiającego przepisów art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 Pzp w zw. z art. 41 ust. 1 - 2 i załącznikiem nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez odrzucenie oferty Odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny na skutek niewłaściwego przyjęcia przez ww. wykonawcę stawki podatku VAT dla pozycji „czyszczenie korytek ściekowych” oraz „czyszczenie studzienek ściekowych i rewizyjnych” w wysokości 23%, w częściach nr I-IV zamówienia oraz poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy S. T. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą T. S. DROGRÓD w części IV zamówienia, oferty wykonawcy Przedsiębiorstwo Wielobranżowe MATBUD sp. z o.o. w części II zamówienia oraz oferty wykonawcy Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Radex” sp. z o.o. w częściach I i III zamówienia.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, która zawiera błąd w obliczeniu ceny. W świetle orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, sądów okręgowych i Sądu Najwyższego, za błąd w obliczeniu ceny należy uznać wadliwy dobór przez wykonawcę elementów mających wpływ na właściwe obliczenie ceny oferty, w tym przyjęcie i zastosowanie wadliwej stawki podatku VAT przez wykonawcę, w przypadku, gdy zamawiający nie określił wysokości stawki tego podatku w SIWZ, ale wymagał

samodzielnego zastosowania przez wykonawcę obowiązujących przepisów w tym zakresie (patrz: uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 r., sygn. akt III CZP 52/11). W uchwale Sąd Najwyższy wskazał, że „przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny; przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. Odmienne wnioski musiałby zatem prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień zamawiającego, a w konsekwencji uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia ofert.” W dalszej części Sąd Najwyższy w ww. uchwale podniósł, że „Zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i kształt nakazanych ustawą, chronologicznie ujętych, kolejnych jego obowiązków, warunkowany jest treścią SIWZ. Jedynie wówczas jeśli zamawiający wskazał w SIWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą przecież także wysokość określonej w ofercie ceny, to dopiero wtedy może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w SIWZ. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty. Natomiast w sytuacji, w której zamawiający nie określił w SIWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki w rozumieniu art. 87 ust. 2 pkt 3 PZP, ponieważ nie wystąpi wówczas ustawowa przesłanka niezgodności oferty z SIWZ, a to wobec braku dwóch potrzebnych do porównania elementów, a zarazem niezbędnych do oceny przesłanki w postaci zaistnienia niezgodności. W tej ostatnio wskazanej sytuacji w rachubę wchodzi wyłącznie ocena wystąpienia błędu w obliczeniu w ofercie ceny. Wobec braku faktycznej możliwości odniesienia się do stawki podatku VAT wobec jej nieuwzględnienia w SIWZ, obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku VAT, która jako element cenotwórczy miała 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.”

W przedmiotowym postępowaniu Zamawiający nie określił w SIWZ wysokości stawki podatku VAT, którą wykonawcy powinni przyjąć do obliczenia ceny oferty, lecz wymagał

określenia i zastosowania prawidłowej stawki VAT samodzielnie przez wykonawców. W pkt 10 SIWZ OPIS SPOSOBU OBLICZENIA CENY OFERTY Zamawiający określił, co następuje: „1. Ze względu na przewidziane kosztorysowe wynagrodzenie wykonawcy, cena oferty (pkt 1 formularza ofertowego) musi wynikać z tabeli elementów rozliczeniowych dołączonej do oferty. 2. Prawidłowego ustalenia podatku VAT oraz podatku akcyzowego należy dokonać zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym.” W niniejszej sprawie mamy zatem do czynienia z przypadkiem, gdy przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem cenotwórczym, nie może być uznane za niezgodność z SIWZ, a jest równoznaczne z błędem w obliczeniu ceny zawartej w ofercie, bez względu na skalę lub matematyczny wymiar tego uchybienia.

Izba nie podzieliła stanowiska prezentowanego przez Odwołującego, że w niniejszej sprawie elementy rozliczeniowe wskazane w TER należy traktować jako elementy usługi kompleksowej - usługi utrzymania dróg. W ocenie Izby, poszczególne elementy wskazane w TER, biorąc pod uwagę warunki realizacji tego zamówienia, nie wykazują cech charakterystycznych dla tzw. usługi kompleksowej.

Zgodnie z warunkami zamówienia zawartymi w SIWZ i Wzorce umowy, poszczególne rodzaje robót czy usług wskazane w TER stanowią odrębne, niezależne od siebie zadania (zlecenia), nie są świadczeniami podstawowymi ani pomocniczymi w stosunku do innych elementów zamówienia, nie są też uwarunkowane wykonywaniem żadnych innych robót czy usług stanowiących pozostałe elementy TER. Zatem w niniejszym przypadku nie zachodzi przesłanka do stosowania jednolitej stawki podatkowej VAT dla wszystkich elementów tych robót.

Nie można w tym przypadku wskazać usługi nadrzędnej w postaci utrzymania drogi. Zamawiający nie powierza bowiem wykonawcy do wykonania - usługi utrzymania drogi, w której zakres wchodziłyby różne elementy (inne usługi lub roboty), które rozliczane byłyby w ramach usługi zasadniczej, i o wykonaniu których, co do terminu, ilości, zakresu będzie decydował wykonawca, odpowiedzialny za utrzymanie drogi na określonym przez zamawiającego poziomie. W przedmiotowym postępowaniu to Zamawiający będzie każdorazowo oddzielnie decydował o tym, jakie usługi będą wykonywane, w związku z czym wykonawca nie będzie ponosił odpowiedzialności za przejezdność drogi na określonym poziomie. Nie mamy tu zatem do czynienia z jedną usługą, która obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń. Nie może być w tym przypadku mowy także o sztucznym podziale usługi dla celów podatkowych, co zarzucał Odwołujący, gdyż poszczególne usługi będą wykonywane i rozliczane odrębnie, według obmiaru przeprowadzonego po wykonaniu poszczególnych prac.

Powyższe stanowisko nie jest sprzeczne z przedstawionym przez Odwołującego

orzecnictwem i wytycznymi zawartymi w treści przytoczonych przez Odwołującego stanowisk organów podatkowych. W interpretacji z dnia 22.01.2018r. nr DPP8.054.1.2018 Ministerstwo wskazało m.in., że „Związek pomiędzy czynnościami w ramach usługi kompleksowej powstaje właśnie ze względu na cel zawarcia umowy, tj. utrzymanie określonej drogi w określonym stanie.” W tym przypadku brak jest zarówno w opisie przedmiotu zamówienia, jak i w warunkach umowy określenia celu świadczenia jako „utrzymania drogi przez wykonawcę” w określonym stanie lub na określonym wymaganym poziomie.

Zastosowanie przez Odwołującego jednolitej stawki podatku VAT w niniejszym postępowaniu stanowi błąd w obliczaniu ceny. Nieuprawnione jest jednocześnie twierdzenie Odwołującego, że Zamawiający określił stawki podatku VAT dla zamawianych przez siebie usług/robót na etapie badania i oceny ofert, w sytuacji, gdy stawka winna być przez niego określona na etapie przygotowania postępowania. Zamawiający postanowił w SIWZ, że to wykonawca dla celów złożenia oferty ma obowiązek zastosować właściwą stawkę podatku VAT, zgodnie z obowiązującymi przepisami. Jest jeden z kluczowych warunków porównywalności ofert złożonych w postępowaniu. Przeciwnie stanowisko Zamawiającego w tej sprawie należałoby uznać za sprzeczne z zasadą uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Zgodnie z treścią złożonego przez Zamawiającego dokumentu - Objasnienia podatkowe z dnia 26 stycznia 2021 r. (Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów wydane na podstawie art. 14a par. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz., 1325, z późn. zm.) w zakresie problematyki dotyczącej stosowania właściwych podstaw opodatkowania dla usług/robót budowlanych w kontraktach drogowych, stanowiąc wytyczne do stosowania przez zamawiających i wykonawców. Powyższe najnowsze objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów dotyczące opodatkowania podatkiem VAT kontraktów drogowych, rozróżniają dla celów podatkowych dwa typy kontraktów. Pierwszy to kontrakt „utrzymuj standard” stosowany głównie na autostradach, gdzie wykonawca jest odpowiedzialny za całokształt utrzymania drogi w danym okresie, a drugi typ to tzw. „wywołaniowy”, dotyczący konkretnej pracy na danej drodze.

W przedmiotowej sprawie zapisy SIWZ, w tym wzoru umowy, jednoznacznie wskazują, że jest to kontrakt tzw. „wywołaniowy”, w którym zamawiający zleca każdorazowo wykonawcy konkretne roboty na konkretnej drodze. Dokonanie takiej kwalifikacji determinuje sposób opodatkowania danej usługi, w tym zastosowanie właściwej stawki podatku VAT, wymienionej w art. 41 ust. 1 albo ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Każde z zadań uwzględnionych w TER jest usługą odrębną, która może być realizowana niezależnie od pozostałych wymienionych w TER, na każdą usługę objętą TER, Zamawiający udziela

odrębnego, stosownego zlecenia, każda z tych usług jest rozliczana i odbierana przez Zamawiającego niezależnie od pozostałych. Zgodnie z załącznikiem nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług - Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8% w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751; ost. zm.: Dz. U. z 2020 r., poz. 568) — stawka podatku VAT dla pozycji czyszczenie korytek ściekowych oraz czyszczenie studzienek ściekowych (poz.26 PKWiU ex 37: Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków i rewizyjnych) wynosi 8%.

Biorąc pod uwagę stan rzeczy ustalony w toku postępowania, Izba orzekła, jak w sentencji, na podstawie art. 553 nPzp.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 557 i art. 575 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2019 ze zm.) oraz § 5 pkt 1 oraz § 8 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz.U. z 2020 r. 2437).

Przewodniczący: