

Sygn. akt: KIO 2190/19

WYROK
z dnia 12 listopada 2019 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Dagmara Gałczewska-Romek

Protokolant: Aldona Karpińska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 12 listopada 2019 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 28 października 2019 r. przez wykonawcę - **Apis Polska Sp. z o. o., ul. 3-go Maja 85, 37-500 Jarosław** w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego - **Gminę Miejską Świdnik, ul. Stanisława Wyspiańskiego 27, 21-040 Świdnik.**

orzeka:

1. **uwzględnia odwołanie i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności unieważnienia postępowania, unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego oraz nakazuje dokonanie ponownego badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego.**
2. kosztami postępowania obciąża **Gminę Miejską Świdnik, ul. Stanisława Wyspiańskiego 27, 21-040 Świdnik** i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Apis Polska Sp. z o. o., ul. 3-go Maja 85, 37-500 Jarosław** tytułem wpisu od odwołania.

2.2. zasądza od **Gminy Miejskiej Świdnik, ul. Stanisława Wyspiańskiego 27, 21-040 Świdnik** na rzecz **Apis Polska Sp. z o. o., ul. 3-go Maja 85, 37-500 Jarosław** kwotę 13 600 zł (słownie: trzynaście tysięcy sześćset złotych), stanowiącą koszty wpisu oraz wynagrodzenia pełnomocnika, zgodnie ze złożoną do akt sprawy fakturą.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego **w Lublinie**.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający - Gmina Miejska Świdnik - prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia na „Zielony LOF w Świdniku w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych Lubelskiego Obszaru Funkcjonalnego (Strefa Zielona w tym Park Miejski, na terenie rekreacyjno-wypoczynkowym Avia. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych poz. 595115-N-2019.

W dniu 28 października 2019r. Odwołujący - Apis Polska sp. z o.o. - wniósł do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie, w którym zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 7 ust. 1 i ust. 3 PZP poprzez przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia w sposób niezapewniający zachowania uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców;
2. art. 29 ust. 1 PZP poprzez niewłaściwe jego zastosowanie, a to przez opisanie przedmiotu zamówienia w sposób nie wyczerpujący, nieuwzględniający wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty - nie wydanie jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczania ceny ofertowej w zakresie naliczania podatku;
3. art. 89 ust. 1 pkt. 6 poprzez niewłaściwie za stosowalne, a co za tym idzie bezpodstawne odrzucenie oferty odwołującego się, przy jednoczesnym bezpodstawnym zaniechaniu jej wyboru jako oferty najkorzystniejszej i nie podlegającej odrzuceniu, mimo iż wyliczona przez cena również w zakresie przyjętej stawki podatku VAT na poziomie 23% jest prawidłowa i zgodna z obowiązującymi przepisami prawa;
4. art. 89 ust. 1 pkt 3 Pzp poprzez nie zapewnienie zachowania uczciwej konkurencji w postępowaniu.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, a w konsekwencji unieważnienia przetargu; unieważnienie czynności unieważnienia przetargu; dokonania czynności ponownej oceny oferty Odwołującego; prowadzenia postępowania, w szczególności zaś dokonania oceny ofert, w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców; a w konsekwencji dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Odwołującego i obciążenie Zamawiającego kosztami postępowania.

W uzasadnieniu Odwołujący podniósł, że w dniu 23.10.2019r. został poinformowany o odrzuceniu oferty. Zamawiający zarzucił, że zastosowanie w ofercie stawki VAT 23% jest błędną interpretacją prawa podatkowego, bowiem prawidłowa stawka na tego rodzaju prace to stawka 8%. Odwołujący wskazał, że Zamawiający naruszył tym przepis art. 29 ust. 1 PZP - bowiem nie opisał przedmiotu zamówienia w sposób nie wyczerpujący, nieuwzględniający wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty - nie wydał

jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczania ceny ofertowej w zakresie naliczania podatku, nie określił w dokumentacji przetargowej jaką stawkę VAT zastosować należy na poszczególne elementy objęte zamówieniem, czy też na całe zamówienie, stawka ta była ustalana samodzielnie przez Wykonawców.

Zamawiający, uzasadniając swoje stanowisko powołał się na wyjaśnienia Wykonawcy Budownictwo Drogowe Plus, który rzekomo wylegitymował się indywidualną interpretacją podatkową Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, którą dysponował od wskazanego przez siebie podwykonawcy. Zdaniem Odwołującego istotne jest to, że interpretacja, której treści Odwołujący nie zna jest wydawana i wiąże tylko w konkretnej sprawie tylko podmiot, który o nią wystąpił, a nie oferentów i Zamawiającego w niniejszym podstępowaniu.

Stanowisko Odwołującego co do określenia stawki podatku VAT 23% wynika z wieloletniego doświadczenia w branży, ale przede wszystkim z wymogów prawa podatkowego i orzecznictwa. Świadczenia stanowiące element usługi głównej powinny być na gruncie podatku Vat traktowane w ten sam sposób jak usługa zasadnicza. Będzie miała do nich zastosowanie ta sama stawka podatku Vat, która ma zastosowanie do usługi zasadniczej, niezależnie od charakteru. Odwołujący powołał wyrok KIO z dnia 28 listopada 2018r. Sygn. akt KIO 2320, który zawiera w sobie koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracowaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w orzeczeniach wydanych na podstawie Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L nr 347 str. 1 ze zm.). Odwołujący wskazał także, że z orzeczeń TSUE wynika jednoznacznie, że odrębna kalkulacja wynagrodzenia za poszczególne czynności składające się na kompleksową usługę nie uzasadnia podziału takiej usługi na potrzeby opodatkowania, a tym samym rozróżnienia stawki VAT. Jako istotny, Odwołujący podniósł także fakt, że obowiązek ustalenia i zastosowania prawidłowej stawki podatku Vat leży po stronie wykonawcy - wystawcy faktury (art. 106e ust. 1 pkt 12 ustawy o VAT). Odwołujący podniósł także, iż co do zasady towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową 23%. Ma ona charakter zasadniczy i powinna być stosowana również w sytuacji, gdy istnieją wątpliwości co do wysokości opodatkowania. Skoro stawka 23% VAT ma charakter podstawowy poza sporem pozostaje to, że wyjątki od tej reguły nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Co istotne stosowanie tej stawki ma charakter ogólnej reguły, a w przypadku wątpliwości odnośnie wysokości opodatkowania zastosowanie znajdzie właśnie stawka podstawowa. Skorzystanie ze stawek preferencyjnych i zwolnień nie jest obowiązkiem podatników, lecz ich uprawnieniem. Stosowanie stawek preferencyjnych może nastąpić w sytuacjach kiedy podatnik ma pewność co do możliwości jej zastosowania, mając na względzie odpowiedzialność karnoskarbową (tak też: wyrok KIO z 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt KIO 735/13).

Na podstawie dokumentacji akt sprawy oraz biorąc pod uwagę stanowiska stron i uczestnika postępowania zaprezentowane w trakcie rozprawy, Izba ustaliła co następuje:

Zgodnie z OPZ przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych: Strefa Zielona, w tym Park Miejski na terenie rekreacyjno - wypoczynkowym AVIA, w ramach inwestycji Zielony LOF w Świdniku. Przedmiot zamówienia obejmuje budowę tężni solankowej, toalet publicznych, placu zabaw naturalnego, parku linowego, ciągów pieszych, alejek parkowych i placu, terenu rehabilitacyjno- rekreacyjnego, placu piknikowego, placu sprawnościowego, ścianki do boulderingu, małej architektury, oświetlenia parkowego, instalacji elektrycznej, przyłącza wodociągowego i kanalizacyjnego zasilającego budynek tężni, toalet, źródle wody pitnej oraz wycinkę, przesadzanie i pielęgnację istniejącej zieleni, nowe nasadzenia (w tym w ogródku botanicznym).

W postanowieniach SIWZ Zamawiający nie zawarł żadnych informacji odnośnie stawki podatku Vat, która winna być uwzględniona w składanych ofertach.

W analizowanym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego wpłynęło 5 ofert, dwóch wykonawców zastosowało stawkę Vat w wysokości 8% w kosztorysie „Avia- Zieleń”, zaś trzech wykonawców przyjęło w tym kosztorysie stawkę 23%. Zamawiający zwrócił się do wykonawców o udzielenie wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT na „Avia – Zieleń”.

Wykonawca Apis, w odpowiedzi na wezwanie do udzielenia wyjaśnień, pismem z dnia 10.10.2019r. podał, że mimo, iż usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni objęte są stawką 8%, to zobowiązany był zastosować stawkę 23% z uwagi na przewagę robót budowlanych w całym zadaniu.

Zamawiający w dniu 23.10.2019r. poinformował o odrzuceniu trzech ofert, w tym oferty Odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp z uwagi na błędnie zastosowaną stawkę podatku VAT. W uzasadnieniu wskazał, że zakres prac objęty przetargiem ujęty był w 11 odrębnych kosztorysach. Prace wymienione w kosztorysie AVIA - Zieleń są usługami sklasyfikowanymi w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 jako usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych, do których stosuje się stawkę VAT 8%. Ujęcie tego rodzaju prac w odrębnym kosztorysie umożliwiło wykonawcom zastosowanie do nich innej stawki Vat, niż do pozostałych elementów zamówienia. Zamawiający wskazał także, że żaden z wykonawców, który zastosował dla kosztorysu AVIA – Zieleń stawkę 23% Vat nie podał

podstawy prawnej takiego działania. Natomiast wykonawcy, którzy zastosowali 8% stawkę Vat udzielili szczegółowych wyjaśnień, a wykonawca Budownictwo Drogowe Plus przedstawił indywidualną interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi (wydaną dla wskazanego w swojej ofercie podwykonawcy na roboty w branży „zieleni”), potwierdzającą prawidłowość zastosowania stawki Vat 8% na tego rodzaju prace. Zamawiający, po zapoznaniu się z wyjaśnieniami doszedł do przekonania, że właściwą stawkę dla kosztorysu Avia – Zieleń jest stawka 8%.

Zamawiający poinformował, że na podstawie art. 93 ust. 1 pkt 4 Pzp unieważnia postępowaniu z uwagi na to, że wybrana oferta z najniższą ceną – Garden Designers Sp. z o.o. sp. k. przewyższa kwotę, jaką Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia i Zamawiający nie może tej kwoty zwiększyć.

Mając na uwadze powyższe, Izba zważyła co następuje:
Odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

W pierwszej kolejności ustalono, że odwołanie nie zawiera braków formalnych oraz został uiszczony od niego wpis. Nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 189 ust. 2 ustawy Pzp.

Izba stwierdziła, że Odwołujący wykazał przesłanki dla wniesienia odwołania określone w art. 179 ust. 1 ustawy Pzp, tj. posiadanie interesu w uzyskaniu danego zamówienia oraz możliwość poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów Pzp.

Istota sporu między stronami sprowadza się do ustalenia prawidłowej stawki podatku Vat, która winna być zastosowana do obliczenia ceny oferty.

Na wstępie trzeba wskazać, że Krajowa Izba Odwoławcza co do zasady nie jest organem powołanym do rozstrzygania sporów dotyczących prawa podatkowego, jednakże dla potrzeb konkretnego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego winna dokonać interpretacji właściwych przepisów podatkowych w przedmiocie zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług. Jak stwierdził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały w sprawie o sygn. akt III CZP 52/11 taka interpretacja będzie miała swoje zastosowanie jedynie do oceny ofert wykonawców w postępowaniu o udzielenie tego zamówienia publicznego i nie ma rozstrzygającego znaczenia w sferze zobowiązań podatkowych wykonawców.

Zgodnie z uchwałami SN z dnia 20.10.2011r. Sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11 określenie w treści oferty wykonawcy błędnej stawki podatku Vat oraz obliczenie w oparciu o tą stawkę podatku Vat, jak składnika ceny brutto, stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki

określonej w art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp. Sąd Najwyższy potwierdził, że to na zamawiającym spoczywa - wynikający z art. 18 Pzp - obowiązek prawidłowego i zgodnego z przepisami przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z zachowaniem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania.

Jak wskazano wyżej przedmiot zamówienia, objęty analizowanym postępowaniem o udzielenie zamówienia, ma charakter złożony, zawiera elementy ściśle związane z robotami budowlanymi jak również zagospodarowaniem terenów zielonych. Nie ulega wątpliwości, że roboty budowlane objęte zamówieniem, stanowiące przeważającą część całego zamówienia objęte są podstawową stawką podatku VAT. Należą do nich: budowa tężni solankowej, toalet publicznych, placu zabaw naturalnego, parku linowego, ciągów pieszych, alejek parkowych i placu, terenu rehabilitacyjno- rekreacyjnego, placu piknikowego, placu sprawnościowego, ścianki do boulderingu, małej architektury, oświetlenia parkowego, instalacji elektrycznej, przyłącza wodociągowego i kanalizacyjnego zasilającego budynek tężni, toalet, źródle wody pitnej. W ramach zamówienia wykonawca zobowiązany jest wykonać także szereg prac związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych, które zgrupowane są w PKWiU 81.30.10.0 i obejmują m.in. usługi dokonywania nasadzeń, pielęgnację i utrzymanie parków, ogrodów, sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, zagospodarowanie terenów zieleni itp. Usługi, wymienione w PKWiU 81.30.10.0 zostały wskazane w poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług i objęte są 8% stawką podatku VAT.

Niewątpliwie w sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, w skład którego wchodzi zarówno roboty budowlane jak i prace związane z zagospodarowaniem terenów zielonych.

Pojęcie „świadczeń kompleksowych” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa krajowego ani unijnego. Jednak orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz orzecznictwo krajowe wypracowało rozumienie tego pojęcia jako usług ściśle ze sobą powiązanych, obiektywnie tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, których rozdzielanie miałyby sztuczny charakter. (wyrok TSUE z dnia 27.10.2005r w sprawie C-41/04). Z kolei w wyroku z dnia 25.02.1999r w sprawie C-349/99 TSUE stwierdził, że „usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”. Podsumowując, w oparciu o tezy wyrażane w orzecznictwie, można stwierdzić, że z usługą kompleksową mamy do czynienia jeśli:

1. istnieje możliwość wyodrębnienia usługi głównej i usług pomocniczych, a usługi pomocnicze nie mają odrębnego (niezależnego) i samodzielnego charakteru w stosunku do usługi głównej,

2. usługi pomocnicze są niezbędnym elementem całości świadczenia, niezbędne do wykonania usługi kompleksowej i pozostają z nią w ścisłym, funkcjonalnym związku,
3. poszczególne usługi nie są celem samym w sobie - odbiorcy zależy na spełnieniu jednego celu gospodarczego.

Jednocześnie w orzecznictwie podkreśla się, że oceny czy mamy do czynienia z usługą kompleksową należy dokonywać w konkretnym przypadku, mając na uwadze charakter i zakres przedmiotu zamówienia. Jeśli wyodrębnienie usługi zasadniczej jest możliwe, wówczas możliwym jest także zastosowanie do wszystkich usług wchodzących w skład świadczenia złożonego tych samych zasad opodatkowania tj. zasad właściwych dla usługi głównej.

Zdaniem Izby, w analizowanym przedmiocie zamówienia świadczeniem zasadniczym i przeważającym są roboty budowlane związane z budową parku miejskiego na terenie rekreacyjno - wypoczynkowym AVIA, w ramach inwestycji Zielony LOF w Świdniku. Sam Zamawiający zaklasyfikował to zamówienie jako robotę budowlaną a nie usługę związaną z zagospodarowaniem terenów zielonych. Niewątpliwie usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych pozostają w ścisłym, funkcjonalnym związku z robotami budowlanymi i nie mają odrębnego, niezależnego charakteru w stosunku do usługi głównej. Wszystkie te okoliczności świadczą o tym, że Odwołujący w sposób prawidłowy uznał, że zamówienie ma charakter kompleksowy i przyjął jednolitą stawkę podatku Vat dla całości zamówienia

Mimo, iż część wykonywanych w ramach tego zamówienia prac może być objęta preferencyjną stawką podatku Vat, to jednak nie można uznać, że działanie wykonawcy, który potraktował zamówienie jako usługę kompleksową i przyjął jednolitą stawkę podatku Vat jest niewłaściwe. Nie można przyjąć, że cena uwzględniająca podstawową stawkę podatku Vat zawiera błąd w obliczeniu ceny, skutkujący koniecznością odrzucenia oferty.

Zdaniem Izby wykonawca w sposób prawidłowy potraktował tę usługę jako usługę kompleksową i przyjął stawkę podatku Vat właściwą dla usługi głównej, która ma w tym zamówieniu charakter przeważający.

Izba uznała za zbędne i nieadekwatne dla rozstrzygnięcia sprawy pismo Urzędu Statystycznego w Łodzi z dnia 21.10.2011r. oraz interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 4.01.2012r., na które powoływał się Zamawiający. Niezależnie od tego, że nie dokumenty te stanowią one wiążącego dowodu w sprawie, to odnoszą się one do innego zakresu przedmiotu zamówienia niż objęty niniejszym postępowaniem oraz zostały wydane na potrzeby jednego z podwykonawców realizującego zadania *stricte* związane z zagospodarowaniem terenów zielonych, sklasyfikowanych w PKWiU 81.30.10.0 a nie robót budowlanych, które w tym zamówieniu mają przeważający i główny charakter.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2, § 3 i § 5 ust. 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. 2018 poz. 972).

Przewodniczący