

**WYROK**

z dnia 19 maja 2015 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

**Przewodniczący: Emil Kuriata**

**Protokolant: Agata Dziuban**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 maja 2015 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 4 maja 2015 r. przez **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Usługowy Zakład Instalacyjno-Ogólnobudowlany s.c. inż. K. S. & Z. Z., ul. Budowlana 26a/7; 78-100 Kołobrzeg**, w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego **Gmina Połczyn-Zdrój, Plac Wolności 3-4; 78-320 Połczyn-Zdrój**,

**orzeka:**

1. **Uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, unieważnienie czynności odrzucenia oferty wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Usługowy Zakład Instalacyjno-Ogólnobudowlany s.c. inż. K. S. & Z. Z., ul. Budowlana 26a/7; 78-100 Kołobrzeg, dokonanie czynności badania i oceny ofert.**
2. Kosztami postępowania obciąża zamawiającego **Gmina Połczyn-Zdrój, Plac Wolności 3-4; 78-320 Połczyn-Zdrój** i:
  - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych, zero groszy) uiszczoną przez **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Usługowy Zakład Instalacyjno-Ogólnobudowlany s.c. inż. K. S. & Z. Z., ul. Budowlana 26a/7; 78-100 Kołobrzeg**, tytułem wpisu od odwołania.
  - 2.2. zasądza od zamawiającego **Gmina Połczyn-Zdrój, Plac Wolności 3-4; 78-320 Połczyn-Zdrój** na rzecz **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Usługowy Zakład Instalacyjno-Ogólnobudowlany s.c. inż. K. S. & Z. Z., ul. Budowlana 26a/7; 78-100 Kołobrzeg**, kwotę **10 260 zł 50 gr** (słownie: dziesięć tysięcy dwieście sześćdziesiąt złotych pięćdziesiąt groszy) stanowiącą

uzasadnione                      koszty                      strony                      poniesione  
z tytułu wpisu od odwołania oraz kosztów dojazdu.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 907 ze zmianami) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego **w Koszalinie**.

**Przewodniczący:** .....

## Uzasadnienie

Zamawiający – Gmina Połczyn-Zdrój, Plac Wolności 3-4; 78-320 Połczyn-Zdrój, prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest *„Budowa osiedlowej sieci ciepłej niskoparametrowej wraz z przyłączami na osiedlu mieszkaniowym „Warszawska” do budynków nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej i przebudowę istniejących rozdzielni ciepła oraz budowa przyłącza do budynku OSP przy ulicy Strażackiej w Połczynie-Zdroju”*.

Dnia 28 kwietnia 2015 roku, zamawiający poinformował wykonawców o wyniku prowadzonego postępowania.

Dnia 4 maja 2015 roku wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia: Usługowy Zakład Instalacyjno- Ogólnobudowlany s.c. inż. K. S. & Z. Z., ul. Budowlana 26a/7; 78-100 Kołobrzeg (dalej „Odwołujący”) wnieśli odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie art. 7 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez niezapewnienie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu, art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, poprzez nieuprawnione odrzucenie oferty odwołującego oraz art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp, poprzez nie podanie uzasadnienia faktycznego ani prawnego odrzucenia oferty odwołującego.

Mając powyższe na uwadze odwołujący wniósł o unieważnienie czynności odrzucenia oferty odwołującego i czynności wyboru przez zamawiającego oferty najkorzystniejszej oraz o powtórzenie czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego.

### Wskazanie interesu odwołującego.

Odwołujący wskazał, że legitymuje się interesem we wniesieniu odwołania, kwalifikowanym możliwością poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp, gdyż w razie uwzględnienia zarzutów odwołania oferta odwołującego mogłaby zostać uznana za najkorzystniejszą ze względu na kryteria oceny ofert ustanowione postanowieniami specyfikacji istotnych warunków zamówienia (głównym kryterium oceny ofert jest cena brutto - waga: 95%, pozostałe 5% kryterium to okres gwarancji, który nie ma w tym wypadku znaczenia, gdyż wszyscy oferenci dali taki sam czas gwarancji - 60 miesięcy).

Izba ustaliła, co następuje.

Izba stwierdziła, że nie zachodzą przesłanki do odrzucenia odwołania, o których stanowi przepis art. 189 ust. 2 ustawy - Prawo zamówień publicznych.

Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego z zastosowaniem przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych wymaganych przy procedurze, której wartość szacunkowa zamówienia nie przekracza kwot określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Odwołujący wskazał, iż zarzuca zamawiającemu dokonanie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty z naruszeniem obowiązujących przepisów prawa oraz dokonanie czynności odrzucenia oferty odwołującego, pomimo, iż nie zaistniała przesłanka do jej odrzucenia. Stwierdzenie przez zamawiającego rzekomych błędów w obliczeniu ceny w ofercie odwołującego (zarzut podania błędnej stawki podatku VAT) było bezpodstawne, co stanowi naruszenie przepisów ustawy Pzp, mające istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia.

Zdaniem odwołującego w zawiadomieniu o odrzuceniu oferty/wyborze oferty najkorzystniejszej, zamawiający stwierdził, że oferta odwołującego podlega odrzuceniu ze względu na błąd w obliczeniu ceny, jakim jest zastosowanie przez odwołującego błędnej stawki VAT przy kalkulacji ceny oferty brutto. Jednocześnie zamawiający w żaden sposób nie wyjaśnił, na czym ten błąd miałby polegać ani też nie przedstawił żadnej argumentacji na poparcie swojego stanowiska o zastosowaniu przez odwołującego błędnej stawki podatku VAT.

Dnia 29 kwietnia 2015 r., odwołujący wystąpił do zamawiającego z pisemną informacją o podjęciu przez zamawiającego czynności niezgodnej z przepisami ustawy Pzp, polegającej na bezpodstawnym odrzuceniu oferty odwołującego.

W odpowiedzi na powyższą informację, w dniu 30 kwietnia 2015 r. zamawiający wystosował do odwołującego pismo, w którym podtrzymał swoje wcześniejsze stanowisko polegające na odrzuceniu oferty odwołującego ze względu na błędne określenie przez odwołującego stawki podatku VAT. W piśmie tym zamawiający podał wyjaśnienia dotyczącego podstaw uznania, że odwołujący zastosował błędną stawkę podatku VAT. Zamawiający stwierdził, iż z dokumentów przetargowych nie wynikała możliwość zastosowania różnych stawek podatku VAT w zakresie zamówienia, stąd odwołujący powinien był skorzystać z prawa zwrócenia się do zamawiającego o wyjaśnienie treści s.i.w.z. zgodnie z art. 38 ust. 1 ustawy Pzp, z czego nie skorzystał. Jednocześnie, zamawiający stwierdził, iż większość wykonawców składających oferty w postępowaniu

obliczyło cenę ofertową „zgodnie z oczekiwaniami Zamawiającego”, to znaczy z zastosowaniem stawki 23% VAT, do całości robót będących przedmiotem zamówienia.

Odwołujący podniósł, że jeśli chodzi o określenie właściwej stawki VAT odwołujący powinien kierować się literą bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, nie zaś „oczekiwaniami Zamawiającego”, jakiegokolwiek by one nie były.

Odwołujący wskazał, że zamawiający nigdzie nie wyraził w jakikolwiek sposób, jakie są jego oczekiwania, co do właściwej stawki podatku VAT, przez co odwołujący, nie widział potrzeby występowania do zamawiającego z zapytaniem w sprawie stawek VAT, w trybie przewidzianym w art. 38. ust. 1 ustawy Pzp. Odwołujący nie miał bowiem żadnych wątpliwości co do stawek podatku VAT, jakie powinny znaleźć zastosowanie do przedmiotu zamówienia, a z treści dokumentów przetargowych wynikało jednoznacznie, że ocenie podlega wyłącznie cena ryczałtowa brutto i jednocześnie zamawiający nie wymaga od wykonawców podania w ofercie samej kwoty czy też nawet stawki podatku VAT.

W ocenie odwołującego, nie jest prawdziwe twierdzenie zamawiającego, jakoby „z dokumentów przetargowych nie wynikała możliwość zastosowania różnych stawek VAT”, gdyż dokumentacja przetargowa w ogóle nie odnosiła się do kwestii stawek podatku VAT właściwych dla przedmiotu zamówienia, wskazując jedynie, że przedmiotem porównania będzie ryczałtowa kwota brutto zawierająca podatek VAT. Na stosowanie właściwych stawek VAT nie jest zresztą potrzebna żadna zgoda zamawiającego, wyraźna czy też dorozumiana, gdyż na mocy prawa podatkowego to na sprzedawcy ciąży bezwzględny obowiązek określenia i zastosowania właściwych stawek podatku VAT do dokonywanych przez niego dostaw towarów bądź usług. Sama zaś dokumentacja przetargowa nie ma tu żadnej mocy prawotwórczej, a sposób jej interpretacji nie może stać w sprzeczności z treścią ustawy o VAT. Reasumując, zamawiający nie wymagał podania w formularzu ofertowym ani kwoty, ani stawki podatku VAT, a jedynie oferowaną kwotę netto oraz brutto. W momencie oceniania ofert zamawiający nie miał więc nawet wiedzy, jakie stawki podatku VAT i do jakich prac zastosował odwołujący. W trakcie postępowania ofertowego zamawiający nie przeprowadził żadnych czynności w celu ustalenia i wyjaśnienia, jaką stawkę VAT zastosował odwołujący, a mimo tego uznał, iż stawka ta jest błędna i odrzucił ofertę odwołującego, jako zawierającą błędne określenie stawki podatku VAT.

Odwołujący podniósł, że zamawiający potwierdził powyższą okoliczność w odpowiedzi, stwierdzając: *„Przyjęcie przez Państwa dla wszystkich budynków (...) stawki podatku w wysokości 8%, jak się okazało dopiero z Państwa obecnego pisma z dnia 29 kwietnia 2015 roku, jest nieprawidłowe”*. Tym samym, w momencie podejmowania decyzji o odrzuceniu oferty odwołującego, zamawiający nie zapoznał się z pełną treścią złożonej oferty (do oferty załączone bowiem zostały kosztorysy z podziałem robót na zastosowane stawki VAT 8% i 23%) i stąd nie wiedział nawet, jakie stawki podatku VAT odwołujący użył

przy kalkulacji ceny ofertowej i nie podjął absolutnie żadnych kroków, aby to wyjaśnić. Zdaniem odwołującego, zamawiający bazował wyłącznie na okoliczności, że łączna ryczałtowa cena ofertowa brutto podana przez odwołującego nie jest równa iloczynowi łącznej ryczałtowej ceny netto i stawki 23% VAT.

Takie postępowanie zamawiającego stanowi, zdaniem odwołującego, rażące naruszenie art. 7 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez niezapewnienie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu. Zamawiający w odpowiedzi na pismo odwołującego zauważył, że *„większość wykonawców składających oferty w postępowaniu obliczyło cenę ofertową zgodnie z oczekiwaniami Zamawiającego w stawce 23 %”*, co zdaniem zamawiającego było argumentem przemawiającym za obowiązkiem stosowania przez wszystkich wykonawców stawki 23% VAT do całości robót będących przedmiotem zamówienia. Odwołujący zauważył, że polskie prawo podatkowe nie rządzi się zasadami obowiązującymi podczas demokratycznych wyborów, gdzie zwycięża ta opcja, która zdobędzie większość głosów. Rozstrzygając o stawkach VAT, które powinny znaleźć zastosowanie w odniesieniu do przedmiotu zamówienia, zamawiający ma obowiązek kierować się wyłącznie treścią bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, w tym przypadku - Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz oficjalną wykładnią jej przepisów ukształtowaną w interpretacjach prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe jak również w orzeczeniach sądów administracyjnych.

Zdaniem odwołującego, z przepisów ustawy o VAT wynika, że odwołujący w sposób prawidłowy określił stawki VAT, które należy przyjąć do robót wchodzących w skład zamówienia. Dla ustalenia właściwej stawki VAT nie mogły mieć żadnego znaczenia dane statystyczne wskazujące, jakie stawki VAT przyjęła większość wykonawców biorących udział w postępowaniu przetargowym.

W odpowiedzi na pismo odwołującego zamawiający stwierdził, że *„Wykonawca nie przedłożył w ofercie przetargowej dokumentów, w szczególności interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie, iż mógł zastosować dla części robót preferencyjną stawkę 8% podatku VAT”*. Odwołujący wskazał, że s.i.w.z. nie wprowadzała obowiązku przedstawienia przez wykonawców indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego dla potwierdzenia poprawności stawek VAT przyjętych do przedmiotu zamówienia. Również regulacje ustawy o VAT ani żadnych innych ustaw podatkowych nie przewidują obowiązku występowania przez podatnika do organów podatkowych z wnioskiem o interpretację indywidualną w przypadku, jeśli zamierza on zastosować stawkę VAT inną niż podstawowa. Takie wymaganie zamawiającego byłoby w praktyce niemożliwe do spełnienia ze względu na fakt, iż zgodnie z art. 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się w terminie 3 miesięcy od otrzymania wniosku od podatnika. Stąd też nawet, jeśli odwołujący zaraz po ogłoszeniu

postępowania przetargowego wystąpiłby do urzędu z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji, to z pewnością nie otrzymałby odpowiedzi w terminie umożliwiającym na załączenie jej do dokumentacji przetargowej jeszcze przed otwarciem i oceną ofert przez zamawiającego.

Dodatkowo odwołujący podniósł, że w odpowiedzi na pismo odwołującego, zamawiający przedstawił kompletnie niezrozumiałe dla odwołującego twierdzenia, jakoby przyjęcie przez odwołującego więcej niż jednej stawki VAT skutkowało tym, że *„zaoferowana cena nie miałaby charakteru ceny ryczałtowej, a kosztorysową, która jako taka jest niezgodna z SIWZ”*. Następnie zamawiający arbitralnie stwierdził, że *„cena oferowana przez Państwa nie jest stosownie do wymagań SIWZ, ceną ryczałtową, przy przyjęciu Państwa oferty posiadałaby cechy ceny kosztorysowej”*.

W formularzu oferty odwołujący zaznaczył - zgodnie z żądaniem zamawiającego - że podana przez niego cena ofertowa jest ceną ryczałtową. W żadnym innym miejscu formularza oferty odwołujący nie wskazał w żaden sposób, że skalkulowaną przez niego cenę należy traktować jako kosztorysową. Zamawiający określił w s.i.w.z., że cena podana przez wykonawców biorących udział w przetargu ma być ceną ryczałtową, i taką też cenę podał w formularzu ofertowym odwołujący. Bez żadnego znaczenia dla „ryczałtowości” ceny podanej przez odwołującego pozostaje fakt, czy została ona obliczona przez odwołującego z użyciem jednej, czy też pięciu różnych stawek VAT. Wbrew twierdzeniom zamawiającego, zastosowanie przez odwołującego więcej niż jednej stawki VAT przy kalkulacji ceny ryczałtowej brutto nie powoduje, iż przez to staje się ona ceną kosztorysową, czy też - jak napisał zamawiający *„posiadałaby cechy ceny kosztorysowej”*.

Zdaniem odwołującego, zamawiający dokonał oceny oferty odwołującego w sposób dalece nieobiektywny i tendencyjny, nie dochowując elementarnej staranności w wyjaśnieniu wątpliwości, które pojawiły się po stronie zamawiającego w procesie analizy ofert i jednocześnie interpretując wszelkie swoje wątpliwości na niekorzyść odwołującego. Takie postępowanie zamawiającego stanowi naruszenie art. 7 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez niezapewnienie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu.

Odwołujący podniósł, iż zamawiający stwierdził również, że *„zamówienie zostało potraktowane, jako robota jednolita całościowa opodatkowana jednolitą stawką VAT.”*. Zdaniem odwołującego, ogólnikowe stwierdzenia zamawiającego dotyczące traktowania przedmiotu zamówienia, jako jednolitej całości, a w efekcie - opodatkowania całego zamówienia według jednej, podstawowej stawki VAT, są całkowicie nietrafne. Z samego bowiem opisu przedmiotu zamówienia i opracowanych projektów budowlanych wynika niezbicie, że składa się ono pod względem technicznym z następujących dwóch głównych, w praktyce niezależnych od siebie, zadań:

- 1) budowa osiedlowej sieci ciepłej niskoparametrowej wraz z przyłączami na osiedlu mieszkaniowym „Warszawska” do budynków nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej oraz budowa przyłącza do budynku OSP przy ulicy Strażackiej w Połczynie-Zdroju - roboty zewnętrzne wg oddzielnie opracowanego Projektu Budowlanego wraz z kosztorysem (PKWiU - 42.21.12 - budowa sieci rozdzielczych),
- 2) przebudowa istniejących rozdzielni ciepła w budynkach wielorodzinnych przy ul. Nowej nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 w Połczynie-Zdroju wg opracowanego dla każdego budynku Projektu Budowlanego wraz z oddzielnym kosztorysem (PKWiU - 43.21 - instalacje elektryczne, 43.22 - instalacje wod.kan. i ciepłne, 43.29- zakładanie izolacji, 43.3 - roboty budowlane wykończeniowe).

Odwołujący podkreślił, że zadania te są odrębne i mogłyby być realizowane całkowicie niezależnie od siebie - przebudowane rozdzielnie ciepła w budynkach mogą być podłączone również do istniejących i pracujących obecnie przyłączy ciepła. Dominującym dla tej tezy jest fakt, iż projekt sieci i przyłączy nie obejmuje wszystkich budynków. Rozdzielnia ciepła dla budynku ul. Nowa 14 w swym zakresie jest podłączana do istniejącego przyłącza. Roboty przebudowy rozdzielni ciepła dla budynku Ochotniczej Straży Pożarnej odwołujący dołączył do kosztorysu ofertowego sieci zewnętrznej ze stawką 23% VAT.

Odwołujący przyjął, że zadanie obejmujące *„Budowę osiedlowej sieci ciepłej niskoparametrowej wraz z przyłączami na osiedlu mieszkaniowym „Warszawska” do budynków nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej i przebudowie istniejących rozdzielni ciepła”* powinno podlegać opodatkowaniu stawką 8% VAT w zakresie robót wykonywanych w bryle budynków mieszkaniowych oraz stawką 23% VAT w odniesieniu do robót wykonywanych na zewnątrz budynków.

Po zapoznaniu się z projektami technicznymi załączonymi do s.i.w.z. oraz po przeprowadzeniu wizji lokalnej na terenie osiedla mieszkaniowego „Warszawska” odwołujący stwierdził, że budynki nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej są budynkami w całości mieszkalnymi stałego zamieszkania wielorodzinnymi mieszczącymi się w grupowaniu 112 PKOB, czyli na gruncie przepisów o VAT stanowią one „budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym”, które objęte jest preferencyjną stawką 8% VAT. Tym niemniej, dla zastosowania stawki 8% VAT w omawianym zakresie nie ma żadnego znaczenia, czy w ww. budynkach przy ulicy Nowej znajdują się jakiegokolwiek lokale mieszkalne powyżej 150 m<sup>2</sup>, czy też lokale użytkowe, jako że roboty będące przedmiotem zamówienia dotyczą budynku jako całości, nie zaś poszczególnych, odrębnych lokali mieszczących się w tym budynku.

Słuszność takiej wykładni przepisów ustawy o VAT nie budzi wątpliwości i potwierdzają ją interpretacje wydawane przez organy podatkowe. Przykładowo interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 01.04.2014 r. (sygn. IPPP1/443-142/14-2/MP).



Zgodnie z jednolitą linią interpretacyjną prezentowaną przez organy podatkowe jak i przez sądy administracyjne, obniżona stawka 8% VAT znajduje zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do robót wykonywanych wewnątrz obiektów mieszkalnych, podczas gdy roboty wykonywane poza bryłą budynku podlegają opodatkowaniu podstawową stawką 23% VAT. Stanowisko takie potwierdził NSA w uchwale wydanej w składzie siedmiu sędziów dnia 3 czerwca 2013 r. (sygn. akt IFPS 7/12) - „Obniżona stawka podatku od towarów i usług, (...) nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem”. Powyższe stanowisko znajduje także szerokie potwierdzenie w orzecznictwie NSA wydanym już po uchwale NSA z dnia 3 czerwca 2013 r., w którym również tę uchwałę uwzględniono (np. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2013 r. sygn. akt I FSK 1792/12). W związku z powyższym, odwołujący, aby obliczyć cenę ryczałtową brutto prawidłowo zastosował stawkę 8% VAT w odniesieniu do prac wykonywanych wewnątrz bryły budynków wchodzących w skład budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym oraz stawkę 23% VAT w odniesieniu do prac wykonywanych poza bryłą ww. budynków.

Odwołujący wskazał, że prawidłowość takiego podejścia została również wielokrotnie potwierdzona w interpretacjach przepisów wydawanych przez organy podatkowe. Przykładowo, w interpretacji z dnia 19.05.2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (sygn. ILPP2/443-231/14-2/MN) w pełni zgodził się ze stanowiskiem podatnika, wedle którego w celu prawidłowego zastosowania przepisów ustawy o VAT zachodzi konieczność podzielenia jednego zadania inwestycyjnego na część opodatkowaną stawką obniżoną (8%) - prace w zakresie bryły budynków, oraz część opodatkowaną stawką podstawową (23%) - prace związane z infrastrukturą towarzyszącą. Z analogiczną sytuacją mamy do czynienia w przypadku przedmiotowego zamówienia. Takie samo stanowisko zostało zaprezentowane w licznych interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe, przykładowo w następujących pismach: interpretacji Ministra Finansów z dnia 21.11.2014 r. (sygn. PT8/033/262/861/TKE/13/RD106744); interpretacji Ministra Finansów z dnia 18.11.2014 r. (sygn. PT8/033/260/859/TKE/13/RD105246); interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14.11.2014 r. (sygn. PT8/033/265/864/TKE/13/RD103070); interpretacji Ministra Finansów z dnia 12.11.2014 r. (sygn. PT8/033/260/859/TKE/13/RD105246); interpretacji Ministra Finansów z dnia 16.10.2014 r. (sygn. PT8/033/274/892/TKE/13/RD94618).

Mając na względzie powyższe, odwołujący podniósł, że przy kalkulowaniu łącznej ceny ryczałtowej brutto odwołujący prawidłowo zastosował następujące stawki VAT:

- w zakresie zadania polegającego na przebudowie istniejących rozdzielni ciepła dla budynków mieszkalnych nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej: stawkę 8% VAT w stosunku do robót wykonywanych w bryle budynków mieszkaniowych;

- w zakresie zadania obejmującego budowę osiedlowej sieci ciepłej niskoparametrowej wraz z przyłączami na osiedlu mieszkaniowym „Warszawska” do budynków nr 1, 2, 2a, 3, 4, 6, 8, 10, 14 przy ulicy Nowej i budowie przyłącza do budynku OSP przy ulicy Strażackiej w Połczynie-Zdroju stawkę 23% VAT w odniesieniu do robót wykonywanych na zewnątrz budynków.

Zamawiający, w dniu 11 maja 2015 roku, złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania. Zamawiający podniósł, iż przy przygotowaniu dokumentów przetargowych, w szczególności kosztorysów, zamawiający prawidłowo przyjął, iż do całości roboty budowlanej właściwym jest podstawowa stawka podatku VAT 23 %. W formularzu ofertowym nie przewidziano zastosowania różnych stawek podatku VAT. Podstawową stawką opodatkowania VAT, jest stawka 23 %. Ustawodawca tylko wyjątkowo dopuszcza stosowanie obniżonej stawki podatku VAT. Odwołującemu się przysługiwało - zgodnie z art. 38 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych - prawo zwrócenia się do zamawiającego o wyjaśnienie treści s.i.w.z. w sytuacji, gdy z dokumentów przetargowych nie wynikała możliwość zastosowania różnych stawek podatku VAT w zakresie przedmiotu zamówienia. Odwołujący tego nie uczynił. Zamawiający podniósł, że jeżeli opisując w specyfikacji istotnych warunków zamówienia sposób obliczenia ceny, nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT, wówczas oferta zawierająca stawkę niezgodną z obowiązującymi przepisami podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. O porównywalności ofert bowiem można mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Oferta zawierająca inną niż podstawowa stawkę podatku VAT, wpływa na wysokość ceny brutto, co niewątpliwie zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowane, jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny (wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 3 stycznia 2014 r. KIO 2911/13).

Zdaniem zamawiającego należało wziąć pod uwagę również fakt, że pozostali wykonawcy składający oferty w postępowaniu obliczyli cenę ofertową zgodnie z oczekiwaniami zamawiającego. Podstawową stawką podatku VAT jest stawka 23%. Zamawiający podniósł, że odwołujący nie przedłożył w ofercie przetargowej dokumentów, w szczególności interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie, iż mógł zastosować dla części robót preferencyjną stawkę 8% podatku VAT. Przyjęcie przez odwołującego dla wszystkich budynków stawki podatku w wysokości 8 %, jest zdaniem zamawiającego nieprawidłowe. Do zastosowania stawki obniżonej konieczne jest przesądzenie ponadto czy inwestycja jest inwestycją w obiekty objęte społecznym programem mieszkaniowym. Zgodnie z ustawą o VAT do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się:

budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>, lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.

Zdaniem zamawiającego, w zakresie robót, które odwołujący opodatkował stawką 8 % nie można wykluczyć, iż nie występują lokale, których powierzchnia nie przekracza 150 m<sup>2</sup>, bezspornie w obiektach tych występują również lokale użytkowo- handlowe.

Zamawiający podkreślił, iż najważniejsze jednak jest to, że Gmina w przedmiotowym zamówieniu nie jest investorem w budownictwo mieszkaniowe. Przede wszystkim więc charakter i funkcjonalność przedmiotu zamówienia nie pozwala na zakwalifikowanie jego do inwestycji w budownictwo mieszkaniowe objętego społecznym programem mieszkaniowym. Przedmiot zamówienia, to co będzie jego rezultatem, nie stanie się składnikiem budynków, stanowić będzie mienie w całości stanowiące własność Gminy, a nie właścicieli lokali mieszkaniowych. Gmina dokonuje tym zamówieniem inwestycji w sieć ciepłą i związaną z tym funkcjonalnie infrastrukturą, która w całości stanie się własnością właściciela sieci, a nie składnikiem budynków.

W ramach przedmiotu zamówienia wykonawcy nie świadczą dostawy usługi budowlanej w zakresie budownictwa społecznego, ale świadczą roboty budowlane na rzecz Gminy właściciela sieci ciepłej, w tej sytuacji zastosowanie stawki 8 % jest wręcz niedopuszczalne.

Tym samym, przedmiot zamówienia będący przedmiotem niniejszego zamówienia ekonomicznie nie jest inwestycją w budynki mieszkalne, a w sieć ciepłą i to, co powstanie w wyniku tych robót będzie wyłącznie składnikiem majątku Gminy, a nie mieszkańców budynków (wspólnot), jak również funkcjonalnie rezultat robót będzie składnikiem sieci ciepłej.

Zamówienie, jako zamówienie inwestycyjne na sieć ciepłą i powiązaną z nią funkcjonalnie i własnościowo (ekonomicznie) infrastrukturą, zostało potraktowane jako robota budowlana jednolita całościowo opodatkowana jednolitą stawką VAT 23 %, niezbędny podstawowy jej zakres funkcjonalny, to budowa osiedlowej sieci ciepłej wraz z przyłączami oraz przebudowa istniejących rozdzielni ciepła, które mają charakter ściśle funkcjonalnie i jak ekonomicznie i własnościowo związany z siecią. Zdaniem zamawiającego, nie sposób uznać, aby w tak określonych warunkach postępowania wykonawca był uprawniony do rozłącznego fakturowania różnych zakresów robót wykonywanych w ramach jednego zamówienia. Na etapie postępowania odwołujący nie miał żadnych wątpliwości, co do treści s.i.w.z., nie zadał w związku z tym żadnego pytania. Żadne wątpliwości nie były zgłaszane również przez pozostałych wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia, którzy zresztą składając oferty prawidłowo skalkulowali cenę zawierającą jedną stawkę podatku VAT. Wszyscy wykonawcy, za wyjątkiem odwołującego, w złożonych w postępowaniu ofertach obliczyli cenę ofertową stosując podstawową stawkę VAT, tj. 23%.

Izba zważyła, co następuje.

Uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron, złożone w pismach procesowych, jak też podczas rozprawy Izba stwierdziła, iż odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, kwalifikowanego możliwością poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, o których mowa w art. 179 ust. 1 ustawy - Prawo zamówień publicznych, co uprawniało go do złożenia odwołania.

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej zarzuty odwołującego są zasadne.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 Nr 177, poz. 1054 ze zm.), dalej „ustawa o VAT”, stawka podatku wynosi 23%, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych wskazujących przypadki, w których zastosowanie znajdują obniżone stawki podatku. Art. 41 ust. 12 w zw. z art. 146a ustawy o VAT, stanowi, iż stawkę podatku w wysokości 8% stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Jednocześnie, w świetle art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Art. 41 ust. 12b ustawy o VAT wskazuje, że do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>;
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.

W art. 2 pkt 12 ustawy o VAT zawarta została definicja obiektów budownictwa mieszkaniowego - rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja oraz przebudowa, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do przepisów prawa budowlanego oraz powszechnego rozumienia.

Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz. U. 2013, poz. 1409 ze zm.), ilekroć w ustawie jest mowa o budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego. Pkt 7 cytowanego przepisu definiuje natomiast, co należy rozumieć pod pojęciem robót budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. W pkt 7a art. 3 prawa budowlanego ustawodawca zdefiniował „przebudowę” precyzując, iż jeżeli jest mowa o przebudowie - należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego. Natomiast przy remoncie - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym (art. 3 pkt 8 ustawy – prawo budowlane).

Biorąc zatem pod uwagę treść wyżej cytowanych przepisów, i odnosząc ich brzmienie do przedmiotu zamówienia, jaki został określony przez zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego należało przyjąć, zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, iż odwołujący prawidłowo zinterpretował treść wskazywanych przepisów i zastosował preferencyjną stawkę podatku VAT w wysokości 8% gdyż przedmiot zamówienia obejmuje budowę osiedlowej sieci ciepłej niskoparametrowej wraz z przyłączami na osiedlu mieszkaniowym, co w ocenie Izby wypełnia przesłankę do możliwości zastosowania 8% stawki podatku VAT w zakresie wskazywanym przez odwołującego. Jednocześnie wskazać należy, że omawiany przepis odnoszący się do budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie uzależnia zastosowania obniżonej stawki podatku VAT od kwestii własnościowych. Z żadnego przepisu dotyczącego omawianych kwestii nie wynika, by ustawodawca uzależnił możliwość zastosowania innej niż podstawowa stawki podatku VAT od praw własnościowych, czy zarządczych. Jedynymi kryteriami ograniczającymi możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w zakresie budownictwa objętego

społecznym programem mieszkaniowym, są kryteria dotyczące powierzchni, tj. budynki mieszkalne jednorodzinne, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup> oraz lokale mieszkalne, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>, a także lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12.

W rozdziale 19 specyfikacji istotnych warunków zamówienia, dotyczącym opisu sposobu obliczenia ceny, zamawiający podał, że:

*„1. Cenę oferty należy podać w formie ryczałtu, zgodnie z art. 632 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014r. poz. 121 ze zm.), która musi obejmować wszystkie roboty wynikające z dokumentacji przetargowej, wymagań SIWZ, STWiORB oraz wszelkie koszty jakie poniesie Wykonawca z tytułu należytej oraz zgodnej z obowiązującymi przepisami realizacji przedmiotu zamówienia.*

*2. Podana w ofercie cena musi być wyrażona w PLN.*

*3. Wykonawca ustali cenę za całość zamówienia w jednej kwocie na Formularzu Oferty stanowiącym Załącznik nr 1 do niniejszej SIWZ. Ostatecznie wyliczona cena oferty musi zawierać elementy cenotwórcze, takie jak opłaty celne i importowe oraz podatek VAT.*

*4. Ceną oferty jest kwota brutto wymieniona w Formularzu Oferty.”.*

Formularz Oferty stanowiący załącznik nr 1 do s.i.w.z. jak i wzór umowy stanowiący tom II s.i.w.z., przewidywały wyłącznie podanie łącznej ceny ofertowej ryczałtowej w kwocie brutto oraz w kwocie netto, nie przewidując możliwości wskazania przez wykonawcę jakichkolwiek stawek podatku VAT czy też samej kwoty podatku VAT.

Określenie przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego rodzaju wynagrodzenia: ryczałtowego albo kosztorysowego, ma niezwykle istotne znaczenie szczególnie w umowach o roboty budowlane. Zapłata wynagrodzenia stanowi bowiem jeden z głównych obowiązków Zamawiającego. Instytucja wynagrodzenia jest elementem przedmiotowo istotnym umowy w sprawie zamówienia publicznego. Na podstawie przepisu art. 14 ustawy P.z.p. do czynności podejmowanych przez zamawiającego i wykonawców w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego stosuje się przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.). W umowie o dzieło uregulowanej w k.c. wskazano dwa podstawowe rodzaje wynagrodzenia: wynagrodzenie ryczałtowe (art. 628 k.c.), oraz wynagrodzenie kosztorysowe (art. 629-631 k.c.). Istotą wynagrodzenia ryczałtowego jest określenie tego wynagrodzenia z góry, bez przeprowadzania szczegółowej analizy kosztów wytwarzania dzieła. Wynagrodzenie to jest niezależne od rzeczywistego rozmiaru lub kosztu prac. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 20 listopada 1998 r., sygn. akt: II CRN 913/97, ryczałt polega na umówieniu z góry wysokości wynagrodzenia w kwocie absolutnej, przy wyraźnej lub dorozumianej zgodzie stron na to, że wykonawca nie będzie domagać się wynagrodzenia

wyższego. Wynagrodzenie ryczałtowe oznacza wynagrodzenie za całość dzieła w jednej sumie pieniężnej lub wartości globalnej. Rozliczenia stron w przypadku zastosowania ryczałtowego charakteru wynagrodzenia w żaden sposób nie opierają się na cenach jednostkowych oraz faktycznie wykonanych świadczeniach. Zatem jeżeli cena, jaka została zastosowana w postępowaniu jest ceną ryczałtową - to wykonawca, a nie Zamawiający ponosi ryzyko, co do poprawności kalkulacji ceny adekwatnej do rozmiaru przedmiotu zamówienia. Z charakteru wynagrodzenia ryczałtowego wynika bowiem, że uwzględnia ono wszystkie koszty związane z wykonaniem robót określonych dokumentacją przetargową oraz specyfikacją techniczną wykonania i odbioru robót. Należy przyjąć, że ryczałt należy się w umówionej wysokości i uprawniony do jego otrzymania w zasadzie nie może żądać jego podwyższenia, chociażby w czasie zawarcia umowy nie można było przewidzieć rozmiaru lub kosztów prac (vide: wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 9 marca 2011 roku, sygn. akt KIO 407/11).

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej odwołujący miał podstawy prawne do zastosowania określonej stawki podatku VAT w odniesieniu do konkretnych robót objętych przedmiotem zamówienia, tzn. w zakresie robót budowlanych objętych społecznym programem mieszkaniowym 8 %, w pozostałym zakresie stawką podstawową 23 %. W rozpatrywanym kontekście należy zwrócić uwagę na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uzasadnieniu do wyroku z dnia 28 czerwca 2011 r. (sygn. akt IFSK 958/10) NSA wskazał, iż *„traktowanie odrębnych świadczeń, jako jednego świadczenia złożonego ma charakter wyjątkowy, stanowiący odstępstwo od zasady odrębnego opodatkowania każdego świadczenia według właściwej dla niego stawki podatku”*. Podobnie wskazano również w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2011 r. (sygn. akt I FSK 869/10): *„Łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy.”*. Podobnie, w wyroku z dnia 6 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FSK 1374/11) NSA wskazał, że *„pojęcie „świadczenia złożonego” jest wytworem orzecznictwa, a nie ustawodawcy, stąd do jego interpretacji należy podchodzić ściśle.”*. Ponadto NSA podniósł, że zasadą jest opodatkowywanie każdego świadczenia oddzielnie, a świadczenia złożone są wyjątkiem, który należy interpretować wąsko.

Stąd też, na gruncie przepisów o VAT brak jest podstaw do uznania, że roboty budowlane będące przedmiotem zamówienia muszą być traktowane, jako jedno kompleksowe zadanie, które musi być opodatkowane wyłącznie jedną, podstawową stawką 23% VAT.

Izba podziela pogląd wyrażony w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów z dnia 16 października 2014 roku, znak: PT8/033/274/892/TKE/13/RD94618, w której stwierdzono, że *„W przedmiotowej sprawie usługa wykonania instalacji gazu płynnego polega na wykonaniu*

*następujących prac. Posadowienie zbiornika magazynowego na gaz płynny na prefabrykowanej płycie betonowej na zewnątrz budynku. Od zbiornika do ściany budynku wykonywane jest przyłącze gazowe z rur PE zakopane 80 cm pod powierzchnią gruntu. Na ścianie budynku montowana jest skrzynka gazowa osłaniająca zawór odcinający oraz reduktor II stopnia. Ze skrzynki wykonywana jest po przejściu przez ścianę wewnętrzną instalacja gazowa montowana za pomocą uchwytów do ścian wewnętrznych budynku doprowadzająca gaz do urządzenia grzewczego jakim jest kocioł CO lub kuchnia gazowa. Zarówno skrzynka gazowa jak i wewnętrzna instalacja gazowa jest trwale związana ze ścianami budynku.*

*W kontekście powyższego Minister Finansów wskazuje, że w przedmiotowym stanie faktycznym znaczenie ma uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt I FPS 7/12, który stwierdził, iż obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 6 ust. 2 rozporządzenia ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336) i w § 37 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799, z późn. zm.) nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem.*

*Odnosząc się do stwierdzenia Wnioskodawcy, że podział usługi budowlano - montażowej na dwie odrębne części, z czego każda jest objęta inną stawką VAT, byłoby podziałem sztucznym, wskazać należy, iż ani dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), ani też przepisy krajowe nie zawierają definicji świadczenia złożonego. Brak również szczególnych uregulowań dotyczących przesłanek uznawania danego świadczenia za świadczenie złożone. Ocena, w jakich okolicznościach świadczenia powiązane należy traktować jako świadczenia jednolite, kształtowana jest na bazie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, przy czym zastrzec należy, iż aczkolwiek Trybunał w wielu orzeczeniach w sposób pomocny przy interpretacji przepisów wypowiadał się w kwestii świadczeń złożonych, to i tak każdorazowo rozstrzygnięcie w tym przedmiocie musi uwzględniać specyfikę konkretnego stanu faktycznego w danej sprawie.*

*W szczególności wskazać należy wyrok Trybunału z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs Excise, w którym Trybunał stwierdził, iż należy dać prymat ochronie zasady nierozszerzania zwolnienia podatkowego nad traktowaniem kilku dostaw jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad dotyczących świadczenia głównego. Każde odstępstwo od zasadniczej stawki*



*podatku od towarów i usług winno być zatem interpretowane ściśle i ta ogólna zasada musi być brana bezwzględnie pod uwagę przy ocenie okoliczności konkretnej sprawy.*

*Ponadto wskazać należy, że na obowiązek dokonywania interpretacji przepisów o stawkach preferencyjnych w sposób ścisły, wskazał również NSA w ww. uchwale.*

*Minister Finansów wskazuje także, że powyższa kwestia została również rozstrzygnięta przez Naczelny Sąd Administracyjny w ww. uchwale. Sąd ten odnosząc się m.in. do argumentacji, iż nie można sztucznie dzielić usług stwierdził, iż kwestię możliwości rozdzielania należy odnosić do robót, nie zaś do możliwości funkcjonowania budynku, czy też funkcjonalnego związania infrastruktury z budynkiem. Fizycznie, jeśli chodzi o wykonywane prace, rozdzielenie takie jest możliwe i stosowane, gdyż bardzo często jeden podmiot wykonuje roboty budowlane dotyczące budynku, a inny, wyspecjalizowany, w uzgodnieniu z dysponentem sieci, wykonuje przyłącza (vide również wyroki NSA z dnia 19 kwietnia 2012 r. sygn. akt I FSK 1189/11 i z dnia 27 września 2011 r. sygn. akt I FSK 1387/10).*

*Zdaniem Ministra Finansów, mając na względzie powyższe uregulowania, a także ww. uchwałę NSA, w opisanym stanie faktycznym wykonywanie instalacji zewnętrznej (ze zbiornikiem gazu płynnego oraz przyłączem) i wewnętrznej (od zaworu odcinającego do odbiornika), należy traktować jako odrębne usługi opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT. Wykonanie instalacji gazowej wewnętrznej (od zaworu odcinającego do odbiornika) w budynku sklasyfikowanym w PKOB w dziale 11, podlega 8% stawce podatku VAT na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, natomiast w odniesieniu do usługi instalacji zewnętrznej (ze zbiornikiem gazu płynnego oraz przyłączem), należy stosować stawkę 23% VAT, stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy o VAT w związku z art. 146a pkt 1 tej ustawy.”*

*Analizując stan prawny i faktyczny przedmiotowej sprawy, nie można zapominać o uchwale Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 roku, sygn. akt. III CZP 53/11, w której to Sąd odniósł się do kwestii związanych z zasadą uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w kontekście zaproponowania przez wykonawców różnych stawek podatku VAT do tego samego przedmiotu zamówienia. W przedmiotowej uchwale Sąd bowiem stwierdził, że „Wskazanie w ofercie przez wykonawcę niższej, niż wynikająca z obowiązujących przepisów, stawki podatku VAT i w efekcie uzyskanie niższej ceny brutto, może doprowadzić do wyboru oferty takiego wykonawcy, jako oferty najkorzystniejszej. Nie budzi wątpliwości, że w takiej sytuacji doszłoby do naruszenia wynikającego z art. 7 obowiązku przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Okoliczność, że wskazanie przez wykonawcę z kolei stawki wyższej niż obowiązująca, może nie czynić jego oferty konkurencyjną, nie ma istotnego znaczenia. Dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców*

*niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Stąd też, w sytuacji gdy na wybór oferty wpływa wysokość ceny brutto, cenotwórczy charakter podatku VAT wyklucza potraktowanie wskazanej przez wykonawcę błędnej stawki tego podatku jako okoliczności pozbawionej doniosłości prawnej. Realizację zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego ustawa zapewnia przez ustanowienie mechanizmu kontroli i selekcji ofert. Sposób i zakres tej kontroli oraz jej skutki określają przepisy art. 87 i art. 89 ustawy. Podstawowym dokumentem, które jest niezbędny dla przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia jest specyfikacja istotnych warunków zamówienia (s.i.w.z.). Na podstawie zawartych w niej warunków, wykonawcy przygotowują ofertę, jej bowiem treść jest wiążąca tak dla wykonawcy jak i dla zamawiającego. W specyfikacji zamawiający, podając sposób obliczenia ceny (art. 36 ust. 1 pkt 12), może również określić stawkę podatku VAT. (...) Jeżeli jednak zamawiający, opisując w specyfikacji istotnych warunków zamówienia sposób obliczania ceny, nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT, wówczas oferta zawierająca stawkę niezgodną o zobowiązującymi przepisami podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pr.z.p., o porównywalności ofert bowiem można mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na wysokość ceny brutto, niewątpliwie zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowana jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny.*

*Dla oceny, że doszło do wystąpienia błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pr.z.p., nie ma znaczenia, czy przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT było zachowaniem zamierzonym przez wykonawcę. Wystąpienia błędu w obliczeniu ceny nie uchyla nawet obliczenie w ofercie ceny, dokonane z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, niebędące elementem manipulacji ze strony wykonawcy zmierzającego takim, nagannym sposobem, do uzyskania zamówienia publicznego, lecz tylko rezultatem błędnej interpretacji przepisów określających stawki tego podatku. Wystąpienie błędu, o którym stanowi art. 89 ust. 1 pkt 6 Pr.z.p. należy oceniać w kategoriach obiektywnych, a więc niezależnych od zawinienia lub motywów zachowania wykonawcy przy kształtowaniu treści oferty. Ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami zabiegającymi o uzyskanie zamówienia publicznego. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT.”*

Analizując przedmiotowe postępowanie, uwzględniając powyższe wnioski Sądu Najwyższego, jak też Naczelnego Sadu Administracyjnego, Izba doszła do przekonania, że działanie zamawiającego było błędne.

Zwrócić bowiem należy uwagę na okoliczność, iż zamawiający, opisując w specyfikacji istotnych warunków zamówienia sposób obliczania ceny, nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT. Jak słusznie wskazał SN o porównywalności ofert bowiem można mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. W przedmiotowym postępowaniu, w ocenie Izby, jednolite reguły dotyczące obliczenia ceny oferty nie zostały zastosowane. Z tym, że Izba oceniając dokonane przez zamawiającego czynności związane z badaniem i oceną ofert doszła do zgoła odmiennych wniosków. Zdaniem Izby argumentacja odwołującego, poparta orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Wojewódzkich Sądów Administracyjnych oraz interpretacjami podatkowymi Ministra Finansów, w sposób jednoznaczny wskazują na błędną ocenę oferty odwołującego, co z kolei doprowadziło do niezasadnych czynności związanych z odrzuceniem oferty odwołującego mimo, że nie zachodziły ku temu podstawy prawne.

Oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na wysokość ceny brutto, zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowana, jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Nie można jednak nie zwrócić uwagi na okoliczności podmiotowe występujące w procesie ustalania wysokości podatku VAT. Jednakże w przedmiotowym postępowaniu takie okoliczności nie występują.

Ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami zabiegającymi o uzyskanie zamówienia publicznego. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT. Dlatego też przy uwzględnieniu i przyjęciu zasadności argumentacji odwołującego, zamawiający zobligowany będzie do zbadania prawidłowości zastosowania stawek podatku VAT z złożonych ofertach, w celu zachowania zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Rekapitulując Izba stwierdziła, że zamawiający bezzasadnie odrzucił ofertę odwołującego. W szczególności Izba zwraca uwagę na zaniechanie, ze strony zamawiającego polegające na braku dochowania należytej staranności przy badaniu ofert złożonych w postępowaniu. Zamawiający nie przeprowadził analizy, w szczególności dotyczącej prawidłowego ustalenia wysokości zastosowanej przez wykonawców stawki podatku VAT, podchodząc do tej kwestii bardzo ogólnikowo i wybiórczo, przyjmując metodę większościową, tj. uznając, że skoro

więcej ofert zawiera stawkę 23% podatku VAT, to taka jest prawidłowa. Takie działanie zamawiającego w sposób bezpośredni doprowadziło do naruszenia zasady równego traktowania wykonawców i uczciwej konkurencji, o której stanowi przepis art. 7 ust. 1 ustawy Pzp.

Izba, mając na względzie wyżej cytowane orzeczenie SN w sprawie ceny ryczałtowej, za bezzasadne uznała również stanowisko zamawiającego, że zastosowanie dwóch różnych stawek podatku VAT spowoduje, iż wynagrodzenie ryczałtowe zmieni swój charakter na kosztorysowe. W ocenie Izby zastosowanie zróżnicowane opodatkowania nie ma w żadnym miejscu znaczenia dla charakteru przyjętego rozliczenia, gdyż liczy się cena ofertowa, która nie może ulec zmianie w czasie trwania obowiązywania umowy i realizacji zadania (oczywiście z wyjątkami ustawowymi przewidzianymi).

Izba podzieliła również stanowisko odwołującego o naruszeniu przez zamawiającego przepisu art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp. Przepis ten stanowi o obowiązku zamawiającego, który niezwłocznie po wyborze najkorzystniejszej oferty musi jednocześnie zawiadomić wykonawców, którzy złożyli oferty, o wykonawcach, których oferty zostały odrzucone, podając uzasadnienie faktyczne i prawne.

Zamawiający w informacji o odrzuceniu oferty podał podstawę odrzucenia oferty, wskazując na przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, zaś w uzasadnieniu faktycznym ogólnikowo podał, że oferta odwołującego zawierał błędy w obliczeniu ceny, których nie można poprawić jako oczywistą omyłkę oraz, że odwołujący zastosował błędną stawkę podatku VAT.

W ocenie Izby informacja podana przez zamawiającego, w ww. sposób, narusza przepis art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp. Podnieść bowiem należy, że informacja o odrzuceniu oferty, jako suwerenna decyzja zamawiającego wywołuje określone skutki prawne, mające wpływ na przebieg postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Czynność zamawiającego w postępowaniu musi być oparta o ściśle określone, ustalone okoliczności faktyczne, do których to okoliczności musi zostać dopasowana określona przesłanka prawna, przepis prawa. Zamawiający informując wykonawców o odrzuceniu ich oferty zobligowany jest do takiego „wyłożenia” podstaw zastosowania określonych przepisów, które w sposób jednolity i bezpośredni, będą identyfikowały błąd ofertowy wykonawcy. Takie stanowisko zamawiającego podlega bowiem kontroli wykonawcy, którego oferta została odrzucona, jak i na dalszym etapie przez Krajową Izbę Odwoławczą i Sąd Okręgowy. Przez prawidłowe i całościowe odniesienie się do stwierdzonych błędów ofertowych daje zamawiającemu bowiem szansę na uznanie takiej argumentacji przez wykonawcę, którego oferta została odrzucona, jak i pozwala takiemu wykonawcy na ewentualne odniesienie się do wskazanej w informacji argumentacji, co może prowadzić nawet do jej uznania przez zamawiającego. Zaniechanie podania pełnych podstaw prawnych i faktycznych odrzucenia oferty

uniemożliwia wykonawcy odniesienie się do stanowiska zamawiającego, gdyż *de facto* wykonawca nie zna pełnych intencji zamawiającego, a przez co nie może ustalić czy są one prawidłowe, co z kolei, w przypadku podjęcia decyzji o wniesieniu odwołania, wywołuje skutek w postaci stawiania zarzutów zamawiającemu niejako na wyrost. Takie działanie zamawiającego nie jest prawidłowe, dlatego też zarzut powyższy Izba uznała za zasadny.

Biorąc pod uwagę powyższe, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do jego wyniku - na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 5 ust. 3 w zw. z § 3 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41 poz. 238), uwzględniając koszty poniesione przez odwołującego związane z wpisem od odwołania oraz kosztami dojazdu.

**Przewodniczący:** .....