

Sygn. akt: KIO 2780/24

WYROK

Warszawa, dnia 26.08.2024 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Agata Mikołajczyk

Protokolant: Patryk Pazura

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 sierpnia 2024 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 5 sierpnia 2024 r. przez Odwołującego: **WTM Sp. z o.o. z/s w Rogówku** (Rogówko 6A 87162 Rogówko) w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: **Zespół Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego w Bydgoszczy** (ul. Filmowa 1, 85836 Bydgoszcz),

orzeka:

1. Oddala odwołanie;
2. Kosztami postępowania odwoławczego obciąża Odwołującego: **WTM Sp. z o.o. z/s w Rogówku** (Rogówko 6A 87162 Rogówko) i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10.000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy), uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania;
 - 2.2. Zasądza na rzecz Zamawiającego: **Zespół Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego w Bydgoszczy** (ul. Filmowa 1, 85836 Bydgoszcz) od Odwołującego kwotę 3.600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem wynagrodzenia pełnomocnika.

Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych.

Sygn. akt: KIO 2780/24

Uzasadnienie

Odwołanie zostało wniesione do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 5 sierpnia 2024r. przez wykonawcę **WTM Sp. z o.o. z/s w Rogówku** (Odwołujący) w postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.), [ustawa Pzp lub Pzp lub Ustawa PZP] przez Zamawiającego: **Zespół Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego w Bydgoszczy**. Przedmiotem zamówienia publicznego jest: „Ocieplenie budynku szkoły oraz internatu i łącznika, znak postępowania: ZSCKR-24/1, opublikowane ogłoszenie o zamówieniu w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 2024/BZP 00338677/01 z dnia 24 maja 2024 r.

Wykonawca podał (...) składał odwołanie od:

1. niezgodnego z ustawą Prawo zamówień publicznych odrzuceniu oferty Odwołującej,
2. niezgodnego z ustawą Prawo zamówień publicznych niedokonaniem wyboru oferty Odwołującej jako oferty najkorzystniejszej zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych oraz Specyfikacją Warunków Zamówienia
3. niezgodnego z ustawą Prawo zamówień publicznych unieważnienie postępowania o udzielenie przedmiotowego zamówienia publicznego.

Powyższym czynnościom zarzucam naruszenie przepisów prawa, tj.:

1. art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP poprzez błędne przyjęcie, iż oferta Odwołującej zawiera błędy w obliczaniu ceny lub kosztów oraz art. 16 pkt 1 PZP poprzez błędne przyjęcie, iż zastosowanie preferencyjnej stawki VAT nie zapewnia równego traktowania wykonawców, ze względu na brak porównywalności ofert.
2. art. 239 ust. 1 PZP poprzez zaniechanie wyboru oferty Odwołującej jako oferty najkorzystniejszej w Postępowaniu,
3. art. 255 pkt 3 PZP poprzez unieważnienie postępowania, pomimo iż najkorzystniejsza oferta nie przekracza kwoty, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia.”

W związku z powyższym Odwołujący wniósł o:

1. uwzględnienie odwołania w całości,
2. nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności unieważnienia postępowania,
3. nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności odrzucenia oferty WTM sp. z o.o.,
4. nakazanie Zamawiającemu przeprowadzenia ponownego badania i oceny ofert oraz nakazanie Zamawiającemu wyboru oferty Wykonawcy WTM sp. z o.o.,
5. zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującej kosztów postępowania przed Krajową Izbą Odwoławczą wg norm przepisanych.

Wykonawca wskazał, że (...) *Odwołująca ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia publicznego. Odwołująca posiada potencjał, wiedzę i doświadczenie umożliwiające jej uzyskanie zamówienia. Ponadto oferta Odwołującej jest*

ważna, nie podlega odrzuceniu i znajduje się na pierwszym miejscu w przyjętym kryterium oceny ofert. Uzyskanie i realizacja przedmiotowego zamówienia umożliwią Odwołującej realizację zysku. Odwołująca ma realną szansę na uzyskanie przedmiotowego zamówienia, która jednak może zostać zniweczona na skutek czynności Zamawiającego, niezgodnych z przepisami ustawy, które uniemożliwiają udzielenie zamówienia Odwołującej, posiadającej wymagane kwalifikacje, doświadczenie i spełniającemu warunki udziału w postępowaniu. W ten sposób Odwołująca może ponieść szkodę na skutek naruszenia przez Zamawiającego wskazanych przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych”.

W uzasadnieniu stanowiska podał:

(...)

I. Opis stanu faktycznego

Zamawiający prowadził postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie podstawowym art. 275 pkt 2 PZP, dla pn.: Ocieplenie budynku szkoły oraz internatu i łącznika, znak postępowania: ZSCKR-24/1, opublikowane ogłoszenie o zamówieniu w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 2024/BZP 00338677/01 z dnia 24 maja 2024, w którym Odwołująca złożyła ofertę. Zamówienie obejmowało dwa zadania:

- Zadanie 1: Ocieplenie budynku internatu i łącznika.

- Zadanie 2: Ocieplenie budynku szkoły.

Zgodnie z Rozdziałem 17 ust. 1 SWZ oferty wykonawców ubiegających się o udzielenie przedmiotowego zamówienia publicznego były oceniane w odniesieniu do kryteriów:

- cena – 60%

- długość okresu gwarancji jakości na wykonane roboty budowlane oraz dostarczone i wybudowane materiały – 40 %

Najkorzystniejszą ofertę w oparciu o powyższe kryteria złożył wykonawca – „BYDGOSTA” sp. z o.o., jednak oferta ta została przez Zamawiającego odrzucona na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 8 PZP, tj. ze względu na rażąco niską cenę lub koszt w stosunku do przedmiotu zamówienia. W ocenie Odwołującej, działanie Zamawiającego w tym zakresie było słuszne.

W związku z powyższym w ocenie Odwołującej to oferta złożona przez WTM sp. z o.o. była najkorzystniejszą w przedmiotowym postępowaniu. WTM sp. z o.o. za zaoferowała wykonanie przedmiotu zamówienia za kwotę 2 014 110,04 zł brutto i 60-sięć miesięcy okres gwarancji.

W dniu 30 lipca 2024 roku Zamawiający na podstawie art. 226 ust. 1 PZP w zw. z art. 16 ust. 1 PZP oraz art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP w zw. z art. 266 PZP odrzucił ofertę Odwołującej, wskazującą, że Odwołująca zastosowała w formularzu ofertowym dwie stawki podatku od towarów i usług 8% w odniesieniu do ceny za wykonanie zadania 1 - Ocieplenia budynku internatu i łącznika oraz 23% w odniesieniu do ceny za wykonanie zadania 2 – Ocieplenia budynku szkoły, w sytuacji gdy w ocenie Zamawiającego w obu przypadkach powinna być zastosowana 23% stawka podatku VAT.

W dniu 30 lipca 2024 roku Zamawiający unieważnił postępowanie na podstawie art. 255 pkt 3 PZP w zw. z art. 266 PZP, wskazując, iż jedyna nie odrzucona przez Niego oferta, zawierająca cenę 2 983 040 zł brutto, złożona przez PRZEDSIĘBIORSTWO WIELOBRANŻOWE „PUBR” Sp. z o.o. przewyższa kwotę, którą Zamawiający zamiar przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia.

II. Zarzut nr 1

Obowiązkiem wykonawcy składającego ofertę w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego jest obliczenie ceny z uwzględnieniem obowiązującej stawki podatku od towarów i usług. Na gruncie polskiego prawa roboty budowlane objęte są 23% stawką podatku VAT, jednakże w określonych sytuacjach stosuje się preferencyjną stawkę VAT w wysokości 8%. Jak wskazuje Krajowa Izba Odwoławcza, jeżeli przedmiot zamówienia objęty jest preferencyjną stawką VAT, Wykonawca zobowiązany jest do jej uwzględnienia, a przyjęcie podstawowej stawki VAT stanowi błąd w obliczaniu ceny (vide. Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 6 grudnia 2021 roku, sygn. akt KIO 3404/21, LEX nr 3350599).

W związku z powyższym Odwołująca zgodnie z przedstawionym przez Zamawiającego wzorem formularza ofertowego rozbiła ceny za wykonanie poszczególnych zadań w ramach zamówienia i wskazała, że:

- cena brutto za wykonanie Zadania 1: Ocieplenie budynku internatu i łącznika została skalkulowana z uwzględnieniem 8% stawki VAT,

- cena brutto za wykonanie Zadania 2: Ocieplenie budynku szkoły została skalkulowana z uwzględnieniem 23% stawki VAT.

Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującej, wskazując iż oba zadania powinny być objęte 23% stawką VAT.

Zgodnie z przepisami art. 41 ust. 12–12c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 8% stosuje się do:

1) dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym; 2) robót konserwacyjnych dotyczących:

a) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
b) lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12

-w zakresie, w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie pkt 1.- art. 41 ust. 12 ustawy o VAT tj. stawki podstawowej, tj. 23% stawką VAT.

W myśl art. 41 ust. 12a i 12b ustawy o VAT przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się:

- obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
- lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12,
- obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgnarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, a także mikroinstalację, o której mowa w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2021 r. poz. 610, 1093, 1873 i 2376 oraz z 2022 r. poz. 467) funkcjonalnie z nimi związaną z zastrzeżeniem, iż do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego powyżej nie zalicza się:

-budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²;

-lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Ponadto zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy o VAT przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Dla celów podatku od towarów i usług stosuje się przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB).

Zgodnie z wyjaśnieniami wstępnymi PKOB budynki dzielą się na mieszkalne i niemieszkalne.

Budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. Gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem. W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone powyżej, obniżoną stawkę podatku stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej - art. 41 ust. 12c ustawy o VAT. Z kolei art. 2 pkt 12 ustawy o VAT stanowi, że przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Dział 11 PKOB obejmuje trzy grupy budynków:

- Budynki mieszkalne jednorodzinne - 111 - czyli samodzielne budynki takie jak: pawilony, wille, domki wypoczynkowe, leśniczówki, domy mieszkalne w gospodarstwach rolnych (bez budynków gospodarstw rolnych), rezydencje wiejskie, domy letnie itp., a także domy bliźniacze lub szeregowy, w których każde mieszkanie ma swoje własne wejście z poziomu gruntu,
- Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe - 112,
- Budynki zbiorowego zamieszkania - 113 - czyli domy opieki społecznej, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dziecka, domy dla bezdomnych, budynki mieszkalne na terenie koszar, zakładów karnych i poprawczych, aresztów śledczych, budynki kościołów i innych związków wyznaniowych, klasztory, domy zakonne, plebanie, kurie, rezydencje biskupie oraz rezydencje Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższego zestawienia wynika, że budynki internatów szkolnych są zaliczane do PKOB 113, tj. do budynków zbiorowego zamieszkania.

Jak wynika z objaśnień do PKOB ta klasa obejmuje: "domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych, np. domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dziecka, domy dla bezdomnych itp."

W związku z powyższym budynek internatu szkolnego – jako zaliczony do PKOB 113 – jest objęty zakresem "budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym".

Warunkiem zastosowania stawki 8%, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, jest spełnienie dwóch przesłanek.

Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć budowy, przebudowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji budynków lub ich dostawy. Przedstawiona przesłanka, z uwagi na treść zamówienia publicznego jest spełniona.

Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Z uwagi na zaliczenie budynku internatu do PKOB 113, tj. do budynków zbiorowego zamieszkania, ta przesłanka jest również spełniona.

Reasumując, budynek internatu jako budynek sklasyfikowany wg. PKOB 1130 zalicza się do budynków zbiorowego zamieszkania i tym samym remont tego typu budynku może korzystać z preferencyjnej stawki VAT tj. 8%.

Zamawiający sam przyznaje w piśmie informującym o odrzuceniu oferty wykonawcy, iż budynek internatu Zespołu Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego przy ul. Filmowej w Bydgoszczy stanowi budynek zbiorowego zamieszkania, sklasyfikowany w dziale 11 symbol

113 PKOB, w ocenie Zamawiającego nie służy celom stałego zamieszkania czym samym wykonywane na nim roboty budowlane nie podlegają 8% stawce VAT. PKOB dzieli sklasyfikowane w nim budynki mieszkalne i niemieszkalne, pojęcie „stałego zamieszkania” zostało więc wypracowane wyłącznie przez organy podatkowe, jednak nie ma mocy normatywnej, w przeciwieństwie do wiążących wyroków sądów administracyjnych.

W ocenie Odwołującej, Zamawiający nie może więc opierać swojej decyzji na interpretacjach indywidualnych, wydanych w odniesieniu do odrębnych stanów faktycznych.

W informacji o odrzuceniu oferty Odwołującej, Zamawiający powołał się na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (IBPP1/443-937/08/PK) z dnia 31 lipca 2008 roku. Tego typu rozstrzygnięcia organów podatkowych faktycznie pojawiają się w obrocie prawnym, jednak są jednoznacznie zanegowane przez wiążące organy podatkowe wyroki sądów administracyjnych, takich jak na przykład:

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2023 roku

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ulega wątpliwości, że pokój na cel mieszkalny dla studentów znajdujący się w budynku zbiorowego zamieszkania typu dom studencki, służy zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych. Nie można się bowiem zgodzić z organem, że stałe zamieszkanie należy utożsamiać z „pobytem stałym” rozumianym jako zamieszkanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania. Zamieszkanie należy bowiem przeciwstawić pobytowi w danym lokalu w celach innych niż mieszkalne, w szczególności w celach wypoczynkowych czy rekreacyjnych. O ile bowiem pobyt w hotelu czy ośrodku wypoczynkowym nie służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych, o tyle zamieszkiwanie w lokalu w domu studenckim zaspokaja tego rodzaju potrzeby. Zwłaszcza, że co do zasady wiąże się z zamieszkiwaniem przez zasadniczą większość roku, nawet przez kilka lat. Z całą pewnością pokój na cel mieszkalny dla studentów znajdujący się w budynku zbiorowego zamieszkania typu dom studencki nie może być uznany za lokal rekreacyjny lub wypoczynkowy. Podobnie, jak nie można utożsamiać pokoju na cel mieszkalny dla studentów znajdującego się w budynku zbiorowego zamieszkania typu dom studencki z aresztem śledczym, co czyni organ, powołując się na wyrok WSA w Olsztynie z 13 czerwca 2007 r., I SA/OI 209/07. NSA, orzekając w tej sprawie, w pełni podziela przedstawione w uzasadnieniu tego orzeczenia stanowisko, że "budynek mieszkalny" to budynek przeznaczony dla zaspakajania potrzeb mieszkaniowych (vide. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2023 roku, sygn. akt I FSK 1727/22, LEX nr 3600552).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 lutego 2024 roku

Brak jest podstaw do zanegowania zastosowania 8% stawki, przewidzianej w art. 41 ust. 12 u.p.t.u., do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących domu studenckiego (vide. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 lutego 2024 roku, sygn. akt I SA/Op 334/23, LEX nr 3689123).

W ocenie Odwołującej na gruncie przepisów prawa podatkowego rozstrzygnięcia dotyczące domów studenckich należy oddolności także do internatów ze względu na zbieżność ich przeznaczenia.

Warto przytoczyć także uzasadnienie wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 28 lutego 2018 roku, w którym Krajowa Izba Odwoławcza wskazała, iż bez wątpienia celem budynku internatu jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych wychowanków szkoły, zapewnienie warunków zbliżonych do domowych, z ułatwionym dostępem do zajęć dydaktycznych, w związku z czym do jego budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy, zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług stosuje się 8% stawkę podatku VAT (vide. Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 28 lutego 2018 roku, sygn. akt KIO 317/18, LEX nr 2505322). Na podkreślenie zasługuje fakt, iż powyższy wyrok został wydany w 2018 roku i robót analogicznych do stanowiących przedmiot zamówienia w niniejszej sprawie. Wydaje się więc, że jest on bardziej aktualny od wskazywanej przez Zamawiającego w informacji o odrzuceniu oferty, interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (IBPP1/443937/08/PK) z dnia 31 lipca 2008 roku.

Reasumując w ocenie Odwołującej, w sposób właściwy określiła ona w swojej ofercie stawkę podatku VAT dotyczącą ceny za wykonanie Zadania 1: Ocieplenie budynku internatu i łącznika została. W związku z powyższym oferta Odwołującej nie powinna zostać odrzucona na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP. W obliczu powyższej argumentacji, w ocenie Odwołującej, skoro określiła ona w sposób prawidłowy cenę w formularzu ofertowym, Zamawiający nie mógł przyjąć, iż oferta odwołującej narusza art. 16 pkt 1 PZP, ponieważ jest nieporównywalna ofertami innych wykonawców.

III. Zarzut nr 2

Zgodnie z Rozdziałem 17 ust. 1 SWZ, Zamawiający ocenia w przedmiotowym postępowaniu oferty, które nie podlegają

odrzuconiu w oparciu o następujące kryteria:

Lp.	Nazwa kryterium	Znaczenie kryterium (w %)
1	Cena (C)	60
2	Długość okresu gwarancji jakości na wykonane roboty budowlane oraz dostarczone i wbudowane materiały (G)	40

Zamawiający dokonywał oceny ofert przyznając punkty w ramach poszczególnych kryteriów oceny ofert, przyjmując zasadę, że 1% = 1 punkt.

Punkty za kryterium „Cena” zostały obliczone według wzoru:

C_n

$PC = \frac{C_n}{C_b} \times 60 \text{ pkt}$

gdzie,

PC - ilość punktów za kryterium cena

C_n - najniższa cena ofertowa spośród ofert nieodrzuconych

C_b – cena oferty badanej

W przypadku zaoferowania gwarancji pomiędzy 36 a 60 miesięcy Wykonawca otrzymywał pkt wg wzoru:

G_o

$PG = \frac{G_o}{G_{max}} \times 40 \text{ pkt}$

gdzie:

PG - wartość punktowa, którą należy wyznaczyć,

G_{max} - najdłuższy oferowany okres gwarancji, G_o - okres gwarancji podany w badanej ofercie.

Zamawiający odrzucił w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego sześć z siedmiu złożonych ofert. Jediną ofertą nieodrzuconą pozostała ta złożona przez PRZEDSIĘBIORSTWO WIELOBRANZOWE „PUBR” s o.o.

Oferta złożona w postępowaniu przez PRZEDSIĘBIORSTWO WIELOBRANZOWE

„PUBR” sp. z o.o. oferowała:

- Cenę w wysokości 2 983 040,40 zł
- Okres gwarancji 60 miesięcy

Oferta złożona przez Odwołującą oferowała:

- Cenę w wysokości 2 014 110,04 zł
- Okres gwarancji 60 miesięcy

W przypadku uwzględnienia Zarzutu 1 Odwołującej, oceniając oferty złożone w przedmiotowym postępowaniu, które nie podlegają odrzuceniu, zgodnie z zasadami opisanymi w SWZ:

- oferta złożona przez PRZEDSIĘBIORSTWO WIELOBRANZOWE „PUBR” sp. z o.o. powinna 80,51 pkt,
- oferta złożona przez Odwołującą powinna 100 pkt,

W związku z powyższym na podstawie art. 239 ust. 1 PZP w zw. z art. 266 PZP Zamawiający powinien dokonać wyboru oferty złożonej przez Odwołującą jako najkorzystniejszej.

IV. Zarzut nr 3

Po upływie terminu składania ofert Zamawiający na stronie internetowej prowadzonego postępowania wskazał, iż na sfinansowanie realizacji przedmiotowego zamówienia publicznego zamierza przeznaczyć kwotę 2 692 000,00 zł. Odwołująca wskazał w ofercie cenę 2 014 110,04 zł brutto. Kwota ceny zaoferowanej przez Odwołującą jest więc niższa niż kwota, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia publicznego.

W związku z powyższym w przypadku uwzględnienia przez Izbę Zarzutu nr 1 wskazywanego przez Odwołującą brak jest podstaw do unieważnienia przedmiotowego postępowania w oparciu o art. 255 pkt 3 PZP.

V. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę stan faktyczny oraz obowiązujące przepisy prawa podatkowego i prawa zamówień publicznych, wniesienie niniejszego Odwołania stało się konieczne i uzasadnione dla ochrony prawa WTM sp. z o.o. W ocenie Odwołującej niedopuszczalnym jest nieudzielenie zamówienia Wykonawcy, który złożył najkorzystniejszą ofertę tylko ze względu na fakt błędnej wykładni przepisów prawa podatkowego, dokonanej przez Zamawiającego.

Do postępowania odwoławczego, w tym po stronie Zamawiającego przystąpienia nie zostały zgłoszone.

Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie (pismo z dnia 21/08/24) wniósł o oddalenie odwołania. W uzasadnieniu stanowiska podał: (...)

a) Zarzut nr I i III

Odwołujący zarzuca Zamawiającemu, że ten wadliwie uznał, iż w postępowaniu zastosowanie ma wyłącznie podstawowa stawka podatku VAT i niewłaściwe jest stosowanie preferencyjnej stawki tego podatku (8%) do robót dotyczących budynku internatu. Linią sporu między Zamawiającym a Odwołującym jest ocena, czy budynek internatu jest budynkiem stałego zamieszkania, co na gruncie art. 41 ust. 12 pkt 1 w zw. z art. 2 pkt 12 ustawy o VAT jest warunkiem koniecznym do możliwości przyjęcia stawki preferencyjnej dla wykonywanych robót. Zamawiający dokonując oceny ofert, w zakresie określenia właściwej stawki podatku VAT zlecił sporządzenie opinii w tym zakresie, którą załącza do niniejszej odpowiedzi. Argumentację przedstawioną w opinii traktować należy jak argumentację samego Zamawiającego.

Ustawa o VAT wprowadza własną definicję budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Określają ją łącznie:

a) art. 41 ust. 12a ustawy o VAT – zgodnie z którym przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się m.in.:

- obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB w dziale 12,
- obiekty sklasyfikowane w PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, oraz

b) art. 2 pkt 12 ustawy o VAT – zgodnie z którym przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w PKOB w dziale 11.

Zgodnie z PKOB w dziale 11 tej klasyfikacji sklasyfikowano budynki mieszkalne – do których zaliczono m.in. budynki zbiorowego zamieszkania (PKOB 113), które stanowią domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych, np. domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dziecka, domy dla bezdomnych itp., budynki mieszkalne na terenie koszar, zakładów karnych i poprawczych oraz aresztów śledczych, a także budynki rezydencji prezydenckich i biskupich. Kwestia stawki podatku VAT właściwej dla robót budowlanych (w tym termomodernizacji) internatów szkolnych, akademików oraz innych budynków zbiorowego zamieszkania sklasyfikowanych w PKOB w dziale 11 jest obecnie przedmiotem sporów w związku ze zmieniającym się stanowiskiem organów podatkowych. W przeszłości (do ok. 2020 r.) organy podatkowe jednolicie potwierdzały, że takie obiekty spełniają kryteria uznania ich za budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, a w konsekwencji, że usługi w zakresie ich remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub konserwacji podlegają opodatkowaniu według stawki VAT 8%. Z czasem jednak stanowisko to uległo zmianie, organy podatkowe zwróciły bowiem uwagę (czego – jak wynika z analizy ww. interpretacji i WIS – wcześniej nie badały), że dla potrzeb uznania danego obiektu za budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym (a w konsekwencji zastosowania stawki VAT 8%) nie jest wystarczające aby dany obiekt był klasyfikowany w dziale 11 PKOB „Budynki mieszkalne” (jednorodzinne, wielomieszkaniowe lub zbiorowego zamieszkania), wymagane jest bowiem dodatkowo aby obiekt ten był „budynkiem stałego zamieszkania”. Wynika to z literalnego brzmienia art. 41 ust. 12 pkt 1 w zw. z art. 2 pkt 12 ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku obiektów budownictwa mieszkaniowego, społecznym programem mieszkaniowym objęte są wyłącznie „budynki mieszkalne stałego zamieszkania” sklasyfikowane w PKOB w dziale 11. Takie stanowisko przedstawiono przykładowo:

– w Wiążącej Informacji Stawkowej Nr 0111-KDSB2-2.440.204.2022.4.EA z 23 stycznia 2023 r., gdzie wskazano, że:

„Budynek internatu, o którym mowa w przedmiotowej sprawie, pomimo zaklasyfikowania do PKOB 11, nie jest jednak obiektem stałego zamieszkania. Jak wynika z opisu, obiekt ten przeznaczony jest do okresowego pobytu wychowanków (...) w czasie trwania nauki szkolnej, natomiast w okresach wolnych od nauki (ferie zimowe i wakacje) budynek jest udostępniany zorganizowanym grupom na zasadzie usługi wynajmu. W takim wypadku nie można uznać, że budynek jest przeznaczony do stałego zamieszkania, gdyż pobyt w nim jest uwarunkowany trwaniem okresu nauki”,

– w Wiążącej Informacji Stawkowej Nr 0111-KDSB1-2.440.138.2023.3.SM z 21 sierpnia 2023 r., gdzie wskazano, że:

„(...) Internat nie jest miejscem stałego zamieszkania, a budynek związany jest z okresowym zamieszkaniami (...) w czasie trwania roku szkolnego od września do czerwca. [...] właściwa stawka podatku od towarów i usług wynosi zatem 23%”,

– w Wiążącej Informacji Stawkowej65 Nr 0115-KDST2-2.450.749.2020.3.RS z 19 listopada 2020 r.: „Obiekty budownictwa mieszkaniowego to – jak wynika z art. 2 pkt 12 ustawy – budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11. W związku z powyższym, ponieważ opisany we wniosku budynek, tj. dom studencki, sklasyfikowany jest do działu 11 PKOB, jego dostawa podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 pkt 1 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy”.

W wydawanych WIS organy podatkowe powoływały się w tym celu na Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie66 oraz na zawartą w §13 pkt 5 tego Rozporządzenia definicję budynku zbiorowego zamieszkania. Wynika z niej, że budynek

zbiorowego zamieszkania to budynek przeznaczony do okresowego pobytu ludzi, w szczególności hotel, motel, pensjonat, dom wypoczynkowy, dom wycieczkowy, schronisko młodzieżowe, schronisko, internat, dom studencki, budynek koszarowy, budynek zakwaterowania na terenie zakładu karnego, aresztu śledczego, zakładu poprawczego, schroniska dla nieletnich, a także budynek do stałego pobytu ludzi, w szczególności dom dziecka, dom rencistów i dom zakonny. Organy podatkowe uznały, że skoro w świetle przepisów Rozporządzenia internaty i domy studenckie są uznawane za budynki „przeznaczone do okresowego pobytu ludzi”, to nie spełniają one warunku przeznaczenia do „zamieszkania stałego”. W konsekwencji, nie mogą zostać zakwalifikowane do obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy o VAT.

Stanowisko przedstawione w pełni powyżej popiera Zamawiający. Orzecznictwo, na które powołuje się Odwołujący, czyli jednostkowe orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 13 kwietnia 2023 r. - I FSK 1727/22) oraz wyrok Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 lutego 2024 roku (I SA/Op 334/23), nie przesądza stawce właściwej. Sądy nie wypracowały jednolitego stanowiska ws. kryteriów oceny tego, czy obiekt przeznaczony jest do zamieszkania stałego czy też nie. Na poziomie wojewódzkich sądów administracyjnych spotkać można zarówno pogląd, że obiekty, które są przeznaczone do okresowego pobytu ludzi, a pobyt ten ma związek z istniejącą w tym czasie potrzebą lub podejmowanymi zajęciami, nie są obiektami „stałego zamieszkania” takich osób, jak i pogląd, że są. Za pierwszym z nich opowiedział się przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w prawomocnym wyroku z 13 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Bd 591/22. Jakkolwiek sam wyrok dotyczył budynku aresztu śledczego, sąd odniósł się w nim również do budynku internatu stwierdzając, że: „Pojęcie »krótkotrwały pobyt« nie musi oznaczać pobytu, który trwa krótko w ścisłym tego słowa znaczeniu. Pobyt w internacie może trwać kilka lat, i o ile związany jest on z nauką, jest pobytem krótkotrwałym. Decydujący jest cel, jakiemu służy dane pomieszczenie. Określenie »pomieszczenie przeznaczone do krótkotrwałego pobytu osób« należy odnosić do tych pomieszczeń, które zaspokajają potrzeby mieszkaniowe na pewien czas, który nie musi być z góry określony, ale związany jest z działalnością człowieka i ma zaspokajać potrzeby mieszkaniowe na czas tej działalności. Dopóki pobyt w danym pomieszczeniu wiąże się z określoną działalnością, będzie uznawany za takie pomieszczenie, choćby pobyt ten trwał przez okres kilku lat. Nawet w przypadku np. długotrwałego i nieprzerwanego przebywania w danym hotelu pracowniczym nie pozwala to na zaliczenie go do lokali służących zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Decydujące w tym przypadku jest bowiem przeznaczenie pokoi w hotelu pracowniczym. Celem tym jest wynajmowanie tych pokoi na zasadach podobnych, jak w przypadku internatów czy »zwykłych« hoteli”.

Jak wskazano wcześniej, po wyroku NSA, na który powołuje się Odwołujący, organy podatkowe nadal wydają WIS, wskazujące że stawką właściwą w sprawie jest stawka podstawowa – 23 % (WIS Nr 0111-KDSB1-2.440.138.2023.3.SM z 21 sierpnia 2023 r.). Teza postawiona przez NSA, zgodnie z którą pojęcie „stałego zamieszkania” nie powinno być rozumiane jako zamieszkanie pod danym adresem z zamiarem stałego przebywania (czego konsekwencją jest uznanie, że przebywanie uczniów w internacie szkolnym jest „stałym zamieszkaniem”) pomija następujące ważne wskazówki interpretacyjne, co mogło wydarzyć się m.in. z tego powodu, że z uwagi na sposób sformułowania zarzutów skargi kasacyjnej kwestia ta nie przez ten sąd formalnie rozpatrywana. Jakkolwiek – jak już wskazywano – ustawa o VAT nie zawiera własnej definicji pojęcia „stałego zamieszkania”, nie jest jednak tak, że posługuje się nim jedynie w kontekście obiektów objętych społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12 i nast. tej ustawy. Drugim „miejszem”, w którym ustawa posługuje się tym sformułowaniem są przepisy z zakresu ustalania tzw. miejsca świadczenia usług w obrocie międzynarodowym, przykładowo art. 28k ust. 1 ustawy o VAT regulujący zasady ustalania miejsca świadczenia na rzecz m.in. osób fizycznych niebędących podatnikami VAT tzw. usług elektronicznych. Stanowi on, że miejscem świadczenia takich usług jest co do zasady miejsce (kraj), w którym takie osoby posiadają „stałe miejsce zamieszkania” lub „zwykłe miejsce pobytu”. Jest to istotne o tyle, że pojęcia te zostały zdefiniowane na gruncie przepisów unijnych, a konkretnie w Rozporządzeniu wykonawczym do Dyrektywy VAT. Wskazano w nim, że na użytek stosowania Dyrektywy VAT:

- „stałe miejsce zamieszkania” osoby fizycznej oznacza adres figurujący w krajowej ewidencji ludności lub innym podobnym rejestrze lub adres wskazany przez tę osobę odpowiednim organom podatkowym, chyba że istnieją dowody wskazujące na to, że ten adres nie odzwierciedla rzeczywistości (art. 12 Rozporządzenia wykonawczego), podczas gdy
- miejsce, w którym dana osoba fizyczna zazwyczaj mieszka ze względu na powiązania osobiste i zawodowe – oznacza jej „stałe miejsce pobytu” (art. 13 Rozporządzenia wykonawczego).

Drugim argumentem przemawiającym za tym, że ustawodawca uznaje jednak, że przebywanie uczniów w internatach i bursach szkolnych nie jest dla nich „zamieszkaniem”, jest sposób sformułowania przepisów wprowadzających zwolnienie z VAT dla niektórych usług, a konkretnie:

- art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT – zgodnie z którym zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania nieruchomości o charakterze mieszkalnym na cele mieszkaniowe, w zestawieniu z
- art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy o VAT – zgodnie z którym zwalnia się od podatku usługi zakwaterowania w bursach i

internatach świadczone na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty.

To zestawienie wyraźnie wskazuje, że racjonalny ustawodawca odróżnia jednak pojęcia „zamieszkania” i „zakwaterowania” wskazując, że w odniesieniu do burs i internatów mamy do czynienia z „zakwaterowaniem” (w przeciwnym wypadku przepis art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy musiałby odnosić się do „usług zamieszkania w bursach i internatach”).

Kolejne wskazówki interpretacyjne wynikają z orzecznictwa sądów administracyjnych oraz TSUE, w ocenie którego w przypadku braku konkretnych definicji, pojęcia stosowane w przepisach o VAT powinny być odczytywane w sposób potoczny, w rozumieniu przyjętym w języku powszechnym. W tym zakresie możliwe są dwa ujęcia: próba zdefiniowania pojęcia „stałego zamieszkania” poprzez odwołanie do definicji wynikających ze słownika języka polskiego bądź też poprzez odwołanie do praktycznej oceny sposobu funkcjonowania instytucji takich jak internaty szkolne i ustalenia czy faktycznie przebywanie tam nie różni się niczym od przebywania „w domu”. Zgodnie z Wielkim Słownikiem Języka Polskiego⁷³ „mieszkać” to przebywać gdzieś na stałe lub przez dłuższy czas i mieć tam swoje gospodarstwo lub miejsce do spania i jedzenia, opierając się z kolei na definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego PWN „mieszkać” to zajmować jakieś pomieszczenie i traktować je jako główne miejsce swojego pobytu. Na tej podstawie nie można w naszej ocenie twierdzić, że internat jest dla uczniów miejscem, gdzie przebywają oni „na stałe”, mają tam „swoje gospodarstwo”, bądź traktują internat jako „główne miejsce swojego pobytu”. Głównym miejscem pobytu uczniów szkoły takiej jako ZSCKR jest miejsce ich stałego zamieszkania rozumiane jako miejsce zamieszkania ich rodziców lub opiekunów prawnych, w szczególności mając na uwadze, że mówimy tu o osobach niepełnoletnich. Do analogicznych wniosków prowadzi próba zdefiniowania pojęcia „stałego zamieszkania” przez pryzmat celu tworzenia placówek takich jak internat szkolny oraz sposobu ich funkcjonowania. Źródłem informacji jest w tym przypadku ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, a w szczególności art. 107 tej ustawy. Stanowi on, że dana szkoła może zorganizować internat „dla uczniów uczących się poza miejscem stałego zamieszkania (...), w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów”. Już z samej tej definicji wynika, że internat nie jest „stałym miejscem zamieszkania” uczniów, a placówką, która ma im zapewnić możliwość uczenia się właśnie „poza miejscem stałego zamieszkania”.

Potwierdzają to także przepisy regulujące zasady korzystania z internatów, w szczególności Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej w sprawie szczegółowej organizacji publicznych szkół i publicznych przedszkoli. Z §8 ust. 11 tego Rozporządzenia wynika, że internat prowadzi działalność przez cały rok szkolny, z wyjątkiem ferii letnich i zimowych oraz wiosennej i zimowej przerwy świątecznej. Oznacza to, że internat szkolny nie jest dla uczniów dostępny na zasadach analogicznych jak miejsce zamieszkania. Nie powinien być w związku z tym z takim miejscem utożsamiany.

Podsumowując, w ocenie Zamawiającego, co potwierdza załączona opinia, budynek Internatu nie spełnia definicji obiektu objętego społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12 pkt 1 ustawy o VAT, a tym samym prace związane z jego modernizacją/termomodernizacją nie korzystają z możliwości opodatkowania według preferencyjnej stawki VAT 8%. W konsekwencji, właściwą stawką dla tego typu prac będzie stawka VAT 23%.

c) Zarzut nr II

W zakresie zarzutu nr II Zamawiający wskazuje, że jest on nie tylko niezasadny z uwagi na właściwą decyzję Zamawiającego w przedmiocie odrzucenia oferty Odwołującego i unieważnienia postępowania, ale również przedwczesny. Hipotetycznie nawet zakładając, że potwierdziłby się zarzuty nr I i III, to Zamawiający zobowiązany byłby unieważnić czynność unieważnienia postępowania i odrzucenia oferty Odwołującego, a następnie ponowić procedurę badania i oceny ofert, w tym wezwać do złożenia podmiotowych środków dowodowych, o których mowa w Rozdziale 8 SWZ i dokumenty te ocenić. Wynik tych czynności decydowałby ostatecznym statusie jego oferty. Oferta wykonawcy byłaby ofertą najwyżej ocenioną, jednak jeszcze nie ofertą najkorzystniejszą. Nieuprawnione jest na tym etapie zakładanie przez Odwołującego, że wybór jego oferty stanowił obowiązek Zamawiającego, a w tym wypadku tylko zaniechanie obowiązku może być podstawą stawianego zarzutu.

Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Przedmiotem zamówienia – zgodnie z punktem 4 SWZ - jest:

„4.1. (...) „Ocieplenie budynku szkoły oraz internatu i łącznika”.

4.2. Zamówienie obejmuje prace wskazane w Opisie przedmiotu Zamówienia stanowiącym Załącznik nr 1 do SWZ, w szczególności:

Zadanie 1: Ocieplenie budynku internatu i łącznika:

Docieplenie styropapą dachu budynku internatu i łącznika 660 m²

Docieplenie ścian z wykonaniem wyprawy budynku internatu i łącznika 1 702 m²

Wymiana orynnowania i rur spustowych 182 m Wymiana obróbek blacharskich i gzymsów 530 m Wykonanie oświetlenia zewnętrznego budynku 1 kpl.

Zadanie 2: Ocieplenie budynku szkoły:

Docieplenie dachu styropapą 660 m²

Docieplenie ścian z wykonaniem wyprawy 2 278 m²

Wymiana orywnowania i rur spustowych 180 m Wymiana obróbek blacharskich dachu i gzymsów w 750 m

Wykonanie oświetlenia zewnętrznego budynku 1 kpl.(...)

W postępowaniu złożono 7 ofert. Zamawiający trzy oferty odrzucił na podstawie:

Oferta nr 1: art. 226 ust. 1 pkt. 2) lit. c) w zw. z art. 266 ustawy Pzp, oraz art. 226 ust. 1 pkt 8) w zw. z art. 266 ustawy Pzp, 3) art. 226 ust. 1 pkt 12) w zw. z art. 266 ustawy Pzp.

Oferta nr 2: art. 226 ust. 1 pkt 12) oraz w zw. z art. 266 ustawy Pzp

Oferta nr 5: art. 226 ust. 1 pkt 8) w zw. z art. 266 ustawy Pzp,

Z kolei następne trzy oferty (Oferta nr 4, 6 i 7), w tym oferta Odwołującego, zostały odrzucone na podstawie: art. 226 ust. 1 pkt. 3) w zw. z art. 16 ust.1 oraz art. 226 ust. 1 pkt. 10) w zw. z art. 266 ustawy Pzp. W uzasadnieniu tych decyzji Zamawiający podał: (...) Zgodnie z treścią art. 266 ustawy Pzp, do przygotowania i prowadzenia przez zamawiających publicznych postępowania o udzielenie zamówienia klasycznego o wartości mniejszej niż progi unijne stosuje się przepisy działu II, z wyjątkiem przepisów art. 83, art. 86, art. 87 ust. 3, art. 88-90, art. 97 ust. 2, art. 124, art. 125 ust. 2 i 6, art. 126, art. 127 ust. 1, art. 129, art. 130, art. 132-188, art. 220, art. 227 ust. 1, art. 257, art. 264 i art. 265, chyba że przepisy niniejszego działu stanowią inaczej. Z kolei zgodnie z treścią art. 226 ust. 1 pkt. 3) Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli jest niezgodna z przepisami ustawy oraz zgodnie z treścią art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp, Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błąd w obliczeniu ceny lub kosztu.

W formularzu ofertowym wykonawca zastosował dwie stawki VAT: 8% i 23%.

W związku z zastosowaniem przez Wykonawcę różnych stawek VAT tj. stawki VAT 8% i VAT 23%, Zamawiający celem rozstrzygnięcia wątpliwości co do poprawności zastosowania przez Wykonawcę stawki podatku VAT skierował się z wnioskiem o wydanie opinii prawno-podatkowej w zakresie określenia wysokości stawki podatku VAT dla ww zadania.

Zakres zamówienia w związku z realizacją ww. projektu obejmuje w ocieplenie budynku szkoły oraz internatu i łącznika Zespołu Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego przy ul. Filmowej w Bydgoszczy. Budynek internatu Zespołu Szkół Centrum Kształcenia Rolniczego przy ul. Filmowej w Bydgoszczy stanowi budynek zbiorowego zamieszkania, sklasyfikowanego w dziale 11, symbol 113 PKOB, jednak jako internat nie służy celom stałego zamieszkania (okresowy pobyt ludzi). Tym samym nie spełnia przesłanki zaliczenia go do obiektów budowlanych objętych społecznym programem mieszkaniowym. Jako przykład właściwej oceny i interpretacji kompleksowego budynku wskazać należy klasyfikację przyjętą w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (IBPP1/443937/08/PK) z dnia 31 lipca 2008 r. W stanie sprawy będącej przedmiotem wydanej decyzji obiekt stanowiący ośrodek szkolno-wychowawczy w części którego mieszczą się internaty dla młodzieży niepełnosprawnej sklasyfikowanym został pod symbolem PKOB 1263. W wydanej interpretacji wskazano „w sytuacji, gdy przedmiotem robót termomodernizacyjnych jest sklasyfikowany w PKOB w dziale 12 obiekt budownictwa niemieszkalnego jako całość i umowy są zawarte na realizację usługi w budynku jako całości, to stawka 22% [aktualnie 23%- przyp. autora] ma zastosowanie do całości robót (zarówno związanych z pomieszczeniami przeznaczonymi dla celów mieszkaniowych jak i pomieszczeń przeznaczonych na cele użytkowe). W przedmiotowej sprawie powyższe będzie miało zastosowanie w przypadku termomodernizacji budynku ośrodka szkolno-wychowawczego oraz budynku szkoły sklasyfikowanych w PKOB 1263.” Do całości prac objętych przedmiotem niniejszego Zamówienia winna być zastosowana stawka VAT 23%. Reasumując, Zamawiający uznaje, iż oferta Wykonawcy:

a) jest sprzeczna z art. 16 ust. 1 ustawy Pzp (zastosowano preferencyjny VAT 8% w sytuacji, gdy z ustawy o podatku od towarów i usług wynikał wymóg zastosowania stawki 23% VAT, co nie zapewnia równego traktowania wykonawców – brak porównywalności ofert).

b) zawiera błąd w obliczeniu ceny, w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT 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, bez względu na skalę lub rozmiar stwierdzonego uchybienia (Uchwała SN z dnia 20 października 2011 r., III CZP 52/11)

Ofertą spełniającą wymagania – jedyną spośród złożonych i nieodrzuconych - została uznana Oferta nr 3 z ceną 2 983 040,40 zł przewyższającą kwotę, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia tj. podaną na otwarciu ofert kwotę 2 692 000,00 zł brutto.

W odwołaniu wykonawca WTM kwestionując decyzję odrzucenia jego oferty podniósł zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp oraz art. 16 pkt 1 Pzp z uwagi na błędne – jego zdaniem - przyjęcie, że zastosowanie preferencyjnej stawki VAT nie zapewnia równego traktowania wykonawców, ze względu na brak porównywalności ofert. W konsekwencji wskazał na naruszenie art. 239 ust.1 ustawy Pzp z uwagi na zaniechanie wyboru jego oferty jako najkorzystniejszej oraz

art. 255 pkt 3 Pzp z uwagi na unieważnienie postępowania, albowiem cena jego oferty jako najkorzystniejszej nie przekracza kwoty, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia.

Zgodnie z dokumentacją tego postępowania wykonawcy w formularzu oferty zobowiązani byli podać odrębnie cenę netto i stawkę podatku VAT odrębnie dla każdego z zadań (Zadania 1 i Zadania 2) oraz łączną cenę brutto. Odwołujący zgodnie ze wzorem formularza (zał. nr 3) podał:

(...)

Oferuję/oferujemy* wykonanie zamówienia zgodnie z zakresem robót zamieszczonych w opisie przedmiotu zamówienia zawartym w SWZ oraz dokumentacji projektowej,

1.za cenę ryczałtową:

brutto 2 014 110,04 zł..... zł

(.....),

W tym* :

a) Za zadanie 1: Ocieplenie budynku internatu i łącznika:

netto.... 860 757,32..... zł podatek VAT ...8... %, 68 860,59 zł, **brutto 929**

617,91 zł

(....)

b) Za zadanie 2: Ocieplenie budynku szkoły:

netto..... 881 700,92..... zł

podatek VAT ...23... %, 202 791,21..... zł, **brutto 1 084**

492,13..... zł (...)

Izba rozpoznając zarzut naruszenia art. 226 ust.1 pkt 10 ustawy Pzp miała na uwadze dyrektywę z art. 534 ust. 1 Pzp zgodnie z którą: (...) „strony i uczestnicy postępowania odwoławczego są obowiązani wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne”. W przedmiotowej sprawie Odwołujący jak i Zamawiający powołując się na orzecznictwo przedłożyli opinie prawne, z których wynikało, że:

1. według opinii Odwołującego (PKT IV): *Uwzględniając: brzmienie przepisów podatkowych, aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych oraz wykładnię celowościową (tzw. ratio legis) przepisów w zakresie niższych stawek dla budownictwa o charakterze mieszkalnym - należy uznać, że dla czynności dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy, robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (w tym internatów) możliwa jest stawka 8% VAT. Ewentualne ryzyko zanegowania tej stawki VAT wiąże się z pojedynczymi, negatywnymi interpretacjami (WIS) Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Powyższe ryzyko jest jednak niskie z uwagi na korzystne orzeczenie NSA z dnia 13 kwietnia 2023 r. (I FSK 1727/22) i późniejszych orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (m.in. wyrok WSA w Opolu z dnia 14 lutego 2024 r. I SA/Op 334/23)".*

2. Według opinii Zamawiającego (pkt 51): *Budynek Internatu nie spełnia definicji obiektu objętego społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa w art. 41 ust. 12 pkt 1 ustawy o VAT, a tym samym prace związane z jego modernizacją/termomodernizacją nie korzystają z możliwości opodatkowania według preferencyjnej stawki VAT 8%. W konsekwencji, właściwą stawką dla tego typu prac będzie stawka VAT 23%.*

W niniejszym postępowaniu ciężar udowodnienia (wykazania), że możliwe było w odniesieniu do prac związanych z modernizacją/termomodernizacją budynku Internatu i łącznika zastosowanie preferencyjnej stawki podatkowej, spoczywał niewątpliwie na Odwołującym albowiem wykonawca składając ofertę w zakresie Zadania 1 zastosował preferencyjną stawkę i kwestionując podstawy odrzucenia jego oferty domaga się uchylenia decyzji unieważnienia postępowania o zamówienie publiczne i w konsekwencji wyboru jego oferty jako najkorzystniejszej. Taki dowód na sporną okoliczność nie został przedłożony. Nie można za taki dowód uznać powoływanego orzecznictwa, które niewątpliwie wiąże ale tylko w danej sprawie, a które – jak zauważył sam Odwołujący - na przestrzeni ostatnich lat ulegały zmianom. Podobnie opinii, która stanowi w istocie stanowisko wykonawcy.

Izba zwraca uwagę i, co wymaga podkreślenia, Zadanie 1 obejmowało nie tylko ocieplenie „budynek internatu” ale „i łącznika”. Zatem ocenę zastosowania stawki podatku VAT należało odnieść do całości prac na Zadaniu 1. Dowód powołany przez Odwołującego – wyciąg z Projektu wykonawczego w pkt 4 (str 22) wskazuje także jednoznacznie na wyodrębnienie w ramach Zadania 1 dwóch obiektów, a mianowicie „Budynek „Internatu” – kategoria zagrożenia ludzi ZL V i „Budynek „Łącznika” – kategoria zagrożenia ludzi ZL III podobnie jak Budynek „Szkoły” zaliczony do Zadania 2, gdzie stawka podatku VAT ustalona została w kwocie 23 %. Miarodajnym dowodem dla tej sprawy byłaby niewątpliwie Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS). Taka Wiążąca Informacja Stawkowa pozwala na uzyskanie prawomocnej informacji dotyczącej stawki VAT, właściwej dla danego towaru bądź usługi, która to informacja jest wiążąca dla organu

podatkowego. Co z kolei jest gwarancją dla podatników, że dla sprzedawanych przez nich towarów bądź usług została zastosowana właściwa stawka VAT według klasyfikacji CN (Nomenklatura Scalona) dla towarów lub PKWiU (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług) dla usług i dodatkowo chroni podatnika w trakcie kontroli podatkowej w sytuacji, gdy dla danego towaru/usługi organ kontrolujący zakwestionuje stawkę VAT. *De facto* organ podatkowy nie będzie mógł jej podważyć, a tym samym wynik kontroli w danej sprawie nie spowoduje negatywnych skutków dla podatnika. Niewątpliwie tak jak wskazano w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług VAT uzyskanie takiej Wiążącej Informacji Stawkowej jest możliwe zarówno przez podatników (czynnych oraz zwolnionych z VAT) posiadających numer identyfikacji podatkowej (NIP) jak i przez zamawiającego (*osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, zobowiązana do stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych*) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym. Jednakże w tym stanie faktycznym Izba uznała, co zostało wskazane wyżej, że ciężar dowodu w pierwszej kolejności spoczywał na Odwołującym, albowiem to wykonawca domaga się zastosowania dla Zadania 1 stawki preferencyjnej. Izba także zauważyła, że Odwołujący powołując się na orzecznictwo Sądów Administracyjnych w NSA oraz wyrok KIO pominął, że prace, których dotyczą orzeczenia nie uwzględniają takiego zakresu jak na Zadaniu 1. Dotyczą one bowiem tylko obiektu kwalifikowanego w tym orzecznictwie jako budynek zbiorowego zamieszkania z możliwością zastosowania stawki 8 %, podczas gdy prace na Zadaniu 1 dotyczą nie tylko takiego obiektu, ale również wyodrębnionego w dokumentacji obiektu oznaczonego jako łącznik, który trudno uznać za obiekt stałego zamieszkania. Cena za Zadanie 1 ma dotyczyć tych dwóch obiektów łącznie. Niewątpliwie Wiążące Informacje Stawkowe powoływane przez Zamawiającego także dotyczą tylko obiektu kwalifikowanego w tych stanowiskach jako budynek zbiorowego zamieszkania, a zatem chociażby z tego powodu nie mogą mieć odpowiedniego zastosowania do oceny stawki podatku VAT dla prac na Zadaniu 1. Jednakże wskazane powyżej okoliczności i wskazany ciężar dowodu, który spoczywał na Odwołującym, nie pozwoliły na podważanie decyzji Zamawiającego o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Izba również zauważyła, że kwestia podatkowa na Zadaniu 1 z uwagi na odmienne stanowiska organu podatkowego jak i sądów administracyjnych, a także z uwagi na mieszany charakter prac na Zadaniu 1 mogła być niewątpliwie przedmiotem pytania do treści SWZ kierowanym w oparciu o art. 135 ust.1 ustawy Pzp.

Wobec powyższych ustaleń nie mógł także podlegać uwzględnieniu podnoszony w odwołaniu zarzut naruszenia art. 16 pkt 1) ustawy Pzp oraz zarzut naruszenia art. 239 ust.1 ustawy Pzp i w konsekwencji zarzut naruszenia art. 255 pkt 3 Pzp, albowiem ceny niepodlegającej odrzuceniu oferty przekracza kwotę, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia.

O kosztach postępowania odwoławczego Izba orzekła na podstawie art. 557 i 575 ustawy Pzp w zw. z § 5 pkt 1 oraz rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania z dnia 30 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437) (rozporządzenie) oraz § 7 ust. 2 pkt 2 i ust. 3 tego rozporządzenia.

W świetle powyższego orzeczono jak w sentencji.

.....