

WYROK
z dnia 17 maja 2023 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Bartosz Stankiewicz

Protokolant: Adam Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 maja 2023 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 2 maja 2023 r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: A.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A.S. z siedzibą w Imielinie przy ul. Podmiejskiej 51 (41-407 Imielin) oraz A.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą FHU A.S. z siedzibą w Imielinie przy ul. Podmiejskiej 51 (41-407 Imielin) w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Gliwicach z siedzibą w Gliwicach przy ul. Rybnickiej 47 (44-100 Gliwice)

przy udziale wykonawcy A.A. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Usługowa SEBCIO A.A. z siedzibą w Gliwicach przy ul. Mazowieckiej 36 (44-105 Gliwice), zgłaszającego przystąpienie do udziału w postępowaniu odwoławczym po stronie zamawiającego

orzeka:

1. Oddala odwołanie.
2. Kosztami postępowania obciąża wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: A.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A.S. z siedzibą w Imielinie oraz A.S. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą FHU A.S. z siedzibą w Imielinie i:
 - 2.1. zalicza na poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 7 500 zł 00 gr (słownie: siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) uiszczoną przez tych wykonawców tytułem wpisu od odwołania;
 - 2.2. zasądza od wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: A.S. prowadzącej działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A.S. z siedzibą w Imielinie oraz A.S. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą FHU A.S. z siedzibą w Imielinie na rzecz zamawiającego Przedsiębiorstwa Wodociągów i Kanalizacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Gliwicach, kwotę w wysokości 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty strony poniesione z tytułu zastępstwa procesowego.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 ze zm.) na niniejszy wyrok – w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie.

Przewodniczący:.....

Uzasadnienie

Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji Sp. z o.o. w Gliwicach, zwana dalej: „zamawiającym”, prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U.

z 2021 r. poz. 1710 ze zm.), zwanej dalej: „Pzp”, w trybie podstawowym pn.: *Bieżące utrzymanie rowów z podziałem na rejonów wraz z bieżącym utrzymaniem zbiorników ziemnych do nich przynależnych* o numerze referencyjnym: TP/1/2023, zwane dalej „postępowaniem”, które zostało podzielone na 7 części.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 1 lutego 2023 r., pod numerem 2023/BZP 00076148.

Szacunkowa wartość zamówienia, którego przedmiotem są usługi, jest niższa od kwot wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 3 ust. 3 Pzp.

W dniu 2 maja 2023 r. wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia: A.S. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Robót Inżynieryjnych A.S. z siedzibą w Imielinie oraz A.S. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą FHU A.S. z siedzibą w Imielinie (zwani dalej: „odwołujący”) wnieśli odwołanie od:

- czynności odrzucenia oferty odwołującego w każdej części postępowania to jest od części 1 do części 7;
- zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy Firma Usługowa „Sebcio” A.A. w części I – Rejon nr 1. Dzielnica Łąbędy i Czechowice;
- zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno-Inżynieryjne K.L. w części II – Rejon nr 2. Dzielnica Brzezinka;
- zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy Firma Usługowa „Sebcio” A.A. w części III – Rejon nr 3. Dzielnica Żerniki;
- zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy Firma Handlowo-Usługowa K. M.K. w części IV – Rejon nr 4. Dzielnica Bojków, Ligota Zabrska i Sośnica;
- zaniechania czynności odrzucenia oferty wykonawcy Firma Handlowo-Usługowa K. M.K. w części V – Rejon nr 5. Dzielnica Ostropa i Wilcze Gardło;
- zaniechane czynności odrzucenia oferty wykonawcy Firma Handlowo-Usługowa K. M.K. a w części VI – Rejon nr 6. Dzielnica Łąbędy obręb Niepaszyce;
- zaniechane czynności odrzucenia oferty wykonawcy Usługi Techniczno-Inżynieryjne K. L. w części VII – Rejon nr 7. Dzielnica Trynek, Sikornik i Politechnika.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

1) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp przez odrzucenie oferty odwołującego, podczas gdy oferta odwołującego nie zawiera błędów w obliczeniu ceny lub kosztu, w tym uwzględnia prawidłową stawkę podatku od towarów i usług (VAT);
2) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp przez zaniechanie czynności odrzucenia oferty wykonawców, którzy zastosowali stawkę 23% VAT przy obliczaniu oferty, podczas gdy oferty wykonawców wybranych zawierają błąd w obliczeniu ceny lub kosztu w postaci przyjęcia błędnej stawki podatku od towarów i usług (VAT). Wykonawcy wymienieni zostali powyżej przy prezentacji skarżonych czynności i zaniechań.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania oraz:

- nakazanie zamawiającemu unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego w każdej z części zamówienia;
- nakazanie zamawiającemu odrzucenia oferty wykonawców wymienionych powyżej przy prezentacji skarżonych czynności i zaniechań;
- dopuszczenie dowodu w postaci wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 11 kwietnia 2023, sygn. akt KIO 845/23 i przeprowadzenie dowodu na okoliczność jego treści faktycznej i prawnej;
- dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z dziedziny podatków na okoliczność ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla usług będących przedmiotem zamówienia oraz dopuszczenia opinii biegłego specjalisty z zakresu inżynierii;
- dopuszczenie i przeprowadzenie innych dowodów wskazanych w treści uzasadnienia;
- obciążenie kosztami postępowania zamawiającego oraz zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kwoty 7 500 zł stanowiącej koszty poniesione z tytułu wpisu, a także kwoty wskazanej przez odwołującego na rozprawie według przedłożonych na niej dokumentów.

Odwołujący wyjaśnił, że ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, ponieważ jest zainteresowany udzieleniem przedmiotowego zamówienia i w tym celu złożył ofertę/y, której treść odpowiada treści specyfikacji warunków zamówienia. Zdaniem odwołującego gdyby zamawiający nie dokonał czynności i nie zaniechał zarzucanych czynności, to z dużym prawdopodobieństwem uzyskałby zamówienie publiczne. Tym samym w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów Pzp odwołujący poniósł szkodę.

W uzasadnieniu odwołujący w pierwszej kolejności skupił się na kwestii prawidłowej stawce podatku od towarów i usług (VAT) jaka powinna być zastosowana w postępowaniu. W tym kontekście wyjaśnił, że zwrócił się do doradcy podatkowego (Kancelarii Prawno-Podatkowej Drewniak Sp. z o.o.) z wnioskiem o wydanie opinii podatkowej w zakresie prawidłowej stawki VAT przed złożeniem oferty, wykazując się należyłą starannością przy przygotowaniu oferty. Odwołujący wskazał, że uzyskał opinię podatkową, w której ostatecznie zostało potwierdzone, że usługi będące przedmiotem zamówienia objęte są kodem PKWiU 81.30.12.0, a w konsekwencji zastosowanie znajdzie stawka podatku od towarów i usług (VAT) 8%. Dalej odwołujący podniósł, że niezależnie od opinii podatkowej, po wyborze oferty przez zamawiającego, zwrócił się również o wydanie opinii biegłego specjalisty z zakresu inżynierii wodno-kanalizacyjnej w przedmiocie ustalenia, czy usługi będące przedmiotem zamówienia należy zakwalifikować jako roboty ogólnobudowlane, czy też jako usługi utrzymania rowów wraz z utrzymaniem zbiorników ziemnych". W tym kontekście odwołujący wyjaśnił, że przy sporządzaniu opinii podatkowej kancelaria w pierwszej kolejności przeprowadziła badanie i analizę końcowego efektu usługi będącej przedmiotem zamówienia. W przedmiocie zamówienia bowiem wymieniono szereg czynności, które składają się na jedną usługę kompleksową w obszarze melioracji wodnych. Klasyfikacja tej usługi oraz poszczególnych pojęć została dokonana w oparciu o literaturę fachową z zakresu melioracji wodnych oraz przy wsparciu specjalisty z zakresu inżynierii wodno-kanalizacyjnej z zakresu wyjaśnienia poszczególnych czynności. Analiza była bardzo szczegółowa, pod kątem celu realizacji usługi będącej przedmiotem zamówienia czyli zapewnienia odpowiedniej niezawodności urządzeń melioracyjnych (rowów, zbiorników ziemnych). Bowiem do procesu utrzymania urządzeń i systemów melioracyjnych należy konserwacja, naprawy, remonty, czyszczenie, wykaszanie rowów, monitoring, usuwanie zanieczyszczeń. Analizując zaś szczegółowo kod PKWiU 81.30 można znaleźć w nim szereg czynności, a z objaśnień do PKWiU wynika, że grupowanie to obejmuje wiele usług, do których należą:

Usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

1. parków i ogrodów:

- przy domach wielomieszkaniowych
- przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),
- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),
- zieleni autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,
- przy budynkach przemysłowych i handlowych

2. zieleni

- budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),
- terenów sportowych (boiska do piłki nożnej, pola golfowe, itp.), terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpieli słonecznych),
- wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),

3. zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, osłepianiem lub dla ułatwienia widoczności,

4. pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze

i leśne: reenaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,

5. usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni.

Zdaniem odwołującego oznaczało to, że wszystkie działania odnoszące się do melioracji stanowią klasyfikację pod kodem PKWiU (81.30.12.0). Już w opinii podatkowej podkreślono, że istotą tej usługi kompleksowej nie są bowiem roboty budowlane, polegające na budowie urządzeń melioracyjnych (wówczas znajduje zastosowanie dział 42 PKWiU), a ich utrzymanie (gospodarowanie) nimi (PKWiU 81.30.12.0). Ponadto odwołujący zwrócił uwagę jeszcze raz, na punkt 4 w grupowaniu 81.30.12.0, gdzie mowa bezpośrednio o melioracji gruntów (zagospodarowanie czyli utrzymanie melioracji gruntów).

Odwołujący zwrócił uwagę na uzasadnienie czynności odrzucenia jego oferty zawarte

w piśmie z dnia 28 kwietnia 2023 r. i wyjaśnił, że zamawiający przyjął stanowisko, że istotną treścią zamówienia jest

stały monitoring rowów melioracyjnych, ciągła kontrola

i wykonywanie prac interwencyjnych na wezwanie Centrum Ratownictwa Gliwice. Z tego wynika, że dla zamawiającego istotą zamówienia jest proces utrzymania urządzeń i systemów melioracyjnych w niezawodnym stanie. Jak wcześniej powiedziane było w opinii podatkowej z dnia 10 lutego 2023 r. w eksploatacji urządzeń technicznych i systemów melioracyjnych wyróżnia się dwa procesy:

- Utrzymanie (obsługiwanie) urządzeń i systemów melioracyjnych;
- Użytkowanie urządzeń i systemów melioracyjnych, który zapewnia pożądane kształtowanie zasobów materii i wody, energii (ciepła) na meliorowanym obiekcie.

W opinii odwołującego do procesu utrzymania urządzeń melioracyjnych należy zapewnienie odpowiedniej niezawodności przez m.in. konserwację, naprawy, remonty, czyszczenie, wykaszanie skarp i rowów, monitoring, usuwanie zanieczyszczeń. Wracając do przedmiotu zamówienia wskazać należy, że wszystkie szczegółowo wymienione usługi w przedmiocie zamówienia składają się właśnie na utrzymanie urządzeń melioracyjnych na obszarach gruntów. Albowiem końcowym efektem przedmiotu zamówienia o charakterze usługowym ma być bieżące utrzymanie (obsługiwanie) urządzeń i systemów melioracyjnych w postaci rowów i zbiorników ziemnych na terenie Miasta Gliwice. Dlatego właśnie przedmiot zamówienia spełnia wyłącznie przesłanki grupowania PKWiU 81.30.12.

Z drugiej strony odwołujący wskazał, że powołane stanowiska przez zamawiającego na obronę stawki 23% VAT nie są aktualne. Po pierwsze, stanowisko Izby Skarbowej

w Bydgoszczy dnia 12 lipca 2016 r. znak ITPP3/4512-348/16/PB musi podlegać odrzuceniu jako niezasadne. Ta przywołana przez zamawiającego sprawa stanowiła interpretację indywidualną, w zakresie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług, a wnioskodawcą w tej sprawie była gmina. Prawo do odliczenia podatku VAT jest innym problemem podatkowym niż zastosowanie prawidłowej stawki. Ponadto sprawa dotyczyła drogi i inwestycji. Inwestycja miała być realizowana w pasie drogowym drogi gminnej. Faktury dokumentujące poniesione wydatki w związku z realizowaną inwestycją będą miały być wystawiane na Gminę. Stanowisko zaprezentowane w piśmie z dnia 12 lipca 2016 r., znak: ITPP3/4512-348/16/PB nie jest przydatne w tej sprawie i musi ulec odrzuceniu, bo dotyczyło całkiem innego problemu. Podobne stanowisko przyjęła Krajowa Izba Odwoławcza, w wyroku z dnia 11 kwietnia 2023 r., sygn. akt KIO 845/23. Po drugie, przytoczona przez zamawiającego interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie ozn. IPPP2/443-856/13-5/AO sporządzona w dniu 14 listopada 2013 r. musi ulec odrzuceniu ze względu na nieaktualny stan prawny w niej zawarty. Pismo to bowiem zostało wydane w 2013 r., a obecnie obowiązującą klasyfikacją PKWiU jest klasyfikacja towarów i usług z 2015 r. W załączniku do ustawy VAT wskazane zostały usługi, których grupowanie PKWiU może pochodzić wyłącznie z klasyfikacji z 2015 r. W 2015 r. również radykalnie zostały zmienione zasady metodyczne klasyfikowania usług, w których podkreślono, że usługi należy klasyfikować zgodnie z charakterem.

W tym stanie rzeczy, w ocenie odwołującego, zaprezentowana argumentacja zamawiającego nie może się ostać. Tym bardziej, że w analizowanym przedmiocie zamówienia nie mamy do czynienia z robotami budowlanymi. Zamawiający nie objął zakresem zamówienia żadnej z kategorii prac ogólnobudowlanych wymienionych w Prawie Budowlanym, ani nie spełni warunków wynikających z Kodeksu cywilnego jeżeli chodzi

o umowę o roboty budowlane (art. 647 k.c.). Biorąc pod uwagę postanowienia SWZ nie ma podstaw do zakwalifikowania usług będących przedmiotem zamówienia do grupowania PKWiU 42.21.23.) Odwołujący zwrócił przy tym uwagę, że posiada również korzystny dla siebie wyrok z dnia 11 kwietnia 2023 r., sygn. akt KIO 845/23, z którego wynika, że działania odnoszące się do urządzeń melioracyjnych i ich utrzymania, sklasyfikowane pod kodem PKWiU 81.30.12.0 jako usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni zostały ocenione jako prawidłowa kwalifikacja statystyczna, co umożliwia zastosowanie preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8%.

Podsumowując odwołujący stwierdził, że:

1) Do usług będących przedmiotem zamówienia nie należy stosować klasyfikacji kodu PKWiU 42.21.23.0 opisywanej jako roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody

i oczyszczenia ścieków oraz stacji pomp (jak chce tego zamawiający).

2) Prawidłowa klasyfikacja to PKWiU 81.30.12.0 dotycząca zagospodarowania terenów zieleni, w tym urządzeń melioracyjnych.

Odwołujący podkreślił, że również na gruncie Pzp przedmiot zamówienia został przez zamawiającego sklasyfikowany jako usługi, a nie jako roboty budowlane. W związku

z powyższym niezrozumiałe dla odwołującego było, dlaczego zamawiający przyjmuje

i powołuje się na interpretacje dotyczące robót ogólnobudowlanych. Zupełnie niezrozumiałe było dla odwołującego również stanowisko zamawiającego uznające „stały monitoring” „jako roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych, które mieszczą się

w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0”. Co więcej, w dokumentacji zamówienia zostało wyraźnie wskazane, że w przypadku gdyby wykonawca stwierdził, że konieczne jest wykonanie robót budowlanych, to nie ma obowiązku ich wykonać, a jego jedynym obowiązkiem jest przekazanie zamawiającemu informacji w tym zakresie z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną oraz dostarczenie szacunkowego kosztorysu wykonania robót:

1) Opis przedmiotu: „w przypadku stwierdzenia uszkodzenia wymagającego wykonania prac naprawczych lub zapotrzebowania na modernizację \ inwestycje, Wykonawca przekaze Zamawiającemu w formie pisemnej informację z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną miejsca wymagającego naprawy lub modernizacji oraz dostarczy szacunkowy kosztorys wykonania robót”;

2) Wzór umowy: „W przypadku stwierdzenia uszkodzenia wymagającego wykonania prac naprawczych lub zapotrzebowania na modernizację \ inwestycje, Wykonawca przekaze Zamawiającemu w formie pisemnej informację z lokalizacją, opisem i dokumentacją fotograficzną miejsca wymagającego naprawy lub modernizacji oraz dostarczy szacunkowy kosztorys wykonania robót”.

Podsumowując odwołujący stwierdził, że prawidłowa stawka podatku od towarów i usług (VAT) wynosi 8%. Odwołujący stanął na stanowisku, że należy uzasadnić, dlaczego stawka podatku wynosi 8%, a ponadto zachował szczególną staranność przy ocenie prawidłowości stawki VAT, dokonując dogłębnej analizy pojęcia „urządzeń melioracyjnych”, do których należą rowy melioracyjne. Dlatego odwołujący złożył również wniosek

o dopuszczenie oraz przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z dziedziny podatków na okoliczność ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (VAT) dla usług będących przedmiotem zamówienia.

W związku z powyższym odwołujący skonstatował, że zastosował prawidłową stawkę podatku od towarów i usług, tym samym jego oferta nie podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp.

Pozostała część argumentacji zawartej w uzasadnieniu odwołania odnosiła się do zarzutu naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp przez zaniechanie czynności odrzucenia oferty wykonawców ze stawką 23%. Odwołujący wskazał, że wykonawcy wybrani przyjęli stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%. Tymczasem właściwa stawka podatku to 8%. Zdaniem odwołującego oferty tych wykonawców zawierały błąd w obliczeniu ceny i w związku z tym podlegały odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. W tej części uzasadnienia odwołujący w celu poparcia swojego stanowiska zaprezentował fragmenty licznych orzeczeń oraz poglądy doktryny.

W ramach przedmiotowego postępowania odwoławczego przystąpienie po stronie zamawiającego zgłosił wykonawca A.A. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą Firma Usługowa SEBCIO A.A. z siedzibą w Gliwicach.

W dniu 15 maja 2023 r. zamawiający złożył do akt sprawy odpowiedź na odwołanie, w której zawarł argumentację dla wniosku o oddalenie odwołania.

Na podstawie dokumentacji przedmiotowego postępowania, złożonych dowodów oraz biorąc pod uwagę stanowiska stron i uczestnika, Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 528 Pzp.

Wobec spełnienia przesłanek określonych w art. 525 Pzp, Izba stwierdziła skuteczność zgłoszonego przystąpienia przez wykonawcę A.A. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Firma Usługowa SEBCIO A.A. z siedzibą w Gliwicach (zwanego dalej: „przystępującym”), do udziału w postępowaniu odwoławczym po stronie zamawiającego. W związku z tym ww. wykonawca stał się uczestnikiem postępowania odwoławczego.

Izba uznała, że odwołujący wykazał, że posiada interes w uzyskaniu zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, czym wypełnił materialnoprawne przesłanki dopuszczalności odwołania, o których mowa w art. 505 ust. 1 Pzp.

Izba zaliczyła na poczet materiału dowodowego:

1) dokumentację przekazaną w postaci elektronicznej, zapisaną na płycie DVD, która została przesłana do akt sprawy przez zamawiającego w dniu 12 maja 2023 r., w tym w szczególności:

- specyfikację warunków zamówienia (zwaną dalej nadal jako: „SWZ”) wraz z załącznikami;
- oferty złożone w postępowaniu;
- wezwanie do złożenia wyjaśnień dotyczących treści oferty z dnia 14 lutego 2023 r. skierowane do odwołującego na podstawie art. 223 ust. 1 Pzp;
- wyjaśnienia z dnia 16 lutego 2023 r. złożone przez odwołującego wraz z załączoną do wyjaśnień opinią podatkową z dnia 10 lutego 2023 r.;
- zawiadomienia o wyborze najkorzystniejszej oferty, które zostały sporządzone odrębnie dla każdej części zamówienia w dniu 28 kwietnia 2023 r.;

2) załączniki do odwołania:

- opinię podatkową z dnia 10 lutego 2023 r., która została złożona w postępowaniu przez odwołującego wraz z wyjaśnieniami z dnia 16 lutego 2023 r.;
- opinię biegłego specjalisty z zakresu inżynierii wodno-kanalizacyjnej z dnia 30 kwietnia 2023 r.;

3) załączone do odpowiedzi na odwołanie tabelaryczne zestawienie poszczególnych robót;

4) materiały złożone na rozprawie przez zamawiającego w postaci czterech map.

Izba ustaliła co następuje.

Zamawiający podzielił zamówienia na 7 części. Opis przedmiotu zamówienia został określony w załączniku nr 6 do SWZ. Zamawiający wskazał w tym dokumencie m. in., że:

Bieżące utrzymanie rowów melioracyjnych wraz z przynależnymi do nich zbiornikami retencyjnymi znajdują się na terenie Miasta Gliwice, które Zamawiający podzielił na części:

a) **Rejon nr 1. Dzielnica Łabędy i Czechowice** łączna długość rowów melioracyjnych 7 049 mb, 33 przepusty, 2 kraty, 1 wylot, 2 zbiorniki retencyjne (ZB1 – zbiornik sztuczno wymiarach dna 140x30 m, skarpy skośne pokryte płytą ażurową o wysokości 6 m, dno zbiornika pokryte płytami ażurowymi, ZB2 – zbiornik naturalny o średnicy ok. 35-40 m, skarpy ukośne ok. 4m).

b) **Rejon nr 2. Dzielnica Brzezinka:** łączna długość rowów melioracyjnych 5 026 mb, 17 przepustów, 1 krata, 1 wylot, Zbiornik przy ul. Nowosądeckiej o powierzchni dna 532,5m².

c) **Rejon nr 3. Dzielnica Żerniki:** łączna długość rowów melioracyjnych 5 755 mb, 30 przepustów, 8 wylotów, 1 krata, 3 zbiorniki retencyjne (ZB4: wymiary orientacyjne długość 23 m, szerokość 6m, wysokość skarp 2m, dno płyty pełne, skarpy płyty ażurowe, ZB5: wymiary orientacyjne długość 27 m, szerokość 6 m, wysokość skarp 5 m, dno oraz skarpy płyty ażurowe, ZB6: wymiary orientacyjne długość 25 m, szerokość 5 m, wysokość skarp 5 m, dno oraz skarpy płyty ażurowe).

d) **Rejon nr 4. Dzielnica Bojków, Ligota Zabrska i Sośnica:** łączna długość rowów melioracyjnych 5 687 mb, 26 przepustów, 2 zbiorniki retencyjne (pierwszy: pojemność zbiornika 17500 m³, powierzchnia zbiornika ze skarpami i groblami 12850 m², szerokość skarp około 5 m, długość skarp w koronie zbiornika około 590 m; drugi: powierzchnia zbiornika ze skarpami 1287 m², długość skarpy w koronie zbiornika 130 m).

e) **Rejon nr 5. Dzielnica Ostropa i Wilcze Gardło:** łączna długość rowów melioracyjnych 6 212 mb, 37 przepustów, 3 kraty.

f) **Rejon nr 6. Dzielnica Łabędy obręb Niepaszyce:** łączna długość rowów melioracyjnych 5 460 mb, 14 przepustów.

f) **Rejon nr 7. Dzielnica Trynek, Sikornik i Politechnika** łączna długość rowów melioracyjnych 4 435 mb, 5 przepustów, 4 kraty, 4 zbiorniki retencyjne (1 zbiornik przyul. Bojkowskiej w sąsiedztwie ROD Trynek, zbiornik dwuczęściowy o powierzchni 2665 m²

i 3400 m² oraz pojemności 5395 m³ i 6491 m³, długość skarp w koronie zbiornika około 530 m, skarpy o szerokości 6m;

2 zbiorniki o średnicy ok. 3 m zlokalizowane przy ścieżce rowerowej na terenie lotniska, zbiornik przy ul. Bielika) 1 wylot oraz teren działek nr 1083, 1082/1 oraz 1081 obręb Trynek z wyłączeniem terenu w użytkowaniu ROD Trynek (łącznie 19 860 m²).

Przedmiot zamówienia został przez zamawiającego sklasyfikowany jako usługi.

W treści SWZ zamawiający wskazał wykonawcom jaką stawkę podatku VAT powinni zastosować.

W postępowaniu oferty złożyli m. in. następujący wykonawcy:

- 1) odwołujący – który zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 8%;
- 2) Firma Usługowa „Sebcio” A.A. – który zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%;
- 3) wykonawca Usługi Techniczno-Inżynieryjne K.L. – który zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%;
- 4) Firma Handlowo-Usługowa K. M.K. – który zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 23%.

Pismem z dnia 14 lutego 2023 r. zamawiający wezwał odwołującego na podstawie art. 223 ust. 1 Pzp do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. Zamawiający wskazał, że odwołujący zastosował stawkę podatku od towarów i usług (VAT) 8% i poprosił

o wyjaśnienie i uzasadnienie podstaw zastosowanej stawki.

Odwołujący przekazał zamawiającemu odpowiedź na powyżej wskazane wezwanie pismem z dnia 16 lutego 2023 r. W piśmie przewodnim odwołujący wyjaśnił m. in., że:

Przedmiotem niniejszego zamówienia są usługi polegające na bieżącym utrzymaniu rowów oraz zbiorników ziemnych. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, z późn. zm.) tego typu usługi należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 (Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni). Prawidłowa stawka podatku od towarów i usług dla usług będących przedmiotem niniejszego zamówienia wynosi więc 8%. Wykonawca na poparcie powyższej argumentacji wystąpił o opinie do doradcy podatkowego. Otrzymana opinia potwierdza, że prawidłowa stawka wynosi 8%.

Dowód: Opinia doradcy podatkowego z dnia 10 lutego 2023 r. w sprawie określenia prawidłowej stawki VAT dla zadania pn. Bieżące utrzymanie rowów z podziałem na rejonu wraz z bieżącym utrzymaniem zbiorników ziemnych do nich przynależnych na terenie Miasta Gliwice” [załącznik numer 1 do niniejszego pisma]. W związku z powyższym prawidłowa stawka podatku wynosi 8%.

Do wyjaśnień odwołujący załączył przedmiotową opinię.

W dniu 11 kwietnia 2023 r. zapadł wyrok Krajowej Izby Odwoławczej o sygn. akt KIO 845/23, w którym Izba uwzględniła odwołanie złożone przez odwołującego w związku

z postępowaniem prowadzonym przez zamawiającego, którego przedmiotem było bieżące utrzymanie potoków przynależnego zbiornika ziemnego na terenie Miasta Gliwice oraz wylotów na rzece Kłodnica oraz rzece Bytomka Wyrokiem tym unieważniono czynność odrzucenia oferty odwołującego, uznając zastosowaną przez nich stawkę VAT 8% za prawidłową.

W dniu 28 kwietnia 2023 r. zamawiający dokonał wyboru najkorzystniejszej oferty we wszystkich częściach postępowania. We wszystkich wybranych ofertach zastosowano stawkę VAT 23%. Oferta odwołującego została odrzucona w każdej części postępowania na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp. W uzasadnieniu faktycznym dla odrzucenia oferty odwołującego zamawiający wskazał:

Wykonawca w złożonej ofercie zastosował obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 8%. W związku z powyższym Zamawiający pismem z dnia 14.02.2023 r. na podstawie art. 223 ust. 1 wezwał Wykonawcę do złożenia wyjaśnienia treści złożonej oferty i uzasadnienia podstaw zastosowania obniżonej stawki podatku VAT.

Wykonawca pismem z dnia 16.02.2023 r. złożył wyjaśnienia, w których wskazał, że zastosowana przez niego 8% stawka podatku VAT jest prawidłowa i powołał się na rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), zgodnie z którym, w ocenie Wykonawcy, usługi będące przedmiotem zamówienia tj. usługi polegające na bieżącym utrzymaniu rowów i zbiorników ziemnych do nich przynależnych należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0 - „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”. Na poparcie powyższej argumentacji Wykonawca dołączył opinię doradcy podatkowego z dnia 10.02.2023 r.

Zamawiający zwrócił się również do pozostałych Wykonawców o złożenie wyjaśnień w zakresie zastosowania przez nich stawki podatku VAT w wysokości podstawowej (23%).

Po dokonaniu analizy otrzymanych wyjaśnień, Zamawiający zauważył, iż zastosowana przez Wykonawcę, którego oferta została odrzucona, stawka podatku VAT jest stawką preferencyjną względem funkcjonującej w ustawie stawki podstawowej. Preferencja stawki obniżonej polega na tym, że w konkretnych sytuacjach wynikających z realizacji stypizowanych w rozporządzeniu usług czy dostaw podatnik może zastosować właśnie ową stawkę obniżoną zamiast stawki podstawowej. Jak wynika z treści art. 41 ust. 1 ustawy

o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa VAT) „Stawka podatku wynosi 22%,

z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1”, co pozwala stwierdzić, iż zamiarem ustawodawcy było opodatkowanie wszystkich towarów i usług stawką podstawową (obecnie 23%), a tylko na zasadzie wyjątku szereg czynności został objęty stawkami niższymi (w tym 8%). To zaś implikuje nakaz przyjęcia ścisłej interpretacji warunków pozwalających na objęcie czynności stawkami preferencyjnymi, zgodnie z zasadą iż wyjątki należy oceniać w sposób ścisły. Tym samym, chcąc zastosować stawkę w wysokości preferencyjnej podatnicy winni móc w sposób prawidłowy i adekwatny uzasadnić okoliczności stanowiące podstawę jej przyjęcia, bez odwoływania się do podobnych (lecz nie tożsamy) przypadków, albowiem różnice

w ocenie danej sytuacji mają decydujące znaczenie w prawidłowości ustalenia tejże stawki. Prawidłowe wykazanie podstaw odnośnie możliwości zastosowania obniżenia stawki jest nie tyle prawem wykonawcy, lecz obowiązkiem.

Dalej Zamawiający zauważył, iż podstawą prawidłowej kwalifikacji usług objętych przedmiotem zamówienia nie jest wyłącznie nazwa usługi przyjęta przez Zamawiającego. Zasadnicze znaczenie ma szczegółowy opis usług zawarty w opisie przedmiotu zamówienia” (tak: wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 26.03.2021 r. sygn. KIO 559/21).

O ile brak jest większych problemów z zakwalifikowaniem czynności podatkowych będących pojedynczymi działaniami podmiotów do właściwej stawki podatku VAT, o tyle problemy pojawiają się w sytuacji, gdy na przedmiot zamówienia składa się szereg czynności ujętych kompleksowo, gdzie poszczególne czynności objęte są w dodatku różnymi stawkami tego podatku. W świetle zamierzeń Zamawiającego nie sposób traktować realizacji usług składających się na przedmiot zamówienia w niniejszym postępowaniu jako czynności odrębnych, albowiem nie stanowią one celu „samego w sobie”, lecz służą wykonaniu całościowemu zadania. Tak rozumiane świadczenie usługi nie zostało wymienione w załączniku nr 3 ustawy VAT co nie pozwala na objęcie go stawką preferencyjną.

W przepisach prawa co prawda nie istnieje legalna definicja usługi kompleksowej czy usługi odrębnej, co oznacza, że każdorazowo ocenę odrębności czy kompleksowości usług konieczne jest dokonanie analizy każdego przypadku z

osobna. TSUE wielokrotnie przypominał, że każda czynność powinna co do zasady zostać uznana za odrębną i niezależną, mając jednak na względzie funkcjonalność systemu VAT uznano, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. W pewnych okolicznościach bowiem formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jednolite czynności, gdy nie są one niezależne. W konsekwencji, świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozrwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Zdaniem Trybunału jest tak także, jeżeli można wskazać świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenia stanowią świadczenia dodatkowe - nie stanowiące dla klienta celu samego w sobie, lecz służące skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia zasadniczego. Wtedy dla celów podatku VAT świadczenia te zostają uznane za elementy tworzące jedną transakcję (por. wyroki TSUE z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11, z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11, z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07).

Mając na uwadze powyższy dualizm (świadczenie odrębne i kompleksowe) należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie kompleksowe. Jeżeli usługa składa się z wielu świadczeń i można je w taki sposób rozdzielić, że nie zmieni to ani charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy świadczenia - powinny być one klasyfikowane jako świadczenia odrębne i opodatkowane niezależnie. Natomiast gdy usługa składa się z kombinacji szeregu czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, to nawet jeżeli składa się na to szereg różnego rodzaju świadczeń mamy do czynienia z usługą kompleksową. Sytuacja ta występuje w szczególności, gdy zamawiający nie jest zainteresowany nabyciem danej usługi (Świadczenia głównego) zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) stanowią jedynie

o lepszej jakości świadczenia zasadniczego (pomagają w jego realizacji, na lepsze jego wykorzystanie). Zamawiający zaś nie ma na celu gospodarczego nabycia usługi pomocniczej oddzielnie - nabywa je niejako „obok” świadczenia głównego, bowiem nie jest to jego główną potrzebą. Pod kątem podatkowym usługa dodatkowa scala się zatem ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania.

W świetle powyższego dostrzec trzeba, iż usługi składające się na przedmiot zamówienia stanowią świadczenia kompleksowe. W przypadku świadczeń kompleksowych o tym, czy świadczenie jest dostawą towarów czy usługą powinien przesądzić element, który w ramach całego świadczenia ma charakter dominujący (np. wyrok TSUE: z dnia 2 maja 1996 r.

w sprawie C-231/94, Faaborg - Gelting Linien).

Jak wynika z dokumentów zamówienia, jego przedmiotem rozumianym kompleksowo jest bieżące utrzymanie rowów (z podziałem na rejon) wraz z bieżącym utrzymaniem zbiorników ziemnych do nich przynależnych. Niniejsze zamówienie realizowane jest w ramach zadań wynikających z ustawy Prawo Wodne oraz związanych z ochroną i gospodarką przeciwpowodziową na terenie Miasta Gliwice.

Do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie świadczonych usług należy stosować Polską Klasyfikację Wyróbów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyróbów i Usług (PKWiU). Podstawowe cele, konstrukcję i sposób posługiwania się Polską Klasyfikacją Wyróbów i Usług oraz jej interpretację wskazują zasady metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyróbów i Usług (PKWiU 2015) zawarte w ww. rozporządzeniu. W pkt 7.6 zasad metodycznych zawarto ogólne reguły klasyfikowania usług. I tak, na podstawie pkt 7.6.2, gdy przeprowadzona analiza opisu wykonywanych czynności wskazuje na możliwość zaliczenia usługi do dwóch lub kilku grupowań, należy przyjąć następujące reguły klasyfikowania, z tym jednak, że porównywać można jedynie grupowania tego samego poziomu hierarchicznego:

- grupowaniem, które zawiera bardziej dokładny opis czynności, powinno być uprzywilejowane (wybrane) w stosunku do grupowania zawierającego opis ogólny,
- usługa złożona, składająca się z kombinacji różnych czynności, której nie można zaklasyfikować zgodnie ze wskazanym sposobem, powinna być zaklasyfikowana jako usługa, która nadaje całości zasadniczy charakter,
- usługę, której nie można zaklasyfikować zgodnie z (tiret 1, 2) należy zaklasyfikować w grupowaniu odpowiednim dla usługi o najbardziej zbliżonym charakterze.

Jak chodzi o przyporządkowanie dokonane przez Wykonawcę, to grupowanie w ramach klasy 81.30 (która to zezwala na zastosowanie stawki VAT preferencyjnej) mieszczą się usługi m.in. usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie: zieleni wód stojących

i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków). Zakresem tym nie są zatem objęte wszystkie czynności utrzymania miejsc gromadzenia się wód stojących czy płynących, lecz jedynie te, które wiążą się z utrzymaniem zieleni w tych miejscach. Zamawiający stwierdza, że nie jest to zakres który mógłby w niniejszym postępowaniu zostać uznany za dominujący. Kompleksowa usługa dla zadania nie spełnia kryteriów i nie posiada właściwości dla usług kompleksowych objętych klasą PKWiU 81.30 Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Wykazanie nie jest bowiem tutaj usługą główną. Prace realizowane są zgodnie z OPZ (Załącznik nr 6 do SWZ i Umową). W tym przypadku każdy z poszczególnych rowów jest w przeciągu 11 miesięcy (zakładany okres określony w Formularzu Ofertowym) 3-krotnie koszony, co na skalę całego zakresu prac jest wartością istotną w kwestii przeciwpowodziowej, ale pomocniczą. Tylko w 3 miesiącach na 10-11 miesięcy (założony okres trwania umowy) rowy są konserwowane pod względem koszenia wraz z grabieniem czy wycinką drzew. Za istotne w świetle przedmiotu zamówienia należy uznać wykonywanie prac interwencyjnych na wezwanie Centrum Ratownictwa Gliwice, a także ciągłą kontrolę

i monitorowanie rowów melioracyjnych. Zamawiający wymaga bieżących kontroli rowów, krat, przepustów, prac w korycie rowów codziennie. W zakres usługi wchodzi także czynności polegające na czyszczeniu miejsc, które trudno uznać za tereny zieleni: czyszczenie krat, przepustów, czyszczenie płyt betonowych, zapewnienie drożności rowów w taki sposób, aby możliwy był swobodny przepływ, czy wreszcie nadzór na rowach, kratach lub przepustach w trakcie opadów atmosferycznych. Nie sposób się zatem zgodzić, aby przedmiot usługi kompleksowej w tym przypadku zakwalifikować do utrzymania terenów zieleni, lecz należałoby wskazać klasę, którą Zamawiający przyjął w momencie wszczęcia postępowania - PKWiU 42.21.23.0 Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp, do której to klasyfikacji statystycznej należy stosować podstawową stawkę 23% podatku VAT.

W interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Bydgoszczy ozn. ITPP1/4512-216/16/BK dot. świadczenia usług.

kompleksowej polegającej na utrzymaniu cieków naturalnych oraz urządzeń melioracji wodnych podstawowych, gdzie przedmiot zamówienia obejmował prace takie jak:

- mechaniczne lub ręczne wykaszanie roślin z dna oraz brzegów cieków i kanałów,
- mechaniczne lub ręczne usuwanie roślin pływających i korzeniących się w dnie
- mechaniczne lub ręczne usuwanie drzew i krzewów porastających dno oraz brzegi,
- usuwanie przeszkód naturalnych oraz wynikających z działalności człowieka,
- mechaniczne lub ręczne zasypywanie wyrw w brzegach przez ich zabudowę biologiczną,
- mechaniczne lub ręczne udrażnianie koryt przez usuwanie zatorów utrudniających swobodny przepływ wód oraz usuwanie namulów i rumoszu,
- remont lub konserwacja budowli regulacyjnych oraz ubezpieczeń w obrębie tych budowli i urządzeń wodnych,
- mechaniczna lub ręczna rozbiórka lub modyfikacja tam bobrowych oraz zasypywanie nor bobrów w brzegach śródlądowych wód powierzchniowych,
- zamówienie obejmuje ponadto sprawowanie nadzoru przyrodniczego, który Wykonawca zapewni przez cały okres realizacji prac objętych zamówieniem

można dostrzec, że „przenosząc powołane przepisy prawa na grunt niniejszej sprawy, przy uwzględnieniu przywołanych orzeczeń TSUE, należy stwierdzić, że w przypadku usług wymienionych w punktach 1-2 wniosku wchodzących w skład” zadań powyższych „o ile faktycznie mieszczą się one w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0, jako że nie zostały wymienione w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do ustawy jako korzystające z obniżonej stawki podatku VAT, zastosowanie znajdzie stawka podatku 23%” Podobnie

w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie ozn. IPPP2/443-856/13-5/AO, w której stwierdzono: „Mając na uwadze opis przedstawiony we wniosku oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że będące przedmiotem zapytania usługi, świadczone przez Wnioskodawcę, nie stanowią żadnych z usług wymienionych w ww. przepisach dotyczących preferencyjnej stawki podatku VAT. Zatem świadczone przez Wnioskodawcę usługi polegające na konserwacji urządzeń melioracji wodnych podstawowych wykonywana na ciekach wodnych: rzekach, kanałach, rowach w zakresie kosztorysowym usług: ręczne usuwanie namułu, odmulanie dna cieku, wydobycie kożucha roślin pływających, wydobycie

z dna cieku roślin korzeniących się w dnie cieku wodnego, ręczna rozbiórka przełamowań z gałęzi, namułu, kamieni, worków z piaskiem na ciekach wodnych, oczyszczanie koryta rzeki z pozostałości po usuniętym przełamowaniu (drobne gałęzie, korzenie i kora), mechaniczne plantowanie urobku z odmulanych cieków wodnych, pocięcie piłą mechaniczną konarów powalonych w koryto rzeki, mechaniczne karczowanie powalonych drzew z cięciem drewna piłą mechaniczną na odcinku rzeki, ręczne oczyszczanie koryta rzeki z przełamowań, zatorów i zanieczyszczeń, hakowanie zarośniętej powierzchni lustra wody, wykonanie opasek z kiszek faszynowych w stopie skarpy (dot. umocnienia brzegu skarpy rzeki) mieszczące się w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0 opodatkowane są podstawową stawką podatku VAT, tj. 23% VAT”. Należy zauważyć, iż opisany zakres zadań zbieżny jest

z zakresem objętym przedmiotowym zamówieniem.

Wykonawca w złożonych wyjaśnieniach odnosił się w głównej mierze do prób skatalogowania usług stanowiących przedmiot zamówienia jako świadczeń związanych

z utrzymaniem terenów zieleni, czemu - zdaniem Zamawiającego - nie sprostął. Konieczność klasyfikacji przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej, przy uwzględnieniu szerokiego spektrum działań nie związanych jedynie z terenami zielonymi, lecz usługą mającą również na celu zapewnienie prawidłowej ochrony przeciwpowodziowej, połączoną z monitoringiem, nadzorem czy robotami polegającymi na czyszczeniu urządzeń wodnych, nakazuje uznać jako podlegającą zaklasyfikowaniu pod klasę PKWiU wskazaną przez Zamawiającego.

W świetle powyższego w ofercie złożonej przez Wykonawcę zastosowana 8% stawka VAT jest niewłaściwa dla przedmiotowego zadania. W rozumieniu przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp błędem w obliczeniu ceny jest błąd co do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, a nie nieprawidłowe wykonanie czynności arytmetycznych składających się na obliczenie ceny.

Błąd w obliczeniu ceny zachodzi, jeśli cena oferty została obliczona w sposób niezgodny ze sposobem jej obliczenia podanym w dokumentacji przetargowej lub w cenie oferty uwzględniono niewłaściwą stawkę podatku VAT. Oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny

i w związku z powyższym podlega odrzuceniu.

Treść przepisów dotyczących zarzutów:

- art. 226 ust 1 pkt 10 Pzp – Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Izba zważyła co następuje.

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy oraz stanowiska stron i uczestnika postępowania odwoławczego Izba uznała, że odwołanie nie zasługiwało na uwzględnienie.

Rozpoznając przedmiotową sprawę Izba w znacznej mierze przyjęła argumentację zamawiającego, uznając ją za prawidłową i zasadną.

Jak słusznie zauważył zamawiający spór pomiędzy stronami sprowadzał się do oceny prawidłowości zastosowanej przez odwołującego stawki podatku od towarów i usług (VAT)

w prowadzonym przez zamawiającego postępowaniu. Zgodnie z argumentacją odwołującego, przyjęta przez niego stawka w wysokości 8% była prawidłowa, a z kolei zastosowane w innych ofertach złożonych w postępowaniu stawki wynoszące 23% były błędne. W następstwie powyższego zamawiający – zdaniem odwołującego – naruszył przepis art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w ten sposób, że odrzucił jego ofertę (choć nie istniały do tego przesłanki, tzn. oferta nie zawierała błędów w obliczeniu ceny), jak również nie odrzucił ofert innych wykonawców (choć istniały do tego przesłanki, tzn. stawka podatku VAT zastosowana przez tych wykonawców była nieprawidłowa). Postępowanie obejmowało możliwość składania ofert na poszczególne części, niemniej jednak identyczna argumentacja dotyczyła wszystkich części, w których odwołujący brał udział.

W przedmiotowym postępowaniu zamawiający nie zdecydował się na określenie stawki podatku VAT, która powinna być uwzględniona przez wykonawców w ofertach. Tym samym ciężar prawidłowego określenia stawki podatku spoczywał na wykonawcach decydujących się na udział w postępowaniu, ze wszystkimi konsekwencjami przyjęcia takich stawek w nieprawidłowej wysokości. Z kolei działanie zamawiającego w takiej sytuacji sprowadzało się do weryfikacji przyjętych stawek przez wykonawców, z ustaleniem tej która jest właściwa. W orzecznictwie sądów powszechnych oraz Izby

funkcjonuje jednolite stanowisko, traktujące

w takiej sytuacji wadliwe określenie stawki podatku w postępowaniu jako błąd w obliczeniu ceny, i skutkujące odrzuceniem oferty.

Odwolujący w przypadku swojej oferty przyjął, dla celów obliczenia zaproponowanej ceny oferty, stawkę podatku VAT w wysokości 8%, a zatem stawkę preferencyjną. Jak wynika

z treści art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 556), zwanej dalej: „ustawą o VAT”, zamiarem ustawodawcy było opodatkowanie wszystkich towarów i usług stawką podstawową (obecnie 23%), a tylko na zasadzie wyjątku szereg czynności został objęty stawkami niższymi (w tym 8%). To zaś implikuje nakaz przyjęcia ścisłej interpretacji warunków pozwalających na objęcie czynności stawkami preferencyjnymi, zgodnie z zasadą, iż wyjątki należy oceniać w sposób ścisły. Tym samym, chcąc zastosować stawkę w wysokości preferencyjnej podatnicy powinni w sposób prawidłowy i adekwatny uzasadnić okoliczności stanowiące podstawę jej przyjęcia, bez odwoływania się do podobnych (lecz nie tożsamy) przypadków, albowiem różnice

w ocenie danej sytuacji mają decydujące znaczenie w prawidłowości ustalenia tejże stawki. Prawidłowe wykazanie podstaw odnośnie możliwości zastosowania obniżenia stawki jest nie tyle prawem wykonawcy, lecz obowiązkiem. Z kolei wykonawca, który nie jest w stanie

w sposób wystarczająco jednoznaczny wykazać, iż w konkretnym przypadku zastosowanie powinna znaleźć stawka preferencyjna winien liczyć się z tym, że jego oferta zostanie odrzucona.

Argumentem za przyjęciem stawki podatku VAT 8% była według odwołującego okoliczność wskazująca to, że usługi wchodzące w skład przedmiotu zamówienia w postępowaniu należy zakwalifikować według kodu PKWiU 81.30.12.0, tj. usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni. Dodatkowo sporządzona opinia podatkowa z 10 lutego 2023 r. miała potwierdzać fakt objęcia przedmiotu zamówienia wskazanym wyżej kodem PKWiU. Odwołujący podniósł również, że przedmiot zamówienia obejmuje usługę kompleksową

w obszarze melioracji wodnych, co – biorąc pod uwagę treść wspomnianego kodu PKWiU – również odpowiada zakwalifikowaniu tej usługi w ramach zagospodarowania terenów zieleni. Odwołujący przy tym skupił się również na samej nazwie zadania, odnosząc się do słów

o bieżącym utrzymaniu rowów czy zbiorników użytych przez zamawiającego, co w jego opinii nie pozwalało na zakwalifikowanie takich działań jako robót.

Koniecznym w tym miejscu okazało się zwrócenie uwagi na to, że o charakterze (klasyfikacji) danego zadania jako usług, dostaw czy robót budowlanych decyduje nie nazwa wskazana przez zamawiającego, lecz postanowienia opisu przedmiotu zamówienia w tym opis czynności, które składają się na przedmiot zamówienia. Tym samym użyte przez zamawiającego sformułowanie odwołujące się do bieżącego utrzymania rowów czy zbiorników samo w sobie jeszcze nie mogło decydować o prawidłowej klasyfikacji przedmiotu zamówienia do kategorii usług bądź robót budowlanych dla celów podatkowych.

Pomiędzy stronami nie było sporu co do tego, że przedmiot zamówienia obejmował tzw. usługę kompleksową, wypracowaną na gruncie orzecznictwa w zakresie podatku VAT.

W przepisach prawa co prawda nie istnieje legalna definicja usługi kompleksowej czy usługi odrębnej, co oznacza, że każdorazowo przy ocenie odrębności czy kompleksowości usług konieczne jest dokonanie analizy każdego przypadku z osobna. Świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Mając na uwadze powyższy dualizm (świadczenie odrębne albo kompleksowe) należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie kompleksowe. Jeżeli usługa składa się z wielu świadczeń i można je w taki sposób rozdzielić, że nie zmieni to ani charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy świadczenia – powinny być one klasyfikowane jako świadczenia odrębne i opodatkowane niezależnie. Natomiast gdy usługa składa się z kombinacji szeregu czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, to nawet jeżeli składa się na to szereg różnego rodzaju świadczeń mamy do czynienia z usługą kompleksową. Sytuacja ta występuje

w szczególności, gdy zamawiający nie jest zainteresowany nabyciem danej usługi (świadczenia głównego) zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) stanowią jedynie

o lepszej jakości świadczenia zasadniczego (pomagają w jego realizacji, na lepsze jego wykorzystanie). Zamawiający zaś nie ma na celu gospodarczego nabycia usługi pomocniczej oddzielnie – nabywa je niejako „obok” świadczenia głównego, bowiem nie jest to jego główną potrzebą. Pod kątem podatkowym usługa dodatkowa scala się zatem ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania.

W świetle powyższego Izba nie miała wątpliwości, że usługi składające się na przedmiot zamówienia stanowią świadczenia kompleksowe. Jednocześnie zamawiający zaklasyfikował w kontekście zastosowania nomenklatury używanej przez Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług te czynności do kategorii 42.21.23.0 tj. Robót ogólnobudowlanych związanych

z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp – dla potrzeb ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT w ramach prowadzonego postępowania.

Zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia, do zadań wykonawców należeć będzie m.in:

- 1) zapewnienie drożności koryta rowów, tj. wykonanie niezbędnych prac, które umożliwią swobodny przepływ wód w rowach,
- 2) oczyszczanie na bieżąco rowów z osadów i namułu, które po osuszeniu należy wywieźć na wysypisko,
- 3) oczyszczanie na bieżąco dna rowów i zbiorników z roślinności i zanieczyszczeń drobnych oraz gabarytowych,
- 4) usuwanie na bieżąco wraz z wywozem (tj. z częstotliwością jeden raz na dobę przez siedem dni w tygodniu, łącznie z dniami świątecznymi i dniami ustawowo wolnymi od pracy) zanieczyszczeń drobnych oraz wielkogabarytowych z koryta rowu i dna zbiornika w tym, również kamieni (z dna i ze skarp),
- 5) oczyszczanie krat i przepustów na rowach i zbiornikach na bieżąco (tj. z częstotliwością jeden raz na dobę przez siedem dni w tygodniu, łącznie z dniami świątecznymi i dniami ustawowo wolnymi od pracy),
- 6) wywóz zebranych zanieczyszczeń na wysypisko (urobek po wykaszaniu, namuły, kamienie, skratki, nieczystości zebrane z koryta, dna i skarp rowów i zbiorników) bezpośrednio po zakończeniu prac, nie później jednak niż w następnym dniu roboczym po zakończeniu prac na danym odcinku (wymagane jest udokumentowanie przyjęcia na wysypisko),
- 7) oczyszczanie płyt betonowych ze ścięciem nawisów wraz z wycinką samosiejek oraz krzewów nie wymagających

zgody na wycinkę zgodnie z ustawą o ochronie przyrody z dnia 16 kwietnia 2004 r. (tj. Dz. U. 2022 poz. 916 z późn.zm.), rosnących na skarpach rowów i zbiorników,

8) czyszczenie zarurowanych odcinków rowów tj. przepustów pod drogami publicznymi i polnymi nie mniej niż jeden raz w roku do października (w ramach czasu obowiązywania umowy),

9) w przypadku rowów posiadających wylot do rzeki Kłodnicy lub innego potoku należy dokonać oczyszczenia wylotu wraz z jego odmuleniem i wykoszeniem skarp rzeki lub potoku na odcinku 5 m po obu stronach wylotu,

10) prowadzenie monitoringu rowów i zbiorników oraz prowadzenia książki monitorowania dla poszczególnych rowów. Książka monitorowania wraz z dokumentacją fotograficzną (przed i po wykonanych pracach) przedstawioną w wersji elektronicznej edytowalnej, zgodnie z harmonogramem, będą stanowiły podstawę raportowania,

11) w czasie zwiększonych opadów atmosferycznych (tj. opadów nawałnych lub w przypadku opadów długotrwałych trwających dłużej niż trzy godziny) oraz gwałtownych roztopów, należy pełnić stały nadzór nad rowami, kratami i przepustami, zbiornikami aż do chwili zakończenia opadów atmosferycznych lub roztopów,

12) podejmowanie interwencji na każde wezwanie Centrum Ratownictwa Gliwice (dalej: CRG) lub Zamawiającego w terminie nie dłuższym niż 0,5 godz. od zgłoszenia,

13) dokonywanie wszelkich uzgodnień z właścicielami działek na których usytuowane są rowy i zbiorniki oraz uzyskanie od nich na piśmie zgody wejścia w teren. Teren na którym zakończono prace należy doprowadzić do stanu sprzed rozpoczęcia prac,

14) w przypadku nie podjęcia działań, o których mowa w 11 oraz 12, wykonawca poniesie odpowiedzialność za wszelkie szkody w mieniu i życiu człowieka spowodowane przedmiotową awarią.

Ponadto zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia usługi prowadzone przez wykonawców mają dotyczyć m. in.: przepustów, krat, wylotów, zbiorników retencyjnych posiadających skarpy skośne pokryte płytą ażurową oraz dna pokryte płytami ażurowymi lub płytami pełnymi. Wymienionych powyżej obiektów w żaden sposób nie można uznać za tereny zieleni. W związku z tym czynności z nimi związanymi, w kontekście opisu przedmiotu zamówienia, nie można kwalifikować jako zagospodarowania pozostałych terenów zieleni.

Z kolei czynności *stricto* związane z utrzymaniem zieleni (jej zagospodarowaniem) mieszczą się w działaniach związanych z usuwaniem drzew, wykaszaniem skarp rowów czy zbiorników czy wygrabienia urobku po wykoszeniu, które to czynności stanowią pewną część zadań objętych przedmiotem zamówienia. Oceniane samodzielnie (osobno) poszczególne czynności, te związane z pracami dotyczącymi zieleni, zgodnie z art. 41 ust. 2 z związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT oraz z poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, mieszczące się w PKWiU 81.30.10.0., korzystają z obniżonej stawki podatku VAT

w wysokości 8%. Natomiast pozostałe czynności nie zostały wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT i wobec tego – rozpatrywane odrębnie – powinny zostać opodatkowane podstawową, 23% stawką VAT (nie wpisują się bowiem w przedmiotowe zwolnienie wskazane w załączniku na 3). Przy czym dobitnie należało po raz kolejny zaznaczyć, iż możliwość zastosowania stawki VAT wynoszącej 8% stawowi wyjątek od reguły opodatkowania towarów i usług stawką podstawową co oznacza, że przy analizie należy zastosować ścisłą interpretację czynności podlegającą pod usługi zagospodarowania terenów zieleni.

Izba przyznała rację zamawiającemu, który wskazywał, że przedstawiając ilościowo usługi składające się na zakres zamówienia (co ma znaczenie dla określenia świadczenia głównego przy świadczeniu kompleksowym – i w konsekwencji właściwej stawki podatku VAT) dostrzec można było, że:

a) liczba określonych czynności tworzących świadczenie kompleksowe (jak wskazano powyżej, w przedmiotowej sprawie występuje 14 czynności indywidualnie opodatkowanych VAT stawką 23% i zaledwie 3 czynności indywidualnie opodatkowane VAT stawką 8%),

b) częstotliwość wykonywania określonych czynności tworzących świadczenie kompleksowe, c) wzajemna relacja świadczeń, z punktu widzenia celów jakim służą (świadczenia pomocnicze vs główne),

- sugeruje, iż świadczeniem głównym w tym przypadku nie sposób uczynić zagospodarowania terenów zieleni (jak chce tego odwołujący), lecz usługę polegającą na spełnieniu wymagań wynikających z ustawy Prawo wodne i zabezpieczeniu przeciwpowodziowym.

Podkreślić trzeba, że gdy chodzi o kompleksowość zlecanej usługi, sam odwołujący podał cel w ramach którego to zadanie zostało zlecone – jest nim realizacja zadań wynikających z ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne oraz obowiązków związanych z ochroną i gospodarką przeciwpowodziową. Tym samym Izba doszła do przekonania, że zamiarem zamawiającego w odniesieniu do tego postępowania nie było utrzymanie terenów zieleni, ale przede wszystkim podjęcie działań zmierzających do zapewnienia bezpieczeństwa przeciwpowodziowego (ochrony przeciwpowodziowej). W ramach tej usługi do obowiązków wykonawcy należy m.in. wykonanie usługi transportowej, monitorowania stanu poszczególnych części wód (czyli prowadzenie obserwacji, pomiaru określonego zjawiska celem pozyskania informacji w zadanym czasie), usługa dyspozytora (pełnienie dyżuru całodobowego), oczyszczanie płyt betonowych, czy czyszczenie zarurowanych odcinków (przepustów). W związku z tym objęte postępowaniem świadczenie usługi koszenia terenów zielonych czy wycinki drzew nie stanowi zakresowo dominującego fragmentu zamówienia. Koncentrując się na przyporządkowaniu niektórych tylko elementów składających się na przedmiot świadczenia (i charakteryzujących usługę kompleksową) odwołujący podniósł, że przypisanie tychże do klasyfikacji wyrobów i usług pod pozycją PKWiU 81.30.12.0 oznaczającą usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych pozwala na objęcie całego przedmiotu zamówienia stawką preferencyjną. Aby tak mogło się stać należałoby uznać, że czynności te stanowią główny przedmiot zamówienia, mają charakter przeważający względem pozostałych czynności, w efekcie dominując nad całością obowiązków nałożonych na wykonawcę. W ocenie składu orzekającego zamawiający zasadnie argumentował, że trudno uznać dominujący charakter tego rodzaju usług nad pozostałymi czynnościami. Izba wyciągnęła wprost przeciwny wniosek – to właśnie te pozostałe czynności, niemieszczące się w zakresie kodu 81.30.12.0, świadczą o głównym celu tego zadania.

Odnosząc się z kolei do objaśnień kodu PKWiU 81.30.12.0, na który powołał się odwołujący, faktycznie dostrzec można, że grupowanie to obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie zieleni wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosi, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),
- pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze

i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.

Mając na uwadze listę czynności, które składają się na zamówienie, trudno było uznać, że świadczeniem głównym zamówienia jest:

- pielęgnacja i utrzymanie zieleni przy ciekach i zbiornikach wodnych (skład orzekający doszedł do przekonania, że

zamawiający nie chce utrzymywać i pielęgnować zieleni, lecz ją usunąć, aby można było prowadzić działania oczyszczające; nie mówiąc już o jakichkolwiek nasadzeniach). Kompleksowo traktowane czynności w zakresie postępowania nie mają

w zamiarze hodowli czy uprawiania zieleni, lecz raczej jej usunięcie wskutek właśnie usług obejmujących oczyszczanie tych terenów. Po prostu zakres działań podejmowanych względem terenu objętego przedmiotem zamówienia jest znacznie szerszy, aby można było utożsamiać go wyłącznie z pielęgnacją czy utrzymaniem zieleni;

– melioracja gruntów. W opinii przedstawionej przez odwołującego pojęcie melioracji wodnej obejmuje również działania *polepszające zdolność produkcyjną gleby, gruntów. Stwarzają możliwości intensyfikacji i stabilizacji, zwiększenie walorów użytkowych gruntów i gleby*. Zgodnie z brzmieniem z art. 195 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 877) *Melioracje wodne polegają na regulacji stosunków wodnych w celu polepszenia zdolności produkcyjnej gleby i ułatwienia jej uprawy*. W okolicznościach przedmiotowej sprawy nie można było uznać, że czynności objęte przedmiotem zamówienia mają polegać na poprawie gleby czy ułatwieniu jej uprawy. Skład orzekający przyznał rację stanowisku zamawiającego, który wyjaśnił, że dokonywanie czynności, które odnoszą się do ochrony przeciwpowodziowej nie mogą automatycznie stanowić melioracji wodnych, bowiem należy mieć na uwadze cel takich działań, czyli tworzenie warunków służących poprawie żyzności gleb.

Tym samym Izba uznała, że przedmiotowe zamówienie nie mogło zostać sklasyfikowane w pozycji PKWiU 81.30.12.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”. To z kolei przesądzało, że zastosowana przez odwołującego stawka podatku VAT wynosząca 8% była nieprawidłowa. Brak bowiem możliwości zaklasyfikowania przedmiotu zamówienia pod stawkę preferencyjną oznacza, że za prawidłową powinna zostać uznana stawka podstawowa (czynność niepodpadająca pod stawkę preferencyjną polega opodatkowaniu stawką podstawową) – a zatem taka którą uznał zarówno zamawiający, jak i pozostali wykonawcy uczestniczący w postępowaniu.

Odwolujący wskazał również, że przywołane przez zamawiającego w uzasadnieniu odrzucenia oferty stanowiska na obronę stawki 23% VAT nie są aktualne. Należało przypomnieć, że zamawiający powołał się na dwa stanowiska tj. stanowisko Izby Skarbowej w Bydgoszczy dnia 12 lipca 2016 r. znak ITPP3/4512-348/16/PB oraz na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie ozn. IPPP2/443-856/13-5/AO sporządzoną w dniu 14 listopada 2013 r.

Izba uznała, że w przypadku pierwszego z wymienionych powyżej stanowisk rację należy przyznać odwołującemu tj. odwołujący wykazał niezasadność tego stanowiska w stanie faktycznym przedmiotowej sprawy. W tym zakresie Izba w pełni przyjęła argumentację odwołującego, która wskazywała, że przywołana przez zamawiającego sprawa stanowiła interpretację indywidualną, w zakresie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług,

a wnioskodawcą w tej sprawie była gmina. Prawo do odliczenia podatku VAT jest innym problemem podatkowym niż zastosowanie prawidłowej stawki. Ponadto sprawa dotyczyła drogi i inwestycji. Inwestycja miała być realizowana w pasie drogowym drogi gminnej. Faktury dokumentujące poniesione wydatki w związku z realizowaną inwestycją będą miały być wystawiane na Gminę. Stanowisko zaprezentowane w piśmie z dnia 12 lipca 2016 r., znak: ITPP3/4512-348/16/PB okazało się nieprzydatne w tej sprawie, ponieważ dotyczyło całkiem innego problemu.

Jednakże Izba uznała, że przydatne oraz adekwatne w okolicznościach przedmiotowej sprawy okazało się stanowisko zawarte w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 listopada 2013 r. znak IPPP2/443-856/13-2/AO. Odwołujący argumentował, że powyższa interpretacja nie mogła być wzięta pod uwagę wyłącznie z tego powodu, że została ona wydana w oparciu o nieaktualny stan prawny. Stanowisko odwołującego sprowadzało się do tego, że użyte w tej interpretacji kody PKWiU pochodziły z roku 2008, a nie stosowanych obecnie z 2015. Skład orzekający uznał argumentację odwołującego, odnoszącą się do ww. interpretacji, za chybioną. Izba w tej kwestii przyjęła stanowisko zamawiającego, który wykazał adekwatność wyrażonego w interpretacji stanowiska mimo zmiany przepisów prawa. Zdaniem składu orzekającego zamawiający trefnie argumentował, że konieczne było zauważenie, iż dokument stanowiący załącznik nr 5 Prezesa GUS z dnia 4 listopada 2015 r. pn. „KLUCZE POWIĄZAŃ PKWiU 2008—PKWiU 2015 i PKWiU 2015—PKWiU 2008” pozwalał stwierdzić, iż w zakresie symbolu przywołanego w tym piśmie GUS PKWiU 81.30.10.0 (usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni) w klasyfikacji z 2015 r. została podzielona na: „usługi związane z zagospodarowaniem ogrodów przydomowych” oraz „usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”. Powiązania wskazują jedynie, że produkty zaliczane do danego ugrupowania PKWiU 2008 (odpowiednio PKWiU 2015) mogą być zaliczane do grupowań PKWiU 2015 (odpowiednio PKWiU 2008). Wyraźnie widać również, że zmiana klasyfikacji symbolu 81.30.10.0 nie miała znaczącego charakteru, wręcz przeciwnie – uznać można to było za zabieg kosmetyczny. Jeżeli bowiem kod PKWiU 81.30.10 z 2008 r. obejmował czynności:

1) usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

a) parków i ogrodów:

– przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
– przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),

– na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),

– przy budynkach przemysłowych i handlowych,

b) zieleni:

– budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),

– autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,

– terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu

i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpiei słonecznych, pola golfowe),

– wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),

2) zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepieniem lub dla ułatwienia widoczności,

3) sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew,

4) pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze

i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,

5) usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

z zagospodarowaniem terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.),

to PKWiU 81.30.12.0 z 2015 r. zgodnie z opisem obejmują analogiczne zadania:

1) Usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

a) parków i ogrodów:

- przy domach wielomieszkaniowych
- przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),

- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),

- zieleni autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,

- przy budynkach przemysłowych i handlowych,

b) zieleni:

- budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),

- terenów sportowych (boiska do piłki nożnej, pola golfowe, itp.), terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpeli słonecznych),

- wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),

2) zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepieniem lub dla ułatwienia widoczności,

3) pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze

i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,

4) usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

Zamawiający słusznie zauważył, że w badanym zakresie objaśnienia kodów były dokładnie takie same, zatem stwierdzenie, że nieaktualność stanu prawnego w zakresie nomenklatury odnoszącej się do kodów PKWiU nie pozwalał na uznanie interpretacji jako prawidłowej w przedmiotowej sprawie, było chybione.

Jak wyjaśnił zamawiający przedmiotem powyżej wskazanej interpretacji były czynności obejmujące:

1) ręczne usuwanie namułu,

2) odmulanie dna cieku,

3) wydobycie kożucha roślin pływających,

4) wydobycie z dna cieku roślin korzeniących się w dnie cieku wodnego,

5) ręczna rozbiórka przetamowań z gałęzi, namułu, kamieni, worków z piaskiem na ciekach wodnych,

6) oczyszczanie koryta rzeki z pozostałości po usuniętym przetamowaniu (drobne gałęzie, korzenie i kora),

7) mechaniczne plantowanie urobku z odmulanych cieków wodnych,

8) pocięcie pił mechaniczną konarów powalonych w koryto rzeki,

9) mechaniczne karczowanie powalonych drzew z cięciem drewna pił mechaniczną na odcinku rzeki,

10) ręczne oczyszczanie koryta rzeki z przetamowań, zatorów i zanieczyszczeń,

11) hakowanie zarośniętej powierzchni lustra wody,

12) wykonanie opasek z kieszek faszynowych w stopie skarpy (dot. umocnienia brzegu skarpy rzeki),

- a zatem takie, które praktycznie wpisują się w obowiązki wskazane w przedmiotowym postępowaniu. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Izby: *Z przedstawionej treści wniosku wynika, że Wnioskodawca świadczy usługi w szczególności m.in. w zakresie utrzymania*

i eksploatacji cieków wodnych i urządzeń melioracji wodnych podstawowych. Wszystkie czynności opisane w pytaniu 2 obejmują miejsce wykonywania usług na ciekach wodnych tj.: w lustrze rzeki, koryta rzeki lub dna rzeki, na kanale, na rowie i tym samym nie występują na „terenach zielonych”, co w konsekwencji nie mieści się w zakresie usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych. Wszystkie czynności opisane w pytaniu 2 wniosku zakwalifikowane zostały przez Wnioskodawcę w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0. Mając na uwadze opis przedstawiony we wniosku oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że będące przedmiotem zapytania usługi, świadczone przez Wnioskodawcę, nie stanowią żadnych z usług wymienionych w ww. przepisach dotyczących preferencyjnej stawki podatku VAT. Zatem świadczone przez Wnioskodawcę usługi polegające na konserwacji urządzeń melioracji wodnych podstawowych wykonywana na ciekach wodnych: rzekach, kanałach, rowach w zakresie kosztorysowym usług: ręczne usuwanie namułu, odmulanie dna cieku, wydobycie kożucha roślin pływających, wydobycie z dna cieku roślin korzeniących się w dnie cieku wodnego, ręczna rozbiórka przetamowań z gałęzi, namułu, kamieni, worków

z piaskiem na ciekach wodnych, oczyszczanie koryta rzeki z pozostałości po usuniętym przetamowaniu (drobne gałęzie, korzenie i kora), mechaniczne plantowanie urobku

z odmulanych cieków wodnych, pocięcie pił mechaniczną konarów powalonych w koryto rzeki, mechaniczne karczowanie powalonych drzew z cięciem drewna pił mechaniczną na odcinku rzeki, ręczne oczyszczanie koryta rzeki z przetamowań, zatorów i zanieczyszczeń, hakowanie zarośniętej powierzchni lustra wody, wykonanie opasek z kieszek faszynowych

w stopie skarpy (dot. umocnienia brzegu skarpy rzeki) mieszczące się w grupowaniu PKWiU 42.21.23.0 opodatkowane są podstawową stawką podatku VAT, tj. 23% VAT.

Tym samym zestawiając powyższe wyjaśnienia z przedmiotem zamówienia opisanym przez zamawiającego Izba stwierdziła, że usługi składające się na ten przedmiot nie wpisują się żadną miarą w czynności związane z utrzymaniem zieleni.

Podkreślenia wymagało, że odwołujący zarzucił zamawiającemu nieprawidłowe przypisanie lub skategoryzowanie usług wchodzących w skład przedmiotu zamówienia do kodu PKWiU 42.21.23.0, odnosząc się w szczególności do pojęcia „robót budowlanych”, podczas gdy istotne w przedmiotowej sprawie było to, że czynności składające się na przedmiot zamówienia nie mogą zostać sklasyfikowane pod kod PKWiU 81.30.12.0, a co za tym idzie – nie mogą korzystać z preferencyjnej stawki podatku VAT wynoszącej 8%.

Niezasadna okazała się również argumentacja odwołującego odnosząca się do sklasyfikowania czynności wg nomenklatury przyjętej w PKWiU do robót ogólnobudowlanych w kontekście zakwalifikowania postępowania rodzajowo jako usługi. Kategoryzacja postępowania w sprawach zamówień publicznych opiera się o Wspólny Słownik Zamówień (CPV) który w tym konkretnym postępowaniu został przypisany do kodu: 90480000-5 - Usługi gospodarki ściekowej, co pozwoliło przeprowadzić postępowanie w ramach reżimu dotyczącego usług. Natomiast klasyfikacja PKWiU umożliwia kategoryzację wyrobów czy usług dla potrzeb m.in. wskazania stawki podatku VAT i nie jest tożsama z kodami przyjętymi

we Wspólnym Słowniku Zamówień. Spór w przedmiotowej sprawie dotyczył klasyfikacji właśnie pod kątem PKWiU w celu ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT.

Ponadto stanowiska odwołującego nie potwierdziły dowody, które zostały załączone do odwołania. Izba potraktowała te dokumenty jako opinie prywatne, przedstawiane przez odwołującego w celu poparcia swojej argumentacji oraz stanowiące jej część.

W konsekwencji konfrontując argumentację odwołującego w skład, której wchodziły również załączone do odwołania opinie z argumentacją zamawiającego, Izba przyznała rację zamawiającemu, ponieważ zamawiający wykazał, że odwołujący nie sprostął wymaganiom wykazania w sposób niezbity, iż właściwą stawką do opodatkowania czynności składających się na zamawianą usługę jest stawka preferencyjna. Dodatkowo Izba nie sugerowała się uzasadnieniem sporządzonym do wyroku z dnia 11 kwietnia 2023 r. sygn. akt KIO 845/23, ponieważ uznała, że zapadł on w innych okolicznościach faktycznych, niż miało to miejsce w przedmiotowej sprawie.

W związku z powyższym Izba uznała, że odwołanie podlegało oddaleniu i na podstawie art. 553 zdanie pierwsze Pzp orzekła jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku, na podstawie art. 557 i 575 Pzp oraz § 5 pkt 1 i 2 lit. b) w zw. z § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437), zaliczając na poczet niniejszego postępowania odwoławczego koszt wpisu od odwołania uiszczony przez odwołującego oraz zasądzając od odwołującego na rzecz zamawiającego koszty poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika, na podstawie złożonej na rozprawie faktury.

Przewodniczący:.....