

Sygn. akt: KIO 3423/24

WYROK

Warszawa, dnia 7 października 2024 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Agnieszka Trojanowska

Protokolant: Patryk Pazura

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 18 września 2024 roku przez wykonawcę Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu, ul. Unii Europejskiej 24 w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Miasto Oświęcim z siedzibą w Oświęcimiu, ul. Zaborska 2

Uczestnik po stronie zamawiającego

- wykonawca KRISBUD spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Trzebini, ul. Lipcowa 58

orzeka:

1. oddala odwołanie,
2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu, ul. Unii Europejskiej 24 i
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania kwotę 10 000 zł 00 gr (dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu, ul. Unii Europejskiej 24 tytułem uiszczanego wpisu oraz kwotę 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem wydatków pełnomocnika odwołującego.

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.

Przewodnicząca:

Sygn. akt KIO 3423/24

Uzasadnienie

W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w trybie podstawowym bez negocjacji „Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań” numer referencyjny: ZP.271.20.2024 ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych nr 2024/BZP 00380442/01 z dnia 24 czerwca 202.

W dniu 13 września 2024 r. zamawiający poinformował o wyniku postępowania.

W dniu 18 września 2024 r. Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu, ul. Unii Europejskiej 24 wniósł odwołanie.

Odwołanie zostało wniesione przez pełnomocnika działającego na podstawie pełnomocnictwa z dnia 24 lipca 2024 r. udzielonego przez dwóch członków zarządu. Do odwołania dołączono dowód jego przekazania zamawiającemu.

Odwołujący wskazał, że naruszenie przez zamawiającego ustawy polega na:

- wyborze oferty najkorzystniejszej i uznaniu za taką oferty wykonawcy KRISBUD Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. Lipcowa 58, 32-540 Trzebinia z naruszeniem art. 239 ust 1 ustawy,
- odrzuceniu oferty odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny oferty z naruszeniem art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy w zw. z art. 16 pkt 1 i 3 ustawy,
- zaniechaniu odrzucenia ofert wykonawców poprzedzających Odwołującego w rankingu tj. KRISBUD Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, (wykonawca którego oferta została uznana za najkorzystniejszą) oraz PRZEDSIĘBIORSTWO USŁUGOWO-HANDLOWO-TRANSPORTOWE WIKOS FRESH M. S., Wygiełzów, ul. Adama Mickiewicza 72, 32-551 Babice z naruszeniem art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy – pomimo, że zawierają błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu nieprawidłowej tj. jednolitej podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23% co przy uwzględnieniu danych zawartych w ofercie odwołującego i postanowień SWZ ma bezpośredni wpływ na zaniechanie wyboru oferty odwołującego jako najkorzystniejszej.

Wniósł o:

- merytoryczne rozpatrzenie oraz uwzględnienie odwołania,
- dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentacji postępowania

I nakazanie zamawiającemu:

1. unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej jako obarczonej wadą

mającą wpływ na wynik postępowania,

2. unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego,
3. odrzucenia ofert wykonawców KRISBUD Sp. z o.o. oraz PRZEDSIĘBIORSTWO

USŁUGOWO-HANDLOWO-TRANSPORTOWE WIKOS FRESH M. S. jako zawierających błędy w obliczeniu ceny,

4. powtórzenie czynności oceny ofert w Postępowaniu i w jej wyniku:

- ponowienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej z uwzględnieniem oferty odwołującego, co uwzględniając treść oferty odwołującego i żądanie odrzucenia ofert KRISBUD Sp. z o.o. oraz PRZEDSIĘBIORSTWO USŁUGOWO-HANDLOWO-TRANSPORTOWE WIKOS FRESH M. S. winno skutkować wyborem oferty odwołującego jako najkorzystniejszej w postępowaniu, prowadząc do uzyskania przez niego zamówienia oraz jego realizacji.

Oferta odwołującego zgodnie z rankingiem ofert zawartym w treści informacji z otwarcia ofert znajdowała się na trzeciej pozycji – w wyniku żądanego przywrócenia oferty odwołującego do postępowania oraz odrzucenia ofert poprzedzających w rankingu, oferta odwołującego będzie ofertą najkorzystniejszą.

Interes prawny odwołującego w uzyskaniu zamówienia w tym postępowaniu doznał więc uszczerbku, bowiem gdyby nie zaskarżone czynności i zaniechania zamawiającego, to odwołujący uzyskałby zamówienie, tym samym odwołujący może ponieść szkodę w postaci utraconych zysków z realizacji umowy zawartej z zamawiającym.

Postępowanie dotyczy Projektu pn. „Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań Przedmiotem zamówienia, do wykonania którego zobowiązany będzie wykonawca wybrany w niniejszym postępowaniu, jest wykonanie zgodnie z warunkami określonymi przez zamawiającego robót budowlanych wraz z dostawą niezbędnych materiałów i urządzeń oraz realizacją wszelkich czynności towarzyszących w ramach inwestycji, polegających m. in. na: a) demontażu (rozbiórce) elementów małej architektury i słupów oświetleniowych,

- b) remoncie ulic Parkowej i Przecznej, istniejących ciągów pieszych, pieszo-jezdnymi i

jezdnymi, c) budowie ciągów pieszo-rowerowo-rolkowych o nawierzchni asfaltowej z pętlą

spinającą, o długości 600 m oraz ciągów pieszych wyniesionych na wysokość około 40 cm nad poziom gruntu o poszyciu z drewna, d) wykonaniu parku mgieł, placu wodnego, placu zabaw, boiska do piłki plażowej,

wybiegu dla psów, parkingu, placu dla kamperów utwardzonego betonową kostką ażurową, e) dostawie i montażu toalet publicznych, zbiornika retencyjnego, montażu budek

łęgowych, elementów wyposażenia (deszczochrony, siłownia terenowa, urządzenia placu zabawa na górkach, ławki, stojaki na rowery, kosze na śmieci, ogrodzenie systemowe), f) przemalowaniu napowietrznej magistrali ciepłowniczej przecinającej park w centralnej

jego części,

- g) wycince drzew chorych i zagrażających bezpieczeństwu oraz przesadzenie

istniejących młodych drzew, kolidujących z planowaną inwestycją wraz z nowymi nasadzeniami drzew, krzewów i bylin wraz z ich pielęgnacją przez okres 3 lata od dnia wykonania zamówienia.

3) Szczegółowy opis i zakres przedmiotu zamówienia wraz z wymaganiami Zamawiającego, warunki realizacji zamówienia, odbioru i rozliczenia, warunki gwarancji i rękojmi określone zostały w dokumentach przedmiotowego zamówienia załączonych do SWZ:

- a) dokumentacji projektowej,
- b) przedmiarze robót,
- c) wzorze umowy w sprawie niniejszego zamówienia publicznego,

d) wzorze dokumentu gwarancyjnego.

Zakres rzeczowy zamówienia obejmuje w szczególności następujące usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni:

- wycinki drzew
- sadzenia nowych drzew
- nasadzenia krzewów
- sadzenia bylin, roślin cebulowych, pnączy i zakładania trawników •

humusowania skarp wraz z ich obsianiem.

Zgodnie z Wzorem umowy:

§2 Przedmiot Umowy

Szczegółowy opis i zakres przedmiotu Umowy, z zastrzeżeniem, o którym mowa w ust. 7, wraz z wymaganiami Zamawiającego oraz szczegółowe warunki realizacji Umowy określone zostały w aktualnych:

1) udostępnionych Wykonawcy:

a) projekcie budowlany: (...)

- część 8a - Projekt gospodarki istniejącymi drzewostanem;
- część 8b - Projekt nasadzeń roślinnych;

f) projekcie wykonawczym (...)

- część 8a - Projekt gospodarki istniejącymi drzewostanem;
- część 8b - Projekt nasadzeń roślinnych.

Zgodnie z SWZ elementem treści oferty były w szczególności Zestawienie planowanych kosztów (kosztorys ofertowy uproszczony) – powyższe miało bezpośredni związek z przyjętym zgodnie z Wzorem umowy sposobem rozliczenia prac w formule kosztorysowej (na podstawie obmiaru powykonawczego).

Zgodnie z SWZ w zakresie opisu sposobu obliczenia ceny oferty:

XVI. SPOSÓB OBLICZENIA CENY

1. Wykonawca winien podać cenę ofertową w PLN obliczoną na zasadach określonych w

SWZ, w oparciu o całość dokumentacji udostępnionej przez Zamawiającego w związku z prowadzonym postępowaniem za wykonanie całości przedmiotu zamówienia zgodnie z jego opisem zawartym w dokumentach zamówienia.

2. Cenę ofertową należy określić poprzez zestawienie planowanych kosztów w formie

kosztorysu ofertowego, sporządzonego na podstawie dokumentów przedmiotowego zamówienia na bazie przedmiaru robót.

Zgodnie z Wzorem umowy §10 Warunki rozliczenia:

1. Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu Umowy ustala się w formie wynagrodzenia

kosztorysowego.

2. Szacunkowe wynagrodzenie Wykonawcy przewidziane za wykonanie całości

przedmiotu Umowy wynosi _____ zł brutto (słownie: _____) /zgodnie

z ofertą Wykonawcy/.

3. Rozliczenie Umowy nastąpi na podstawie cen jednostkowych wskazanych przez

Wykonawcę w kosztorysie ofertowym, chyba że szczególny zapis Umowy stanowi inaczej

Nie ulega dla odwołującego wątpliwości, że prace związane z zagospodarowaniem zieleni: - zostały opisane w odrębnej części dokumentacji projektowej (projekt budowlany i wykonawczy), są objęte zakresem zamówienia, prace te będą przedmiotem odrębnego rozliczenia (odrębne fakturowanie powykonawcze na podstawie rzeczywiście wykonanych

robót).

Zakres rzeczowy prac objętych zagospodarowaniem zieleni stanowi zakres wyodrębniony rzeczowo i jego realizacja nie warunkuje realizacji pozostałych robót a sam zakres, którego dotyczy może być zrealizowany siłami podwykonawców - specjalistycznych firm zajmujących się zagospodarowaniem zieleni (w tej formule zwykle są wykonywane takie czynności).

Odnosnie kwestii udziału wartościowego prac związanych z zagospodarowaniem zieleni umieszczono poniżej zestawienie tabelaryczne obrazujące udział wartości pozycji, których dotyczą zarzuty odwołania.:

Lp. Opis Arco System Krisbud Inwestor

1 Przygotowanie terenu pod budowę

1.1 Przygotowanie terenu pod budowę - wycinki 89 672,58 zł 23 434,97 zł 55

239,97 zł

3 Gospodarowanie roślinnością

3.1 Sadzenie drzew 133 320,85 zł 190 761,15 zł 460 672,83 zł

3.2 Nasadzenia krzewów 98 179,16 zł 173 015,48 zł 414 125,78 zł

3.3 Byliny, rośliny cebulowe, pnącza, trawniki 1 309 294,75 zł 1 354 491,51 zł

1 136 402,17 zł

4 Roboty Konstrukcyjne

4.1.5 Humusowanie skarp z obsianiem przy grub.

Warstwy humusu 5 cm R = 0,955 M = 1,000 S =

1,000 18 076,10 zł 12 210,80 zł 8 760,22 zł

Zieleń netto 1 648 543,44 zł 1 753 913,91 zł

2 075 200,97 zł

14 918 969,21 zł

Oferta netto 20 489 862,00 zł 19 421 276,62 zł

% wartość zieleni w stosunku do całości zamówienia netto 8,05% 9,03%

13,91%

Powyższe zestawienia wskazują jednoznacznie dla odwołującego, że mamy do czynienia, wbrew twierdzeniu Zamawiającego zawartemu w uzasadnieniu czynności odrzucenia oferty, z istotnym elementem składowym zamówienia zarówno w odniesieniu do prac jakie mają być wykonane w obrębie zamówienia jak również pod względem wartości co wyklucza stanowczo argumentację o marginalnym udziale rzeczowym czy też wartościowym tych prac – jako uzasadnieniu do traktowania ich jako nierozłącznego elementu świadczenia kompleksowego, a w konsekwencji konieczności zastosowania do nich stawki podstawowej VAT 23%.

Podczas gdy dla zamawiającego istotnym argumentem za tezą o obowiązku zastosowania jednolitej podstawowej stawki podatku VAT ma być marginalna wartość prac – zgodnie z uzasadnieniem odrzucenia oferty odwołującego:

Powyższe związane jest w szczególności z faktem, że usługi związane z zielenią stanowią marginalną część przedmiotu zamówienia, nie zaś jego istotę, a ich realizacja będzie prowadzona głównie w celu umożliwienia wykonawstwa robót budowlanych przewidzianych zamówieniem lub w ścisłym związku z nimi, nie zaś w odłączeniu od tychże robót.

Na marginesie odwołujący wskazał, że już sam przedmiot zamówienia realizowany w parku miejskim ma bezpośredni związek z pracami z zakresu zagospodarowania zieleni co zamawiający także pomija.

SWZ w odniesieniu do stawek podatku VAT.

Zgodnie z SWZ zamawiający wymagał od wykonawców samodzielnego ustalenia

i identyfikacji stawki podatku VAT i nie narzucał żadnej ani w OPZ ani SWZ ani też wzorze umowy.

Dodatkowo we wzorze Umowy zamawiający wprost wskazuje:

§10

Warunki rozliczenia

4. Wynagrodzenie Wykonawcy wyliczane będzie jako suma iloczynów ilości robót faktycznie wykonanych oraz odebranych i odpowiadających takim robotom cen jednostkowych, z uwzględnieniem obowiązujących w Polsce podatków, łącznie z VAT, oraz ewentualnych innych opłat związanych z wykonywaniem przedmiotu Umowy

W świetle powyższego każdy wykonawca miał obowiązek dokonania samodzielnego ustalenia stawki podatku VAT dla przedmiotu zamówienia, przy czym odpowiedzialność za jego ustalenia spoczywała po stronie wykonawcy.

Powyższe potwierdza, że Zamawiający nie narzucił w SWZ stawki podatku VAT, a zatem do obowiązków wykonawców należało zastosowanie właściwej stawki podatku pod rygorem odrzucenia oferty w trybie art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy.

Zgodnie z art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera ona błędy w obliczeniu ceny lub kosztu – a nieprawidłowe podanie stawki podatku VAT należy zakwalifikować jako błąd w obliczeniu ceny oferty, co powoduje konieczność odrzucenia oferty na podstawie art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy.

Potwierdzeniem tezy, że nieprawidłowe określenie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny w przepisów ustawy znajduje się w uchwałach Sądu Najwyższego z 21 października 2011 r. (sygn. akt. III CZP 52/11 i III CZP 53/11), w których stwierdzono, że zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi nieusuwalny błąd w obliczeniu ceny oferty powodujący obowiązek jej odrzucenia. Jednolite w tym zakresie jest także orzecznictwo KIO (np. wyrok z dnia 9 maja 2019 r., KIO 728/19, wyrok z dnia 21 maja 2018 r., KIO 880/18). Podkreślił, że zastosowanie nieuprawnionej, wadliwej w stosunku do przedmiotu zamówienia i niewłaściwej (obojętnie czy preferencyjnej czy podstawowej) stawki podatku VAT, skutkuje błędem w obliczeniu ceny.

Powołał orzecznictwo Izby tak przykładowo:

KIO 79/2024 wyrok z dnia 1 lutego 2024 r.

KIO 838/23, wyrok z dnia 12 kwietnia 2023 r.

Odwołujący, zgodnie z informacją wskazaną w wierszu "VAT" kosztorysu ofertowego, skalkulował cenę ofertową brutto oferty z zastosowaniem mieszanej stawki VAT 8 i 23%. Dwaj pozostali wykonawcy poprzedzający odwołującego w rankingu dokonali wyceny przy zastosowaniu jednolitej tj. podstawowej stawki podatku VAT dla całego zakresu rzeczowego zamówienia.

Zamawiający, w dniu 30.08.br. skierował do odwołującego wezwanie w trybie art. 223 ust 1 wnosząc o:

- przedstawienie uzasadnienia dla takiej kalkulacji ceny ofertowej ze wskazaniem

przesłanek zastosowania stawki VAT 8 %.

- określenie, do jakiego zakresu przedmiotu zamówienia – do jakich pozycji kosztorysu

ofertowego - zastosowano stawkę VAT w wysokości 8%.

Odwołujący stawkę Vat w wysokości 8% zastosował do usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, w tym: wycinek drzew

sadzenia nowych drzew

- nasadzenia krzewów
- sadzenia bylin, roślin cebulowych, pnączy i zakładania trawników
- humusowania skarp wraz z ich obsianiem.

Jako załącznik nr 1 do wyjaśnień stawki VAT dołączono kosztorys ofertowy, w którym dodatkowo szczegółowo rozpisano stawkę VAT zastosowaną do poszczególnych pozycji kosztorysowych. W załączniku nr 1 zaprezentowano również ceny jednostkowe brutto oraz wartości brutto poszczególnych pozycji kosztorysowych dla wykazania spójności „wartości razem brutto” z ceną ofertową brutto złożoną wraz z ofertą (24 955 733,56 pln brutto).

Odwołujący zgodnie z żądaniem zamawiającego poza identyfikacją pozycji kosztorysu do których zastosował stawkę 8% VAT przedstawił uzasadnienie prawne i faktyczne przyczyn zastosowania dla wskazanych pozycji kosztorysowych tej

stawki preferencyjnej.

Uzasadniając podstawę zastosowania stawki preferencyjnej VAT wykonawca w szczególności wskazał na następujące okoliczności:

Wykonawca zastosował preferencyjną stawkę podatku VAT dla usług związanych z gospodarowaniem zielenią na podstawie art. 146a ust. 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „Ustawą o VAT”). W załączniku nr 3 do ustawy o VAT, zawierającym wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 52 wymieniono "Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni" zgodnie z grupą PKWiU 81.30. W ramach grupy PKWiU 81.30 znajduje się podgrupa: - 81.30.12.0 PKWiU - "Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni".

Zgodnie z wyjaśnieniami GUS PKWiU 2015, grupa PKWiU 81.30.12.0 "Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni" obejmuje: - usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

- 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,
- 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),

- zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepieniem lub dla ułatwienia widoczności,
- pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,
- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

W związku z powyższymi wyjaśnieniami GUS, zdaniem odwołującego, właściwą klasyfikacją PKWiU dla usługi zagospodarowania zieleni na terenie Oświęcimskiej Przestrzeni Spotkań (stanowiącej park miejski i teren rekreacyjny) jest klasyfikacja PKWiU 81.30.12.0.

Zdaniem odwołującego powyższe wskazuje jednoznacznie konieczność zastosowania w przedmiotowym postępowaniu preferencyjnej stawki VAT 8% dla zakresu usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, a co istotne zamawiający odrzucając ofertę odwołującego nie kwestionuje powyższych ustaleń.

Poza wskazanym uzasadnieniem faktycznym i prawnym, które jasno potwierdza, że uwzględniając przedmiot zamówienia, jego zakres rzeczowy oraz obowiązujące regulacje w zakresie podatku VAT dla objętego zamówieniem zakresu prac związanych z zagospodarowaniem zieleni jedyną właściwą stawką podatku jest stawka 8% VAT.

Odwołujący poza argumentacją, o której mowa powyżej dla potwierdzenia prawidłowości zastosowania stawki 8% VAT dla wskazanego zakresu czynności powołał zarówno aktualne orzecznictwo KIO jak również stanowiska organów skarbowych.

Powołał:

uchwałę KIO/KD 28/22

Analogicznie stanowiska organów podatkowych:

- interpretacja z dnia 22 maja 2022 r. 0112-KDSL2-2.440.50.2022.2.IP,
- pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 września 2019 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM)

Jak wynika z powyższych ustaleń oraz uzasadnienia zastosowanej stawki VAT w złożonych wyjaśnieniach prawidłową stawką VAT do wskazanego zakresu rzeczowego prac jest stawka preferencyjna 8%.

Zatem w przypadku wyceny oferty dla wskazanego zakresu prac przy zastosowaniu nieprawidłowej stawki 23% powyższe stanowi błąd w obliczeniu ceny oferty i obliguje do odrzucenia oferty w trybie art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy.

Odwolujący podkreślił, że zamawiający w przedmiotowym postępowaniu uznał a priori, że jedyną poprawną stawką podatku VAT jest stawka podstawowa 23% czego konsekwencją było zaniechanie wezwania przez Zamawiającego pozostałych wykonawców – w tym dwóch poprzedzających w rankingu ofert Odwołującego do udzielenia wyjaśnień w tym zakresie. Powyższe znajduje odzwierciedlenie w treści uzasadnienia odrzucenia oferty odwołującego. Co istotne zamawiający co wynika z lektury uzasadnienia odrzucenia oferty odwołującego w żaden sposób nie neguje prawidłowości zastosowania dla wskazanego zakresu rzeczowego stawki VAT 8%.

Zamawiający uznaje jedynie (nie kwestionując samej stawki 8% do zakresu związanego z utrzymaniem zieleni), że wobec świadczenia kompleksowego wykluczona jest dopuszczalność zastosowania stawki właściwej dla świadczeń których wprost dotyczy tj. stawki preferencyjnej.

Zasady opodatkowania świadczeń stosownie do ich zakresu rzeczowego. Świadczenie kompleksowe jako wyjątek od zasady odrębnego opodatkowania poszczególnych świadczeń. Zamawiający jak wynika z uzasadnienia odrzucenia oferty odwołującego stoi na stanowisku, że w sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym które nawet nie uprawnia a obliguje wykonawców do wyceny z zastosowaniem jednolitej stawki podatku VAT.

Cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozzerwalność jego poszczególnych elementów. Również w sytuacji, gdy świadczeniobiorca nie może otrzymać jednego elementu świadczenia bez innego, przemawia to za jednym świadczeniem złożonym. Jeżeli zatem świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej), niezależnie opodatkowane świadczenia.

W przedmiotowej sprawie co zostało wykazane w złożonych wyjaśnieniach takiej nierozzerwalnej więzi brak. Prace, dla których odwołujący zastosował stawkę 8% stanowią wyodrębnione tak na poziomie dokumentacji projektowej jak i zakresu rzeczowego czynności, które mogą i będą wykonywane odrębnie w stosunku do pozostałych czynności objętych przedmiotem przetargu. Dodatkowo należy mieć na względzie, że również poza samym wykonawstwem tych prac także rozliczenie ich nastąpi osobno wykonawczo.

Pojęcie błędu w obliczeniu ceny w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej, to w szczególności zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT.

- wyrok z dnia 9 listopada 2021 r., sygn. akt KIO 3404/21, wyrok z dnia 21 maja 2021 r., sygn. akt KIO 942/21, wyrok z dnia 26 listopada 2020 r., sygn. KIO 2933/20, wyrok dnia 6 grudnia 2021 r., sygn. KIO 3404/21).

Wykonawcy KRISBUD Sp. z o.o. oraz PRZEDSIĘBIORSTWO USŁUGOWO-HANDLOWOTRANSPORTOWE WIKOS FRESH M. S. w przedmiotowym postępowaniu zakwalifikowali usługę zagospodarowania zieleni wraz z usługą budowlaną, jako usługę

kompleksową, dlatego też zastosowali stawkę 23%, co wynika z błędnej analizy przedmiotu zamówienia określonego w postępowaniu.

W opinii odwołującego, usługi zagospodarowania zieleni, powinny być traktowane odrębnie od usługi budowlanej, ponieważ, co do zasady, każde świadczenie dla celów VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Z ekonomicznego punktu widzenia, usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli natomiast w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Z uwagi na powyższe, brak jest, zdaniem odwołującego, obiektywnych podstaw do uznania, że usługi zagospodarowania terenów zieleni oraz usługi budowlane realizowane w ramach jednego kontraktu objętego SWZ są tak ściśle ze sobą związane, że należałoby je uznać za usługę kompleksową.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TSUE, który podstawową zasadę odrębności i niezależności świadczeń wywodzi z art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Orzecznictwo TSUE wielokrotnie było przywoływane w interpretacjach indywidualnych KIS. Przykładowo w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r., nr C-349/96 uznano, iż: "Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla

klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej". Ponadto, zdaniem TSUE, jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałooby charakter sztuczny.

Trybunał potwierdził powyższe w wyroku z dnia 27 października 2005 r. *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, sygn. C-41/04 oraz w wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro vs. Financni reditelstvi v Usti nad Labem*.

Nie sposób podzielić argumentacji zamawiającego zawartej w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego o zastosowaniu stawki podstawowej z uwagi na uznanie, że występuje tzw. "usługa kompleksowa", która winna podlegać opodatkowaniu jednolitą stawką podatku VAT.

Fakt, że całość świadczenia wchodzącego w zakres przedmiotu zamówienia wykona jeden wykonawca na podstawie jednej umowy w sprawie zamówienia publicznego nie przesądza o kwalifikacji całości świadczenia wykonawcy jako tzw. "usługi kompleksowej".

W orzecznictwie podatkowym jakkolwiek podkreśla się, że nie należy sztucznie dzielić czynności złożonych, to również akcentuje się, w szczególności w ramach orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, iż przy ustalaniu kwalifikacji podatkowej świadczeń pomocniczych przyjmuje się zasadę, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne. Podstawową zasadą odrębności i niezależności świadczeń TSUE wywodzi z art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz.U.UE.L.2006.347.1 z dnia 2006.12.1.

W tym kontekście - zdaniem TSUE - tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność. Przykładowo w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie C425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl* TSUE stwierdził: "(...) gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. Kwestia ta ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: z 26 lutego 1999 r. w sprawie C-349/98 CPP oraz z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank*). W tym zakresie z jej art. 2 wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. ww. wyroki w sprawach CPP, pkt 29, oraz *Levob Verzekeringen i OV Bank*, pkt 20)". Podobnie TSUE orzekł w wyroku z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro vs. Financni reditelstvi v Usti nad Labem*.

Odwołujący wskazał, że orzecznictwo TSUE, które oparte jest na przepisach prawa Unii Europejskiej, daje podstawę do skonstruowania zasadniczej tezy, że każde świadczenie należy traktować odrębnie, podejście takie prezentowane również przez Krajową Administrację Skarbową.

Powołał interpretację indywidualną z dnia 19 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0112-KDSL2-1.440.250.2023.4.SS

Odwołujący podkreślił, że na odrębność usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni opisanych w OPZ wpływa fakt, że są one realizowane w pewien sposób "przy okazji" świadczenia usług budowlanych, w celu osiągnięcia efektu ekonomii skali. Sam charakter prac budowlanych, technologia ich wykonania oraz kryteria odbioru są zupełnie inne niż usług zagospodarowania terenów zieleni. Oznacza to, że realizacja prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni nie prowadzi do postulowanego w powołanych powyżej orzeczeniach TSUE, konieczności rozpoznania "lepszego celu wykorzystania usługi zasadniczej", aby uznać tą usługę za usługę złożoną. Prace te mogłyby obiektywnie zostać

wykonane przez podmiot trzeci, ponieważ nie są one w żaden sposób funkcjonalnie, technologicznie oraz technicznie związane w pracami budowlanymi realizowanymi przez wykonawcę w związku z zamówieniem.

Zagospodarowanie terenów zieleni stanowi samodzielne i niezależne świadczenie, które mogłoby zostać odrębnie zlecone i wykonane na podstawie odrębnej umowy. W skrajnym przypadku, usługi dotyczące zagospodarowania zieleni mogłyby nie zostać wykonane w ramach danego zamówienia. Tym samym, zdaniem odwołującego, należy uznać, iż w omawianej sprawie występują dwie równorzędne i niezależne od siebie (pod względem realizacji i odbioru) czynności, które dla celów opodatkowania VAT powinny być traktowane odrębnie: usługa budowlana oraz usługa zagospodarowania zieleni.

Stanowisko Odwołującego potwierdzają także przykładowo: interpretacja indywidualna z dnia 23 września 2019 r. 0115-KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM oraz interpretacja indywidualna z dnia 14 czerwca 2019 r. 0112-KDIL1-3.4012.183.2019.1.AK.

Na odrębność usługi zagospodarowania zieleni wskazuje również fakt, że w ramach tej usługi wykonawca zobowiązuje się do utrzymywania zieleni przez jeszcze 36 miesięcy po zakończeniu budowy (prace pielęgnacyjne). Przykładowo powołał interpretację z dnia 22 maja 2022 r. 0112-KDSL22.440.50.2022.2.IP.

Analogicznie interpretacja z dnia 3 listopada 2016 r., IPPP2/4512-632/16-3/BH.

Odwołujący wskazał, że na odrębność usługi zagospodarowania zieleni wskazują również wyroki wydawane przez Krajową Izbę Odwoławczą w podobnych stanach faktycznych. KIO w ramach rozstrzyganych sporów, co do zasady wskazuje, że dla usług budowlanych oraz usług zagospodarowania terenów zielonych powinny być stosowane dwie

odrębne stawki VAT. (Uchwała KIO z 20 października 2022 r., sygn. KIO/KD 28/22, wyrok KIO z 18 listopada 2020 r., sygn. KIO 2742/206, wyrok KIO z dnia 17 września 2020 r., sygn. akt KIO 2076/20, wyrok KIO z 2 grudnia 2019 r. sygn. KIO 2341/19).

W ocenie odwołującego, stanowisko prezentowane przez zamawiającego o kompleksowym świadczeniu jako wymagającym zastosowania jednolitej stawki 23% VAT jest błędne, gdyż prace w zakresie zieleni mają niezależny od pozostałych prac budowlanych charakter, a co za tym idzie, nie mogą być częścią świadczenia kompleksowego.

O niezależności i samodzielności prac w zakresie zieleni świadczy fakt, że:

- pozostają bez wpływu na zakres wykonywanych czynności zmierzających do osiągnięcia ostatecznego efektu w postaci wykonania robót - nie są niezbędne do wykonania robót, wykonane roboty i ich efekt będzie zdalny do użytku nawet bez wykonania prac w zakresie zieleni;
- nie mają charakteru pomocniczego do pozostałych robót - celem prac w zakresie

zieleni nie jest umożliwienie korzystania z robót, ale zagospodarowanie terenów w wyniku wykonanych robót.

Realizacja prac w zakresie zieleni jest więc celem samym w sobie:

- prace w zakresie zieleni mogą być wykonane przez inny podmiot, niż wykonawca usług budowlanych;
- ich wartość może zostać wyceniona oddzielnie od pozostałych prac, na co wskazuje kosztorys ofertowy, w którym wyodrębniono pozycję dotyczące zieleni.

W związku z powyższym, według odwołującego, nie można uznać, że dominującym składnikiem wykonywanych prac, z punktu widzenia zamawiającego, jest wykonanie robót, a prace w zakresie zieleni mają przyczynić się do osiągnięcia tego celu.

Zdaniem odwołującego, prace w zakresie zieleni stanowią niezależny etap prac w ramach większego przedsięwzięcia inwestycyjnego. Przy czym, w ramach tego przedsięwzięcia prace te zachowują swój niezależny charakter. W konsekwencji również dla celów podatku VAT powinny być one traktowane niezależnie od prac budowlanych.

Na prawidłowość stanowiska odwołującego wskazuje również orzecznictwo KIO: w tym m.in. wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z 25 sierpnia 2021 r. o sygn. 2041/21 KIO 2041/21, uchwałę Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 2022-10-20, KIO/KD 28/22.

Odnosząc się zaś do kwestii wymiaru stawki podatku VAT dla usług związanych z zagospodarowaniem zieleni, należy odwołać się do bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa krajowego oraz interpretacji podatkowych wydanych przez organy podatkowe. Stosownie do art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm., dalej - "Ustawa o VAT") podstawowa stawka podatku VAT w roku 2023, z zastrzeżeniem art. 41 ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 Ustawy o VAT wynosi 23%.

Ustawodawca przewidział jednakże szereg wyjątków od reguły kształtowania wymiaru obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w oparciu o stawkę podstawową. Wskazać można chociażby na relewantną w niniejszej sprawie regulację art. 146a ust. 2 Ustawy o VAT, zgodnie z którą stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 Ustawy o VAT oraz tytule załącznika nr 3 do Ustawy o VAT w roku 2023 wynosi 8%. Lektura załącznika nr 3 do Ustawy o VAT nie pozostawia żadnej wątpliwości, iż spośród towarów i usług objętych preferencyjną stawką podatku VAT w wysokości 8% znajdują się "Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni" przyporządkowane w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej - "PKWiU") do klasy 81.30.

W ocenie odwołującego, mając na uwadze zakres świadczeń opisanych w OPZ w niniejszym postępowaniu należało dokonać wyceny świadczenia z zastosowaniem preferencyjnej stawki podatku VAT w wymiarze 8%, a nie jak uczynili to wskazani wykonawcy - podstawowej stawki podatku VAT w wymiarze 23%. Stanowisko odwołującego znajduje potwierdzenie w treści interpretacji indywidualnych i wiążących informacjach stawkowych (WIS) wydawanych przez organy podatkowe.

Odnosząc się do kwestii wymiaru stawki podatku VAT dla świadczeń związanych z zagospodarowaniem zieleni, należy odwołać się w szczególności do bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa krajowego oraz interpretacji podatkowych wydanych przez organy podatkowe, które uwzględniają orzecznictwo, w tym również orzecznictwo TSUE, przy czym, jak wskazano w wyroku NSA z dnia 3 lutego 2017 r., sygn. akt: I FSK 567/15, cyt.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wiążącej informacji stawkowej (WIS) 0111KDSB11.440.29.2022.2.WK z dnia 7 kwietnia 2022 r. wprost wskazał, że usługi objęte kodem PKWiU 2015 - 81.30 winny być opodatkowane stawką podatku VAT w wysokości 8%. Tożsame konkluzje wynikają z interpretacji indywidualnej z dnia 18 grudnia 2018 r. 0112KDIL11.4012.763.2018.1.SJ Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej jak również z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 listopada 2016 r., IPPP2/4512-632/16-3/BH.

W świetle powyższego nie może budzić wątpliwości, że wykonawcy którzy zastosowali stawkę 23% do całego zakresu prac w tym zagospodarowania zieleni wadliwie zastosowali stawkę podstawową podatku VAT do wyceny świadczeń związanych z zagospodarowaniem zieleni. Konsekwencją niedochowania wymaganej staranności i złożenia oferty

zawierającej wycenę świadczenia z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT jest ziszczenie się przesłanki odrzucenia oferty opisanej w art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy. Przywołany przepis nakazuje bowiem zamawiającemu odrzucić ofertę zawierającą błąd w obliczeniu ceny.

Pojęcie "błędu w obliczeniu ceny" w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej interpretowane jest m.in. jako zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT. Pogląd taki KIO zaprezentowała chociażby w wyroku z dnia 9 listopada 2021 r., sygn. akt KIO 3404/21. Analogicznie KIO wypowiedziała się również w wyroku z dnia 21 maja 2021 r., sygn. akt: KIO 942/21 oraz tożsame stanowisko KIO zaprezentowano również w wyroku z dnia 26 listopada 2020 r., sygn. akt: KIO 2933/20. Jako błąd w obliczeniu ceny kwalifikowane jest także dokonanie wyceny świadczenia z zastosowaniem stawki podstawowej podatku VAT, w sytuacji, gdy winna znaleźć zastosowanie stawka preferencyjna. Prawdliwość takiej konstatacji KIO potwierdziła m.in. w wyroku z dnia 6 grudnia 2021 r., sygn. akt: KIO 3404/21. W świetle powyższego, zastosowanie przez KRISBUD Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, oraz PRZEDSIĘBIORSTWO USŁUGOWO-HANDLOWO-

TRANSPORTOWE WIKOS FRESH M. S. podstawowej stawki podatku VAT do wyceny świadczenia związanego z zagospodarowaniem zieleni, w sytuacji gdy właściwe było zastosowanie stawki preferencyjnej stanowi błąd w obliczeniu ceny, który winien był skutkować odrzuceniem tych ofert. Zaniechanie dokonania tej czynności przez zamawiającego i dokonanie wyboru oferty tego wykonawcy jako najkorzystniejszej w postępowaniu stanowi zaś rażące naruszenie ustawy.

W przedmiotowym postępowaniu świadczenie dotyczące zagospodarowania zieleni nie warunkuje w żadnym stopniu wykonania robót budowlanych. Świadczenia związane z zagospodarowaniem terenów zielonych nie mogą być zatem uznane za stanowiące immanentny element realizacji głównego zamierzenia inwestycyjnego, które planuje zrealizować zamawiający, gdyż mogłyby ono, bez żadnych ograniczeń, zostać wykonane odrębnie od robót budowlanych, w ramach odrębnego, później nawiązanego stosunku zobowiązaniowego. W świetle złożonych w postępowaniu przez odwołującego szczegółowych wyjaśnień dotyczących stawki podatku oraz powołanych interpretacji i orzecznictwa nie budzi wątpliwości fakt, że sporna część zamówienia (zagospodarowanie zieleni) powinna być wyodrębniona pod względem podatkowym, gdyż w tym zakresie zastosowanie ma odrębna stawka podatkowa w wysokości 8%.

Tym samym, świadczenie obejmujące przedmiot zamówienia w tej sprawie nie powinno być uznane za świadczenie kompleksowe, objęte jednolitą stawką podatku VAT w wysokości 23%. Prace w zakresie zieleni stanowią bowiem niezależny etap prac w ramach większego przedsięwzięcia inwestycyjnego, w ramach tej inwestycji prace te zachowują swój niezależny charakter. W konsekwencji, również dla celów podatku VAT prace te powinny być traktowane niezależnie od robót budowlanych.

W ocenie odwołującego, kluczowa jest w sprawie ocena, czy w aktualnym postępowaniu mając na uwadze charakter i zakres przedmiotu zamówienia, mamy do czynienia z usługą kompleksową, zważywszy, że istota świadczenia kompleksowego polega na tym, że kilka świadczeń pozostaje ze sobą w takim związku, który powoduje, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą one całość, jedną nierozzerwalną czynność.

Należy zatem dla oceny dopuszczalności zastosowania w sprawie teorii świadczeń powiązanych ustalić, czy:

- świadczenia związane z zagospodarowaniem terenów zielonych objęte przedmiotem zamówienia mogą być uznane za świadczenie stanowiące immanentny element realizacji inwestycji w takim stopniu, że tworzą jedną czynność z robotami budowlanymi:
- czy pomiędzy tymi usługami występuje związek o charakterze nierozzerwalnym (bez jednego świadczenia drugie nie jest możliwe do wykonania),
- czy świadczenie dotyczące zagospodarowania terenów zielonych jest niezbędne do wykonania głównego przedmiotu zamówienia.

W ocenie odwołującego w realiach sprawy odpowiedź na każde z powyższych pytań jest negatywna – w konsekwencji wykluczone jest traktowanie świadczenia jako kompleksowego a co za tym idzie zastosowanie stawki jednolitej 23%.

W sprawie występują równorzędne i niezależne od siebie (pod względem realizacji i odbioru) czynności, które mogą być wykonane oddzielnie i niezależnie od siebie, które także dla celów

opodatkowania VAT powinny być traktowane odrębnie: usługa budowlana oraz usługa zagospodarowania zieleni.

Popiera dodatkowo stanowisko odwołującego ustalony sposób rozliczenia prac – kosztorysowy.

W przedmiotowej sprawie kuriozalna jest sytuacja, w której zamawiający odrzuca ofertę wykonawcy, który stosuje prawidłową dla wskazanego zakresu rzeczowego stawkę podatku VAT (nie kwestionując bezpośrednio jej poprawności), a jednocześnie uznaje, że pozostali wykonawcy którzy wycenili ofertę przy zastosowaniu nieuprawnionej jednolitej stawki podatku złożyli oferty nie zawierające błędów w obliczeniu ceny, z uwagi na forsowaną przez zamawiającego na etapie rozstrzygnięcia postępowania teorię świadczenia kompleksowego. Odnosząc się do uzasadnienia odrzucenia oferty odwołującego przez zamawiającego – przedstawione uzasadnienie w żaden sposób nie kwestionuje powołanej przez odwołującego w wyjaśnieniach stawki podstawy prawnej z ustawy o VAT jak również kwalifikacji poszczególnych świadczeń w odniesieniu do grupowania PKWiU. W konsekwencji według odwołującego uznać należy, że sam fakt zastosowania stawki 8% dla tak ustalonego zakresu rzeczowego świadczeń wyspecyfikowanych w wyjaśnieniach nie jest przez zamawiającego kwestionowany.

Cała argumentacja i uzasadnienie odrzucenia oferty odwołującego z powodu błędu w obliczeniu ceny sprowadza się do twierdzenia, że przedmiot całego zamówienia wraz z pracami z zakresu zagospodarowania zieleni jest świadczeniem kompleksowym.

W ocenie odwołującego, co zostało wykazane w wyjaśnieniach i jest w całości podtrzymane w odwołaniu, przedmiotowe zamówienie nie jest świadczeniem kompleksowym co z jednej strony upoważnia i zobowiązuje wykonawcę do wyceny przy zastosowaniu stawek podatkowych właściwych do poszczególnych zakresów – prac w tym 8% VAT dla zagospodarowania zieleni, a z drugiej strony wyklucza możliwość wykorzystania teorii świadczeń kompleksowych uzasadniających zastosowanie dla całego zakresu zamówienia i poszczególnych świadczeń stawki jednolitej VAT. W konsekwencji to oferty poprzedzające w rankingu odwołującego zawierają błędy w obliczeniu ceny i to one winny być odrzucone na podstawie art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy.

Na marginesie odwołujący wskazał, że zamawiający powołuje się w uzasadnieniu na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lipca 2023 r. o sygn. 0114-KDIP42.4012.241.2023.1.WH.

Zamawiający uzasadniając konieczność zastosowania na potrzeby podatkowe teorii świadczeń kompleksowych wskazuje, że uzasadnieniem dla niej ma być okoliczność, że: Zamiarem zamawiającego wyrażonym w dokumentach zamówienia jest uzyskanie od wykonawcy świadczenia kompletnego, jednolitego i całościowego, którego głównym wynikiem

będzie park miejski rozumiany jako kompleks o charakterze zespołu obiektów budowlanych zlokalizowany w obrębie terenów zielonych już istniejących.

Tymczasem zakres świadczeń obejmuje w zakresie robót budowlanych:

- budowę placu zabaw, budowę parku wodnego, budowę parkingu, dróg, ścieżek,

chodników, a w zakresie zagospodarowania zieleni:

- wycinki, nasadzenia drzew, krzewów, bylin i traw ozdobnych oraz pielęgnacje.

Sam fakt, że prace te wystąpią na terenie parku miejskiego nie uzasadnia zastosowania z tego powodu jednolitej stawki podatku VAT skoro wyodrębnione świadczenia objęte zamówieniem są opodatkowane stawką odmienną niż pozostały zakres robót budowlanych.

19 września 2024 r. zamawiający poinformował o wniesieniu odwołania.

20 września 2024 r. do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego przystąpił wykonawca KRISBUD spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Trzebini, ul. Lipcowa 58 wskazując, że ma interes w rozstrzygnięciu na korzyść zamawiającego, bo jego oferta została uznana za najkorzystniejszą i ma realną szansę na uzyskanie zamówienia. Uwzględnienie odwołania pozbawiałoby go tej szansy. Zgłoszenie zostało wniesione przez prezesa zarządu, a do zgłoszenia dołączono dowody jego przekazania stronom.

Zamawiający w dniu 2 października 2024 r. złożył odpowiedź na odwołanie wnosząc o o oddalenie odwołania w całości.

Zamawiający podniósł, że przedmiotem objętego odwołaniem postępowania jest Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań, i taki też jest cel umowy, która realizowana ma być w przedmiocie tegoż zamówienia.

Wynika to wprost z zapisu § 1 wzoru umowy upublicznionego wraz z pozostałymi dokumentami zamówienia, gdzie określono, że „Celem Umowy jest wykonanie Projektu pn. „Budowa parku miejskiego na terenie Bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań”, dalej zwanego też „inwestycją”.

Postanowienia wspomnianego wzoru umowy, jak i pozostałych dokumentów zamówienia, w żaden sposób nie wyodrębniały przedmiotowo prac związanych z zielenią, czy też nie wskazywały, że zamówienia swym zakresem obejmuje świadczenia o charakterze robót budowlanych i – jako odrębnego – świadczenia o charakterze usług związanych z zielenią. Zamówienie nie zostało podzielone na części, czego dowodzi zapis rozdz. XXIII ust. 3 SWZ, gdzie stwierdza się jednoznacznie: „Zamawiający nie dokonał podziału zamówienia na części (...)”.

Co więcej, zapisy dokumentów zamówienia, w tym głównie projektu wykonawczego dot. nasadzeń roślinnych, wielopunktowo wskazują, że czynności związane z zielenią są integralną

częścią robót prowadzonych w ramach inwestycji, mają umożliwić wykonanie tych robót lub je uzupełniać.

I tak np. w upublicznionym wykonawcom Projekcie wykonawczym nasadzeń roślinnych (cz. 8b projektu) znajdujemy zapisy:

– w rodz. 5 „DRZEWA”: „Drzewa przesadzane to młode okazy, kolidujące z projektowaną przestrzenią, rokujące szanse na przeżycie po przesadzeniu.”;

–w rodz. 6 „KRZEWY”: „Krzewy zastosowano w formie małych, nawiązujących do naturalistycznych i luźnych grup oraz żywopłotowej (wzdłuż ogrodzenia placu zabaw, toalety dla psów i przepompowni). Krzewy kwitnące o okazałych

kwiatostanach zastosowano w pobliżu placu wodnego i parku mgieł."

Plac zabaw, toaleta dla psów, przepompownia, plac wodny i park mgieł to obiekty, które mają być wykonane w ramach inwestycji objętej odwołaniem;

–w rodz. 10 „ŁĄKA KWIETNA”: „Łąkę kwietną zaprojektowano w bezpośrednim sąsiedztwie stanowisk kamerowych, pomiędzy ścieżką pieszo-rowerową a ogrodzeniem stadionu klubu sportowego „Sola”.

Stanowiska kamperowe i ścieżka pieszo rowerowa to obiekty, które mają być wykonane w ramach inwestycji objętej odwołaniem;

–w rodz. 11 „TRAWNIKI”: „Trawniki zlokalizowane są na całym terenie opracowania, włącznie z terenem parkingu i stanowisk kamperowych, na których zastosowano ażurową nawierzchnię betonową.”

Stanowiska kamperowe i parking to obiekty, które mają być wykonane w ramach inwestycji objętej odwołaniem;

W Projekcie budowlanym – projekt zagospodarowania terenu czytamy zaś: „Przedmiot inwestycji wykonywany jest w ramach jednego zadania.” Jako przedmiot inwestycji opisano tamże całość prac przewidzianych projektem, w tym również wykonanie nasadzeń.

Brak jest zatem w dokumentach zamówienia zapisów potwierdzających postawioną przez odwołującego tezę, jakoby: „Zakres rzeczowy prac objętych zagospodarowaniem zieleni stanowi zakres wyodrębniony rzeczowo i jego realizacja nie warunkuje realizacji pozostałych robót ...”. Co więcej, jak się dowodzi, zapisy dokumentów zamówienia całkowicie przeczą tej tezie.

Nakreślony wyżej stan faktyczny sprawy jest podstawą do stwierdzenia, iż inwestycja pn. Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań, ma charakter świadczenia kompleksowego o wyraźnie dominującej przewadze robót budowlanych. Dla takich świadczeń za prawidłową należy uznać jednolitą stawkę VAT 23% właściwą robotom budowlanym czego dowodzi bogate orzecznictwo właściwe przedmiotowi sprawy – załączone do tego pisma.

Orzecznictwo to wskazuje w szczególności, że w przypadku, gdy czynności związane z zagospodarowaniem zieleni świadczono są jednocześnie z robotami budowlanymi to w przypadku, gdy:

–usługi związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią marginalną część zamówienia, tworząc z aspektu gospodarczego jedną całość,

–zamawiający jest zainteresowany odbiorem zadania jako całości, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie,

–dominujące znaczenie w całości zadania mają usługi budowlane, to inwestycję taką należy zasadniczo uznać za świadczenie kompleksowe, które powinno zostać opodatkowane podstawową stawką VAT w wysokości 23%.

W przedmiotowej sprawie wymienione aspekty zachodzą bezsprzecznie:

–usługi związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią marginalną część zamówienia o wartości ok. 10 % (13,91 % w kosztorysie inwestorskim, 8,05 % w kosztorysie ofertowym Odwołującego),

– zamawiający jest zainteresowany odbiorem zadania jako całości, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie, gdyż tylko takie przejęcie inwestycji pozwoli zrealizować założenia projektu w ramach którego inwestycja jest dofinansowana,

–dominujące znaczenie w całości zadania mają usługi budowlane, gdyż zamiarem zamawiającego jest uzyskanie od wykonawcy świadczenia, którego głównym wynikiem będzie park miejski rozumiany jako kompleks o charakterze zespołu obiektów budowlanych zlokalizowany w obrębie terenów zielonych, a wartościowy udział procentowy robót budowlanych względem całkowitej wartości inwestycji wynosi ok 90 % (86,09 % w kosztorysie inwestorskim, 91,95 % w kosztorysie ofertowym odwołującego).

W przedmiotowy postępowaniu określony wyżej stan faktyczny sprawy został prawidłowo odczytany przez większość wykonawców, którzy w postępowaniu złożyli oferty. W postępowaniu złożono 9 ofert, a tylko 2 z nich, w tym oferta odwołującego, zawierały kalkulację ceny z użyciem stawki VAT 8 % i 23 %.

Zamawiający wskazał, że nawet w przypadku trudności z właściwym odczytaniem zapisów dokumentów zamówienia i konsekwentnymi tego niejasnościami co do kwalifikacji zamówienia w ramach przepisów podatkowych, wykonawcom, w tym odwołującemu, przysługiwało uprawnienie do wystąpienia do zamawiającego o wyjaśnienie treści SWZ. W przedmiotowym postępowaniu, w kwestii właściwości stawki VAT, odwołujący z takiej możliwości nie skorzystał.

Jak się zatem dowodzi, przedmiot zamówienia obejmuje świadczenie o charakterze kompleksowym. Tylko uzyskanie takiego świadczenia było w interesie zamawiającego i tylko takie świadczenie, uzyskane kompleksowo od wykonawcy, będzie stanowiło prawidłowy efekt Projektu, w ramach którego przedmiotowa inwestycja jest dofinansowana ze środków

unijnych, i tylko takie wykonawstwo inwestycji pozwoli zamawiającemu pozyskać środki przewidziane dofinansowaniem.

Rolą zamawiającego, jako gospodarza postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jest ustalenie, jaka stawka

podatku VAT powinna zostać zastosowana do wyceny świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia i dokonanie oceny ofert w powyższym zakresie. W postępowaniu objętym dowołaniem zamawiający z tej roli wywiązał się w pełni m.in. dokonując analizy pod kątem podatkowym zbieżnych przedmiotowo inwestycji prowadzonych przez zamawiającego w latach ubiegłych, tj.: „Zagospodarowanie terenu zielonego pomiędzy ulicami Więźniów Oświęcimia i Obozową-etap II” (rozpoczęcie 2021 r.) oraz „Oświęcimska Przestrzeń Spotkań - zagospodarowanie terenu Parku Pokoju pomiędzy ulicami Słowackiego, Chemików, Dąbrowskiego i Olszewskiego (I etap)” (rozpoczęcie 2019 r.).

W przypadku obu ww. inwestycji, w zakres których wchodziły prace z zakresu zieleni (procentowy udział wartościowy usług związanych z zielenią w całości odpowiednio ok. 30% oraz ok. 20%), wybrano oferty wyliczone z zastosowaniem jednolitej podstawowej stawki VAT 23 % i stan taki nie został w żaden sposób zakwestionowany ani na etapie postępowania przetargowego ani na etapie realizacji i rozliczenia tychże inwestycji.

Dodatkowo nadmienić, że postępowanie dotyczące zadania „Oświęcimska Przestrzeń Spotkań - zagospodarowanie terenu Parku Pokoju pomiędzy ulicami Słowackiego, Chemików, Dąbrowskiego i Olszewskiego (I etap)” w związku z jego dofinansowaniem ze środków unijnych, podlegało dodatkowej kontroli z ramienia Urzędu Marszałkowski Województwa Małopolskiego – Departament Funduszy Europejskich, która to kontrola nie wykazała żadnych nieprawidłowości.

Zamawiający, już na etapie badania i oceny ofert złożonych w postępowaniu, którego odwołanie dotyczy, celem uzyskania pewności co do swego stanowiska odnośnie VAT, zwrócił się do firmy doradczej, o zajęcie stanowiska w przedmiotowej sprawie, przekazując jednocześnie dokumentację zamówienia celem jego analizy. Zamawiający tą drogą otrzymał odpowiedź, gdzie wskazano m.in.: „Widzimy jednak argumenty przemawiające za uznaniem, że usługa, która będzie świadczona przez wyłonionego Wykonawcę na rzecz Miasta, może zasadniczo zostać uznana za świadczenie kompleksowe, którego elementem dominującym pozostaje wykonanie robót budowlanych. W konsekwencji skutkowałoby to w naszej ocenie zasadniczo koniecznością zastosowania podstawowej stawki VAT w wysokości 23% dla całej usługi kompleksowej. Wskazana stawka mogłaby również zostać uznana za właściwą dla obliczenia ofertowych cen brutto w postępowaniu.” Jak się zatem dowodzi, zamawiający z należytą starannością dokonał ustalenia, jaka stawka podatku VAT powinna zostać zastosowana do wyceny świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia oraz konsekwentnie do tych ustaleń ocenił oferty złożone w tym postępowaniu.

Ocenie poddano także wyjaśnienia złożone przez odwołującego w odpowiedzi na wezwanie zamawiającego wystosowane pismem z dnia 30 sierpnia 2024 r., w którym zamawiający żądał przedstawienia uzasadnienia dla kalkulacji ceny ofertowej z zastosowaniem mieszanej stawki VAT (8 i 23 %) i wskazania przesłanek zastosowania stawki VAT 8 %. Odwołujący przedstawił zamawiającemu pismo, w którym stwierdzono: „W ocenie Wykonawcy w przedmiotowym postępowaniu nie mamy do czynienia z usługą kompleksową. Wycinki, nasadzenia drzew, krzewów, bylin i traw ozdobnych są usługami odrębnymi, które zostaną w całości zlecone jednemu Podwykonawcy”. W innej części pisma wskazuje się zaś, że „Warto zaznaczyć, że tożsamej klasyfikacji usługi dokonała również firma podwykonawcza Resort Zieleni Sp z o.o., która złożyła Wykonawcy ofertę na realizację usług związanych z gospodarowaniem zielenią (oferta dedykowana dla realizacji przedmiotowej inwestycji). Oferta ta stanowi załącznik nr 2 do niniejszego pisma. Firma Resort Zieleni Sp. z o.o. jako podwykonawca specjalizująca się w gospodarowaniu terenami zieleni przedstawiła ofertę z uwzględnieniem 8% stawki podatku VAT”.

W pierwszej kolejności wskazuje się, że treść przedłożonych wyjaśnień, w przytoczonym zakresie, stoi w oczywistej sprzeczności z treścią formularza ofertowego odwołującego, w którym w sekcji IV Wykaz części zamówienia, których wykonanie wykonawca zamierza powierzyć podwykonawcom oraz wskazanie firm podwykonawców (o ile są znane), Odwołujący deklaruje powierzenie zamówienia podwykonawcom w następujących zakresach: „Roboty ogólnobudowlane, infrastruktury zewnętrznej, dostawa elementów małej architektury, wykonanie nawierzchni, dostawa i montaż systemów basenowych, wykonanie prac branży sanitarnej oraz elektrycznej i niskoprądowej - podwykonawcy nieznani na etapie przetargu Wykonanie części zamówienia w zakresie budowy wodociągów i rurociągów do odprowadzania ścieków - INSTAL-RAF SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ”. Wykaz podwykonawstwa zawarty w ofercie Odwołującego nie zawiera zatem zakresu zamówienia dotyczącego zieleni. Zauważono więc, co wzięto pod uwagę oceniając wyjaśnienia odwołującego argumentujące nie kompleksowość oferowanego świadczenia w związku z odrębnością wykonawczą zieleni jako zakresu wyłonionego do realizacji przez podwykonawców, że sugestią powierzenia wykonawstwa zieleni została przez odwołującego wytworzona tylko na potrzeby przygotowania wyjaśnień, nie ma zaś pokrycia w rzeczywistej ofercie odwołującego złożonej zamawiającemu. Odrębną kwestią pozostaje niezgodność oferty odwołującego z warunkami zamówienia przez opisane powyżej nieujawnienie znanego odwołującemu w momencie sporządzania oferty podwykonawstwa, co jest naruszeniem zapisu rozdz. III ust. 6 pkt 2 SWZ, gdzie, zgodnie z brzmieniem 462 ust. 2 ustawy, zamawiający wystosował żądanie wskazania przez wykonawcę w ofercie części zamówienia, których wykonanie zamierza powierzyć podwykonawcom, oraz podania nazw

ewentualnych podwykonawców, jeżeli są już znani. Wyjaśnienia odwołującego w określonym wyżej zakresie oceniono jako niespójne z jego ofertą, i w konsekwencji - jako niewiarygodne. Zamawiający, w postawie odwołującego, który zleca do odrębnej wyceny podwykonawczej zakres zamówienia związany z zielenią, dopatruje się źródła błędu zaistniałego w ofercie odwołującego. Wycena fragmentaryczna zamówienia, bez całościowej analizy dokumentacji projektowej, która została dokonana przez firmę podwykonawczą, zaskutkowała przypuszczalnie błędną kwalifikacją podatkową kalkulowanego fragmentarycznie przez podwykonawcę świadczenia, co przełożyło się na błędną wycenę całości oferty przez odwołującego.

W treści odwołania dalej wskazuje się: „Nie ulega wątpliwości, że prace związane z zagospodarowaniem zieleni: - zostały opisane w odrębnej części dokumentacji projektowej (projekt budowlany i wykonawczy), są objęte zakresem zamówienia, prace te będą przedmiotem odrębnego rozliczenia (odrębne fakturowanie powykonawcze na podstawie rzeczywistie wykonanych robót).” Stwierdzenie takie jest niezgodne ze stanem faktycznym sprawy i zapisami

dokumentów zamówienia. Zamawiający zauważył, że projekt architektoniczny dotyczący inwestycji jest całościowy i kompleksowo wykonany przez jedną jednostkę projektową. Systematyka dokumentacji projektowej z podziałem na poszczególne branże jest powszechnie stosowana i w żaden sposób nie może być interpretowana jako wyodrębniająca daną część inwestycji.

Sugerowane przez odwołującego odrębne rozliczanie prac związanych z zielenią nie znajduje potwierdzenia w zapisach dokumentów zamówienia. W § 9 ust. 1 wzoru umowy wskazano, że „Roboty budowlane realizowane w ramach przedmiotu Umowy przyjmowane będą przez zamawiającego w formie:

- 1) odbiorów robót zanikowych dokonywanych po wykonaniu takich robót - niezwłocznie po zgłoszeniu przez Wykonawcę wykonania robót zanikowych,
- 2) odbiorów częściowych,
- 3) odbioru końcowego dokonanego po wykonaniu całości umowy - w terminie do 14 dni kalendarzowych od daty zgłoszenia przez wykonawcę gotowości do odbioru robót.” Nie przewidziano zatem żadnej procedury odbiorowej odrębnej dla prac związanych z zielenią.

W § 10 wzoru umowy w ust. 8 i 9 zapisano zaś:

„8 . Płatności wynagrodzenia za wykonanie przedmiotu Umowy dokonywane będą powykonawczo w częściach, w formie faktur częściowych, oraz faktury końcowej, za roboty faktycznie wykonane i odebrane, potwierdzone właściwymi tym robotom kosztorysami powykonawczymi zaakceptowanymi przez przedstawiciela zamawiającego i protokołami odbiorów tych robót.

9. Faktury częściowe, o których mowa w ust. 8, będą wystawiane przez Wykonawcę w cyklach miesięcznych z częstotliwością nie większą niż 1 faktura na 1 miesiąc realizacji Umowy, przy

czym suma wszystkich faktur częściowych nie może przekroczyć 90% wartości szacunkowego wynagrodzenia brutto Wykonawcy, o którym mowa w ust. 2.” Jak się zatem ponownie dowodzi, żaden z zapisów dokumentów zamówienia nie sugerował, że prace dotyczące zieleni, jak wskazuje to Odwołujący, będą przedmiotem odrębnego rozliczenia i fakturowania.

Przytoczył inny zapis SWZ (rozdz. XVI ust. 2 SWZ), który zobowiązywał wykonawców do określenia ceny ofertowej poprzez zestawienie planowanych kosztów w formie kosztorysu ofertowego, sporządzonego na podstawie dokumentów przedmiotowego zamówienia na bazie przedmiaru robót. Zauważa się, że Zamawiający przygotował przedmiar robót jako jednolitą, niepodzielną tabelę arkusza kalkulacyjnego, w którym dla celów określenia kwoty netto, VAT i kwoty brutto przewidziano tylko po jednym wierszu. Zamawiający, działając w ten sposób nie tylko sugerował, że do wyceny należy przyjąć jedną stawkę VAT, ale nawet nie dał możliwości określania kwoty VAT w sposób dwojaki.

Reasumując odrzucenie oferty odwołującego w oparciu o przepis art. 226 ust 1 pkt 10 ustawy Pzp dokonane zostało przez zamawiającego w zgodzie wykładnią tego przepisu, w oparciu o stan faktyczny sprawy. Wyboru oferty przystępującego jako najkorzystniejszej również dokonano z poszanowaniem norm ustawy

Przystępujący również przedstawił stanowisko pisemne wnosząc o oddalenie odwołania w całości.

Ustawowy obowiązek odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburza dokonywanie oceny ofert, w których ceny za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT – np. wyrok z dnia 5 stycznia 2014 r. sygn. akt KIO 134/14.

Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego wyrażonym w uchwale z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 52/11 "przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania, czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. Odmienny wniosek musiałby prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień zamawiającego, a w konsekwencji uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia oferty".

Z powyższego jednoznacznie wynika zatem, że badanie oferty wykonawcy w kontekście błędu w obliczeniu ceny, w odniesieniu do zastosowanej stawki podatku VAT, który stanowi element

cenotwórczy, związane jest z badaniem przyjęcia przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT. Dlatego też w pierwszej kolejności należy ustalić jaka jest prawidłowa stawka podatku VAT.

Zagadnienie świadczeń kompleksowych nie jest uregulowane w przepisach prawa i opiera się na orzecznictwie TSUE i sądów krajowych. Nie ma w tym zakresie wypracowanych reguł prawa stanowionego i każdy przypadek wymaga odrębnej oceny w celu ustalenia, czy dane świadczenie składające się z dających się wyodrębnić elementów składowych powinno być opodatkowane jednolicie według reguł dla świadczenia wiodącego, czy też bez popadania w sztuczność każdy element składowy można opodatkować odrębnie.

Wobec braku definicji prawnych w praktyce problematyczne jest ustalenie, które usługi w ogóle można traktować jako elementy usługi kompleksowej, a które nie są związane ze świadczeniem głównym w sposób nierozzerwalny, umożliwiając włączenie jej jako elementu usługi kompleksowej, co pozwala na stosowanie jednolitej stawki VAT. W tym zakresie należy odwołać się do dorobku sądownictwa oraz okoliczności konkretnego przypadku np.: Naczelny Sąd Administracyjny - wyrok z dnia 1 grudnia 2015 r. sygn. akt. I FSK 1002/14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu - wyrok z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Po 647/10)

Z powyższych judykatów wynika zatem że z usługą kompleksową mamy do czynienia nie tylko w sytuacji nierozzerwalnych świadczeń gospodarczych ale również w przypadku istnienia zależności świadczeń w relacji świadczenie głównie – świadczenie pomocnicze.

Orzecznictwo ETS potwierdza, że rozdzielanie świadczenia stanowiącego jedną usługę dla świadczeniobiorcy jest działaniem sztucznym. W wyroku ETS z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. akt: C-349/96 (Card Protection Plan Ltd), Trybunał uznał, iż: (...) jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielanie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej.

Zgodnie z tezą 28 w/w wyroku ocena tego czy mamy do czynienia z jednym świadczeniem, wymaga wzięcia pod uwagę wszystkich okoliczności danej sprawy (specyfiki danego przedsięwzięcia), a więc przez taki pryzmat należy badać nierozzerwalność składowych świadczenia kompleksowego (świadczenia głównego i pomocniczych) w kontekście jego znaczenia dla odbiorcy (czy świadczenia pomocnicze mogą stanowić dla odbiorcy cel same w sobie)

Jednym z istotniejszych orzeczeń przytaczanych przez szereg komentatorów, jak i sam TSUE w późniejszych orzeczeniach, jest wyrok w sprawie z 27 października 2005 r., C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën; w skrócie: sprawa Levob). W uzasadnieniu tego orzeczenia TSUE zawarł kilka cennych uwag pozwalających na

zidentyfikowanie usług złożonych. Trybunał wskazał mianowicie, że istotne jest założenie, z jakim należy podejść do analizy każdego takiego zdarzenia. Tym założeniem jest to, by po pierwsze każda czynność była zwykle uznawana za odrębną i niezależną, jednocześnie po drugie trzeba mieć na względzie, że czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania systemu podatku VAT (pkt 20 uzasadnienia).

W celu określenia, czy mamy do czynienia z tzw. usługą kompleksową należy wg TSUE przede wszystkim poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. W orzeczeniu tym TSUE wskazał na konieczność dokonania analizy charakteru transakcji także z punktu widzenia nabywcy. [patrz]

Usługi kompleksowe należy traktować jako całość, bez wyodrębniania poszczególnych czynności (nawet jeśli są opodatkowane różnymi stawkami VAT). Oznacza to, że świadczenia takie należy opodatkować w całości z zastosowaniem takiej stawki, jaka właściwa jest dla usługi zasadniczej. Podejście takie potwierdzają także organy podatkowe oraz sądy w swoich orzeczeniach (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej z dnia 27 marca 2018 roku, sygn. 0112-KDIL13.4012.39.2018.2.IT).

Jednocześnie usługa winna być traktowana jako pomocnicza w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie ale jest środkiem do lepszego korzystania ze świadczenia głównego.

Powołał wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt I FSK 794/15.

W doktrynie podkreśla się również, że "decydujące znaczenie będzie miało to, czy nabywca zamierza nabyć świadczenie kompleksowe, czy dwie niezależne usługi" (A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5). A. Bartosiewicz podkreśla, że oceniając efekt świadczenia należy wziąć pod uwagę, czy dane świadczenie "zaspokaja jedną potrzebę konsumenta, czy też mamy do czynienia z przypadkiem, w którym w tym samym czasie konsument otrzymuje kilka świadczeń od tego samego podmiotu, lecz zaspokajających jego różne potrzeby". Świadczenia należy uznać za "niezależne i stanowiące odrębne przedmioty opodatkowania (a nie za świadczenia pozostające ze sobą w nierozzerwalnym związku) wówczas, gdy każde z tych świadczeń - jeśli w takich samych okolicznościach było dostarczane odrębnie - miało by taką samą jakość i charakter dla nabywcy" (A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5). Kryterium to nazywa się kryterium nie pogorszonej jakości świadczeń częściowych. O złożoności świadczenia można mówić np. wtedy, gdy jedno ze świadczeń stanowiących element świadczenia złożonego nie będzie miało

dla nabywcy żadnej wartości, jeżeli nabydzie je oddzielnie (wyrok TSUE z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. C-276/09).

Orzecznictwo i interpretacje podatkowe konsekwentnie unikają wysnuwania ogólnych reguł ustalania zakresu świadczeń kompleksowych. Indywidualne interpretacje potrafią różnić się nawzajem nawet w przypadku bardzo zbliżonych świadczeń. Dla przykładu, niejako w kontrze do interpretacji przywoływanych przez Odwołującego można powołać kilka odmiennych np.: - interpretację indywidualną ITPP1/443-1238/12/BJ Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 grudnia 2012 r.

- interpretację indywidualną 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH Dyrektora Krajowej

Informacji Skarbowej z dnia 05.07.2023

- interpretację indywidualną 0112-KDIL1-3.4012.351.2018.2.JN Dyrektora Krajowej

Informacji Skarbowej z dnia 03.09.2018r.

Jak widać stanowisko organów podatkowych zajęte w przywołanych przez odwołującego indywidualnych interpretacjach podatkowych nie stanowi dowodu na okoliczność, która ze stawek podatku od towarów i usług jest właściwa w rozpoznawanej sprawie, powyżej przytoczono bowiem interpretacje indywidualne świadczące o słuszności stanowiska zamawiającego.

Różnice w interpretacjach podatkowych i możliwość znalezienia interpretacji potwierdzających różne prezentowane stanowiska jest wynikiem okoliczności faktycznych, podawanych przez wnioskujących o wydanie tych interpretacji, z którymi związane jest stanowisko organów podatkowych. Okoliczności te różnią się bowiem od siebie i od okoliczności przedmiotowej sprawy. Tymczasem stosownie do przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, co oznacza, że jej przedmiotem może być jedynie ocena stanowiska wnioskodawcy dotyczącego przedstawionego we wniosku stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. Nadto zgodnie z Ordynacją podatkową organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości, co m.in. oznacza, że nie mają umocowania prawnego do dokonywania interpretacji przepisów prawa innych niż przepisy prawa podatkowego.

Mając na uwadze przywołane powyżej orzecznictwo oraz spostrzeżenia co do indywidualnych interpretacji podatkowych, przystępujący zwrócił uwagę przede wszystkim na okoliczności przedmiotowego zamówienia, które odwołujący pomija lub marginalizuje ich znaczenie.

Przedmiotem zamówienia jest budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu. Celem zamówienia jest uzyskanie kompleksu obiektów budowlanych o charakterze rekreacyjno - wypoczynkowym w obrębie istniejących terenów zielonych. Z perspektywy zamawiającego (nabywcy usług) oraz każdego przyszłego użytkownika tych obiektów, odpowiednie zagospodarowanie przestrzeni jest nierozdzielnie związane z funkcjonalnością i atrakcyjnością danego obiektu. Już choćby z tego względu trudno kwestionować powiązanie

funkcjonalne i celowościowe usług budowlanych i zieleniarskich uzyskiwanych w ramach przedmiotowego zamówienia.

Zagospodarowanie terenów zieleni w ramach przedmiotowego zamówienia obejmuje wycinkę drzew chorych i zagrażających bezpieczeństwu oraz przesadzenie istniejących młodych drzew, kolidujących z planowaną inwestycją wraz z nowymi nasadzeniami drzew, krzewów i bylin wraz z ich pielęgnacją przez okres 3 lata od dnia wykonania zamówienia.

Zgodnie z udostępnioną dokumentacją projektową i decyzją zezwalającą na wycinkę drzew, wycince mają podlegać drzewa chore i kolidujące z planowanymi robotami budowlanymi. Podobnie przesadzanie młodych drzew dotyczy sytuacji kolizji z planowanymi robotami. Konieczność nasadzenia nowych drzew jest pochodną zezwolenia na wycinkę drzew.

Projekt Budowlany Część 8B Projekt Nasadzeń Roślinnych stanowi:

„1. Przedmiot Inwestycji

..... Projekt przewiduje wycinkę drzew i w ramach przesadzenie istniejących młodych drzew, kolidujących z planowaną inwestycją oraz nowe nasadzenia drzew, krzewów i bylin

5. Drzewa - Opis Ogólny

Drzewa przesadzane to młode okazy, kolidujące z projektowaną przestrzenią, rokujące szanse na przeżycie po przesadzeniu

Jak również zapisy Projektu Budowlanego w zakresie Części I – Projektu Zagospodarowania Terenu stanowią:

„4.12 UKSZTAŁTOWANIE ZIELENI

... Przewiduje się wycinkę kilku niewielkich drzew kolidujących z planowaną inwestycją, usunięcie drzew o złym stanie zdrowotnym, zagrażające ludziom i mieniu oraz przesadzenie młodych drzew kolidujących z planowaną inwestycją, rokujących szanse na przeżycie ... Projekt przewiduje uzupełnienie zieleni wysokiej w formie nasadzeń zastępczych w stosunku 1:1 za wycięte egzemplarze oraz o nasadzenia krzewów,”

Prace polegające na ścinaniu drzew oraz frezowaniu karpiny zostały ujęte w poz. 1 przedmiaru „Przygotowanie terenu pod budowę”

W dalszej kolejności – humusowanie skarp zawarte zostało i w pozycji 4 przedmiaru „Roboty konstrukcyjne” Praca ta jest ściśle związana z wcześniejszym zdjęciem warstwy humusu pod projektowane obiekty i elementy budowlane.

Szczegółowa Specyfikacja Techniczna S.T.01.05. Humusowanie i obsianie skarp stanowi: „2.2.1. Humus

Humus powinien być ziemią urodzajną o zawartości od 3 do 20% składników organicznych. Humus powinien być pozbawiony kamieni większych od 5 cm i wolny od zanieczyszczeń obcych. Do humusowania skarp należy użyć ziemi roślinną zdjętą z pasa robót ziemnych i składowaną zgodnie z SST.

Szczegółowa Specyfikacja Techniczna S.T.01.01. Zdjęcie warstwy humusu i darniny

1.3. Zakres robót objętych SST

Ustalenia zawarte w n/n Szczegółowej Specyfikacji Technicznej dotyczą zdjęcia warstwy humusu w ramach robót przygotowawczych i obejmują zdjęcie warstwy humusu o średniej grubości 15 cm z powierzchni przeznaczonej pod projektowane obiekty.

5.2. Zdjęcie warstwy humusu i darniny

Warstwa humusu i darniny powinna być zdjęta z przeznaczeniem do późniejszego użycia. Zagospodarowanie humusu i darniny powinno być zgodne z Dokumentacją Projektową i wskazaniami Inspektora."

Wyżej przytoczone zapisy jednoznacznie wskazują na konieczność wykonania tych zakresów w jednym zadaniu jako elementy przenikające się lub uzależnione od wykonania innych prac. Ich wydzielanie byłoby sztuczne, nieracjonalne organizacyjnie i ekonomicznie.

Humusowanie skarp i ich obsianie stanowi przejaw przywrócenia terenu po robotach budowlanych do jego stanu poprzedniego (zgodnie z zapisami umowy obszar inwestycji obecnie zagospodarowany jest głównie zielenią niską i wysoką), natomiast nasadzenia krzewów bylin i roślin zielonych są nieodzownym elementem estetycznym zagospodarowania terenu mającym na celu wzmocnienie atrakcyjności nowopowstałego miejsca.

Projekt gospodarki istniejącym drzewostanem oraz projekt nasadzeń roślinnych stanowią część projektu budowlanego, analogicznie jak pozostałe części branżowe jednej inwestycji, zaplanowanej przez zamawiającego.

Z powyższego wynika, że w okolicznościach przedmiotowego postępowania realizacja prac zieleniarskich w tym wycinki, przesadzenia i nasadzenia drzew warunkują realizację pozostałych robót tj. możliwość budowy projektowanych elementów. Z całą pewnością elementy zagospodarowania zieleni nie są wykonywane "przy okazji" realizacji robót budowlanych ale w konkretnym celu - aby umożliwić wykonanie projektowanych elementów : parkingu, placu wodnego czy też placu zabaw oraz aby osiągnąć zakładany efekt i cel inwestycji. Realizacja wskazanych prac zieleniarskich jest zatem nierozłącznie funkcjonalnie powiązana z zaprojektowanymi robotami budowlanymi, gdyż z jednej strony umożliwia ich wykonanie, a drugiej – stanowi konieczne ich dopełnienie z uwagi na charakter całego terenu inwestycji

W konsekwencji należy uznać, iż przedmiot analizowanego zamówienia jest świadczeniem złożonym, pomiędzy jego poszczególnymi elementami istnieje bowiem m.in. nierozzerwalny funkcjonalny i technologiczny związek. Nadto z punktu widzenia zamawiającego dopiero wykonanie wszystkich elementów pozwoli na osiągnięcie stawianego celu, dopiero wtedy objęte zamówieniem świadczenia będą bowiem stanowiły całość, pozwalającą na pełne wykorzystanie przedmiotu zamówienia zgodnie z przeznaczeniem.

Zamawiający zasadnie zatem przyjął, że w sprawie występuje na tyle silne powiązanie poszczególnych świadczeń tak ze względów gospodarczych, funkcjonalnych jak i technicznych, że uprawnione jest przyjęcie, że występuje świadczenie kompleksowe.

Przystępujący dodał, że było to oczywiste również dla zdecydowanej większości Wykonawców, którzy złożyli oferty w przedmiotowym postępowaniu. Wymaga przypomnienia, że oferty w postępowaniu złożyło aż dziewięciu wykonawców, z czego sześciu zaoferowało jednolitą 23% stawkę VAT. W zakresie oferty firmy Garden Designers przystępujący nie ma wiedzy co do przyjętej przez tego wykonawcę stawki VAT (z uwagi na zastrzeżenie tajemnicy przedsiębiorstwa) Fakt że znacząca większość wykonawców przyjęła w swojej wycenie jednolitą stawkę VAT wskazuje, że nie mieli oni również wątpliwości co do kompleksowego charakteru zamówienia. Powyższe wydaje się być znamienne w aspekcie rozumienia świadczenia kompleksowego przez odbiorcę – wykonawcę zamówienia.

Dowód : kosztorysy ofertowe – strony potwierdzające zastosowany podatek VAT przez wykonawców, którzy złożyli oferty w postępowaniu (pełne oferty w dokumentacji postępowania)

Jedynie na marginesie przystępujący wskazał, że w ramach prowadzonej działalności specjalizuje się w realizacji zamówień podobnych do przedmiotowego, gdzie na terenach o przeznaczeniu wypoczynkowo-rekreacyjnym realizuje inwestycje budowlane, które zawsze wiążą się z wykonaniem również prac zieleniarskich. Dotychczasowe doświadczenia wskazują, że we wszystkich tych realizacjach zamawiający i wykonawcy stosują podstawową stawkę VAT właściwą dla robót budowlanych, a więc w sposób oczywisty traktują tego typu inwestycję jako całością, kompleksową usługę.

Dowód : uprzednio zawarte umowy wraz z ofertami przystępującego wskazujące na zastosowaną stawkę VAT

Argumentacja odwołującego powołana w odwołaniu nie udowodniła, że w okolicznościach analizowanej sprawy nie jest uprawnione przyjęcie, że przedmiotem zamówienia jest wykonanie usługi kompleksowej. Zamawiający nie podzielił przedmiotowego zamówienia na części, przyjęcie kosztorysowego charakteru wynagrodzenia bynajmniej nie świadczy ani nie przesądza o niewystępowaniu usługi kompleksowej. Próbuąc sztucznie oddzielić usługi zieleniarskie od budowlanych odwołujący pominął ich związek funkcjonalny i wzajemne zależności - kolizje z robotami budowlanymi,

niezbędne przywrócenie funkcji rekreacyjnej i estetycznej terenów objętych robotami budowlanymi) Wreszcie pominąć perspektywę zamawiającego jako nabywcy usługi oraz cel realizacji zamówienia publicznego.

Odwołujący nie dowiódł, że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia nie jest świadczeniem kompleksowym i w konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie do całości zamówienia podstawowej stawki podatku VAT. Nie wykazał, że prac zieleniarskich, związanych z zagospodarowaniem terenu nie można zakwalifikować jako świadczenia

pomocniczego, które nie przyczyni się do możliwości korzystania w ogóle lub lepszego korzystania ze świadczenia podstawowego (opisanych robót budowlanych)

To po stronie wykonawcy kwestionującego czynności zamawiającego pozostaje obowiązek wykazania okoliczności, z których wywodzi określone skutki prawne. Oznacza to, że odwołujący powinien był dowieść, kwestionując czynności zamawiającego i zastosowanie przez przystępującego jednolitej, podstawowej 23% stawki podatku VAT, że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia nie może być traktowane jak świadczenie kompleksowe, co w efekcie pozwoliłoby na stwierdzenie błędu w obliczeniu ceny, a w konsekwencji wypełnienia przesłanek odrzucenia oferty przystępującego z art. 226 pkt 10 ustawy oraz przywrócenia oferty odwołującego.

Ustalenia stanu faktycznego:

Zamawiający w kosztorysach inwestorskich, ich aktualizacjach oraz w przedmiarach wszystkie rodzaje świadczeń opodatkował jednolitą stawką podstawową 23%

W Specyfikacji Warunków Zamówienia (dalej: SWZ) zamawiający opisał przedmiot tak:

- 2) Przedmiotem zamówienia, do wykonania którego zobowiązany będzie wykonawca wybrany w tym postępowaniu, jest wykonanie zgodnie z warunkami określonymi przez zamawiającego robót budowlanych wraz z dostawą niezbędnych materiałów i urządzeń oraz realizacją wszelkich czynności towarzyszących w ramach inwestycji, polegających m. in. na: a) demontażu (rozbiórce) elementów małej architektury i słupów oświetleniowych,
 - b) remoncie ulic Parkowej i Przecznej, istniejących ciągów pieszych, pieszo-jezdnym i jezdnych,
 - c) budowie ciągów pieszo-rowerowo-rolkowych o nawierzchni asfaltowej z pętlą spinającą, o długości 600 m oraz ciągów pieszych wyniesionych na wysokość około 40 cm nad poziom gruntu o poszyciu z drewna,
 - d) wykonaniu parku mgieł, placu wodnego, placu zabaw, boiska do piłki plażowej, wybiegu dla psów, parkingu, placu dla kamperów utwardzonego betonową kostką ażurową,
 - e) dostawie i montażu toalet publicznych, zbiornika retencyjnego, montażu budek łęgowych, elementów wyposażenia (deszczochrony, siłownia terenowa, urządzenia placu zabawa na górkach, ławki, stojaki na rowery, kosze na śmieci, ogrodzenie systemowe),
 - f) przemalowaniu napowietrznej magistrali ciepłowniczej przecinającej park w centralnej jego części,
 - g) wycince drzew chorych i zagrażających bezpieczeństwu oraz przesadzenie istniejących młodych drzew, kolidujących z planowaną inwestycją wraz z nowymi nasadzeniami drzew, krzewów i bylin wraz z ich pielęgnacją przez okres 3 lata od dnia wykonania zamówienia.
- 3) Szczegółowy opis i zakres przedmiotu zamówienia (z zastrzeżeniem, o którym mowa w pkt. 4) wraz z wymaganiami zamawiającego, warunki realizacji zamówienia, odbioru i rozliczenia,

warunki gwarancji i rękojmi określone zostały w dokumentach tego zamówienia załączonych do SWZ

- 5) Zakresy ilościowe robót wskazane w SWZ i załącznikach do niej (w przedmiarach robót) są wartościami szacunkowymi i mogą ulec zmianie. Wskazane ilości nie stanowią zobowiązania zamawiającego do zamówienia świadczenia w ilościach określonych w tych dokumentach.

3. Dokumenty zamówienia publikowane przez zamawiającego w związku z przedmiotowym postępowaniem, w tym dokumenty, o których mowa w ust. 2 pkt 3, stanowią całość i są podstawą dla obliczenia ceny ofertowej przez wykonawców.

Zamawiający w rozdziale XIV opisujący sposób składania oferty wymagał:

- 7) zestawienie planowanych kosztów (kosztorys ofertowy uproszczony)

Dokument powinien zostać opatrzony podpisem elektronicznym (kwalifikowanym, zaufanym lub osobistym) wykonawcy lub osoby upoważnionej do reprezentowania wykonawcy/ów zgodnie z umocowaniem określonym w pełnomocnictwie, dokumencie rejestrowym lub innym dokumencie.

Kosztorys ofertowy uproszczony stanowił będzie załącznik do umowy ws. tego zamówienia.

W rozdziale XVI wskazał sposób obliczenia ceny:

2. Cenę ofertową należy określić przez zestawienie planowanych kosztów w formie kosztorysu ofertowego, sporządzonego na podstawie dokumentów przedmiotowego zamówienia na bazie przedmiaru robót.

3. Cena ofertowa winna obejmować wszystkie koszty związane z należytym wykonaniem zamówienia, wraz z kosztami robót i prac, osobowymi, dostaw urządzeń, środków i materiałów oraz kosztami pracy ludzi i sprzętu. SWZ wraz z dołączonymi do niej dokumentami należy traktować łącznie i jako takie stanowią podstawę do sporządzenia oferty i określenia ceny ofertowej. Cena ofertowa winna obejmować ponadto wszelkie elementy cenotwórcze nieskonkretyzowane przez zamawiającego w dokumentach tego zamówienia i nieuwjętych wprost w SWZ i dołączonej do niej dokumentacji, a powstające w związku z realizacją przedmiotu zamówienia.

4. W kosztorysie ofertowym, o którym mowa w ust. 2, należy określić ceny jednostkowe za poszczególne pozycje robót wskazane w przedmiarze robót, a następnie przemnożyć przez właściwy im zakres ilościowy z uwzględnieniem krotności. Tak obliczone wielkości dla poszczególnych pozycji robót należy zsumować i obliczoną w ten sposób cenę ofertową brutto wpisać w odpowiednią pozycję formularza ofertowego. Kosztorys ofertowy winien ponadto zawierać informację dodatkową o stawce roboczogodziny zgodnej z właściwymi przepisami o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, kosztach pośrednich i zysku.

5. Ceny jednostkowe, o których mowa w ust. 4, należy obliczać jako sumę kosztów bezpośredniej robocizny, dostarczonych materiałów i urządzeń oraz pracy sprzętu oraz kosztów pośrednich i zysku, obliczoną na jednostkę przedmiarową robót.

6. W cenach jednostkowych, o których mowa w ust. 4, należy uwzględnić:

1) koszty związane z wykonaniem roboty, dla której dana cena jednostkową jest wskazana, tj. między innymi:

- a) użytych materiałów,
- b) instalowanych urządzeń,
- c) robocizny,
- d) pracy sprzętu,
- e) budowli tymczasowych,
- f) transportu, załadunku, rozładunku,
- g) utylizacji ewentualnych odpadów,

2) koszty ogólne realizacji zamówienia, tj. między innymi::

- a) organizacji zaplecza budowy, energii elektrycznej, wody oraz innych mediów potrzebnych w okresie realizacji zadania,
- b) nadzorów,
- c) obsługi inwestycji leżącej po stronie wykonawcy,
- d) ubezpieczenia,
- e) świadczenia gwarancyjnego i rękojmi.

7. Ceny należy określić w walucie polski złoty (PLN).

8. Pod pojęciem ceny ofertowej brutto należy przez rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług, nawet jeżeli jest płaconą na rzecz osoby niebędącej przedsiębiorcą. Cena jest wartością wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą zamawiający jest obowiązany zapłacić wykonawcy za zrealizowany przedmiot niniejszego zamówienia. W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym.

9. Cenę ofertową brutto należy wskazać jako szacowaną łączną wartość zobowiązania zamawiającego wynikającego z przekazania wykonawcy do realizacji niniejszego zamówienia zgodnie z jego opisem zawartym w dokumentach zamówienia, niezależnie czy zobowiązanie to powstaje w stosunku do samego wykonawcy czy też względem podmiotów innych niż wykonawca, z zastrzeżeniem sytuacji, o której mowa w ust. 10. W związku z powyższym w cenie ofertowej brutto wykonawca musi uwzględnić koszt wszelkich podatków, składek czy opłat, do zapłacenia których zobowiązany będzie zamawiający w przypadku zawarcia umowy z wykonawcą, niezależnie, czy koszty te ponoszone będą bezpośrednio na rzecz wykonawcy, czy innych podmiotów niezwiązanych z wykonawcą.

11. Cena ofertowa brutto, obliczona na zasadach określonych w niniejszej SWZ, stanowić będzie szacunkowe wynagrodzenie kosztorysowe brutto wykonawcy, którego wartość wskazana zostanie w treści umowy ws.

zamówienia.

We wzorze umowy wskazano:

Par. 2 ust. 1

Przedmiotem Umowy, do wykonania którego zobowiązany jest Wykonawca, jest wykonanie zgodnie z warunkami określonymi przez Zamawiającego robót budowlanych wraz z dostawą niezbędnych materiałów i urządzeń oraz realizacją wszelkich czynności towarzyszących w ramach inwestycji, polegających m. in. na:

- 1) demontażu (rozbiórce) elementów małej architektury i słupów oświetleniowych,
 - 2) remoncie ulic Parkowej i Przecznej, istniejących ciągów pieszych, pieszo-jezdnym i jezdnych,
 - 3) budowie ciągów pieszo-rowerowo-rolkowych o nawierzchni asfaltowej z pętlą spinającą, o długości 600 m oraz ciągów pieszych wyniesionych na wysokość około 40 cm nad poziom gruntu o poszyciu z drewna,
 - 4) wykonaniu parku mgieł, placu wodnego, placu zabaw, boiska do piłki plażowej, wybiegu dla psów, parkingu, placu dla kamperów utwardzonego betonową kostką ażurową,
 - 5) dostawie i montażu toalet publicznych, zbiornika retencyjnego, montażu budek łęgowych, elementów wyposażenia (deszczochrony, siłownia terenowa, urządzenia placu zabawa na górkach, ławki, stojaki na rowery, kosze na śmieci, ogrodzenie systemowe),
 - 6) przemalowaniu napowietrznej magistrali ciepłowniczej przecinającej park w centralnej jego części,
 - 7) wycince drzew chorych i zagrażających bezpieczeństwu oraz przesadzenie istniejących młodych drzew, kolidujących z planowaną inwestycją wraz z nowymi nasadzeniami drzew, krzewów i bylin wraz z ich pielęgnacją przez okres 3 lata od dnia wykonania Umowy.
2. Przedmiot Umowy obejmuje m.in.:
- 1) roboty przygotowawcze i porządkowe, w tym prace rozbiórkowe, usunięcie i przesadzenie drzew
 - 7) prace ziemne, w tym plantowanie terenu,
 - 8) wykonanie nasadzeń wraz z ich pielęgnacją przez okres 3 lata od dnia wykonania Umowy, przy czym następnie w wyniku wyjaśnienia i modyfikacji SWZ z dnia 18 lipca 2024 r. zmieniono na
- uczestnictwo przedstawiciela Wykonawcy w przeglądach zieleni w wyznaczonym przez Zamawiającego terminie, w okresie 3 lat od daty wykonania Umowy,
 - 9) uporządkowanie terenu budowy po wykonaniu wszystkich czynności związanych z Umową, 10) wykonanie pierwszego koszenia trawników po okresie wzrostu traw,

§10

Warunki rozliczenia

1. Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu umowy ustala się w formie wynagrodzenia kosztorysowego.
3. Rozliczenie umowy nastąpi na podstawie cen jednostkowych wskazanych przez Wykonawcę w kosztorysie ofertowym, chyba że szczególnie zapis Umowy stanowi inaczej.
4. Wynagrodzenie wykonawcy wyliczane będzie jako suma iloczynów ilości robót faktycznie wykonanych oraz odebranych i odpowiadających takim robotom cen jednostkowych, z uwzględnieniem obowiązujących w Polsce podatków, łącznie z VAT, oraz ewentualnych innych opłat związanych z wykonywaniem przedmiotu umowy.
5. Każda z cen jednostkowych, o których mowa w ust. 4, uwzględnia wszelkie koszty związane z wykonaniem roboty, dla której daną cenę jednostkową wskazano, i jest sumą kosztów bezpośredniej robocizny, materiałów i pracy sprzętu oraz kosztów pośrednich i zysku, obliczoną na jednostkę kosztorysową robót.
6. Na sfinansowanie umowy, w poszczególnych latach jej realizacji, zamawiający przeznacza: 1) w 2024 roku - kwotę w wysokości do 968 083,42 zł brutto,
- 2) w 2025 roku - kwotę w wysokości do 13 163 807,96 zł brutto,
- 3) w 2026 roku - kwotę równą wynagrodzenia wykonawcy pozostałego do wypłaty.
7. Na podstawie zatwierdzonych obmiarów odnoszących się do faktycznie wykonanych robót wykonawca sporządza będzie kosztorysy powykonawcze, które, po zatwierdzeniu przez inspektora nadzoru ze strony zamawiającego, stanowią będą podstawę do wystawienia przez wykonawcę faktury. Kosztorys powykonawczy

musi zostać sporządzony w oparciu o pozycje i ceny jednostkowe robót wynikające z kosztorysu ofertowego. Do każdej faktury musi być dołączony ponadto stosowny protokół odbioru elementów robót. Faktura końcowa może być wystawiona po protokolarnym odbiorze końcowym robót przez zamawiającego oraz po zweryfikowaniu i zatwierdzeniu końcowego kosztorysu powykonawczego przez inspektora nadzoru inwestorskiego zamawiającego.

Z projektu budowlanego Część 1 PZT Opis wynika:

4.2 OPIS OGÓLNY

Głównym celem projektu, było podniesienie atrakcyjności miejsca, poprzez wzbogacenie programu parku o plac wodny, park mgieł, plac zabaw, boisko do piłki plażowej oraz toaletę dla psów.

Projekt przewiduje wydzielenie w ciągach pieszych ścieżki rowerowo-rolkowej w postaci pętli długości 600 mb. Teren ma zachęcać do wypoczynku i aktywności zarówno mieszkańców, jak i odwiedzających miasto.

W północnej części parku, na wysokości muru Towarzystwa Salezjańskiego, przewiduje się umocnienie skarpy brzegu rzeki Soły o długości około 70 mb.

W celu zminimalizowania ingerencji w gęstą siatkę systemów korzeniowych drzew, zaprojektowano wyniesioną na wysokość około 40 cm nad poziom gruntu, nawierzchnię o poszycie z drewna egzotycznego posadowioną na betonowych palach i konstrukcji stalowej.

Drewniany układ komunikacyjny zespala ze sobą główne atrakcje parku, czyli park mgieł, plac wodny i plac zabaw.

4.12 UKSZTAŁTOWANIE ZIELENI

Projekt zakłada nieznaczną ingerencję w tkankę roślinną parku. Układ komunikacyjny, częściowo remontowany, oraz elementy zagospodarowania terenu projektowano z uwzględnieniem i poszanowaniem istniejącej szaty roślinnej, analizy gatunkowej i kompozycyjnej z ograniczeniem do minimum potrzeb usuwania roślinności. Przewiduje się wycinkę kilku niewielkich drzew kolidujących z planowaną inwestycją, usunięcie drzew o złym stanie zdrowotnym, zagrażające ludziom i mieniu oraz przesadzenie młodych drzew kolidujących z planowaną inwestycją, rokujących szansę na przeżycie.

W części południowej parku, wzdłuż koryta rzeki Soły, w celu zachowania naturalnego i „dzikiego” charakteru terenu, projekt nie przewiduje wprowadzenia większych zmian w istniejącym drzewostanie. Ze względu na szaloną ekspansywność robinii akacjowej i wypieranie przez nią z tego terenu gatunków rodzimych, planuje się stopniowe usuwanie samosiewów jej egzemplarzy.

Projekt przewiduje uzupełnienie zieleni wysokiej w formie nasadzeń zastępczych w stosunku 1:1 za wycięte egzemplarze oraz o nasadzenia krzewów, bylin oraz roślin okrywowych, atrakcyjnych w ciągu całego roku.

Roślinność ma odgrywać szczególnie istotną rolę w strefach buforowych (przy Moście Jagiellońskim i strefie aktywnej rekreacji). Krzewy niskie, trawy ozdobne, byliny w tym runa leśnego i rośliny cebulowe, zastosowano plamami na terenie całego parku - w formie dużych i zwartych grup.

Projekt Budowlany Część 8A GOSP Opis

3.4 CHARAKTERYSTYKA SZATY ROŚLINNEJ

Teren objęty inwentaryzacją posiada cenny drzewostan. Ze względu na kolizję z planowaną inwestycją, zostanie nieznacznie usunięty.

Teren parku jest znacznie zadrzewiony. Najliczniejszą grupę stanowią drzewa dojrzałe o dość dużym zagęszczeniu w poszczególnych kwaterach, poprzedzielanych istniejącym układem komunikacyjnym.

Centralna i północna część parku jest bardzo zadbana. Na południe od Mostu Jagiellońskiego, szczególnie w pasie wzdłuż rzeki Soły, zieleń tworzą głównie samosiewy i jest „dzika” i naturalną częścią terenu. Nowe, młode nasadzenia znajdują się głównie wzdłuż ciągów spacerowych w północnej części parku.

Na terenie parku przeważają drzewa liściaste i stanowią około 94% całego drzewostanu.

Najliczniej występującymi gatunkami drzew na terenie objętym opracowaniem są: Robinia pseudoacacia (~27 %), Tilia sp. (~24 %), Salix sp. (~9%), Acer platanoides (~8%), Acer pseudoplatanus (~6%).

W granicach objętych opracowaniem, rosną egzemplarze drzew soliterowych, takich jak Platanus x hispanica czy Betula dahurica oraz kilka egzemplarzy z gatunku Cercidiphyllum japonicum. Najliczniejsze grupy drzew rosnących w granicach objętych opracowaniem, stanowią egzemplarze drzew w dobrym i średnim stanie zdrowotnym, pojedyncze - w bardzo dobrym. Stwierdzono również przypadki drzew o bardzo złym stanie zdrowotnym – są to okazy zamierające lub martwe.

Na pniach części drzew widnieją urazy mechaniczne z wyciekami (Fot. 2), rozległe ubytki kory (Fot. 5 i Fot. 11), ubytki mechaniczne (Fot. 8) i wgłębne (Fot. 3), zrakowacenia (Fot. 4), listwy mrozowe (Fot. 10) i piorunowe (Fot. 1).

Część egzemplarzy posiada infekcje grzybowe, z widocznymi owocnikami (Fot. 12). Inwentaryzowany drzewostan, posiada często nieprawidłowy pokrój, z rozwidleniami V (Fot. 6) i U-kształtnymi, oraz z dzikimi odrostami, które ze względu na znaczne rozmiary, są konkurentami dla przewodników. Poprzechyłane w znacznym stopniu pnie niektórych okazów przyczyniły się do zachwiania ich statyki. Drzewa na terenie parku w większości zostały poddane wcześniejszym zabiegom pielęgnacyjnym. Drzewa posiadają liczne ślady po cięciach pielęgnacyjnych (Fot. 7). Pojedyncze egzemplarze zostały ogłowione (Fot. 9). W koronach kilku egzemplarzy stwierdzono obecność ptasich gniazd (Fot. 13 i Fot. 14).

Część z nich, rosnących na skarpach wzdłuż rzek, mają pochylone i powykręcane pnie i konary. Projekt gospodarki drzewostanem przewiduje zachowanie maksymalnej liczby cennego starodrzewu ze wskazaniami do pielęgnacji. Część drzew wymaga przeprowadzenia zabiegów pielęgnacyjnych.

Szczegółowy wykaz egzemplarzy znajduje się w załączonej tabeli (Tab. 1).

3.5 ADAPTACJE

Przewidziano adaptację większości drzew rosnących na terenie inwestycji (...)

Do adaptacji kwalifikuje się drzewa:

- cenne pod względem gatunkowym,
- zdrowe lub z nieznacznymi oznakami chorobowymi,
- nie kolidujące z projektowanym zagospodarowaniem terenu.

Do przesadzenia kwalifikuje się drzewa:

- młode, rokujące szanse na przeżycie.

Do usunięcia kwalifikuje się drzewa:

- o złym stanie zdrowotnym (zamierające lub martwe) zagrażające ludziom i mieniu,
- kolidujące z planowaną inwestycją.

5. USUWANIE DRZEW

5.1 KOLIZJE ZIELENI ISTNIEJĄCEJ Z PROJEKTOWANĄ INWESTYCJĄ

Elementy zagospodarowania terenu projektowano z uwzględnieniem i poszanowaniem istniejącej szaty roślinnej, analizy gatunkowej i kompozycyjnej z ograniczeniem do minimum potrzebę usuwania roślinności.

W części południowej parku, wzdłuż koryta rzeki Soła, w celu zachowania naturalnego charakteru tej części terenu, projekt przewiduje nieznaczne wprowadzenie zmian w drzewostanie a wycięte egzemplarze o znacznych gabarytach planuje się zachować na terenie zlokalizowanym w najbliższym otoczeniu wyciętych pni drzew.

5.2 USUWANIE DRZEW I KRZEWÓW

Podczas wykonywania prac należy wykluczyć zagrożenie bezpieczeństwa ludzi, samochodów, urządzeń, drzew adaptowanych oraz runa – teren robót powinien być zabezpieczony. Drzewa przeznaczone do usunięcia wskazano w załączonej tabeli (Tab. 1) i na części graficznej opracowania - rysunku projektu gospodarki drzewostanem.

6. PIELĘGNACJA ADAPTOWANEGO DRZEWOSTANU

Część adaptowanych drzew wymaga przeprowadzenia zabiegów pielęgnacyjnych, co przyczyni się do podniesienia ogólnej kondycji drzewostanu oraz zwiększenia bezpieczeństwa użytkowników. W tym celu należy dokonać cięć sanitarnych obumarłych lub rozłamanych konarów i gałęzi.

Wszystkie egzemplarze drzew wymagają stałego monitoringu - regularnej kontroli stanu zdrowotnego przez wzgląd na ich zaburzoną statykę lub postępującą próchnicę.

Projekt budowlany Część 8b NAS Opis

LOKALIZACJA DRZEW

Nowe stanowiska dla drzew przesadzanych przewidziano w najbliższym otoczeniu parku. Ostateczną lokalizację drzew przesadzanych należy uzgodnić z Ogrodnikiem Miejskim. Drzewa nowoprojektowane przewidziano punktowo na terenie całego terenu opracowania. **LOKALIZACJA KRZEWÓW**

Krzewy zastosowano w formie małych, nawiązujących do naturalistycznych i luźnych grup oraz żywopłotowej (wzdłuż ogrodzenia placu zabaw, toalety dla psów i przepompowni). Zastosowano niewysokie „poduchowe” strzyżone formy

roślinne na terenie placu zabaw i parkingu. Krzewy kwitnące o okazałych kwiatostanach zastosowano w pobliżu placu wodnego i parku mgieł.

LOKALIZACJA

Rośliny zielne, przewidziano w formie dużych, monolitycznych lub miksowych grup, atrakcyjnych przez większą część roku, naprzemiennie wymieniającymi się walorami wizualnymi i zapachowymi.

LOKALIZACJA

Pnącza przewidziano punktowo pod adaptowanymi drzewami na obszarze całego parku. OPIS OGÓLNY

Rośliny cebulowe przewidziano w celu wzbogacenia istniejącego runa parkowego. Projekt przewiduje nasadzenia dużych grup na terenie całego parku.

10 .ŁĄKA KWIETNA

OPIS OGÓLNY

Nawiązując do „dzikiej” części fragmentu parku, usytuowanego na południe od mostu Jagiellońskiego, projekt przewiduje założenie naturalistycznej łąki kwietnej.

LOKALIZACJA

Łąkę kwietną zaprojektowano w bezpośrednim sąsiedztwie stanowisk kamerowych, pomiędzy ścieżką pieszo-rowerową a ogrodzeniem stadionu klubu sportowego „Soła”.

11 .TRAWNIKI

OPIS OGÓLNY

Powierzchnie trawników należy wykonać metodą siewu. Po stronie Wykonawcy leży dobranie odpowiednich mieszanek traw na dane stanowisko na terenie parku.

W przypadku centralnej części parku, zgodnie z załączoną częścią graficzną projektu, na terenie sekcji II i w południowej części sekcji I występują naturalne stanowiska ziarnopłonów i zawilców. Wykonawca zobowiązany jest do uwzględniania i poszanowania istniejącego runa parkowego. Po dokładnym zlokalizowaniu stanowisk ww. gatunków, trawnik w tych rejonach zrehabilitować w sposób możliwie najmniej inwazyjny.

12 . NATURALNE RUNO

OPIS OGÓLNY

W południowej części parku (na południe od mostu Jagiellońskiego), pomiędzy prawym brzegiem rzeki Soły a projektowaną nawierzchnią mineralną projekt przewiduje zachowanie „dzikiej” części parku.

14 . ZALECENIA PIELĘGNACYJNE

ZADANIA WYKONAWCY ROBÓT BUDOWLANYCH

Ostateczny odbiór nasadzeń nastąpi po wskazanym okresie pielęgnacji gwarancyjnej. ROŚLINNOŚĆ PROJEKTOWANA

Dotyczy całej roślinności parku i należy do zadań firmy wyłonionej w drodze przetargu na pielęgnację parku (jeśli to konieczne) lub Wykonawcy robót budowlanych w zależności od Umowy.

Z decyzji Starosty Oświęcimskiego z dnia 9 kwietnia 2015 r. znak WOŚ.613.1.21.2015 wynika, że udzielił on zgody na usunięcie 82 drzew w związku z planowaną budową parku miejskiego w ramach zadania inwestycyjnego „Oświęcimska Przestrzeń Spotkań”. W uzasadnieniu

wskazano, że część wnioskowanych drzew z uwagi na ich wiek nie wymaga zezwolenia, jedno usunięto na podstawie odrębnego zezwolenia, nie zezwolono na usunięcie topoli i topoli osiki z uwagi na dobry stan fitosanitarny i niekolidowanie z inwestycją, zezwolono na usunięcie części drzew w dobrym stanie, ale kolidujących z inwestycją, za opłatą lub nasadzeniami zastępczymi, a część zezwolono na wycięcie z uwagi na zły stan fito sanitarny lub techniczny. Decyzja wygasa w 2017 r.

W decyzji Starosty Oświęcimskiego z 28 lutego 2024 r. znak WOŚ.613.1.19.2024 zezwolono zamawiającemu na usunięcie 19 drzew uzależnione od nasadzeń zastępczych 38 szt. drzew. Przy czym wycięcie jest podyktowane złym lub bardzo złym stanem fitosanitarnym zagrażającym bezpieczeństwu ludzi i 3 z nich istniejącej infrastrukturze technicznej.

Jak wynika ze złożonych ofert trzech wykonawcy: odwołujący Milimex i Garden Designers nie złożyli ofert z jednolitą stawką 23%, ale zastosowali dwie stawki 23% i 8%. Oferty wykonawców Milimex i Garden Designers zostały odrzucone z uwagi

na nieprzedłużenie terminu związania ofertą. Wykonawcy ci nie byli wzywani do wyjaśnienia zastosowanej stawki podatku. Zastosowane stawki wynikały ze złożonych kosztorysów uproszczonych. Pozostali wykonawcy czyli uczestnik, Keller, Interservice, TERS, SORTED i WIKOS FRESH zaoferowali stawki jednolite 23% i nie byli przez zamawiającego wzywani do wyjaśnienia zastosowanych stawek.

Zamawiający 30 sierpnia 2024 r. wezwał odwołującego o przedstawienie uzasadnienia dla takiej kalkulacji ceny ofertowej ze wskazaniem przesłanek zastosowania stawki VAT 8 %. Nadto o określenie, do jakiego zakresu przedmiotu zamówienia – do jakich pozycji kosztorysu ofertowego - zastosowano stawkę VAT w wysokości 8%?

Odwołujący 4 września 2024 r. udzielił następujących wyjaśnień:

Zakres przedmiotu zamówienia, dla którego zastosowano stawkę VAT w wysokości 8% Stawkę Vat w wysokości 8% wykonawca zastosował do usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, w tym: - wycinek drzew

- sadzenia nowych drzew
- nasadzenia krzewów
- sadzenia bylin, roślin cebulowych, pnączy i zakładania trawników
- humusowania skarp wraz z ich obsianiem.

Jako załącznik nr 1 do pisma dołączono kosztorys ofertowy, w którym dodatkowo szczegółowo rozpisano stawkę Vat zastosowaną do poszczególnych pozycji kosztorysowych.

W załączniku nr 1 zaprezentowano również ceny jednostkowe brutto oraz wartości brutto poszczególnych pozycji kosztorysowych dla wykazania spójności „wartości razem brutto” z ceną ofertową brutto złożoną wraz z ofertą (24 955 733,56 pln brutto).

Powołał pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 września 2019 r. (sygn. 0115- KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM)

Uzasadnienie dla kalkulacji ceny ofertowej ze wskazaniem przesłanek zastosowania stawki VAT 8%

Wykonawca zastosował preferencyjną stawkę podatku VAT dla usług związanych z gospodarowaniem zielenią na podstawie art. 146a ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „Ustawą o VAT”). W załączniku nr 3 do ustawy o VAT, zawierającym wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 52 wymieniono "Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni" zgodnie z grupą PKWiU 81.30. W ramach

grupy PKWiU 81.30 znajduje się podgrupa:- 81.30.12.0 PKWiU - "Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni".

Zgodnie z wyjaśnieniami GUS PKWiU 2015, grupa PKWiU 81.30.12.0 "Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni" obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:
- 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, - 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),
- zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, osłepianiem lub dla ułatwienia widoczności,
- pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze i leśne:

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

- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

W związku z powyższymi wyjaśnieniami GUS, zdaniem wykonawcy, właściwą klasyfikacją PKWiU dla usługi zagospodarowania zieleni na terenie Oświęcimskiej Przestrzni Spotkań (stanowiącej park miejski i teren rekreacyjny) jest klasyfikacja PKWiU 81.30.12.0.

Zdaniem wykonawcy powyższe wskazuje jednoznacznie konieczność zastosowania w przedmiotowym postępowaniu preferencyjnej stawki VAT 8% dla zakresu usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni.

Warto zaznaczyć, że tożsamej klasyfikacji usługi dokonała również firma podwykonawcza Resort Zieleni Sp z o.o., która złożyła Wykonawcy ofertę na realizację usług związanych z gospodarowaniem zielenią (oferta dedykowana dla realizacji przedmiotowej inwestycji). Oferta ta stanowi załącznik nr 2 do niniejszego pisma. Firma Resort Zieleni Sp. z o.o. jako podwykonawca specjalizująca się w gospodarowaniu terenami zieleni przedstawiła ofertę z uwzględnieniem 8% stawki podatku VAT.

Powołał uchwałę KIO/KD 28/22

Dodatkowo wykonawca podkreślił, że analogiczne podejście do ustalenia stawki VAT zostało już zastosowane przez firmę Arco System w należycie zrealizowanej inwestycji publicznej pod nazwą „Budowa Nowego Odcinka Kolei Linowej na trasie Wesole Miasteczko-Planetarium na terenie Parku Śląskiego w Chorzowie” (Inwestycja zakończona w grudniu 2023r.) W przytoczonym zamówieniu roboty związane z zagospodarowaniem terenów zielonych zostały rozliczone z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 8%. W przywołanym przypadku podejście to zostało zaakceptowane zarówno przez zamawiającego (Park Śląski S.A. w Chorzowie przy Alei Różanej 2), jak i organy skarbowe, co potwierdza prawidłowość przyjętej interpretacji przepisów podatkowych przez wykonawcę. Jako Załącznik nr 3 do niniejszego pisma przedstawiono Referencje.

Firma Milimex S.A., która złożyła ofertę w przedmiotowym postępowaniu, zastosowała w kalkulacji łączony VAT. Można to wywnioskować z różnicy wartości netto i wartości brutto w złożonym przez firmę kosztorysie, która to jest różna od 23%.

Możliwość wyodrębnienia usług związanych z zagospodarowaniem zieleni wchodzących w zakres zamówienia

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz polskich sądów administracyjnych występuje pojęcie świadczenia złożonego. Zasady dotyczące świadczeń złożonych zostały wypracowane przez TSUE, który orzekł, że w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń lub czynności, najpierw należy ustalić, czy te świadczenia lub

czynności stanowią jedno świadczenie kompleksowe, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Przy kwalifikowaniu usług jako kompleksowe istotne jest podejście, że jeśli różne czynności składające się na jedno świadczenie są ze sobą tak powiązane, że tworzą ekonomiczną całość, powinny być traktowane jako jedno świadczenie pod względem podatkowym.

W ocenie wykonawcy w przedmiotowym postępowaniu nie mamy do czynienia z usługą kompleksową.

Wycinki, nasadzenia drzew, krzewów, bylin i traw ozdobnych są usługami odrębnymi, które zostaną w całości zlecone jednemu podwykonawcy. Mogą być one zrealizowane niezależnie od pozostałych świadczeń (budowa placu zabaw, budowa parku wodnego, budowa parkingu, dróg, ścieżek, chodników). Fakt ten potwierdza ustalony przez zamawiającego w postępowaniu okres pielęgnacji zieleni (36 mies), który został wyodrębniony z podstawowej gwarancji i rękojmi. Powołał interpretację z dnia 22 maja 2022 r. 0112-KDSL2-2.440.50.2022.2.IP, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. I FSK 869/10, uchwałę KIO/KD 28/22.

Możliwości wyodrębnienia usług związanych z zagospodarowaniem zieleni wchodzących w zakres zamówienia potwierdza wyodrębnienie w dokumentacji postępowania (będącej załącznikiem do SWZ) osobnego folderu o nazwie „8 Projekt AK” zawierającego projekt nasadzeń oraz gospodarkę istniejącym drzewostanem. Dodatkowo w przedmiarze stanowiącym podstawę do opracowania kosztorysu ofertowego zamawiający wydzielił osobne rozdziały stanowiące odrębną część:

Rozdział 1 „Przygotowanie terenu” – zawierający roboty w zakresie wycinki drzew

Rozdział 3 „Gospodarowanie roślinnością” – zawierający roboty w zakresie nasadzeń drzew, krzewów, traw, bylin, itp.

Dodatkowo warto zaznaczyć, że rozliczenie inwestycji będzie rozliczeniem kosztorysowym, stanowiącym na podstawie realnie wykonanych ilości robót oraz cen jednostkowych uwzględnionych w kosztorysie ofertowym. Wydzielenie na etapie rozliczenia kontraktu prac związanych z zielenią nie będzie stanowiło więc problemu, a będzie wręcz naturalną czynnością. Ponownie powołał uchwałę Sygn. akt: KIO/KD 28/22 nadto orzecznictwo sądów administracyjnych wyrok NSA z 06.05.2025r. sygn.. akt I FSK 2105/13, wyrok WSA w Poznaniu z 15.03.2011 r. (sygn.. akt I SA/Po 951/10).

Wykonawca w przedmiotowym postępowaniu zastosował mieszaną stawkę VAT 8% i 23%. Stawkę preferencyjną 8% przyjął dla usług związanych z zagospodarowaniem zieleni zgodnie z Ustawą o Vat, klasyfikacja PKWiU oraz w

odniesieniu do utartych stanowisk KIO potwierdzających konieczność różnicowania stawek VAT. Podał dalsze orzeczenia KIO potwierdzające jego stanowisko.

Wg wykonawcy odrzuceniu powinny podlegać oferty firm Krisbud Sp. z o.o., Przedsiębiorstwo

Usługowo-Handlowo-Transportowe WIKOS FRESH M. S., Interservice Sp. z o.o., Garden Designers Spółka z o.o., Keller Polska Sp. z o.o., konsorcjum TERS Sp. z o.o. oraz Flora Sp. z o.o. Sp. komandytowa, SORTED Sp. z o.o. jako oferty zawierające błąd w kalkulacji ceny (przyjęcie błędnej stawki podatku VAT).

Zamawiający 13 września 2024 r. poinformował o wyniku postępowania w tym o odrzuceniu oferty odwołującego podając:

uzasadnienie prawne: art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp (oferta zawiera błędy w obliczeniu ceny);

uzasadnienie faktyczne : Wykonawca, zgodnie z informacją wskazaną w wierszu "VAT" kosztorysu ofertowego, skalkulowała cenę brutto oferty z zastosowaniem mieszanej stawki VAT, tj. 8 i 23%. Wobec powyższego zamawiający, działając na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy, zwrócił się do wykonawcy o wyjaśnienie treści oferty w przedmiotowym zakresie z żądaniem wskazania uzasadnienia dla takiej kalkulacji ceny ofertowej i określenia przesłanek zastosowania stawki VAT 8%. Wykonawca udzielił zamawiającemu wyjaśnień wskazując, że stawkę VAT w wysokości 8% zastosowano do usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, w tym: wycinek drzew, sadzenia nowych drzew, nasadzenia krzewów, sadzenia bylin, roślin cebulowych, pnączy i zakładania trawników, humusowania skarp wraz z ich obsianiem. Wraz z pismem złożono kosztorys ofertowy, w którym dodatkowo szczegółowo rozpisano stawkę VAT zastosowaną do poszczególnych pozycji kosztorysowych. Zastosowanie stawki VAT 8% poparto argumentacją wskazującą, że w ocenie wykonawcy ARCO SYSTEM Sp. z o.o. w przedmiotowym postępowaniu nie mamy do czynienia z usługą kompleksową. Wycinki, nasadzenia drzew, krzewów, bylin i traw ozdobnych są usługami odrębnymi, które zostaną w całości zlecone jednemu podwykonawcy. Mogą być one zrealizowane niezależnie od pozostałych świadczeń (budowa placu zabaw, budowa parku wodnego, budowa parkingu, dróg, ścieżek, chodników).

Zamawiający stwierdza, że stanowisko przyjęte przez wykonawcę ARCO SYSTEM Sp. z o.o. jest niewłaściwe i nie znajduje zastosowania w przedmiotowym postępowaniu. Przyjęta stawka VAT 8 % jest nieprawidłowa, a co za tym idzie obliczenie ceny brutto oferty z zastosowaniem mieszanej stawki VAT 8 i 23% jest błędne, co wypełnia przesłanki odrzucenia oferty określone przepisem art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy.

Przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowe, którego elementem dominującym pozostaje wykonanie robót budowlanych, co skutkuje koniecznością zastosowania podstawowej stawki VAT w wysokości 23% dla całej usługi kompleksowej i taką stawkę należy uznać za właściwą dla obliczenia cen ofertowych brutto w postępowaniu. Powyższe związane jest w szczególności z faktem, że usługi związane z zielenią stanowią marginalną część przedmiotu zamówienia, nie zaś jego istotę, a ich realizacja będzie prowadzona głównie w celu

umożliwienia wykonawstwa robót budowlanych przewidzianych zamówieniem lub w ścisłym związku z nimi, nie zaś w odłączeniu od tychże robót. Usługi związane z zielenią nie mają charakteru odrębnego, jak stwierdza to wykonawca ARCO SYSTEM Sp. z o.o. Przedmiot zamówienia wraz z jego zakresem dotyczącym zieleni należy uznać jako świadczenie kompleksowe, dla którego w całości właściwą jest jednolita stawka VAT 23%. Stanowisko zamawiającego znajduje potwierdzenie przykładowo w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lipca 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH oraz z dnia 3 września 2018 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.351.2018.2.JN. Zamiarem zamawiającego wyrażonym w dokumentach zamówienia jest uzyskanie od wykonawcy świadczenia kompletnego, jednolitego i całościowego, którego głównym wynikiem będzie park miejski rozumiany jako kompleks o charakterze zespołu obiektów budowlanych zlokalizowany w obrębie terenów zielonych już istniejących. Wszelkie świadczenia związane z zielenią w przedmiotowym zamówieniu wchodzi w zakres świadczenia głównego o charakterze budowlanym i dzielą los tegoż świadczenia głównego, również w zakresie stawki VAT. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie przykładowo w orzecznictwie sądów administracyjnych (uchwała NSA z dnia 8 listopada 2010 r. sygn. akt I FPS 3/10; wyrok NSA z dnia 28 października 2016 r. sygn. akt. I FSK 344/15). Jak się zatem dowodzi świadczeniem bezspornie dominującym w odniesieniu do przedmiotowego zamówienia jest wykonanie robót budowlanych, co skutkuje koniecznością zastosowania podstawowej stawki VAT w wysokości 23 % dla wyceny całości ceny ofertowej brutto ofert w postępowaniu złożonych a oferty, których ceny obliczono w sposób odmienny, podlegają odrzuceniu jako obarczone błędem.

16 września 2024 r. zamawiający udostępnił odwołującemu plik dokumentów nazwany po wyborze dokumentacja.zip, wśród których znajdował się folder ARCO-Materiały Zamawiającego, a w nim zapytanie zamawiającego i opinia Deloitte:

Dzień dobry Pani K.,

bardzo proszę o pomoc w następującej sprawie:

W ogłoszonym przez zamawiającego (Miasto Oświęcim) postępowaniu, którego przedmiotem jest budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań zostało złożonych 9 ofert. W 6 spośród złożonych ofert wyliczenia ceny ofertowej brutto dokonano z zastosowaniem jednolitej stawki VAT 23%. W 3 ofertach wykonawcy wyliczyli cenę ofertową brutto z zastosowaniem mieszanej stawki VAT 23 i 8%. Stawka VAT 8% została zastosowana np. w ofercie firmy Garden Designers do części zamówienia obejmującej czynności związane z zagospodarowaniem zieleni np. wycinka drzew, frezowanie karpiny, sadzenie drzew i krzewów, obsadzanie

kwietników. Wg wyliczenia kosztorysowego tej firmy wartość części zamówienia wyceniona ze stawką VAT 8% stanowi

około 10% ogólnej wartości oferty.

Zamawiający dla celów sporządzenia kosztorysu ofertowego przyjął stawkę VAT 23% dla całego zakresu zamówienia, zgodnie z praktyką przyjętą w podobnych przedmiotowo inwestycjach realizowanych i zakończonych w minionym okresie.

Zadanie korzysta z dofinansowania zewnętrznego w ramach środków unijnych. W ocenie zamawiającego jednolita stawka VAT 23% jest stawką prawidłową z uwagi na fakt, że czynności związane z zielenią stanowią marginalną część przedmiotu zamówienia i są elementem zamierzenia inwestycyjnego, a nie bieżącego utrzymania zieleni, co zostało podniesione we wniosku o dofinansowanie.

Proszę o komentarz w przedstawionej sprawie i potwierdzenie słuszności stanowiska zamawiającego, zgodnie z którym właściwą stawką VAT jest stawka 23% w odniesieniu do całości przedmiotu zamówienia i prawidłową dla obliczenia cen ofertowych brutto w postępowaniu o udzielenie przedmiotowego zamówienia. W obecnej sytuacji bez określenia właściwej stawki VAT zamawiający nie może dokonać prawidłowego porównania złożonych ofert i kontynuować postępowania. Taka sytuacja naraża również zamawiającego na korekty finansowe przyznanego dofinansowania.

Z uwagi na to, że oferty przekraczają kwoty przeznaczone przez zamawiającego na sfinansowanie zamówienia i ograniczają nas terminy wynikające z przyznanego dofinansowania, na najbliższej sesji tj. 28 sierpnia br. musi zostać podjęta decyzja o ewentualnym zwiększeniu środków w budżecie na to zadanie. Dlatego bardzo proszę o udzielenie odpowiedzi w najkrótszym możliwym terminie, a byłoby super, gdyby udało to zrobić do 26 sierpnia br. Liczę na Państwa zrozumienie i pomoc w tej sprawie.

W załączeniu przesyłam materiały, które mam nadzieję pomogą w sprawie. Są to: specyfikacja przetargowa, materiały dotyczące wniosku o dofinansowanie i przykładowy kosztorys.

Link do strony postępowania, pod którym dostępne są dokumenty postępowania, w tym Przedmiar robót, Wzór umowy, SWZ:

Opinia Deloitte:

Szanowni Państwo,

w nawiązaniu do przesłanego zapytania dotyczącego właściwej stawki VAT, poniżej przedstawiamy nasz komentarz w tym zakresie.

Stan faktyczny

Jak rozumiemy, Miasto planuje zrealizować projekt pn. „Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu realizowana w ramach zadania pn. Oświęcimska Przestrzeń Spotkań” (dalej: „Projekt”), dofinansowany ze środków unijnych.

Zgodnie z przekazanymi informacjami, przedmiotem Projektu jest zagospodarowanie w zieleni i utworzenie parku spacerowo-wypoczynkowego w centrum Miasta.

Miasto ogłosiło postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest realizacja Projektu (dalej: „Postępowanie”). Z przesłanej przez Miasto dokumentacji wynika, że Projekt swoim zakresem obejmuje roboty związane z budową parku, w tym: przygotowanie terenu pod budowę, drobne formy architektoniczne, gospodarowanie roślinnością, roboty konstrukcyjne, budowę infrastruktury sieciowej, technologię parku wodnego, technologię parku mgieł, roboty drogowe, nawierzchnie, oświetlenie i organizację ruchu, a także montaż budek łęgowych.

Jak zostaliśmy poinformowani, prace związane z gospodarowaniem roślinnością (w tym m.in. sadzenie drzew, nasadzenie krzewów i trawników) stanowią marginalną część Projektu i są elementem zamierzenia inwestycyjnego oraz nie stanowią bieżącej pielęgnacji zieleni.

Zgodnie z przekazanymi informacjami, w ogłoszonym przez Miasto Postępowaniu dot. realizacji Projektu przez wybranego wykonawcę (dalej: „Wykonawca”), dla celów sporządzenia kosztorysu ofertowego Miasto przyjęło stawkę VAT 23% dla całego zakresu zamówienia. Jednakże, zgodnie z przekazanymi informacjami, kilku potencjalnych wykonawców określiło cenę ofertową brutto dla przedmiotowego zamówienia z zastosowaniem mieszanej stawki VAT, tj. stawka 23% - dla usług w zakresie robót budowlanych oraz stawka 8% - dla usług w zakresie zagospodarowania zieleni.

Jak rozumiemy, Miasto zainteresowane jest odbiorem Projektu jako całości, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie, a celem Projektu jest powstanie parku, a nie jego poszczególnych elementów.

W związku z powyższym Miasto powzięło wątpliwość, czy właściwe będzie określenie stawki VAT dla usług świadczonych przez wyłonionego Wykonawcę w wysokości 23% dla wszystkich świadczonych przez niego usług oraz jaka stawka jest prawidłowa dla obliczenia ofertowych cen brutto w Postępowaniu.

Komentarz Deloitte

Na wstępie zaznaczamy, że kwestia zastosowania właściwej stawki VAT pozostaje po stronie Wykonawcy, jako usługodawcy na gruncie VAT. Jak rozumiemy natomiast, dla celów wynikających z ustawy Prawo zamówień publicznych

(tj. konieczność ustalenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym), niezbędne jest określenie prawidłowej stawki VAT dla przedmiotowych czynności.

Kolejno wskazujemy, że co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Niemniej jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

Mając na uwadze przedstawiony w stanie faktycznym zakres Projektu, jak rozumiemy, obejmuje on świadczenie na rzecz Miasta przez Wykonawcę usług budowlanych oraz usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych. Zgodnie z ustawą o VAT oraz mając na uwadze Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (dalej: „PKWiU”) wskazujemy, iż w naszej ocenie stawką właściwą dla usług budowlanych, określonych w dziale 41 PKWiU jest zasadniczo stawka 23%, natomiast stawką właściwą dla usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, objętych grupowaniem PKWiU 81.30, jest zasadniczo stawka 8%. Grupowanie PKWiU 81.30 obejmuje m.in. usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnacji i otrzymania parków na terenach miejskich.

Widzimy jednak argumenty przemawiające za uznaniem, że usługa, która będzie świadczona przez wyłonionego Wykonawcę na rzecz Miasta, może zasadniczo zostać uznana za świadczenie kompleksowe, którego elementem dominującym pozostaje wykonanie robót budowlanych. W konsekwencji skutkowałoby to w naszej ocenie zasadniczo koniecznością zastosowania podstawowej stawki VAT w wysokości 23% dla całej usługi kompleksowej. Wskazana stawka mogłaby również zostać uznana za właściwą dla obliczenia ofertowych cen brutto w Postępowaniu. Powyższe związane jest z szczególności z faktem, że usługi związane z zagospodarowaniem zieleni, jak rozumiemy, stanowią marginalną część przedmiotu zamówienia, a nie jego główną część. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie przykładowo w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „DKIS”) z dnia 5 lipca 2023 r. o sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH oraz z dnia 3 września 2018 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.351.2018.2.JN.

Zwracamy jednocześnie uwagę, że nie możemy wykluczyć przyjęcia przez organy podatkowe odmiennego stanowiska, zgodnie z którym usług, które będą świadczone przez wyłonionego Wykonawcę, nie można zakwalifikować jako świadczenie kompleksowe, a w konsekwencji prawidłowym rozwiązaniem byłoby wówczas zastosowanie odpowiednio stawki VAT w wysokości 8% dla czynności związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni oraz stawki VAT w wysokości 23% dla usług budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie przykładowo w interpretacjach indywidualnych DKIS z dnia 12 lipca 2018 r. o sygn. 0113-KDIP1-1.4012.412.2018.2.MGO oraz z dnia 5 stycznia 2018 r. o sygn. 0115-KDIT1-1.4012.784.2017.1.JP. Jednocześnie zwracamy uwagę, że w stanach faktycznych opisanych w przedmiotowych interpretacjach, w przeciwieństwie do zakresu Projektu realizowanego przez Miasto, świadczone usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, stanowiły znaczną część poszczególnych projektów i były ich istotnym elementem.

Mając na uwadze powyższe, poddajemy pod rozagę wystąpienie do DKIS z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej w zakresie dotyczącym określenia stawki VAT właściwej dla usług, które będą świadczone przez Wykonawcę.

Ponadto podkreślamy, że ewentualne negatywne konsekwencje podatkowe związane z zastosowaniem niewłaściwej stawki VAT ponosi co do zasady Wykonawca, jako sprzedawca i wystawca faktur.

Dowody:

Krajowa Izba Odwoławcza (dalej: KIO) oparła się na dowodach z dokumentacji postępowania tj. kosztorysach inwestorskich, SWZ, wzorze umowy, złożonych ofertach, wezwaniu odwołującego do wyjaśnień, udzielonych wyjaśnień, informacji o wyniku postępowania.

Dowody na których KIO się nie oparła i powody, dla których dowody uznała za nieistotne dla rozstrzygnięcia.

Dowód odwołującego:

- zapytanie i informacja pozyskana przez zamawiającego od firmy doradczej Deloitte – KIO podziela stanowisko odwołującego, że ten dowód nie służy udowodnieniu tezy zamawiającego o konieczności zastosowania jednolitej stawki podatku. Opiniujący wyraża się w sposób niekategoryczny, co więcej z opinii nie wynika, że zapoznał się z udostępnioną przez zamawiającego dokumentacją zamówienia. Przeciwnie z opinii wynika, że jest ona wyłącznie oparta o treść zapytania zamawiającego, co powoduje, że zdaniem KIO opiniujący nie poczynił własnych ustaleń, co do charakteru świadczenia. Tylko takie ustalenia mogły doprowadzić do wydania opinii mającej znaczenie dla rozstrzygnięcia.

Dowody zamawiającego:

- fra VAT FA/2/11/2021 dot. zagospodarowania terenu zielonego pomiędzy ulicami Więźniów Oświęcimia i Obozową – etap III – rozliczenie częściowe zgodnie z protokołem z dnia 29 października 2021 wraz z zestawieniem wykonanych prac, protokołem odbioru wykonanych robót i kosztorysami powykonawczymi - załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo nie zawierają określenia przedmiotu zamówienia i celu realizacji zamówienia, oraz charakteru wynagrodzenia, dotyczą wyłącznie wycinkowego fragmentu robót nie pozwalając ustalić celu inwestycji,
- fra VAT 3/06/2021 dot. „Oświęcimskiej Przestrzeni Spotkań – zagospodarowanie terenu Parku Pokoju

między ulicami Słowackiego, Chemików, Dąbrowskiego, Olszewskiego (I etap) Część I zamówienia: zagospodarowanie terenu Parku Pokoju według umowy nr 272.792.2019 z dnia 27.11.2019 wraz z protokołem odbioru nr 17 wykonanych robót, zestawieniem wykonanych prac, kosztorysami powykonawczymi - załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo nie zawierają określenia przedmiotu zamówienia i celu realizacji zamówienia, oraz charakteru wynagrodzenia, dotyczą wyłącznie wycinkowego fragmentu robót nie pozwalając ustalić celu inwestycji,

- fra VAT 8/04/2021 dot. „Oświęcimskiej Przestrzeni Spotkań – zagospodarowanie terenu Parku Pokoju między ulicami Słowackiego, Chemików, Dąbrowskiego, Olszewskiego (I etap) Część I zamówienia: zagospodarowanie terenu Parku Pokoju według umowy nr 272.792.2019 z dnia 27.11.2019 wraz z protokołem odbioru nr 15. wykonanych robót, zestawieniem wykonanych prac, kosztorysami powykonawczymi - załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo nie zawierają określenia przedmiotu zamówienia i celu realizacji zamówienia, oraz charakteru wynagrodzenia, dotyczą wyłącznie wycinkowego fragmentu robót nie pozwalając ustalić celu inwestycji.

Dowody przystępującego:

1. „Zaprojektowanie i wybudowanie infrastruktury rekreacyjnej w otoczeniu zbiornika nr 1

w Przylasku Rusieckim” - wartość umowy brutto (z VAT 23%) 18.371.587,50 zł w tym „zieleni” na kwotę 2.583.000,00 zł brutto – załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo załączona umowa nie zawiera określenia przedmiotu zamówienia i celu realizacji zamówienia, nadto wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy

2. „Rewaloryzacja zabytkowych Plant Salinarnych w Bochni” - wartość umowy brutto (z VAT 23%) 16.179.420,00 zł w tym „zieleni” na kwotę 1.107.000,00 zł brutto – załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo z par. 1 ust. 3 nie wynika wykonywanie usług związanych z gospodarowaniem zielenią, a wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy, wprowadzie taka pozycja wraz z nasadzeniami pojawia się w formularzu ofertowym, jednak bez szczegółowego opisu przedmiotu zamówienia nie sposób ustalić znaczenia tych usług dla zamierzenia inwestycyjnego

3. „Budowa wodnego placu zabaw w Parku Jaworek” - wartość umowy brutto (z VAT 23%) 10.715.000,00 zł w tym „zieleni” na kwotę 980.000,00 zł brutto – dowód nie nadaje się do ustalenia istotnych okoliczności dla badanej sprawy, bo wprowadzie z treści umowy jak i zestawienia kosztów wynika, że przedmiotem zamówienia jest przesadzenie drzew, nasadzenie zieleni wraz z pielęgnacją do dnia odbioru robót budowlanych oraz pielęgnacja nasadzonej zieleni przez okres 12 miesięcy, to jednak z załączonych projektowanych postanowień umownych wynika, że zamawiający narzucił wykonawcom jednolitą stawkę podatku w wysokości 23%, a wynagrodzenie miało charakter ryczałtowy

4. „Rewitalizacja Parku Miejskiego przy ul. Dworcowej w Brzeszczach” - wartość umowy brutto (z VAT 23%) 6.345.000,00 zł w tym „zieleni” na kwotę 401.200,32 zł brutto - załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo z par. 1 ust. 1 nie zawarto szczegółowego przedstawienia elementów przedmiotu zamówienia, a wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy, wprowadzie pozycja zieleni kilkakrotnie pojawia się

protokole odbioru końcowego, jednak bez szczegółowego opisu przedmiotu zamówienia nie sposób ustalić znaczenia tych usług dla zamierzenia inwestycyjnego

5. „Zielone Płuca Miast - Dolina Brynicy. Waloryzacja przyrodnicza starorzeczka w Parku Grabek wraz z ukształtowaniem krajobrazu i strefy przyrodniczej oraz infrastrukturą towarzyszącą” – wartość umowy brutto (z VAT 23%) 7.488.388,37 w tym „Nasadzenia i pielęgnacja roślin” na kwotę 523.184,31 zł brutto załączone dowody nie służą udowodnieniu okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, bo z par. 1 ust. 1 nie zawarto szczegółowego przedstawienia elementów przedmiotu zamówienia, a wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy, na co wskazuje par. 3 2 i 3 umowy, wprowadzie pozycje usunięcie drzew, pielęgnacja, nasadzenia, humusowanie, karczowanie kilkakrotnie pojawia się kosztorysie ofertowym, jednak bez szczegółowego opisu przedmiotu zamówienia nie sposób ustalić znaczenia tych usług dla zamierzenia inwestycyjnego.

Rozważania KIO:

KIO dopuściła KRISBUD w charakterze uczestnika postępowania.

Nie ziściły się w sprawie przesłanki z art. 528 ustawy, a odwołujący wykazał interes w uzyskaniu zamówienia i możliwą do poniesienia szkodę, stąd odwołanie podlegało merytorycznemu rozpoznaniu.

KIO oddaliła odwołanie.

Istota sporu między stronami sprowadzała się do ustalenia, czy zamówienie stanowi jedno świadczenie na gruncie prawa podatkowego, czy też zbiór dwóch lub więcej odrębnych świadczeń podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami podatku od towarów i usług (dalej VAT). W pierwszym przypadku rację miałby zamawiający odrzucając ofertę odwołującego opartą o dwie różne stawki podatku, a w przypadku drugim, oferta odwołującego byłaby nieprawidłowo odrzucona, a zamawiający wadliwie ocenił i błędnie wybrał ofertę najkorzystniejszą i ofertę WIKOS FRESH.

KIO uznała, że :

1. niezasadny jest pogląd odwołującego, że to zamawiający powinien wykazać mu nieprawidłowość zastosowanej stawki podatku VAT, np. za pomocą interpretacji indywidualnej w tej sprawie. Jak słusznie zauważył odwołujący - zamawiający nie narzucił stawki VAT w tym postępowaniu, a więc obowiązek określenia prawidłowej stawki podatku spoczywał na wykonawcy. Skoro tak, to wykonawca powinien być w stanie (w razie zaistnienia wątpliwości) wykazać, że zastosowana przez niego stawka jest prawidłowa. Ponadto, to odwołujący uważa, że jednolita stawka VAT jest nieprawidłowa, jest to jego teza, którą w odwołaniu powinien był wykazać. Wykazanie polega na przedstawieniu dowodów. Dowodem takim powinna być właśnie indywidualna interpretacja podatkowa oparta o stan faktyczny tej sprawy. Takiego dowodu odwołujący nie przeprowadził.

2. KIO nie jest jednak zwolniona od obowiązku ustalenia i zastosowania prawa, tym samym KIO nie może oddalić tego odwołania, tylko dlatego, że odwołujący nie przedstawił interpretacji indywidualnej. Z tego względu KIO przedstawi swój sposób rozumowania w tej sprawie:

a) KIO przeanalizowała przedstawione przez strony orzecznictwo i interpretacje indywidualne i doszła do następujących wniosków:

- o charakterze świadczenia decyduje jego znaczenie ekonomiczne dla klienta (zamawiającego),
- dla oceny charakteru świadczenia nie ma znaczenia czy świadczenie składa się z kilku innych świadczeń, o ile cel świadczenia prowadzi do osiągnięcia jednego zamierzenia gospodarczego (ekonomicznego),
- świadczenia składające się na świadczenie zamawiane nie muszą pozostawać ze sobą w relacji świadczenie główne – świadczenie pomocnicze, mogą być świadczeniami równorzędnymi, to cel końcowy decyduje o ocenie charakteru świadczenia zamawianego, - nie ma także znaczenia przesądzającego wartość świadczeń, nie musi być tak, że świadczenie najwyższej wycenione będzie świadczeniem narzucającym charakter świadczeniu zamawianemu,
- nie ma znaczenia przesądzającego, czy możliwe jest wykonanie świadczeń składających się na świadczenie zamawiane, przez różne podmioty.

KIO nie będzie w tym miejscu powoływać przepisów prawa podatkowego i orzecznictwa TSUE, sądów administracyjnych, organów podatkowych czy samego KIO, to bowiem zostało w sposób kompleksowy pokazane przez same strony, co oznacza, że jest ono doskonale stronom znane, dlatego ponawianie tych treści utrudniłoby zaprezentowanie sposobu rozumowania KIO.

KIO doszła do następującego wniosku:

Celem zamówienia jest budowa parku.

Dla takiego ustalenia przesądzająca jest treść SWZ, a w szczególności dokumentacji projektowej w części powołanej przez KIO w stanie faktycznym. Z tej dokumentacji KIO wywodzi, że zamawiający zamawia budowę parku, a więc obiektu budowlanego sklasyfikowanego w PKOB 2412 jako budowle sportowe i rekreacyjne pozostałe: ogrody i parki publiczne. Nie świadczy o tym wyłącznie nazwa postępowania, ale właśnie dokumentacja projektowa, w tym wizualizacje.

Z dokumentów tych wynika, że zamawiający oczekuje pozyskania kompleksowego obiektu budowlanego rekreacyjnego służącego wypoczynkowi mieszkańców zaspokajającego szereg ich potrzeb, jak możliwość wypoczynku w otoczeniu przyrody, a więc wykorzystanie istniejącego zadrzewienia, ale także integracji pokoleniowej i socjalnej – parków wodnych, placów zabaw, zaspokojenia potrzeb rolników, toalety dla psów, realizacji celów proekologicznych - jak zwiększenie powierzchni organicznie czynnych – wymiana nawierzchni

ścieżek, kwietna łąka, dosadzenie krzewów, drzew i bylin, założenie budek lęgowych, dla nietoperzy, oraz budek dla owadów, zwiększenie dostępności – budowa parkingu. Z przedstawionego przez odwołującego wydruku z google maps wynika, że obecnie na projektowanym do zabudowy obszarze poza urządzonymi drogami Parkową i Poprzeczną oraz zabudowanym w centralnej części obszaru budynkiem (jak wynika z dokumentów zamówienia – jest to budynek prywatny) teren obecnie jest zadrzewiony, ale nie zorganizowany pod względem rekreacyjnym uwzględniającym aktualne potrzeby mieszkańców miast. Zgodnie z art. 78 ustawy o ochronie przyrody rada gminy jest obowiązana zakładać i utrzymywać w należytym stanie tereny zieleni i zadrzewienia. Do terenów zielonych art. 5 pkt 21 ustawy o ochronie przyrody zalicza m. in. - tereny urządzone wraz z infrastrukturą techniczną i budynkami funkcjonalnie z nimi związanymi, pokryte roślinnością, pełniące funkcje publiczne, a w szczególności parki. Teren zaprezentowany przez odwołującego na wydruku nie jest terenem wyposażonym (poza ścieżkami) w infrastrukturę techniczną, która jest przedmiotem tego zamówienia i która zostanie dopiero wykonana, a w zakresie ścieżek zostaną one zmodernizowane, wytyczone w inny sposób niż obecnie i wykonane z proekologicznych materiałów. Z projektu budowlanego wynika, że zamawiający zamawia wykonanie parku, na który składa się park wodny, plac zabaw, park mgieł, parking, ścieżki, obiekty małej architektury, łąka kwietna, zadrzewienie, krzewy, byliny i zioła. Przy czym w zakresie zieleni zarówno w projekcie budowlanym część 1 PZT wskazano, że „Głównym celem projektu, było podniesienie atrakcyjności miejsca, poprzez wzbogacenie programu parku o plac wodny, park mgieł, plac zabaw, boisko do piłki plażowej oraz toaletę dla psów.

Projekt przewiduje wydzielenie w ciągach pieszych ścieżki rowerowo-rolkowej w postaci pętli długości 600 mb. Teren ma zachęcać do wypoczynku i aktywności zarówno mieszkańców, jak i odwiedzających miasto.

W celu zminimalizowania ingerencji w gęstej siatce systemów korzeniowych drzew, zaprojektowano wyniesioną na wysokość około 40 cm nad poziom gruntu, nawierzchnię o poszycie z drewna egzotycznego posadowioną na betonowych palach i konstrukcji stalowej. Drewniany układ komunikacyjny zespala ze sobą główne atrakcje parku, czyli park mgieł, plac wodny i plac zabaw.

Projekt zakłada nieznaczną ingerencję w tkankę roślinną parku. Układ komunikacyjny, częściowo remontowany, oraz elementy zagospodarowania terenu projektowano z uwzględnieniem i poszanowaniem istniejącej szaty roślinnej, analizy gatunkowej i kompozycyjnej z ograniczeniem do minimum potrzebę usuwania roślinności. Przewiduje się wycinkę kilku niewielkich drzew kolidujących z planowaną inwestycją, usunięcie drzew o złym stanie zdrowotnym, zagrażające ludziom i mieniu oraz przesadzenie młodych drzew kolidujących z planowaną inwestycją, rokuszących szanse na przeżycie.

W części południowej parku, wzdłuż koryta rzeki Soła, w celu zachowania naturalnego i „dzikiego” charakteru terenu, projekt nie przewiduje wprowadzenia większych zmian w istniejącym drzewostanie. Ze względu na szaloną ekspansywność robinii akacjowej i wypieranie przez nią z tego terenu gatunków rodzimych, planuje się stopniowe usuwanie samosiewów jej egzemplarzy.

Projekt przewiduje uzupełnienie zieleni wysokiej w formie nasadzeń zastępczych w stosunku 1:1 za wycięte egzemplarze oraz o nasadzenia krzewów, bylin oraz roślin okrywowych, atrakcyjnych w ciągu całego roku.

Roślinność ma odgrywać szczególnie istotną rolę w strefach buforowych (przy Moście Jagiellońskim i strefie aktywnej rekreacji). Krzewy niskie, trawy ozdobne, byliny w tym runa leśnego i rośliny cebulowe, zastosowano plamami na terenie całego parku - w formie dużych i zwartych grup.”

Podobne stwierdzenia znajdują się w częściach 8A i 8B projektu, co więcej zmiana decyzji zezwalającej na wycinkę drzew, także potwierdza minimalny zakres ingerencji w istniejącą roślinność. Fakt, że tych nasadzeń jest dużo, bo stanowią one w projekcie zamawiającego i przedmiarze, a także kosztorysach inwestorskich 13,95% wartości całości inwestycji, w ocenie Izby nie zmienia faktu, że ingerencja w zieleń ma sprowadzać się do usunięcia zieleni w złym lub bardzo złym stanie fitosanitarnym, usunięcia lub przeniesienia nasadzeń kolidujących z planowanymi urządzeniami infrastruktury technicznej. Więcej nasadzeń obejmuje krzewy i byliny, oraz urządzenie łąki kwietnej. Jednak w dalszym ciągu jest to w ocenie KIO element urządzania terenu zielonego jako spójnej koncepcji obiektu rekreacyjnego.

KIO uważa, że to co zamawia zamawiający, to nie szereg samodzielnych odrębnych i niezależnych ekonomicznie świadczeń, ale jedna robota budowlana w ramach, której wykonywane będą różne elementy konieczne, aby powstał park miejski zaspokajający obecne potrzeby społeczne. KIO ma pewność, że budowa parku jest robotą budowlaną opodatkowaną jednolitą stawką podatku – stawką podstawową 23%.

KIO nie ma też wątpliwości, że skoro podwykonawca odwołującego będzie na jego rzecz wykonywał wyłączanie usług zagospodarowania zieleni, to prawidłowo zakwalifikował on swoje zdarzenie podatkowe jako mieszczące się w stawce zwolnionej 8%. Co innego bowiem podwykonawca świadczy odwołującemu, a co innego odwołujący ma świadczyć w ramach przyszłej umowy zamawiającemu. To są dwa różne świadczenia i inaczej będą kwalifikowane, w zależności od tego, co jest przedmiotem nabycia. Dla KIO wysoce prawdopodobne jest, że podwykonawstwo będzie dotyczyć także niektórych obiektów infrastruktury technicznej. Przykładowo wykonanie parku wodnego w technologii basenowej niewątpliwie wymaga innego doświadczenia, niż tyczenie ścieżek, czy budowa placu zabaw, a więc może być tak, że na efekt końcowy w postaci parku miejskiego będzie składać się szereg odrębnych elementów wykonywanych przez różne podmioty, a dla zamawiającego nie są to odrębne świadczenia

ekonomiczne, ale jedno czyli budowa parku. W konsekwencji w świetle orzecznictwa TSUE jak i sądów administracyjnych do tak ustalonego przedmiotu świadczenia możliwe jest zastosowanie wyłącznie jednej stawki podatkowej. KIO nie zgadza się z odwołującym, że zastosowanie w tym przypadku stawki 8% jest prawidłowe, bo wynika z przepisów prawa stanowionego państwa członkowskiego, a świadczenie kompleksowe jest pojęciem nie uregulowanym prawnie, a zatem stanowi wyjątek. Przeciwnie odwołujący pominął w swoich rozważaniach, że orzecznictwo TSUE stanowi element prawa unijnego pierwotnego, co oznacza, że zasady i interpretacje przedstawiane przez TSUE w orzeczeniach nadają się do bezpośredniego stosowania państwie członkowskim. To powoduje, że w przypadku ustalenia, że dane świadczenie złożone jest świadczeniem kompleksowym w rozumieniu wynikającym z orzeczeń TSUE nie ma możliwości zastosowania prawa krajowego, jeśli doszłoby w ten sposób do naruszenia prawa pierwotnego. Tym samym skoro KIO podzieliła zapatrywanie zamawiającego, że zamówienie jest świadczeniem kompleksowym, to nie mogła zgodzić się z odwołującym, że w tym przypadku prawidłowe byłoby zastosowanie dwóch stawek podatkowych podstawowej i preferencyjnej. Dla KIO nie miało tu znaczenia ile wykonawców zastosowało jakie stawki, bo KIO nie opiera się na większościowym lub mniejszościowym poglądzie wykonawców, ale bada i ocenia sposób zastosowania prawa przez zamawiającego. Jak słusznie dostrzegł odwołujący nawet wszyscy wykonawcy mogą się mylić, trudno zatem oprzeć się o dowód tak niepewny. W ocenie Izby sporu można byłoby uniknąć, gdyby obie strony, a także uczestnik postępowania korzystały z możliwości pozyskania interpretacji indywidualnej do konkretnego zamówienia.

Z tych wszystkich względów odwołanie należało oddalić.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 i 575 ustawy, tj. stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem postanowień 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) na podstawie par. 8 ust. 2 pkt. 1 cyt. rozporządzenia

zaliczając w poczet kosztów koszty wpisu i koszty wydatków pełnomocnika odwołującego. Skoro zarzuty odwołania nie potwierdziły się, żaden z zaliczonych kosztów odwołującego nie podlegał rozliczeniu.

Przewodnicząca: