

WYROK

Warszawa, dnia 21 stycznia 2025 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Katarzyna Prowadzisz

Protokolant: M.K.

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 23 grudnia 2024 roku przez wykonawcę „AG-COMPLEX” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Miasto Stołeczne Warszawa Zarząd Praskich Terenów Publicznych w Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego wykonawcy Zakład Zieleni Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie

orzeka:

1. Umarza postępowanie odwoławcze w zakresie zarzutu naruszenia art. 128 ust. 1 i 4 ustawy Prawo zamówień publicznych przez zaniechanie wezwania wykonawcy Zakład Zieleni Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie do uzupełnienia i wyjaśnień dokumentów w odniesieniu do posiadanego przez Wykonawcę doświadczenia na potwierdzenie spełnienia warunków udziału we wszystkich trzech częściach postępowania (zarzut 4) – z uwagi na wycofanie zarzutu.
2. Oddala odwołanie.
2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę „AG-COMPLEX” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę „AG-COMPLEX” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie tytułem wpisu od odwołania, kwotę 4 428 zł 00 gr (słownie: cztery tysiące czterysta dwadzieścia osiem złotych zero groszy) poniesioną przez wykonawcę „AG-COMPLEX” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie tytułem wynagrodzenia pełnomocnika, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Miasto Stołeczne Warszawa Zarząd Praskich Terenów Publicznych w Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy tytułem wynagrodzenia pełnomocnika,
 - 2.1. zasądza od wykonawcy „AG-COMPLEX” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie na rzecz zamawiającego Miasto Stołeczne Warszawa Zarząd Praskich Terenów Publicznych w Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione przez zamawiającego Miasto Stołeczne Warszawa Zarząd Praskich Terenów Publicznych w Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy stosownie do wyniku postępowania.

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.

Przewodniczący:

UZASADNIENIE

Zamawiający – Miasto Stołeczne Warszawa Zarząd Praskich Terenów Publicznych w Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia pod nazwą „**Bieżące utrzymanie zieleni na terenach Dzielnicy Praga - Północ m. st. Warszawy**” nr sprawy: ZPTP-ZP.271.PN.11.2024

Ogłoszenie o zamówieniu zostało zamieszczone w Suplemencie do Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej w dniu 4 października 2024 r. pod numerem 2024/S 194-599011.

W dniu 29 grudnia 2024 roku Odwołujący działając na podstawie art. 513 pkt 1 i 2 w zw. z art. 505 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych (tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320; dalej: ustawa / Pzp) wniósł odwołanie

od czynności podjętych przez Zamawiającego oraz zaniechania przez Zamawiającego czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego prowadzonego w trybie przetargu

nieograniczonego, pn.: „Bieżące utrzymanie zieleni na terenach Dzielnicy Praga - Północ m. st. Warszawy” polegających na:

- 1) odrzuceniu oferty Odwołującego we wszystkich trzech częściach postępowania;
- 2) wyborze oferty złożonej przez Zakład Zieleni Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (Zakład Zieleni albo Wykonawca), jako najkorzystniejszej we wszystkich trzech częściach postępowania, podczas gdy ta oferta powinna podlegać odrzuceniu;
- 3) zaniechaniu odrzucenia oferty Zakładu Zieleni we wszystkich częściach postępowania;
- 4) zaniechaniu wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej we wszystkich częściach postępowania;
- 5) zaniechaniu wezwania Zakładu Zieleni do wyjaśnienia zakresu posiadanego doświadczenia i uzupełnienia dokumentów;

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 16 pkt 1 Pzp przez nieprawidłowe odrzucenie oferty Odwołującego we wszystkich trzech częściach postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT, podczas gdy Odwołujący zastosował w swej ofercie prawidłową stawkę podatku VAT,
- 2) art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 16 pkt 1 Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty Zakładu Zieleni w każdej z trzech części postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT,
- 3) art. 239 ust. 1 i 2 Pzp w zw. z art. 16 pkt 1 Pzp przez wybór we wszystkich trzech częściach postępowania ofert złożonych przez Zakład Zieleni, podczas gdy oferty te powinny podlegać odrzuceniu, a za ofertę najkorzystniejszą w każdej części postępowania powinna być uznana oferta Odwołującego;
- 4) art. 128 ust. 1 i 4 Pzp przez zaniechanie wezwania Zakładu Zieleni do uzupełnienia i wyjaśnień dokumentów w odniesieniu do posiadanego przez Wykonawcę doświadczenia na potwierdzenie spełnienia warunków udziału we wszystkich trzech częściach postępowania

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania oraz nakazanie zamawiającemu:

- 1) unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty złożonej przez Zakład Zieleni we wszystkich częściach postępowania;
- 2) unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego we wszystkich częściach postępowania;
- 3) dokonanie ponownej oceny ofert oraz odrzucenie ofert złożonych przez Zakład Zieleni; względnie wezwanie tego Wykonawcy do wyjaśnienia i uzupełnienia dokumentów potwierdzających spełnienie warunków udziału w postępowaniu we wszystkich częściach postępowania;
- 4) dokonanie ponownego wyboru oferty najkorzystniejszej we wszystkich częściach postępowania.

Odwołujący wniósł o zasądzenie kosztów postępowania odwoławczego, w tym kosztów wynagrodzenia pełnomocnika wg dokumentów złożonych na rozprawie.

Odwołujący wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie następujących dowodów z dokumentów postępowania znajdujących się w dokumentacji postępowania wskazanych w uzasadnieniu odwołania.

Odwołujący podał, że jest uprawniony do wniesienia odwołania zgodnie z art. 505 ust. 1 Pzp, gdyż jest wykonawcą, który złożył ofertę we wszystkich trzech częściach postępowania i ubiega się o udzielenie zamówienia. Naruszenie przez Zamawiającego przepisów ustawy spowodowało, że oferta Odwołującego nie została wybrana jako najkorzystniejsza w każdej z trzech części postępowania, zatem grozi Odwołującemu możliwością poniesienia szkody

Odwołujący podał w odwołaniu uzasadnienie podnoszonych zarzutów z odwołaniem się również do pism składanych w ramach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w zakresie składanych wyjaśnień. Przedstawił argumentację odnoszącą się

do stanowiska zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT dla kwestionowanych pozycji w ramach trzech części zamówienia, argumentację odnoszącą się do podnoszonej kompleksowości świadczenia, oceny oferty wykonawcy Zakład Zieleni Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie oraz oceny przedstawionych dokumentów.

W zakresie umorzenia postępowania odwoławczego w odniesieniu do zarzutu 4 odwołania:

W trakcie posiedzenia z udziałem stron odwołujący złożył oświadczenie do protokołu odnoszące się do cofnięcia zarzutu 4 odwołania tj. naruszenia art. 128 ust. 1 i 4 Pzp przez zaniechanie wezwania Zakładu Zieleni do uzupełnienia i wyjaśnienia dokumentów

w odniesieniu do posiadanego przez Wykonawcę doświadczenia na potwierdzenie spełnienia warunków udziału we wszystkich trzech częściach postępowania – z uwagi na wycofanie zarzutu.

Tym samym w sprawie zostało wydane postanowienie o umorzeniu postępowania odwoławczego w zakresie zarzutu 4 odwołania, co znalazło odzwierciedlenie w punkcie 1 tenoru wyroku.

Po przeprowadzeniu posiedzenia i rozpraw z udziałem stron oraz uczestnika postępowania odwoławczego na podstawie zebranego materiału w sprawie Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i stwierdziła, co następuje:

Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek, o których stanowi art. 528 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 poz. 1320 ze zm.; dalej „ustawa”, „Pzp”) skutkujących odrzuceniem odwołania. Odwołanie zostało złożone do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 23 grudnia 2024 roku od czynności Zamawiającego z dnia 19 grudnia 2024 roku. Kopia odwołania została przekazana w ustawowym terminie Zamawiającemu, co wynika z akt sprawy odwoławczej.

Skład orzekający Izby rozpoznając sprawę uwzględnił akta sprawy odwoławczej, które zgodnie z par. 8 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie postępowania przy rozpoznawaniu odwołań przez Krajową Izbę Odwoławczą (Dz. U. z 2020 r. poz. 2453) stanowią odwołanie wraz z załącznikami oraz dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia w postaci elektronicznej lub kopię dokumentacji, o której mowa w § 7 ust. 2, a także inne pisma składane w sprawie oraz pisma kierowane przez Izbę lub Prezesa Izby w związku z wniesionym odwołaniem.

Izba uwzględniła stanowiska prezentowane na rozprawie przez strony oraz uczestnika postępowania odwoławczego.

Izba uwzględniła stanowisko Zamawiającego zawarte w piśmie z dnia 14 stycznia 2025 roku „Odpowiedź na odwołanie”, w którym Zamawiający wniósł o oddalenie odwołania w całości. W piśmie procesowym zamawiający przedstawił obszerną argumentację uzasadniającą wniosek o oddalenie odwołania.

Izba ustaliła i stwierdziła w zakresie zarzutów odwołania:

Zgodnie z art. 559 ust. 2 ustawy - *Uzasadnienie orzeczenia zawiera wskazanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, w tym ustalenie faktów, które Izba uznała za udowodnione, dowodów, na których się oparła, i przyczyn, dla których innym dowodom odmówiła wiarygodności i mocy dowodowej, oraz wskazanie podstawy prawnej orzeczenia z przytoczeniem przepisów prawa.*

W zakresie zarzutu 1 odwołania naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 16 pkt 1 Pzp przez nieprawidłowe odrzucenie oferty Odwołującego we wszystkich trzech częściach postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT, podczas gdy Odwołujący zastosował w swej ofercie prawidłową stawkę podatku VAT,

oraz

w zakresie zarzutu 2 odwołania naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp w zw. z art. 16 pkt 1 Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty Zakładu Zieleni w każdej z trzech części postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT

- Izba zarzutu odwołania 1 i 2 uznała za niezasadne.

Izba na wstępie wskazuje, zgodnie z art. 559 ust. 2 ustawy podstawy prawne oraz przytacza przepisy prawa:

- art. 16 pkt 1 ustawy - Zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób:

1) zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców;

- art. 226 ust. 1 Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli:

(...)

10) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Izba ustaliła w zakresie zarzutów 1 i 2 odwołania:

W ofercie odwołujący podał dla:

- części I

33.1. Dowóz ziemi urodzajnej m3 1 300,00 zł 1 300,00 zł 23% 369,00

33.4. Wygrodzenie rabat siatką metalową mb 10 80,00 zł 1 800,00 zł 23% 984,00 zł

- część II

37. Wygrodzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami mb 90 77,30 zł 1 6 957,00 zł 23% 8 557,11 zł

- część III

6.1. Dowóz ziemi urodzajnej m3 10 260,00 zł 1 2 600,00 zł 23% 3 198,00 zł

6.4. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powleką z metalowymi słupkami mb 456

65,00 zł 1 29 640,00 zł 23% 36 457,20 zł

Izba ustaliła, że w zakresie powyżej wskazanych pozycji wykonawca *Zakład Zieleni Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie* (dalej: uczestnik postępowania odwoławczego) podał w ofercie, w kosztorysach ofertowych, stawkę podatku VAT 8%, i tak:

1) dla części 1 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni skwerów, zieleńców oraz zieleni w miejscach Pamięci Narodowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m.st. Warszawy.

- pozycja 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej - 8%,

- pozycja 33.4. Wygrodenie rabat siatką metalową - 8%,

2) dla części 2 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni w pasach drogowych ulic gminnych, na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy.

pozycja 37. Dowóz ziemi urodzajnej - 8%,

3) dla części 3 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni wewnątrzosiedlowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy

pozycja 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej - 8%,

pozycja 6.4. Wygrodenie rabat siatką metalową - 8%.

Izba ustaliła, że pismami z dnia 20 listopada 2024 roku zamawiający wezwał wykonawców (odwołującego oraz uczestnika postępowania) do złożenia wyjaśnień

w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT w odniesieniu do powyżej cytowanych pozycji kosztorysów ofertowych, między innymi wskazując: *W związku z tym, że, dla wskazanych pozycji kosztorysów ofertowych, Wykonawcy zastosowali odmienne stawki VAT, tj.: 8% oraz 23%, a sposób obliczenia ceny oferty przez Wykonawców nie może budzić żadnych zastrzeżeń, co do tego w jaki sposób została ona skalkulowana, Zamawiający z uwagi na zaistniałe wątpliwości, zobowiązany jest zgodnie z dyspozycją art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, zwrócić się od Wykonawców o udzielenie wyjaśnień w tym zakresie.*

Odwołujący za pismem z dnia 21 listopada 2024 roku złożył wyjaśnienia, między innymi podając:

Stawka podatku VAT w wysokości 8% wynika z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2004 r. nr 54, poz. 535 z późn. zm.), na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy w zw. art. 41 ust. 1 i 2 ustawy oraz art. 146ea ustawy – jako czynności wskazane w załączniku nr 3 do przedmiotowej ustawy w poz. 52 - PKWiU 81.30.10.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”.

Dowóz ziemi urodzajnej oraz Wygrodenie rabat siatką metalową nie są wymienione w powyższym załączniku nr 3 do ustawy i nie są to usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. W związku z powyższym w tych pozycjach zastosowaliśmy podstawową stawkę podatku VAT w wysokości 23%.

Dodatkowo podkreślenia należy fakt, że w ubiegłym roku Spółka „AG-COMPLEX” również składała ofertę dla Zamawiającego w tym samym zamówieniu, stosując identyczne stawki podatku VAT w wyżej wymienionych pozycjach. Wówczas Zamawiający nie powziął wątpliwości dotyczących zastosowania stawek VAT.

Uczestnik postępowania odwoławczego wskazała w piśmie z dnia 25 listopada 2024 roku między innymi:

Wyjaśniamy, iż zastosowana stawka (VAT) 8% dla pozycji – Wygrodenie rabat siatką metalową została sklasyfikowana do pozycji PKWiU 81.30 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, dla części 1 i 3 zamówienia.

Wygrodenie rabat stanowi dodatkowy element prac ochronnych (zieleni), polegający na zabezpieczeniu wszelkiej roślinności (drzewa, krzewy, trawniki, byliny itp.) przed zniszczeniem i jest to zabezpieczenie tymczasowe, zabezpieczające, towarzyszące pracom ogrodniczym. Nie stanowi to prac budowlanych ani remontowych. Nie jest to też stałe ogrodzenie np. posesji, obiektu budowlanego.

(...)

Uściślając powyższe Zamawiający nie oczekuje zatem wykonania odrębnej usługi remontowej, typowej dla robót budowlanych. Przykładowo zatem stosowanie klasyfikacji 43.29.12.0 jest rozwiązaniem w sposób oczywisty nieprawidłowym, ponieważ cały dział 43 odnosi się do robót budowlanych, a sam opis PKWiU 43.29.10.0 mówi o robotach budowlanych, zgodnie z nazwą całego działu (posługuje się pojęciem „Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń”). Działania w ramach niniejszej usługi nie stanowią robót budowlanych w żadnym aspekcie i nigdzie nie zostały tak opisane przez samego Zamawiającego. Nie ulega wątpliwości, iż określone czynności mogą wykazywać podobieństwo (wygrodenie, a ogrodzenie) albo nawet być brzmieniowo zbieżne (ogrodzenie siatką metalową), ale nie zmienia to faktu,

że z punktu widzenia znaczenia czynności dla całej usługi i celu jej wykonania, są to zupełnie odmienne czynności (ogrodzenia budowlane w ramach robót budowlanych a ogrodzenie siatką zabezpieczające zieleni). W przypadku usługi wykonanej w ramach niniejszego postępowania ogrodzenie to czynność ochronna i jest elementem należytego urządzenia, wyglądu, utrzymania zieleni i jednocześnie zabezpieczenia jej, nie stanowiąc robót budowlanych w postaci budowy ogrodzenia, czy czegokolwiek podobnego.

Takie samo stanowisko odnośnie analogicznej usługi przyjął Zamawiający Zarząd Zieleni M.st. Warszawy w postępowaniu nr 100/PN/2024 na „Utrzymanie drzew rosnących wzdłuż dróg krajowych, wojewódzkich i powiatowych na terenie m.st. Warszawy 2025-2027).

Wykonawca, w załączeniu, przedstawia dokument z tego postępowania. Odnośnie pozycji kosztorysowej dla części 1, 2 i 3 zamówienia – Dowóz ziemi urodzajnej została sklasyfikowana do pozycji PKWiU 81.30 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni.

(...)

W przedmiocie usługi jest mowa o dowozie i rozłożeniu ziemi urodzajnej w miejsce wskazane przez Zamawiającego. Zamawiający nie kupuje tylko zwykłej usługi transportu ziemi (swojej lub przewozu), tylko kupuje ziemię wraz z usługą dowozu i rozłożenia w celu zagospodarowania na terenach zieleni. Jest to usługa kompleksowa, składająca się z wielu czynności, z których akurat sam dowóz mało istotnym aspektem. Z drugiej strony, sam dowóz jest oczywistością, bo bez dowozu usługa nie zostanie wykonana w pełni. W żadnym miejscu SWZ, ani w wyjaśnieniach Zamawiającego, nie wskazano, że należy wydzielić samą czynność transportową. Zgodnie z PKWiU 20.15.80.0 - Nawozy naturalne lub organiczne, gdzie indziej niesklasyfikowane stosujemy stawkę VAT: 8% (w tym ziemia ogrodnicza, zawierająca torf jako zasadniczy składnik i ziemia ogrodnicza, będąca mieszaniną naturalnej gleby, piasku, gliny i minerałów oraz ziemia humus).

Podstawa prawna: poz. 64 zał. nr 3 do ustawy

Powiązanie CN-2007: 3101 00 00

Zgodnie z art.41 ust.2 w powiązaniu z art.146a pkt 2 dla towarów i usług, wymienionych

w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 8%. W powoływanym załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku

w wysokości 8%, pod pozycją 176 wymieniono - sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.30.10.0 - „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”.

Jak wyjaśnia Główny Urząd Statystyczny, grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje:

(...)

W związku z powyższym nie możemy stosować innych stawek VAT, a zastosowana stawka 8% jest stawką prawidłową. Należy też przypomnieć, że mimo wyjątkowości stawki 8%, opisy określonych czynności nie są ściśle wyznaczone i zachowują charakter przykładowych, na co wskazuje wielokrotne użycie określeń „itp.” w wyjaśnieniach stawek, czy interpretacjach podatkowych.

(...)

Izba ustaliła, że **pismem z dnia 13 grudnia 2024 roku zamawiający** powiadomił odwołującego o odrzuceniu jego oferty podając następujące uzasadnienie:

Zamawiający działając na podstawie art. 253 ust. 1 pkt 2) ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1320), zwanej dalej „ustawą Pzp” informuje o odrzuceniu oferty Wykonawcy złożonej w przedmiotowym postępowaniu dla każdej z 3 części zamówienia.

Uzasadnienie prawne: art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp: Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Uzasadnienie faktyczne:

Wykonawca, w odpowiedzi na ogłoszenie o zamówieniu z dnia 04.10.2024 r., Dz.U.S: 194/2024, numer publikacji ogłoszenia 599011-2024, przystąpił do postępowania składając ofertę na wszystkie 3 części zamówienia.

W postępowaniu, w terminie wyznaczonym na składanie ofert, zostały złożone po 2 dwie oferty na każdą z części zamówienia.

W toku badania i oceny złożonych dokumentów, Zamawiający powziął wątpliwości dotyczące zastosowanej przez Wykonawców stawki podatku VAT, dla wskazanych pozycji kosztorysu ofertowego:

1) dla części 1 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni skwerów, zieleniców oraz zieleni w miejscach Pamięci Narodowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m.st. Warszawy.

- pozycja 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej

- pozycja 33.4. Wygrodzenie rabat siatką metalową

2) dla części 2 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni w pasach drogowych ulic gminnych, na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy.

pozycja 37. Wygrodzenie rabat siatką metalową

3) dla części 3 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni wewnątrzsiedlowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy

pozycja 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej

pozycja 6.4. Wygrodzenie rabat siatką metalową

Przyczyną wątpliwości Zamawiającego była stwierdzona rozbieżność w treści złożonych ofert w zakresie przyjętej stawki podatku VAT dla ww. pozycji kosztorysu.

Wykonawca AG-COMPLEX Sp. z o.o. zaoferował stawkę podatku VAT w wysokości 23%,

a Wykonawca Zakład Zieleni Sp. z o.o. stawkę podatku VAT w wysokości 8%. Wykonawcy dokonali odmiennej kwalifikacji usług dla wskazanych pozycji kosztorysu ofertowego

do grupowania PKWiU, czego wynikiem są rozbieżności w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT.

Zgodnie z postanowieniami Roz. III pkt 8 SWZ: „Wykonawca zobowiązany jest zastosować stawkę VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku

od towarów i usług”.

W przypadku, gdy dokumentacja postępowania o udzielenie zamówienia publicznego

nie wskazuje i nie narzuca żadnych konkretnych stawek podatku VAT, tak jak

w przedmiotowym postępowaniu, obowiązek ich prawidłowego ustalenia i zastosowania

w treści oferty, pod rygorem odrzucenia oferty jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, spoczywa na Wykonawcy.

Wobec zastosowania dwóch różnych stawek podatku VAT

dla tożsamyh pozycji kosztorysu, w celu zapewnienia porównywalności złożonych ofert,

na Zamawiającym spoczywał obowiązek rozstrzygnięcia kwestii, która ze wskazanych stawek podatku VAT jest prawidłowa.

W związku z wątpliwościami wynikającymi z odmiennej kwalifikacji usług przez Wykonawców, Zamawiający w dniu 20.11.2024 r. działając w trybie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, wezwał Wykonawców do złożenia wyjaśnień w tym zakresie.

Termin na złożenie wyjaśnień upływał w dniu 25.11.2024 r. o godz. 12:00. W tym terminie obaj Wykonawcy złożyli wyjaśnienia.

Wykonawca AG-COMPLEX Sp. z o. o. uzasadnił zastosowanie stawki podatku 23%, tym że:

1) wskazane w kosztorysie ofertowym usługi nie zostały wymienione przez Ustawodawcę

w załączniku nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2024 poz. 361), jako, że nie są usługami związanymi z zagospodarowaniem terenów zieleni, dla których zastosowanie ma stawka preferencyjna wynosząca 8% co skutkowało tym,

że Wykonawca zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 23%.

2) tożsame postępowanie, prowadzone przez Zamawiającego w ubiegłym roku (numer sprawy: ZPTP-ZP.271.PN.21.2023), w którym Wykonawca złożył ofertę stosując stawkę podatku VAT w wysokości 23% dla wymienionych pozycji, nie wzbudziło wątpliwości zamawiającego oraz nie skutkowało wezwaniem do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki.

Z kolei Wykonawca Zakład Zieleni Sp. z o.o. uzasadnił zastosowanie stawki podatku 8%, m.in. tym że:

1) wygrodzenie rabat stanowi dodatkowy element prac ochronnych zieleni polegający na zabezpieczeniu wszelkiej roślinności (rabaty, drzewa, krzewy, trawniki, byliny itp.) przed zniszczeniem, uszkodzeniami. Usługa jest zabezpieczeniem tymczasowym, towarzyszącym pracom ogrodniczym. Działania w ramach niniejszej usługi nie stanowią robót budowlanych w żadnym aspekcie i nigdzie nie zostały tak opisane przez Zamawiającego.

2) dowóz ziemi urodzajnej, jest usługą kompleksową, Zamawiający nie wymaga tylko zwykłej usługi transportu ziemi (swojej lub przewozu), tylko nabywa ziemię wraz z usługą dowozu

i rozłożenia w celu zagospodarowania na terenach zieleni. Usługa składa się z wielu czynności, z których akurat sam dowóz nie ma zasadniczego charakteru.

Mając na uwadze treść złożonych wyjaśnień, wnioski wynikające z analizy przepisów prawa i analizy porównawczej dostępnych interpretacji podatkowych, analizy opisu przedmiotu zamówienia oraz faktycznych potrzeb Zamawiającego z niego wynikających, Zamawiający uznał, iż prawidłowa stawka VAT zastosowana do świadczeń wchodzących w zakres przedmiotu zamówienia i polegających na:

1) dowozie ziemi urodzajnej,

2) wygrodzeniu rabat siatką metalową.

to stawka 8 %.

Tym samym odnosząc się do twierdzeń Wykonawcy – AG Complex Sp. z o.o.:

Ad.1) Stanowisko Ag-Complex Sp. z o.o. przedstawione w wyjaśnieniach, nie potwierdza prawidłowości kwalifikacji usług do wskazanych grupowań PKWiU, tym samym zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 23%. W zakresie pozycji kosztorysu, której przedmiotem jest wygrodenie rabat siatką metalową

Wykonawca wskazał w wyjaśnieniach, że dla wyżej wymienionych pozycji przyjął klasyfikację PKWiU 43.29.12.0 – Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń dla której wysokość podatku wynosi 23%.

Powyższa klasa znajduje się w dziale 43.29: „Pozostałe roboty związane z wykonywaniem instalacji” Grupowanie to obejmuje także:

- roboty związane z zakładaniem płotów, balustrad itp. ogrodzeń,
- roboty specjalistyczne związane z montażem metalowych schodów przeciwpożarowych.

Przyjęcie takiej klasyfikacji, w ocenie Zamawiającego jest nieprawidłowe i nie odpowiada stanowi faktycznemu wynikającemu z dokumentacji zamówienia. W ocenie Zamawiającego, czynności obejmujące wygrodenie rabat, odpowiadają grupowaniu PKWiU 81.30.12.0. - Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni.

Zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia, usługa polegająca na wygrodeniu rabat siatką metalową obejmuje: wygrodenie rabaty siatką metalową w kolorze ciemno-zielonym

o wysokości 50 cm rozpiętej na metalowych słupkach; pomalowanie słupków metalowych

na kolor zielony; osadzenie słupków w gruncie - nie mniej niż 50 cm; naciągnięcie na słupki metalowe białe wzdłuż linii rabaty, w rozstawie 1,5 – 2 m.

Efekt oczekiwany przez Zamawiającego: rabata zabezpieczona estetycznym ogrodzeniem

z siatki prawidłowo naciągniętej na metalowe stabilnie osadzone w gruncie słupki.

Przed wszystkim, warto tu wskazać, że z opisu przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny wynikało, jaki cel miały spełniać omawiane wygrodenia. Otóż, ich zadaniem było zabezpieczenie terenów zieleni przed uszkodzeniem. Jako takie, powinny być traktowane jako usługi pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego tj. usługi w zakresie utrzymania terenów zieleni i w oparciu o takie założenie, powinien być określany ich „status podatkowy”.

Wskazać należy, iż Zamawiający oczekuje realizacji w ramach zamówienia (utrzymania terenów zieleni) - świadczenia kompleksowego, ale w znaczeniu rzeczowym - jako całości inwestycji, obejmującej wszystkie niezbędne elementy zapewniające realizację celu przedmiotu zamówienia. Pomimo tego, że poszczególne czynności wskazane w kosztorysie ofertowym, wykonywane w ramach przedmiotu zamówienia mogą mieć w pewnym zakresie charakter samoistny, same w sobie bez wykonania w całości pozostałych elementów usługi, nie prowadzą do realizacji celu określonego przez Zamawiającego, jakim jest utrzymanie dla:

- 1) części 1 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni skwerów, zieleńców oraz zieleni w miejscach Pamięci Narodowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m.st. Warszawy.
- 2) dla części 2 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni w pasach drogowych ulic gminnych, na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy.
- 3) części 3 zamówienia: Bieżące utrzymanie zieleni wewnątrzsiedlowej na terenie Dzielnicy Praga-Północ m. st. Warszawy.

Warto również podkreślić, że Zamawiający w ramach przedmiotu zamówienia, dla każdej z jego części, nie zamawiał wykonania jakichkolwiek robót budowlanych.

Wygrodenie rabat, stanowiących element zagospodarowania terenów zieleni nie stanowi prac ogólnobudowlanych związanych z zakładaniem ogrodzeń, które są pracami związanymi z procesami inwestycyjnymi wykonywanymi zgodnie z zasadami prawa budowlanego. Wygrodenie rabat ma charakter tymczasowy, sposobu jego wykonania nie regulują przepisy ustawy Prawo budowlane oraz nie wymaga pozwolenia na budowę ani zgłoszenia.

W zakres przedmiotu zamówienia wchodzi bezspornie usługi, ściśle związane z bieżącym utrzymaniem zieleni na terenach Dzielnicy Praga-Północ, na którą składają się usługi ogrodnicze, w tym prace porządkowe. Prace (usługi) jakie są przedmiotem zamówienia nie mogą stanowić robót budowlanych czy też usług pomocniczych do nich.

Nie ulega zatem wątpliwości, że w przedmiotowym zamówieniu nie mamy do czynienia, jak przyjął to Wykonawca – AG Complex Sp. z o.o. - z wykonaniem robót budowlanych.

W interpretacji indywidualnej z dnia 19 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0112-KD SL2-1.440.250.2023.4.SS WIS USŁUGA - zagospodarowanie terenu zieleni - PKWiU 2015 - 81.30 - stawka 8% VAT stwierdził, że: "jednym z decydujących czynników uznania usługi za "świadczenie kompleksowe" jest to, czy przeciętny konsument (tj. przeciętny świadczeniobiorca) postrzega otrzymane świadczenie jako wiele niezależnych świadczeń, czy

też jedno pojedyncze świadczenie. Kluczowym kryterium w tym przypadku jest powszechny odbiór, a więc to, co rozumie pod tym ogół ludności. 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. Ponadto wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji. Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa TSUE jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu."

Z uwagi na powyższe klasyfikowanie tego typu prac pod kodem PKWiU 43.29.12.0 jest, w ocenie Zamawiającego, działaniem błędnym.

W zakresie pozycji kosztorysu, której przedmiotem jest dowóz ziemi urodzajnej.

Zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia usługa dowozu ziemi urodzajnej polegała na:

- dowozie i rozłożeniu ziemi urodzajnej w miejsce wskazane przez Zamawiającego;
- ziemia urodzajna powinna zawierać co najmniej 2% części organicznych, powinna być wilgotna i pozbawiona nieczystości, kamieni większych od 5 cm oraz wolna od zanieczyszczeń obcych, o optymalnym składzie granulometrycznym: frakcja ilasta ($d < 0,002$ mm) 12-18%, frakcja pylasta (0,002 do 0,05mm) 20-30%, frakcja piaszczysta (0,05 do 2,0 mm) 45-70% oraz o zawartości fosforu (P_2O_5) > 20 mg/m² i potasu (K_2O) > 30 mg/m² oraz kwasowość $pH \geq 5,5$;
- w zakresie prac należy uwzględnić uprzątnięcie terenu po zakończeniu prac, niedopuszczalne jest pozostawienie ziemi poza obszar wskazany przez Zamawiającego.

Wykonawca dla pozycji przyjął klasyfikację PKWiU 49.41.19.0 – Pozostały transport drogowy towarów. Powyższa klasa znajduje się w dziale 49.41 Transport drogowy towarów.

Grupowanie to obejmuje:

- transport drogowy pozostałymi pojazdami specjalnymi, gdzie indziej niesklasyfikowany. Należy do nich transport odpadów (bez zbierania i usuwania odpadów), betonu, makadamu smołowego, samochodów itp.
- transport drogowy towarów pojazdami innymi niż specjalne, gdzie indziej niesklasyfikowany.

Grupowanie to nie obejmuje:

- usług związanych ze zbieraniem odpadów wraz z ich transportem, sklasyfikowanych w 38.11 lub 38.12.

Przyjęcie takiej klasyfikacji, w ocenie Zamawiającego jest nieprawidłowe i nie odpowiada stanowi faktycznemu wynikającemu z dokumentacji zamówienia. Analogicznie jak

w przypadku wygródzenia rabat, usługi dowozu ziemi urodzajnej, nie sposób rozpatrywać jako odrębnej usługi, której zakres definiuje wyłącznie jej nazwa, bez analizy zakresu usługi opisanego w dokumencie zamówienia i w oderwaniu od kontekstu charakteru przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej.

Zamawiający w ramach realizacji przedmiotu zamówienia, dla części 1 i 3 nie zamawiał odrębnej usługi transportowej polegającej na przewozie ziemi urodzajnej we wskazane miejsce.

Usługa transportowa jest jedynie środkiem pomocniczym do realizacji usługi zasadniczej. Czynność transportu zatem, nie stanowi celu sama w sobie, i nie jest traktowana jako świadczenie odrębne. Pomocnicza czynność traktowana jest jak element czynności kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeteminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej. Z ekonomicznego punktu widzenia świadczenie zamawiane przez Zamawiającego, na które składa się zakup, transport, rozładunek z pojazdu we wskazane miejsca, równomierne rozłożenie ziemi, oraz uprzątnięcie terenu po zakończeniu prac, traktowane jest jako jedna transakcja, której celem jest przygotowanie terenu pod zagospodarowanie zielenią, a w pojedynczych przypadkach, zniwelowanie nierówności terenu oraz jego uprzątnięcie. Mając na uwadze powyższe, w pełni zasadne jest stwierdzenie, że świadczenie usługi transportowej nie byłoby wykonywane, gdyby nie realizacja usług bieżącego utrzymania terenów zieleni, w tym przypadku, w zakresie przygotowania terenu pod zagospodarowanie zielenią, a contrario, przygotowanie terenu pod zagospodarowanie zielenią, jako efekt oczekiwany przez zamawiającego, nie mogłoby zostać wykonane bez uprzedniej realizacji m.in. usługi transportowej ziemi urodzajnej. W ocenie Zamawiającego, usługę dowozu ziemi urodzajnej należało tym samym sklasyfikować do grupowania PKWiU 81.30.12.0 - "Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni".

Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż sklasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 8%, zastrzeżeniem art. 114 ust. 1 i art. 138 i ust. 4. W poz. 52 załącznika nr 3, stanowiącego

wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, wymieniono PKWiU 81.30 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”.

Podsumowując, w analizowanym stanie faktycznym bezsporne jest to, że na zakres zamówienia składa się szereg czynności, których celem jest usługa bieżącego utrzymania terenów zieleni.

Zakres czynności jakie Wykonawca będzie wykonywał w ramach umowy wskazywał

na usługę o charakterze kompleksowym. Ani montaż wygrodzeń ani usługa transportowa ziemi urodzajnej nie stanowią dla Zamawiającego celu samego w sobie, i mają charakter pomocniczy względem usługi zasadniczej. Opodatkowanie tych czynności winno nastąpić wg stawki obowiązującej dla usługi zasadniczej, tj. zagospodarowania terenów zieleni, dla której to przepisy ustawy przewidują stawkę podatku VAT wynoszącą 8%.

Mając na uwadze treść złożonych przez obu Wykonawców wyjaśnień, a także stanowiska prezentowane w orzecznictwie, Zamawiający stwierdził, że Wykonawca – AG Complex Sp. z o.o. nie dowiódł prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 23% dla wskazanych pozycji.

Odmienne, analiza przeprowadzona przez Zamawiającego dowiodła, że jako prawidłową w opisanych okolicznościach należy zastosować stawkę podatku VAT w wysokości 8%.

(Wyrok KIO z dnia 11 listopada 2018 r., sygn. akt: KIO 785/18, Wyrok KIO z dnia 26 marca 2021 r., sygn. akt: KIO 559/21, Wyrok KIO z dnia 15 października 2019 r. sygn. akt: KIO 1966/19, wyrok KIO z dnia 6 grudnia 2021 r., sygn. akt: KIO 3404/21,

W doktrynie i orzecznictwie utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym zastosowanie błędnej stawki podatku od towarów i usług (VAT) stanowi obligatoryjną przesłankę odrzucenia oferty na podstawie przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

(Podobnie: wyrok KIO z dnia 3 marca 2013 r., sygn. akt.: KIO 2024/13, wyrok KIO z dnia 31 października 2023 r., sygn. akt: KIO 3037/23, wyrok KIO z dnia 24 sierpnia 2023 r., sygn. akt: KIO 2307/23).

Mając na uwadze powyższe ustalenia, należy uznać, że oferta Wykonawcy, złożona zarówno w części 1, części 2 jak i części 3, jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny, podlega odrzuceniu.

Stanowisko Zamawiającego, potwierdzają uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., zgodnie z którymi przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem cenotwórczym, jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy, posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia. Nie ma zatem znaczenia przy ocenie błędnej stawki VAT w ofercie wykonawcy wpływ takiego błędu na ranking ofert.

Co podkreśla Sąd Najwyższy, istotne dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Zastosowanie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp wymaga zidentyfikowania błędu w obliczeniu ceny (Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 października III CZP 52/11, Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., III CZP 53/11).

Ad.2) Powołanie się na poprzednie stanowisko Zamawiającego, w którym Zamawiający przyjął oferty zawierające stawkę vat wynoszącą 23%

Wykonawcy biorący udział w wskazanym postępowaniu, zastosowali tą samą stawkę podatku VAT wynoszącą 23%. Złożone oferty były porównywalne, nie zaistniała rozbieżność pomiędzy nimi, która uniemożliwiałaby czy choćby utrudniała porównanie ofert lub też mogła wpłynąć na zniekształcenie wyniku postępowania. Zamawiający nie zidentyfikował

w kalkulacjach cen ofertowych przez Wykonawców, znamion błędu w obliczeniu ceny, skutkujących zastosowaniem art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

W aktualnym postępowaniu, w związku z rozbieżnościami w zakresie kwalifikacji przez wykonawców świadczeń według PKWiU, powstał spór na tle prawidłowej stawki podatku VAT, którą wykonawcy powinni stosować przy obliczaniu ceny. Zadaniem Zamawiającego jest niewątpliwie rozstrzygnięcie tego sporu, a celem takiego działania jest umożliwienie prawidłowej oceny ofert. Tym samym, w przedmiotowym postępowaniu, Zamawiający powziął wątpliwości, dokonał weryfikacji i zrewidował swoją dotychczasową praktykę.

Mając na uwadze, że na Zamawiającym, jako gospodarzu postępowania, ciąży obowiązek jego należytego, zgodnego z prawem przeprowadzenia, odmienne działanie pozostawałoby w sprzeczności z podstawowymi zasadami udzielenia zamówień publicznych, tj.: zasadą zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców oraz naruszałoby zasadę legalizmu, zgodnie z którą zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy.

W związku z powyższym, nie sposób uznać za zasadne stanowiska wykonawcy, który prawidłowość zastosowanej przez siebie stawki podatku VAT uzasadnia dotychczasowymi praktykami Zamawiającego, nie zaś w odniesieniu do specyfiki przedmiotu zamówienia, opisu poszczególnych wycenianych świadczeń czy przepisów prawa.

Dla oceny, że doszło do wystąpienia błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, nie ma znaczenia, czy przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT było zachowaniem zamierzonym przez wykonawcę. Ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami zabiegającymi o uzyskanie zamówienia publicznego. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT.

Powyższe stanowisko Zamawiającego, potwierdza także bieżące orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej, m.in. wyrok z dnia z dnia 24 sierpnia 2023 r. KIO 2307/23, w którym izba stwierdziła, że:

„Pojęcie „błędu w obliczeniu ceny” w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej interpretowane jest m.in. jako zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT.

(Podobnie: wyrok KIO z dnia 9 listopada 2021 r., sygn. akt KIO 3404/21, wyrok KIO z dnia 21 maja 2021 r., sygn. akt: KIO 942/21 oraz wyrok KIO 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.

Prawidłowość takiej konstatacji KIO potwierdziła m.in. w wyroku z dnia 6 grudnia 2021 r., sygn. akt: KIO 3404/21 wskazując, że „Wykonawca ma obowiązek zastosować prawidłową stawkę VAT, tj. taką, jaka wynika z obowiązujących przepisów. Tym samym nie jest uprawnieniem wykonawcy dokonanie wyboru stawki VAT przy kalkulacji ceny ofertowej. W konsekwencji zastosowanie przez Odwołującego stawki VAT 23% zamiast 8% było niedopuszczalne. Odwołujący w świetle obowiązujących przepisów podatkowych obowiązany był do zastosowania do obliczenia ceny brutto stawki ośmioprocentowej, a zastosowanie stawki podstawowej stanowiło błąd w obliczeniu ceny.”

W przedmiotowej sytuacji, istotne wydaje się również podkreślenie, że:

1) niezależnie od uznania przez Zamawiającego, że Wykonawca skalkulował cenę przy uwzględnieniu błędnej stawki podatku VAT, oferta przekraczała budżet Zamawiającego, przeznaczony na sfinansowanie dla każdej z części, tj.

a) Dla części 1 Wykonawca złożył ofertę zawierającą cenę: 604 357,65 zł brutto

– Budżet Zamawiającego wynosił: 544 964,58 zł brutto

b) Dla części 2 Wykonawca złożył ofertę zawierającą cenę: 605 419,32 zł brutto

– Budżet Zamawiającego wynosił: 499 955,81 zł brutto

c) Dla części 3 Wykonawca złożył ofertę zawierającą cenę: 1 679 121,36 zł brutto

– Budżet Zamawiającego wynosił: 1 599 847,26 zł brutto

Tym samym nawet gdyby uznać, że obydwie oferty Wykonawców mogły w zaistniałym stanie faktycznym, być uznane za porównywalne przy zastosowanych różnych stawkach podatku VAT, oferta Wykonawcy, nadal nie mogłaby zostać za uznana za ofertę najkorzystniejszą

w przedmiotowym postępowaniu.

2) Nawet gdyby Zamawiający uznał za stosowne, z uwagi na okoliczności sprawy, dokonanie poprawy oferty w trybie art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp (pomimo, że takie działanie byłoby obarczone wadą), i w efekcie powyższego, Zamawiający poprawiłby przyjęte przez Wykonawcę stawki podatku VAT z 23% na 8%, powyższe nie wpłynęłoby na zmianę rankingu ofert.

Konsekwencją 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 Pzp, jako błąd w obliczeniu ceny.

Izba stwierdziła:

Na wstępie Izba podkreśla, że w postępowaniu odwoławczym Izba dokonuje oceny czynności podjętej przez Zamawiającego w prowadzonym przez Zamawiającego postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, które to czynności dokonane zostały na podstawie i w oparciu o dokumenty złożone w postępowaniu. Oceny dokonania czynności Zamawiającego Izba dokonuje w pryzmacie zarzutów odwołania oraz argumentacji Odwołującego zawartej w uzasadnieniu odwołania.

Podkreślenia wymaga jednocześnie, że zgodnie z art. 552 ust. 1 ustawy Izba wydając wyrok bierze za podstawę stan rzeczy ustalony w toku postępowania odwoławczego. Tym samym, Izba jest obowiązana regulacją ustawową do uwzględnienia okoliczności, faktów i dowodów przedstawionych w trakcie postępowania odwoławczego przy wydaniu wyroku. Regulację art. 552 ust. 1 ustawy – należy analogicznie – jak na gruncie KPC – interpretować jako okoliczności faktyczne ustalone przed zamknięciem rozprawy oraz stan prawny, tj. obowiązujące przepisy, które mogą stanowić

podstawę rozstrzygnięcia.

Na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego wyrażonym w uchwale z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt „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. Izba podkreśla w tym miejscu, że w ramach postępowania odwoławczego Izba poddaje ocenie w zakresie zarzutów czynność zamawiającego, w tym wypadku czynność odrzucenia oferty odwołującego oraz wyboru oferty uczestnika postępowania odwoławczego, której emanacją są pisma z dnia 13 grudnia 2024 roku.

Mając na uwadze treść podniesionych zarzutów odwołania, argumentację stron

i uczestnika z rozprawy oraz stanowisko pisemne zamawiającego Izba w pierwszej kolejności wskazuje, że przedmiotem zamówienia jest bieżące utrzymanie zieleni

na terenach Dzielnicy Praga- Północ m. st. Warszawy (zgodnie z SWZ Rozdział 2). Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia, opis wymagań zamawiającego w zakresie realizacji każdej z części zamówienia określają: Opis przedmiotu zamówienia – Załączniki nr 5a,5b,5c; Projektowane postanowienia umowy – Załączniki nr 6a,6b,6c.

W ramach zamówienia, w poszczególnych częściach, wykonawca obowiązany jest

do realizacji czynności nazwanej w opisie przedmiotu zamówienia (załączniki do SWZ) - *Dowóz ziemi urodzajnej*, w ramach której wykonywane miałyby być następujące czynności (czynność ta polega na:)

- dowozie i rozłożeniu ziemi urodzajnej w miejsce wskazane przez Zamawiającego;
- ziemia urodzajna powinna zawierać co najmniej 2% części organicznych, powinna być wilgotna i pozbawiona nieczystości, kamieni większych od 5 cm oraz wolna od zanieczyszczeń obcych, o optymalnym składzie granulometrycznym: frakcja ilasta ($d < 0,002$ mm) 12-18%, frakcja pylasta (0,002 do 0,05mm) 20-30%, frakcja piaszczysta (0,05 do 2,0 mm) 45-70% oraz o zawartości fosforu (P_2O_5) > 20 mg/m² i potasu (K_2O) > 30 mg/m² oraz kwasowość $pH \geq 5,5$;
- w zakresie prac należy uwzględnić uprzątniecie terenu po zakończeniu prac, niedopuszczalne jest pozostawienie ziemi poza obszar wskazany przez Zamawiającego.

Drugim z rodzaju czynności opisanych w opisie przedmiotu zamówienia, a dla którego zakwestionowana została stawka podatku VAT przyjęta przez odwołującego jest -*Wygradzenie rabat siatką metalową*, w ramach której wykonywane miałyby być następujące czynności (czynność ta polega na:)

- Wygradzeniu rabaty siatką metalową w kolorze ciemno-zielonym o wysokości 50 cm rozpiętej na metalowych słupkach.
- Słupki metalowe pomalowane na kolor zielony.
- Głębokość osadzenia słupków w gruncie - nie mniej niż 50 cm.
- Siatka powinna być dobrze naciągnięta na słupki metalowe wbite wzdłuż linii rabaty, w rozstawie 1,5 – 2 m.

Zamawiający podał również, że: *Efekt oczekiwany: rabata zabezpieczona estetycznym ogrodzeniem z siatki prawidłowo naciągniętej na metalowe stabilnie osadzone w gruncie słupki.*

Izba stwierdza w tym miejscu, że na podstawie pisma z dnia 13 grudnia 2024 roku uznać należy, że zamawiający przyjął jako stawkę prawidłową w zakresie wskazanych pozycji kosztorysów ofertowych, w każdej z trzech części: części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygradzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami, stawkę podatku VAT – 8% (strona 2 ostatni akapit pisma). Dodatkowo Izba zaznacza, że ww. piśmie zamawiający jednoznacznie przyporządkował *Wygradzenie rabat siatką metalową* do kodu PKWiU 81.30.12.0 Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni, również *Dowóz ziemi urodzajnej* zakwalifikował do kodu PKWiU 81.30.12.0 Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni. Jednocześnie zamawiający zaznaczył, że usługi te nie stanowią dla zamawiającego celu

samemu w sobie, i mają charakter pomocniczy względem usługi zasadniczej,
a opodatkowanie tych czynności winno nastąpić wg stawki dla usługi zasadniczej,
tj. zagospodarowania terenów zieleni, dla których to przepisy przewidują stawkę podatku VAT wynoszącą 8%.

Izba stwierdza, że tak przedstawione stanowisko zamawiającego w piśmie z dnia 13 grudnia 2024 roku w zasadzie jest wewnętrznie niespójne (a wręcz sprzeczne), bowiem przy świadczeniu kompleksowym świadczenia dodatkowe – o ile zostanie to ustalone prawidłowo – mogą zostać opodatkowane jak świadczenie podstawowe, właśnie z uwagi na stwierdzenie owej kompleksowości świadczenia, przy czym ich stawka VAT ustalona jak dla odrębnego (samoistnego) świadczenia byłaby inna, właściwa temu świadczeniu zgodnie z obowiązującymi przepisami. To oznacza, że zastosowanie w danym przypadku stawki podatku VAT w ramach świadczenia kompleksowego nie powoduje zmiany przypisania danego świadczenia do określonej kwalifikacji PKWiU, a tym samym jej stawki podatku VAT.

Z drugiej strony zamawiający przedstawia argumentację uzasadniającą nieprawidłowe zakwalifikowanie przez odwołującego tychże czynności tj. *Wyгородzenie rabat siatką metalową* do PKWiU 43.29.12.0 – Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń, ze stawką VAT 23% podając, że zamawiający za prawidłową uznaje kwalifikację grupowania PKWiU 81.30.12.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni.

W odniesieniu do pozycji *Dowóz ziemi urodzajnej* za nieprawidłową uznaje kwalifikację dokonaną przez odwołującego do PKWiU 49.41.19.0 – Pozostały transport drogowy towarów ze stawką VAT 23%, podając, że zamawiający za prawidłową uznaje kwalifikację grupowania PKWiU 81.30.12.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni. Tym samym zamawiający przyjmuje określone stawki podatku VAT 8% dla wskazanych pozycji.

Powyżej podniesiona rozbieżność w stanowisku zamawiającego została również dostrzeżona przez odwołującego w uzasadnieniu odwołania, gdzie odwołujący zaznaczył tę sprzeczność.

Izba na wstępie odniesienie się do świadczenia podstawowego, mając na uwadze to, że „świadczenie kompleksowe” z poziomu podatkowego nie jest zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, a jego wykładnia kształtowana jest w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwo sądów polskich kluczowym w ramach tego postępowania jest ustalenie co stanowi świadczenie podstawowe (główne), oraz czy świadczenie objęte przedmiotem zamówienia, w odniesieniu do wskazanych pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wyгородzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wyгородzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wyгородzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami), stanowi świadczenie kompleksowe czy też świadczeniem kompleksowym nie jest. Ma to ten skutek, że w przypadku stwierdzenia, że świadczenie objęte zamówieniem można uznać za świadczenie kompleksowe to w konsekwencji stawkę podatku VAT określa się na zasadach właściwych dla świadczenia głównego. Natomiast w przypadku, gdy świadczenia nie można uznać za kompleksowe to niezbędne jest stosowanie stawek podatku, określonych dla danych świadczeń (czynności) właściwych tym świadczeniom (tak też Izba w wyroku z dnia 26 kwietnia 2023 roku sygn. akt KIO 1004/23 i KIO 1008/23).

W zakresie świadczenia kompleksowego należy podkreślić za Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Poznaniu (w wyroku z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Po 647/10) że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Izba zwraca uwagę, że w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r., sygn. akt C-41/04, który jest zakorzeniony mocno w doktrynie przedmiotu, Trybunał zwracał uwagę na to, że analizy charakteru transakcji należy dokonywać też z punktu widzenia nabywcy.

Za wyrokiem Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 21 września 2023 roku sygn. akt sygn. akt XXIII zs 51/23 Izba wskazuje, że „zgodnie z dominującym orzecznictwem, co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy jedna usługa obejmuje

z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń — wówczas usługa ta, nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Z ekonomicznego punktu widzenia, usługi

nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak 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 (Pismo z dnia 6 czerwca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej OI 14- KDIP- 2.4012.178.2023.2.AA). Kwestia kompleksowości usług była wielokrotnie rozstrzygana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przywołać można chociażby wyrok z 11 czerwca 2009 r., w którym sformułowano kryteria przesądzające o tym, kiedy wstępuje świadczenie złożone. Ma ono miejsce w sytuacji, gdy:

- świadczenie pomocnicze nie stanowi celu samego w sobie, lecz stanowi środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z usługi podstawowej,
- poszczególne czynności są ze sobą tak ściśle związane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny,
- kiedy nie istnieje możliwość nabywania danego świadczenia od podmiotów zewnętrznych,
- kiedy nie istnieje możliwość odrębnego fakturowania za daną czynność.

Analiza orzecznictwa TSUE prowadzi do wniosku, że za część świadczenia złożonego (kompleksowego) możemy uznać takie czynności, których oddzielenie miałoby sztuczny charakter, czyli innymi słowy jej wyłączenie rzutowałoby w sposób istotny na całość świadczenia. Jeżeli w skład świadczonej usługi będą wchodzić czynności, które nie służą włącznie wykonywaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną, oraz nie można wykonać lub wykorzystać bez usługi pomocniczej usługi głównej (Pismo z dnia 6 czerwca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej OI 14-KDIP4 2.4012.178.2023.2.AA).

Izba podkreśla, że dla określenia prawidłowej stawki podatku VAT w przypadku świadczenia kompleksowego kluczowe jest ustalenie elementarnego świadczenia podstawowego, przypisanie mu prawidłowej stawki podatku VAT oraz ustalenie, że pozostałe świadczenia są świadczeniami pomocniczymi, co powoduje, że dzielą one los opodatkowania stawką podatku VAT właściwą dla świadczenia podstawowego.

Izba zaznacza, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, implementując postanowienia dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.

w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347

z 11.12.2006, s. 1, ze zm.) wprowadza zasadę odrębnego opodatkowania każdej czynności. Podkreślenia wymaga, że okolicznością wyjątkową jest opodatkowanie grupy czynności (świadczeń) jako kompleksowych, a możliwe jest tylko w przypadkach, gdy stanowią świadczenie złożone (kompleksowe). Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie i tak np. wyrok NSA z dnia 13 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 614/13, gdzie sąd podał, że:

z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości można wysnuć wniosek, że łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą wynikającą z prawa unijnego jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy usług. Należy w tym miejscu wskazać na uniwersalne, wynikające z przepisów oraz powyższych orzeczeń i stanowisk doktryny w tym zakresie, okoliczności i prawidłowości pozwalające na kwalifikację w zakresie określenia kompleksowości świadczenia:

(-) wynikając z przepisów jest zasad oddzielnego opodatkowania (też w przypadkach wykonywania jednej umowy przez ten sam podmiot; (-) w przypadkach racjonalnego

w świetle ekonomicznym i prawnym wyodrębnienie poszczególnych świadczeń (czynności), należy wykonać podział w celu zastosowania prawidłowych stawek podatku VAT;

(-) w każdym przypadku należy dokonywać indywidualnej oceny; (-) nie stanowi

o charakterze kompleksowym świadczenia zobowiązanie się podatnika, który realizuje zespół czynności na rzecz nabywcy.

W ramach przedmiotowego zamówienia nie było sporne między stronami, że główny zakres zamówienia odnosił się do utrzymania terenów zielonych w każdej z części zamówienia. Nie było sporne również między stronami, że dla tego zamówienia, dla jego głównego, podstawowego zakresu właściwą była stawka podatku VAT – 8%. W ramach przedmiotowego postępowania niezbędnym byłoby wykazanie przez odwołującego,

że w zakresie wskazanych pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygrodzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygrodzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygrodzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami) zamawiający niewłaściwie przyjął,

że te pozycje stanowią zamówienie pomocnicze, a w efekcie że w całości stanowią świadczenie kompleksowe w przyrządzie całości zamówienia.

Wymaga wyjaśnienia również w tym miejscu, że jak podnosił sam zamawiający świadczeniem podstawowym (głównym) jest „realizacja prac w zakresie zagospodarowania terenów zielonych”. W piśmie z dnia 13 grudnia 2024 roku odnosi kompleksowość świadczenia do „całości inwestycji obejmującej wszystkie niezbędne elementy zapewniające realizację celu przedmiotu zamówienia”, natomiast w piśmie procesowym zmienia podejście do kompleksowości i wykazuje, że „poprzez kompleksowość usługi rozumie przed wszystkim kompleksowość poszczególnych usług lub czynności, które

są wymienione w kosztorysie". Mając na uwadze rozbieżność w stanowisku prezentowanym przez zamawiającego kluczowym dla rozpoznania zarzutów odwołania jest przyjęcie stanowiska zamawiającego z pisma z dnia 13 grudnia 2024 roku uzasadniającego podstawy odrzucenia oferty odwołującego. Jednocześnie wymaga podkreślenia, że determinantą dla działań w zakresie określenia stawki podatku VAT poszczególnych świadczeń jest uznanie świadczenia głównego, które globalnie odnosi do przedmiotu zamówienia („realizacja prac w zakresie zagospodarowania terenów zielonych”), a nie pojedynczej pozycji kosztorysu ofertowego. Nie sposób również, w odniesieniu do pojedynczej pozycji kosztorysu ofertowego jakie są przedmiotem sporu wywieść świadczenie podstawowe polegające na realizacji prac w zakresie zagospodarowania terenów zielonych, które stanowi podstawę przyjęcia stawki podatku VAT. Zamawiający w żaden sposób nie odniósł się do tego problemu, natomiast odnosił się w swoim stanowisku do całości realizowanych w ramach zamówienia prac przez odniesienie do zagospodarowania zieleni.

W ocenie Izby sam fakt kwalifikacji przez zamawiającego kwestionowanych pozycji w ramach PKWiU do 81.30.12.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni, świadczy o tym, że przyjęcie określonej stawki podatku VAT nastąpiło w odniesieniu do danej pozycji i jej kwalifikacji w ramach PKWiU, a nie uznania jej jako świadczenia pomocniczego w stosunku do świadczenia głównego objętego przedmiotem zamówienia. Niemniej w uzasadnieniu czynność z dnia 13 grudnia 2024 roku zamawiający odnosi się w taki sposób do przyjętej stawki podatku VAT, że niezbędne było i jest odniesienie się zarówno do wskazywanej kompleksowości świadczenia jak i do ustalenia stawki podatkowej w oparciu o kod kwalifikacji PKWiU.

Izba w szeroki sposób przedstawiła powyższe stanowisko, bowiem w zakresie argumentacji podniesionej w odwołaniu brak jest stanowiska odwołującego odnoszącego się do braku kompleksowości świadczenia oraz braku wykazania przesłanek tej kompleksowości świadczenia w odniesieniu do kwestionowanych pozycji kosztorysów ofertowych. Powyższe stanowiska wynikające z doktryny i orzecznictwa przedstawiają „wytoczne” jakie winien podnosić wykonawca kwestionujący ocenę dokonaną przez zamawiającego w celu uzasadnienia prezentowanego w petitum odwołania zarzutu. Brak jakiejkolwiek argumentacji w tym zakresie w uzasadnieniu zarzutów odwołania powoduje, że stanowisko prezentowane na rozprawie nie może być brane pod uwagę, bowiem stanowi rozszerzenie zarzutów odwołania. Odwołujący nie odniósł się w żaden sposób do tego, że świadczenia z pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygradzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powleką z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powleką z metalowymi słupkami) nie jest świadczeniem pomocniczym i w efekcie nie można mówić w tym wypadku o świadczeniu kompleksowym. W konsekwencji świadczenie pomocnicze nie może zostać opodatkowane stawką podatku VAT jak świadczenie podstawowe, tylko wymaga zastosowania stawki podatku VAT odpowiedniej dla tego rodzaju świadczenia. W żadnym zdaniu swojego stanowiska wyrażonego w odwołaniu do tej problematyki odwołujący się nie odnosi. Izba nie podziela argumentacji pełnomocnika z rozprawy, co do możliwości prezentacji stanowiska na rozprawie w zakresie podniesionego w petitum odwołania zarzutu. Izba podkreśla, że zgodnie z art. 555 ustawy Izba nie może orzekać co do zarzutów, które nie były zawarte w odwołaniu *a contrario* Izba orzeka w zakresie zarzutów, które zostały podniesione w odwołaniu przez odwołującego. Izba związana jest zarzutami przedstawionymi przez odwołującego. Izba nie orzeka, bowiem nie ma takiej prawnej możliwości, w zakresie zarzutów jakie nie zostały zawarte w odwołaniu, a podniesione dopiero na etapie postępowania odwoławczego (rozprawy) przed Izbą. W tym zakresie należy ująć również te stanowiska odwołującego, które w zasadzie sprowadzają się do przedstawienia określonego stanu faktycznego, który nie został opatrzony argumentacją prowadzącą do wyjaśnienia jakiegokolwiek naruszenia przez zamawiającego danych podstaw prawnych. Izba za wyrokiem z dnia 17 grudnia 2024 roku sygn. akt KIO 4380/24 wyjaśnia, że uzasadnienie faktyczne podniesione przez Odwołującego, stanowiące nierozdzielny element podniesienia w odwołaniu zarzutów odwołania określa jednocześnie zakres rozpoznania odwołania przez Izbę. Izba podkreśla, że orzecznictwo sądów powszechnych jak również Krajowej Izby Odwoławczej wskazuje na potrzebę ścisłego odczytywania treści zarzutu, w tym przede wszystkim niedopuszczalność wykraczania poza jego treść.

Jak wskazano w nieprzerwanym aktualnym wyroku Sądu Okręgowego w Gliwicach z 29 czerwca 2009 r. w spr. X Ga 110/09, „Jeśli więc strona nie odwołuje się do konkretnych okoliczności faktycznych to skład orzekający nie może samodzielnie ich wprowadzić do postępowania tylko dlatego, że można je przyporządkować określonej, wskazanej w odwołaniu kwalifikacji prawnej.” Na potrzebę ścisłego traktowania pojęcia zarzutu wskazał również Sąd Okręgowy w Rzeszowie w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r. w spr. o sygn. I Ca 117/12: „Z analizy powyższych przepisów można wyciągnąć dwa zasadnicze wnioski dla niniejszej

sprawy. Po pierwsze, zarówno granice rozpoznania sprawy przez KIO jak i Sąd są ściśle określone przez zarzuty odwołania, oparte na konkretnej i precyzyjnej podstawie faktycznej. Sąd w postępowaniu toczącym się na skutek wniesienia skargi jest związany podniesionymi w odwołaniu zarzutami i wyznaczonymi przez nie granicami zaskarżenia.” W orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej również ugruntowany jest również pogląd, że dla oceny zarzutu kluczowe znaczenie ma podanie w treści odwołania uzasadnienia faktycznego, wyczerpującego i zawierającego argumentację pozwalającą na ocenę poprawności zachowań (czynności, zaniechań) Zamawiającego, które kwestionuje we wniesionym odwołaniu Odwołujący.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego wskazuje się również, że powód nie jest obowiązany do wskazania w pozwie podstawy prawnej swego roszczenia. „Zgodnie z zasadą *da mihi factum, dabo tibi ius* – wynikającą w polskim prawie procesowym z nałożenia na powoda jedynie obowiązku przytoczenia okoliczności faktycznych uzasadniających żądanie – konstrukcja prawna podstawy rozstrzygnięcia należy do sądu.” (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 1997 roku sygn. akt I CKN 130/97). Sąd Najwyższy podkreśla w swoim orzecznictwie, że obligatoryjnym elementem pozwu jest przytoczenie okoliczności faktycznych uzasadniających żądanie pozwu (art. 187 par. 1 ust. 2 KPC), okoliczności te stanowią podstawę faktyczną powództwa (*causa petendi*) – tak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 maja 1957 roku sygn. akt II CR 305/57. W tym zakresie aktualne pozostaje wypracowane na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 Prawo zamówień publicznych stanowisko co do konieczności podania uzasadnienia faktycznego podnoszonych zarzutów, bowiem przepisy uprzednio obowiązującej ustawy nie odbiegają od treści obowiązujących obecnie. Jednocześnie wypracowane w orzecznictwie stanowisko znajduje również swoje odwzorowanie w piśmiennictwie.

Wymaga odnotowania podkreślenia w tym miejscu, że postępowanie odwoławcze nie jest elementem procedury administracyjnej i nie wystarczy w odwołaniu wskazać, że z danymi czynnościami lub zaniechaniami Zamawiającego Odwołujący się nie zgadza, w postępowaniu odwoławczym niezbędne jest przedstawienie w odwołaniu uzasadnienia zawierającego okoliczności faktyczne i prawne uzasadniające twierdzenia odwołującego i pozwalające Izbie, w postępowaniu kontradyktoryjnym, na ocenę działań Zamawiającego w kontekście podnoszonych przez odwołującego naruszeń. Jedynie w zakresie naruszeń podnoszonych w uzasadnieniu faktycznym zarzutów odwołania możliwa jest zgodnie z zasadą orzekania w zakresie zarzutów, ocena podnoszonych przez Odwołującego naruszeń. Wynika to również z tego, że jakiegokolwiek rozszerzenie argumentacji faktycznej stanowi nową, nieznaną Zamawiającemu oraz uczestnikowi postępowania odwoławczego argumentację / stanowisko Odwołującego, z którym nie mógł się on zapoznać wcześniej. Ponieważ postępowanie odwoławcze przed Izłą jest postępowaniem kontradyktoryjnym, 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 ocenę zamawiającego, że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia, w odniesieniu do kwestionowanych pozycji nie może być traktowane jak świadczenie kompleksowe, a świadczenia w pozycjach kosztorysów ofertowych, w każdej z trzech części zamówienia (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygradzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygradzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami) stanowią świadczenia samoistne, co w efekcie pozwoliłoby na stwierdzenie o przyjęciu przez odwołującego do kalkulacji ceny stawki podatku VAT tj. 23%, a w konsekwencji do wykazania niewypełnienia przesłanek z art. 226 pkt 10 ustawy. Brak uzasadnienia faktycznego w odwołaniu, w tymże zakresie, nie pozwala na poddanie ocenie stanowiska zamawiającego odnoszącego się do świadczenia kompleksowego wskazanego w piśmie z dnia 13 grudnia 2024 roku, w zakresie odnoszącym się do uznania stawki VAT 8% dla kwestionowanych pozycji. Odwołujący w żaden sposób nie wykazał, że usługi w tych pozycjach kosztorysów, do których odnosi się odwołanie nie stanowią świadczenia pomocniczego. Nie jest wystarczającą argumentacją odnosząca się do sprzeczności w twierdzeniach zamawiającego (o czym wyżej) jak również odniesienie do innych, niekwestionowanych pozycji kosztorysu.

Izba podkreśla, że w odniesieniu do pozycji kosztorysów ofertowych, w których obaj wykonawcy przyjęli stawkę VAT 23% odwołujący nie przedstawił żadnej argumentacji uzasadniającej przyjęcie stanowiska o charakterze świadczenia

pomocniczego dla realizacji świadczenia głównego dla tych pozycji, nawet nie wymienił tych pozycji co do których referuje jego stanowisko. Uzasadnienie uznania konkretnego świadczenia za świadczenie pomocnicze, a co za tym idzie uzasadnienie możliwości zastosowania stawki podatku VAT przyjętej dla świadczenia głównego, a w efekcie uznania tych świadczeń za kompleksowe wymaga wykazania tychże elementów, które zgodnie z orzecznictwem są niezbędne dla stwierdzenia takiej prawidłowości. Wynika z tego, że nie każde świadczenie objęte przedmiotem zamówienia musi zostać uznane za świadczenie pomocnicze w stosunku

do świadczenia głównego, natomiast jego uznanie za takie świadczenie pomocnicze musi być uzasadnione. Podkreślić należy, że poza brakiem argumentacji w tym zakresie również nie stwierdza Izba jakiegokolwiek naruszenia zasad, bowiem pozycje kosztorysowe jakie uczestnik postępowania objął stawką VAT 23% również przez odwołującego zostały objęte taką samą stawką VAT – co wynika z akt postępowania, ze złożonych ofert, a co Izba stwierdziła na podstawie dokumentacji zamówienia wraz z prezentowanym przez zamawiającego stanowiskiem w piśmie procesowym.

W odniesieniu do stanowiska zamawiającego, a dotyczącego zmiany kwalifikacji PKWiU dla tych spornych pozycji w poszczególnych kosztorysach ofertowych odwołującego (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygrodenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami), a w konsekwencji uznania przez zamawiającego za prawidłową stawkę podatku VAT 8% odwołujący podtrzymał stanowisko z wyjaśnień przedstawionych zamawiającemu o prawidłowości kwalifikacji pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygrodenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami) oraz 23% stawce podatku VAT. Odwołujący w ramach odwołania, jak również w ramach wyjaśnień, poprzestał na odwołaniu się do tego, że *Dowóz ziemi urodzajnej* oraz *Wygrodenie rabat siatką metalową* nie są wymienione w załączniku nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i nie są to usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, a więc nie są objęte stawką 8% VAT i w związku z powyższym w tych pozycjach zastosował odwołujący podstawową stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Izba podkreśla w tym miejscu, że jest to stanowisko, które zostało przedstawione przez odwołującego w wyjaśnieniach złożonych zamawiającemu, natomiast nie ma w odwołaniu żadnego odniesienia do argumentacji jaka została przedstawiona przez zamawiającego w piśmie z dnia 13 grudnia 2024 roku. Zamawiający w swoim stanowisku przedstawił uzasadnienie podjętej czynności w zakresie, w jego ocenie, błędnie dokonanej przez odwołującego kwalifikacji i przypisania kodów PKWiU. Odwołujący, podobnie jak w zakresie artykułowanego przez zamawiającego świadczenia kompleksowego, nie przedstawia swojego stanowiska i argumentacji w uzasadnieniu zarzutów odwołania. W żaden sposób nie uzasadnia dlaczego kwalifikacja dla pozycji *Wygrodenie rabat siatką metalową* do PKWiU 43.29.12.0 – Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń, ze stawką podatku VAT 23% oraz dla pozycji *Dowóz ziemi urodzajnej* z kwalifikacją do PKWiU 49.41.19.0 – Pozostały transport drogowy towarów ze stawką VAT 23%, jest kwalifikacją prawidłową.

W żaden sposób również nie odnosi się do argumentacji zawartej w piśmie z dnia

13 września 2024 roku i przedstawionego tam uzasadnienia zamiany kwalifikacji kodów PKWiU dokonanej przez zamawiającego, a w konsekwencji skutkującej zmianą stawki podatku VAT. W związku z tym Izba w całości podtrzymuje w tym miejscu stanowisko wyrażone powyżej, a odnoszące się do konieczności przedstawiania w odwołaniu uzasadnienia faktycznego odwołania oraz podniesionych w petitum odwołania zarzutów. Tym samym przy braku argumentacji faktycznej w odniesieniu do czynności zamawiającego wyrażonej w piśmie z dnia 13 grudnia 2024 roku nie sposób stwierdzić naruszenie przepisów przez zamawiającego.

W ocenie Izby nie uzasadnia w żaden sposób argumentacja przyjęcia przez odwołującego stawki podatku VAT 23% dla pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej

z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygrodenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną

z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygrodenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami) z uwagi na przyjęcie przez zamawiającego rozliczenia kosztorysowego na podstawie rzeczywiście wykonanych prac. Odwołujący w żaden sposób nie wyjaśnił dlaczego sposób rozliczenia realizacji umowy miałby wpływać na kwalifikację odpowiedniej stawki podatku VAT. To że każda pozycja będzie rozliczana osobno w oparciu o faktycznie zrealizowane prace w żaden sposób nie uzasadnia zastosowania określonej stawki podatku VAT. Również nie uzasadnia w żaden sposób przyjętej stawki podatku VAT to, że zgodnie z kosztorysem ofertowym dla każdej pozycji zostało przewidziane podanie przez wykonawcę stawki podatku VAT, jest

to zwyczajnie osobna rubryka. Nie wyjaśnia również dlaczego taka konstrukcja kosztorysu ofertowego miałaby przesądzać o prawidłowości ze względów podatkowych przyjętej przez odwołującego dla ww. pozycji stawki podatku

VAT 23 %.

W odniesieniu do przedstawionej w trakcie rozprawy „Opinii prawnopodatkowej” (jako dowód) Izba w trakcie rozprawy powiadomiła strony i uczestnika, że opinia ta będzie potraktowana przez Izbę jako stanowisko strony. Izba stwierdza w tym miejscu, że przyjęcie tego dokumentu jako stanowiska strony nie jest jednoznaczne z przyjęciem i uwzględnieniem tej argumentacji. Izba podkreśla, że stanowisko wyrażone w tym dokumencie wykracza poza zakres argumentacji przedstawionej w odwołaniu. W zasadzie stanowi przedstawienie argumentacji, do której nawet nie nawiązuje odwołujący w uzasadnieniu odwołania. Podkreślić należy, że uwzględnienie tego stanowiska przy rozpoznaniu odwołania prowadziłoby do sytuacji dopuszczenia argumentacji na etapie rozprawy, argumentacji strony odwołującej jaka nie była znana zamawiającemu i uczestnikowi, a przedstawiona została po terminie na wniesienie odwołania. Oczywiście jest, że odwołujący ma prawo przedstawiać argumentację popierającą jego twierdzenia z odwołania, ale nie jest

to jednoznaczne z przedstawianiem nowego stanowiska odnoszącego się zarówno

do przedmiotu zamówienia, problematyki prawnopodatkowej kwalifikacji podatkowej, kwalifikacji PKWiU, jak również do problematyki świadczenia kompleksowego, a które

to stanowisko w żaden sposób nie było prezentowane w odwołaniu. Tym samym

to stanowisko strony, jako wykraczające poza odwołanie i przedstawione po terminie

na wniesienie odwołania, nie było brane pod uwagę przy rozpoznaniu odwołania.

Izba, mając na uwadze całą powyższą argumentację stwierdza, że odwołujący

nie wykazał naruszenia przez zamawiającego art. 226 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 16 pkt 1 ustawy przez nieprawidłowe odrzucenie oferty odwołującego we wszystkich trzech częściach postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT, oraz nie wykazał, że odwołujący zastosował w swej ofercie prawidłową stawkę podatku VAT (zarzut 1).

W zakresie zarzutu 2 odwołania kluczowym dla jego rozpoznania jest rozstrzygnięcie w zakresie zarzutu 1 odwołania, co wynika z samej treści uzasadnienia odwołania, gdzie odwołujący jako uzasadnienie podstawy odrzucenia podaje, że prawidłowość stawki podatku VAT dla kwestionowanych pozycji kosztorysów ofertowych w trzech częściach jaką przyjął odwołujący powoduje nieprawidłowość stawki podatku VAT w tych samych pozycjach w ofercie uczestnika postępowania odwoławczego.

Izba w zakresie rozpoznania zarzutu 1, który uznała za niezasadny, nie stwierdziła aby odwołujący wykazał prawidłowość zastosowania stawki podatku VAT 23 % dla pozycji kosztorysów ofertowych odwołującego, w każdej z trzech części (części I - 33.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 33.4. Wygrodzenie rabat siatką metalową; część II - 37. Wygrodzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami; część III 6.1. Dowóz ziemi urodzajnej, 6.4. Wygrodzenie terenu zieleni siatką metalową powlekaną z metalowymi słupkami).

W związku z tym, że nie został uwzględniony zarzut 1 odwołania w powyższym zakresie, nie ma podstawy do uwzględniania zarzutu 2 odwołania, bowiem argumentacja jaka została przyjęta przez odwołującego nie potwierdziła się. Nie zostało stwierdzone, że odwołujący zastosował prawidłową stawkę podatku VAT, co w konsekwencji prowadzi do wniosku – zgodnie ze stanowiskiem odwołującego – że nie można stwierdzić w oparciu o argumentację odwołującego nieprawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT dla ww. pozycji kosztorysów ofertowych przez uczestnika postępowania odwoławczego (*Zakład Zieleni Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie*).

Izba, mając na uwadze całą powyższą argumentację stwierdza, że odwołujący

nie wykazał naruszenia przez zamawiającego art. 226 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 16 pkt 1 ustawy przez zaniechanie odrzucenia oferty uczestnika postępowania odwoławczego

w każdej z trzech części postępowania jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny przez zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT.

W zakresie zarzutu 3 odwołania naruszenia art. 239 ust. 1 i 2 w zw. z art. 16 pkt 1 ustawy przez wybór we wszystkich trzech częściach postępowania ofert złożonych przez Zakład Zieleni, podczas gdy oferty te powinny podlegać odrzuceniu, a za ofertę najkorzystniejszą w każdej części postępowania powinna być uznana oferta Odwołującego – **Izba zarzut uznała za niezasadny.**

Izba nie stwierdzała w zakresie podniesionego zarzutu odwołania przedstawienia stanowiska odwołującego w zakresie dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej na podstawie innych,

niż określone w SWZ kryteriów oceny ofert. Odwołujący nie podniósł żadnych okoliczności faktycznych wskazujących na nieprawidłowość dokonania oceny ofert w kontekście ustalonych kryteriów oceny ofert, czyli zastosowania bądź niezastosowania przez Zamawiającego ustalonych kryteriów oceny ofert. W odniesieniu do tego zarzutu aktualna pozostaje cała argumentacja prawna przedstawiona w zakresie rozpoznania zarzutu 1, a odnosząca się do konieczności przedstawiania uzasadnienia faktycznego podniesionych zarzutów odwołania.

Izba stwierdza również w tym miejscu, że naruszenia art. 239 ust. 1 ustawy nie stanowi wynikowej naruszenia innych przepisów, stanowi samoistną podstawę do budowania zarzutu odwołania w odniesieniu do dokonania oceny ofert w ramach ukształtowanych kryteriów oceny ofert.

Koszty:

Izba oddaliła odwołanie.

Zgodnie z art. 557 ustawy z 2019 r., w wyroku oraz w postanowieniu kończącym postępowanie odwoławcze Izba rozstrzyga o kosztach postępowania odwoławczego.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 557 ustawy

z 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych oraz w oparciu o przepisy § 5 pkt 1 pkt 2 lit. b oraz § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. *w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania* (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437).

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji wyroku.

Przewodnicząca:
