

Sygn. akt: KIO 2442/23

**WYROK**  
z dnia 5 września 2023 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

**Przewodniczący: Aleksandra Patyk**  
**Protokolant: Klaudia Kwadrans**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 1 września 2023 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 17 sierpnia 2023 r. przez wykonawcę **AG-COMPLEX Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie** postępowaniu prowadzonym przez **Miasto Nowy Dwór Mazowiecki** przy udziale wykonawcy **J. K. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K. w Warszawie** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego

**orzeka:**

1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w części nr 2 zamówienia, powtórzenie czynności badania i oceny w ofert w ww. części, w tym odrzucenie oferty wykonawcy J. K. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K. w Warszawie na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych.
2. Kosztami postępowania obciąża Zamawiającego i:
  - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania;
  - 2.2. zasądza od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kwotę 18 600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) stanowiącą uzasadnione koszty strony poniesione z tytułu wpisu od odwołania oraz wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1605) na niniejszy wyrok - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie.

**Przewodniczący:** .....

Sygn. akt: KIO 2442/23

**Uzasadnienie**

Zamawiający – Miasto Nowy Dwór Mazowiecki [dalej „Zamawiający”] prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia w trybie przetargu nieograniczonego na *rozwój i modernizację terenów zieleni na obszarze Nowego Dworu Mazowieckiego* (znak postępowania: WPL271.1.10.2023).

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 30 czerwca 2023 r. pod numerem nr 2023/S 124-395222.

W dniu 17 sierpnia 2023 r. wykonawca AG-COMPLEX Sp. z o.o. z siedzibą

w Warszawie [dalej „Odwołujący”] wniósł odwołanie w zakresie części nr 2 zarzucając Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru w części nr 2 zamówienia przez J. K. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K., z uwagi na to, że oferta zawiera błędy

w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT;

2. art. 239 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru w części nr 2 zamówienia oferty złożonej przez Wykonawcę J. K. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K., w sytuacji, gdy oferta w/w Wykonawcy nie jest ofertą najkorzystniejszą.

Wobec ww. zarzutów Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

- 1) unieważnienie w części nr 2 zamówienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej oraz unieważnienie czynności badania i oceny ofert,
- 2) odrzucenie w części nr 2 zamówienia oferty złożonej przez Wykonawcę J. K. prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K., na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp z uwagi na to, że oferta zawiera błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT,
- 3) dokonanie czynności oceny ważnych ofert zgodnie z kryteriami oceny ofert określonymi w SWZ

Odwołujący przedstawił stan faktyczny sprawy.

W zakresie zarzutu zawartego w punkcie 1. *petitum* odwołania Odwołujący wskazał, iż zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, która zawiera błąd w obliczeniu ceny. Z dokładniej taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszym postępowaniu. Należy wskazać, iż Wykonawca J. K. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K. złożył ofertę

w części nr 2 zamówienia stosując dwie różne stawki podatku VAT w wysokości 8% i 23%. Zamawiający pismem z dnia 31.07.2023 r. wezwał Wykonawcę do złożenia w tym zakresie stosownych wyjaśnień. Wykonawca w dniu 01.08.2023 r. złożył wyjaśnienia wskazując, iż zastosował dwie stawki podatku VAT z uwagi na wystąpienie dwóch jego zdaniem różnych usług i dlatego objął stawką 23% usługi projektowe, natomiast stawką 8% roboty ogrodnicze. Ponadto Wykonawca złożył wyjaśnienie w dniu 03.08.2023 r. wskazując, iż Zamawiający nie wymagał od Wykonawców podania jednej stawki podatku VAT, cena w niniejszym zamówieniu jest ceną ryczałtową, a Wykonawca podzielił usługi wchodzące w zakres zamówienia na usługi związane z projektowaniem i usługi związane z robotami ogrodniczymi. Wykonawca powołał się na zapisy SWZ z których wynika, iż do obowiązków Wykonawcy należy opracowanie projektu koncepcyjnego, uzyskanie wszelkich pozwoleń, jak również opracowanie dokumentacji powykonawczej. Z tych względów Wykonawca wskazał, iż wyodrębnił te usługi i zastosował dwie różne stawki podatku VAT. Zamawiający przyjął wyjaśnienia Wykonawcy i dokonał wyboru jego oferty, pomimo tego, że Odwołujący zastosował jedną stawkę podatku VAT dla tych usług i tym samym złożone w postępowaniu oferty są nieporównywalne pomiędzy sobą. Odwołujący wskazał, iż Wykonawca J. K. zastosował w sposób nieprawidłowy dwie różne stawki podatku VAT dla usług objętych przedmiotem zamówienia. Odwołujący wskazał, iż usługi objęte przedmiotem zamówienia powinny być sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0, które obejmuje:

» usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnacji i utrzymanie:

- parków i ogrodów:

- przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
- przy budynkach użyteczności publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),
- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.), • przy budynkach przemysłowych i handlowych,

- zieleni:

- budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),
- autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,
- terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych

(np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpiei słonecznych, pola golfowe),

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

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

- » sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew,

- » 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 terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

Wskazane usługi projektowe i prace związane z robotami ogrodniczymi, których Zamawiający wymagał w niniejszym zamówieniu są tak ściśle ze sobą związane, że tworzą usługę kompleksową. Usługi mają charakter kompleksowy wtedy, gdy zmierzają do zrealizowania wskazanego celu, jakim jest w tym wypadku zagospodarowanie terenu zielonego. Ponadto prace wchodzące w skład usługi kompleksowej są objęte jedną umową, pomimo tego, że obejmują swym zakresem dodatkowe czynności, takie jak opisywał J. K. w składanych wyjaśnieniach: m.in.: opracowanie projektu koncepcyjnego, uzyskanie wszelkich pozwoleń, jak również opracowanie dokumentacji powykonawczej.

Odwolujący wskazał, iż zgodnie z obowiązującymi przepisami - na podstawie art. 42 ust. 2 w zw. z poz. 176 załącznika nr 3 oraz art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, stawkę VAT

w wysokości 8% stosuje się na usługi sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.30.10.0 czyli usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, pomimo tego, że usługi te obejmują swoim zakresem wiele różnych czynności. Odwołujący w tym zakresie składał Zamawiającemu wyjaśnienia w dniu 01.08.2023 r. w których wskazał, iż prace ogrodnicze są usługą wiodącą ze względu na przyjęte do ich wyceny wartości wynagrodzenia. Zamawiający przyjął te wyjaśnienia i uznał że są prawidłowe.

Reasumując zdaniem Odwołującego, cała usługa zakwalifikowana powinna być opodatkowana 8% stawką podatku VAT. Stanowisko swoje Odwołujący opiera na zasadach metodycznych do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, zgodnie z którymi jeśli usługę na podstawie przeprowadzonej analizy można zaliczyć do dwu lub kilku grupowań, to

w przypadku usługi złożonej składającej się z kombinacji różnych czynności, powinna być sklasyfikowana jak gdyby składała się z usługi, która nadaje całości zasadniczy charakter. Za niepodzielnością usługi dla celów podatkowych przemawia fakt, że jakkolwiek podział miałby charakter sztuczny i polegałby na szacunkowym przyporządkowaniu części niektórych prac do poszczególnych usług, który Zamawiający przecież w formularzu oferty nie wydzielił (np. trudno ocenić w jakim stopniu opracowanie projektu koncepcyjnego ma związek z robotami ogrodniczymi). Ponadto ustawa o VAT odsyła do klasyfikacji statystycznych, a zgodnie

z przytoczonymi wyżej zasadami klasyfikacji takie podziały nie powinny mieć miejsca. Stanowisko to ma również oparcie w orzecznictwie, m.in. NSA z dnia 5 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 945/05, WSA w Krakowie z dnia 2 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 150/06, wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r., w sprawie Levob Verzekeringen BV oraz Bank NV V. Staatssecretaris van Financien c-41/04.

Podkreślał, iż przepisy ustawy o VAT oraz regulacje Dyrektywy 2006/112/WE Rady

z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

(Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), nie regulują kwestii czynności złożonych z jakimi mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Należy mieć na uwadze, że co do zasady na gruncie ustawy każde świadczenie jest traktowane jako odrębne i niezależne. Jednakże, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podatkiem VAT oraz na podstawie polskiego i europejskiego orzecznictwa można stwierdzić, że świadczenie obejmujące z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia jedną czynność nie powinno być sztucznie dzielone. W przypadku, gdy wykonywana czynność stanowi dla klienta całość, nie należy jej rozбивać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować jako jedno świadczenie, zgodnie z elementem, który nadaje całemu świadczeniu charakter dominujący. Jeśli więc wykonywanych jest więcej czynności, a są one ze sobą ściśle powiązane oraz stanowią całość pod względem ekonomicznym i gospodarczym, to wówczas dla potrzeb VAT należy potraktować je jako jedną czynność opodatkowaną. Dokładnie taka sytuacja występuje w niniejszym postępowaniu. Dla Zamawiającego znaczenia ma całość, a nie poszczególne elementy składowe. Dowodem m.in. na to jest fakt zastosowania przez Zamawiającego ceny ryczałtowej.

Ponadto zgodnie z podejściem zaprezentowanym przez Trybunał m.in. w wyroku

z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, za pomocniczą należy uznać czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego Dla Zamawiającego usługi projektowe nie stanowią celu samego

w sobie, są jedynie środkiem do kompleksowego wykonania prac modernizacyjnych zieleni.

Również w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze, tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego.

Analiza treści powołanych regulacji prawnych oraz orzecznictwa TSUE prowadzi do stwierdzenia, że tzw. świadczenie złożone bardzo wyraźnie wskazuje na pewną kompleksowość i współzależność wielu czynności, które wykonywane w sposób skoordynowany i efektywny mają doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu. Na świadczenie takiego rodzaju składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast za pomocniczą należy uznać taką czynność, jeśli nie stanowi ona celu samego

w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność lub świadczenie traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne, które nie może zostać wykonane lub wykorzystane bez świadczenia pomocniczego.

J. K. w sposób nieprawidłowy zastosował się do zasady, że każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Jednak w sytuacji jaka ma miejsce w niniejszym postępowaniu, gdy jedna czynność obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, to nie powinna być ona sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem,

z ekonomicznego punktu widzenia czynności takie nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedno świadczenie kompleksowe obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Zatem w konkluzji należy stwierdzić, iż do opodatkowania tych usług powinna być zastosowana jedna stawka podatku VAT w wysokości 8%.

Przechodząc dalej do analizy przepisów PZP, które Zamawiający naruszył, Odwołujący wskazał, iż jako błąd w obliczeniu ceny kwalifikowane jest także przyjęcie do wyliczenia ceny nieprawidłowej stawki podatku VAT. Jak stwierdził Sąd Najwyższy

w uchwale z dnia 20 października 2011 r., III CZP 52/11, o porównywalności ofert,

w zakresie zaproponowanej ceny, można mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównywania, zostały obliczone przez wykonawców zabiegających o uzyskanie zamówienia publicznego z zachowaniem tych samych reguł. Stąd - w ocenie Sądu Najwyższego - przy wykonywaniu przez zamawiającego

obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, 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 (tak w wyroku z dnia 26 marca 2021 r., KIO 559/21).

Do obowiązków wykonawcy należy przyporządkowanie wykonywanej dostawy, usługi czy roboty do właściwej stawki VAT, co wynika m.in. z faktu, iż wystawiając fakturę za wykonane zadanie podatnik zobowiązany jest do wskazania w niej stawki wraz z kwotą podatku VAT. Skoro określenie prawidłowej stawki VAT ciąży na wystawcy faktury - wykonawcy, to ciężary na wykonawcy ciąży również odpowiedzialność za prawidłowe jej zastosowanie. Nie ulega więc wątpliwości, że wskazanie przez wykonawcę błędnej stawki podatku VAT będzie skutkowało odrzuceniem złożonej przez niego oferty na podstawie

art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP. W świetle orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, sądów okręgowych i Sądu Najwyższego, za błąd w obliczeniu ceny należy uznać wadliwy dobór przez wykonawcę elementów mających wpływ na właściwe obliczenie ceny oferty,

w tym przyjęcie i zastosowanie przez wykonawcę wadliwej stawki podatku VAT, w przypadku gdy zamawiający nie określił wysokości stawki tego podatku w SIWZ (aktualnie SWZ), ale wymagał samodzielnego zastosowania przez wykonawcę obowiązujących przepisów w tym zakresie (tak na podstawie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., III CZP 52/11). Uzasadniał, że 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. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp wymaga zidentyfikowania błędu w obliczeniu ceny, także z zastosowaniem błędnej stawki podatku VAT.

Wskazał, iż obowiązkiem podatnika jest przyporządkowanie sprzedaży towarów czy usług do określonej, właściwej stawki. Oznacza to, że określając wysokość stawki VAT podatnik musi przede wszystkim ustalić, czy sprzedawany przez niego towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Jeśli tak, to powinien zastosować taką stawkę, jaka wynika z przepisów ustawy o VAT.

Oferta zawierająca błędną stawkę VAT to także sytuacja, gdy stawka VAT jest wyższa od prawidłowej, skutkuje odrzuceniem oferty. Nie można bowiem przyjąć za zgodne z ustawą Pzp stanowisko, że dopuszczalne jest wybór oferty zawierającej błędną stawkę VAT, także sytuacji, gdy stawka VAT jest wyższa od prawidłowej. Na podstawie art. 226

ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp zamawiający zawsze odrzuca ofertę zawierającą błąd w obliczeniu ceny. Błędem w obliczeniu ceny jest także podanie w ofercie nieprawidłowej stawki VAT.

W wyroku z dnia 26 lipca 2017 r., KIO 1462/17 uznano, że w celu prawidłowego porównania cen ofert, złożonych w trybie zamówień publicznych, zamawiający powinien szczegółowo badać stawkę VAT wskazaną przez wykonawcę i to nie tylko ze względu na ewentualny obowiązek rozliczenia podatku w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT, ale również z uwagi na odpowiedzialność zamawiającego za prawidłowe przygotowanie

i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Krajowa Izba Odwoławcza zwróciła również uwagę, że także, że w przypadku kryterium oceny, jakim jest cena, dla porównania ofert w postępowaniu o zamówienie publiczne zamawiający powinien brać pod uwagę całkowitą kwotę wydatkowanych przez siebie środków publicznych, a zatem kwotę, jaką będzie musiał zapłacić z tytułu realizacji zamówienia, a więc zawierającą także podatek od towarów i usług. Dlatego też niezbędne jest wskazanie przez wykonawcę stawki podatku VAT jaki Zamawiający w przypadku odwróconego mechanizmu VAT winien doliczyć do podanej ceny netto.

Powyższe stanowisko, zdaniem Krajowej Izby Odwoławczej potwierdza wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 15 lutego 2005 r., V Ca 2981/04, zgodnie z którym „pod pojęciem „ceny” należy na gruncie ustawy Pzp rozumieć cenę brutto (a więc z naliczonym VAT). Taką cenę zamawiający powinien przyjąć na potrzeby oceny i porównania ofert. Aby móc dokonać porównania cen ofert zamawiający powinien znać stawkę podatku VAT, by ustalić wielkość tego podatku dla ustalenia ceny oferty danego wykonawcy. Właściwe ustalenie w ofercie przez wykonawcę stawki VAT odnoszącej się do konkretnego przedmiotu zamówienia podlega weryfikacji w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego przez zamawiającego. Jeżeli zamawiający nie określił w SWZ stawki VAT, wykonawca jest obowiązany zastosować prawidłową stawkę VAT (por. wyrok z dnia 6 marca 2020 r., KIO 372/20).

W przypadku, gdy wykonawcy złożyli oferty z stawkami podatku VAT w różnej wysokości, zamawiający powinien wezwać wykonawców do udzielenia wyjaśnień w zakresie podstaw zastosowanej stawki podatku VAT. Odstępstwem od tej zasady jest jedynie pewność zamawiającego wynikająca z właściwych przepisów, iż stawka VAT zastosowana przez jednego z wykonawców jest prawidłowa. Obowiązkiem zamawiającego, związanym

z wydatkowaniem środków publicznych jest przeprowadzenie postępowania z należytą starannością, natomiast działania i zaniechania podjęte przez zamawiającego nie potwierdziły tej staranności (zob. wyrok z dnia 9 stycznia 2018 r., KIO 2702/17).

Z tych względów Odwołujący wskazał, iż Zamawiający winien po wyjaśnieniu zastosowanej stawki podatku VAT odrzucić ofertę złożoną przez J. K. z powodu zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT, czego nie uczynił. Z tych względów postawiony przez Odwołującego zarzut jest prawidłowy. Sąd Odwołujący wnosi o unieważnienie czynności Zamawiającego związanych z wyborem oferty w cz. nr 2, ponowną oceną ofert, odrzucenie oferty J. K. i dokonanie wyboru oferty Odwołującego.

Odnosnie zarzutu zawartego w punkcie 2. *petitum* odwołania Odwołujący wskazał, że Zamawiający zobowiązany jest do takiego działania oraz korzystania z praw jakie przypisuje mu PZP, które to działanie doprowadzi do obiektywnie najkorzystniejszego rozstrzygnięcia postępowania a jego działanie zapewni jednocześnie poszanowanie zasad PZP oraz interesów uczestników procesu udzielania zamówień publicznych. Zamawiający poprzez wybór ofert w/w Wykonawców bez uwzględnienia wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty, co bezpośrednio przekłada się na postanowienia wzoru umowy - naruszył podstawowe zasady PZP, w szczególności w zakresie równego traktowania wykonawców. Z tych wszystkich względów biorąc pod uwagę przedstawione zarzuty powyżej należy wskazać, iż odwołanie jest zasadne, bowiem ochrona praw Odwołującego w postępowaniu realizowana za pomocą środków ochrony prawnej winna zapewnić udział w postępowaniu w warunkach uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Argumenty przedstawione na uzasadnienie zarzutów wskazują, iż Zamawiający dopuścił się naruszenia powyższych zasad.

Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie z dnia 31 sierpnia 2023 r. wniósł o oddalenie odwołania.

**Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem Stron i Uczestnika postępowania odwoławczego, na podstawie zebranego materiału w sprawie oraz oświadczeń**

**i stanowisk Stron i Uczestnika, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:**

Na wstępie Izba ustaliła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek, o których stanowi art. 528 ustawy Pzp, skutkujących odrzuceniem odwołania.

Izba oceniła, że Odwołujący posiada interes w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia szkody w związku z ewentualnym naruszeniem przez Zamawiającego przepisów ustawy Pzp, czym wypełnił materialnoprawną przesłankę dopuszczalności odwołania, o której mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp.

Izba dopuściła do udziału w postępowaniu odwoławczym wykonawcę J. K. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K. w Warszawie [dalej „Przystępujący”] zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

Przy rozpoznawaniu przedmiotowej sprawy Izba uwzględniła dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia przekazaną przez Zamawiającego, w szczególności ogłoszenie o zamówieniu, specyfikację warunków zamówienia wraz z załącznikami oraz wyjaśnieniami i modyfikacjami, oferty złożone w części nr 2 zamówienia wraz z wyjaśnieniami i uzupełnieniami, wezwania kierowane do wykonawców oraz zawiadomienie o wyborze oferty najkorzystniejszej.

Skład orzekający Izby wziął pod uwagę również stanowiska i oświadczenia Stron i Uczestnika złożone ustnie do protokołu posiedzenia i rozprawy w dniu 1 września 2023 r. oraz odpowiedź na odwołanie.

Izba ustaliła, co następuje:

Przedmiotem zamówienia jest rozwój i modernizacja terenów zieleni na obszarze Nowego Dworu Mazowieckiego.

Zamawiający podzielił zamówienie na dwie odrębne części:

1. część 1 – rozwój i modernizacja terenów zieleni w Nowym Dworze Mazowieckim na obszarze strefy ochrony konserwatorskiej;

2. część 2 – zagospodarowanie terenów zieleni w Nowym Dworze Mazowieckim.

Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia stanowił załącznik 1a dla części 1 oraz załącznik 1b dla części 2 do SWZ.

Zgodnie z załącznikiem nr 1b do SWZ:

1. Przedmiotem zamówienia jest wykonanie zadania pn.: „Rozwój i modernizacja terenów zieleni na obszarze Nowego Dworu Mazowieckiego” realizowanego w ramach działania

w ramach działania 2.5 oś priorytetowa II Programu Operacyjnego Infrastruktura

i Środowisko 2014 – 2020 – część 2 Zagospodarowanie terenów zieleni w Nowym Dworze Mazowieckim.

2. Lokalizacje poszczególnych terenów objętych częścią 2: teren rekreacyjny przy ul. Staszica (osiedle Modlin Stary), teren przy ul. Dworcowej (osiedle Modlin Stary), teren przy ul. Jana Pawła II (osiedle Modlin Stary), teren przy ul. Przemysłowej (osiedle Półko), teren przy ul. Pileckiego, ul. Sadowa i ul. Łęczna (Osiedle Młodych), Skwer przy ul. 29 Listopada (osiedle Modlin Twierdza), teren przy budynkach ul. Poniatowskiego 121, ul. Poniatowskiego 122, ul. Poniatowskiego 123 wraz z działką 7/1 przy ul. Chrzanowskiego/Malewicza (osiedle Modlin Twierdza), teren u zbiegu ul. Obwodowej i 29 Listopada (Modlin Twierdza), teren przy Nowodworskim Ośrodku Kultury przy ul. Paderewskiego (osiedle Centrum).

3. Rewitalizację i modernizację terenów zieleni w Nowym Dworze Mazowieckim należy wykonać dla 9 lokalizacji na terenie Nowego Dworu Mazowieckiego w zakresie tworzenia i odnowienia terenów zieleni.

4. Wykonawca, na własny koszt, sporządzi lub uzyska wszystkie wymagane do prawidłowej realizacji prac dokumenty, a w szczególności mapy, pozwolenia, opinie, uzgodnienia.

5. Wykonawca będzie zobowiązany prowadzić konsultacje z Zamawiającym na każdym etapie realizacji prac dotyczące wszelkich aspektów tych prac.

6. Wykonawca przedłoży do Zamawiającego koncepcję rozmieszczenia roślin celem akceptacji.

7. Wykonawca musi zapewnić kierownika prac zielonych.

8. Wykonawca zobowiązany jest do zatrudnienia na podstawie umowy o pracę osób wykonujących czynności wchodzące w tzw. koszty bezpośrednie, związane z realizacją roboty budowlanej. Wymóg ten dotyczy osób, które wykonują czynności bezpośrednio związane z wykonywaniem robót, czyli tzw. pracowników fizycznych. Wymóg ten nie dotyczy więc, między innymi osób: projektantów, kierujących budową, wykonujących obsługę geodezyjną, dostawców materiałów budowlanych.

9. Zamawiający zaleca, by Wykonawca przeprowadził wizję lokalną na terenie realizacji zadania i w jego okolicy w celu dokonania oceny dokumentów i informacji przekazywanych przez Zamawiającego w ramach niniejszego postępowania.

10. Wykonawca będzie zobowiązany udzielić Zamawiającemu gwarancji jakości wykonania przedmiotu zamówienia – w tym na wykonane roboty budowlane oraz wszelkie dostarczone i zainstalowane w ramach ich realizacji urządzenia, a także na inne elementy i wykorzystane materiały – na minimalny okres 24 miesiące i maksymalny okres 36 miesięcy (zgodnie z ofertą Wykonawcy), licząc od daty wykonania przedmiotu zamówienia.

11. Wykonawca będzie zobowiązany udzielić gwarancji jakości na materiał roślinny

i zieleniarski – na okres 18 miesięcy, licząc od dnia podpisania przez Strony końcowego protokołu odbioru przedmiotu umowy. W okresie udzielonej gwarancji na materiał roślinny

i zieleniarski – na okres 18 miesięcy od dnia odbioru końcowego Wykonawca będzie zobowiązany do pielęgnacji zieleni zgodnie z poniższymi wytycznymi:

a) po posadzeniu podlewać obficie 1 raz dziennie w zależności od pogody (częstotliwość

i ilość uzależniona od warunków pogodowych i stopnia uwilgotnienia podłoża),

b) zasilanie nawozami NPK w miarę potrzeb, w ilości zgodnej z instrukcją stosowanego preparatu,

c) uzupełnienie warstwy ściółki z kory i odchwaszczanie ręczne (minimum 5 razy w sezonie),

12. Wszystkie tereny w zakresie 9 zadań powinny zostać dostosowane do nowych nasadzeń w następujących zakresach:

**wykonanie prac przygotowawczych:**

6. wyznaczenie linii nasadzeń i linii rabat - Dokładny przebieg obrzeży należy uzgodnić

z Zamawiającym,

7. oczyszczenia terenu z zanieczyszczeń: kamienie, resztki budowlane, korzeni, chwastów, gruzu, samosiewów, inne pozostałości),

8. przekopania powierzchni gleby z wybraniem zanieczyszczeń (m.in.: korzeni, chwastów, gruzu, samosiewów),

9. ręcznej i mechanicznej uprawy powierzchni terenu przeznaczonego pod zieleń w tym: doprowadzenie do odpowiedniej struktury wierzchniej warstwy gruntu na głębokości 30 – 40 cm przy użyciu kultywatora, a następnie wyrównanie powierzchni,

a. ułożenia geowłókniny pod projektowanymi nasadzeniami wraz z mocowaniem do podłoża (za pomocą szpilek/kółków) – krzewy rodzime,

b. wyłożenia nasadzeń korą grubo mieloną o frakcji 2-6 cm lub zrębkami – krzewy rodzime.

**wykonanie prac ogrodniczych:**

11. teren pod krzewy należy przygotować poprzez przekopanie rodzimej warstwy wierzchniej na głębokości 30 – 40 cm,

12. wielkość dołów w ziemi należy dostosować do wielkości bryły korzeniowej, przy czym przyjmuje się, że dół powinien być ok. 2 razy większy od bryły korzeniowej rośliny,

13. ściany i dno dołów powinny zostać spulchnione,

14. ziemia użyta do zaprawy dołów musi być ziemią urodzajną (ogrodniczą). Ziemię należy sypać na dno dołu w warstwie nie mniejszej niż 10 – 15 cm. Po umieszczeniu rośliny w dole wolne przestrzenie należy wypełnić ziemią stopniowo, najpierw do 1/3 i lekko ubić lub zamulić wodą a następnie wypełnić pozostałą część dołu. Nie należy mocno ugniatać gleby wokół rośliny,

15. rośliny należy sadzić na tej samej głębokości na jakiej rosły w szkółce lub nieco wyżej, gdy przewiduje się osiadanie gleby,

16. po posadzeniu rośliny obficie podlać wodą,

17. powierzchniowo pod krzewami i roślinami okrywowymi należy pokryć geowłókniną (oszpilkowaną) oraz warstwą 5 cm kory,

18. drzewa należy zabezpieczyć palikami i więzadłami.

### 13. Pielęgnacja zieleni:

- pielęgnacja zieleni przez 18 miesięcy od odbioru końcowego,

- po posadzeniu podlewać obficie 1 razy dziennie w zależności od pogody (częstotliwość i ilość uzależniona od warunków pogodowych i stopnia uwilgotnienia podłoża),

- zasilanie nawozami NPK w miarę potrzeb, w ilości zgodnie z instrukcją stosowanego preparatu,

- uzupełnienie warstwy ściółki z kory i odchwaszczanie ręczne (minimum 5 razy w sezonie),

- wymiana egzemplarzy uszkodzonych lub uschniętych,

- stosować cięcia formujące, korekcyjne i odmładzające,

- w pierwszym roku po posadzeniu, wykonanie kopczyków na zimę, zabezpieczyć nowo posadzone i niedostatecznie ukorzenione drzewa i krzewy przez skutkami działania mrozu.

### 14. Wytyczne dotyczące wielkości roślin:

**Drzewa** - powyżej 3,5 metra a podstawa korony drzew piennych powinny posiadać minimalny obwód (mierzonym na wys. 1 m) 18-20, średnica bryły 70 cm, wysokość drzewa uformowana na wysokości minimum 2,2 m. Korona prawidłowo ukształtowana na wysokości nie mniejszej niż 2,5m – korona ukształtowana z zachowaniem charakterystycznego dla gatunku i odmiany pokroju, wysokości, szerokości i długości pędów, a także równomiernego rozkrzewienia i rozgałęzienia. Zastosować 3 paliki o średnicy min. 8 cm i wysokość i min. 180 cm z wiązaniem górnym miękkim. Paliki wbić w podłoże na głębokość 100-120 cm i pod kątem umożliwiającym stabilizację bryły korzeniowej.

**Krzewy** w pojemnikach min. pojemnik C2 lub w balotach (analogicznej pojemności) – Krzewy wysokości 50 do 100 cm, z wyłączeniem gatunków roślin płożących, gdzie istotnym kryterium jest ilość długości i symetryczność pędów, a nie wysokość – Krzewy w pojemnikach powinny charakteryzować się silnie przerośniętą bryłą korzeniową, a same pojemniki powinny być dostosowane do rozmiarów rośliny – Korzenie muszą być równomiernie rozłożone w pojemniku, a drobne zdrowe i białe korzenie widoczne po zewnętrznej stronie bryły korzeniowej. Korzenie nie mogą być zbyt zbite (jakby sfilcowane), ani nosić śladów pleśni.

**Rośliny uzupełniające, trawy, małe krzewy** - pojemnikach min. wielkości C2 lub

w balotach (analogicznej pojemności) – rośliny o wysokości 20-50 cm z wyłączeniem gatunków roślin płożących, gdzie istotnym kryterium jest ilość długości i symetryczność pędów, a nie wysokość – rośliny uzupełniające w pojemnikach powinny charakteryzować się silnie przerośniętą bryłą korzeniową, a same pojemniki powinny być dostosowane do rozmiarów rośliny. – Korzenie muszą być równomiernie rozłożone w pojemniku, a drobne zdrowe i białe korzenie widoczne po zewnętrznej stronie bryły korzeniowej. Korzenie nie mogą być zbyt zbite (jakby sfilcowane), ani nosić śladów pleśni.

**Cebule** - Rośliny cebulowe powinny mieć prawidłowo uformowane cebule z zachowaniem pokroju charakterystycznego dla gatunku oraz posiadać następujące cechy: cebule powinny być bez widocznych uszkodzeń i zgnilizn oraz innych oznak chorobowych (bez objaw silnego przesuszenia cebul, bez uszkodzeń mechanicznych, bez uszkodzeń przez szkodniki).

**Łąka kwietna** - Mieszanka nasion powinna być dostosowana do lokalnych warunków glebowych. Należy zaproponować i uzgodnić z Zamawiającym planowany typ mieszanki nasion.

15. Zamawiający podzielił zamówienie w ramach części 2 na 9 zadań. W ramach każdego zadania Zamawiający przedstawił rysunek zawierający kierunkowe wytyczne na postawie których powinien zostać zaprojektowany obszar zieleni w ramach projektu. Zamawiający wyraził zgodę na zmianę układu kompozycji zaprojektowanych roślin, oraz dodania innych typów roślin rodzimych celem stworzenia właściwej kompozycji. W ramach projektu należało przewidzieć dostosowanie terenu do nowych nasadzeń zostanie dostosowany do nowych nasadzeń, a posadzona, nowa roślinność powinna składać się z określonych przez Zamawiającego gatunków roślin rodzimych.

Załącznik nr 7b do SWZ stanowił wzór umowy dla części nr 1 zamówienia,

a załącznik nr 8b do SWZ wzór umowy dla części nr 2.

Zgodnie z § 1 ust. 2 załącznika nr 8b, przedmiot umowy obejmuje w szczególności wykonanie nasadzeń drzew, krzewów, bylin i innej roślinności.

Zgodnie z § 7 ust. 5 pkt 4 załącznika nr 8b, w celu dokonania odbioru końcowego robót Wykonawca przedstawił Zamawiającemu komplet dokumentów, oddzielnie dla każdego zadania, pozwalających na ocenę prawidłowego wykonania przedmiotu umowy,

a w szczególności: dokumentację powykonawczą.

W przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia w zakresie części nr 2 oferty złożyło dwóch wykonawców, tj. Odwołujący z ceną 737 789,17 zł oraz Przystępujący

z ceną 733 226 zł. Przystępujący w ofercie w zakresie części 1 i 2 zastosował dwie stawki podatku VAT, tj. 8% i 23%. Z kolei Odwołujący w zakresie części 1 zastosował 23% stawkę podatku VAT oraz w części 2 – 8% stawkę podatku VAT.

W dniu 31 lipca 2023 r. Zamawiający wezwał Przystępującego na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp do złożenia wyjaśnień treści oferty w zakresie przyjętych w ofercie stawek podatku VAT w zakresie części nr 1 oraz 2, tj. stawki VAT 8% i 23%.

W piśmie z dnia 1 sierpnia 2023 r. Przystępujący wyjaśnił, że przygotowując ofertę dla części nr 1 oraz części nr 2 obliczył podatek VAT zgodnie z obowiązującymi aktualnie stawkami dla poszczególnych czynności, przyjmując dwie stawki VAT 8% i 23%. Wyjaśnił, że w części 2 stawką podstawową w wysokości 23% objął: 1. - wszelkie czynności wymagane do prawidłowej realizacji usług projektowych, w tym: pozyskanie map, przygotowanie projektu koncepcyjnego nasadzeń. 2. stawką 8% objął roboty ogrodnicze.

Pismem z dnia 3 sierpnia 2023 r. Przystępujący przedstawił Zamawiającemu uzupełniające stanowisko w zakresie zastosowanych stawek podatku VAT. W szczególności Przystępujący wskazał na ryczałtowy charakter wynagrodzenia. Wyjaśnił, że cena ryczałtowa nie może być utożsamiana z zastosowaniem jednej stawki VAT, albowiem nadal wynagrodzenie ryczałtowe zachowuje swój charakter jeśli jest obliczane w sposób charakterystyczny dla ryczałtu a nie np. dla rozliczenia godzinowego lub przedmiotowego.

Podniósł, że Zamawiający przedstawił w SWZ Formularz Ofertowy, który wskazywał na konieczność podania tejże ceny ze wskazaniem stawki VAT. Formularz ofertowy został wskazany jako wzór do zastosowania przez każdego z wykonawców, co oznacza, że mógł on podlegać modyfikacjom – wypełnieniu danymi przez wykonawców. Przy czym wskazanie dwóch stawek VAT nie stanowi niezgodności z SWZ.

Wskazał, że w żadnej części SWZ Zamawiający nie wskazał, że oczekuje, że cena ofertowa będzie podlegała jednej stawce VAT, co prowadzi do wniosku, że było możliwe zaproponowanie ceny ofertowej w rozbiu na różne stawki VAT. Co więcej, Zamawiający nie wskazał w SWZ, że oczekuje wskazania konkretnej stawki VAT, wedle własnego uznania. Nadto w takiej sytuacji nie można rozpatrywać przyjętej stawki VAT w kategoriach omyłki – vide uchwała SN z 20 października 2011 r.

Wskazał, że niezaprzeczalnie to wykonawca składa ofertę i to wykonawca ponosi odpowiedzialność za jej treść, w tym jest zobowiązany do zastosowania prawidłowej stawki VAT za swoje usługi. Możliwość zastosowania stawki VAT o określonej wysokości jest obowiązkiem każdego wykonawcy, zależnie od charakteru usługi. Określając wysokość stawki VAT wykonawca musi ustalić, czy sprzedawany przez niego towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Powołał się na wyrok KIO 1966/19.

Uzasadniał, że jako wykonawca na potrzeby ofertowania oraz fakturowania usług, które wykonuje, stosuje zawsze dwie pozycje z różnymi stawkami VAT:

1. stawka 23% - dla usług projektowych na podstawie PKD 71.11 – (podklasa PKD 71.11.Z obejmuje opracowywanie projektów architektonicznych oraz doradztwo w zakresie architektury związane z: projektowaniem budowlanym, projektowaniem urbanistycznym

i architektonicznym kształtowaniem krajobrazu);

2. stawka 8% - dla usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, w tym wykonywania nasadzeń roślinnych (PKD 81.30).

Przywołał pkt 4 i 6 opisu przedmiotu zamówienia dla części 2 i wskazał, że projekt koncepcyjny jest częścią dokumentacji projektowej. W dodatku w SWZ w zawartym wzorze umowy dla części nr 2 zamawiający zobowiązuje w § 3 do przedstawienia harmonogramu rzeczowo – finansowego, który musi zawierać etapy poszczególnych robót, wartości oraz terminy wykonania. Pierwszym punktem dla każdego etapu realizacji jest przedstawienie projektu koncepcyjnego, tak aby później wykonać na jego podstawie realizację. Wykonawca musi wykonać w sumie 9 różnych projektów koncepcyjnych dla części 2 zamówienia. Wykonanie projektów koncepcyjnych jest usługą, za którą powinien otrzymać wynagrodzenie.

Przywołał § 7 pkt 5 ppkt 4 wzoru umowy i wskazał na konieczność wykonania dokumentacji powykonawczej.

Wykonawca powołał się na wyrok KIO 2041/21 oraz wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r. sygn. I FSK 869/10. Uzasadniał, że Zamawiający w niniejszej sprawie wyraźnie wskazał

w treści OPZ oraz we wzorze umowy, że oczekuje różnych usług/rezultatów prac, bez względu na ryczałtowy charakter wynagrodzenia. Zatem nie mamy do czynienia z jednym świadczeniem kompleksowym. Skoro sam Zamawiający nie definiuje w ten sposób zatem nie został wykazany pomocniczy charakter poszczególnych usług opisanych w OPZ. Nie zostało wykazane, że dane usługi są tak ściśle powiązane, że nie jest możliwe rozdzielenie świadczeń a sam fakt objęcia zamówienia jedną umową, nazwą przetargu etc. nie mają znaczenia.

Przystępujący przywołał stanowisko wynikające z interpretacji Dyrektora KIS z 18 maja 2017 r. (1462-IPPP3.4512.140.2017.2.PC).

Podsumowując Przystępujący wskazał, że w części 1 rozdzielił wszelkie czynności wymagane do prawidłowej realizacji usług projektowych uznając za właściwą stawkę 23%, zaś w zakresie robót ogrodniczych zastosował stawkę 8%, zaś w części 2 stawkę

w wysokości 23% zakwalifikował czynności wymagane do prawidłowej realizacji usług projektowych i stawkę 8% roboty ogrodnicze.

W dniu 31 lipca 2023 r. Zamawiający wezwał Odwołującego na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp do złożenia wyjaśnień treści oferty w zakresie przyjętych w ofercie stawek podatku VAT w zakresie części nr 1, tj. 23% oraz w zakresie części nr 2, tj. 8%.

W piśmie z dnia 1 sierpnia 2023 r. Odwołujący wyjaśnił, że w części 2 przyjął stawkę podatku VAT w wysokości 8%. Stawka podatku VAT w takiej wysokości 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 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”. W §12 wzoru umowy Zamawiający zawarł zapis, iż Strony ustalają wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu niniejszej umowy, które obejmuje wszelkie koszty związane z realizacją postanowień umowy i stanowi cenę ryczałtową w rozumieniu art. 632 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny. W naszej ofercie usługą wiodącą są usługi ogrodnicze, które opiewają na kwotę 603.218,12 zł netto, zaś wykonanie dokumentacji projektowej wynosi 79.920,00 zł netto. Stąd stawka VAT w wysokości 8%. Potwierdza to również fakt, iż Zamawiający w SWZ umieścił zapis dotyczący kodów CPV: Dla części 2: 77300000-3 Usługi ogrodnicze; 77310000-6 Usługi sadzenia roślin oraz utrzymania terenów zielonych.

W dniu 7 sierpnia 2023 r. Zamawiający w części nr 2 zamówienia wybrał ofertę Przystępującego. Oferta Odwołującego znalazła się na drugim miejscu w rankingu ofert.

Izba zważyła, co następuje:

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, poczynione ustalenia faktyczne oraz orzekając w granicach zarzutów zawartych w odwołaniu, Izba stwierdziła, iż odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

Potwierdził się zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp przez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy J. K. prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą K. Architektura Krajobrazu J. K. w Warszawie w zakresie części nr 2 zamówienia jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. W konsekwencji zasadny był także zarzut naruszenia art. 239 ustawy Pzp przez wybór w części nr 2 zamówienia jako najkorzystniejszej oferty ww. Wykonawcy.

Odwołujący stał na stanowisku, iż w zakresie części nr 2 zamówienia Przystępujący

w sposób nieprawidłowy zastosował dwie różne stawki podatku VAT dla usług objętych przedmiotem zamówienia, tj. 8% dla usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni oraz 23% dla usług projektowych. Zdaniem Odwołującego wskazane w dokumentacji postępowania dla części nr 2 usługi projektowe oraz prace związane z usługami ogrodniczymi są tak ściśle ze sobą związane, że tworzą usługę kompleksową stanowiącą zagospodarowanie terenów zieleni, dla której właściwa jest 8% stawka podatku VAT.

Istotą zawisłego przed Izbą sporu było zatem rozstrzygnięcie, czy usługi projektowe (koncepcyjne) związane z rozmieszczeniem roślin stanowiły cel sam w sobie, czy też były środkiem do pełnego zrealizowania usługi zasadniczej, a w konsekwencji, czy objęte przedmiotem zamówienia w zakresie części 2 usługi stanowią usługę kompleksową mieszczącą się w klasie PKWiU 81.30 "Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni", dla których właściwa jest obniżona stawka podatku VAT.

Przywołując podstawy prawne rozstrzygnięcia wskazać należy, iż zgodnie z art. 239 ust. 1 ustawy Pzp, zamawiający wybiera najkorzystniejszą ofertę na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia.

Stosownie do art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Dla zastosowania ww. podstawy odrzucenia oferty konieczne jest stwierdzenie, że doszło do popełnienia przez wykonawcę tego rodzaju błędu, który skutkuje tym, iż cena podana w ofercie jest ceną nieprawidłową. Wymaga to zatem stwierdzenia, iż odmienność sposobu obliczenia ceny przez wykonawcę skutkowałaby tym, iż cena oferty byłaby inna, gdyby wykonawca ściśle zastosował się do sposobu obliczenia ceny wskazanego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (por. m.in. wyrok KIO z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt KIO 485/18). Z błędem w obliczeniu ceny będziemy mieć zatem do czynienia w sytuacji przyjęcia przez wykonawcę niewłaściwych danych, wynikających przykładowo z

nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego, czy też określenia w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (por. uchwała SN z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt: III CZP 52/11 oraz III CZP 53/11). Zgodnie ze stanowiskiem wynikającym z uchwał Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt: I,

w wypadku wskazania w specyfikacji istotnych warunków zamówienia stawki podatku VAT właściwej dla danego przedmiotu zamówienia, rola zamawiającego sprowadza się do weryfikacji złożonych ofert pod tym kątem i ewentualnego zastosowania art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp2004 (obecnie art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp), jeśli zaistnieją ku temu przesłanki. Inaczej jest, gdy zamawiający stawki podatku nie wskazał w treści specyfikacji.

W takiej sytuacji to na wykonawcach spoczywa obowiązek ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT, co w żadnej mierze nie oznacza, iż zamawiający zwolniony jest z obowiązku weryfikacji prawidłowości zastosowanych przez wykonawców stawek podatku VAT pod kątem zaistnienia podstawy odrzucenia oferty, o której mowa w art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Ustalenie przez zamawiającego, że zastosowana przez wykonawcę stawka podatku VAT nie jest właściwa dla usług objętych przedmiotem zamówienia, implikuje z kolei konieczność odrzucenia oferty z uwagi na błąd w obliczeniu ceny.

Dalej wskazać należy, iż zgodnie z art. 41 ust. 1 i 2 ustawy VAT, stawka podatku wynosi 22% (z zastrzeżeniem wskazanych wyjątków), a dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z żywnością (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7% (przy czym zgodnie z art. 146aa ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy VAT stawki te od 1 stycznia 2019 r. wynoszą odpowiednio 23% i 8%). Bezsprorna w przedmiotowej sprawie była okoliczność, iż

usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni wskazane w załączniku nr 3 do ustawy VAT sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.30 opodatkowane są stawką VAT w wysokości 8%. Wskazać należy, iż w dziale PKWiU 81 mieści się klasa 81.30 „USŁUGI ZWIĄZANE Z ZAGOSPODAROWANIEM TERENÓW ZIELENI”. Z kolei w ww. klasie zostało wymienione m.in. grupowanie 81.30.12.0

"Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni", które 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, fosi, 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.).

Następnie wskazać należy, iż co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne

i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

Jak wynika z wiążących informacji stawkowych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz interpretacji indywidualnych, aby móc wskazać, że dane świadczenie jest świadczeniem złożonym (kompleksowym), powinno składać się ono

z różnych czynności, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na świadczenie kompleksowe składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia, świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będzie jedno świadczenie kompleksowe, obejmujące kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak

w skład wykonywanego świadczenia 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 świadczenia złożonego kompleksowego.

Ze stanowisk organów podatkowych wynika również, 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 świadcząca 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.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy Izba wskazuje, że

w przedmiotowej sprawie bezsporna między Stronami była okoliczność, iż Zamawiający nie wskazał w dokumentach zamówienia stawki/stawek podatku VAT właściwej/właściwych dla usług objętych przedmiotem zamówienia w części nr 2. Poza sporem było również, że Odwołujący w części nr 2 zamówienia zastosował 8% stawkę podatku VAT,

a Przystępujący stawkę 8% dla usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni oraz 23% dla usług projektowych, co oznacza, że złożone w tej części oferty były nieporównywalne. Bezsprornie także wynagrodzenie za realizację usług objętych częścią 2 zamówienia miało charakter ryczałtowy.

W niniejszej sprawie, na podstawie stanowisk Stron oraz Uczestnika postępowania, Izba doszła do przekonania, że rację miał Odwołujący, iż usługi objęte częścią nr 2 zamówienia stanowią świadczenie kompleksowe polegające na zagospodarowaniu terenów zielonych, dla których właściwa jest obniżona stawka podatku VAT w wysokości 8%.

Niewątpliwie w przedmiotowej sprawie wykonawca części 2 zamówienia wykona szereg czynności składających się na zagospodarowanie terenu zielonego, szczegółowo opisanych w ustaleniach stanu faktycznego powyżej. Sporna między

Stronami postępowania odwoławczego była wyłącznie kwestia opodatkowania usług projektowych. Wskazać należy, iż analiza dokumentów zamówienia prowadzi do wniosku, że świadczenie objęte częścią nr 2 wymaga przedłożenia Zamawiającemu koncepcji rozmieszczenia roślin celem akceptacji (pkt 6 załącznika nr 1b do SWZ) dla 9 lokalizacji. Zamawiający w przypadku każdej lokalizacji przedstawił rysunek zawierający kierunkowe wytyczne, na podstawie których powinien zostać zaprojektowany obszar zieleni w ramach projektu, przy czym wyrażono zgodę na zmianę układu kompozycji zaprojektowanych roślin oraz dodania innych typów roślin rodzimych celem stworzenia właściwej kompozycji.

Dalej podnieść należy, iż Zamawiający

w dokumentach zamówienia posługiwał się zamiennie pojęciem „projektu” oraz „koncepcji”, przy czym niewątpliwie te aktywności nie zostały przez Zamawiającego opisane analogicznie jak w przypadku części nr 1 zamówienia, w ramach której etap 1 stanowiło wykonanie prac projektowych (opracowanie dokumentacji projektowej, w tym projektów budowlanych/materiałów do złożenia, projektów wykonawczych, informacji dotyczącej bezpieczeństwa i ochrony (BiOZ), opracowanie STWiORB) i uzyskanie prawomocnego pozwolenia na budowę/zgłoszenia zamiaru wykonania robót. Zamawiający wskazał także

w postanowieniach SWZ, iż wykonawca na własny koszt, sporządzi lub uzyska wszystkie wymagane do prawidłowej realizacji prac dokumenty, a w szczególności mapy, pozwolenia, opinie, uzgodnienia (pkt 4 załącznika nr 1b do SWZ). Jednocześnie w postanowieniach wzoru umowy (załącznik nr 8b) wskazano, iż przedmiot umowy obejmuje w szczególności wykonanie nasadzeń drzew, krzewów, bylin i innej roślinności. Ponadto zgodnie z § 7 ust. 5 pkt 4 załącznika nr 8b, w celu dokonania odbioru końcowego robót Wykonawca obowiązany był przedstawić Zamawiającemu komplet dokumentów, oddzielnie dla każdego zadania, pozwalających na ocenę prawidłowego wykonania przedmiotu umowy, a w szczególności: dokumentację powykonawczą.

Biorąc pod uwagę stanowiska Stron, wyjaśnienia Przystępującego złożone w toku postępowania oraz przedstawiony w dokumentach zamówienia opis świadczenia w zakresie części nr 2 Izba uznała, że rację miał Odwołujący, iż usługi koncepcyjne związane

z rozmieszczeniem roślin prowadzą do realizacji jednego celu jakim jest zagospodarowanie terenu zielonego. W niniejszym przypadku Zamawiający oczekuje nabycia jednego świadczenia złożonego, na które składa się szereg czynności, poczynwszy od fazy projektowej (prace koncepcyjne związane z rozmieszczeniem roślin), poprzez wykonanie prac przygotowawczych, wykonanie prac ogrodniczych oraz pielęgnację zieleni. Powyższe elementy świadczenia są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą

w aspekcie gospodarczym jedną całość. Zdaniem Izby w okolicznościach sprawy Zamawiający oraz Przystępujący nie odparli stanowiska Odwołującego, iż czynności projektowe/koncepcyjne nie są celem samym w sobie, ponieważ projekt czy też koncepcja rozmieszczenia roślin bez swojego punktu odniesienia, tj. zagospodarowania terenów zielonych dla 9 lokalizacji Zamawiającego nie ma sensu. Nie podważono, iż cel usługi projektowej/koncepcyjnej był zdeterminowany przez czynność główną oraz że nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej. Co więcej, sam Przystępujący w wyjaśnieniach z dnia 3 sierpnia 2023 r. wskazał, że „*pierwszym punktem dla każdego etapu realizacji jest przedstawienie projektu koncepcyjnego, tak aby później wykonać na jego podstawie realizację.*” Powyższe potwierdza, że wykonanie projektu koncepcyjnego jest akcesją zagospodarowania terenów zieleni. Zamawiający oczekuje od wykonawcy zamówienia zagospodarowania określonego obszaru, dlatego też aktywność wykonawcy polegająca na stworzeniu koncepcji, tj. pewnego zamysłu wykonawcy co do rozmieszczenia roślin z uwzględnieniem wytycznych Zamawiającego jest elementem świadczenia złożonego polegającego na zagospodarowaniu terenów zieleni, do którego zastosowanie znajduje obniżona 8% stawka podatku VAT.

Za nieprzekonujące Izba uznała stanowisko Zamawiającego jakoby usługi projektowe objęte przedmiotem zamówienia nie mieściły się w grupowaniu PKWiU 81.30.12.0 z tej przyczyny, iż nie stanowią one drobnych prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, ponieważ miały być prowadzone na powierzchni kilku hektarów. Stanowisko Zamawiającego nie zostało poparte szerszą analizą merytoryczną, czy też opinią właściwych organów. Nie wykazano, iż usługi projektowe w zakresie drobnych prac związanych

z zagospodarowaniem terenów zieleni należy odnosić do powierzchni prac objętej świadczeniem, a nie np. do przedmiotu czy stopnia skomplikowania danej usługi.

Nieadekwatne w okolicznościach przedmiotowej sprawy było wskazane przez Przystępującego w piśmie z dnia 3 sierpnia 2023 r. stanowisko wynikające z interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowego z 18 maja 2017 r. nr 1462-IPPP3.4512.140.2017.2.PC. Jak wynika z rzeczonej interpretacji, zagadnienie, które było rozważane przez Dyrektora KIS dotyczyło czynności takich jak montaż na terenach zieleni ławek, koszy na śmieci, altan, donic itp., wyposażenie terenowych placów zabawach

w kontekście usługi kompleksowej, dla której usługą główną była usługa zagospodarowania terenów zielonych. Poza rozważaniami organu była natomiast kwestia czynności projektowych/koncepcyjnych odpowiadających charakterowi jak w niniejszej sprawie.

Wziąwszy pod rozwagę powyższe Izba stwierdziła, że w okolicznościach przedmiotowej sprawy zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp potwierdził się.

W konsekwencji zasadny był również zarzut naruszenia art. 239 ustawy Pzp w zakresie części nr 2.

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego Izba orzekła na podstawie art. 557 i 575 ustawy Pzp w zw. z § 5 pkt 1 i pkt 2 lit. b) oraz § 7 ust. 1 pkt 1 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).

**Przewodniczący:** .....