

Warszawa, 8 sierpnia 2025 r.

WYROK

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie: **Przewodniczący: Piotr Kozłowski**

Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie **5 sierpnia 2025 r.** w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej **30 czerwca 2025 r.**

przez wykonawcę: **KRISBUD sp. z o.o. z siedzibą w Trzebini** [„Odwołujący”]

w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego pn. *Rozbudowa Cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie – Batowice II* (P-4/TP/2025).

prowadzonym przez zamawiającego: **Miasto Kraków – Zarząd Cmentarzy Komunalnych w Krakowie** [„Zamawiający”]

przy udziale jako współuczestnika po stronie Zamawiającego wykonawcy: **STRABAG Infrastruktura Południe sp. z o.o. z siedzibą we Wrocławiu** [„Przystępujący”]

orzeka:

1.Oddala odwołanie.

2.Kosztami postępowania odwoławczego obciąża Odwołującego, tj.:

1)zalicza w poczet tych kosztów kwotę 10000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) **uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania oraz kwotę 338 zł 00 gr** (słownie: trzysta trzydzieści osiem złotych zero groszy) **jako uzasadnione koszty Zamawiającego z tytułu kosztów dojazdu na posiedzenie,**

2)zasądza od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kwotę 338 zł 00 gr (słownie: trzysta trzydzieści osiem złotych zero groszy).

Na niniejsze 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.**

Uzasadnienie

Zarząd Cmentarzy Komunalnych w Krakowie {dalej: „ZCK” lub „Zamawiający”} prowadzi na podstawie Ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.) {dalej również: „ustawa pzp”, „ustawa Pzp”, „ppz”, „Pzp”} w trybie podstawowym postępowanie o udzielenie zamówienia na roboty budowlane pn. *Rozbudowa Cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie – Batowice II* (P-4/TP/2025).

Ogłoszenie o tym zamówieniu 26 marca 2025 r. zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 00163554.

Wartość tego zamówienia jest poniżej progów unijnych.

25 czerwca 2025 r. Zamawiający zawiadomił drogą elektroniczną o wyborze jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez STRABAG Infrastruktura Południe sp. z o.o. z siedzibą we Wrocławiu {dalej: „Strabag” lub „Przystępujący”} oraz sklasyfikowaniu pozostałych ofert według kryteriów oceny ofert.

30 czerwca 2025 r. KRISBUD sp. z o.o. z siedzibą w Trzebini {dalej: „Krisbud” lub „Odwołujący”} wniósł odwołanie od powyższych czynności oraz zaniechania odrzucenia pozostałych trzech spośród czterech złożonych i ocenionych ofert.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu następujące naruszenia przepisów ustawy pzp:

- 1.Art. 239 ust. 1 w zw. z art. 226 ust. 1 pkt 10 – przez wybór jako najkorzystniejszej oferty Strabagu, która powinna zostać odrzucona z uwagi na błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT.
- 2.Art. 226 ust 1 pkt 10 – przez zaniechanie odrzucenia ofert P.P.H.U. BUD-RYS Ł.B. z Miechowa {dalej: „Bud-Rys”} i AG SYSTEM sp. z o.o. z siedzibą w Krakowie {dalej: „AG System”} , które powinny zostać odrzucone z uwagi na błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

- 1.Unieważnienia wyboru najkorzystniejszej oferty.
- 2.Odrzucenia ofert Strabagu, Bud-Rysu i AG Systemu.
- 3.Ponownej oceny ofert, tj. oferty Krisbudu i jej wyboru jako najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu odwołania sprecyzowano powyższe zarzuty przez podniesienie wspólnych okoliczności faktycznych i prawnych oraz załączając dowody, które wzięto pod uwagę i omówiono dalej w zakresie, w jakim mogły mieć one znaczenie dla rozstrzygnięcia.

W odpowiedzi na odwołanie z 4 sierpnia 2025 r. Zamawiający wniósł o jego oddalenie, podnosząc okoliczności faktyczne i argumentację prawną, jak to poniżej zrelacjonowano, jeżeli miało to znaczenie dla sprawy.

Przystępujący w zgłoszeniu przystąpienia z 2 lipca 2025 r. oraz w dalszym piśmie procesowym z 4 sierpnia 2025 r. wniósł o oddalenie odwołania, podnosząc okoliczności faktyczne i prawne oraz załączając dowody, które wzięto pod uwagę, jeżeli miały one znaczenie dla sprawy.

Izba ustaliła, co następuje:

Brzmienie wybranych postanowień SWZ, w tym dotyczących opisu przedmiotu zamówienia i sposobu obliczenia ceny oferty, oraz wyjaśnień treści SWZ odnośnie stawki podatku VAT [pisownia oryginalna, z tym że pominięto podkreślenia i wytłuczenia].

SWZ (dokument główny):

(...)

3. Opis przedmiotu zamówienia

3.1. Przedmiotem zamówienia jest „Rozbudowa Cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie –Batowice II”.

3.2. Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia zawarty jest w:

3.2.1. Projektowanych postanowieniach umowy (załącznik nr 3 do SWZ),

3.2.2. Opis przedmiotu zamówienia (załącznik nr 7 do SWZ),

3.2.2.1. Opis przedmiotu zamówienia – roboty budowlane (załącznik nr 7a do SWZ),

3.2.2.2. Opis przedmiotu zamówienia – strefa teleinformatyczna (załącznik nr 7b do SWZ),

3.2.3. Przedmiarze (załącznik nr 6 do SWZ); W związku przewidzianym dla Wykonawcy w Projektowanych Postanowieniach Umowy (załącznik nr 6 do SWZ) wynagrodzeniem ryczałtowym Zamawiający informuje, że przedmiar stanowi dokument pomocniczy,

3.2.4. Dokumentacji (załącznik nr 5 do SWZ); (...)

3.2.5. Specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych (STWiORB) (załącznik nr 4 do SWZ).

3.3. Opis przedmiotu zamówienia wg Wspólnego Słownika Zamówień (CPV):

3.3.1. 45100000-8 Przygotowanie terenu pod budowę

3.3.2. 45111291-4 Roboty w zakresie zagospodarowania terenu

3.3.3. 45112700-2 Roboty w zakresie kształtowania terenu

3.3.4. 45262500-6 Roboty murowe

3.3.5. 45223500-1 Konstrukcje z betonu zbrojonego

3.3.6. 45231400-9 Roboty budowlane w zakresie budowy linii energetycznych

3.3.7. 45233222-1 Roboty budowlane w zakresie układania chodników i asfaltowania

3.4. Zamawiający wymaga, aby Wykonawca udzielił gwarancji jakości na wykonany przedmiot zamówienia:

3.4.1. na okres minimum 60 miesięcy. W pkt. 15.3. SWZ zostało kreślone kryterium według którego Wykonawca ma prawo przedłużyć oferowany przez siebie termin gwarancji. Niniejszy punkt zawiera również procedurę przyznania punktów,

3.4.2. na okres minimum 24 miesięcy w zakresie prac związanych z zielenią.

3.5. Zamawiający przewiduje możliwość udzielenia zamówień, o których mowa w art. 214 ust. 1 pkt 7 ustawy. Zamówienie zostanie udzielone, gdy zostaną zapewnione środki finansowe na ten cel. Jednocześnie Zamawiający informuje, że przedmiot wspomnianych zamówień stanowić będą podobne roboty lub usługi, zgodne z przedmiotem zamówienia podstawowego, tj. roboty ziemne, małej architektury, roboty konstrukcyjne, murarskie, pokrywcze i ciesielskie, nawierzchni alejek, w zakresie monitoringu oraz zagospodarowania i sadzenia zieleni.

(...)

3.9. Zamawiający nie dopuszcza składania ofert częściowych. W związku ze specyfiką i złożonością przedmiotu zamówienia, nie było możliwości podziału na części. Brak podziału zamówienia na części nie grozi zakłóceniem konkurencyjności w postępowaniu, nie wpływa na koszt jego wykonania oraz nie organiczna możliwości uczestniczenia w zamówieniu mniejszym podmiotom. Podział zamówienia na mniejsze części, spowodowałby nadmierne trudności techniczne zarówno po stronie Wykonawcy jak i Zamawiającego lub dodatkowe koszty wykonania zamówienia, poprzez konieczność skoordynowania działań różnych Wykonawców realizujących poszczególne części zamówienia, co docelowo mogłoby zagrozić właściwemu i terminowemu wykonaniu zamówienia. Mając na uwadze konieczność zapewnienia właściwej koordynacji robót koniecznych do realizacji w tym samym czasie i na tym samym terenie oraz zapewnienia nad terenem robót nadzoru jednego kierownika budowy (robót budowlanych) i odpowiedzialności za teren robót, korzystniejsze jest wyłonienie tzw. generalnego Wykonawcy, który samodzielnie koordynuje prace na budowie, niż zajmowanie się koordynacją procesu inwestycyjnego przez Zamawiającego. Ponadto wskazane jest, aby roboty wykonywał jeden Wykonawca ze względu na ściśle ze sobą powiązane roboty budowlane, stanowiące łącznie jeden spójny, niemożliwy do

rozdzielenia element budowlany oraz na zachowanie rygorów technologicznych oraz udzieloną gwarancję na wykonane robót.

(...)

4. Wymagany termin wykonania zamówienia

4.1. Wykonawca wykona przedmiot zamówienia w ciągu 36 miesięcy od dnia zawarcia umowy lub do dnia: 12.11.2027 r., w zależności który termin nastąpi pierwszy.

(...)

13. Sposób obliczania ceny oferty

13.1. Wykonawca ma obowiązek podać w Formularzu ofertowym całkowitą cenę (brutto) za wykonanie zamówienia, zastosowaną stawkę podatku VAT. Podatek VAT ustala się zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi. Do kalkulacji ceny oferty Wykonawca musi przyjąć stawkę podatku VAT obowiązującą na dzień składania ofert.

13.1.1. Cena oferty podana w Formularzu Ofertowym musi odpowiadać cenie całkowitej wynikającej z Przedmiaru (załącznik nr 6 SWZ).

13.2. Podana w ofercie cena musi uwzględniać wszystkie wymagania Zamawiającego określone w niniejszej specyfikacji i załącznikach oraz obejmować wszelkie należne opłaty oraz wszystkie koszty, jakie poniesie Wykonawca z tytułu należytego oraz zgodnego z umową i obowiązującymi przepisami wykonania przedmiotu zamówienia, m.in. opłaty celne, ubezpieczenia, koszty i opłaty związane z przewozem materiałów i sprzętów na miejsce wykonywania przedmiotu zamówienia. Cena brutto podana w ofercie winna zawierać wszystkie koszty bezpośrednie, koszty pośrednie oraz zysk. Podana cena jest obowiązująca w całym okresie ważności oferty.

Załącznik nr 7a do SWZ – Opis przedmiotu zamówienia

Przedmiotem zamówienia jest „Rozbudowa Cmentarza Prądnik Czerwony – Batowice II”. Roboty budowlane trwają na tym obiekcie od 2011 r. Wykonano częściowo ogrodzenie i całą kanalizację opadową wraz z podłączeniem do sieci miejskiej zgodnie z projektem z 2008 r. przy ul. Powstańców w Krakowie dz. nr 2/6; 21; 22; 23; 24; 25 obr.21 j. ew. Śródmieście.

Wykonano oświetlenie I etapu budowy, przyłączy energetyczny dla całego zakresu, z którego tymczasowym „bajpasem” zasilono skrzynkę energetyczną dla tego oświetlenia, oraz została wykonana makroniwelacja terenu II etapu robót. Wykonano wszystkie rozbiórki, usunięto drzewa kolidujące z inwestycją.

Planowana jest do wykonania całość robót, według dwóch dokumentacji projektowych:

Według dokumentacji projektowej z 2008 r. i pozwolenia na budowę nr. 976/09 zmienionego decyzją nr 2396/6740.1/2019 Należy zwrócić szczególną uwagę na rzędne niwelety, które podaje dokumentacja z 2008 r. W czasie, kiedy wykonano to opracowanie, obowiązywało inne odniesienie do poziomu "0" (Amsterdam), aktualnie Kronsztad. Dokumentacja nie będzie zmieniana w tym zakresie.

1. Należy wykonać:

- 1) alejki cmentarza
- 2) kwatery
- 3) sieć wody ze zdrojami.
- 4) odwodnienia liniowe kwater
- 5) dokończyć ogrodzenie z bramami.

2. Należy wykonać według dokumentacji projektowej z 2019 r. i pozwolenia na budowę nr 2398/6740.1/ 2019r:

- 1) docelowe zasilanie elektryczne
- 2) oświetlenie terenu (kable na całej długości trasy układać w rurach osłonowych DVR 110/DVR75mm/DVR 50mm.)
- 3) budowa toalety z przyłączami
- 4) sieć kanalizacji sanitarnej (brak dokumentacji przyłącza do sieci miejskiej)
- 5) mur kolumbariowy
- 6) małą architekturę
- 7) skwer pamięci
- 8) zieleni.

3. Sieć i monitoring należy wykonać zgodnie z wytycznymi zawartymi w załączniku nr 7b do SWZ.

(...)

Zakres robót obejmuje min.

Powierzchnia utwardzona (alejki, placów i dojazdów)	14 233,03 m ²
Powierzchnia pól grzebalnych	28 332,91 m ²
Powierzchnia terenów zielonych	4254,15 m ²
Powierzchnia zabudowy budynku toalety	132,00 m ²
Ilość nisz w murze kolumbariowym	310 szt

PROJEKTOWANY BUDYNEK TOALETY OGÓLNODOSTĘPNEJ:

Obiekt o prostej konstrukcji murowanej, jednokondygnacyjny niepodpiwniczony z przykryciem dachem płaskim.

W obiekcie zaprojektowano zespół toalet męskich, damskich wraz z toaletą dla niepełnosprawnych. Przewidziano miejsca do przewijania niemowląt dla rodziców z dzieckiem. W budynku zaprojektowano wentylację mechaniczną oraz serweronię.

Mur kolumbariowy składa się z następujących elementów:

1. Ściana fundamentowa,
2. Ściana z cegły klinkierowej z niszami,
3. Słupy konstrukcyjne z cegły powtarzalne co 5 nisz jako usztywnienie całości,
4. Betonowe półki na znicze i kwiaty – z betonu hydrofobizowanego gr. 4 cm, polerowane w widocznych płaszczyznach,
5. Korona muru – czapa betonowa z fasowaniem wykonanym z blachy tytan-cynk kol. antracyt,
6. Płyty epitafijne z czarnego granitu, polerowanego jednostronnie.

Mała architektura:

1. W miejscach odpowiednich przewiduje się ławki stalowo-drewniane.
2. Kosze na śmieci.
3. Latarnie. Oświetlenie alei cmentarza zaprojektowane zostało za pomocą latarni typu parkowego na słupie aluminiowym wys. 5m w kolorze grafitowym, o mocy 24 W, temperaturze barwowej 5000K, z certyfikatem IP66 i II klasą odporności. Słupy posadowione na prefabrykowanych fundamentach.
4. Kraty. W miejscach oznaczonych, gdzie istnieje możliwość wchodzenia na klomby drzew przez osoby odwiedzające cmentarz, należy zainstalować metalowe kraty zabezpieczające.
5. Zdroje. Przewiduje się w miejscu pierwotnie zaprojektowanych w projekcie wykonawczym z 2009 roku źródeł czepalnych żeliwne: Źródło do wody żeliwne punkt czerpania wod.

Skwer pamięci:

Kwartę zieleni przylegającą od strony PN-WSCH do centralnego placu cmentarza Etap I przeznaczono na „Skwer Pamięci”. Ma on na celu symbolizowanie przemijania i upamiętniać zmarłych.

Posągi upamiętniające zmarłych – należy wykonać z prefabrykowanych elementów wykonywanych na zamówienie z hydrofobizowanego betonu barwionego w masie w kolorze 7430.

Każdy z posągów jest prostopadłościanem o podstawie 60x60 cm. Posągi pomiędzy sobą różnią się wysokością i nachyleniem względem ziemi. W każdym z rzędów ostatni z posągów jest prostopadłościanem leżącym na ziemi.

Należy wykonać następujący zakres branży elektrycznej:

1. wybudować linie kablowe zasilające oświetlenie terenu wraz z oprawami energooszczędnymi LED zgodnie z rysunkiem ER-1 i ER-2;
2. wybudować linię kablową zasilającą rozdzielnicę zasilająco-sterującą pompownię,
3. wybudować linię kablową zasilającą budynek toalet.

Dla potrzeb oświetlenia terenu cmentarza komunalnego Batowice:

do oświetlenia alejek cmentarnych oraz punktów poboru wody oprawy oświetleniowe parkowe LED – 5m, CUT-5 LED 24W 5000K DW, II klasa izolacji, IP66, obudowa słupa wykonana z anodowanego aluminium i pomalowana na kolor szary. Słupy posadzić na prefabrykowanym fundamencie betonowym B-50;

1. oprawy ogrodowe LED – 450-1200 LED 16W, 5000K, II klasa izolacji, IP65, wykonanych z anodowanego aluminium pomalowanych na kolor szary, h=875mm posadowionych na fundamencie prefabrykowanym betonowym typu B-0.
2. oprawy najazdowe LED – LED 5W 300lm IP67 IK10 wykonana w II klasie ochronności 35 montowane w gruncie wraz z systemową puszką rozgałęźną do przyłączenia kabla zasilającego.

Z uwagi na odległe usytuowanie budynku toalet od istniejącego kanału sanitarnego, brak możliwości odprowadzenia gravitacyjnego ścieków do istniejącej kanalizacji sanitarnej, zaprojektowano przepompownię ścieków sanitarnych.

Pompownia składa się z dwóch ssących jednostopniowych pomp odśrodkowych (praca/rezerwa) przeznaczonych do tłoczenia wody brudnej i procesowej oraz nieoczyszczonych ścieków surowych, umiejscowionych w zbiorniku DN 1200mm. Konstrukcja zbiornika przepompowni z prefabrykowanych elementów betonowych i żelbetowych o średnicy DN 1200 mm z włazem żeliwnym D400 mm. Pompa jest przeznaczona do montażu na mokro oraz zarówno do pracy ciągłej, jak i przerywanej. Wydajny wirnik umożliwia tłoczenie cieczy zawierających długie włókna i cząstki stałe o wielkości do 65 mm oraz nadaje się do tłoczenia ścieków o zawartości suchej masy do 5%. Unikalny zaciskowy system do montażu ze stali nierdzewnej pozwala na szybkie i łatwe odłączenie pompy od silnika w związku z serwisowaniem i kontrolą. Rurociągi podłączane za pomocą kołnierza DIN. Do pompowni należy doprowadzić i odprowadzić powietrze. Wywiewki umiejscowić w terenie zielonym poza alejką

Zieleń:

Trawniki

Na zieleńcach należy założyć trawnik z siewu. Powierzchnie pod zieleńce powinny być przygotowane wcześniej, tj. teren powinien być oczyszczony z resztek budowlanych i innych zanieczyszczeń. Na przekopaną i wyrównaną powierzchnię gruntu należy nawieźć warstwę ziemi urodzajnej o grubości co najmniej 5 cm, wysiać trawę, a następnie uwałować lekkim wałem. Trawniki przy suchym podłożu należy podlać po założeniu. Trawniki najlepiej założyć w terminie kwiecień-wrzesień.

Opis – dobór roślin

Sadzonki drzew powinny być wieloletnie, o obwodzie pnia minimum 12 cm, z zakrytym systemem korzeniowym. Sadzonki krzewów powinny być co najmniej 3 letnie, roślin okrywowych (trzmielina) co najmniej 2-letnie (krzewy szkółkowane).

Stan zdrowotny materiału roślinnego powinien spełniać zalecenia opracowane dla ozdobnego materiału szkółkarskiego (PN-R-67023, Materiał szkółkarski. Ozdobne drzewa i krzewy liściaste).

Byliny i rośliny ozdobne sezonowe powinny być młode i zakupione w pojemnikach.

Miejsca nasadzeń zaprojektowanych drzew, krzewów, roślin okrywowych i bylin naniesiono na planie sytuacyjnym w skali 1:500.

Termin sadzenia.

Drzewa, krzewy: Sadzenie najlepiej wykonać wiosną (przed rozwojem liści) lub jesienią (od października do listopada). Przy sadzeniu roślin z zakrytym systemem korzeniowym (uprawianych np. w pojemnikach) sadzenie można wykonać w dowolnym terminie, poza okresem, w którym gleba jest zamrożona.

Byliny: Sadzenie najlepiej wykonać wiosną.

Zamawiający informuje, że w Przedmiarze – Budowa Cmentarza Prądnik Czerwony (załącznik nr 6 do SWZ), w zakresie dotyczącym zieleni, w każdym miejscu w którym jest treść „bez zaprawiania dołów”, Wykonawca ma uwzględnić wykonanie zaprawiania dołów, a także uwzględnić wykonanie tej czynności w swojej wycenie.

Gwarancja dot. zieleni:

Zamawiający wymaga aby Wykonawca udzielił gwarancji na nasadzoną zielen od dnia protokolarnego dnia odbioru na okres 24 miesięcy, z uwzględnieniem prawidłowego wykonania i pielęgnacji, tj.:

- 1) wykopanie dołów o odpowiedniej wielkości,
- 2) zaprawienie dołów urodzajną ziemią,
- 3) zabezpieczenie drzew 2 (dwoma) drewnianymi palikami o obw. ok. 6 cm z 6 poprzecznymi listwami oraz taśmą elastyczną,
- 4) uformowanie misy wraz ze ściółkowaniem korą,
- 5) założenie osłony nasady pnia z tworzywa,
- 6) podlanie drzew i krzewów po posadzeniu oraz według potrzeb przez okres do 24 miesięcy od posadzenia i odebrania protokołem,
- 7) w razie konieczności w ww. okresie zastosowanie odpowiednich metod np. oprysków zwalczających choroby grzybowe / wirusowe / bakteryjne lub szkodniki.”

Załącznik nr 3 do SWZ – Projektowane postanowienia umowy:

(...)

§ 1 PRZEDMIOT UMOWY

1. Zamawiający zleca, a Wykonawca przyjmuje do wykonania roboty budowlane polegające na: Rozbudowie Cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie - Batowice II.

2. Przedmiot umowy będzie wykonywany na podstawie:

- 1) Dokumentacji budowlanej z 2008 r. i decyzji o pozwoleniu na budowę nr 976/09 z dnia 18.05.2009 r. z poz. zmianami. Tzw. Etap II teren po KDZ
- 2) Dokumentacji budowlanej z 2019 r. i decyzję o pozwoleniu na budowę z dn. 11.12.2019 r nr. 2398/6740.1/2019 i z zmianą decyzji o pozwoleniu na budowę z dn. 10.12.2019 nr 2396/6740.1/2019. Roboty na I i II etapie budowy Cmentarza Prądnik Czerwony.

(...)

§ 8 WYNAGRODZENIE I WARUNKI PŁATNOŚCI

1. Wartość wynagrodzenia za wykonanie przedmiotu umowy, na podstawie złożonej oferty i kosztorysu ofertowego stanowiącego załącznik nr 1 do niniejszej umowy, wynosi: (...)

Stawka podatku VAT zostanie naliczona zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa na dzień wystawienia faktury.

(...)

Wyjaśnienia treści SWZ z 28 marca 2025 r.:

(...)

Pytanie nr 1:

(...)

2. VAT taki sam dla wszystkich działów 23% czy różny 23% i 8 %. Prosimy o wskazanie działów, w których Zamawiający będzie wymagał VAT 8 %?

Odpowiedź nr 1:

(...)

2. W zakresie stawki podatku VAT to Wykonawca decyduje jaką stawkę podatku VAT będzie stosował dla danego zakresu robót budowlanych / prac.

Jak oświadczył Zamawiający, rozdzielanie zakresu przedmiotu zamówienia na potrzeby różnicowania stawek podatku VAT byłby nienaturalne z perspektywy celu gospodarczego tego zamówienia, gdyż prace związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią element wtórny i pomocniczy wobec głównego przedmiotu świadczenia, jakim jest budowa nowej części cmentarza komunalnego. Przewidziane w dokumentacji prace obejmujące szereg branż tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość i rezultat, jakim jest rozbudowa cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie. W konsekwencji zagospodarowanie zieleni nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, ale służy wyłącznie lepszemu zagospodarowaniu cmentarza. Zamawiający nie ma interesu ekonomicznego w nabyciu zagospodarowania zieleni oddzielnie. Zagospodarowanie terenu cmentarza w ogóle nie miałyby miejsca, gdyby Zamawiający nie zdecydował się na jego rozbudowę [por. pkt 7. odpowiedzi na odwołanie].

Z perspektywy Zamawiającego oraz przyszłych użytkowników cmentarza odpowiednie zagospodarowanie terenów zielonych jest nierozdzielnie związane z funkcjonalnością i charakterem cmentarza jako miejsca pochówki i pamięci. Alejki obsadzone drzewami, żywopłoty oddzielające poszczególne kwatery czy ozdobne nasadzenia przy wejściu wpływają na funkcjonalność i charakter tego miejsca, współtworząc jego wartość użytkową. Właściwe ukształtowanie zieleni pełni kluczową rolę w: 1) wyodrębnieniu stref cmentarza (alejek, kwater, miejsc pamięci), 2) wyznaczeniu stref komunikacyjnych, 3) zapewnieniu należytej atmosfery sprzyjającej refleksji i żałobie, 4) zabezpieczeniu terenu przed czynnikami zewnętrznymi (hałas, zanieczyszczenia), 5) nadaniu spójnego charakter przestrzeni (np. ozdobne nasadzenia przy bramie głównej) [por. pkt 17. odpowiedzi na odwołanie].

Z projektu wykonawczego dot. nasadzeń roślinnych z 2009 r. (wchodzącego w skład dokumentów tego zamówienia) wynika, że czynności związane z zielenią są integralną częścią robót prowadzonych w ramach inwestycji, a ich celem jest uzupełnienie wykonanych robót budowlanych. Jak to określono w ramach opisu projektu zagospodarowania cmentarza zielenią: *...proponowane nowe nasadzenia to głównie drzewa liściaste o zwartych regularnych kształtach i piennych formach, posadzone wzdłuż ważniejszych ciągów komunikacyjnych. Są to np. piramidalne grusze ozdobne „Chanticleer”. Drzewa sadzone bezpośrednio przy kwaterach grzebalnych to wyłącznie gatunki o stosunkowo wąskim palowym lub pośrednim systemie korzeniowym. Jako zieleni izolującą zastosowano od strony ulicy odporne na suszę i zanieczyszczenia jarząbby szwedzkie, natomiast od strony kolei grupę krzewów tawuły białej, pęcherznicy kalinolistnej i żywotników kolumnowych. Na terenie projektowanego cmentarza wprowadzono również grupy dekoracyjnych krzewów i drzew, które to podkreślają i ozdabiają szczególnie plac wejściowy przy bramie głównej oraz przestrzeń przy murze „kolumbarium”. Są to grupy krzaczastych jałowców pośrednich, zielonych ‘Pfitzeriana’, kolorowe krzewy kwitnące – tawuły, a także graby kolumnowe. Główne wejście na cmentarz zostało podkreślone przez dwie robiny akacjowe oraz dominujący buk pospolity (odmiana czerwonolistna). Plac przeznaczony na składowanie śmieci od terenu cmentarza jest oddzielony nie tylko murem, ale także szpalerem drzew – daglezi zielonej. Wszystkie miejsca z ujęciami wody zaznaczone zostały jaskrawożółtymi w sezonie pęcherznicami ‘Luteus’. Zgodnie z opisem technicznym projektu wykonawczego (pkt 2.3 projektowane zagospodarowanie działki – projektowana mała architektura), Kwartały zieleni przylegające od strony PN-WSCH do centralnego placu cmentarza Etap I przeznaczono na „Skweł Pamięci”. Ma on na celu symbolizowanie przemijania i upamiętniać zmarłych* [por. pkt 16. odpowiedzi na odwołanie].

Reasumując, z powyżej przywołanych lub omówionych postanowień SWZ wynika, że wszystkie świadczenia (usługi) konieczne dla realizacji celu tego zamówienia mają charakter usługi kompleksowej, której głównym celem jest rozbudowa (poszerzenie) cmentarza Prądnik Czerwony w Krakowie. Wszelkie inne prace, w szczególności prace związane z zielenią, stanowią jedynie świadczenia pomocnicze (uzupełniające), służące osiągnięciu tego celu, tj. kompleksowemu i prawidłowemu wykonaniu tego zamówienia.

Po pierwsze, dominującym przedmiotem świadczenia objętego tym zamówieniem są roboty budowlano-instalacyjne.

Po drugie, z SWZ jednoznacznie wynika wola Zamawiającego odbioru kompletnego rezultatu wykonanego zamówienia, tj. wszystkich usług wchodzących w jego zakres, które łącznie składają się na rozbudowę cmentarza, a nie poszczególnych jego części (etapów) osobno. Dokumentacja zamówienia nie przewiduje jego podziału na części (ani formalnego, ani funkcjonalnego), a poszczególne prace, m.in. te związane z zielenią, nie zostały wyodrębnione jako niezależny etap czy element rozliczeniowy.

Po trzecie, z punktu widzenia Zamawiającego jako usługobiorcy same usługi związane z zielenią nie posiadają

technicznej, operacyjnej, funkcjonalnej i gospodarczej samodzielności (same w sobie nie spełniają dla Zamawiającego żadnego odrębnego celu), a dodatkowo stanowią relatywnie niewielką część całego zakresu zamówienia (ok. 9% powierzchni prac i ok. 19% ich wartości), są wykonywane na końcowym etapie prac jako roboty wykończeniowe i nie mogłyby zostać zrealizowane niezależnie, w oderwaniu od innych prac (w szczególności prac je poprzedzających). Bez uprzedniego zrealizowania robót budowlanych usługi w zakresie zieleni nie mają żadnego znaczenia dla Zamawiającego (ich zrealizowanie w zakresie określonym w przedmiocie zamówienia jest zbędne, wręcz niemożliwe).

Po czwarte, brak odrębności usług związanych z zielenią podkreśla również sposób (harmonogram) realizacji poszczególnych etapów prac objętych zamówieniem, a także treść dokumentacji przetargowej, m.in. STWiORB, która obejmuje łącznie prace związane z zielenią oraz elementami małej architektury. Próba wyodrębnienia usług związanych z zielenią jako odrębnego świadczenia z całości zamówienia nie tylko miałaby charakter sztuczny, ale stałaby w sprzeczności ze sposobem realizacji zamówienia. Usługi związane z obszarami zieleni, oprócz pomocniczego (uzupełniającego) charakteru względem budowlano-instalacyjnych usług głównych, są także połączone etapowo z innymi usługami pomocniczymi, tj. montażem elementów małej architektury (wykonywanymi na końcowym etapie realizacji zamówienia), tworząc z nimi łącznie usługi o charakterze wykończeniowym względem całego przedmiotu zamówienia w celu sfinalizowania rozbudowy cmentarza.

Po piąte, o tym, że Zamawiającemu zależy na wykonaniu i odbiorze kompletnego przedmiotu zamówienia, jakim jest rozbudowa cmentarza, świadczy również ustalenie przez niego wynagrodzenia ryczałtowego za całość prac. Sporządzenie kosztorysu ofertowego nie świadczy o odrębności usług związanych z zielenią, gdyż służy on jedynie potwierdzeniu sposobu wyliczenia kwoty podanej w formularzu oferty.

Po szóste, wprowadzenie innego okresu gwarancji nie świadczy o odrębności prac dotyczących zieleni, gdyż tego rodzaju postanowienia nie tylko, że są typowe dla tego rodzaju zamówień, ale i znajdują wprost uzasadnienie w przepisach prawa.

Tym samym w powyższym zakresie za trafne należy uznać wnioski co uwarunkowań faktycznych wynikających z dokumentów zamówienia, które wyprowadził Przystępujący w swoim piśmie procesowym [por. pkt 19.-20.].

Co więcej, według posiadanej przez skład orzekający wiedzy notoryjnej, nabytej dzięki odwiedzeniu co najmniej kilkudziesięciu cmentarzy w kraju i za granicą, zieleń jest integralnym i immanentnym elementem cmentarzy miejskich, które urządzone są jako park pamięci o zmarłych, umożliwiające odwiedzającym groby bliskich refleksję nad przemijaniem w sprzyjającym temu otoczeniu zieleni. Innymi słowy w przypadku typowych cmentarzy zagospodarowanie terenów zieleni jest co najmniej jest środkiem służącym lepszemu skorzystaniu z rezultatu robót budowlanych, przy najostrożniejszym podejściu. Jednakże *de facto* nie sposób oddzielać elementów budowlanych cmentarza, na czele z kwaterami i alejkami, od towarzyszącej im zieleni. Co istotne, powszechnie dostępne informacje oraz powyżej opisane i omówione okoliczności wskazują, że również komunalny Cmentarz Prądnik Czerwony w Krakowie (zwany też Cmentarzem Batowickim) wpisuje się w tą regułę, zarówno w części już istniejącej, jak i tej, która ma powstać w wyniku wykonania tego zamówienia. Warto również zauważyć, że w przypadku małych cmentarzy wiejskich urządzonych na polach, istniejąca na nich zieleń również jest integralną częścią cmentarza, tyle że może nie wymagać urządzenia i zagospodarowania.

Niezależnie od powyższego zestawienie wartości szacunkowej tego zamówienia z kwotą przeznaczoną na jego finansowanie z wniosku o wszczęcie postępowania z 12 marca 2025 r. wskazuje na przyjęcie jednolitej stawki podstawowej VAT (23%) dla całego przedmiotu zamówienia

Spośród czterech złożonych ofert w trzech wykonawcy (tj. Strabag, Bud-Rys i AG System) również zastosowali jednolitą stawkę dla całego przedmiotu zamówienia.

Natomiast Krisbud na własne ryzyko, wbrew powyżej opisanym uwarunkowaniom faktycznym, złożył ofertę, w której zastosował dwie stawki podatku VAT:

- 1) podstawową 23% dla robót budowlanych i instalacyjnych (np. konstrukcje, instalacje, mur kolumbarium),
- 2) obniżoną 8% dla robót związanych z zielenią, w tym dla robót przygotowawczych w zakresie zieleni oraz robót dotyczących: trawników, zieleni izolacyjnej (A, B, C, D, E), zieleni przy kolumbarium, placu głównym, wejściu A, skwerze pamięci i pozostałej zieleni (Etap I i II).

Natomiast załączona do odwołania *Opinia prawna w sprawie stawki podatku od towarów i usług na usługi dotyczące rozbudowy cmentarza* z 15 maja 2025 r. jest bardzo powierzchowna, gdyż w przeważającej mierze sprowadza się do cytowania postanowień SWZ, przepisów ustawy o podatku od towarów i usług czy Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. t.j. z 2025 r. poz. 1676 ze zm.), czyli niespornych w sprawie okoliczności faktycznych i prawnych, i wyprowadzenia z nich kontrfaktycznych i niezrozumiałych wniosków co do charakteru przedmiotu tego zamówienia w sposób, który nie pozwala na prześledzenie toku rozumowania autora opinii. Z jednej strony dostrzega on, że według TSUE: *W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz*

służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego, po czym wbrew powyżej przywołanym faktom enigmatycznie stwierdza, że z perspektywy oczekiwań nabywcy nie będziemy mieli do czynienia, z oczekiwaniem jednej usługi budowlanej jako świadczenia głównego [por. str. 9.]. Dyskwalifikuje również tę opinię nic nie wnoszące uogólnienie, że na odrębność usługi zagospodarowania zieleni wskazują również rozstrzygnięcia wydawane przez KIO(...) KIO co do zasady wskazuje, że dla usług budowlanych oraz usług zagospodarowania terenów zielonych powinny być stosowane dwie odrębne stawki VAT, czemu towarzyszy fragmentaryczne zacytowanie uzasadnień uchwał i wyroków Izby, które nie w ogóle nie obejmuje ustaleń faktycznych, w których zapadły te rozstrzygnięcia [por. str. 16.-17.]. Innymi słowy widać, że ta opinia powstała na zlecenie Krisbudu i miała potwierdzać z góry narzuconą przez niego tezę, która nie jest uzasadniona okolicznościami faktycznymi dotyczącymi tego zamówienia, więc niezwykle znany autor tej opinii wybrał z tego w taki sposób.

Tym bardziej nic nie wnosi do tej sprawy powołanie się w uzasadnieniu odwołania na 10 innych umów w sprawie zamówień na roboty budowlane, w których również występowało zagospodarowanie terenów zieleni, realizowanych na rzecz Gminy Kraków (skądinąd zawartych w wyniku postępowań przeprowadzonych przez inną jednostkę organizacyjną, tj. Zarząd Zieleni Miejskiej w Krakowie), z których wynika zastosowanie stawki podstawowej VAT 23% dla usług budowlanych i stawki obniżonej VAT 8% dla usług związanych z zielenią. Nic więcej nie wynika również z załączonych wyciągów z tych umów oraz dotyczących ich faktur. Na podstawie tak okrojonych informacji co do opisu przedmiotu tamtych zamówień nie sposób stwierdzić, czy i w jakim zakresie był zbieżny z przedmiotem tego zamówienia, zwłaszcza że żadna z umów nie dotyczyła cmentarza [por. str. 16.-17. odwołania oraz załącznik opisany jako *wyciągi umów potwierdzających stosowanie zróżnicowanych stawek podatku VAT wraz z przykładowymi fakturami VAT*].

Izba zważyła, co następuje:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.) {dalej również: „ustawa o VAT”} opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jednocześnie według art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z kolei zgodnie z art. 8 ust. 1 tej ustawy przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Na podstawie art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT stawka podatku VAT w Polsce, określana potocznie jako stawka podstawowa dla dostawy towarów oraz świadczenia usług, co do zasady wynosi obecnie 23%. Przy czym regulacje ustawy o VAT oraz przepisy wykonawcze przewidują dla niektórych czynności obniżone stawki podatku VAT, tj zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do tej ustawy stawka podatku VAT co do zasady wynosi 8%. W szczególności w poz. 176 wspomnianego załącznika wymieniono sklasyfikowane w PKWiU w grupowaniu 81.30.10.0 usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni jako podlegające opodatkowaniu tą obniżoną stawką 8% VAT.

W myśl ogólnej zasady przepisów prawa podatkowego, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem VAT powinno być zasadniczo traktowane jako odrębne i niezależne. W przepisach ustawy o VAT oraz Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE. L 347, str. 1, ze zm.) {dalej: „dyrektywa”) nie zostały uregulowane kwestie sposobu rozumienia i definiowania czynności złożonych (kompleksowych), które stanowią wyjątek od wcześniej wspomnianej zasady ogólnej. Usługa będąca świadczeniem kompleksowym obejmuje bowiem kilka czynności (świadczeń) będących usługami głównymi lub pomocniczymi, które w praktyce mogą być opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT. Jednakże w przypadku usług kompleksowych wyłącznie jeden rodzaj usług uznaje się za podstawową usługę główną, która determinuje właściwą do zastosowania stawkę podatku VAT dla całości danej usługi kompleksowej. Podejście to opiera się na zasadzie, zgodnie z którą pomocnicze elementy świadczenia dzielą los prawny i podatkowy świadczenia głównego.

Z bogatego dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej {dalej: „TSUE”), krajowych sądów administracyjnych i doktryny wynika, że jeżeli jedno świadczenie (np. usługa) obejmuje z ekonomicznego czy gospodarczego punktu widzenia kilka świadczeń, wówczas świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych. Tym samym, w sytuacji gdy dwa lub więcej świadczeń dokonywane jest w sposób ściśle ze sobą związany, na tyle że obiektywnie tworzą w aspekcie ekonomicznym czy gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia stanowić powinny jednolite (kompleksowe) świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy o VAT, w tym dla stosowania właściwej (w tym przypadku jednolitej) stawki VAT.

Świadczenie złożone (kompleksowe) składa się z kombinacji różnych czynności, które łącznie mają prowadzić do realizacji określonego celu. Obok realizacji świadczenia głównego – prowadzącego do zasadniczego celu danego zamówienia czy przedsięwzięcia, realizowane są również świadczenia dodatkowe (pomocnicze). Przez świadczenia

pomocnicze rozumie się świadczenia, które nie stanowią celu samego w sobie, lecz są środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego (głównego). Dane świadczenie stanowi element pomocniczy świadczenia głównego wówczas, gdy cel takiego świadczenia jest zdeterminowany przez świadczenie główne oraz nie można w pełni zrealizować celu przyświecającego świadczeniu głównemu bez wykonania również świadczenia pomocniczego. Należy mieć przy tym na uwadze, że w przypadkach, gdy w skład realizowanego świadczenia wchodzi czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej (zasadniczej), lecz mogą mieć również charakter samoistny (odrębny), wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementów wchodzących w skład świadczenia kompleksowego.

Reasumując, świadczenia kompleksowe powstają m.in. w oparciu o następujące kluczowe czynniki, tj. gdy:1.

- 1.Świadczenia pomocnicze nie stanowią celu samego w sobie, lecz stanowią środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z efektów świadczenia głównego (podstawowego) lub służą pełnej realizacji świadczenia głównego (podstawowego). Jak wielokrotnie podkreślał TSUE w wydawanych wyrokach, świadczenie należy uznać za dodatkowe (pomocnicze) w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta (nabywcy, usługobiorcy) celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego.
- 2.Świadczenia składowe mają charakter komplementarny – poszczególne usługi składają się na jedną całość (np. jedno kompleksowe zlecenie czy zamówienie).
- 3.Nabywca nie jest zainteresowany odrębną realizacją poszczególnych składowych świadczenia kompleksowego (np. wykonaniem jedynie części zlecenia czy zamówienia).
- 4.Nabywca jest zainteresowany całokształtem efektu złożonego zlecenia czy zamówienia (jako ekonomicznej, gospodarczej, funkcjonalnej całości), a nie jego poszczególnymi składowymi elementami. Wszystkie czynności wchodzące w skład świadczenia kompleksowego zmierzają do bezpośredniego zaspokojenia konkretnej potrzeby nabywcy (usługobiorcy).
5. Poszczególne czynności wchodzące w skład całego świadczenia są ze sobą ściśle związane, a ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia jest na tyle ścisły, że nieracjonalnym było wydzielenie z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktowanie ich jako świadczeń odrębnych, tj. muszą one stanowić jedną nierozdzielalną całość (np. jedno kompletne zamówienie).

Zaprezentowany powyżej sposób definiowania i kwalifikowania świadczeń (usług) kompleksowych znajduje potwierdzenie w obszernym orzecznictwie TSUE (m.in. w wyrokach w sprawach: C-505/22, C-425/06, C-41/04, C-349/96 oraz w orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych, m.in. w wyrokach o sygn. akt: I FSK 2170/19, I FSK 1443/18, I SA/GI 552/22, I SA/Po 1089/17).

W odniesieniu do stanów faktycznych dotyczących zakwalifikowania robót budowlanych i towarzyszących im prac dotyczących zagospodarowania terenów zielonych jako świadczenia kompleksowego opodatkowanego stawką podstawową właściwą dla robót budowlanych jako usług dominujących istnieje ugruntowana linia interpretacyjna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Poniżej zacytowano kluczowe fragmenty przykładowych interpretacji indywidualnych wydanych przez ten organ administracji państwowej [pisownia oryginalna, cytaty za wspomnianym załącznikiem do pisma procesowego Przystępującego]:

1. 5 lipca 2023 r. sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH:*Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia należy wskazać, że wykonywane przez Pana czynności, realizowane w ramach Inwestycji były ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzyły w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Powyższe wynikało z faktu, że – jak wynika z opisu sprawy –poszczególne wykonywane na rzecz Gminy czynności, tzn. roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane wyłącznie z zagospodarowaniem terenów zieleni i niebędące jednocześnie robotami budowlanymi prowadziły w efekcie do realizacji określonego celu jakim było przywrócenie terenowi objętemu Inwestycją wartości użytkowych. (...) Przechodząc zatem do zastosowania właściwej stawki podatku dla opisanej kompleksowej usługi należy wskazać, że całe świadczenie kompleksowe podlega opodatkowaniu z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla usług budowlanej. Dla usługi tej nie została przewidziana obniżona stawka podatku VAT.*

W konsekwencji, usługi obejmujące roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni stanowiły dla celów VAT jedno świadczenie kompleksowe/złożone, które powinno być opodatkowane jedną stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

- 2.30 grudnia 2019 r. sygn. 0113-KDIP1-3.4012.645.2019.3.JM:*W przedmiotowej sprawie klient zainteresowany jest odbiorem zadania jako całości, tj. kompleksu wybudowanych / przebudowanych / wyremontowanych obiektów budowlanych (ośrodków) wraz z pielęgnacją istniejącej zieleni, urządzeniem nowych elementów zieleni i nasadzeń oraz rekultywacją trawników, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. Powyższe prowadzi do wniosku, że z uwagi na charakter i efekt końcowy wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności w analizowanej sprawie dominujące*

znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z pielęgnacją istniejącej zieleni, urządzeniem nowych elementów zieleni i nasadzeń oraz rekultywacją trawników w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze).

Skoro zatem, Wnioskodawca świadczy usługę budowlaną, to stwierdzić należy, że w omawianej sprawie nie znajdzie zastosowania stawka podatku VAT w wysokości 8% (...) w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m.in. prace związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%.

Tym samym wbrew stanowisku Wnioskodawcy stawka VAT dla wykonywanych usług nie jest uzależniona od wskazanego grupowania Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, ale od charakteru i efektu końcowego wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności, które wskazują że w analizowanej sprawie dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z pielęgnacją istniejącej zieleni, urządzeniem nowych elementów zieleni i nasadzeń oraz rekultywacją trawników w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze).

3.22 lipca 2019 r. sygn. 0111-KDIB3-1.4012.213.2019.2.KO: Skoro zatem, Wnioskodawca świadczy usługę budowlaną, to stwierdzić należy, że w omawianej sprawie nie znajdzie zastosowania stawka podatku VAT w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 i poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy. Przepis ten ma bowiem zastosowanie wyłącznie do świadczenia wymienionych w nim usług, czyli mieszczących się w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”. Tymczasem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m.in. prace związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%, zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Analiza przedstawionych okoliczności sprawy w konfrontacji z powołanymi przepisami prawa oraz z wnioskami płynącymi z powołanych orzeczeń prowadzi do wniosku, że do całości wykonywanych czynności nie znajdzie zastosowania obniżona stawka podatku od towarów i usług, bowiem w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia wyłącznie z kompleksową usługą związaną z zagospodarowaniem terenów zieleni.

4.8 października 2018 r. sygn. 0113-KD IPT 1-3.4012.595.2018.2.MK: W tym miejscu należy zauważyć, że wymienione we wniosku czynności, choć w części mogłyby stanowić usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, to ich charakter i efekt końcowy decyduje o tym, że nie wpisują się one w zakres prac dotyczących usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych, a raczej wskazują na usługi budowlane związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. W złożonym wniosku podał takie czynności, które w znacznej części dotyczą usług budowlanych, np. prace demontażowe i rozbiórkowe obiektów budowlanych i nawierzchni, wykonanie ścieżek i ciągów pieszo-jezdnych oraz powierzchni pod plac zabaw (korytowanie, podbudowy, obrzeża i krawężniki, nawierzchnie, dukty parkowe), roboty ziemne obejmujące rozplantowanie oraz częściowy wywóz mas ziemnych, wykonanie fontanny, wykonanie 3 kładek (mostków) dla pieszych, dostawa i montaż elementów placu zabaw, wykonanie oświetlenia (zakup i montaż lamp, opraw, przewodów), wykonanie muszli koncertowej z widownią.

Mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy oraz powyższe wyjaśnienia należy stwierdzić, że usługi, które będą wykonane w ramach zadania polegającego na rewaloryzacji zabytkowego parku podworskiego w R. na rzecz Gminy stanowią czynność złożoną. W przedmiotowej sprawie Gmina zainteresowana jest odbiorem zadania jako całości, tj. obiektu budowlanego (zabytkowego parku podworskiego), a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. Powyższe prowadzi do wniosku, że z uwagi na charakter i efekt końcowy wykonywanych na rzecz Wnioskodawcy czynności w analizowanej sprawie dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze).

Skoro zatem, przedmiotem zamówienia będzie usługa budowlana, to stwierdzić należy, że w omawianej sprawie nie znajdzie zastosowania stawka podatku VAT w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 i poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy. Przepis ten ma bowiem zastosowanie wyłącznie do świadczenia wymienionych w nim usług, czyli mieszczących się w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”. Tymczasem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m.in. prace związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%.

5.3 września 2018 r. sygn. 0112-KD IL 1-3.4012.351.2018.2.JN: Mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy oraz powyższe wyjaśnienia należy stwierdzić, że wykonanie przez Wnioskodawcę usługi w ramach zadania polegającego na rewitalizacji dziecięcego parku marzeń położonego w (...) na rzecz Gminy stanowią czynność złożoną. W przedmiotowej sprawie Gmina zainteresowana jest odbiorem zadania jako całości, tj. obiektu budowlanego (dziecięcego parku marzeń), a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. Powyższe prowadzi do wniosku, że z

uwagi na charakter i efekt końcowy wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności w analizowanej sprawie dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze).

Skoro zatem, Wnioskodawca świadczy usługę budowlaną, to stwierdzić należy, że w omawianej sprawie nie znajdzie zastosowania stawka podatku VAT w wysokości 8%. (...)

Tymczasem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m.in. prace związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%.

Odpowiadając na pytania Wnioskodawcy należy wskazać, że wszystkie wykonywane przez niego czynności na rzecz Gminy w ramach zadania pn. „(...)” stanowią świadczenie kompleksowe, które nie może/nie będzie mogło zostać opodatkowane stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, jak dla usługi objętej PKWiU 81.30.10.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”. Właściwą stawką VAT w tak przedstawionym stanie faktycznych/zdarzeniu przyszłym, jest/będzie stawka podatku w wysokości 23%.

Reasumując, przytoczone powyżej przykłady interpretacji indywidualnych wskazują na zasadność i prawidłowość traktowania na gruncie przepisów dotyczących podatku VAT usług wchodzących w skład tego zamówienia jako kompleksowej usługi budowlano-instalacyjnej (z elementami pomocniczymi w postaci zagospodarowania terenów zielonych), podlegającej opodatkowaniu według jednolitej stawki VAT 23%, właściwej dla usług budowlanych.

Zgodnie z ww. interpretacjami w sytuacjach, gdy przedmiotem realizacji jakiegos przedsięwzięcia (np. zamówienia publicznego) jest wykonanie konkretnego zadania i osiągnięcie oczekiwanego z góry rezultatu (którego odbiorem zainteresowany jest podmiot zlecający dane zadanie), usługi wchodzące w skład takiego zadania, które są: 1) wykonywane w ścisłej zależności, 2) powiązane ze sobą oraz 3) prowadzą do osiągnięcia oczekiwanego rezultatu, powinny zasadniczo być traktowane jako jedna całościowa usługa kompleksowa, a nie rozbijane na odrębne, pojedyncze usługi. Takie podejście powinno mieć miejsce również w sytuacjach, w których poszczególne prace (grupy prac) wchodzące w skład takiego zadania opodatkowane są na gruncie przepisów o podatku VAT różnymi stawkami podatku. Wówczas kluczowa staje się dokładna analiza poszczególnych usług składających się na zadanie i ustalenie, które z usług stanowią usługi główne, o przeważającym charakterze, a które usługi są jedynie dodatkowe (pomocnicze) i służą wyłącznie uzupełnieniu tych usług głównych.

Warto również zwrócić uwagę na wyrok Krajowej Izby z 7 października 2024 sygn. akt KIO 3423/24, który został wydany w odniesieniu do analogicznej kwestii prawnej i w zbliżonym do ustalonego powyżej stanie faktycznym.

Powyższy wyrok dotyczył postępowania o udzielenie zamówienia publicznego prowadzonego przez Miasto Oświęcim. Przedmiotem zamówienia była realizacja inwestycji pn. *Budowa parku miejskiego na terenie bulwarów w Oświęcimiu*. Zamówienie obejmowało szereg robót, zarówno budowlanych, jak i związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni – w tym m.in. nasadzenia, pielęgnację roślinności oraz prace porządkowe. Zamawiający wybrał jako najkorzystniejszą ofertę Krisbudu (w tamtej sprawie przystępującego po stronie Zamawiającego), który jako zastosował jednolitą stawkę podstawową VAT 23%, a jednocześnie odrzucił oferty, w których zastosowano stawkę VAT 23% dla robót budowlanych i stawkę VAT 8% dla prac dotyczących zieleni. Od tych czynności oraz od zaniechania odrzucenia wybranej oferty odwołał się wykonawca, który miał interes w uzyskaniu tego zamówienia.

Spór sprowadzał się zatem do kwestii prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT. Według odwołującego zasadnym było zastosowanie dwóch różnych stawek podatku VAT, tj. 23% dla robót budowlanych oraz 8% dla usług związanych z zielenią, które – jak argumentował odwołujący – należą do usług objętych obniżonym opodatkowaniem VAT na podstawie klasyfikacji PKWiU 81.30.12.0. Zamawiający uznał jednak, że zastosowanie dwóch stawek podatku VAT było błędne, gdyż całe zamówienie należy traktować jako świadczenie kompleksowe (w tym przypadku usługi budowlane), w ramach którego wszystkie elementy, w tym także zieleni, stanowią jedną całość, a tym samym powinny zostać objęte jednolitą stawką podatku VAT w wysokości 23%. Z tego względu oferta odwołującego została odrzucona.

Według tamtego odwołującego odrębność usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni wchodzących w zakres przedmiotu tamtego zamówienia wynika z tego, że są one realizowane niejako przy okazji świadczenia usług budowlanych, w celu osiągnięcia efektu ekonomii skali. Prace te mogłyby obiektywnie zostać wykonane przez podmiot trzeci, gdyż nie są one w żaden sposób funkcjonalnie czy technologicznie związane z pracami budowlanymi objętymi zamówieniem. Kryteria odbioru robót budowlanych są zupełnie inne niż usług zagospodarowania terenów zieleni. Wykonanie tych ostatnich pozostaje bez wpływu na zakres czynności zmierzających do osiągnięcia ostatecznego efektu wykonanych robót budowlanych, który będzie zdalny do użytku nawet bez wykonania prac w zakresie zieleni. Innymi słowy prace dotyczące terenów zielonych nie są niezbędne do wykonania robót budowlanych, których efekt będzie zdalny do użytku nawet bez wykonania prac w zakresie zieleni. Nie mają one również charakteru pomocniczego w stosunku do pozostałych robót, gdyż ich celem tych prac nie jest umożliwienie lepszego korzystania z rezultatu robót budowlanych, a jedynie zagospodarowanie terenów wykonanych robót. Zagospodarowanie terenów zieleni jest więc

celem samym w sobie, stanowi samodzielne i niezależne świadczenie, które mogłoby zostać odrębnie zlecone i wykonane na podstawie odrębnej umowy. W konsekwencji występują dwie równorzędne i niezależne od siebie (pod względem realizacji i odbioru) czynności, które dla celów opodatkowania VAT powinny być traktowane odrębnie – usługa budowlana oraz usługa zagospodarowania zieleni.

Natomiast Krisbud, jako przystępujący w tamtej sprawie, który bronił poprawności zastosowania do całości przedmiotu tamtego zamówienia jednolitej stawki VAT 23%, powoływał się m.in. na poglądy doktryny, że „decydujące znaczenie będzie miało to, czy nabywca zamierza nabyć świadczenie kompleksowe, czy dwie niezależne usługi” (A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5). A. Bartosiewicz podkreśla, że oceniając efekt świadczenia należy wziąć pod uwagę, czy dane świadczenie „zaspokaja jedną potrzebę konsumenta, czy też mamy do czynienia z przypadkiem, w którym w tym samym czasie konsument otrzymuje kilka świadczeń od tego samego podmiotu, lecz zaspokajających jego różne potrzeby”. Świadczenia należy uznać za „niezależne i stanowiące odrębne przedmioty opodatkowania (a nie za świadczenia pozostające ze sobą w nierozdzielalnym związku) wówczas, gdy każde z tych świadczeń – jeśli w takich samych okolicznościach było dostarczane odrębnie – miałoby taką samą jakość i charakter dla nabywcy” (A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 5). Kryterium to nazywa się kryterium nie pogorszonej jakości świadczeń częściowych. O złożoności świadczenia można mówić np. wtedy, gdy jedno ze świadczeń stanowiących element świadczenia złożonego nie będzie miało dla nabywcy żadnej wartości, jeżeli nabydzie je oddzielnie (wyrok TSUE z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. C-276/09).

Jednocześnie podkreślił, że usługa winna być traktowana jako pomocnicza w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie ale jest środkiem do lepszego korzystania ze świadczenia głównego, powołując się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 października 2015 r. sygn. akt I FSK 794/15 (a także wyroki TSUE: z 25 lutego 1999 r. sygn. C-349/96, pkt 30., wyrok w sprawie Part Service, pkt 52., wyrok z 10 marca 2011 r. w połączonych sprawach C-479/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, pkt 54. teza 17.). Nie sposób nie zauważyć, że na potrzeby niniejszej sprawy w uzasadnieniu odwołania to kryterium zostało celowo pominięte, o czym świadczy fakt, że powyżej zacytowany akapit poprzedzający został powtórzony [por. ostatni akapit na str. 11. odwołania, który kończy się na początku str. 12.]. Innymi słowy Odwołujący przemilczał to, co dla niego było niewygodne. Paradoksalnie pośrednio potwierdza to, że zdawał sobie sprawę z kluczowego znaczenia tego stanowiska orzecznictwa, które podzielał w tamtej sprawie, również dla niniejszej sprawy.

Krajowa Izba Odwoławcza rozpoznając odwołanie w sprawie akt KIO 3423/24, po przeanalizowaniu przedstawionego w toku tamtego postępowania odwoławczego orzecznictwa i interpretacji indywidualnych [w tym tych samych, co podnoszone w niniejszej sprawie], doszła do następujących wniosków odnośnie kryteriów decydujących o charakterze świadczenia. Istotne jest jego znaczenie ekonomiczne dla klienta (zamawiającego), przy czym nie ma znaczenia, czy świadczenie składa się z kilku innych świadczeń, jeżeli prowadzi do osiągnięcia jednego zamierzenia gospodarczego (ekonomicznego). Świadczenia składające się na świadczenie zamawiane nie muszą pozostawać ze sobą w relacji świadczenie główne – świadczenie pomocnicze, mogą być równorzędne, gdyż efekt końcowy decyduje o ocenie charakteru zamawianego świadczenia zamawianego. Porównanie wartości świadczeń również nie przesądza o charakterze zamawianego świadczenia, podobnie jak to, czy możliwe jest wykonanie poszczególnych świadczeń przez różne podmioty.

Izba na podstawie treści specyfikacji warunków zamówienia, w szczególności dokumentacji projektowej, ustaliła w tamtej sprawie, że zamawiający zamawia budowę parku, na który składa się park wodny, plac zabaw, park mgieł, parking, ścieżki, obiekty małej architektury, łąka kwietna, zadrzewienie, krzewy, byliny i zioła. Innymi słowy celem zamawiającego było pozyskanie kompleksowego obiektu budowlanego rekreacyjnego służącego wypoczynkowi mieszkańców, zaspokajającego szereg ich potrzeb, w tym odnośnie wypoczynku w otoczeniu przyrody, dzięki wykorzystaniu istniejącego zadrzewienia, a także realizacja celów proekologicznych, takich jak zwiększenie powierzchni organicznie czynnych, dzięki wymianie nawierzchni ścieżek, urządzeniu kwietnej łąki, dosadzeniu krzewów, drzew i bylin, założeniu budek lęgowych dla nietoperzy oraz budek dla owadów. Z kolei okoliczność, że nasadzenia stanowią według kosztorysu inwestorskiego 13,95% wartości całości inwestycji, nie zmienia tego, że ingerencja w zielenią ma sprowadzać się do usunięcia zieleni w złym lub bardzo złym stanie fitosanitarnym, usunięcia lub przeniesienia nasadzeń kolidujących z planowanymi urządzeniami infrastruktury technicznej. Więcej nasadzeń obejmuje krzewy i byliny oraz urządzenie łąki kwietnej, jednak w dalszym ciągu jest to element urządzania terenu zielonego jako spójnej koncepcji obiektu rekreacyjnego.

W konsekwencji Izba stwierdziła, że ponieważ zamówienie dotyczy robót budowlanych, w ramach których wykonywane będą różne elementy konieczne, aby powstał park miejski zaspokajający obecne potrzeby społeczne, a nie szeregu samodzielnych, odrębnych i niezależnych ekonomicznie świadczeń, właściwa jest jednolita stawka podatku VAT, tj. stawka podstawowa 23% [por. rozważania na str. 52.-54. wyroku wraz z uzasadnieniem sygn. akt KIO 3423/24 w oryginalnym układzie typograficznym].

Tym samym Izba w pełni podziela i uznaje za własny wywody zawarte w załączniku do pisma procesowego Przystępującego pt. *Opinia podatkowa dotycząca stawki podatku VAT dla robót budowlanych związanych z zamówieniem publicznym na rozbudowę cmentarza*, która, w przeciwieństwie do opinii oferowanej przez Odwołującego, jest wyczerpująca, pozwala na prześledzenie toku rozumowania autora i poprawności wyprowadzonego wniosku, że wszystkie usługi wchodzące w zakres przedmiotu tego zamówienia należy traktować łącznie jako jedną usługę kompleksową, podlegającą opodatkowaniu jednolitą stawką VAT 23%, właściwą dla usług budowlano-instalacyjnych (tj. dla świadczenia głównego), co znajduje oparcie w przytoczonym powyżej orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych oraz TSUE, a także interpretacjach krajowych organów podatkowych wydanych w odniesieniu do zbliżonych stanów faktycznych do ustalonego w tej sprawie.

Z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy pzp wynika norma prawna, że zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny. Nie ma potrzeby omawiania niespornej pomiędzy Stronami i Przystępującym wykładni tego przepisu, w tym wywiedzenia w orzecznictwie Sądu Najwyższego, które znalazło przełożenie na orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej i sądów powszechnych, że hipoteza tej normy obejmuje również sytuację obliczenia ceny oferty z uwzględnieniem kwoty podatku od towarów według niewłaściwej stawki, co stanowi błąd niepodlegający poprawieniu, jeżeli w dokumentach zamówienia nie została określona właściwa dla przedmiotu zamówienia stawka VAT. W ustalonych powyżej okolicznościach nie została bowiem wypełniona hipoteza tej normy, gdyż Przystępujący obliczył cenę oferty przy zastosowaniu prawidłowej stawki podatku od towarów i usług, a w konsekwencji Zamawiający prawidłowo dokonał wyboru najkorzystniejszej oferty na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach tego zamówienia, jak tego nakazuje norma prawna objęta art. 239 ust. 1 ustawy pzp.

Mając powyższe na uwadze, Izba – działając na podstawie art. 553 zd. 1 ustawy pzp – orzekła, jak w pkt 1. sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego w tej sprawie, na które złożył się uiszczony wpis od odwołania oraz uzasadnione koszty Zamawiającego z tytułu kosztów dojazdu na wyznaczony termin posiedzenia (w wysokości potwierdzonej złożonymi wydrukami biletów kolejowych), orzeczono w pkt 2. sentencji stosownie do ustalonego wyniku sprawy, tj. na podstawie art. 557 ustawy pzp w zw. z § 8 ust. 2 pkt 1 oraz § 5 pkt 1 i 2 lit. a 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. poz. 2437) obciążono nimi Odwołującego.