Sygn. akt: KIO 1090/26

WYROK

Warszawa, dnia 30 kwietnia 2026 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca:Beata Konik

Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 9 marca 2026 r. przez wykonawcę MISZ-BUD spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Kościelcu,
w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego – Gminę Parzęczew,
przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego – wykonawcy Zakład Remontowo Budowlany „Gips – Service" spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Zgierzu,

orzeka:

1.Oddala odwołanie.

2.Kosztami postępowania obciąża Odwołującego i:

2.1.Zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) oraz kwotę po 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez Odwołującego i Zamawiającego tytułem wynagrodzenia pełnomocnika.

2.2.Zasądza od Odwołującego na rzecz Zamawiającego kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione przez: Zamawiającego.

Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych.

Przewodnicząca:…….

Sygn. akt: KIO 1090/26

Uzasadnienie

Gmina Parzęczew (dalej: *„Zamawiający"*) prowadzi w trybie podstawowym postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na roboty budowlane pn.: *„Zagospodarowanie przestrzeni publicznej w Parzęczewie".* Znak postępowania: R-g.271.2.2026.

Przedmiotowe postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego jest prowadzone na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.).

Szacunkowa wartość zamówienia jest niższa od kwot wskazanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 3 ust. 3 ustawy Pzp.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych z 28 stycznia 2026 r. nr 2026/BZP 00075875.

W postępowaniu tym wykonawca MISZ-BUD spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Kościelcu (dalej: *„Odwołujący"*) 9 marca 2026 r. złożył odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, badania i oceny ofert oraz zaniechania odrzucenia ofert wykonawców:

- GIPS-SERVICE,
- GB Technology Sp. z o.o.,
- PGM Projekt Sp. z o.o.,
- FUENTE – D.K.,
- SZTEMBUD Ł.S.,
- KROS-Bud K.R.,

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

1)art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w związku z naruszeniem art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia ofert: GIPS-SERVICE, GB Technology Sp. z o.o., PGM Projekt Sp. z o.o., FUENTE – D.K. SZTEMBUD Ł.S. oraz KROS-Bud K.R., podczas gdy zachodziły przesłanki do odrzucenia ofert ww. wykonawców z uwagi na błąd w obliczeniu ceny lub kosztu (w postaci zastosowania nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług dla prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni);

2)art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w zw. z naruszeniem art. 239 ust. 1 i 2 ustawy Pzp poprzez bezpodstawne dokonanie wyboru oferty wykonawcy GIPS-SERVICE, która to oferta nie jest ofertą najkorzystniejszą, a przez to nierówne traktowanie wykonawców, brak zachowania zasady uczciwej konkurencji, przez co postępowanie straciło walor przejrzystości.

W związku z powyższym, Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu

unieważnienie czynność wyboru oferty wykonawcy GIPS-SERVICE jako najkorzystniejszej, ponowne badanie i ocenę ofert, w tym odrzucenie ofert złożonych przez wykonawców GIPS-SERVICE, GB Technology Sp. z o.o., PGM Projekt Sp z o.o., FUENTE – D.K., SZTEMBUD Ł.S. oraz KROS-Bud K.R. z przyczyn wskazanych w odwołaniu, ponowny wyb oferty najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu odwołania Odwołujący wskazał, co następuje.

W pierwszej kolejności Odwołujący wskazał, że ma interes we wniesieniu odwołania i może ponieść szkodę.

Odwołujący wyjaśnił, że w postępowaniu o to zamówienie to wykonawcy zobowiązani byli do ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (podatku VAT), co wynika z treści rozdz. XIV pkt 3 Specyfikacji Warunków Zamówienia:

„Cena ofertowa brutto musi uwzględniać wszystkie koszty oraz opłaty świadczeń na rzecz usługodawców, ubezpieczenia, należne podatki oraz elementy niezbędne do wykonania przedmiotu zamówienia zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia oraz postanowieniami określonymi w załączniku nr 4 – wzorem umowy.”. Z kolei zgodnie z pkt 10 ww. Rozdziału SWZ*„Cena ta obejmuje całkowite wynagrodzenie należne Wykonawcy za wykonanie przedmiotu umowy, w tym (…) podatek VAT (…)”*.

Odwołujący wskazał, że zgodnie z ogłoszenie o zamówieniu przedmiotem zamówienia jest zagospodarowanie przestrzeni publicznej w miejscowości Parzęczew na działkach nr 734/1, 734/2, 463/10, 464/1, 464/2, 464/3, 470/4. Przedmiot zamówienia ma być realizowany w formule ZAPROJEKTUJ I WYBUDUJ.

Planowana inwestycja dotyczy m.in. zagospodarowania terenu wraz z budową nowych wiat, budynku kontenerowego i adaptacją istniejących obiektów.

Zakres zamówienia przewidziany do zaprojektowania i wykonania:

a. przygotowanie zaplecza placu budowy;
b. roboty przygotowawcze i rozbiórkowe;
c. roboty ziemne;
d. odwodnienie;
e. instalacje elektryczne, oświetlenie oraz monitoring;
f. ścieżka dydaktyczna;
g. budowa nowej konstrukcji ścieżek, dróg rowerowych;
h. wykonanie nawierzchni ażurowej do strefy zaplecza i wiaty przeznaczonej na scenę;
i. budowa nowych obiektów;
j. adaptacja istniejących obiektów;
k. urządzenia terenowe w ramach rekreacji;
l. elementy małej architektury;
m. ściana/mur oporowy przy górce;
n. nasadzenia;
o. dodatkowe wyposażenie;
p. roboty wykończeniowe;
q. elementy związane z organizacją procesu budowlanego.

Odwołujący podał, że zgodnie z zapisem zawartym w PFU (s. 8)*Celem planowanej inwestycji jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych i kulturalnych. Powstała przestrzeń będzie pełnić funkcję wypoczynkową, rekreacyjną oraz edukacyjną ukierunkowaną na niwelowanie problemów społecznych. Adaptacja nieużytku wraz z jego zabudową ma na celu stworzenie przestrzeni dostępnej dla społeczności, która stanie się miejscem wypoczynku, harmonizującym z otoczeniem utrzymując prawidłowy ład przestrzenny*. Odwołujący wyjaśnił, że cel ten ma zostać zrealizowany poprzez wykonanie na rzecz Zamawiającego szeregu, prac, na które składać się będą m.in. zagospodarowanie terenu zielenią, wykonanie ścieżek i dróg rowerowych z materiałów przepuszczalnych, a także wykonanie obiektów budowlanych w tym przebudowa istniejących budynków. Odwołujący wskazał, że zgodnie z PFU teren przeznaczony pod realizację inwestycji stanowi obszar o łącznej powierzchni ok. 25 519 m2. W tym powierzchnia zabudowy istniejących i projektowanego budynku kontenerowego, a także wiat będzie wynosiła ok. 560 m2. Pozostały obszar to tereny zieleni i powierzchnie utwardzone z materiałów przepuszczalnych.

Powołując się na PFU, Odwołujący wskazał, że teren przeznaczony na realizację inwestycji „jest obszarem pokrytym trawą i pojedynczymi drzewami.” oraz „planuje się modernizację terenów zielonych poprzez zmianę układu zieleni, dosadzenie nowych drzew, grup krzewów i innych roślin. Celem przedsięwzięcia jest lepsze zagospodarowanie terenów zieleni do użytku społecznego. Dzięki zastosowaniu odpowiednich rodzajów utwardzeń ażurowych oraz usunięciu dużych powierzchni betonowych, zwiększy się powierzchnia biologicznie czynna w obszarach objętych projektem.” Zgodnie z zapisami PFU s. 35 zagospodarowania terenu w ramach prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni należy wykonać m. in.

• trawniki ok.15 800 m2
• żywopłoty niskie ok. 120 m2
• ogrody deszczowe ok. 85 m2
• łąki kwietne ok. 1 430 m2
• ogrody ziołowe ok. 147 m2
• krzewy i drzewa (liściaste i iglaste),
• nasadzenia roślin pnących
• inne.

Ponadto do obowiązków wykonawcy w ramach zagospodarowania terenu zieleni należeć będzie:
• usunięcie gruzu i pozostałości po budowie,
• przygotowanie podłoża glebowego odpowiedniego do wykonania nasadzeń roślinnych,
• wytyczenie miejsc nasadzeń w terenie,
• nasadzenie drzew, krzewów, żywopłotów, bylin i innych roślin ,
• zastosowanie agrowłókniny zapobiegającej wzrostowi chwastów,
• wyłożenie warstwy kamienia o granulacji 5-30 mm (otoczak) pod nasadzeniami,
• wykonanie niezbędnych zabezpieczeń dla posadzonych roślin,
• posprzątanie i uporządkowanie terenu po zakończeniu nasadzeń,
• pielęgnacja roślin w określonym czasie po zakończeniu prac.

Na całej powierzchni pod nasadzeniami przewiduje się rozmieszczenie ziemi urodzajnej oraz torfu ogrodniczego. Należy rozważyć ściółkowanie pni korą ogrodniczą co zmniejszy intensywność wyparowywania wody z gleby.

W ocenie Odwołującego analiza dokumentów zamówienia nie pozostawia wątpliwości, że całość Zamówienia skupiona jest na zagospodarowaniu miejskiego terenu zieleni w celu stworzenie przestrzeni rekreacyjnej przeznaczonej dla mieszkańców. Zieleń ma być zagospodarowana i uporządkowana, a tereny utwardzone wykonane z nawierzchni przepuszczalnych. Obiekty, które mają zostać wybudowane lub przebudowane w ramach zadania inwestycyjnego mają pełnić funkcje pomocnicze lub rekreacyjne. Mając na uwadze cel jaki Zamawiający zamierza osiągnąć poprzez wykonanie planowanej inwestycji wyszczególnić możemy szereg usług, spośród, których część stanowi zagospodarowanie terenów zieleni, a część stanowią roboty budowlane związane z przebudową budynków i wykonaniem nowych obiektów budowlanych w postaci budynku kontenerowego i wiat. Powyższe twierdzeń potwierdza również wskazane w SWZ Kody według Wspólnego Słownika Zamówień (CPV):

1222000-0 Usługi architektoniczne w zakresie przestrzeni
71320000-7 Usługi inżynieryjne w zakresie projektowania
45100000-8 Przygotowanie terenu pod budowę
45112700-2 Roboty w zakresie kształtowania terenu
45112710-5 Roboty w zakresie kształtowania terenów zielonych
45112711-2 Roboty w zakresie kształtowania parków
45000000-7 Roboty budowlane
45230000-8 Roboty budowlane w zakresie budowy rurociągów, linii komunikacyjnych i elektroenergetycznych, autostrad, dróg, lotnisk i kolei; wyrównywanie terenu
45231400-9 Roboty budowlane w zakresie budowy linii elektroenergetycznych
45231600-1 Roboty budowlane w zakresie budowy linii komunikacyjnych
74200000-1 Usługi doradcze dotyczące architektury, inżynierii, budowy i podobne
71300000-1 Usługi inżynieryjne
71222000-0 Usługi architektoniczne w zakresie przestrzeni
42900000-5 Różne maszyny ogólnego i specjalnego przeznaczenia
71000000-8 Usługi architektoniczne, budowlane, inżynieryjne i kontrolne
71400000-2 Usługi architektoniczne dotyczące planowania przestrzennego i zagospodarowania terenu
45233293-9 Instalowanie mebli ulicznych
45233161-5 Roboty budowlane w zakresie ścieżek pieszych
45316100-6 Instalowanie urządzeń oświetlenia zewnętrznego

Odwołujący wskazał, że Zamawiający dokonał wyraźnego rozdzielenie zakresów, co potwierdza również sekwencja realizacji prac opisana w PFU. Zamawiający wskazał, że prace przy zagospodarowaniu terenu w zakresie zieleni należy przeprowadzić po zakończeniu wszystkich prac budowlanych i po uprzątnięciu odpadów. Oznacza to, że sam Zamawiający traktuje roboty w zakresie zieleni jako odrębny etap realizacyjny, następujący po wykonaniu robót budowlanych. Dokumentacja wyraźnie potwierdza funkcjonalną, technologiczną i organizacyjną odrębność prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni.

W świetle powyższego, zdaniem Odwołującego, dokumenty zamówienia opisują przedsięwzięcie o charakterze mieszanym, obejmujące co najmniej trzy wyraźnie rozróżnialne zakresy prac: po pierwsze wykonanie dokumentacji projektowej architektoniczno-budowlanej, po drugie rozległe i samodzielne prace w zakresie zagospodarowania terenów zieleni, a po trzecie, roboty budowlane, instalacyjne i infrastrukturalne związane z wykonaniem obiektów i dostawą wyposażenia. Zakresy te zostały w PFU wyodrębnione rzeczowo, funkcjonalnie, powierzchniowo i technologicznie, a także rozdzielone etapowo. Tym samym dokumentacja zamówienia nie daje podstaw do objęcia całego zamówienia jedną stawką VAT, lecz przeciwnie – potwierdza konieczność rozdzielenia prac według ich rzeczywistego charakteru.

Mając na względzie wykładnię zaprezentowaną w wyroku NSA z dnia 02.07.2024 r., sygn. I FSK 1101/20, oraz aktualne stanowiska organów podatkowych zajęte w wydawanych przez nie interpretacjach Odwołujący wskazał, że stoi na stanowisku, że zagospodarowanie terenów zielonych, których celem jest utworzenie „parku" lub innego zbliżonego publicznego terenu zieleni, jest objęte stawką VAT 8%, łącznie z wykonaniem prac związanych z tym terenem.

Odwołujący wskazał, że z zestawienia kwot wynagrodzenia netto i brutto, jak również informacji wskazanych w formularzach ofertowych wykonawców GIPS-SERVICE, GB Technology Sp. z o.o., PGM Projekt Sp. z o.o., FUENTE D.K., SZTEMBUD Ł.S. oraz KROS-Bud K.R., wynika, że każdy z ww. wykonawców zastosował dla przedmiot zamówienia jedną (wspólną) stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Wynika z tego, że również zatem dla prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni ww. wykonawcy przyjęli stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Natomiast taka stawka jest niezgodna z obowiązującymi przepisami (w tym z ustawą z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, dalej: „Ustawa o VAT"). Dla ww. prac należało zastosować stawkę podatku VAT w wysokości 8%, co potwierdza, zdaniem Odwołującego, poniższa analiza prawna (poparta stanowiskiem organów podatkowych, a także wyrokami KIO).

Następnie Odwołujący przedstawił obszerną analizę celem wykazania, że usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni są opodatkowane stawką 8%. Odwołujący wywiódł, że właściwą stawką dla opodatkowania prac z zakresu zagospodarowania terenów zieleni (objętych przedmiotem niniejszego zamówienia), jest stawka podatku w wysokości 8%, ustalona na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ea pkt 2) Ustawy o VAT w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do Ustawy o VAT.

Odwołujący wskazał również na Wiążące Informacje Stawkowe (dalej: „WIS") wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, z których wywiódł prawidłowość swojego stanowiska. Odwołujący wskazał na WIS wydaną 21.09.2023 r. (nr: 0112-KDSL2-1.440.250.2023.4.SS) wnioskodawca wskazał, że realizowane przez niego Prace budowlane oraz usługi zagospodarowania terenów zieleni będą objęte jedną umową o usługi budowlane, jednak zgodnie z wymogami Zamawiającego, odrębna cena za prace związane z zagospodarowaniem terenu znajdzie się w protokole przerobowym, stanowiącym podstawę do wystawiania faktur. (…). Odwołujący wyjaśnił, że organ podatkowy potwierdził, że wymienione we wniosku czynności związane z nasadzeniem drzew, gospodarowaniem drzewostanem, zabezpieczeniem drzew i ich pielęgnacją, stanowią razem jedno kompleksowe świadczenie - zagospodarowanie terenów zielonych, i jako takie podlegają opodatkowaniu według stawki 8%. Pomimo zatem tego, że są świadczone w ramach jednej kompleksowej umowy na prace budowlane, należy je opodatkować odrębnie.

Odwołujący wskazał ponadto:

- WIS z dnia 6.02.2024 r. (nr: 0111-KDSB1- 1.440.18.2024.3.ND)
- wyrok KIO z dnia 24.08.2023 r. (KIO 2307/23, KIO 2308/23, KIO 2310/23, KIO 2311/23)
- uchwałę KIO z dnia 20.10.2022 r. (KIO/KD 28/22)

Wykonawca Zakład Remontowo Budowlany „Gips – Service" spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Zgierzu w zgłoszeniu przystąpienia zawarł stanowisko wobec zarzutów odwołania. Wykonawca wskazał, że argumentacja przedstawiona przez Odwołującego nie zasługuje na uwzględnienie.

Wykonawca przyznał, że rację ma Odwołujący, iż co do zasady, każde świadczenie dla celów podatku VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. W sytuacji jednak, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Z ekonomicznego punktu widzenia, usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli natomiast w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej. W orzecznictwie – o czym niżej - podkreśla się, że oceny, czy mamy do czynienia z usługą kompleksową, należy dokonywać w konkretnym przypadku, mając na uwadze charakter i zakres przedmiotu zamówienia. Klasyfikacja świadczenia zależy zatem od okoliczności konkretnej sprawy (case-by-case assessment). Jeśli jeden element dominuje, całość traktowana jest stawką właściwą dla tego elementu. Świadczenie jest pomocnicze, jeśli dla klienta nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest sposobem na jak najlepsze skorzystanie ze świadczenia głównego.

Wykonawca wskazał, że w przedmiotowym postępowaniu wszyscy pozostali Wykonawcy (tj. 9 firm, poza

Odwołującym) składając ofertę nie mieli wątpliwości co do zastosowania jednolitej 23% stawki podatku VAT, na całość robót budowlanych, dostaw i usług, w celu realizacji przedmiotowego zamówienia.

Wykonawca argumentował, że jak wynika z dokumentacji przedmiotowego zamówienia publicznego, w tym SWZ - przedmiotem zamówienia jest zagospodarowanie przestrzeni publicznej w miejscowości Parzęczew na działkach nr 734/1, 734/2, 463/10, 464/1, 464/2, 464/3, 470/4. Przedmiot zamówienia ma być realizowany w formule zaprojektuj i wybuduj. Planowana inwestycja dotyczy m.in. zagospodarowania terenu wraz z budową nowych wiat, budynku kontenerowego i adaptacją istniejących obiektów. Zakres zamówienia przewidziany do zaprojektowania i wykonania:

a. przygotowanie zaplecza placu budowy;
b. roboty przygotowawcze i rozbiórkowe;
c. roboty ziemne;
d. odwodnienie;
e. instalacje elektryczne, oświetlenie oraz monitoring;
f. ścieżka dydaktyczna;
g. budowa nowej konstrukcji ścieżek, dróg rowerowych;
h. wykonanie nawierzchni ażurowej do strefy zaplecza i wiaty przeznaczonej na scenę;
i. budowa nowych obiektów;
j. adaptacja istniejących obiektów;
k. urządzenia terenowe w ramach rekreacji;
l. elementy małej architektury;
m. ściana/mur oporowy przy górce;
n. nasadzenia;
o. dodatkowe wyposażenie;
p. roboty wykończeniowe;
q. elementy związane z organizacją procesu budowlanego.

Przedmiot zamówienia musi być wykonany zgodnie z dokumentacją techniczną, pozwoleniem na budowę, SWZ oraz ofertą Wykonawcy, a także zgodnie z obowiązującymi przepisami, normami oraz na ustalonych warunkach umowy stanowiącej załącznik nr 4 do SWZ.

Zdaniem Wykonawca już chociażby z powyższego opisu przedmiotu zamówienia wynika, że opisane w dziale PKWiU 81 w klasie 81.30*„usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”*. grupowanie 81.30.12.0 *„Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni"* (na które wskazuje Odwołujący w odwołaniu), stanowią zaledwie niewielką część zakresu prac objętych przedmiotem zamówienia. Z całą pewnością przewidziane do realizacji usługi projektowe i budowlane (chociażby w zakresie: remontu budynku nr 1; przebudowy budynku nr 2, budowy wiaty nr 3, budynku kontenerowego nr 4, budynku kontenerowego nr 5) - nie stanowią w tym przypadku jedynie „drobnych prac związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.). – o których mowa w PKWiU 81.30.12.0.

Zdaniem Wykonawcy należy zwrócić w tym miejscu uwagę, co pomija już Odwołujący w odwołaniu, że grupowanie to nie obejmuje m.in:

• robót budowlanych związanych z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach Sekcji F (OBIEKTY BUDOWLANE I ROBOTY BUDOWLANE, gdzie wśród szer rodzajów robót budowlanych mamy też do czynienia robotami budowlanymi związanymi z budową obiektów rekreacyjnych, rekreacyjnych urządzeń parkowych, boisk sportowych wykorzystywanych do uprawiania sportów na świeżym powietrzu),

• usług w zakresie architektury i projektowania krajobrazu, sklasyfikowanych w 71.11.4 (Grupowanie to obejmuje m.in. usługi architektoniczne w zakresie kształtowania krajobrazu dla projektów rekreacyjnych i realizowanych na otwartej przestrzeni, czy pozostałych projektów miejsc rekreacyjnych i wypoczynkowych).

Jak sam podnosi to Odwołujący w odwołaniu - zgodnie z zapisem zawartym w PFU (s. 8) Celem planowanej inwestycji jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych i kulturalnych. Powstała przestrzeń będzie pełnić funkcję wypoczynkową, rekreacyjną oraz edukacyjną ukierunkowaną na niwelowanie problemów społecznych. Adaptacja nieużytku wraz z jego zabudową ma na celu stworzenie przestrzeni dostępnej dla społeczności, która stanie się miejscem wypoczynku, harmonizującym z otoczeniem utrzymując prawidłowy ład przestrzenny. Cel ten ma zostać zrealizowany poprzez wykonanie na rzecz Zamawiającego szeregu prac, na które składać się będą m.in. zagospodarowanie terenu zielenią, wykonanie ścieżek i dróg rowerowych z materiałów przepuszczalnych, a także wykonanie obiektów budowlanych w tym przebudowa istniejących budynków. Zgodnie z PFU teren przeznaczony pod realizację inwestycji stanowi obszar o łącznej powierzchni ok. 25519m2. W tym powierzchnia zabudowy istniejących i projektowanego budynku kontenerowego, a także wiat będzie wynosiła ok. 560 m2.

Pozostały obszar to tereny zieleni i powierzchnie utwardzone z materiałów przepuszczalnych.

W ocenie Przystępującego zagospodarowanie terenów zieleni nie stanowi w tym konkretnym przypadku samodzielnego i niezależnego świadczenia, które mogłoby zostać odrębnie zlecone i wykonane na podstawie odrębnej umowy. Nie ma też możliwości aby np. w skrajnym przypadku, usługi dotyczące zagospodarowania zieleni mogły nie zostać wykonane w ramach tego zamówienia. Tym samym, należy uznać, iż w omawianej sytuacji nie mamy do czynienia z występowaniem dwóch równorzędnych i niezależnych od siebie (pod względem realizacji i odbioru) czynności, które dla celów opodatkowania VAT powinny być traktowane odrębnie: usługi projektowe i budowlane, w tym dostawy sprzętu i urządzeń (23%) oraz usługi zagospodarowania zieleni na terenie objętym zamówieniem (8%). Nie ulega w ocenie Przystępującego wątpliwości, że celem jaki zamierzał osiągnąć Zamawiający było to, aby prace związane stricte z zagospodarowaniem zieleni były funkcjonalnie, technologicznie oraz technicznie ściśle związane w pracami budowlanymi realizowanymi przez wykonawcę w związku z zamówieniem.

W ocenie Przystępującego prace *„w zakresie zieleni"* nie są niezależne od prac budowlanych, a co za tym idzie mogą być częścią świadczenia kompleksowego, ze skutkami w postaci możliwości zastosowania przez wykonawcę jednolitej 23% stawki podatku VAT. O zależności i niesamodzielności prac w zakresie zieleni świadczy chociażby fakt, że:

- jedynie łączne wykonanie prac budowlanych oraz prac *„z zakresu zieleni"* pozwoli na osiągnięcie ostatecznego efektu oczekiwanego przez Zamawiającego. Wykonanie zatem łączne wszystkich tych prac jest niezbędne do utworzenia wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych i kulturalnych (zgodnie z PFU) i bez wykonania tych prac cel zakładany przez Zamawiającego nie zostanie osiągnięty;

- prace *„z zakresu zieleni"* mają charakter pomocniczy do prac budowlanych – celem prac w zakresie zieleni jest umożliwienie korzystania z całej infrastruktury na tym terenie. Realizacja prac w zakresie zieleni nie jest więc celem samym w sobie;

- prace w *„zakresie zieleni"* nie mogą być wykonane przez inny podmiot, niż wykonawca robót budowlanych, ponieważ całość zadania realizowana jest w systemie *„zaprojektuj i wybuduj"*, a tym samym Wykonawca zobowiązany jest do spójnego zaprojektowania i wybudowania całego obiektu o funkcji rekreacyjno – wypoczynkowo - edukacyjnym, którego częścią są nie tylko tereny zielone ale również rozbiórka obiektów, budowa nowych obiektów kubaturowych, adaptacja istniejących obiektów kubaturowych, cała infrastruktura techniczna, roboty elektryczne, sanitarne, odwodnienie, dostawa sprzętu (w tym kino plenerowe z ekranem i rzutnikiem), place, drogi, monitoring, itd.;

- wartość prac *„z zakresu zieleni"* nie była przewidziana przez Zamawiającego do oddzielnej wyceny, na co wskazuje formularz ofertowy, w którym nie wyodrębniono pozycji dotyczącej samej zieleni.

W związku z powyższym, zdaniem Wykonawcy, można uznać, że dominującym składnikiem wykonywanych prac, z punktu widzenia Zamawiającego, jest wybudowanie oraz adaptacja kompleksowego zespołu obiektów, tworzących funkcjonalną całość, a prace w *„zakresie zieleni"* mają przyczynić się do osiągniecia tego celu. Zdaniem Przystępującego, prace w *„zakresie zieleni"* nie stanowią niezależnego etapu prac w ramach całego przedsięwzięcia inwestycyjnego. Przy czym, w ramach tego przedsięwzięcia prace te nie zachowują swojego niezależnego charakteru. W konsekwencji również dla celów podatku VAT powinny być one traktowane łącznie z pracami budowlanymi.

Wykonawca argumentował, że istota świadczenia kompleksowego polega na tym, że jeśli kilka świadczeń pozostaje ze sobą w takim związku, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą całość, jedną czynność, to czynność ta nie powinna być rozdzielana w sposób sztuczny dla celów podatkowych. Innymi słowy, jeśli dwa lub większa liczba świadczeń jest ze sobą tak silnie związana, że gospodarczo tworzy *de facto* jedną całość, to taką grupę świadczeń należy opodatkowywać według jednej stawki (nawet jeśli takie świadczenia spełniane oddzielnie opodatkowane byłyby innymi stawkami VAT).

Orzecznictwo TSUE wypracowało rozumienie pojęcia *„świadczenia kompleksowego"*, jako usług ściśle ze sobą powiązanych, obiektywnie tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, których rozdzielenie miałoby sztuczny charakter (wyrok TSUE z dnia 27.10.2005r w sprawie C-41/04). W wyroku z dnia 25.02.1999 r. w sprawie C-349/99 TSUE stwierdził, że usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W ramach świadczenia kompleksowego wyróżnia się zatem świadczenie główne (zasadnicze) i pomocnicze, które nie jest „głównym celem" nabywcy, a pełni jedynie rolę pomocniczą względem świadczenia głównego. W skład świadczenia kompleksowego nie mogą wchodzić świadczenia, które nie służą spełnieniu świadczenia głównego i mogą mieć samoistny, odrębny charakter. Przykładowo, TSUE w wyroku C-425/06 z dnia 21 lutego 2008 r. wskazuje, że: *„Niemniej, gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. (…) każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (…). Jednakże w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za*

jednolitą czynność, gdy nie są niezależne. Jest tak na przykład, gdy w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza się, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne oraz że jedno lub więcej świadczeń stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (…). W szczególności świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (…). Można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (…)".

Wykonawca wskazał, że dla celów opodatkowania podatkiem VAT nie można również pomijać znaczenia gospodarczego danego świadczenia, oceniać tylko na podstawie kryteriów obiektywnych, należy brać również pod uwagę zgodny zamiar i wolę stron danej umowy oraz perspektywę nabywcy. Dla oceny kompleksowości świadczenia bardzo istotny jest *„ekonomiczny punkt widzenia"* oraz jego ocena z perspektywy nabywcy. Jeżeli z perspektywy nabywcy oraz z ekonomicznego punktu widzenia wynika, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, wówczas wszystkie czynności wchodzące w zakres tego świadczenia, nawet gdyby w innych okolicznościach mogły być samodzielnie świadczone, są częścią jednej, niepodzielnej transakcji. W takiej sytuacji podział takiej transakcji na jej części składowe i opodatkowanie VAT każdej z tych części składowych osobno, jest podziałem sztucznym, a więc niedozwolonym.

Trybunał w Wyroku z dnia 27 października 2005 r. Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financien, sygn. C-41/04, wskazał m.in., że*„Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej, lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej."*

W oparciu o tezy wyrażane w orzecznictwie, można zatem stwierdzić, że z usługą kompleksową mamy do czynienia jeśli:

1) istnieje możliwość wyodrębnienia usługi głównej i usług pomocniczych, a usługi pomocnicze nie mają odrębnego (niezależnego) i samodzielnego charakteru w stosunku do usługi głównej,

2) usługi pomocnicze są niezbędnym elementem całości świadczenia, niezbędne do wykonania usługi kompleksowej i pozostają z nią w ścisłym związku,

3) poszczególne usługi nie są celem samym w sobie - odbiorcy zależy na spełnieniu jednego celu gospodarczego, innymi słowy oceniając charakter świadczenia z perspektywy potrzeb (celu) nabywcy możliwe jest stwierdzenie, że nabywca nabywa świadczenie kompleksowe, a nie pojedyncze usługi,

4) pomiędzy poszczególnymi usługami istnieje związek oraz występuje komplementarność poszczególnych czynności, tj. czynności są ze sobą tak ściśle powiązane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Wykonawca argumentował, że w przedmiotowym stanie faktycznym wykonanie przedmiotu zamówienia wymaga od Wykonawcy wykonania szeregu świadczeń oraz zakresów robót, w tym zaprojektowania całego obiektu, uzyskanie pozwolenia na budowę, wykonania robót wielobranżowych, w tym w branży budowlanej (architektura i konstrukcja), branży elektrycznej, sanitarnej, wykonanie prac związanych z zagospodarowaniem terenu oraz uzyskania wszelkich niezbędnych uzgodnień i decyzji. W konsekwencji, w ramach realizacji przedmiotu zamówienia, prace w *„zakresie zieleni"* nie są samodzielnym świadczeniem o charakterze pomocniczym w stosunku do świadczenia głównego. O pomocniczym charakterze prac dotyczących zieleni świadczy również ich wartość, która nie przekracza 20-25% w stosunku do wartości całego przedmiotu zamówienia. Co jednak istotne, z punktu widzenia celu nabywcy (tutaj: Zamawiającego) wykonanie robót w poszczególnych branżach nie jest celem w samym w sobie, ale służy wykonaniu przedmiotu zamówienia, jako całości. Realną wartość ekonomiczną dla Zamawiającego będzie zatem stanowić wyłącznie wykonanie całości zamówienia.

Kompleksowy charakter świadczenia potwierdza również to, że:

a) zgodnie z zapisami projektu umowy (Załącznik nr 4 do SWZ) Zamawiający ustalił wynagrodzenie o charakterze ryczałtowym z tytułu wykonania całego przedmiotu zamówienia; Zamawiający nie przewiduje odrębnego wynagrodzenia za prace związane z zagospodarowaniem terenów zielonych i odrębnego wynagrodzenia za usługi budowlane;

b) umowa nie przewiduje odrębnego trybu dla odbioru usług związanych z zagospodarowaniem zieleni;

c) umowa nie przewiduje wystawiania odrębnych faktur za roboty budowlane i za usługi związane z zagospodarowaniem zieleni.

Tym samym, biorąc pod uwagę charakter ekonomiczny omawianej transakcji mamy do czynienia z jednolitym gospodarczo, kompleksowym świadczeniem, polegającym na wykonaniu kompleksowych robót budowlanych, w tym m.in. prac *„związanych z zielenią"*.

W świetle powyższych kryteriów, w zaistniałym stanie faktycznym, brak jest jakiegokolwiek elementu zamówienia, który powinien zostać wyodrębniony na gruncie podatkowym, w tym w szczególności, nie jest takim elementem wykonanie prac *„związanych z samą zielenią”.*

Wyodrębnienie takie nosiłoby bowiem cechy sztuczności i nie przedstawiałoby samo w sobie wartości dla Zamawiającego, w szczególności w świetle faktu, że Zamawiający nie jest zainteresowany nabyciem poszczególnych robót (świadczeń), a kompleksowych robót budowlanych, co wielokrotnie potwierdza zarówno w SWZ, jak i w treści postanowień umowy. Ostatecznie zaś do obowiązków wykonawcy należy również uzyskanie w imieniu Zamawiającego wszystkich decyzji i zezwoleń oraz innych dokumentów wydanych przez właściwe jednostki i organy, w zakresie wykonanych prac, oraz uzyskanie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie lub zaświadczenia o braku uwag do zawiadomienia o zakończeniu budowy wydanym przez PINB.

W świetle powyższego, w ocenie Przystępującego cały przedmiot zamówienia powinien zostać opodatkowany stosownie do czynności podstawowej, tj. według stawki podatku VAT 23%. Zarówno interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo KIO wydawane na przestrzeni lat potwierdzają słuszność tego stanowiska (wyrok KIO z 25 maja 2022 r. sygn. akt KIO 1232/22, wyrok KIO z 12 listopada 2019 r. sygn. akt KIO 2190/19, wyrok KIO z 14 lutego 2017 r. sygn. akt KIO 261/17).

Przykładowo w przywołanym wyżej Wyroku KIO z 25 maja 2022 r. sygn. akt KIO 1232/22 stwierdziła m.in.:*„W ocenie Izby, skoro w porządku prawnym przyjęto interpretację, że w pewnych okolicznościach możliwe jest przyjęcie jednolitej stawki podatku VAT dla całej usługi, obejmującej kilka świadczeń, to nie można czynić zarzutu Zamawiającemu, że nie odrzucił ofert wykonawców, którzy przyjęli jednolitą stawkę podatku VAT dla całości inwestycji. Odwołujący nie przedstawił indywidualnej interpretacji organu podatkowego, która dotyczyłaby wprost niniejszego przedmiotu zamówienia. Zatem Odwołujący nie wykazał, że w niniejszym postępowaniu nie było możliwe zastosowanie jednolitej stawki podatku VAT, która jest stawką podstawową - 23%, dla całości inwestycji, w tym także prac dotyczących zieleni”*.

Z uwagi na powyższe, w ocenie Przystępującego, realizowane świadczenia są ze sobą ściśle związane i tworzą zarówno obiektywnie, jak i z perspektywy nabywcy (Zamawiającego), jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze. W konsekwencji, z perspektywy przepisów obowiązujących na gruncie VAT, dla ustalenia wartości brutto oferty zastosowanie winna znaleźć jednolita stawka podstawowa podatku VAT 23%. Jak podkreśla to w swoim orzeczeniu (jw.) KIO:*„Wielość, różnorodność i odmienność interpretacji wskazuje na fakt, że każdorazowo stan faktyczny spraw jest odmienny, nie ma także jednolicie ukształtowanej opinii. Istotne jest także, że orzecznictwo sądów administracyjnych, interpretacje podatkowe organów skarbowych oraz wyroki KIO, należy - zgodnie z wytycznymi - analizować przez pryzmat okoliczności danej sprawy.”*

Z tego też względu zastosowanie przez Przystępującego jednolitej stawki VAT 23% – w tym konkretnym stanie faktycznym nie może być oceniane jako błąd w obliczeniu ceny. W niniejszym postępowaniu Odwołujący nie przedstawił indywidualnej opinii organów podatkowych, zatem nie wykazał jednoznacznie, że nie było możliwe zastosowanie jednolitej stawki podatku VAT, która jest stawką podstawową - 23% dla całości inwestycji, w tym także prac dotyczących zieleni.

Wykonawca podkreślił, że stosowanie stawki podstawowej 23% VAT ma charakter zasady ogólnej. Dlatego też wszelkie wyjątki od tej reguły powinny być interpretowane w sposób ścisły, zgodnie z celami realizowanym przez dane odstępstwa, uwzględniając brzmienie danych przepisów wprowadzających takle odstępstwa oraz z uwzględnieniem powszechności opodatkowania VAT.

Wykonawca wskazał, że powszechnym podejściem jest, że w sytuacji, gdy charakter świadczenia nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, jaką stawką powinna zostać opodatkowana dana transakcja przyjmuje się obowiązek stosowania stawki w wymiarze podstawowym, a więc w polskim systemie podatkowym 23% stawki VAT. W związku z charakterem stawki podstawowej, jako zasady ogólnej, stawki obniżone (preferencyjne) i zwolnienia podatkowe mają charakter wyjątkowy i stanowią odstępstwo od generalnych zasad opodatkowania. W konsekwencji wszelkie okoliczności uzasadniające ich stosowanie winny być interpretowane w sposób ścisły. Tym samym mając na uwadze ogólnie przyjęte reguły wykładni przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, niedopuszczalne jest stosowanie wykładni rozszerzającej w odniesieniu do wymienionych w ustawie wyjątków.

Powyższą tezę potwierdza orzecznictwo TSUE oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (WSA), jak również praktyka organów skarbowych. Dla przykładu można wskazać poniższe orzeczenia NSA i WSA:

1) Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2017 r., sygn. akt: I FSK 2189/15, cyt.:*„Jak słusznie zauważono w powołanych wyżej wyrokach NSA podejście takie jak reprezentowane przez Skarżącą stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisu wprowadzającego preferencję podatkową, która jest szczególnym odstępstwem od opodatkowania podstawową stawką podatku. Zauważyć bowiem należy, iż stosowanie obniżonych stawek podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, natomiast możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest*

niedopuszczalna",

2) Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2017 r., sygn. akt: I FSK 567/15, cyt.*„(„) w odniesieniu do ulg, zwolnień, czy też stosowania obniżonych stawek podatku, nie powinno się stosować ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, lecz należy prawidłowo zinterpretować przepisy z uwzględnieniem zasad dokonywania wykładni prawa."*

W interpretacji indywidualnej z dnia 19 września 2023r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0112-KDSL2-1.440.250.2023.4.SS WIS USŁUGA - zagospodarowanie terenu zieleni - PKWiU 2015 - 81.30 - stawka 8% VAT stwierdził, że *„jednym z decydujących czynników uznania usługi za "świadczenie kompleksowe" jest to, czy przeciętny konsument (tj. przeciętny świadczeniobiorca) postrzega otrzymane świadczenie jako wiele niezależnych świadczeń, czy też jedno pojedyncze świadczenie. Kluczowym kryterium w tym przypadku jest powszechny odbiór, a więc to, co rozumie pod tym ogół ludności. Cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozerwalność jego poszczególnych elementów. Również w sytuacji, gdy świadczeniobiorca nie może otrzymać jednego elementu świadczenia bez innego, przemawia to za jednym świadczeniem złożonym. Ponadto wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji. Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa TSUE jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu."*

Reasumując - w przedmiotowym postępowaniu świadczenia związane stricte z zagospodarowaniem terenów zielonych nie mogą być uznane za stanowiące odrębny od robót budowlanych element realizacji całego zamierzenia inwestycyjnego, które planuje zrealizować Zamawiający, gdyż nie mogłyby one, bez żadnych ograniczeń, zostać wykonane odrębnie od robót budowlanych, w ramach odrębnego, później nawiązanego stosunku zobowiązaniowego. W związku z powyższym należy uznać, że dla oceny, czy w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem o jednolitym charakterze istotny jest też cel zawieranej umowy. Charakter danego świadczenia należy oceniać biorąc pod uwagę punkt widzenia nabywcy (Zamawiającego), oraz cechy charakterystyczne tego świadczenia. Z okoliczności przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego wynika, że dla celów opodatkowania podatkiem VAT, usługi wykonywane przez Wykonawcę nie należy uznawać za dwie odrębne od siebie czynności tj. usługi budowlane oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych. Pomiędzy tymi usługami istnieje związek o nierozerwalnym charakterze. Z okoliczności wynika, że z punktu widzenia nabywcy nie dokonuje on zakupu dwóch odrębnych od siebie usług.

W złożonej pismem z 21 kwietnia 2026 r. odpowiedzi na odwołanie, Zamawiający wniósł o oddalenie odwołania.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w zw. z naruszeniem art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, Zamawiający wskazał, że przedmiotem niniejszego postępowania jest realizacja robót budowlanych *„Zagospodarowanie przestrzeni publicznej w Parzęczewie"*, realizowana w formule zaprojektuj i wybuduj.

Zgodnie z treścią PFU:

Celem planowanej inwestycji jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych i kulturalnych. Powstała przestrzeń będzie pełnić funkcję wypoczynkową, rekreacyjną oraz edukacyjną ukierunkowaną na niwelowanie problemów społecznych. Adaptacja nieużytku wraz z jego zabudową ma na celu stworzenie przestrzeni dostępnej dla społeczności, która stanie się miejscem wypoczynku, harmonizującym z otoczeniem utrzymując prawidłowy ład przestrzenny.

Zakres zamówienia jest niezwykle szeroki i obejmuje przede wszystkim dominujące z perspektywy rzeczowej i finansowej roboty budowlane, w tym m.in.: przygotowanie zaplecza placu budowy, roboty przygotowawcze i rozbiórkowe, roboty ziemne, wykonanie odwodnienia, instalacji elektrycznych, oświetlenia oraz monitoringu, budowę nowych konstrukcji ścieżek i dróg rowerowych, wykonanie nawierzchni ażurowej, budowę nowych obiektów (w tym budynku kontenerowego i wiat o powierzchni zabudowy ok. 560 m2), adaptację istniejących obiektów, montaż elementów małej architektury oraz budowę ściany/muru oporowego..

Inwestycja obejmuje głęboką rewitalizację i adaptację silnie zdegradowanego terenu poprzemysłowego/komunalnego.

Prace związane z zielenią (takie jak założenie trawników, łąk kwietnych, żywopłotów, czy nasadzenia drzew i krzewów) są jedynie elementem pomocniczym i wykończeniowym. Służą one wyłącznie lepszemu zagospodarowaniu terenu inwestycji budowlanej i w żaden sposób nie stanowią dla Zamawiającego celu samego w sobie. Z punktu widzenia Zamawiającego, jako usługobiorcy, same usługi związane z zielenią nie posiadają funkcjonalnej i gospodarczej samodzielności – Zamawiający jest zainteresowany odbiorem kompletnego zadania jako nierozerwalnej całości. Co więcej wartość stricte robót budowlanych wraz z przygotowaniem dokumentacji projektowej wynosi ok. 79% wartości, natomiast prace tzw. *„organizacja zieleni"* wynosi ok. 21% wartości zamówienia.

Wykonawca w ramach ceny oferty zaprojektuje i wykona m.in. następujące roboty budowlane:

a. przygotowanie zaplecza placu budowy:

• pozyskanie terenu dla lokalizacji zaplecza budowy,
• organizacja biura budowy,
• organizacja placu składowego na elementy rozbiórkowe,
• organizacja placu składowego na elementy do budowania: kruszywa, elementy betonowe do zabudowy (krawężniki obrzeża, kostka) elementy instalacyjne, elementy małej architektury itp.
b. roboty przygotowawcze i rozbiórkowe:
• roboty pomiarowe geodezyjne powierzchni terenu, gospodarki podziemnej i wytyczenia sytuacyjno-wysokościowego obiektów, inwentaryzacji obiektów budowlanych,
• zdjęcie wymaganych warstw ziemi,
• rozbiórka istniejącego ogrodzenia wokół dawnego Punktu Selektywnego Zbierania Odpadów Komunalnych (PSZOK),
• rozbiórka istniejących nawierzchni betonowych po dawnym PSZOK, przy budynkach przeznaczonych do adaptacji oraz obszaru nawierzchni w okolicach PSZOK
• usuniecie i utylizacja eternitu z dachów budynków adaptowanych,
• usunięcie elementów budynków adaptowanych zgodnie z wymaganiami,
• zabezpieczenie istniejących sieci podczas wykonywania prac,
• zabezpieczenie istniejącej zieleni (ochrona pni, koron oraz systemów korzeniowych),
c. roboty ziemne:
• nasyp terenu górki i skalników,
• wykopy pod wykonanie chodników, utwardzeń, dróg pieszych i rowerowych,
• wykopy pod wykonanie instalacji wodnej do zasilania punktów poboru wody,
• wykopy pod umiejscowienie zbiornika na nieczystości w okolicy wiaty,
• wykopy od zbiornika gromadzącego wody deszczowe,
• wykopy związane z przebudową linii energetycznych do oświetlenia terenu, zasilania urządzeń i budynków,
• wykopy związane z przeprowadzeniem ewentualnej wymiany warstwy gruntu dla projektowanych nasadzeń,
• roboty obejmują zasypanie wykopów po wykonaniu kolejnych części prac ziemnych,
d. odwodnienie:
• wykonanie zbiornika na wodę deszczową,
• wykonanie odwodnienia liniowego jeśli będzie tego wymagał projekt,
• wykonanie wymaganych drenaży,
str. 5
e. instalacje elektryczne, oświetlenie oraz monitoring:
• przesunięcie istniejącej rozdzielni elektrycznej,
• wykonanie nowych tras linii sieci energetycznych,
• stworzenie sieci monitoringu terenu,
• doprowadzenie zasilania do obiektów,
• wykonanie instalacji elektrycznej w obiektach,
• wykonanie oświetlenia LED i solarnego,
f. ścieżka dydaktyczna
• montaż tablic informacyjnych,
g. budowa nowej konstrukcji ścieżek, dróg rowerowych:
• korytowanie pod ścieżki,
• podbudowa z kamienia łamanego,
• podsypka,
• warstwa wierzchnia z kostki
h. wykonanie nawierzchni ażurowej do strefy zaplecza i wiaty przeznaczonej na scenę,
• wzmocnienie podłoża,
• podbudowa z kamienia łamanego,
• podsypka,
• warstwa wierzchnia z kostki ażurowej,
i. budowa nowych obiektów:
• budowa wiat,
• postawienie budynku kontenerowego,
j. adaptacja istniejących obiektów:
• zmiana sposobu ich użytkowania (nadanie nowych funkcji),

• zmiany konstrukcyjne i funkcjonalne,
• zaopatrzenie w instalacje,
• usunięcie pokrycia dachowego,
k. urządzenia terenowe w ramach rekreacji:
• montaż tyrolki,
• wykonanie bezpiecznej nawierzchni pod tyrolką,
• wykonanie zjeżdżalni terenowych,
• montaż koszy terenowych do gry w freesbi,
• czyszczenie i renowacja urządzeń w okresie gwarancji,
• wykonanie miejsca na ognisko,
l. elementy małej architektury:
• montaż ławek parkowych z panelami i ładowaniem usb,
• montaż koszy na śmieci (do segregowania),
• montaż leżaków miejskich/terenowych stałych
• montaż hamaków miejskich/terenowych stałych,
• wykonanie pergoli,
• wykonanie konstrukcji pod zieloną ścianę (ogród wertykalny),
• montaż barierek do pozostawienia przy nich koni,
• budowa postumentu pod pomnik/rzeźbę,
m. ściana/mur oporowy przy górce:
• wykonanie murku oporowego w wymaganych miejscach przy rozbudowie górki
n. nasadzenia:
• obsadzenie nowymi drzewami, krzewami, bylinami , trawami, ziołami itp. wg zaakceptowanej przez Zamawiającego ostatecznej koncepcji wyglądu terenu,
• wykonanie aeracji i odchwaszczenia trawników, wysianie gatunków traw odpornych na lokalizację – suchy teren, częściowo zacieniony, nasłoneczniony, użytkowany przez odwiedzających teren,
• wzbogacenie gleby,
o. dostawa i montaż dodatkowego wyposażenia min:
• wąż ogrodowy,
• narzędzia,
• kosiarka,
• przeszkody, barierki, wygrodzenie mobilne terenu poprzez paliki i linę (pod rodeo),
• leżaki do kina letniego - 50szt.,
• ekran (typu PolScreen HOME M, rozmiar powierzchni projekcyjnej [cm] 6,00x3,40,
• projektor,
• 4 kosze do segregacji – 1100l.
p. roboty wykończeniowe
• plantowanie i humusowanie nasypów gruntu rodzimego,
• wykończenie i porządkowanie terenu-naruszonych przez Wykonawcę w czasie,
realizacji robót,
q. elementy związane z organizacją procesu budowlanego
• wykonanie dokumentacji dla realizacji zadania inwestycyjnego,
• projekt zagospodarowania terenu,
• inwentaryzacja budowlana obiektów adaptowanych,
• projekty architektoniczno-budowlane dla każdej z branż,
• projekty techniczne dla każdej z branż,
• niezbędne uzgodnienia i decyzje do projektu budowlanego,
• niezbędne ekspertyzy, opinie i inne wymagane dokumenty i opracowania,
• pełnienie nadzoru autorskiego,
• przygotowanie dokumentacji odbiorowej,
• sporządzenia inwentaryzacji powykonawczej,
• zakończenia robót i oddanie placu budowy,
• wszelkie inne roboty jakie okażą się niezbędne dla wykonania przedmiotu zamówienia.
Najistotniejsze roboty budowlane w tym zamówieniu obejmują:
• Adaptację istniejących budynków (nr 1 i nr 2) na strefę zaplecza socjalno-magazynowego oraz strefę rekreacji,

co wymaga m.in. czyszczenia, wzmacniania fundamentów, wykonania ścian oporowych, wymiany dachu oraz wykonania niezbędnych instalacji.

• Budowę nowych obiektów, w tym zabudowy kontenerowej z sanitariatami oraz nowych wiat o konstrukcji drewnianej i stalowej (w tym wiaty pełniącej funkcję sceny).

• Roboty rozbiórkowe i ziemne, w tym rozbiórkę nawierzchni betonowych i ogrodzeń po dawnym Punkcie Selektywnego Zbierania Odpadów Komunalnych (PSZOK). Zamawiający był zobowiązany we własnym zakresie zająć się wywozem i utylizacją odpadów z tego obszaru. Do obowiązków Wykonawcy należy m.in. rozbiórka istniejących nawierzchni betonowych po dawnym PSZOK, rozbiórka istniejącego ogrodzenia oraz ciężkie roboty ziemne.

• Budowę nowej konstrukcji ścieżek pieszych i dróg rowerowych z nawierzchni przepuszczalnych oraz nawierzchni ażurowych.

• Wykonanie instalacji elektrycznych, oświetlenia, monitoringu oraz odwodnienia, zbiornika bezodpływowego (szambo) wraz z przykanalikiem.

Postanowienia PFU wskazują, że przedmiotowa inwestycja nie polega na*„zagospodarowaniu terenów zieleni"* na które powołuje się Odwołujący, lecz obejmuje głęboką rewitalizację i adaptację silnie zdegradowanego terenu poprzemysłowego/komunalnego. Najistotniejsze roboty budowlane obejmują adaptację istniejących budynków oraz budowę nowych obiektów.

Postanowienia SWZ, Umowy jak i pozostałych dokumentów zamówienia, w żaden sposób nie wyodrębniały przedmiotowo prac związanych z zielenią, czy też nie wskazywały, że zamówienia swym zakresem obejmuje świadczenia o charakterze robót budowlanych, dostawy i – jako odrębnego – świadczenia o charakterze usług związanych z zielenią. Z treści SWZ wynika, że zamówienie nie zostało podzielone na części.

Co więcej, zapisy dokumentów zamówienia, w tym głównie PFU dot. nasadzeń wskazują, że czynności związane z zielenią są integralną częścią robót prowadzonych w ramach inwestycji, mają umożliwić wykonanie tych robót lub je uzupełniają w celu realizacji funkcji wypoczynkowej, rekreacyjnej czy edukacyjnej w/w przestrzeni.

Zamawiający wskazuje, że to Wykonawca jest odpowiedzialny za ustalenie właściwej stawki podatku VAT. W ocenie Zamawiającego oferta Wykonawcy GIPS-SERVICE Sp. z o.o. jako oferta najkorzystniejsza, jak i pozostałych Wykonawców, w której w/w wykonawcy wskazali jedną stawkę podatku VAT 23% jest prawidłowe, gdyż uzasadnione jest stanowisko, że całe zamówienie traktowane jest jako świadczenie kompleksowe, w ramach którego wszystkie elementy, w tym także zieleń, stanowią jedną całość, a tym samym zasadne było zastosowanie przez Wykonawcę składającego najkorzystniejszą ofertę jak i pozostałych wykonawców z wyłączeniem Odwołującego jednolitej stawki podatku VAT w wysokości 23%.

W ocenie Zamawiającego prace związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią element wtórny i pomocniczy wobec głównego przedmiotu świadczenia, jakim jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych, edukacyjnych i kulturalnych. Przewidziane w dokumentacji prace obejmujące szereg branż tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość i rezultat, jakim jest stworzenie przestrzeni o funkcji wypoczynkowej, rekreacyjnej oraz edukacyjnej. W konsekwencji zagospodarowanie zieleni nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, ale służy wyłącznie lepszemu jakościowo zagospodarowaniu przestrzeni na w/w cele. Zamawiający nie ma interesu ekonomicznego w nabyciu zagospodarowania zieleni oddzielnie. Samo zagospodarowanie terenów zielonych w ogóle nie miałoby dla Zamawiającego znaczenia z uwagi na obszar inwestycji obejmuje teren komunalny, przemysłowy który jest zdegradowany i dopiero celem niniejszego zamówienia jest adaptacja w/w terenu w celach publicznych m.in. w zakresie budowy nowych obiektów, w tym budynku kontenerowego i wiat, ścieżek oraz adaptacji istniejących budynków. To te elementy, wraz z likwidacją betonowych nawierzchni, zmieniają nieużytek w przestrzeń publiczną użyteczny dla lokalnej społeczności. Realizacja samej zieleni w tym miejscu byłaby fizycznie niemożliwa bez uprzedniego przeprowadzenia dominujących i kosztownych robót budowlano-rozbiórkowych. Zieleń ma tu charakter wtórny względem robót budowlanych dotyczących adaptacji istniejących budynków, budowy nowych obiektów, prac rozbiórkowych , które mają na celu stworzenia infrastruktury od podstaw.

Nieprawidłowe jest zatem stanowisko Odwołującego powołującego się na wyrok NSA z dnia 02.07.2024 r., w sprawie I FSK 1101/20, który dotyczył zastosowania preferencyjnej stawki VAT 8% do kompleksowej usługi rewitalizacji parku. W przedmiotowym wyroku do zakresu prac budowlanych wchodziły jedynie roboty przestrzenne, podejmowane na gruntach objętych zagospodarowaniem terenów zieleni, zakres robót nie obejmował tam robót budowlanych dotyczących nieruchomości, tak jak to ma miejsce w niniejszym postępowaniu.

Jak wskazała Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 5 sierpnia 2025 r. w sprawie KIO 2670/25 dla przyjęcia świadczenia kompleksowego istotne są następujące czynniki:

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 nierozerwalną 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/Gl 552/22, I SA/Po 1089/17).

W ocenie Zamawiającego w/w przesłanki stanowiące o charakterze zamówienia jako świadczenia kompleksowego zachodzą w niniejszym postępowaniu. Dla Zamawiającego oraz przyszłych użytkowników w/w przestrzeni odpowiednie zagospodarowanie terenów zielonych jest nierozerwalnie związane z funkcjonalnością i charakterem w/w miejsca, które ma służyć mieszkańcom w celach rekreacyjnych, wypoczynkowych. Z treści PFU wynika, że czynności związane z zielenią są integralną częścią robót prowadzonych w ramach inwestycji, a ich celem jest uzupełnienie wykonanych robót budowlanych.

Nasadzenia stanowią według wstępnego szacunku ok. 21% wartości całości inwestycji, nie zmienia tego, że ingerencja w zieleń ma sprowadzać się do modernizacji terenów zielonych poprzez zmianę układu zieleni, nasadzenia

- trawniki ok.15 800 m²,
- żywopłoty niskie ok. 120 m²,
- ogrody deszczowe ok. 85 m²,
- łąki kwietne ok. 1 430 m²,
- ogrody ziołowe ok. 147 m²,
- krzewy i drzewa (liściaste i iglaste),
- nasadzenia roślin pnących
- inne.

Celem przedsięwzięcia zgodnie z treścią PFU jest lepsze zagospodarowanie terenów zieleni do użytku społecznego. Dzięki zastosowaniu odpowiednich rodzajów utwardzeń ażurowych oraz usunięciu dużych powierzchni betonowych, zwiększy się powierzchnia biologicznie czynna w obszarach objętych projektem. Zamawiający przewiduje również zamontowanie na tym terenie obiektów małej architektury takich jak np.; ławki, leżaki terenowe, hamaki, pergole, barierek dla miłośników jeździectwa.

W konsekwencji należy stwierdzić, że zamówienie dotyczy realizacji robót budowlanych, w ramach których wykonywane będą różne elementy konieczne, aby została utworzona przestrzeń zaspokająca obecne potrzeby społeczne, a nie szeregu samodzielnych, odrębnych i niezależnych ekonomicznie świadczeń. Wobec powyższego uzasadnione jest przyjęcie jest jednolitej stawki podatku VAT, tj. stawka podstawowa 23%. Podobne stanowisko zajęła KIO w wyroku KIO 3423/24.

Stanowisko Zamawiającego jest poparte następującymi argumentami:

Dominującym przedmiotem świadczenia objętego tym zamówieniem są roboty budowlane w szczególności wielobranżowe roboty budowlane, budowa wiat o powierzchni ok. 560 m2 oraz budynku kontenerowego. Są one wskazane jako dominujące z perspektywy rzeczowej i finansowej które stanowią najistotniejsza cześć zamówienia. Zgodnie ze wzorem umowy zostały w szczególności wyodrębnione roboty polegające na:

a. przygotowanie zaplecza placu budowy;

b. roboty przygotowawcze i rozbiórkowe;

c. roboty ziemne;

d. odwodnienie;

e. instalacje elektryczne, oświetlenie oraz monitoring;

f. ścieżka dydaktyczna;

g. budowa nowej konstrukcji ścieżek, dróg rowerowych;
h. wykonanie nawierzchni ażurowej do strefy zaplecza i wiaty przeznaczonej na scenę;
i. budowa nowych obiektów;
j. adaptacja istniejących obiektów;
k. urządzenia terenowe w ramach rekreacji;
l. elementy małej architektury;
m. ściana/mur oporowy przy górce;
n. nasadzenia;
o. dodatkowe wyposażenie;
p. roboty wykończeniowe;
q. elementy związane z organizacją procesu budowlanego.

Z treści SWZ jednoznacznie wynika wola Zamawiającego odbioru kompletnego rezultatu wykonanego zamówienia, tj. wszystkich robót budowlanych wchodzących w jego zakres, które łącznie składają się na zorganizowaną przestrzeń wykorzystywaną w celach rekreacyjnych, wypoczynkowych czy edukacyjnych, a nie poszczególnych jego części (etapów) osobno. Przedmiot zamówienia obejmuje zaprojektowanie i wykonanie robót budowlanych, SWZ 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. Przedmiot zamówienia obejmuje zaprojektowanie i realizację robót budowlanych zmierzających do rewitalizacji w/w powierzchni. To Wykonawca w ramach realizacji przedmiotu zamówienia opracuje dokumentację projektową i na jej podstawie zrealizuje przedmiot zamówienia m.in. w zakresie realizacji nasadzeń. Na obecnym etapie, a więc przed przygotowaniem wspomnianego projektu, nie jest możliwym wyodrębnienie w postępowaniu samego nasadzenia roślin, ponieważ ich umiejscowienie oraz rozmieszczenie nie jest w tym momencie jeszcze określone. Ponadto będzie ono elementem projektu budowlanego, który zostanie sporządzony dopiero po podpisaniu umowy. Należy zatem podkreślić, iż wykonanie nasadzeń jest ściśle uzależnione od całego projektu budowlanego oraz od wykonania głównego przedmiotu, jakimi są roboty budowlane (zgodnie z Programem Funkcjonalno-Użytkowym) Wykonanie nasadzenia odbędzie się dopiero po wykonaniu robót budowlanych, nie jest więc możliwym wykonanie nasadzenia bez wykonaniu głównego przedmiotu przetargu. W konsekwencji nasadzenie roślin będzie stanowić usługę pomocniczą jako nierozerwalny element całej usługi.

Zamawiającemu zależy na wykonaniu i odbiorze kompletnego przedmiotu zamówienia, jakim jest zagospodarowanie przestrzeni publicznej. Zgodnie z załącznikiem nr 4 do SWZ – projekt umowy § 1 ust. 5 - Przedmiot niniejszej umowy musi być oddany Zamawiającemu w stanie nadającym się bezpośrednio do użytkowania, po zakończeniu wszystkich odbiorów technicznych w obecności Zamawiającego tj. po uzyskaniu decyzji na użytkowanie lub zaświadczenia o braku uwag do zawiadomienia o zakończeniu budowy wydanym przez PINB. Zamawiający za realizację w/w zamówienia przewidział wynagrodzenie ryczałtowe za całość prac. Zgodnie z § 8 Umowy Wykonawca za realizację zamówienia otrzyma jedno wynagrodzenie o charakterze wynagrodzenia ryczałtowego bez wyodrębnienia jego poszczególnych elementów. Wynagrodzenie to w całości obejmuje wszelkie ryzyko i nieprzewidziane okoliczności związane z wykonaniem przedmiotu zamówienia, w tym wszelkie należne podatki (w tym podatek VAT) oraz opłaty.

Ponadto umowa nie przewiduje osobnej procedury odbioru zieleni. W treści formularza ofertowego Zamawiający przewidział wskazanie przez wykonawców jednej kwoty wynagrodzenia za realizację całego przedmiotu zamówienia bez podziału wynagrodzenia na roboty budowlane oraz zagospodarowania terenów zielonych, co potwierdza kompleksowy charakter w/w usługi.

Treść umowy przewiduje jeden okres gwarancji dla całej Inwestycji co świadczy o braku odrębności prac dotyczących zieleni, Umowa nie wprowadza świadczenia usług pielęgnacji zieleni w okresie gwarancji uzasadniających wyodrębnienie zieleni z zakresu realizacji inwestycji.

Reasumując, z powyżej przywołanych lub omówionych postanowień SWZ wynika, że Zamawiający nie narzucił z góry konkretnej stawki podatku VAT dla poszczególnych elementów przedmiotu zamówienia. Podkreślił jedynie, że to cena ofertowa brutto musi uwzględniać wszystkie koszty i należne podatki. Nawet sam Odwołujący w swoim odwołaniu zauważa i wprost przyznaje, że ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT było obowiązkiem wykonawców i to ich obciążają ewentualne błędy w tym zakresie. W ocenie Zamawiającego Wykonawcy byli uprawnieni do zastosowania jednolitej stawki 23% dla przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej. Oferta Odwołującego – pomimo zastosowania częściowo preferencyjnej stawki VAT 8%, co obniżyło jej końcową cenę brutto – i tak okazała się mniej korzystna od wybranej oferty firmy GIPS-SERVICE, która skalkulowała całość zamówienia z wyższym, 23-procentowym podatkiem VAT. Tym samym, gdyby wszyscy wykonawcy (włącznie z Odwołującym) zastosowali jednolicie podstawową stawkę 23% VAT, cena brutto Odwołującego byłaby jeszcze wyższa, co oznacza, że w ramach oceny kryterium ceny, uzyskałby mniejszą ilość punktów.

Zamawiający dodatkowo wskazuje, że niniejsze postępowanie stanowi kolejny etap prac rewitalizacyjnych prowadzonych na terenie Gminy Parzęczew. We wszystkich wcześniejszych etapach rewitalizacji terenów na obszarze Gminy prace związane z rewitalizacją terenów zielonych w ramach prowadzonych Inwestycji były traktowane jako świadczenie kompleksowe z zastosowaniem 23% stawki podatku VAT. Podobny zakres robót budowlanych, usług, dostaw wraz z zagospodarowaniem terenów zielonych był procedowany w ramach postępowania, które dotyczyła zagospodarowania przestrzeni publicznej nad zalewem w Parzęczewie.

Zamawiający załącza przykładowe faktury częściowe dotyczące robót budowlanych z których wynika, iż dla prac związanych z zagospodarowaniem przestrzeni publicznej nad zalewem w Parzęczewie dla zieleni była zastosowana jednolita stawka 23% podatku VAT. W/w faktury potwierdzają stanowisko Wykonawcy Gips-Service.

Dowód: przykładowe faktury VAT z załącznikami.

Brak podstaw do sztucznego dzielenia przedmiotu zamówienia (orzecznictwo i interpretacje).

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz sądów krajowych, jeżeli dwa lub więcej świadczeń dokonywane jest w sposób ściśle ze sobą związany, tworząc w aspekcie gospodarczym jedną całość, ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny i nie powinno mieć miejsca. Świadczenie należy uznać za pomocnicze 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. Ponieważ dominujące znaczenie w realizacji niniejszego zamówienia mają roboty budowlane, całość świadczenia musi być opodatkowana jednolitą stawką VAT 23% właściwą dla świadczenia głównego.

Stanowisko Zamawiającego (oraz wykonawców, w tym wybranego GIPS-SERVICE Sp. z o.o., którzy prawidłowo zastosowali stawkę 23%) znajduje pełne oparcie w licznych i jednolitych interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wydanych w analogicznych stanach faktycznych. Wskazują one wprost na konieczność stosowania stawki 23% dla złożonych usług budowlanych obejmujących zieleń:

- Interpretacja z 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. (...) całe świadczenie kompleksowe podlega opodatkowaniu z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla usługi 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%”*.
- Interpretacja z 30 grudnia 2019 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.645.2019.3.JM:*„W przedmiotowej sprawie klient zainteresowany jest odbiorem zadania jako całości, tj. kompleksu wybudowanych / przebudowanych / wyremontowanych obiektów budowlanych (...) wraz z pielęgnacją istniejącej zieleni, urządzeniem nowych elementów zieleni i nasadzeń (...), 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 (...) w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze). (...) 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%”*.
- Interpretacja z 8 października 2018 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.595.2018.2.MK:*„(...) 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 przedmiotowej sprawie Gmina zainteresowana jest odbiorem zadania jako całości (...), a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. (...) Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%”*.
- Interpretacja z 3 września 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.351.2018.2.JN:*„W przedmiotowej sprawie Gmina zainteresowana jest odbiorem zadania jako całości (...), a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. (...) dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze). (...) 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%”*.
- Interpretacja z 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% (...). 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%".

 wyrok KIO w sprawie KIO 3423/24 - Krajowa Izba Odwoławcza wskazała, że 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. W/w wyroku 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.

 wyrok KIO z dnia 27 stycznia 2025 r. KIO 4944/24 - Krajowa Izba Odwoławcza wskazała, że zamówienie stanowi świadczenie kompleksowe, a zatem powinno zostać opodatkowane jednolitą stawką VAT. Izba miała na uwadze, że przewidziane w dokumentacji roboty budowlane obejmujące szereg branż wraz z zagospodarowaniem terenu, na które składa się budowa ogrodzenia, budowa wiaty palarni zewnętrznej, wykonanie niezbędnych robót ziemnych, odtworzenie terenów zielonych i nasadzenie drzew i krzewów, mała architektura, tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, przy czy dominujące znaczenie gospodarcze i ekonomiczne mają roboty budowlane w zakresie budowy budynku wraz z poszczególnymi instalacjami. Zagospodarowanie zieleni to wartość rzędu mniej niż 1% wartości zamówienia. Izba wzięła pod uwagę okoliczność, że zagospodarowanie zieleni nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, ale służy lepszemu wykorzystaniu budynku objętego zamówieniem. Zasadniczym celem zamówienia jest budowa budynku administracyjno - biurowego. Zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia w postaci zagospodarowania zieleni oddzielnie, zagospodarowanie terenu wokół budynku nie miałoby miejsca, gdyby Zamawiający nie zdecydował się na budowę budynku. Świadczenie dotyczące kwestii zagospodarowania zieleni nie ma zatem charakteru samodzielnego, jest pomocnicze względem świadczenia głównego.

 Wyrok KIO z dnia 1 lipca 2024 w sprawie KIO 1506/24, KIO 1509/24, KIO 1534/24 Krajowa Izba Odwoławcza wskazała,, że kiedy usługa składa się z kombinacji różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na który składają się różnego rodzaju świadczenia, mamy do czynienia z usługą kompleksową. Może to wystąpić w szczególności, kiedy zamawiający jest zainteresowany zakupem danej usługi (świadczenia głównego, podstawowego), zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) można sklasyfikować jako stanowiące jedynie o lepszej jakości świadczenia zasadniczego, czyli pomagające w jego realizacji, pozwalające na lepsze wykorzystanie, a zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia pomocniczego oddzielnie - nabywa je niejako obok, ponieważ to nie z uwagi na tę aktywność wykonawcy zamawiający decyduje się na zawarcie umowy. W konsekwencji, dla celów wymiaru podatku od towarów i usług, usługa dodatkowa scala się w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania. Usługi dotyczące zagospodarowania terenów zielonych są usługami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego, jakim jest budowa szpitala, w oparciu o przesłankę istnienia świadczenia głównego oraz niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym. Izba podziela pogląd zamawiającego, iż w rozstrzyganym przypadku, świadczenie dotyczące kwestii zwanych z zagospodarowaniem zieleni należy uznać za pomocnicze względem świadczenia głównego, w przypadku, gdy dla nabywcy nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu ze świadczenia głównego.

Mając na uwadze powyższe, zastosowanie przez GIPS-SERVICE Sp. z o.o. (oraz pozostałych wykonawców) stawki VAT 23% dla całego przedmiotu zamówienia było w pełni uzasadnione specyfiką niniejszego zamówienia (usługa kompleksowa, w której zieleń stanowi ułamek wartości i ma charakter wyłącznie wykończeniowy/pomocniczy względem prac budowlanych). Tym samym w ofercie wybranego wykonawcy nie wystąpił błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Zarzut naruszenia art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w zw. z naruszeniem art. 239 ust. 1 i 2 ustawy Pzp jest zdaniem Zamawiającego bezpodstawny. Zamawiający wskazał, że prawidłowo dokonał wyboru oferty Wykonawcy GIPS-SERVICE, która to oferta jest najkorzystniejsza na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach Zamawiającego . Mając powyższe na uwadze Zamawiający nie dokonał naruszenia art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w zw. z naruszeniem art. 239 ust. 1 i 2 ustawy Pzp.

Odwołujący w odpowiedzi na stanowisko zawarte w odpowiedzi na odwołanie i w zgłoszeniu przystąpienia wskazał w

piśmie z 24 kwietnia 2026 r. dalsze argumenty.

Ad Odpowiedzi Zamawiającego na odwołanie

Zdaniem Odwołującego, stanowisko Zamawiającego przedstawione w piśmie z 21 kwietnia br. opiera się na konstrukcji wewnętrznie sprzecznej, oderwanej od dokumentacji postępowania o udzielenie zamówienia. Zamawiający usiłuje jednocześnie wykazywać, że przedmiot zamówienia składa się z wyraźnie wyodrębnionych funkcjonalnie i technologicznie elementów, a następnie – wyłącznie na potrzeby obrony własnych czynności – twierdzi, że stanowią one jedno, nierozdzielne świadczenie kompleksowe. Taka argumentacja ma charakter instrumentalny i nie może zostać zaakceptowana.

BRAK PODSTAW DO UZNANIA ŚWIADCZENIA ZA KOMPLEKSOWE

1. Zamawiający powołuje się na koncepcję świadczenia kompleksowego w sposób wybiórczy i sprzeczny z jej istotą. Dla uznania świadczenia za kompleksowe konieczne jest wykazanie jego nierozerwalności funkcjonalnej i ekonomicznej. Tymczasem Zamawiający nie tylko nie wykazał istnienia takiej nierozerwalności, ale sam w dokumentacji postępowania konsekwentnie ją wykluczył. Twierdzenie Zamawiającego, jakoby prace w zakresie zieleni miały charakter pomocniczy, pozostaje w oczywistej sprzeczności ze stanem faktycznym. To właśnie zagospodarowanie terenów zieleni:

▪ stanowi zasadniczy cel inwestycji,
▪ obejmuje zdecydowaną większość obszaru objętego zamówieniem,
▪ posiada samodzielne znaczenie użytkowe i gospodarcze.

W tych okolicznościach próba zakwalifikowania tego zakresu jako elementu pomocniczego należy uznać za całkowicie dowolną i nieznajdującą oparcia w materiale sprawy.

2. Zamawiający wskazuje, że Samo zagospodarowanie terenów zielonych w ogóle nie miałoby dla Zamawiającego znaczenia z uwagi na obszar inwestycji obejmuje teren komunalny, przemysłowy który jest zdegradowany i dopiero celem niniejszego zamówienia jest adaptacja w/w terenu w celach publicznych m.in. w zakresie budowy nowych obiektów, w tym budynku kontenerowego i wiat, ścieżek oraz adaptacji istniejących budynków. To te elementy, wraz z likwidacją betonowych nawierzchni, zmieniają nieużytek w przestrzeń publiczną użyteczny dla lokalnej społeczności. Realizacja samej zieleni w tym miejscu byłaby fizycznie niemożliwa bez uprzedniego przeprowadzenia dominujących i kosztownych robót budowlano-rozbiórkowych.

Powyższe nie znajduje jednak potwierdzenia w dokumentacji Zamówienia. Wbrew twierdzeniom Zamawiającego teren inwestycji nie stanowi terenu komunalnego i przemysłowego, który jest zdegradowany. Jak wskazał Zamawiający w pkt. 1.6.1. PFU*„Obecny teren jest pokryty zielenią niską, głównie trawą, z kilkoma drzewami.”* Wskazane przez Zamawiającego obiekty w postaci placu po byłym PSZOK oraz budynki zlokalizowane są na niewielkim obszarze wschodniej i północno wschodniej części terenu. Sam plac przewidziany do rozbiórki stanowi ok. 1055 m2 czyli zaledwie 4% całej powierzchni inwestycji, a zabudowa przewidziana do wykonania lub przebudowy stanowi ok. 560 m2, a więc kolejne 2,2% powierzchni terenu. W dalszej części PFU w pkt. 1.6.11 Zamawiający wskazuje, że Przedmiotowy teren jest obszarem pokrytym trawą i pojedynczym i drzewami. Brak wód otwartych. Planuje się modernizację terenów zielonych poprzez zmianę układu zieleni, dosadzenie nowych drzew, grup krzewów i innych roślin. Celem przedsięwzięcia jest lepsze zagospodarowanie terenów zieleni do użytku społecznego. Powyższe jednoznacznie wskazuje, że prace związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią modernizację istniejących obszarów zieleni, a ich celem jest lepsze zagospodarowanie obecnej już zieleni. PFU nie wskazuje w swej treści, że zieleń jest elementem pomocniczym dla innych funkcji terenu. Zieleń stanowi cel sam w sobie.

3. Zamawiający twierdzi również, że kluczowe dla uzyskania przestrzeni publicznej jest wykonanie robót budowlanych w zakresie przebudowy obiektów. Jednakże mają one marginalny charakter w stosunku do zielni, a ich funkcjonalność jest odrębna. Trudno twierdzić, aby obiekty te miałyby stanowić główny cel inwestycji, a zieleń jest względem nich pomocnicza. Tereny zieleni w żaden sposób nie przyczynią się do lepszego wykorzystania tych obiektów. Brak też jest jednego spójnego celu ich wykonania. Wybudowane obiekty mają być wykorzystywane jako magazyn (obiekt nr 1) lub obiekty na potrzeby realizacji imprez okolicznościowych (wiata, scena i zaplecze sceny – obiekty nr 3, 4, i 5). Obiekt nr 2 w wyniku prac straci funkcję budynku, gdyż ma stać się „terenem rekreacyjnym otwartym” z ażurową więźbą bez pokrycia dachu. Roboty budowlane mają zatem na celu wykonanie obiektów o funkcjach niezależnych. Zieleń nie stanowi dla nich funkcji pomocniczej, nie jest też powiązana z nimi funkcjonalnie.

4. Dokumentacja zamówienia, w tym PFU, jednoznacznie wskazuje odrębne cele dla zagospodarowania terenów zielenią, do których należą m. in. *„zwiększenie powierzchni biologicznie czynnej, poprawę bioróżnorodności, retencję wody, ochładzanie powietrza, walkę ze smogiem oraz „lepsze zagospodarowanie terenów zieleni do użytku społecznego”.* Ponadto, jak sam Zamawiający przyznał w piśmie i co wynika z PFU*„Celem planowanej inwestycji jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni”*. Przestrzeń, która podlega zagospodarowaniu, ma pełnić różne i odrębne funkcje. Te funkcje nie są ze sobą ściśle związane, a prace mogłyby być wykonane odrębnie co potwierdza sam Zamawiający wyraźnie

rozgraniczając etapy wykonania Zamówienia.

5. Zamawiający twierdzi, że Postanowienia SWZ, Umowy jak i pozostałych dokumentów zamówienia, w żaden sposób nie wyodrębniały przedmiotowo prac związanych z zielenią, czy też nie wskazywały, że zamówienia swym zakresem obejmuje świadczenia o charakterze robót budowlanych, dostawy i – jako odrębnego – świadczenia o charakterze usług związanych z zielenią. Tymczasem jest zupełnie odwrotnie. Jak już wskazano wyżej, co potwierdził sam Zamawiający, zieleń została wyraźnie wydzielona w PFU. Wydzielenie to dotyczy zarówno zakresu, jak i pełnionej funkcji i celu. Ponadto Zamawiający wydzielił zieleń w SWZ, wskazując na konieczność wykazania zdolności technicznej w trzech rozbieżnych zakresach stanowiących kolejno wykonanie terenów zielonych z urządzeniami małej architektury o wartości min. 100 tys. zł, wykonanie placu, parkingu lub chodnika o wartości min. 300 tys. zł. oraz budowy lub przebudowy budynku o wartości 200 tys. zł. Zamawiający jednocześnie dopuścił możliwość łączenia tych zdolności przez kilku wykonawców jak i powoływania się na zasoby w określonym zakresie. Taki stan jednoznacznie wskazuje, że Zamawiający na etapie sporządzania SWZ zdawał sobie sprawę z odrębności świadczeń, a także z faktu, że często w praktyce rynkowej wykonują je podmioty specjalistyczne. Stąd Zamawiający umożliwił powoływanie się na doświadczenie innych podmiotów w zakresie zdolności technicznej wymaganej dla poszczególnych elementów zamówienia. Zamawiający wbrew obecnym twierdzeniom wydzielił również dostawy w załączniku nr 1A do SWZ nazwanym „Specyfikacja dostaw". Brak wymogu rzeczowo-finansowego rozdzielenia wartości poszczególnych elementów Zamówienia na etapie sporządzania oferty nie świadczy o tym, że z treści SWZ jaki i załączników ten rozdział nie wynika, o czym więcej poniżej.

6. Zamawiający powołuje się na wielkość wartości Zamówienia dla wykazania kompleksowości inwestycji. Jednakże ta argumentacja jest całkowicie chybiona. Nawet jeśli uznać by, z czym odwołujący się nie zgadza, że „wartość stricte robót budowlanych wraz z przygotowaniem dokumentacji projektowej wynosi ok. 79% wartości, natomiast prace tzw. „organizacja zieleni" wynosi ok. 21% wartości zamówienia.", to świadczy to o bardzo dużym stosunku wartości zieleni do robót budowlanych. Tak wysoka wartość terenów zieleni w stosunku do robót budowlanych świadczy o jej istotnym i niepomijalnym charakterze. Trudno jest mówić, że teren zielony ma wartość marginalną, gdy stanowi 1/4 lub 1/5 wartości całego zamówienia. Jednakże należy tu zwrócić uwagę, że w ofercie Odwołującego teren zieleni posiada wartość znacząco wyższą od tej wskazywanej przez Zamawiającego i stanowi ona 62% wartości całości zamówienia.

7. Tak precyzyjne określenie wartości prac związanych z zagospodarowanie terenów zieleni przez Zamawiającego stoi również w sprzeczności z dalszym twierdzeniem Zamawiającego o braku możliwości wyodrębnienia w postępowaniu samego nasadzenia roślin. Jak widać to wyodrębnienie było możliwe i dokonał tego sam Zamawiający, gdyż w przeciwnym razie nie byłby wstanie wykazać stosunku wartości prac związanych z zielenią do całości wartości zamówienia.

8. Podsumowując, Zamawiający popada w oczywistą sprzeczność, z jednej strony szczegółowo wyodrębniając zakres prac w zakresie zieleni, zaś z drugiej strony twierdząc, że zakres ten nie może być traktowany odrębnie. Takie stanowisko jest nielogiczne i wzajemnie się wyklucza. Nie jest dopuszczalne, aby Zamawiający dowolnie zmieniał charakter zamówienia w zależności od potrzeb procesowych.

OBOWIĄZEK ZASTOSOWANIA PRAWIDŁOWEJ STAWKI VAT

9. Zamawiający próbuje uzasadnić brak rozróżnienia stawek VAT konstrukcją formularza ofertowego. W ocenie Odwołującego takie działanie należy uznać za chybione, gdyż obowiązek zastosowania prawidłowej stawki VAT wynika z przepisów prawa powszechnie obowiązującego i nie może być modyfikowany ani ograniczany przez dokumentację przetargową. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do niedopuszczalnego wniosku, że Zamawiający może poprzez konstrukcję formularza ofertowego pośrednio zwolnić wykonawców z obowiązku stosowania prawa. W skrajnym przypadku doszłoby do sytuacji, w której tożsamy zakres świadczenia byłby opodatkowany odmiennymi stawkami VAT nie ze względu na jego rzeczywisty charakter i zasady wynikające z ustawy, lecz wyłącznie z powodu sposobu ujęcia tego zakresu w formularzu ofertowym, co pozostawałoby w oderwaniu od rzeczywistej treści czynności opodatkowanej.

10. Ponadto należy zauważyć, że pomimo, iż formularz ofertowy wymagał podania jednej wartości dla całości robót, Zamawiający wprowadził zastrzeżenie w SWZ, że*„przed podpisaniem umowy w przedmiotowym postępowaniu, wyłoniony Wykonawca złoży wypełniony i zatwierdzony przez Zamawiającego harmonogram rzeczowo-finansowy, stanowiący załącznik do tej umowy"*, a po etapie projektowania Wykonawca będzie zobowiązany do złożenia *„Harmonogramu realizacji wraz z kosztorysem."* Jak wynika natomiast z wzoru umowy *„kosztorys należy sporządzić według i na podstawie harmonogramu rzeczowo – finansowego"*.

Z powyższego jednoznacznie wynika, że wykonawca jeszcze przed podpisaniem umowy będzie zobligowany do złożenia szczegółowego harmonogramu rzeczowo-finansowego, w którym wyodrębni kluczowe elementy zamówienia, a następnie na jego podstawie wykona kosztorys. Powyższe przeczy tezie Zamawiającego, że przedmiot zamówienia stanowi jedno wynagrodzenie ryczałtowe „bez wyodrębniania jego poszczególnych elementów". Harmonogram będzie

stanowił załącznik do zawartej umowy, a więc będzie precyzował części składowe wynagrodzenia ryczałtowego określonego w umowie.

11. Również nie sposób zgodzić się z twierdzeniem Zamawiającego, iż „umowa nie przewiduje odrębnej procedury odbioru zieleni". W istocie umowa nie wymienia wprost odbioru zieleni, jednak wskazuje na częściowe odbiory robót, które będą podstawą do wystawienia faktur częściowych. Zgodnie z § 9 ust. 9 umowy podstawą do wystawienia faktur będą bezusterkowe częściowe odbiory oraz kosztorysy powykonawcze. Zakres prac przewidzianych do odbioru i obejmujących fakturę częściową będzie musiał zatem być wyraźnie wykazany w kosztorysie zarówno co do rodzaju prac, jak i ich wartości.

12. Twierdzenie Zamawiającego w zakresie odbiorów prac jest dodatkowo sprzeczne wewnętrznie i niezgodne z dokumentami zamówienia. Zamawiający sam zauważa i wskazuje to w zamówieniu, że wykonanie nasadzeń odbędzie się po wykonaniu robót budowlanych. Wskazuje to na wyraźny etapowy charakter zamówienia. Nasadzenia i roślinność są zatem wyodrębnione nie tylko funkcjonalnie, ale i czasowo od pozostałych robót budowlanych. Nie ma zatem faktycznej możliwości rozpoczęcia prac związanych z zieleniom bez dokonania częściowego odbioru zakończonych już prac budowlanych. Wskazuje na to zarówno logika jak i praktyka wykonywania robót, w której jeżeli jakieś prace mają być wykonane w określonej kolejności określonych etapach są one kończone odpowiednimi protokołami częściowymi. Nie ulega zatem wątpliwości, że zieleń wbrew twierdzeniom Zamawiającego będzie stanowiła wyodrębniony element odbioru. Skoro jest ona realizowana po zakończeniu prac budowlanych logiczne jest, że jej odbiór nastąpi osobno.

MOŻLIWOŚĆ WYODRĘBNIENIA PRAC Z ZAKRESU ZIELENI

13. Twierdzenia Zamawiającego o braku możliwości wyodrębnienia prac w zakresie zieleni są sprzeczne z dokumentacją postępowania i mają charakter czysto polemiczny. Podkreślenia wymaga, że Zamawiający w dokumencie PFU:

- szczegółowo opisał zakres tych prac,
- wskazał ich parametry ilościowe,
- wyodrębnił je technologicznie i etapowo.

W tych okolicznościach twierdzenie o niemożności ich wyodrębnienia należy uznać za niewiarygodne, stanowi ono nic innego, jak wyłącznie próbę obejścia konsekwencji wynikających z przyjętej przez Zamawiającego struktury zamówienia.

CHARAKTER BŁĘDU – OBIEKTYWNY, A NIE INTERPRETACYJNY

14. Zamawiający próbuje sprowadzić spór do rzekomej „różnicy interpretacyjnej". Takie stanowisko jest jednak nieuprawnionym uproszczeniem. W systemie podatku VAT nie istnieje dowolność w zakresie stosowania stawek podatkowych, kwalifikacja świadczenia prowadzi bowiem do jednoznacznego określenia właściwej stawki. W konsekwencji, zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny o charakterze obiektywnym. Próba relatywizowania tego błędu poprzez odwołanie się do „trudności interpretacyjnych" nie znajduje żadnego uzasadnienia.

15. Zamawiający także błędnie utożsamia ocenę prawidłowości ceny z rozstrzyganiem kwestii podatkowych. Odwołujący nie kwestionuje, że Zamawiający nie jest organem podatkowym, jednak nie zwalnia go to z obowiązku weryfikacji, czy cena oferty została obliczona zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zaniechanie tej weryfikacji prowadzi do akceptacji ofert nieporównywalnych oraz naruszenia zasad uczciwej konkurencji, co ma miejsce w niniejszej sprawie.

16. Stanowisko Zamawiającego pomija bezwzględny charakter przepisu dotyczącego odrzucenia oferty zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Wystąpienie takiego błędu obliguje Zamawiającego do odrzucenia oferty, niezależnie od jego wpływu na ranking ofert.

Ad. stanowiska Przystępującego zawartego w przystąpieniu

17. Odnosząc się zaś do stanowiska zawartego w zgłoszeniu przystąpienia wykonawcy Zakład Remontowo Budowlany „Gips – Service" Sp. z o.o. Odwołujący wskazuje, że przedstawiona argumentacja nie znajduje oparcia ani w przepisach prawa, ani w utrwalonym orzecznictwie TSUE i KIO, a przede wszystkim opiera się na nieuprawnionym uproszczeniu konstrukcji *„świadczenia kompleksowego"* na gruncie podatku VAT. W konsekwencji nie może ona prowadzić do podważenia zarzutów odwołania.

18. Przystępujący, podobnie jak Zamawiający, buduje swoje stanowisko na sprzecznych założeniach. Z jednej strony twierdzi, że wszystkie świadczenia tworzą jedną niepodzielną całość, z drugiej zaś sam wskazuje na odrębność funkcjonalną, technologiczną i rodzajową robót (budowlanych, instalacyjnych, zieleni, dostaw, projektowania). Już tylko ta sprzeczność dowodzi, że nie istnieje obiektywna podstawa do uznania jednego świadczenia kompleksowego.

19. Przystępujący nadużywa pojęcia świadczenia kompleksowego, ponieważ przyjęta przez niego interpretacja prowadzi do niedopuszczalnego rozszerzenia pojęcia świadczenia kompleksowego. Należy przypomnieć, że Trybunał Sprawiedliwości UE jednoznacznie wskazuje, że:

- zasadą jest odrębne traktowanie świadczeń,
- świadczenie kompleksowe stanowi wyjątek i musi być interpretowane ściśle. Tymczasem Przystępujący próbuje

odwrócić tę zasadę, traktując każdą inwestycję budowlaną jako automatycznie jedno świadczenie VAT, co jest sprzeczne z prawem UE.
20. Twierdzenie, że roboty budowlane i zagospodarowanie zieleni tworzą jedną całość, należy uznać za niezasadne. Rzeczywista struktura zamówienia wygląda następująco:
▪ roboty kubaturowe i infrastrukturalne,
▪ roboty instalacyjne,
▪ roboty ziemne i budowlane,
▪ zagospodarowanie zieleni. Tymczasem każdy z tych elementów posiada odrębny charakter techniczny, może być realizowany niezależnie i ma odmienną funkcję gospodarczą. Nie istnieje żaden techniczny ani prawny przymus jednoczesnego wykonania wszystkich elementów, ich ścisłej integracji technologicznej, ani ich wspólnej niepodzielności.
21. Przystępujący nadużywa pojęcia „celu inwestycji", próbując zastąpić nim analizę prawnopodatkową. Odwołujący zwraca uwagę, że VAT nie opiera się na celu inwestycji, lecz na obiektywnej analizie świadczeń, ich funkcji, odrębności i możliwości samodzielnego istnienia. Fakt, że Zamawiający realizuje jedną inwestycję, nie ma żadnego znaczenia dla kwalifikacji VAT poszczególnych świadczeń.
22. Przystępujący w sposób nieuprawniony wywodzi skutki podatkowe z ryczałtowego charakteru wynagrodzenia, braku podziału pozycji w formularzu ofertowym, czy jednolitego odbioru robót. Należy zauważyć, że są to elementy wyłącznie umowne i organizacyjne, które nie mają żadnej mocy w zakresie kwalifikacji VAT. Akceptacja takiej argumentacji Przystępującego prowadziłaby do niedopuszczalnego wniosku, że to Zamawiający poprzez SWZ decyduje o stawkach VAT, co jest oczywiście sprzeczne z systemem prawa podatkowego.
23. Odwołujący zwraca uwagę, że prace związane z zagospodarowaniem zieleni nie są ani pomocnicze, ani akcesoryjne. Prace w zakresie zieleni nie umożliwiają wykonania robót budowlanych, nie są warunkiem ich realizacji, nie są technicznie ani funkcjonalnie zależne od budynków i infrastruktury. Zagospodarowanie zieleni tworzy odrębną wartość użytkową (rekreacja, estetyka, środowisko), stanowi samodzielny element zagospodarowania terenu i nie jest „akcesorium" robót budowlanych. Próba ich podporządkowania robotom budowlanym ma charakter czysto sztuczny i następczy.
24. Przystępujący w swoim stanowisku pomija kluczową zasadę zakazu sztucznego łączenia świadczeń. TSUE jednoznacznie zakazuje sztucznego łączenia świadczeń odrębnych, wyłącznie w celu osiągnięcia określonego skutku podatkowego. Tymczasem właśnie taki efekt próbuje wykreować Przystępujący – poprzez arbitralne „wchłonięcie" wszystkich elementów zamówienia do jednej kategorii VAT.
25. Argument dotyczący rzekomego „20–25% udziału" prac zieleni nie ma żadnego znaczenia prawnego, nie wynika z żadnego przepisu ani orzecznictwa TSUE, jak również nie stanowi kryterium kwalifikacji VAT. Jest to jedynie argument retoryczny, pozbawiony znaczenia normatywnego.
26. Brak jest również podstaw do „ratowania" ofert błędną kwalifikacją VAT. Przyjęcie stanowiska Przystępującego prowadziłoby do niedopuszczalnego skutku w postaci akceptacji błędnej konstrukcji cenowej, zniekształcenia porównywalności ofert oraz naruszenia zasady równego traktowania i uczciwej konkurencji. Zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT nie może być konwalidowane poprzez konstrukcję świadczenia kompleksowego, jeśli nie spełnia ono przesłanek TSUE. Podsumowując, Przystępujący nie wykazał istnienia świadczenia kompleksowego w rozumieniu prawa UE, jego argumentacja ma charakter czysto deklaratywny i nie znajduje oparcia w stanie faktycznym, dokonuje on niedopuszczalnego rozszerzenia wyjątków VAT i pomija rzeczywistą odrębność techniczną i gospodarczą robót. W konsekwencji stanowisko Przystępującego nie może zostać uznane za skuteczne podważenie zarzutów odwołania.
W odpowiedzi na powyższe Zamawiający w piśmie z 26 kwietnia 2026 r. zawarł dalszą argumentację, wskazując:
1. Odwołujący zakwestionował stanowisko Zamawiającego odnośnie pomocniczego charakteru prac w zakresie zieleni, wskazując na okoliczność iż zagospodarowanie terenów zielonych
-stanowi zasadniczy cel inwestycji;
- obejmuje zdecydowaną większość obszaru objętego zamówieniem;
- posiada samodzielne znaczenie użytkowe i gospodarcze.
W/w twierdzenie Odwołującego jest niezasadne.
a) Inwestycję należy traktować jako rewitalizację przestrzeni publicznej, a nie tylko zagospodarowanie terenów zielonych. Całe zadanie jest częścią projektu pod nazwą "Rewitalizacja miejscowości Parzęczew – etap V" i jest finansowane z funduszy europejskich przeznaczonych na rewitalizację obszarów miejskich. Rewitalizacja z definicji polega na przywracaniu zdegradowanych obszarów do funkcji społecznych i gospodarczych poprzez kompleksowe działania budowlane i społeczne, a nie jedynie na modernizacji istniejącej roślinności.
b) Złożoność robót budowlanych: Zamówienie obejmuje szeroki zakres specjalistycznych robót budowlanych, takich jak: budowa instalacji elektrycznych, monitoringu wizyjnego, sieci oświetleniowej, budowa ścieżek pieszych i rowerowych oraz montaż nowoczesnych technologii "smart city". Wymaga to udziału projektantów i kierowników robót z

uprawnieniami w specjalnościach architektonicznej, konstrukcyjnej oraz instalacyjnej (elektrycznej). Wykonawca musi najpierw wejść na teren z ciężkim sprzętem, dokonać rozbiórki nawierzchni betonowych i ogrodzeń, przeprowadzić zaawansowane roboty ziemne, wykonać sieć podziemnych instalacji, systemy odwodnienia, oświetlenie i monitoring. Następnie musi wybudować od podstaw lub zaadaptować obiekty kubaturowe – wiaty, scenę, budynki. To dominujące roboty budowlane warunkują przedmiot zamówienia. Zieleń nie ma w tej inwestycji samodzielnego bytu gospodarczego.
c) Klasyfikacja zamówienia i kody CPV: Zamawiający jednoznacznie określił rodzaj zamówienia jako roboty budowlane. Wiodące kody CPV obejmują m.in. roboty budowlane (45000000-7), przygotowanie terenu pod budowę (45100000-8) oraz usługi inżynieryjne i architektoniczne. Kody dotyczące zieleni (np. 45112711-2) są jedynie elementami składowymi szerszego procesu inwestycyjnego.
d) W inwestycji będącej przedmiotem zamówienia, zieleń jest jedynie uporządkowaniem terenu po budowie i dopełnieniem infrastruktury budowlanej oraz dopełnieniem organizacji przestrzeni publicznej. W niniejszym przypadku to istnienie infrastruktury technicznej decyduje o realizacji celu inwestycji. Trudno uznać, że scena czy wiata rekreacyjna na „gołym" placu po PSZOK (bez trawników i nasadzeń) realizowałaby cel „wypoczynkowy i estetyczny". Zieleń służy tu właśnie lepszemu wykorzystaniu całej infrastruktury rekreacyjnej stworzonej przez Zamawiającego, jednak bez tej zieleni infrastruktura budowlana może samodzielnie funkcjonować.
e) Mając powyższe na uwadze celem inwestycji jest rewitalizacja w/w przestrzeni publicznej poprzez nadanie nowej funkcji w/w przestrzeni w zakresie wypoczynku, rekreacji, edukacji z wykorzystaniem istniejącej infrastruktury technicznej oraz istniejących budynków (pustostanu) z zastosowaniem zasady równoważnego rozwoju oraz rozwiązań ekologicznych. Poszczególne elementy prac nie są celem samym w sobie, lecz służą lepszemu i bardziej użytecznemu zagospodarowaniu zrewitalizowanego terenu. O kompleksowości decyduje nadrzędny cel gospodarczy, a nie sztuczne dzielenie inwestycji.
2. Odwołujący kwestionuje twierdzenie Zamawiającego o *„zdegradowanym"* charakterze terenu, cytując zapis PFU o *„zieleni niskiej, głównie trawie".* W ocenie Odwołującego zieleń opisana w PFU jest w nim wyodrębniona i stanowi odrębne świadczenie. Z powyższym twierdzeniem nie można się zgodzić, ponieważ:
a) Sama obecność zieleni na tym terenie nie wyklucza faktu, że teren jako całość (po byłym PSZOK) wymaga głębokiej rewitalizacji i prac budowlanych. Odwołujący próbuje wykazać *„samodzielność"* zieleni, ignorując fakt, że projekt ma na celu stworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni publicznej, a nie tylko zasadzenie roślin. Należy jednak zaznaczyć, że bez infrastruktury budowlanej (wiata, scena, zaplecze, ścieżki) cel umowy na realizację zmówienia nie zostanie osiągnięty.
b) Odwołujący wskazuje, że PFU nie wskazuje w swej treści, że zieleń jest elementem pomocniczym dla innych funkcji terenu oraz, że zieleń stanowi cel sam w sobie. W/w twierdzenie jest niezasadne.
c) Analiza zapisów Programu Funkcjonalno-Użytkowego (PFU) oraz pozostałych dokumentów pozwala na sformułowanie argumentów, które potwierdzają stanowisko Zamawiającego o kompleksowym charakterze zamówienia i zasadności stawki 23% VAT.
d) PFU w punkcie 2.12 wyraźnie wskazuje, że *„prace przy zagospodarowaniu zieleni należy przeprowadzić dopiero po zakończeniu wszystkich prac budowlanych i uprzątnięciu odpadów"*. Zieleń jest ostatnim etapem technologicznym procesu budowlanego, mającym na celu charakter porządkowy po zakończeniu robót budowlanych i przywrócenie terenu do stanu użytkowego po ciężkich robotach ziemnych i konstrukcyjnych.
e) PFU przewiduje wykonanie instalacji wodnej do zasilania punktów poboru wody oraz zbiornika na deszczówkę do *„utrzymania potrzebnych nasadzeń".* Fakt, że systemy nawadniania i retencji są zintegrowane z robotami ziemnymi i instalacyjnymi, dowodzi, że zieleń jest funkcjonalnie i technicznie połączona z infrastrukturą budowlaną, co wyklucza jej sztuczne wydzielenie.
f) Zgodnie z PFU i projektem umowy, przedmiot zamówienia musi być oddany w stanie *„nadającym się bezpośrednio do użytkowania"* po uzyskaniu pozwolenia na użytkowanie. Zieleń (trawniki, nasadzenia) jest tu elementem niezbędnym do uzyskania ładu przestrzennego i funkcji rekreacyjnej, bez których Zamawiający nie odebrałby obiektu jako kompletnego i zgodnego z przeznaczeniem.
g) Nakładanie się zakresów prac ziemnych: PFU w punkcie 1.5.3 (lit. c) oraz 2.12 wspomina o *„wymianie warstwy gruntu dla projektowanych nasadzeń"* oraz *„rozmieszczeniu ziemi urodzajnej"*. Prace te są wykonywane tym samym sprzętem i w ramach tej samej gospodarki masami ziemnymi, co ogólne niwelowanie terenu i budowa nasypów (np. górki), co czyni próbę ich rozdzielenia na potrzeby VAT działaniem sztucznym.
h) PFU łączy nasadzenia z elementami takimi jak ogrody wertykalne (zielone ściany) czy pergole, które wymagają konstrukcji stalowych lub drewnianych. To pokazuje, że zieleń w tym projekcie jest często integralną częścią obiektów budowlanych, a nie tylko *„usługą ogrodniczą".*
i) PFU pkt 2.3.2 dla budynku nr 2 przewiduje następujący zapis „budynek zmienia swoją formę z jednokondygnacyjnego na teren rekreacyjny otwarty. Formę taką uzyska poprzez usunięcie konstrukcji dachu i poszycia (stanowiącego w swej formie płaszczyznę połaci) i zstąpienie jej nową konstrukcją ażurową bez warstw poszycia dachu (…) Stan projektowany

dla tego budynku obejmuje: *„dodanie obszary zieleni między murami (dodanie powierzchni biologicznie czynnej, nasadzenia roślin pnących w celu pokrycia ścian i nowoprojektowanego zadaszenia roślinnością tworząc wewnątrz przyjemny mikroklimat w upalne dni”* Zieleń w tym przypadku jest niezbędna do wykonania budynku nr 2.
j) Zieleń w PFU nie jest traktowana jako *„nasadzenie roślin”*, lecz jako *„modernizacja zdegradowanego terenu”*, gdzie prace ogrodnicze są nierozerwalnie splecione z budową instalacji, robotami ziemnymi i konstrukcjami inżynieryjnymi.
k) PFU musi opisywać wszystkie branże objęte zamówieniem (elektryczną, sanitarną, drogową, zieleniarską), aby projektant mógł przygotować poprawną dokumentację. Sam fakt opisu nasadzeń w osobnym punkcie PFU nie świadczy o ich odrębności gospodarczej, tak samo jak osobny opis instalacji elektrycznej nie czyni z niej odrębnego zamówienia na usługi elektryczne.
3. Odwołujący wskazuje, że realizacja przebudowy obiektów infrastruktury technicznej ma znaczenie marginalne w stosunku do zieleni a ich funkcjonalność jest odrębna, wskazując, że brak jest jednego wspólnego celu ich wykonania.
W/w stanowisko jest nielogiczne i bezpodstawne.
a) Mając na uwadze, iż przedmiotem zamówienia jest utworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni publicznej, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych, kulturalnych z adaptacją istniejących budynków, wybudowaniem nowych obiektów, realizacją obiektów małej architektury wskazać należy, iż infrastruktura techniczna ma zasadnicze znaczenie dla realizacji celu w/w inwestycji.
b) Gdyby nie było budynków przeznaczonych do rewitalizacji na tej przestrzeni i sceny to sam teren nie byłby atrakcyjny dla mieszkańców gminy Parzęczew. To infrastruktura na tym terenie będzie przyciągała mieszkańców i umożliwiała spędzenie czasu wolnego w zorganizowanej przestrzeni. To dzięki infrastrukturze będzie można atrakcyjnie spędzić czas w otoczeniu zieleni.
c) Budynek nr 1 będący obecnie pustostanem ma być przeznaczony do adaptacji. Celem w/w budynku nr 1 będzie strefa zaplecza służąca do przechowywania asortymentu wykorzystywanego podczas działań lokalnych, w tym imprez i wydarzeń oraz jako wsparcie działań logistycznych.
d) Budynek nr 2 przeznaczony jest do adaptacji i obejmuje strefę rekreacji, Dla tego budynku PFU przewiduje ażurową konstrukcję dachu z wykorzystaniem zieleni w celu pokrycia ścian i nowo zaprojektowanego zadaszenia.
e) Obiekt nr 3 - obejmuje wiatę, obiekt nr 4 – zabudowa kontenerowa dla artystów/wydarzeń), obiekt nr 5 obejmuje scenę dla realizacji wydarzeń artystycznych, kulturalnych.
f) W/w obiekty stanowią niezbędną infrastrukturę, bez której realizacja celów społecznych i kulturalnych byłaby niemożliwa. Realizacja w/w obiektów budowlanych zmierza do wykonania wspólnego celu zmiany funkcji w/w przestrzeni na przestrzeń dostępną da lokalnej społeczności.
g) Odwołujący manipuluje zakresem robót. Pomija fakt, że ciężkie, zróżnicowane i wielobranżowe roboty budowlane realizowane są na powierzchni całej inwestycji. Przedmiot zamówienia obejmuje gigantyczny zakres robót budowlanych na obiektach, robot ziemnych, korytowanie, tworzenie podbudów pod ścieżki i drogi rowerowe, układanie kostki i powierzchni ażurowych, montaż instalacji oświetleniowych, monitoringu oraz małej architektury. Skala tych robót budowlano-infrastrukturalnych jest bezdyskusyjnie dominująca nad zielenią.
h) Zarzuty Odwołującego, jakoby roboty budowlane stanowiły margines, są całkowicie oderwane od rzeczywistości tego projektu. Zakres robót obejmuje m,in teren dawnego Punktu Selektywnego Zbierania Odpadów Komunalnych (PSZOK) Aby móc w ogóle myśleć o jakiejkolwiek zieleni, Wykonawca musi najpierw wejść na teren z ciężkim sprzętem, dokonać rozbiórki nawierzchni betonowych i ogrodzeń, przeprowadzić zaawansowane roboty ziemne, wykonać sieć podziemnych instalacji, systemy odwodnienia, oświetlenie i monitoring. Następnie musi wybudować od podstaw lub zaadaptować obiekty kubaturowe – wiaty, scenę, budynki. To dominujące roboty budowlane warunkują tu wszystko. Zieleń nie ma w tej inwestycji samodzielnego bytu gospodarczego – ma charakter wtórny i pomocniczy, spajający zrewitalizowany teren w jedną całość.
4. Odwołujący wskazuje, że za samodzielnością świadczenia w zakresie zieleni świadczą warunki udziału w postępowaniu, co jest bezzasadnym twierdzeniem Odwołującego.
a) Odwołujący błędnie utożsamia wymagania dotyczące doświadczenia z klasyfikacją podatkową przedmiotu zamówienia.
b) Warunki udziału w postępowaniu mają na celu minimalizację ryzyka Zamawiającego i weryfikację, czy Wykonawca poradzi sobie z wielobranżowym charakterem zadania.
c) Wymóg wykazania się doświadczeniem w trzech zakresach (budynki, nawierzchnie, zieleń) wynika z faktu, że inwestycja jest złożona pod względem technologicznym. Zamawiający, chcąc zapewnić należytą jakość wykonania, musi sprawdzić kompetencje w każdym z tych kluczowych obszarów. Nie oznacza to jednak, że nabywa on trzy odrębne usługi, lecz jedną kompleksową robotę budowlaną realizowaną w formule *„zaprojektuj i wybuduj”*, w formule pod klucz.
d) Warunki doświadczenia, na które powołuje się Odwołujący, są jedynie narzędziem weryfikacji kompetencji zawodowych w specyficznych branżach, a nie wyrazem woli zakupu odrębnych prac. Rozdzielenie zieleni od

pozostałych elementów zamówienia miałoby charakter sztuczny i stałoby w sprzeczności z dominującym celem inwestycji. Ustalenie takich warunków udziału miało służyć wyłącznie weryfikacji, czy potencjalny Wykonawca posiada kompetencje, aby sprostać tak wysoce skomplikowanemu projektowi. Jest to dowód na wielobranżowość i złożoność świadczenia kompleksowego, a nie intencja podziału zamówienia na odrębne części.
e) Zgodnie z uwagą nr 3 na str. 5 SWZ w Rozdziale III SWZ zostało wskazane, że *Zamawiający wymaga aby w ramach zamówień zielonych dostarczone ławki i kosze na śmieci były częściowo wykonane z materiałów z recyklingu zgodnie z opisem zawartym w specyfikacji dostaw stanowiącym załącznik nr 1A do SWZ"*.
f) Specyfikacja dostaw" (ławki, kosze) nie czyni z zamówienia odrębnej umowy dostawy, lecz precyzuje wymagania jakościowe dla elementów małej architektury.
g) Wyodrębnienie tych elementów w załączniku 1A - specyfikacja dostaw wynikało z konieczności spełnienia specyficznych wymogów środowiskowych *(„zielone zamówienia"* – materiały z recyklingu). Elementy te są montowane na stałe w ramach robót budowlanych (mała architektura) i pełnią rolę służebną (akcesoryjną) wobec głównego celu, jakim jest rewitalizacja terenu.
5. Odwołujący argumentuje, że zieleń stanowi zasadniczy element inwestycji, ponieważ w jego ofercie prace te stanowią aż 62% wartości całego zamówienia.
a) Klasyfikacja podatkowa VAT musi wynikać z obiektywnego opisu przedmiotu zamówienia dokonanego przez Zamawiającego w SWZ i PFU, a nie z subiektywnego sposobu wyceny prac przez jednego z oferentów. Zamawiający oszacował że prace związane z zielenią stanowią na ok. 21% zamówienia. Przyjęcie logiki Odwołującego prowadziłoby do sytuacji, w której ta sama usługa mogłaby mieć różną stawkę VAT w zależności od tego, jak dany wykonawca rozłoży swoje koszty i marże (ryzyko manipulacji cenowej w celu uzyskania korzyści z niższej stawki VAT).
b) Zgodnie z ustawą Prawo zamówień publicznych, Zamawiający ma ustawowy obowiązek rzetelnego oszacowania wartości zamówienia (art. 28 i nast. Pzp) i dokonał oszacowania wartości zamówienia zgodnie z przepisami prawa.
c) Dokonanie wewnętrznych obliczeń lub wyodrębnienie wartości poszczególnych branż (np. zieleni, robót drogowych) na etapie przygotowania postępowania jest niezbędną czynnością techniczną, a nie deklaracją woli co do podziału zamówienia na odrębne świadczenia.
d) Zamawiający, działając zgodnie z art. 28 Pzp, musi znać rynkową wartość składowych inwestycji, aby rzetelnie oszacować budżet. Nie zmienia to jednak faktu, że nabywanym świadczeniem jest jedna, niepodzielna funkcjonalnie i gospodarczo robota budowlana.
e) W ocenie Zamawiającego proporcjonalny, czy procentowy udział poszczególnych świadczeń w całkowitej cenie nie decyduje o kwalifikacji podatkowej świadczenia.
Najważniejszy jest efekt końcowy i obiektywny powód nabycia usługi przez Zamawiającego. Zieleń, wciąż jest tu elementem pomocniczym i wspomagającym dla realizacji infrastruktury i dla stworzenia rekreacyjnej przestrzeni publicznej.
6. Odwołujący bezzasadnie wskazuje, że okoliczność sporządzenia Harmonogram realizacji wraz z kosztorysem potwierdza wyodrębnienie części składowych wynagrodzenia ryczałtowego w zakresie zieleni. Zamawiający nie zgadza się z takim twierdzeniem wskazując, że:
a) Obowiązek sporządzenia przez Wykonawcę „Harmonogramu rzeczowo-finansowego" wynika z zasad zarządzania finansami publicznymi oraz specyfiki Prawa zamówień publicznych.
b) Przepis art. 443 ust. 1 ustawy Pzp pozwala na płatności częściowe lub udzielanie zaliczek. Aby Zamawiający mógł dokonać płatności częściowej, musi wiedzieć, za jaką część prac płaci. Harmonogram rzeczowo-finansowy jest jedynym narzędziem pozwalającym na obiektywną wycenę stopnia zaawansowania robót.
c) Przepisy art. 68 i 69 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych nakładają na kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązek sprawowania kontroli zarządczej. Kontrola ta musi być skuteczna i efektywna. Bez harmonogramu Zamawiający nie jest w stanie kontrolować, czy środki publiczne są wydatkowane zgodnie z postępem prac.
d) Ponadto umowa o dofinansowanie (środki UE) oraz wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków obligują beneficjentów do szczegółowego raportowania postępów. Brak harmonogramu uniemożliwiłby rozliczenie wniosku o płatność do Urzędu Marszałkowskiego. Podział w harmonogramie wynika z narzuconych odgórnie wymogów sprawozdawczych funduszy UE, a nie z zamiaru nabycia przez Zamawiającego odrębnych usług.
e) Wykonawca jest zobowiązany do przygotowania harmonogramu i kosztorysu (nazywany często w ryczałcie „Tabelą Elementów Rozliczeniowych"), nie zmienia to jednak faktu, że wynagrodzenie jest ryczałtowe.
f) Harmonogram nie służy do ustalenia ceny (ta została ustalona w ofercie jako jedna kwota), ale do harmonogramowania przepływów pieniężnych (cash flow). Wyodrębnienie pozycji w harmonogramie ma charakter techniczno-finansowy, a nie przedmiotowy.
g) W zadaniach typu zaprojektuj i wybuduj, kosztorys sporządzany po etapie projektowania (o którym wspomina

Odwołujący) jest jedynie uszczegółowieniem ryczałtu i wsparciem finansowym Wykonawcy.
h) Na etapie składania ofert Wykonawca nie posiada jeszcze dokumentacji projektowej (którą sam ma sporządzić), więc nie może przedstawić ostatecznego kosztorysu. Wymóg złożenia go po etapie projektowania służy jedynie kontroli, czy projekt mieści się w założeniach ryczałtu, a nie wydzieleniu odrębnych świadczeń do osobnej sprzedaży.
i) Odwołujący błędnie utożsamia techniczne narzędzie kontroli finansowej, jakim jest harmonogram rzeczowo-finansowy, z charakterem przedmiotowym zamówienia. Wymóg przedłożenia harmonogramu jest standardową praktyką w zamówieniach na roboty budowlane, wynikającą z art. 443 Pzp (płatności częściowe) oraz obowiązków nałożonych na Zamawiającego przez Instytucję Zarządzającą środkami UE. Harmonogram nie kreuje odrębnych świadczeń, lecz służy wyłącznie do monitorowania postępu prac i bezpiecznego wydatkowania środków publicznych. Podział w harmonogramie ma charakter wtórny wobec jednolitego celu zamówienia i nie wpływa na klasyfikację podatkową świadczenia jako usługi kompleksowej.
7. W ocenie Odwołującego odbiory częściowe zamówienia świadczą o wyodrębnieniu funkcjonalnym oraz czasowym zieleni jako odrębnego elementu odbioru, co jest stanowiskiem nieuprawnionym.
a) Zamawiający, realizując inwestycję ze środków unijnych, jest zobowiązany do sprawnego rozliczania etapów, aby Wykonawca nie musiał kredytować całości ogromnej inwestycji przez 15 miesięcy trwania kontraktu. Odbiory te mają charakter finansowych „kamieni milowych" na osi czasu, a nie wyodrębniania samodzielnych etapow w sensie gospodarczym.
b) Wymogi Instytucji Zarządzającej (Urząd Marszałkowski) dotyczący specyfiki finansowania z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego mają bezpośredni wpływ na rozliczenie transz płatności, co nie ma nić wspólnego z wyodrębnieniem i podziałem zamówienia na poszczególne rodzaje robót. System rozliczeń w umowie na realizację zamówienia został dostosowany do wymogów sprawozdawczych umowy o dofinansowanie. Zasady fakturowania częściowego w przedmiotowym postępowaniu są bezpośrednio i ściśle powiązane z wymogami instytucji dotującej. Zgodnie z zapisami umowy, wypłata wynagrodzenia opiera się na regulacjach wynikających z Regulaminu wyboru projektów w ramach Programu regionalnego Fundusze Europejskie dla Łódzkiego 2021–2027. Zamawiający wyraźnie zastrzegł, że zasady płatności muszą być zgodne z narzuconymi z góry zasadami wypłaty dofinansowania.
c) Zamawiający musi raportować postęp prac w określonych odstępach czasowych, aby rozliczyć środki z Unii Europejskiej. Podział w kosztorysie na poszczególne elementy (w tym zieleń) jest narzucony przez strukturę budżetową projektu unijnego i służy celom kontrolnym, a nie podatkowym.
d) Należy podkreślić, że żaden z elementów odbieranych częściowo nie posiada samodzielności funkcjonalnej przed zakończeniem całej inwestycji.
e) Fakturowanie częściowe nie opiera się na rozliczaniu całych, konkretnych branż (np. ukończenia całości robót sanitarnych czy całości robót elektrycznych). Podstawą do wystawienia faktury jest faktycznie wykonany zakres prac, który został fizycznie sprawdzony i zaakceptowany w terenie przez Inspektora Nadzoru poprzez protokół odbioru częściowego oraz kosztorys powykonawczy. Odbiór ten musi być potwierdzony odpowiednimi dokumentami, takimi jak atesty, certyfikaty, deklaracje zgodności czy obmiary. W praktyce oznacza to, że Wykonawca wnioskuje o odbiór częściowy, wykazując naturalny stan zaawansowania robót – np. jednoczesne wykonanie 20% branży instalacyjnej (wod-kan), 20% branży elektrycznej i 40% branży ogólnobudowlanej.
f) Przy tak złożonym zamówieniu niemożliwe jest wykonanie w 100% poszczególnych branż niezależnie od siebie. Prace z różnych dziedzin (budowlane, instalacyjne, drogowe, tereny zielone) są ze sobą nierozerwalnie połączone i technologicznie uwarunkowane. W kompleksowej inwestycji nie ma możliwości sztucznego rozdzielenia działań na pojedyncze, odizolowane branże.
g) Model zaksięgowania i wykonania inwestycji w podziale na odrębne branże byłby całkowicie nielogiczny i nieuzasadniony finansowo. Przykładowo: nie miałoby żadnego sensu wykonanie najpierw całości prac związanych z wodociągiem (obejmujących korytowanie, roboty instalacyjne, próby ciśnieniowe, badania wody, zasypanie wykopów i inwentaryzację powykonawczą), następnie ich całkowite odebranie i rozliczenie, by w kolejnym etapie – przy przyłączaniu konkretnego nowo wybudowanego obiektu do tego wodociągu – ponownie musieć wykonywać wykopy, instalacje, ponowne próby ciśnieniowe, badania jakości wody i dublować inwentaryzację geodezyjną.
h) Kompleksowe zadanie inwestycyjne o tak zróżnicowanym zakresie rzeczowym opiera się na wspólnej, ściśle połączonej ze sobą dokumentacji odbiorowej (m.in. wspólne protokoły, jedna dokumentacja powykonawcza, jedno zawiadomienie PINB o zakończeniu budowy). Z tego względu rozbijanie odbiorów i rozliczeń na całkowicie osobne pakiety branżowe kłóci się z gospodarczym i technicznym sensem tego przedsięwzięcia.
i) Wymóg przedłożenia kosztorysu powykonawczego po etapie projektowania służy jedynie rzetelnej wycenie stopnia zaawansowania prac na potrzeby płatności etapowych (zapewnienie płynności finansowej wykonawcy) oraz rozliczeń z Instytucją Zarządzającą (środki UE). Kosztorys ten nie kreuje odrębnych, samodzielnych gospodarczo usług, a stanowi jedynie techniczne rozwinięcie jednolitego ryczałtu.

8. Odwołujący kwestionuje stanowisko Zamawiającego odnośnie uznania przedmiotu zamówienia za jedno nierozerwalne świadczenie kompleksowe. Istotą sporu jest próba sztucznego rozbicia przez Odwołującego jednolitego, wielobranżowego zamierzenia inwestycyjnego wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i sztucznego obniżenia ceny ofertowej. Należy podkreślić, że w niniejszym postępowaniu pomimo zastosowania niższej stawki podatku VAT, oferta Odwołującego jest i tak najdroższą. Odwołujący całkowicie pomija faktyczny cel, dla którego Gmina Parzęczew prowadzi to postępowanie. Zamawiający nie kupuje „usługi sadzenia drzew i siania trawy". Celem inwestycji jest kompleksowa budowa zintegrowanej przestrzeni publicznej – miejsca rekreacji, integracji i wypoczynku, harmonizującego z otoczeniem.
9. Charakter przedmiotu zamówienia wskazuje, że Zamawiający był uprawniony do przyjęcia stanowiska, że całość prac stanowi jedno świadczenie kompleksowe. Przedmiot zamówienia w niniejszej sprawie – zagospodarowanie przestrzeni publicznej w formule „zaprojektuj i wybuduj" – jest jednym, kompleksowym świadczeniem, którego dominujący charakter mają roboty budowlane, podlegające opodatkowaniu stawką podstawową VAT w wysokości 23%. Prace ogrodnicze (nasadzenia, trawniki) stanowią funkcjonalnie i technologicznie nierozłączny ostatni etap realizacji inwestycji budowlanej. Ich wyodrębnienie z całości świadczenia i zastosowanie do nich obniżonej stawki VAT miałoby charakter sztuczny w rozumieniu orzecznictwa TSUE i krajowych organów podatkowych, gdyż obiektywnie nie jest możliwe zrealizowanie przez Wykonawcę jednej, całościowej roboty budowlanej (rewitalizacji przestrzeni publicznej) bez wykonania wszystkich jej elementów składowych.
Za uznaniem świadczenia kompleksowego przemawiają następujące okoliczności:
a) Jedność celu gospodarczego. Zamawiającemu zależy na uzyskaniu jednego, gotowego do użytkowania efektu – zrewitalizowanej, wielofunkcyjnej przestrzeni publicznej, spełniającej cele estetyczne, rekreacyjne i społeczne. Przestrzeń taka nie jest możliwa do odbioru i użytkowania bez równoczesnego wykonania wszystkich jej elementów składowych: zarówno infrastruktury budowlanej (wiat, scena, budynek kontenerowy, nawierzchnie, instalacje, oświetlenie, monitoring), jak i nasadzeń roślinnych oraz trawników. Prace ogrodnicze dopełniają obraz inwestycji i warunkują uzyskanie ładu przestrzennego koniecznego do odbioru końcowego.
l) Technologiczna nierozłączność prac ogrodniczych z budowlanymi. PFU wprost wskazuje, że prace przy zagospodarowaniu zieleni należy przeprowadzić po zakończeniu wszystkich robót budowlanych i uprzątnięciu terenu. Oznacza to, że zieleń jest finalnym etapem budowlanego procesu technologicznego –ostatnią czynnością przywracającą teren do stanu użytkowego po przeprowadzeniu ciężkich robót ziemnych i konstrukcyjnych. Zieleń w PFU jest traktowana jako modernizacja zdegradowanego terenu gdzie prace ogrodnicze są nierozerwalnie splecione z budową instalacji, robotami ziemnymi i konstrukcjami inżynieryjnymi. Odwołujący manipuluje kwestią rzekomej odrębności etapowej prac terenów zielonych. Naturalna chronologia budowlana, w której rośliny sadzi się na końcu, po zejściu ciężkiego sprzętu, nie czyni z tego odrębnego zamówienia. Należy również uwzględnić fakt, że to sadzenie roślin powinno zostać dostoswane do wybudowanej infrastruktury budowlanej oraz służącej nawadnianiu tych roślin i być elementem projektu zagospodarowania całej przestrzeni będącej przedmiotem zamówienia.
b) Ryczałtowy charakter wynagrodzenia. Zamawiający przewidział jedno, globalne wynagrodzenie ryczałtowe za cały przedmiot zamówienia. Fakt ustalenia jednej ceny łącznej potwierdzeniem istnienia jednego świadczenia złożonego. Postanowienia SWZ nie przewidywały wyodrębnienia ceny za prace ogrodnicze na etapie złożenia oferty.
c) Realizacja w ramach jednej formuły „zaprojektuj i wybuduj". Formułą tą rządzi jedna umowa zawarta z jednym Wykonawcą, który odpowiada całościowo za projekt i realizację. Taki model kontraktowania – potwierdzony w orzecznictwie – przesądza o jedności gospodarczo-ekonomicznej transakcji.
10. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, podstawowa stawka podatku wynosi 22%, a w aktualnym stanie prawnym – na podstawie art. 146ef ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT – 23%. Ministerstwo Finansów we współpracy z Ministerstwem Infrastruktury wydało objaśnienia podatkowe wskazując, że kluczowe znaczenie dla wyboru stawki opodatkowania ma zakres kontraktu – w przypadku świadczeń kompleksowych obowiązuje stawka 23% VAT. Stawka obniżona w wysokości 8% dotyczy enumeratywnie wymienionych usług wskazanych w załączniku nr 3 do ustawy, m.in. usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30.10.0) pod pozycją 176 tego załącznika. Jednakże zastosowanie stawki obniżonej jest możliwe wyłącznie wówczas, gdy dane świadczenie samodzielnie i obiektywnie mieści się w katalogu usług nim objętych – nie zaś wówczas, gdy stanowi ono element szerszego, kompleksowego świadczenia o innym charakterze dominującym.
11. Zamawiający podkreśla, że przyjęcie stanowiska Odwołującego i dopuszczenie do zastosowania dwóch stawek VAT tj, 8% i 23% dla nie wyodrębnionego w ofercie Odwołującego zakresu/ zakresów prowadziłoby do zaburzenia uczciwej konkurencji między wykonawcami. Wykonawcy, którzy prawidłowo zastosowali stawkę 23% do całości zamówienia jako świadczenia kompleksowego, znaleźliby się w gorszej pozycji konkurencyjnej wyłącznie z powodu własnej prawnej staranności. Taki skutek jest niedopuszczalny w świetle zasad udzielania zamówień publicznych wyrażonych w art. 16 pkt 1 ustawy Pzp, nakazującym przygotowanie i przeprowadzenie postępowania w sposób zapewniający zachowanie

uczciwej konkurencji.
12. Należy również zwrócić uwagę na jednolitą linię orzecznictwa sądów administracyjnych opartą na ugruntowanych wyrokach PSUE w zakresie usługi kompleksowej i zasad ustalania podatku VAT od takiej usługi. W systemie podatku VAT istnieje zasada odrębnego opodatkowania każdej czynności gospodarczej, zatem każdą usługę lub dostawę towaru należy traktować jako osobne zdarzenie podatkowe. Jednakże w przypadku tzw. świadczeń kompleksowych mamy do czynienia z wyjątkiem, który nakazuje opodatkowanie kilku usług jako jednego, nierozerwalnego świadczenia. Świadczenie kompleksowe występuje wtedy, gdy różne czynności gospodarcze, takie jak dostawa towarów lub świadczenie usług, są ze sobą tak ściśle powiązane, że tworzą jedno nierozerwalne świadczenie, które nie może być racjonalnie rozdzielone. To oznacza, że usługi, mimo że mogą być technicznie różne, traktowane są jako jedno świadczenie dla celów podatkowych. W praktyce oznacza to, że w przypadku świadczeń kompleksowych, wszystkie elementy tego świadczenia są opodatkowane na tych samych zasadach, a decyzja o stawce VAT jest uzależniona od charakterystyki świadczenia głównego. Tego rodzaju podejście jest odstępstwem od zasady odrębnego opodatkowania każdej czynności, co pozwala na uproszczenie obliczeń podatkowych dla przedsiębiorców. Orzecznictwo TSUE ukształtowało istotne wskazówki interpretacyjne, pozwalające na zidentyfikowanie świadczeń złożonych taktowanych jak odrębne świadczenia z różnymi stawkami VAT wobec usługi kompleksowej z jedną stawką VAT. W wyroku z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën) TSUE wyraził pogląd, że w celu określenia, czy mamy do czynienia z tzw. usługą kompleksową należy przede wszystkim poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. W orzeczeniu tym TSUE wskazał na konieczność dokonania analizy charakteru transakcji także z punktu widzenia nabywcy (Zamawiającego). W konsekwencji, w świetle omawianego wyroku TSUE należy przyjąć, iż nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich, ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone. Z orzecznictwa TSUE można zatem wysnuć wniosek, że cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozerwalność jego poszczególnych elementów. W przypadku jednego świadczenia złożonego poszczególne jego elementy stapiają się ze sobą, tworząc nowe, niezależne świadczenie, w związku z czym w powszechnym odbiorze występuje tylko jedno pojedyncze świadczenie (zob. np. wyrok TSUE: z 2 lipca 2020 r., C-231/19, pkt 23). Ponadto wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji. Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa TSUE jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu zdefiniowanego przez nabywcę (zob. wyrok TSUE z 19 lipca 2012 r., C-44/11). Jednocześnie z analizy orzecznictwa TSUE można wywieść zasadę, zgodnie z którą, gdy przedmiotem zamówienia są czynności o charakterze kompleksowym, na które składa się czynność podstawowa, będąca celem umowy, a także czynność pomocnicza niezbędna do wykonania czynności podstawowej, ustalając właściwą stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jedną stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej. Trybunał wskazuje przy tym, że nie ma wówczas znaczenia, że w innych okolicznościach elementy składające się na daną transakcję mogą być świadczone oddzielnie i są uznawane, zgodnie z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT (dot. Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stanowi podstawę unijnego prawa VAT) za odrębne i niezależne (zob. np. wyroki w sprawach C-153/17, C-208/15, C-330/21). Z powyższymi poglądami koresponduje opinia Rzecznika Generalnego TSUE z dnia 22 października 2022 r. w sprawie C-581/19, w której wskazała, że zasada niezależności każdego świadczenia nie ma charakteru bezwzględnego. Transakcji nie należy bowiem sztucznie rozdzielać, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Opodatkowanie VAT zespołów świadczeń i czynności wymaga więc wyważenia z jednej strony zasady niezależności świadczeń, a z drugiej zakazu sztucznego rozdzielania jednolitych transakcji. W związku z tym Trybunał ustalił dwa odstępstwa od zasady niezależności świadczenia - są to z jednej strony świadczenia złożone, a z drugiej niesamodzielne świadczenia o charakterze pomocniczym. W odniesieniu do pierwszego z tych odstępstw Rzecznik, w oparciu o analizę orzeczeń TSUE, wywiodła, że jedno świadczenie złożone występuje w sytuacji, w której dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno, niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Decydującym czynnikiem jest zatem to, czy przeciętny nabywca (tj. przeciętny świadczeniobiorca) postrzega otrzymane świadczenie jako wiele niezależnych świadczeń, czy też jedno pojedyncze świadczenie. Do cech charakteryzujących świadczenie złożone należą: 1) nierozerwalność poszczególnych elementów świadczenia: w przypadku jednego

świadczenia złożonego poszczególne jego elementy stapiają się ze sobą, tworząc nowe, niezależne świadczenie, w związku z czym w powszechnym odbiorze występuje tylko jedno pojedyncze świadczenie (...); 2) niezależna dostępność świadczeń: okoliczność, że świadczenia są dostępne niezależnie od siebie, wskazuje w świetle orzecznictwa Trybunału na istnienie kilku niezależnych świadczeń w rozumieniu przepisów o VAT. Jeżeli natomiast świadczeniobiorca nie może otrzymać jednego elementu świadczenia bez innego, przemawia to za jednym świadczeniem złożonym; niezbędność poszczególnych elementów świadczenia dla osiągnięcia jego celu: jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa Trybunału jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu (...); natomiast o odrębności świadczeń może decydować rozliczenie odrębnie za każde ze świadczeń jako wskazówka decydująca o odrębności świadczeń (...). Ponadto z w/w opinii Rzecznika wynika, że kolejne odstępstwo od zasady niezależności każdego świadczenia jest konieczne, kiedy dane świadczenie stanowi jedynie niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym wobec świadczenia głównego. Świadczenie należy uważać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy. Świadczenie pomocnicze ma w porównaniu ze świadczeniem głównym jedynie drugorzędne znaczenie, w związku z czym jest "traktowane dla celów podatkowych tak samo, jak świadczenie główne". Oznacza to, że świadczenie pomocnicze musi być traktowane do celów VAT w taki sam sposób, jak świadczenie główne. Inaczej niż w przypadku jednego świadczenia złożonego rozdzielenie zespołu świadczeń i czynności na świadczenia główne i pomocnicze nie prowadzi do sztucznego podziału. Świadczenie główne i świadczenie pomocnicze można wyraźnie od siebie oddzielić. Niesamodzielne świadczenia pomocnicze mają jednak jedynie charakter dodatkowy wobec odnośnych świadczeń głównych. Świadczeniu pomocniczemu nie przypada niezależna funkcja, a jedynie funkcja "służebna". Typowymi świadczeniami pomocniczymi w przypadku dostawy towarów są na przykład ich pakowanie i wysyłka (...). W przypadku takich drobnych świadczeń pomocniczych odstąpienie od niezależnej kwalifikacji dla celów VAT nie może zagrozić zróżnicowanemu systemowi przewidzianemu w dyrektywie VAT. Ze względu na praktyczność należy zatem założyć istnienie jednej transakcji. Ponadto istotna jest kwestia oceny konkurencyjności świadczeń głównego i pomocniczego, nie ma bowiem konkurencji, jeżeli świadczeniodawca może wykonać dodatkowe świadczenie pomocnicze jedynie w zależności od świadczenia głównego. Również w odniesieniu do tej kategorii przypadków w orzecznictwie Trybunału można znaleźć pewne wskazówki - takie jak: stosunek wartości poszczególnych świadczeń wobec siebie, czy brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy. Jeśli chodzi o nieistotną wartość w stosunku do innego świadczenia (głównego), takie samo traktowanie świadczenia pomocniczego i świadczenia głównego nie budzi wątpliwości o tyle, o ile zakres świadczenia pomocniczego jest rzeczywiście niższy. W kwestii zaś braku niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy, typowe dla niesamodzielnych świadczeń pomocniczych jest to, że świadczeniobiorca nie ma w odniesieniu do nich niezależnego interesu gospodarczego. Pod względem gospodarczym służą one wyłącznie dopełnieniu i uzupełnieniu świadczenia głównego, w związku z czym mają wobec nich zwykle charakter towarzyszący. Ich cel gospodarczy z punktu widzenia przeciętnego nabywcy można zrealizować jedynie w połączeniu ze świadczeniem głównym. W ramach badania wzajemnych relacji między kilkoma świadczeniami istotną wskazówką mogą być poszczególne postanowienia umowne oraz relacja wartości świadczenia głównego do świadczenia pomocniczego.

13. Odwołanie MISZ-BUD Sp. z o.o. opiera się na subiektywnej ocenie wartości poszczególnych elementów oferty i nieuprawnionej próbie przeniesienia kryteriów wewnętrznej kalkulacji cenowej Wykonawcy na grunt klasyfikacji podatkowej świadczenia. Żaden z podniesionych argumentów, w szczególności struktura PFU, wymagania dotyczące warunków udziału w postępowaniu, wymóg harmonogramu, odbiory częściowe i płatności – nie zmienia obiektywnego charakteru nabywanego przez Zamawiającego świadczenia jako jednej kompleksowej roboty budowlanej podlegającej jednej stawce stawce VAT 23%. Należy podkreślić, że wskazana jednolita interpretacji TSUE oraz sądów administracyjnych na tle niniejsze sprawy nie budzi wątpliwości, że dla potrzeb ustalenia stawki podatku VAT oferowane usługi przez Odwołującego to kompleksowy zespół działań, co prawda o w niektórych przypadkach o różnym charakterze, ale mających wspólny mianownik, którym jest kompleksowe zagospodarowanie przestrzeni publicznej w Parzęczewie. Z pewnością należy przyjąć, za orzecznictwem TSUE a także sądów krajowych, że Zamawiający nabywa jedno świadczenie o charakterze głównym który jest infrastruktura budowlane wraz z dopełnieniem tj świadczenie pomocniczym którym jest modernizacja terenów zielonych (np. pojęcie usługi kompleksowej w wyroku NSA z dnia 20.02.2026r. sygn. akt: I FSK 847/23). 14. obsługa wszystkich koniecznych działań zapewniających funkcjonalność nieruchomości. Również szeroki zakres tych działań opisanych we wniosku i uzupełnieniach nie jest przeszkodą do uznania tych usług za jedno świadczenie.

15. Mając na uwadze powyższe, Zamawiający podtrzymuje swoje stanowisko zawarte w odpowiedzi na odwołanie wnosząc o oddalenia odwołania jako bezzasadnego.

Krajowa Izba Odwoławcza (dalej:*„Izba”* lub *„KIO”*), rozpoznając na rozprawie złożone odwołanie i uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, stanowiska stron złożone na piśmie i podane do protokołu rozprawy ustaliła, co następuje.

Odwołującemu zgodnie z treścią w art. 505 ustawy Pzp przysługują środki ochrony prawnej, ponieważ jest wykonawcą biorącym udział w postępowaniu o to zamówienie publiczne.

Do przedmiotowego postępowania odwoławczego przystąpienie w charakterze uczestnika postępowania, po stronie Zamawiającego, w ustawowym terminie, skutecznie zgłosił Zakład Remontowo Budowlany *„Gips – Service”* spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Zgierzu (dalej: *„Przystępujący”*).

Odwołanie zostało rozpoznane w granicach zawartych w nim zarzutów (art. 555 ustawy Pzp), podtrzymanych na rozprawie z uwzględnieniem zasady kontradyktoryjności postępowania (art. 534 ust. 1 ustawy Pzp). Rozpoznając przedmiotowe odwołanie Izba miała na uwadze treść akt postępowania (§8 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie postępowania przy rozpoznawaniu odwołań przez Krajową Izbę Odwoławczą z dnia 30 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2453). Izba przy rozpoznaniu sprawy miała na uwadze ponadto stanowiska Stron i Przystępującego zaprezentowane zarówno w pismach procesowych, w tym w odpowiedzi na odwołania jak i podczas rozprawy oraz złożone dowody.

Izba ustaliła następujące okoliczności faktyczne jako istotne dla rozstrzygnięcia sprawy.

W pkt 1.3. Programu Funkcjonalno – Użytkowego (dalej: *„PFU”*) został opisany cel przedsięwzięcia tj.:

W pkt 1.4 PFU wskazano:

Wskazano ponadto:

Z pkt 1.5.2 PFU wynika, że:

Z pkt 1.5.3 PFU odnoszącego się do zakresu zasadniczych robót budowlanych przewidzianych do zaprojektowania i wykonania wskazano m.in., że:

(…)

Opis układu zieleni zawarty w pkt 1.6.11 PFU jest następujący:

W pkt 2.12 PFU zawarty został obszerny opis dotyczący nasadzeń. W treści tego opisu wskazano m.in.:

W pkt 2.13 wskazano opis odnoszący się do urządzenia trawnika na obszarze, na którym nie będzie nasadzeń.

Wymagany przez Zamawiającego zakres opracowania został wskazany w pkt 3.3 PFU w następujący sposób:

Na podstawie załącznika nr 4 do SWZ zawierającego wzór umowy, Izba ustaliła, że Zamawiający zawarł następujące postanowienia odnoszące się do wynagrodzenia i rozliczeń z wykonawcą:

„§ 8

1. Strony ustalają, że obowiązującą formą wynagrodzenia, zgodnie ze specyfikacją warunków zamówienia oraz złożoną i przyjętą przez Zamawiającego ofertą jest umowne wynagrodzenie ryczałtowe.

2. Wynagrodzenie, o którym mowa w pkt 1 wyraża się ceną ryczałtową w wysokości:

brutto …….. zł (słownie: …….. złotych 00/100)

w tym:

kwota netto …….. zł (słownie: …….. złotych 00/100)

stawka podatku VAT … % tj. kwota: …….. zł (słownie: …….. złotych 00/100)

§ 9

1. Wypłata wynagrodzenia nastąpi, w terminie 30 dni od daty otrzymania prawidłowo wystawionej faktury – przelewem na rachunek bankowy Wykonawcy podany na fakturze.

2. Zapłata nastąpi na rachunek bankowy podany na fakturze zgłoszony do wykazu kont bankowych na białej liście podatników VAT pod rygorem odmowy zapłaty lub na jakiekolwiek inne konto bankowe podane w wykazie kont na białej liście podatników VAT pod rygorem odmowy zapłaty.

3. Termin zapłaty ulega wydłużeniu do czasu zweryfikowania rachunku bankowego i podania przez Wykonawcy prawidłowego rachunku bankowego, który widnieje w wykazie kont bankowych na białej liście podatników VAT.

4. Podstawę do wystawienia faktur stanowić będzie bezusterkowy protokół odbioru.(…)

9. Zamawiający dopuszcza wystawienie faktur częściowych, płatnych przelewem w terminie 30 dni od daty otrzymania prawidłowo wystawionej faktury. Podstawę do wystawienia faktury częściowej stanowić będzie bezusterkowy częściowy protokół odbioru oraz kosztorys powykonawczy (kosztorys należy sporządzić według i na podstawie harmonogramu rzeczowo - finansowego) na wykonane roboty zatwierdzony przez Inspektora Nadzoru. Wykonawca może wystawiać faktury częściowe nie częściej niż co 60 dni roboczych. Wartość faktur częściowych w roku 2026 nie może przekroczyć kwoty 3 400 000,00 zł brutto (słownie: trzy miliony czterysta tysięcy złotych 00/100). Wartość oraz termin wystawienia faktur zostanie zaakceptowana przez Zamawiającego, ze względu na zapisy zawarte w umowie o dofinansowanie projektu, w ramach którego prowadzone jest niniejsze postępowanie.”.

Natomiast z §9 ust. 10 wzoru umowy wynika następująca informacja:

„ 10. Wykonawca przyjmuje do wiadomości, że wypłata wynagrodzenia będzie oparta na zasadach przyjętych zgodnie z Załącznikiem do Uchwały nr 1379/24 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia8 października 2024 r. – Regulaminem wyboru projektów w sposób konkurencyjny w ramach Programu regionalnego Fundusze Europejskie dla Łódzkiego 2021–2027, Fundusze europejskie dla rozwoju lokalnego w Łódzkiem, Rewitalizacja obszarów miejskich, dostępnego na stronie internetowej:https://funduszeue.lodzkie.pl/nabory/dzialanie-feld0502-rewitalizacja-obszarow-miejskich.”.

Dodatkowo Zamawiający w §9 ust. 12 wskazał:*„12. Procentowa wartość ostatniej części wynagrodzenia nie może wynosić więcej niż 50% wynagrodzenia należnego wykonawcy.”.*

Z kolei w §11 wzoru umowy wynika:

„1. Strony ustalają, że będzie stosowany odbiór końcowy po bezusterkowym zrealizowaniu przedmiotu umowy.

2. Odbioru robót zanikających oraz robót ulegających zakryciu dokonywane będą przez Inspektora Nadzoru, na podstawie pisemnego zgłoszenia Kierownika Budowy/Robót w ciągu 3 dni od daty skutecznego powiadomienia Inspektora Nadzoru. Nie odebranie robót w tym terminie nie wstrzymuje postępu prac.

3. Wykonawca zgłasza Zamawiającemu gotowość do odbioru końcowego robót pisemnie pod adresem Zamawiającego.

4. Komisyjny odbiór końcowy robót zorganizowany będzie przez Zamawiającego w terminie do 14 dni od daty zgłoszenia i potwierdzenia gotowości robót do odbioru przez Inspektora Nadzoru. Prace Komisji zostaną zakończone spisaniem protokołu bezusterkowego, co jest równoznaczne z potwierdzeniem terminu zakończenia prac, określonego przez Wykonawcę w powiadomieniu o gotowości odbioru robót. Strony ustalają, że z prac komisji odbiorowej sporządzony będzie protokół, określający wszystkie ustalenia dokonane w trakcie odbioru. Kopie protokołu odbioru, podpisaną przez strony umowy Zamawiający doręczy Wykonawcy w dniu zakończenia czynności odbioru. Protokół ten stanowić będzie podstawę do wystawienia faktury końcowej.

5. Jeżeli w toku czynności odbioru końcowego zostaną stwierdzone wady obiektu, Zamawiający odstępuje od odbioru do czasu usunięcia wad, wyznaczając termin do ich usunięcia. Po otrzymaniu od Wykonawcy zgłoszenia o usunięciu wad Zamawiający wznawia czynności odbioru.

6. W przypadku stwierdzenia przy odbiorze wad w przedmiocie umowy zostanie sporządzony protokół, w którym Zamawiający określi sposób i termin usunięcia wad. Protokół podpisują strony umowy.

7. Koszty usunięcia wad ponosi Wykonawca, a okres ich usuwania nie przedłuża umownego terminu zakończenia robót.

8. Do odbioru końcowego Wykonawca przedłoży kompletną dokumentację powykonawczą oraz inne dokumenty wymagane umową lub przepisami prawa.”.

W rozdziale XIV SWZ, Zamawiający zawarł opis sposobu obliczenia ceny, wskazując:

Izba zważyła co następuje.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzpzamawiający odrzuca ofertę jeśli zawiera błąd w obliczeniu ceny. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r. w sprawie o sygn. akt III CZP 52/11 wskazał, że określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki. Powyższa uchwała wskazuje więc na konieczność oceny przez zamawiającego, czy wykonawca, biorąc pod uwagę przedmiot zamówienia, zastosował prawidłową stawkę podatku VAT. Ustalenie właściwej stawki VAT może być problematyczne w szczególności przy świadczeniach złożonych, które składają się z szeregu różnych elementów potencjalnie podlegających różnym stawkom VAT.

Analiza w zakresie ustalania stawki podatku VAT została dokonana przez Sąd Okręgowy w wyroku z dnia 9 stycznia 2026 r. sygn. XXIII Zs 140/25. W wyroku tym wskazano, że naczelną zasadą jest, że każda czynność powinna stanowić odrębny przedmiot opodatkowania właściwą dla niej stawką VAT. Wyjątek w tym zakresie dotyczy świadczeń kompleksowych w przypadku których przyjmuje się, że mamy do czynienia ze świadczeniem głównym i świadczeniami pomocniczymi, które łącznie ze świadczeniem dominującym stanowią nierozerwalną całość i jako takie podlegają opodatkowaniu taką stawką VAT jaka jest właściwa dla świadczenia głównego. Co istotne, jednoczesna realizacja kilku świadczeń nie przesądza automatycznie o realizacji jednego świadczenia kompleksowego, a każdy przypadek powinien być rozpatrywany odrębnie przy uwzględnieniu okoliczności danego stanu faktycznego. Nie jest to łatwe zadanie z uwagi na brak legalnej definicji *„świadczenia podatkowego”*.

Sąd wskazał, że bazując na orzecznictwie, dla oceny kompleksowości istotne jest m.in.:

- czy poszczególne czynności stanowią dla nabywcy cel sam w sobie, czy też są czynnościami pomocniczymi, bez których realizacja świadczenia dominującego byłaby bezprzedmiotowa,
- czy świadczenie główne determinuje realizację czynności pomocniczych i dopiero ich łączne wykonanie gwarantuje osiągniecie celu głównego,
- czy świadczenie dominujące wraz ze świadczeniami uzupełniającymi tworzą nierozerwalną całość.

Sąd przypomniał, że koncepcja świadczeń złożonych (kompleksowych) wypracowana została w orzecznictwie TSUE. Co do zasady bowiem, dla celów podatku VAT, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie TSUE, każde świadczenie powinno być uznawane jako odrębne i niezależne (*vide* np. wyroki z 29 marca 2007 r. w sprawie C - 111/05

Aktiebolaget NN, z 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, dostępne na stronie http://curia.europa.eu). W pewnych jednak okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie i odpowiednio prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne (*vide* np. wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Sernice). Z takimi sytuacjami (…) mamy do czynienia nie tylko w przypadku, gdy jedno lub kilka świadczeń należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe za świadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne, ale przede wszystkim gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie (vide wyroki TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank i z 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere). Z kolei w wyroku z dnia 28.10.2016 r. (I FSK 344/15) (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2016 roku, I FSK 344/15).

W orzecznictwie krajowym w uchwale z dnia 8 listopada 2010 roku (sygn. akt I FPS 3/10) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że istotą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest opodatkowanie działalności gospodarczej. Z tego względu, przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania tą ustawą decydujące znaczenie powinny mieć aspekty ekonomiczne i cel danej czynności prawnej, a nie jej cywilnoprawna forma. NSA podkreślił, że nie należy sztucznie dzielić usług kompleksowych z punktu widzenia VAT, nawet jeśli na gruncie prawa cywilnego stanowią one odrębne zobowiązania.

Reasumując powyższe, Sąd Okręgowy wskazał, że świadczenia są jednolite (kompleksowe), gdy co najmniej dwa elementy lub dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle powiązane, że tworzą obiektywnie tylko jedno świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jak wskazuje się w orzecznictwie, świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze - tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego - wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 czerwca 2013 roku, I SA/Bd 307/13. Przy czynnościach o charakterze kompleksowym, jak te, na które składa się czynność podstawowa, będąca celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze niezbędne do wykonania czynności podstawowej, ustalając właściwą stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej (wyrok NSA z dnia 5 lipca 2006 roku, I FSK 945/05).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy, Izba doszła do przekonania, że odwołanie nie jest zasadne.

W ocenie Izby Odwołujący w treści odwołania nie wykazał w sposób niewątpliwy, że istnieją podstawy aby zakres zamówienia odnoszący się do zagospodarowania trenów zieleni wyodrębnić w ten sposób aby opodatkować go właściwą stawką VAT wynoszącą 8%. W treści odwołania w pkt 12 Odwołujący referuje do wskazanego tam zakresu odnoszącego się do zagospodarowania terenów zieleni. Choć Odwołujący w pkt 11 odwołania dostrzega cel zamówienia, to wywodzi konieczność zastosowania różnych stawek podatku VAT w zależności od zakresu. Celem tego zmówienia, jak wynika z dokumentów zamówienia, jest osiągnięcie rezultatu tj. zagospodarowanie przestrzeni publicznej objętej zakresem zamówienia i w konsekwencji stworzenie wielofunkcyjnej przestrzeni, która umożliwia organizację wydarzeń integracyjnych i kulturalnych. Powstała przestrzeń będzie pełnić funkcję wypoczynkową, rekreacyjną oraz edukacyjną ukierunkowaną na niwelowanie problemów społecznych. Adaptacja nieużytku wraz z jego zabudową ma na celu stworzenie przestrzeni dostępnej dla społeczności, która stanie się miejscem wypoczynku, harmonizującym z otoczeniem utrzymując prawidłowy ład przestrzenny, co wynika wprost z treści PFU str. 8. Jednak mimo powyższego, Odwołujący wywodzi, że *„całość Zamówienia skupiona jest na zagospodarowaniu miejskiego terenu zieleni w celu stworzenia przestrzeni rekreacyjnej dla mieszkańców”*, co w jego ocenie zakres odnoszący się do zagospodarowania terenu zieleni, powinien być opodatkowany 8% VAT. Argumentacja Odwołującego uzasadniająca prezentowane przez niego stanowisko sprowadza się do następujących twierdzeń:

- Zamawiający dokonał wyraźnego rozdzielenie zakresów, co potwierdza również sekwencja realizacji prac opisana w PFU. Zamawiający wskazał, że prace przy zagospodarowaniu terenu w zakresie zieleni należy przeprowadzić po zakończeniu wszystkich prac budowlanych i po uprzątnięciu odpadów. Oznacza to, że sam Zamawiający traktuje roboty w zakresie zieleni jako odrębny etap realizacyjny, następujący po wykonaniu robót budowlanych.

W ocenie Izby taki wniosek jest zbyt daleko idący i stanowi pewną nadinterpretację. Niewątpliwie przedmiot zamówienia jest złożony rzeczowo i obejmuje rozległy teren, który stanowi nieużytek. Etapowanie prac i oczekiwanie przez Zamawiającego aby prace w zakresie zieleni zostały przeprowadzone po zakończeniu prac budowlanych i uprzątnięciu

odpadów, jest w ocenie Izby wyrazem logicznego i racjonalnego etapowania prac przy takim stopniu ich złożoności, jaki występuje w tym postępowaniu i nie może samo w sobie stanowić okoliczności uzasadniającej wyodrębnienie tego zakresu prac i konsekwencją w postaci odrębnego opodatkowania. Zdaniem Izby, gdyby część prac będąca elementem tego zamówienia miała charakter samodzielny, to etap, na którym by zostały wykonane nie miałby znaczenia.

- W świetle powyższego, dokumenty zamówienia opisują przedsięwzięcie o charakterze mieszanym, obejmujące co najmniej trzy wyraźnie rozróżnialne zakresy prac: po pierwsze wykonanie dokumentacji projektowej architektoniczno-budowlanej, po drugie rozległe i samodzielne prace w zakresie zagospodarowania terenów zieleni, a po trzecie, roboty budowlane, instalacyjne i infrastrukturalne związane z wykonaniem obiektów i dostawą wyposażenia. Zakresy te zostały w PFU wyodrębnione rzeczowo, funkcjonalnie, powierzchniowo i technologicznie, a także rozdzielone etapowo.

W ocenie Izby to stanowisko zostało sformułowane na dużym poziomie ogólności i nie nawiązuje do konkretnych postanowień PFU z których Odwołujący wywodzi jego zasadność. W zakresie etapowania prac aktualna zostaje argumentacja Izby wskazana wyżej. Ponadto Izba wskazuje, że Odwołujący nie pokusił się o precyzyjny opis *„rozległych i samodzielnych prac w zakresie zagospodarowania terenu”*, co do których twierdzi, że powinny być opodatkowane stawką 8% VAT. Izba dostrzega, że w pkt 12 uzasadnienia odwołania Odwołujący wskazał na str. 35 PFU i wynikający zakres z pkt 2.12 odnoszącego się do nasadzeń, a także dalszy zakres ze str. 7 uzasadnienia odwołania. Jednak Odwołujący nie wskazał w treści odwołania jaka jest relacja tego zakresu wobec pozostałego zakresu zamówienia. W odwołaniu brakuje takiej argumentacji. Dopiero, gdy Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie argumentował, że *„wartość stricte robót budowlanych wraz z przygotowaniem dokumentacji projektowej wynosi ok. 79% wartości, natomiast prace tzw. „organizacja zieleni” wynosi ok. 21% wartości zamówienia.”,* to Odwołujący w piśmie z 24 kwietnia 2026 r. w pkt 6 ograniczył się jedynie twierdzenia że nie zgadza się z tą tezą i wskazał, że w swojej ofercie wycenił ten zakres na 62% wartości całego zamówienia, nie przedstawiając żadnych szczegółowych wyliczeń. Jednocześnie przedmiot zamówienia został zakwalifikowany przez Zamawiającego jako roboty budowlane, a sam Odwołujący prawidłowości tej kwalifikacji nie kwestionował. Niezależnie od powyższego, w ocenie Izby kwestia relacji wartości poszczególnych prac czy ich zakresu nie ma przeważającego znaczenia dla oceny charakteru świadczenia. Izba stoi na stanowisku, że o ocenie powinien decydować charakter i cel przedmiotu zamówienia, w tym wzajemna relacja poszczególnych świadczeń.

- Argumentacja wskazana w pkt 17 – 27 uzasadnienia odwołania odnosząca się do możliwości zastosowania do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie świadczonych usług Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, ze zm.), a także stanowisko Izby przywołane przez Odwołującego i wskazane przez Odwołującego Wiążące Informacje Skarbowe.

Stanowisko Odwołującego było następujące:

„STAWKA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG DOTYCZĄCEGO ZAGOSPODAROWANIA TERENÓW ZIELENI – PODATEK VAT 8%

17. Do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie świadczonych usług należy stosować Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, ze zm.).

18. Podstawowe cele, konstrukcję i sposób posługiwania się Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług oraz jej interpretację wskazują zasady metodyczne Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) zawarte w ww. rozporządzeniu.

19. Zasady metodyczne stanowią integralną część klasyfikacji. Zawarte w nich postanowienia obowiązują przy jej interpretacji i stosowaniu (pkt 1.3).

20. Stsownie do pkt 5.3.2 zasad metodycznych, każdą usługę należy zaliczać do odpowiedniego grupowania zgodnie z jej charakterem, niezależnie od symbolu PKD, pod którym został zaklasyfikowany w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej REGON podmiot gospodarczy wykonujący usługę.

21. 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 (zieleń fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),
- terenów sportowych (boiska do piłki nożnej, pola golfowe, itp.), terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpieli słonecznych),
- wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),
• zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepianiem 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.).
22. Uwzględniając powyższe, prace z zakresu zagospodarowania terenów zieleni (objęte przedmiotem niniejszego zamówienia), spełniają kryteria i posiadają właściwości dla usług objętych klasą PKWiU 81.30 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni".
23. Według art. 41 ust. 1 Ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 Ustawy o VAT.
24. Zgodnie z art. 41 ust. 2 Ustawy o VAT, 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 wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1 i art. 138i ust. 4 Ustawy o VAT.
25. W myśl art. 146ea ustawy o VAT, w roku 2023:
1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2, art. 110 i art. 138i ust. 4 ustawy o VAT, wynosi 23%;
2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 ustawy o VAT, wynosi 8%;
3) stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2 ustawy o VAT, wynosi 7%;
4) stawka ryczałtu, o której mowa w art. 114 ust. 1 Ustawy o VAT, wynosi 4%.
26. W załączniku nr 3 do Ustawy o VAT, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 52 wskazano PKWiU 81.30 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni".
27. W związku z tym, właściwą stawką dla opodatkowania prac z zakresu zagospodarowania terenów zieleni (objętych przedmiotem niniejszego zamówienia), jest stawka podatku w wysokości 8%, ustalona na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ea pkt 2) Ustawy o VAT w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do Ustawy o VAT.".

Izba nie kwestionuje wywodów zawartych w pkt 17 – 27 uzasadnienia odwołania ale nie dostrzega aby Odwołujący wykazał, że mają one zastosowanie w okolicznościach tego postępowania. Z kolei w zakresie powołanych stanowisk Izby i stanowisk wyrażonych w Wiążących Informacjach Skarbowych, Odwołujący w ocenie Izby nie wykazał aby miały on zastosowanie w tej sprawie.

Mając więc na uwadze argumentację wskazaną w treści odwołania na poparcie rozpoznawanego zarzutu Izba uznała, że Odwołujący nie wykazał jego zasadności, co skutkowało oddalenie odwołania. Z kolei zdaniem Izby, uwzględniając dokumentację postępowania, w tym przede wszystkim PFU, Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie i w piśmie z 26 kwietnia 2026 r. wykazał, zasadność swoich twierdzeń.

Przede wszystkim Izba nie zgadza się z twierdzeniem Odwołującego, że prace w zakresie zagospodarowania zieleni należy w tym postępowaniu potraktować jako oddzielne świadczenie od reszty prac składających się na przedmiot zamówienia. Dokumentacja postępowania odnosi się kompleksowo do pełnego zakresu zamówienia. Jak wskazał Zamawiający w swoim stanowisku procesowym przedmiot zamówienia realizowany jest w formule zaprojektuj i wybuduj, a realizacja ma być *„pod klucz"*. Ponadto wykonawca ma opracować projekt, a następnie kompleksowo wykonać zamówienie. Teren objęty przedmiotem zamówienia obejmuje jak wskazał Odwołujący znaczny obszar, ale trzeba przy ocenie wziąć pod uwagę zakres i złożoność prac, jakich wykonania wymaga Zamawiający, a także przede wszystkim ich cel wskazany w dokumentach zamówienia, a nie kierować się jedynie stosunkiem powierzchni terenu zielonego do powierzchni budynków, jak w odwołaniu wywodził Odwołujący. Niezależnie od powyższego, jak zostało wskazane wyżej w uzasadnieniu, zdaniem Izby Odwołujący w tym zakresie nie przeprowadził pogłębionej analizy nakierowanej na wykazanie zasadności jego stanowiska odnoszącego się do twierdzenia, że większy zakres zamówienia przypada na zagospodarowanie terenów zielonych.

Izba za zasadne uznała stanowisko Zamawiającego i Przysypującego odnoszące się do świadczenia kompleksowego i pomocniczości świadczeń. W celu uznania, że mamy do czynienia z oddzielnymi świadczeniami, które należy opodatkować właściwymi dla nich stawkami podatku VAT należy, jak wynika z dorobku orzecznictwa ustalić, czy ich rozdzielenie nie ma charakteru sztucznego, w tym czy ich rozdzielenie pozwoli osiągnąć cel zamówienia. W

ocenie Izby kierując się celem tego zamówienia wydzielenie zakresu związanego z zagospodarowaniem terenu zieleni miało by w okolicznościach tego postępowania charakter sztuczny. Zieleń jest nieodłącznym elementem przestrzeni mającym niebagatelny walor estetyczny i funkcjonalny dla planowanych przez Zamawiającego funkcji wypoczynkowej, rekreacyjnej oraz edukacyjnej oraz będącej miejscem wypoczynku, harmonizującym z otoczeniem i utrzymującej prawidłowy ład przestrzenny. Gdyby więc rozdzielić w okolicznościach tej sprawy zagospodarowanie zieleni ze względów wskazanych przez Odwołującego w treści zarzutu (m.in. dlatego że Zamawiający przewidział ten zakres jako końcowym etap realizacji zamówienia), to w ocenie Izby tak postawiony cel nie zostałby osiągnięty, bo po skończeniu zamówienia którego zakres nie uwzględnia zagospodarowania terenów zielonych, Zamawiający nie otrzymał by kompletnej, skończonej przestrzeni zdatnej do użytkowania w przewidziany przez niego sposób. Podobnie, realizacja zamówienia na samo zagospodarowanie terenu zielonego z pominięciem pozostałego zakresu nie leżałaby w sferze zainteresowania Zamawiającego przy tak opisanym celu zamówienia. Izba stoi na stanowisku, że bez zieleni taka przestrzeń nie nadawałaby się do użytku w sposób przewidziany przez Zamawiającego w dokumentach zamówienia. Jak zostało wskazane wyżej w uzasadnieniu, wykonanie zieleni, mimo przewidzenia tego zakresu prac do końcowego etapu realizacji zamówienia nie oznacza, że jest to świadczenie samodzielne i niezależne. Gdyby tak było, etap jego wykonania (moment nabycia przez Zmawiającego) nie powinien mieć znaczenia, a tak w okolicznościach tej sprawy nie jest. Z uwagi na konieczność przeprowadzenia robót budowlanych (nie kwestionowanych przez Odwołującego) nie byłoby dla Zamawiającego celowe np. nabycie usług zagospodarowania zieleni przed ich wykonaniem. Z uwagi na opisany w dokumentach zamówienia cel tego zamówienia, Zamawiający nie jest zainteresowany nabyciem oddzielnie każdej z jego elementów. Nie jest więc tak, że roboty budowlane składające się na zamówienie są niezależne od zagospodarowania ternu zielonego i odwrotnie. Powstała w wyniku realizacji przedmiotu umowy przestrzeń ma tworzyć pewną całość i dopiero realizacja wszystkich elementów składających się na przedmiot zamówienia pozwoli osiągnąć kompletny rezultat. Odnosząc się do stanowiska Odwołującego, zgodnie z którym Zamawiający opisał rolę zieleni w PFU, z czego Odwołujący wywodzi, że zieleń ma osobny od reszty elementów zamówienia cel, Izba wskazuje, że taki zabieg w treści dokumentów zamówienia, w okolicznościach tej sprawy nie przesądza o odrębności i samodzielności spornego zakresu. Świadczy to w ocenie Izby co najwyżej o podwójnej roli zagospodarowania zieleni. Zawsze zieleń będzie pełnić rolę związaną ze środowiskiem (tworzyć powierzchnię biologicznie czynną, wspomagać retencję wód). Dostrzec jednak należy, że ma ona w tym postepowaniu również niebagatelne znaczenie dla kwestii estetyki i dopełnia w ten sposób przestrzeń objętą zamówienie, co również było celem tego zamówienia. Odnosząc się do argumentacji dotyczącej rozliczeń umowy, tj. dopuszczenia odbiorów częściowych, Izba zwraca uwagę, że stanowisko Odwołującego nie zawiera pogłębionej analizy w tym zakresie. Nie zostało wykazane, że taki odbiór będzie odnosić się do zakresu obejmującego zagospodarowanie zieleni. Tymczasem z wzoru umowy wynika, że odbiory częściowe będą mieć zastosowanie do robót zanikających oraz ulegających zakryciu. Ponadto zgodnie z §9 ust. 12 Zamawiający wskazał: *„12. Procentowa wartość ostatniej części wynagrodzenia nie może wynosić więcej niż 50% wynagrodzenia należnego wykonawcy.”*. Stąd też Izba nie uznała zasadności argumentów podniesionych przez Odwołującego odnoszących się do kwestii rozliczenia umowy jako uzasadniających konieczność opodatkowania spornego zakresu zamówienia stawką 8% VAT.

W tych okolicznościach Izba nie znalazła podstaw do uznania stanowiska Odwołującego za zasadne, co skutkowało oddalenie odwołania w zakresie zarzutu naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. W konsekwencji oddaleniu podlegał również zarzut naruszenia art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp w zw. z art. 239 ust. 1 i 2 ustawy Pzp przez bezpodstawne dokonanie wyboru oferty wykonawcy GIPS-SERVICE, która to oferta nie jest ofertą najkorzystniejszą, a przez to nierówne traktowanie wykonawców, brak zachowania zasady uczciwej konkurencji, przez co postępowanie straciło walor przejrzystości.

W związku z powyższym odwołanie podgalało oddaleniu w całości.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy na podstawie art. 575 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.) oraz § 8 ust. 2 pkt 1) związku z § 2 ust. 2 pkt 1) w zw. z §5 pkt 1) i 2) lit. b) 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 wysokości wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437).

Mając na uwadze powyższe, orzeczono jak w sentencji.

Przewodnicząca:……