

Sygn. akt: KIO 1232/22

**WYROK**  
**z dnia 25 maja 2022 r.**

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

**Przewodniczący: Aneta Mlącka**  
**Protokolant: Aldona Karpińska**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 20 maja 2022 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 05 maja 2022 r. przez Odwołującego **UNIBEP S.A. (ul. 3 Maja 19, 17-100 Bielsk Podlaski)** w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego **Miasto Stołeczne Warszawa - Dzielnica Targówek (ul. Kondratowicza 20, 00-983 Warszawa)**

przy udziale Wykonawcy **Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego "Kartel" S.A. (ul. Przemysłowa 8, 28-300 Jędrzejów)** zgłaszającego po stronie Zamawiającego

**orzeka:**

1. oddala odwołanie
2. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego **UNIBEP S.A., (ul. 3 Maja 19, 17-100 Bielsk Podlaski)** tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019r. - Prawo Zamówień Publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Warszawie**.

**Przewodniczący: .....**

**UZASADNIENIE**

Zamawiający Miasto Stołeczne Warszawa Dzielnica Targówek prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w przetargu nieograniczonym, którego przedmiotem jest „Budowa i wyposażenie 9-oddziałowego przedszkola będącego częścią zespołu szkolno-przedszkolnego przy ul. Gilarskiej w Warszawie wraz z zagospodarowaniem terenu”.

Ogłoszenie o zamówieniu opublikowane zostało w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 02 marca 2022 r., pod numerem 2022/S 043-110359.

Odwołujący UNIBEP S.A. wniósł odwołanie, w którym zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

- art. 226 ust 1 pkt 10) Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia ofert wykonawców Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. oraz Zab-Bud Sp. z o.o. pomimo, że oferty te zawierają błąd w obliczeniu ceny lub kosztu polegający na podaniu nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług w zakresie usługi nasadzeń zieleni (poz. 21 i 22 Tabeli kalkulacji ceny stanowiącej załącznik nr 9 do SWZ) co doprowadziło do niezasadnego wyboru oferty wykonawcy Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. jako najkorzystniejszej,
- w konsekwencji art. 16 pkt 1-3 Pzp poprzez przeprowadzenie Postępowania w sposób niezapewniający zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców, proporcjonalności i przejrzystości.

Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

- a) unieważnienia czynności wyboru oferty Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. jako najkorzystniejszej;
- b) unieważnienie czynności odrzucenia Oferty Odwołującego;
- c) unieważnienia czynności oceny ofert;
- d) powtórzenia czynności badania i oceny ofert,
- e) odrzucenia ofert wykonawców Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. oraz Zab - Bud Sp. z o.o.
- f) dokonania wyboru oferty złożonej przez Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

Zamawiający przekazał informację w przedmiocie wyboru najkorzystniejszej oferty. Zamawiający uznał jako najkorzystniejszą ofertę złożoną przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. i dokonał wyboru przedmiotowej oferty. Jednocześnie w tym samym dniu Zamawiający poinformował o odrzuceniu oferty Odwołującego.

W uzasadnieniu odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający wskazał, że „Określenie przez Odwołującego, w niniejszej sprawie, w formularzu ofertowym ceny brutto z

uwzględnieniem dwóch stawek podatku od towarów i usług 8% i 23% stanowi błąd w obliczeniu ceny, ponieważ w przedmiotowym zamówieniu mamy do czynienia z usługą kompleksową, opodatkowaną stawką 23%. Zamawiający uznał, że zasadniczą część etapu zamówienia, w którym występuje wykonanie zieleni, stanowią obiekty sportowe i rekreacyjne a nasadzenia zieleni są jedynie dopełnieniem zagospodarowania terenu. Nie powstałyby one samoistnie i nie stanowią odrębnej części zamówienia. Nie ulega wątpliwości, że wykonanie zieleni stanowi tylko czynność pomocniczą, ponieważ nie jest dla Zamawiającego celem samym w sobie, lecz jedynie środkiem do pełnego zrealizowania usługi zasadniczej i jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną. W ocenie Zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu mamy do czynienia ze złożoną robotą budowlaną, której elementami składowymi są m. in. prace związane z zagospodarowaniem terenu zieleni, których wykonanie byłoby niemożliwe bez wykonania robót budowlanych".

Odwołujący powyższe stanowisko Zamawiającego uznał za błędne. Zamawiający nie zastrzegł w SWZ obowiązku zastosowania przez Wykonawcę jednolitej stawki podatku VAT do całości zamówienia. Wykonawca, zgodnie z przepisami prawa, miał więc obowiązek wskazania właściwych dla przedmiotu niniejszego zamówienia stawek VAT.

Odwołujący uznał, że biorąc pod uwagę charakter zamówienia zgodnie z przepisami obowiązującego prawa, miał obowiązek wskazania dwóch stawek podatku od towarów i usług - 8% dla wykonania nasadzeń zieleni (poz. 21 i 22 Tabeli kalkulacji ceny stanowiącej załącznik nr 9 do SWZ) i 23% do pozostałej części zamówienia.

Odwołujący wyjaśnił, że zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146 aa ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, stawka podatku VAT wynosi 23% z zastrzeżeniem przepisów odrębnych. W załączniku nr 3 do ustawy o podatku VAT wymienione zostały towary i usługi, do których zastosowanie ma stawka preferencyjna podatku VAT - 8 %. Dla określenia, czy dla danej usługi należy zastosować stawkę VAT w wysokości 8% wiążące jest określenie, czy dana usługa została wymiona w załączniku nr 3, według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: „PKWiU”). Dla celów poprawnego określenia stawki podatku od towarów i usług, konieczne jest więc zaszeregowanie usługi wykonania nasadzeń zieleni do odpowiedniego kodu PKWiU.

Jak dalej wskazał Odwołujący, weryfikacja PKWiU 2015 w powiązaniu wyjaśnieniami Głównego Urzędu Statystycznego prowadzi do wniosku, iż wykonywanie nasadzeń zieleni powinno być przypisane do kodu 81.30. Kod ten obejmuje bowiem usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

- parków i ogrodów:
- przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
- przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale,

budynki administracyjne, kościoły itp.),

- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),

- przy budynkach przemysłowych i handlowych,

- zieleni:

- budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),

- autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,

- terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpeli słonecznych, pola golfowe),

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

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

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

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

Odwołujący zwrócił uwagę, że poprawność takiej klasyfikacji (przypisanie wykonania nasadzeń zieleni do kodu 81.30 wg klasyfikacji PKWiU 2015) wynika również z wiążących informacji stawkowych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w tym m.in.: wiążąca informacja stawkowa z 30.07.2021, sygn. 0112-KDSL2-1.440.156.2021.2.SS, wiążąca informacja stawkowa z 16.03.2022, sygn. 0111-KDSB2-2.440.337.2021.3.ASZ.

Przypisanie usługi wykonania nasadzeń zieleni do kodu PKWiU 2015 81.30 na gruncie ustawy o VAT z uwagi na treść poz. 52 załącznika nr 3 w związku z art. 41 ust. 2 ustawy, powoduje, iż do takiego świadczenia znajdzie zastosowanie obniżona stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8%.

Zdaniem Odwołującego, w niniejszym postępowaniu usługa wykonania nasadzeń stanowi świadczenie odrębne od pozostałej części zamówienia i w konsekwencji powinna być opodatkowana na zasadach przewidzianych dla tego typu usług. Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady

opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Stanowisko takie przedstawił również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, stwierdzając, że: „Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”.

Odwołujący powołał także wyrok z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, ECLI:EU:C:2012:597, pkt 15 i 16 wyroku, w którym TSUE stwierdził: „Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzi do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51). W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24 i 25).”

Dalej Odwołujący wskazał, że w rozdziale VII. Zasady przygotowania oferty i dokumentów, zawartość oferty, dokumenty wymagane w postępowaniu SWZ, pkt 2 ppkt 6) Zamawiający określił sposób obliczenia ceny. Zamawiający wskazał, że wykonawca określi cenę oferty za wykonanie przedmiotu zamówienia na załączonym do SWZ załączniku nr 9: „wypełnienie tabeli kalkulacji ceny, która stanowi integralną część oferty - wg wzoru stanowiącego załącznik nr 9 do SWZ”. W załączniku nr 9 do SWZ - Tabela kalkulacji ceny usługa wykonania zieleni została wydzielona jako osobna pozycja cenowa (poz. 21 i 22 Tabeli kalkulacji). Również w treści SWZ, Rozdział III. Opis przedmiotu zamówienia, Ad. 3, usługa wykonania zieleni została wyodrębniona:

„Ad. 3: Zagospodarowanie terenu zewnętrznego obejmuje wykonanie nasadzeń zgodnie z załączonymi projektami zieleni oraz wykonanie zgodnie z projektami zagospodarowania terenu m.in:

- strefy z urządzeniami sensorycznymi,
- placu zabaw,
- małego boiska wielofunkcyjnego z nawierzchni z trawy hybrydowej,
- zielonej szkoły,
- boiska wielofunkcyjnego do piłki ręcznej i koszykówki z nawierzchni poliuretanowej,
- boiska do siatkówki z nawierzchni poliuretanowej,
- małego boiska do piłki nożnej z nawierzchni z trawy syntetycznej,
- bieżni 100 m i skoczni w dal z nawierzchni poliuretanowa,
- siłowni na powietrzu".

Odrębność usługi wykonania zieleni wynika również ze wskazania jej jako odrębnego etapu przedmiotu zamówienia, podlegającego odbiorowi. Zgodnie z § 1 ust. 1 wzoru umowy przedmiot zamówienia obejmuje:

- Budowę budynku przedszkola.
- Dostarczenie i montaż wyposażenia oddziałów przedszkolnych.
- Zagospodarowanie terenu obejmujące m. in. budowę zespołu boisk zewnętrznych na potrzeby szkoły, placów zabaw z urządzeniami sensorycznymi, boiska wielofunkcyjnego oraz ogrodzenie terenu od strony przedszkola (od bramy wjazdowej w ul. Pieta Mondriana do ul. Rembrandta).

W skład etapu trzeciego wchodzi wykonanie (§ 1 ust. 1 wzoru umowy): „Ad. 3: Zagospodarowanie terenu zewnętrznego obejmuje wykonanie nasadzeń zgodnie z załączonymi projektami zieleni oraz wykonanie zgodnie z projektami zagospodarowania terenu (...)”.

Ponadto dla etapu trzeciego została sporządzona odrębna dokumentacja projektowa (§ 1 ust. 5 pkt 3 wzoru umowy). Etap trzeci został również wyodrębniony w Harmonogramie i podlega osobnemu (późniejszemu) od budynku przedszkola odbiorowi.

Z powyższego zdaniem Odwołującego wynika, że przedmiot zamówienia obejmuje czynności o charakterze złożonym, co zresztą potwierdza Zamawiający. Złożoność dotyczy tu różnego rodzaju usług, a nie powiązania tych czynności w jednolite świadczenie. Odwołujący wskazał także, że z dokumentacji przetargowej wynika, że Zamawiający przygotował odrębny szczegółowy opis przedmiotu zamówienia do każdego rodzaju czynności. Wbrew twierdzeniom Zamawiającego, że możliwe jest ukończenie robót budowlanych polegających na budowie budynku przedszkola i uzyskanie pozwolenia na użytkowanie tego budynku bez wykonania usługi nasadzeń zieleni. W konsekwencji Odwołujący stwierdził, że usługa nasadzeń zieleni stanowi w niniejszym postępowaniu samodzielną całość.

Dalej Odwołujący stwierdził, że w przypadku usług wykonania nasadzeń zieleni, które to nasadzenia mają towarzyszyć usłudze budowlanej polegającej na wybudowaniu budynku przedszkola oraz budowli i obiektów małej architektury nie sposób uznać, iż nasadzenia te są niezbędne do prawidłowego wykonania usługi budowlanej. Obiekty budowlane powstałe w wyniku realizacji usługi budowlanej mogą być bowiem oddane do użytkowania i eksploatowane zgodnie ze swoim przeznaczeniem niezależnie od wykonania nasadzeń. Nie można tym samym uznać, iż wykonanie nasadzeń zieleni pełni rolę świadczenia pomocniczego w opisanym wyżej rozumieniu wobec usługi budowlanej. Odwołujący przywołał wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 2 października 2012 r. (sygn. akt. I SA/Gd 818/12), który zakwestionował możliwość przyjęcia usługi kompleksowej dla robót budowlanych i zagospodarowania terenu i tym samym zastosowania jednej stawki VAT.

Zdaniem Odwołującego nie sposób w niniejszym postępowaniu uznać, aby usługa wykonania zieleni umożliwiała skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub była niezbędna dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego.

Odwołujący przywołał interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3.11.2016 r., sygn. IPPP2/4512-632/16-3/BH, oraz interpretację z 16.07.2018, 0115-KDIT1-BS; z 26.11.2018, 0112-KDIL4.4012.528.2018.2.AR; z 23.09.2019, 0115-KDIT1-KM.

W ocenie Odwołującego, usługi wykonania nasadzeń zieleni zgodnie z projektem będące elementem przedmiotu zamówienia stanowią usługę odrębną od usług budowlanych i na podstawie PKWiU powinny być klasyfikowane do kodu 81.30, a co za tym idzie na gruncie ustawy o podatku VAT ich świadczenie powinno być opodatkowane stawką w wysokości 8%. Ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT jest istotne dla zachowania równego traktowania wykonawców, a czego w postępowaniu Zamawiający zaniechał. Oferty wykonawców, w których wskazano nieprawidłową stawkę podatku VAT w opinii Odwołującego powinny ulec odrzuceniu.

#### **Izba zważyła co następuje:**

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Obie strony powołały się na okoliczność, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje

się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. W tym zakresie powoływano stanowisko jakie przedstawił Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (o czym także powyżej).

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.

Obie strony przedstawiały różne interpretacje organów podatkowych w celu wykazania swojego stanowiska. Wielość, różnorodność i odmiennosc 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. W niniejszym postępowaniu, jak wskazano powyżej nie przedstawiono indywidualnej opinii organów podatkowych, zatem nie wykazano jednoznacznie, że nie było możliwe zastosowanie jednolitej stawki podatku VAT, która jest stawką podstawową – 23% dla całości inwestycji, w tym także prac dotyczących zieleni.

W niniejszej sprawie Zamawiający uznał, że budowę i wyposażenie 9-oddziałowego przedszkola wraz z zagospodarowaniem terenu zewnętrznego należy traktować jako usługę kompleksową, na którą składają się świadczenia wymienione w opisie przedmiotu zamówienia (pkt III SWZ) i tabeli kalkulacji ceny (załącznik nr 9 do SWZ). Jak wskazał Zamawiający, w przedmiotowym postępowaniu mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m. in. prace związane z zagospodarowaniem terenu zieleni. Zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia w jego zakres wchodzi: Budowa budynku przedszkola, Dostarczenie i montaż wyposażenia oddziałów przedszkolnych, Zagospodarowanie terenu obejmujące m. in. budowę zespołu boisk zewnętrznych na potrzeby szkoły, placów zabaw z urządzeniami sensorycznymi, boiska wielofunkcyjnego oraz ogrodzenie terenu od strony przedszkola (od bramy wjazdowej w ul. Pieta Mondriana do ul. Rembrandta). Realizacja zieleni, zgodnie z dokumentacją projektową, nie dotyczy wyłącznie prac w terenie sąsiadującym z budynkiem przedszkola, ale także związana jest z konstrukcją budynku, w tym pracami na dziedzińcu wewnątrz budynku, jak i prac terenowych.



Jak podkreślił Zamawiający, w przypadku tej części zadania inwestycyjnego, teren jest w 80% zajęty przez boiska sportowe i place zabaw o nawierzchni syntetycznej, natomiast zieleni stanowi tylko uzupełnienie funkcji związanych z programem oświatowym.

Znaczna część nasadzeń zieleni związana jest bezpośrednio z konstrukcją budynku, robotami wykończeniowymi oraz bezpieczeństwem dzieci w budynku przedszkola. Odwołujący twierdził natomiast, że prace dotyczące zieleni związane z konstrukcją budynku objęte zostały przez niego 23% stawką podatku VAT. Stawka podatku VAT w wysokości 8% ma zastosowanie do prac ujętych w II i III części zamówienia. Jednocześnie Odwołujący wskazał, że pozycja w zakresie mat rozchodnikowych została zdublowana tj. znajduje się w etapie I i została powtórzona również w ramach prac dotyczących zieleni – etap II w tym samym przedmiarze. Ponieważ te prace były realizowane w ramach etapu pierwszego, Odwołujący nie wykazał ich i nie wycenił w ramach poz. nr. 21 i 22, które to pozycje dotyczyły stricte prac zieleni na zewnątrz, co jest także związane z okolicznością, że w SWZ Zamawiający osobno opisał te prace jako zagospodarowanie terenu zieleni. Zdaniem Zamawiającego mata rozchodnikowa nie jest zdublowana – pozycje te mogą się powtórzyć, z racji tego, że jedna z tych części stanowi element budowlany, a druga jest elementem zielonym. Jedna bez drugiej nie może docelowo funkcjonować, zatem poz. 21 i 22 powiązane są z poz. nr 1.

Okoliczność, że maty rozchodnikowe znajdują się w przedmiarze w etapie I i etapie II potwierdzać może, że prace dotyczące zieleni nie mogą być tak łatwo wyodrębnione tylko w ramach części II i III. Skoro tak, to oznacza, że łączą się także z pracami budowlanymi, a więc prace dotyczące zieleni wpisują się w prace dotyczące budynku. A to z kolei oznacza, że rację ma Zamawiający, który prace w zakresie zieleni uznał za prace pomocnicze i związane ściśle z budową budynku (w tym dachu) i całości inwestycji, a w konsekwencji uznał, że dla całej inwestycji stawką prawidłową jest stawka 23%.

Jak wskazał Zamawiający, wymóg uzupełnienia zielenią terenów szkolno-przedszkolnych jest zgodny ze standardami architektonicznymi i funkcjonalnymi dla szkół podstawowych i zespołów szkolno-przedszkolnych opracowanych przez m.st. Warszawa. Wg nich szkolne place zabaw powinny być częściowo zacienione np. poprzez wykorzystanie drzewostanu. Roślinność na terenach zewnętrznych powinna pełnić również funkcje edukacyjne. Zaprojektowano oddzielenie strefy aktywności oraz częściowe zacienienie placów zabaw poprzez wykorzystanie drzew. Zieleń w postaci żywopłotów zastosowano zamiast ogrodzeń wydzielających place zabaw przedszkola od terenów sportowych szkoły wymaganych zgodnie z obowiązującymi przepisami. Sprawia to, że nasadzenia są połączone w sposób nierozzerwalny z pozostałymi elementami zagospodarowania terenu zewnętrznego objętego przedmiotem zamówienia.

Z uwagi na technologię robót nasadzenia powinny być wykonane równolegle z pozostałymi robotami budowlanymi zagospodarowania terenu, gdyż konieczność wprowadzenia maszyn ogrodniczych mogłaby powodować uszkodzenia nawierzchni syntetycznych. Odrębne wykonywanie czynności nasadzeń nie jest możliwe bez uszczerbku dla jakości i pełno wartościowości usługi budowlanej.

Skoro istnieje obowiązek wykonania prac związanych z zielenią dla szkół podstawowych i zespołów szkolno-przedszkolnych, to oznacza, że zieleń ma charakter pomocniczy, jest środkiem niezbędnym dla powstania takiej inwestycji, a w zasadzie w tym przypadku – budynku. Potwierdza to także stanowisko Zamawiającego, że prace dotyczące zieleni nie są dla Zamawiającego celem samym w sobie, lecz jedynie środkiem do pełnego zrealizowania usługi zasadniczej i jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną. Jak wskazano powyżej, obie strony były zgodne co do okoliczności, że „usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”. Skoro tak, to również w niniejszej sprawie należało uznać, że usługa pomocnicza jest ściśle powiązana z usługą zasadniczą - bez realizacji budynku przedszkola i zagospodarowania terenu w postaci boisk szkolnych i placu zabaw, zbędne jest (i w zasadzie niemożliwe) wykonanie usługi zieleni w kształcie objętym zamówieniem. Projektowana zieleń nie powstałaby samoistnie, zatem nie stanowi odrębnej części zamówienia.

Jak wskazał Zamawiający, według kosztorysów inwestorskich stanowiących podstawę oszacowania kosztów zamówienia wykonanie zakresu prac związanych z realizacją projektów zieleni (etap II i etap III) stanowi 1,54 % szacunkowej wartości całego zamówienia. Dominujące znaczenie z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia mają w tym przypadku usługi budowlane. Jest to okoliczność, która obrazuje, że wykonanie nasadzeń w ramach realizacji przedmiotu zamówienia w niniejszym postępowaniu można było uznać jako czynności pomocnicze.

Bez znaczenia pozostaje podnoszony przez Odwołującego argument, że usługę związaną z realizacją projektów zieleni należy traktować jako odrębny etap przedmiotu zamówienia podlegający odrębnemu odbiorowi, posiadającemu odrębną dokumentację projektową. Skoro w porządku prawnym przyjęto interpretację, że w pewnych okolicznościach możliwe jest przyjęcie jednolitej stawki podatku VAT dla całej usługi, obejmującej inne świadczenia, to bez znaczenia pozostaje okoliczność odrębnego ujęcia określonych prac w dokumentacji projektowej. Ponadto zgodnie z powołanym przez Zamawiającego wyrokiem TSUE w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BC, „istnienie jednego świadczenia złożonego nie jest

wykluczone z tego powodu, że w odniesieniu do poszczególnych elementów wykazane są odrębnie ceny i że elementy te są odrębnie fakturowane".

Należało zatem uznać za bezzasadny zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 226 ust 1 pkt 10) ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez zaniechanie odrzucenia ofert wykonawców Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. oraz Zab-Bud Sp. z o.o. Nie można bowiem uznać, że oferty te zawierają błąd w obliczeniu ceny lub kosztu polegający na podaniu nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług w zakresie usługi nasadzeń zieleni (poz. 21 i 22 Tabeli kalkulacji ceny stanowiącej załącznik nr 9 do SWZ). W konsekwencji nie można uznać za zasadne stanowisko Odwołującego co do nieprawidłowego wyboru oferty wykonawcy Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego Kartel S.A. jako najkorzystniejszej,

W konsekwencji nie można także uznać za zassany zarzut dotyczący naruszenia przez Zamawiającego art. 16 pkt 1-3 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez przeprowadzenie postępowania w sposób niezapewniający zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców, proporcjonalności i przejrzystości.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do wyniku na podstawie art. 557 oraz art. 574 ustawy z 11.09.2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.) oraz w oparciu o przepisy § 5 pkt 1a) rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. poz. 2437).

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji.

**Przewodniczący:**

.....