

**WYROK**  
**z dnia 10 marca 2023 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza** – w składzie:

**Przewodniczący:** Emilia Garbala

**Protokolant:** Klaudia Kwadrans

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 marca 2023 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 27 lutego 2023 r. przez wykonawcę **BAYDO sp. z o.o., ul. Bydgoskich Przemysłowców 6A lok. B23, 85-862 Bydgoszcz,**

w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: **Gminę Dobrcz, ul. Długa 50, 86-022 Dobrcz,**

przy udziale wykonawcy **T. H. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Gardenia T. H., ul. Wschodnia 14c, 62-200 Gniezno,** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,

**orzeka:**

1. **uwzględnić odwołanie** i nakazuje zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, odrzucenie oferty wykonawcy T. H. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Gardenia T. H. na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, unieważnienie czynności odrzucenia oferty odwołującego BAYDO sp. z o.o. oraz powtórzenie czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego,
2. kosztami postępowania obciąża zamawiającego: Gminę Dobrcz, ul. Długa 50, 86-022 Dobrcz, i:
  - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez odwołującego: BAYDO sp. z o.o., ul. Bydgoskich Przemysłowców 6A lok. B23, 85-862 Bydgoszcz, tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od zamawiającego: Gminy Dobrcz, ul. Długa 50, 86-022 Dobrcz, na rzecz odwołującego: BAYDO sp. z o.o., ul. Bydgoskich Przemysłowców 6A lok. B23, 85-862 Bydgoszcz, kwotę 10 000 zł 00 gr (dziesięć tysięcy złotych zero groszy) tytułem zwrotu kosztów uiszczonych wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i art. 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 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 – Gmina Dobrcz, ul. Długa 50, 86-022 Dobrcz, prowadzi w trybie podstawowym bez negocjacji, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Budowa lub przebudowa kompleksu boisk sportowych w Gminie Dobrcz”, numer referencyjny: BIS271.25.2022. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 30.12.2022 r., nr 2022/BZP 00526178.

Pismem z dnia 22.02.2023 r. zamawiający poinformował o wyborze jako najkorzystniejszej oferty wykonawcy Gardenia T. H. oraz o odrzuceniu m.in. oferty wykonawcy BAYDO sp. z o.o., ul. Bydgoskich Przemysłowców 6A lok. B23, 85-862 Bydgoszcz (dalej: „odwołujący”).

W dniu 27.02.2023 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło odwołanie, w którym odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.), zwanej dalej: „ustawą Pzp”, poprzez odrzucenie oferty odwołującego, pomimo iż jej treść jest zgodna z warunkami zamówienia oraz obowiązującymi przepisami, w związku z zasadą jednolitej stawki VAT dla tzw. usług kompleksowych, do których zalicza się przedmiot zamówienia,
- 2) art. 226 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty firmy GARDENIA T. H., pomimo iż zawierała błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu dwóch stawek VAT (8% i 23%) w ofercie na realizację przedmiotu zamówienia, tj. stawki VAT 8% do zakresu zagospodarowania terenów zieleni, podczas gdy postępowanie nie obejmuje swoim zakresem takich prac oraz stawki 23% w pozostałym zakresie,
- 3) art. 226 ust. 1 pkt 7 ustawy Pzp w zw. z art. 3 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1233 ze zm.) poprzez zaniechanie odrzucenia oferty firmy GARDENIA T. H., pomimo iż jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji, polegający na przypisaniu elementom składowym tej oferty innej wartości, niż rzeczywiście winny być im przypisane w zakresie obowiązujących przepisów o podatku od towarów i usług VAT, a to w celu skonstruowania oferty dającej możliwość przewagi konkurencyjnej i w konsekwencji uzyskanie zamówienia,
- 4) art. 204 ust. 1 ustawy Pzp poprzez zaniechanie wyboru oferty odwołującego, pomimo iż nie podlegała ona odrzuceniu i była ofertą najkorzystniejszą spośród wszystkich ofert złożonych w ramach postępowania,

5) art. 223 ust. 1 w zw. z art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp poprzez zaniechanie wezwania odwołującego oraz pozostałych oferentów (poza GARDENIA T. H.) do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty w zakresie zastosowanej stawki VAT, co stanowi jawne naruszenie zasady równego traktowania wykonawców, uczciwej konkurencji oraz przejrzystości, a tym samym i naruszenie przepisów ustawy Pzp.

W szczególności odwołujący podniósł, co następuje.

„3. W dniu 27 stycznia 2023 roku Zamawiający wezwał oferenta GARDENIA T. H., jako jedyne, do złożenia wyjaśnień co do treści złożonej oferty w zakresie zastosowanej 8% stawki podatku VAT. W odpowiedzi z dnia 30 stycznia 2023 roku w/w pomiot udzielił wyjaśnień wskazując, iż do usług związanych z zagospodarowaniem terenu, zastosowanie znajduje stawka VAT w wysokości 8%. Pozostali (3) oferenci, w tym Odwołująca, nie otrzymali analogicznego wezwania do wyjaśnienia treści złożonej oferty.

4. W dniu 10 lutego 2023 roku Zamawiający wezwał oferenta GARDENIA T. H., którego oferta została uznana za najkorzystniejszą, do złożenia dokumentów. W reakcji na to pismo, Odwołująca wystosowała pismo w dniu 15 lutego 2023 roku, zawierające zastrzeżenia co do prowadzonej procedury zmierzającej do wyłonienia najkorzystniejszej oferty. Zamawiający nie podzielił argumentów Odwołującej z w/w pisma.

5. Przy ocenie, czy oferta danego wykonawcy podlega odrzuceniu czy wyborze, Zamawiający powołał się na Uchwałę Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 20 października 2022 roku, sygn. akt: KIO/KD 28/22. (...)

2. Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy wskazać należy, iż w związku z wątpliwościami dotyczącymi właściwej stawki podatku VAT w Postępowaniu, Zamawiający winien wystąpić do wszystkich wykonawców o udzielenie wyjaśnień w zakresie podstaw zastosowanej stawki podatku. W sytuacji, kiedy w ofertach pojawiły się różne stawki VAT, a jeden z wykonawców przedstawił dowód, z którego wynika, że właściwa jest inna klasyfikacja PKWiU, Zamawiający nie powinien tej kwestii pominąć. (...)

1. Analiza przedmiotu Postępowania pokazuje, iż mamy do czynienia z usługą kompleksową, stanowiącą roboty budowlane. W opisie przedmiotu zamówienia — Sekcja IV, pkt 4.2.6., jako główny kod (CPV) wskazano 45000000-7 - Roboty budowlane. Z kolei jako kody dodatkowe podano: 45212200-8 - Roboty budowlane zakresie budowy obiektów sportowych 45233200-1 - Roboty w zakresie różnych nawierzchni 45310000-3 - Roboty instalacyjne elektryczne.

2. W opisie przedmiotu zamówienia dla Postępowania wskazano co następuje: Dobrcz: „Budowa boiska wielofunkcyjnego przy Zespole Szkolno-Przedszkolnym w Dobrczu wraz z rozbudową instalacji wodociągowej do systemu nawadniania boiska wraz z infrastrukturą techniczną towarzyszącą na terenie działek 25 i 29/1 obręb Dobrcz. Zakres prac obejmuje: Zakresem zamówienia są następujące zamierzenia budowlane: - demontaż istniejącego

obiektu rekreacji karuzela, - budowa boiska wielofunkcyjnego, - rozbudowa zewnętrznej instalacji wodociągowej do systemu nawadniania boiska, - montaż piłkochwyłów, - wykonanie ławek rekreacyjnych. Projektowane ławki rekreacyjne oraz piłkochwyły mocowane na stałe do podłoża. Boisko wielofunkcyjne o nawierzchni z trawy naturalnej rolowanej (...) z liniami z farby do trawników naturalnych wykonanymi maszyną typu dyszowego". Kotomierz - Szkoła Podstawowa w Kotmierzu na dz. nr 340 obręb Kotomierz: budowa bieżni lekkoatletycznej budowa boiska wielofunkcyjnego dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznej na dachu budynku Szkoły Podstawowej Strzelce Górne - dz. nr 101/22 obręb Strzelce Górne, gmina Dobrcz: przebudowa boiska do piłki nożnej dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznej na gruncie. W żadnym w powyższych zakresów składających się na przedmiot zamówienia, nie zostały przewidziane przez Zamawiającego usługi zagospodarowania zieleni.

3. Zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 grudnia 2019 roku: „(...) 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. Jeśli więc wykonywanych jest więcej czynności i są one ze sobą ściśle powiązane oraz stanowią całość pod względem ekonomicznym i gospodarczym, to wówczas dla potrzeb VAT należy potraktować je jako jedną czynność opodatkowaną. (...)”

4. (...)Tak więc należy przyjąć, że w ramach przedmiotowego zadania wykonawca ma wykonać świadczenie kompleksowe. Z punktu widzenia Zamawiającego, jest on zainteresowany odbiorem jednego zadania jako całości, tj. budowy lub przebudowy kompleksu boisk sportowych w gminie Dobrcz, a w szczególności w ramach zadania - budowa boiska wielofunkcyjnego przy Zespole Szkolno-Przedszkolnym w Dobrczu wraz z rozbudową zewnętrznej instalacji wodociągowej do systemu nawadniania boiska wraz z infrastrukturą techniczną towarzyszącą na terenie działek 25 i 29/1 obręb Dobrcz — wykonanie (budowa) boiska wielofunkcyjnego o nawierzchni z trawy naturalnej rolowanej rozumianego jako cały system, a nie jego poszczególnych elementów. W żadnym razie nie można tego elementu zakwalifikować jako realizacja zadania dotyczącego zagospodarowania terenów zielonych.

5. Czynność dostawy trawy naturalnej jako nawierzchni sportowej ma charakter wyłącznie pomocniczy (służebny) względem robót budowlanych polegających na budowie boisk sportowych. Ów pomocniczy charakter potwierdza również dokonana przez Zamawiającego klasyfikacja przedmiotu zamówienia wg kodów CPV. (...)

6. Znamiennym również jest, iż na czterech (4) oferentów biorących udział w Postępowaniu, trzech (3) z nich zastosowało stawkę podstawową VAT dla robót budowlanych, tj. 23%, która to stawka jest stosowana powszechnie przy analogicznych jak w Postępowaniu, zakresów zadań. (...)

1. Odwołująca podnosi i zarzuca, że przypisanie przez oferenta - firmę GARDENIA T. H., elementom składowym oferty innej wartości podatku VAT, niż rzeczywiście winny być im przypisane w zakresie obowiązujących przepisów o podatku od towarów i usług VAT, a to w celu skonstruowania oferty dającej możliwość przewagi konkurencyjnej i w konsekwencji uzyskanie zamówienia, stanowi czyn nieuczciwej konkurencji.

2. (...) Okolicznością przesądzającą o nieprawidłowym działaniu firmy GARDENIA T. H. w stopniu uzasadniającym zastosowanie powyższej regulacji jest „manipulowanie” przy interpretacji zakresu przedmiotu zamówienia, co w konsekwencji pozwoliło na wykluczenie Odwołującej z najkorzystniejszą ofertą, oraz uzyskanie zamówienia. Tym samym, w wyniku takiego działania firmy GARDENIA T. H., Odwołująca, mimo złożenia oferty zgodnej z wymogami Postępowania, utraciła dostęp do rynku. (...)”

W związku z powyższym odwołujący wniósł o nakazanie zamawiającemu:

- 1) unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego,
- 2) dokonania powtórnej czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego,
- 3) odrzucenia oferty firmy GARDENIA T. H. z uwagi na błędy w obliczeniu ceny,
- 4) dokonania wyboru oferty odwołującego jako najkorzystniejszej.

Pismem z dnia 02.03.2023 r. wykonawca T. H. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą Gardenia T. H., ul. Wschodnia 14c, 62-200 Gniezno (dalej: „przystępujący”), zgłosił przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego. Izba stwierdziła, że przystąpienie zostało dokonane skutecznie.

Pismem z dnia 09.03.2023 r. zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o jego oddalenie.

W trakcie rozprawy strony podtrzymały swoje stanowiska w sprawie.

### **Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje.**

Przedmiotem zamówienia jest budowa lub przebudowa kompleksu boisk sportowych w gminie Dobrcz, w tym:

1) Kotomierz:

- a) Budowa bieżni lekkoatletycznej przy Szkole Podstawowej w Kotomierzu na dz. nr 340 obręb Kotomierz Przedmiotem inwestycji jest budowa bieżni lekkoatletycznej, w której zakres wchodzi: bieżnia okrężna czterotorowa o nawierzchni poliuretanowej o szerokości 5,08 m oraz o długości biegu 200 m, bieżnia prosta czterotorowa

o nawierzchni poliuretanowej o szerokości 5,08 m oraz długości biegu 60 m, skocznia do skoku w dal o wymiarach zeskokni 2,91 x 8,16 m z rozbiegiem wpisanym w bieżnię prostą, rzutnia do pchnięcia kulą o nawierzchni sektora rzutów z mączki ceglanej.

- b) Budowa boiska wielofunkcyjnego przy Szkole Podstawowej w Kotomierzu na dz. nr 340 obręb Kotomierz na terenie istniejącego boiska trawiastego wraz z elementami małej architektury (ławki rekreacyjne). Projektowane boisko zlokalizowane w obrębie bieżni lekkoatletycznej będącej w trakcie realizacji zgodnie z planem sytuacyjnym. Boisko wielofunkcyjne będzie posiadać specjalną nawierzchnię poliuretanową umożliwiającą uprawianie sportów takich jak piłka nożna, koszykówka, siatkówka i tenis ziemny. Boisko będzie miało zaaplikowane metodą natryskową linie różnego koloru do poszczególnych ww. sportów zespołowych. Boisko będzie wyposażone w sprzęt sportowy obejmujący bramki do piłki nożnej i kosze do piłki koszykowej oraz siatki do siatkówki i tenisa ziemnego.
- c) Dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznej na dachu budynku Szkoły Podstawowej w Kotomierzu, dz. nr 340 obręb Kotomierz, tj. 88 modułów fotowoltaicznych na istniejącym dachu Szkoły Podstawowej w Kotomierzu. Moc znamionowa instalacji do 39,60 kWp.

## 2) Dobrcz:

- a) Budowa boiska wielofunkcyjnego przy Zespole Szkolno-Przedszkolnym w Dobrczu wraz z rozbudową zewnętrznej instalacji wodociągowej do systemu nawadniania boiska wraz z infrastrukturą techniczną towarzyszącą na terenie działek 25 i 29/1 obręb Dobrcz. Zakres prac obejmuje: demontaż istniejącego obiektu rekreacji - karuzela, budowę boiska wielofunkcyjnego, rozbudowę zewnętrznej instalacji wodociągowej do systemu nawadniania boiska, montaż piłkochwyłów, wykonanie ławek rekreacyjnych. Projektowane ławki rekreacyjne oraz piłkochwyły mocowane na stałe do podłoża. Boisko wielofunkcyjne o nawierzchni z trawy naturalnej rolowanej z liniami z farby do trawników naturalnych wykonanymi maszyną typu dyszowego.
- b) Dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznej na dachu budynku Zespołu Szkolno-Przedszkolnego w Dobrczu, dz. nr 25 i 29/1 obręb Dobrcz, tj. 88 modułów fotowoltaicznych na istniejącym dachu Zespołu Szkolno-Przedszkolnego w Dobrczu. Moc znamionowa instalacji do 39,60 kWp.

## 3) Strzelce Górne:

- a) Przebudowa boiska do piłki nożnej w Strzelcach Górnych dz. nr 101/22 obręb Strzelce Górne, gmina Dobrcz, obejmuje prace takie jak: zamontowanie trybun dla widzów, zamontowanie wiat dla zawodników rezerwowych po 13 miejsc wraz z utwardzeniem terenu w postaci kostki brukowej przed krzeselkami, zamontowanie piłkochwyłów za bramkami, zamontowanie 2 bramek pełnowymiarowych, zamontowanie ogrodzenia

panelowego, rekultywację nawierzchni boiska wraz z zamontowaniem siatki na krety, montaż systemu nawadniania płyty boiska wraz z budową zasilania w postaci zewnętrznej instalacji wodociągowej z budynku wiejskiego centrum sportu i rekreacji, oświetlenie płyty boiska, placu zabaw oraz istniejącego boiska do koszykówki na 10 słupach wraz z zasilaniem WLZ z projektowanej tablicy głównej w budynku wiejskiego centrum sportu i rekreacji,

- b) Dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznej na gruncie dz. nr 101/22 obręb Strzelce Górne, tj. 66 modułów fotowoltaicznych gruncie dz. nr 101/22 obręb Strzelce Górne. Moc znamionowa instalacji do 28,80 kWp.

Zamawiający nie wskazał w specyfikacji warunków zamówienia (dalej: „SWZ”) stawki podatku VAT.

W postępowaniu złożono 4 oferty, przy czym najtańszą ofertę złożył odwołujący. Trzej wykonawcy podali stawkę VAT w wysokości 23%, natomiast przystępujący podał: „VAT 8% i 23%”.

Pismem z dnia 27.01.2023 r. zamawiający, na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, wezwał przystępującego do „złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty w zakresie zastosowanej 8% stawki podatku VAT”.

Pismem z dnia 30.01.2023 r. przystępujący odpowiedział, że zgodnie z obowiązującym prawem, *„w ramach wykonywanej działalności gospodarczej stosuje opodatkowanie stawką podatku VAT w wysokości 23% lub 8% w zależności od rodzaju usługi i towaru podlegającego opodatkowaniu. Na podstawie art. 146aa ust. 1 pkt 2) ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz U. z 2021 r. poz. 685) jeżeli w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r, do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż 6%, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy wynosi 8 %. W związku z tym, iż wskaźnik, o którym mowa powyżej nie został osiągnięty na dzień dzisiejszy pozostaje aktualna stawka 8% podatku od towaru i usług w przypadku towarów i usług sklasyfikowanych w załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. Załącznik nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. pozycja numer 52 obejmuje usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30)”*.

Pismem z dnia 22.02.2023 r. zamawiający poinformował o wyborze jako



najkorzystniejszej oferty przystępującego oraz o odrzuceniu pozostałych ofert złożonych w postępowaniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, tj. z powodu błędu w obliczeniu ceny, ponieważ wykonawcy podali stawkę podatku VAT w wysokości 23%. W uzasadnieniu zamawiający wskazał: „Zamawiający uznał, iż przyjęta stawka 8% podatku od towaru i usług w przypadku towarów i usług sklasyfikowanych w załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 1 1 marca 2004 r. pozycja numer 52 załącznika, która obejmuje usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30) będzie miała tutaj zastosowanie. (...) W uchwale z dnia 20 października 2022 r. sygn. akt KIO/KD 28/22 Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że „W opinii Prezesa Urzędu przyjęć należy, iż co najmniej w zakresie usług zagospodarowania zieleni stanowiących element przedmiotu zamówienia w postępowaniu będącym przedmiotem kontroli, wykonawcy powinni zaferować cenę brutto z podatkiem VAT ustalonym na poziomie 8%. Uznano, iż poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy ..., pomimo zaistnienia błędu w obliczeniu ceny, Zamawiający naruszył art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp2004. (...)”

**Krajowa Izba Odwoławcza rozpoznając na rozprawie złożone odwołanie i uwzględniając dokumentację z niniejszego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz stanowiska stron złożone na piśmie i podane do protokołu rozprawy, zważyła, co następuje.**

Izba ustaliła wystąpienie przesłanek z art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, tj. istnienie po stronie odwołującego interesu w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia przez niego szkody z uwagi na kwestionowane czynności i zaniechania zamawiającego.

Ponadto Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 528 ustawy Pzp.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 7 i 10 ustawy Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli:

- 7) została złożona w warunkach czynu nieuczciwej konkurencji w rozumieniu ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji,
- 10) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Zgodnie z art. 223 ust. 1 ustawy Pzp w toku badania i oceny ofert zamawiający może żądać od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert oraz przedmiotowych środków dowodowych lub innych składanych dokumentów lub oświadczeń. Niedopuszczalne jest prowadzenie między zamawiającym a wykonawcą negocjacji dotyczących złożonej oferty oraz, z uwzględnieniem ust. 2 i art. 187, dokonywanie jakiegokolwiek zmiany w jej treści.

W niniejszej sprawie przedmiotem sporu jest to, czy uczestniczący w postępowaniu wykonawcy powinni byli zastosować jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23%, czy też dwie odrębne stawki: 8% i 23%.

Zgodnie z dominującym w tej sprawie orzecznictwem, zasadą jest odrębne opodatkowywanie świadczeń. Wynika to m.in. z orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie w sprawie C-349/96 (Card Protection Plan Ltd), w którym ETS stwierdził, że co do zasady każde świadczenie usług powinno być traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne, niemniej jednak świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż mogłoby to skutkować naruszeniem całego systemu opodatkowania. Trybunał stwierdził też, że: „świadczenie jednolitej usługi ma miejsce w szczególności w przypadkach, gdy jeden lub więcej elementów może być uznany za tworzący świadczenie (usługę) główne, podczas gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenia (usługi) dodatkowe, do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia (usługi) głównego. Usługa musi być uznana za dodatkową w stosunku do usługi głównej, jeżeli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, ale środek lepszego wykorzystania dostarczonej usługi głównej”.

Podobnie w sprawie C-41/04 (Levob Verzekeringen) Trybunał orzekł, że:

„19. Jak to wynika z orzecznictwa Trybunału, jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja celem określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku to jedno świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12-14, oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 28 i 29).

20. Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie że po pierwsze, z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda czynność powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie (por. przez analogię ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 29).

21. W kwestii tej Trybunał orzekł, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, zwłaszcza w przypadku, gdy kilka elementów powinno zostać uznanych za konstytutywne dla

świadczenia głównego, podczas gdy, przeciwnie, jedno lub więcej świadczeń powinno być postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, oraz wyrok z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99, Primback, Rec. str. I-3833, pkt 45).

22. Podobnie jest w przypadku, jeśli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny.”

Z orzeczeń Trybunału wynika zatem, że co do zasady, nawet jeśli świadczenie składające się z kilku czynności jest przeznaczone dla jednego nabywcy, to każde z nich powinno być traktowane odrębnie, co oznacza także ich odrębne opodatkowanie. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy świadczenia te są ze sobą nierozzerwalnie połączone w taki sposób, że z gospodarczego punktu widzenia ich rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. W takim przypadku, zdaniem Trybunału, świadczenie pomocnicze dzieli los prawny świadczenia głównego.

Powyższe stanowisko Trybunału podsumował m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Po 951/10), w którym stwierdzono: „Biorąc powyższe rozstrzygnięcia pod uwagę, należy podzielić pogląd, że świadczenie złożone (kompleksowe) będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. (por. T Michalik VAT. Komentarz, Wydanie 7, 2010 r.).”

W niniejszej sprawie należy zauważyć, że objęte przedmiotem zamówienia usługi w zakresie zieleni dotyczą nawierzchni budowanych lub przebudowywanych boisk. Usługi te polegają bowiem na wykonaniu nawierzchni trawiastej boisk poprzez m.in. usunięcie warstwy ziemi z istniejącego boiska, wykonanie systemu nawadniającego, profilowanie, rozścielenie warstwy wegetacyjnej, ułożenie trawnika rolowanego. Celem wykonania tych prac nie jest zatem przygotowanie i utrzymanie zieleni jako takiej, ale wykonanie nawierzchni dwóch boisk. Zieleń (trawa) powstała w wyniku tych prac jest częścią tych boisk jako ich nawierzchnia, co wynika także z dowodów złożonych na rozprawie przez zamawiającego. Skoro zaś prace w zakresie zieleni służą wykonaniu nawierzchni boisk, to nie można

twierdzić, że są to prace odrębne od budowy lub przebudowy tych boisk. W konsekwencji należy uznać, że prace w zakresie zieleni są w tym wypadku nierozzerwalnie związane z budową bądź przebudową ww. boisk i ich rozdzielenie byłoby sztuczne, bo ani boiska nie mogłyby być wykorzystywane bez wykonania nawierzchni ani wysianie czy rozłożenie zrolowanej trawy bez zamiaru wykorzystania tych terenów do celów sportowych nie byłoby celowe z punktu widzenia potrzeb zamawiającego. Tym samym mamy w przedmiotowej sprawie do czynienia z zadaniem kompleksowym, w przypadku którego - jak wynika z powołanego orzecznictwa - właściwe jest zastosowanie jednej stawki podatku VAT.

Powyższego nie zmienia fakt, że zamówienie obejmuje także montaż ławek wokół boiska oraz dostawę i montaż instalacji fotowoltaicznych. Elementy te (zwłaszcza fotowoltaika) nie są częścią prac w zakresie zieleni i zamawiający nie powoływał się na nie w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego.

Odnosząc się do uchwały KIO/KD 28/22 z dnia 20 października 2022 r. należy zauważyć, że dotyczy ona postępowania, w którym usługi zagospodarowania zieleni zostały wyodrębnione w opisie przedmiotu zamówienia, a ponadto Izba stwierdziła, że nie są one tak ściśle powiązane z robotami budowlanymi objętymi zamówieniem, by niemożliwe było rozdzielanie tych świadczeń, czy też że ich rozdzielanie miałoby charakter sztuczny. Stan faktyczny postępowania ocenianego przez Izbę w uchwale KIO/KD 28/22 był więc odmienny od stanu faktycznego niniejszej sprawy. Podkreślić bowiem należy, że nie w każdym przypadku wystąpienia w zamówieniu jakichś prac z zakresu zieleni należy automatycznie stosować do nich odrębną stawkę podatku VAT. Konieczne jest dokonanie każdorazowej oceny tego, w jakim związku prace z zakresu zieleni pozostają z pozostałą częścią zamówienia i czy jest to związek nierozzerwalny z punktu widzenia potrzeb zamawiającego czy też możliwe jest rozdzielanie tych świadczeń bez szkody dla świadczenia głównego. Jak wskazano już wyżej, w przedmiotowym postępowaniu, odmiennie niż w sprawie KIO/KD 28/22, wykonanie zieleni pozostaje ściśle związane z budową lub przebudową obu boisk, dlatego Izba stwierdziła prawidłowość zastosowania jednej stawki podatku VAT.

Podobnie należy odnieść się do przywoływanego wyroku KIO 2041/21 z dnia 25.08.2021 r., w którym stan faktyczny dotyczył budowy pomnika i zagospodarowania zieleni. Nie ulega wątpliwości, że pomnik może zostać wykonany i pełnić swoją funkcję bez względu na stan zieleni wokół niego. Tym samym możliwe jest rozdzielanie tych świadczeń, co czyni ww. wyrok nieadekwatnym do stanu faktycznego niniejszej sprawy.

Reasumując, Izba stwierdziła, że przedmiotowe zamówienie w zakresie budowy / przebudowy boisk i wykonania prac dotyczących zieleni ma charakter kompleksowy i w związku z tym ma do niego zastosowanie jedna stawka podatku VAT. Tym samym

odrzucając m.in. ofertę odwołującego, który wskazał jedną stawkę VAT oraz nie odrzucając oferty przystępującego, który wskazał dwie stawki VAT, zamawiający naruszył art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Dlatego odwołanie zostało uwzględnione i Izba nakazała zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, odrzucenie oferty wykonawcy Gardenia T. H. na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, unieważnienie czynności odrzucenia oferty odwołującego BAYDO sp. z o.o. oraz powtórzenie czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego.

Jednocześnie Izba nie podzieliła stanowiska odwołującego o dopuszczeniu się przez przystępującego czynu nieuczciwej konkurencji. Zastosowanie przez danego wykonawcę wadliwej stawki podatku VAT nie świadczy automatycznie o tym, że złożenie przez niego oferty jest czynem nieuczciwej konkurencji. W szczególności okoliczności niniejszej sprawy nie pozwalają na stwierdzenie, że przystępujący działał w celu pozbawienia innych wykonawców dostępu do rynku. Izba nie znalazła zatem podstaw do stwierdzenia, że zamawiający naruszył art. 226 ust. 1 pkt 7 ustawy Pzp, co pozostaje bez znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy wobec faktu uwzględnienia przez Izbę zarzutu naruszenia przez zamawiającego art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Odnosząc się z kolei do zarzutu dotyczącego art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, w pierwszej kolejności należy podkreślić, że mimo użycia przez ustawodawcę słowa „może”, nie można uznać, że zamawiający ma całkowitą swobodę w stosowaniu tego przepisu. Z jednolitego stanowiska Krajowej Izby Odwoławczej wynika, że w określonych okolicznościach, zwłaszcza wtedy gdy istnieją jednoznaczne podstawy do powzięcia przez zamawiającego wątpliwości, wezwanie wykonawcy do złożenia wyjaśnień na podstawie ww. przepisu stanowi obowiązek zamawiającego. Powyższe stanowisko Izba wyraziła choćby w przywoływanym przez zamawiającego wyroku KIO 2041/21, w którym zarzuty nr 6 i 7 zostały wprawdzie oddalone, niemniej jednak Izba stwierdziła: *„W pewnych okolicznościach ww. uprawnienie stanowi jednocześnie obowiązek zamawiającego, a zaniechanie wystosowania do wykonawcy wezwania może stanowić przedmiot zarzutu podniesionego w odwołaniu”*.

W niniejszym postępowaniu wykonawcy wskazali różne stawki podatku VAT, co wzbudziło wątpliwości zamawiającego. Tym samym nie było działaniem prawidłowym wezwanie do złożenia wyjaśnień tylko tego wykonawcy, który wskazał dwie stawki podatku VAT i brak dania szansy złożenia takich wyjaśnień pozostałym wykonawcom, którzy wskazali jedną stawkę podatku VAT. Zaniechanie wezwania do złożenia wyjaśnień pozostałych wykonawców stanowiło naruszenie art. 223 ust. 1 w zw. z art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp,

a podejmowanie dalszych czynności w postępowaniu w oparciu o wyjaśnienia tylko jednego wykonawcy doprowadziło do braku wszechstronnej analizy stanu faktycznego sprawy i w konsekwencji do dokonania wadliwej oceny ofert.

Wobec powyższego, Izba postanowiła jak w sentencji wyroku, orzekając na podstawie art. 552 ust. 1, art. 553 i art. 554 ust. 1 pkt 1 ustawy Pzp.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku, na podstawie art. 574 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 7 ust. 1 pkt 1 w zw. z § 5 pkt 1 rozporządzenia w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437).

Przewodniczący .....