

**WYROK**

**z dnia 18 listopada 2020 roku**

**Krajowa Izba Odwoławcza** - w składzie:

**Przewodniczący: Beata Pakulska-Banach**

**Protokolant: Piotr Cegłowski**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 listopada 2020 roku w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 26 października 2020 roku przez wykonawcę **PALMETT Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą w Warszawie** w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego **Miasto Stołeczne Warszawa w imieniu którego działa Zarząd Zieleni m.st. Warszawy**

przy udziale wykonawcy **Remondis Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie**, zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

**orzeka:**

1. Oddala odwołanie.
2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę **PALMETT Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą w Warszawie**, i:
  - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy), uiszczoną przez wykonawcę **PALMETT Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą w Warszawie**, tytułem wpisu od odwołania.
  - 2.2. zasądza od wykonawcy **PALMETT Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą w Warszawie** na rzecz zamawiającego **Miasta Stołecznego Warszawa w imieniu którego działa Zarząd Zieleni m.st. Warszawy** kwotę **3 600 zł 00 gr** (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej, do **Sądu Okręgowego w Warszawie**.

**Przewodniczący:** .....

### Uzasadnienie

Zamawiający – Miasto Stołeczne Warszawa w imieniu którego działa Zarząd Zieleni m.st. Warszawy prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego pn.: *Wykonanie robót budowlanych i prac niezbędnych do wybudowania infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół wraz z pielęgnacją posadzonego materiału roślinnego na działkach ewidencyjnych nr 1/3, 1/12, 1/13, 3/6, 3/7 z obrębu 3-14-02 oraz na działkach ew. nr 1/1, 1/2, 5/1, 5/2, 4 z obrębu 3-14-04 przy ul. Rychnowskiej w Dzielnicy Wawer w Warszawie w ramach zadania inwestycyjnego pn. "Plaże miejskie nad Wisłą.", nr sprawy: 17/PN/2020, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843 ze zm.), zwanej dalej „Pzp”.*

Wartość zamówienia nie przekracza kwot określonych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 Pzp. Ogłoszenie o zamówieniu zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych z dnia 31 lipca 2020 r. pod numerem 568987-N-2020.

Wykonawca - PALMETT Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą w Warszawie (zwany dalej: „odwołującym”) w dniu 26 października 2020 roku złożył do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie wobec czynności zamawiającego podjętych w postępowaniu, a polegających na:

- 1) odrzuceniu oferty odwołującego mimo, że oferta nie zawiera błędów w obliczeniu ceny w zakresie przyjętej stawki VAT i została skalkulowana zgodnie z przepisami prawa;
- 2) dokonaniu niezgodnej z przepisami poprawy rzekomej oczywistej omyłki rachunkowej w ofercie odwołującego, co miało wpływ na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej, ponieważ spowodowało zmianę ceny oferty odwołującego w taki sposób, iż przestała być ona najkorzystniejsza;
- 3) dokonaniu wyboru oferty wykonawcy Remondis Sp. z o.o. jako najkorzystniejszej, pomimo tego, że oferta ta nie jest najkorzystniejsza w świetle kryteriów oceny ofert.

W związku z powyższym odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 87 ust. 2 pkt 2 i art. 91 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 5 oraz 92 ust. 1 ustawy Pzp poprzez bezpodstawne uznanie, iż oferta odwołującego zawiera oczywistą omyłkę rachunkową, dokonanie w sposób nieprawidłowy poprawy omyłki, co miało wpływ na wybór oferty, ponieważ spowodowało znaczący wzrost ceny oferty odwołującego i w konsekwencji doprowadziło do uznania, iż ofertą najkorzystniejszą jest oferta

wykonawcy Remondis Sp. z o.o.;

- 2) art. 87 ust. 1 oraz 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp w przypadku, gdyby Izba uznała, iż konieczne jest dokonanie w ofercie odwołującego poprawy innej omyłki lub poprzedzenie tej poprawy wezwaniem odwołującego do wyjaśnień;
- 3) art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty odwołującego ze względu na rzekomy błąd w obliczeniu ceny przejawiający się zdaniem zamawiającego zastosowaniem nieprawidłowej stawki VAT w wysokości 8% podczas, gdy stawka ta jest stawką prawidłową, a oferta nie zawiera błędów w obliczeniu ceny;
- 4) art. 7 ust. 1 ustawy Pzp poprzez niezapewnienie uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, przejawiające się dokonaniem przez zamawiającego działań niezgodnych z SIWZ i ustawą Pzp opisanych powyżej, które spowodowały, iż oferta odwołującego, która jest najkorzystniejsza względem kryteriów oceny ofert, nie została wybrana.

W oparciu o powyższe odwołujący wnosił o:

- 1) uwzględnienie odwołania w całości;
- 2) unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, w tym stanowiącej istotny aspekt tego wyboru, czynności poprawy omyłek rachunkowych w ofercie odwołującego dokonanej niezgodnie z przepisami i SIWZ;
- 3) unieważnienie czynności odrzucenia oferty odwołującego;
- 4) nakazanie zamawiającemu dokonania ponownej oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego oraz z ostrożności procesowej w przypadku uznania przez Izbę konieczności przesunięcia w kosztorysie ofertowym działań matematycznych polegających na przemnożeniu cen jednostkowych przez krotności w innej kolumnie kosztorysu niż dokonał tego odwołujący, nakazanie dokonania poprawy innej omyłki na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp na zasadzie opisanej w uzasadnieniu niniejszego odwołania;
- 5) dokonania wyboru jako najkorzystniejszej oferty odwołującego;
- 6) zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania odwoławczego.

W uzasadnieniu odwołania odwołujący podnosił, co następuje.

Zarzut naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 oraz 91 ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 5 i 92 ust. 1 ustawy Pzp.

Odwołujący wyjaśnił, że w odpowiedzi na pismo zamawiającego z dnia 30 września (poprawione w dniu 1 października), dotyczące poprawy „oczywistych omyłek rachunkowych”, przekazał w dniu 5 października w oparciu o art. 181 ustawy Pzp informację

o dokonaniu przez zamawiającego niezgodnej z przepisami czynności poprawienia oczywistych omyłek rachunkowych. Jednakże zamawiający nie wycofał się z dokonanej czynności. Odwołujący dodał, iż na tamtym etapie postępowania dokonana z naruszeniem przepisów poprawa omyłek nie miała jeszcze wpływu na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej i dopiero obecnie, gdy ta czynność okazała się mieć bezpośredni wpływ na niezgodną z przepisami czynność wyboru, pozwoliło to odwołującemu na wniesienie odwołania.

Zdaniem odwołującego, czynność poprawienia omyłek w ofercie odwołującego została dokonana w sposób nieuprawniony. Zamawiający poinformował odwołującego, że w jego opinii, odwołujący nie uwzględnił w określonych pozycjach krotności przy wyliczaniu cen oraz, że dokonuje poprawy oferty poprzez ponowne pomnożenie cen jednostkowych przez krotności podane w kosztorysie ofertowym. Odwołujący stwierdził, że zamawiający dokonał tego bez weryfikacji czy ceny jednostkowe w ofercie nie uwzględniają już krotności. Powyższa czynność nie została też poprzedzona wezwaniem odwołującego do wyjaśnień lub choćby analizą cen kosztorysu. Jednocześnie odwołujący podał, że taką analizę przedstawia w tabeli w dalszej części uzasadnienia odwołania. Ponadto wskazał, że wątpliwości zamawiającego nie wzbudził nawet wynik dokonanych poprawek, który podniósł cenę oferty odwołującego o ponad 30%. Według odwołującego, zamawiający zadziałał w sposób automatyczny, bez głębszej analizy oferty, co, w przypadku stwierdzenia przez niego konieczności poprawy oferty, jest niedopuszczalne w kontekście pełnego brzmienia art. 87 ust. 2, który obliguje zamawiającego do rozpatrzenia i poprawy ewentualnych omyłek nie tylko jako omyłek oczywistych, ale także tych opisanych w pkt 3 ww. przepisu (innych omyłek). Odwołujący stwierdził, że w pozycjach, w których zamawiający stwierdził zaistnienie omyłek rachunkowych, w istocie one nie występowały. Odwołujący podkreślił, że we wszystkich tych pozycjach (58.2, 63.2, 66.2, 72.2, 75.2, 83.2, 88.2, 119.20) uwzględnił krotności wskazane w kolumnie „opis pozycji przedmiaru”, mimo, że nie rozpisał takich działań arytmetycznych w załączonym do oferty kosztorysie. Wskazał też, że dokonanie poprawek poprzez ponowne przemnożenie cen jednostkowych przez krotności sztucznie zawyża cenę oferty odwołującego i powoduje, iż zamawiający dokonuje wyboru na podstawie ofert nieporównywalnych. W dalszej kolejności odwołujący, w celu wykazania, iż jego oferta zawiera krotności w cenach jednostkowych, przedstawił tabelę z obliczeniami porównawczymi sąsiednich pozycji, stanowiących pary tych samych elementów cenotwórczych (krotności dotyczą pozycji stanowiących powtórzenia pozycji podstawowych). Odwołujący wyjaśnił, że wynika z nich, iż przyjął takie same lub bardzo zbliżone ceny jednostkowe, w przeliczeniu na jednostkę, w każdej z wymienionych pozycji kosztorysu. Zauważył, że pozycje kosztorysu, wskazane powyżej, pogrupowane są w pary, które dotyczą

wyceny tego samego zakresu prac, przy czym pierwsza pozycja dotyczy zakresu podstawowego, a druga dotyczy wartości ponad zakres podstawowy (np. dodatkowe centymetry podbudowy) i tam właśnie występuje krotność. W opinii odwołującego, wartość cen jednostkowych będzie taka sama lub zbliżona. A zatem, poprawa omyłek dokonana przez zamawiającego pozbawiona jest logiki i nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego, albowiem sugeruje, że w odniesieniu do poprawionych pozycji odwołujący oferował ceny jednostkowe stanowiące wielokrotność cen podanych w pozycjach sąsiednich. Tym samym, świadczy to błędnym działaniu zamawiającego i niedostatecznej analizie oferty. Odwołujący wskazał, że jego oferta została prawidłowo skalkulowana, a jedynie w przypadku poz. 37 doszło do oczywistej omyłki rachunkowej (4gr.). Odwołujący zauważył że w wyniku poprawy omyłek rachunkowych dokonanej przez zamawiającego, oferta odwołującego, która była ofertą najkorzystniejszą uległa podwyższeniu o ponad 1 mln zł, co zmieniło kolejność ofert i wybór oferty najkorzystniejszej.

W dalszej kolejności odwołujący powołał się na wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 23 stycznia 2009 r. (KIU/UZP 62/09), w którym Izba zwróciła uwagę na konieczność uwzględnienia, iż różne programy do kosztorysowania umożliwiają ujęcie krotności na różnych etapach działań matematycznych, co w efekcie nie ma znaczenia dla wyniku tych działań. Zwrócił uwagę na stwierdzenie iż: *„sposób polegający na kumulowaniu krotności w cenie jednostkowej jest powszechnie stosowany jako równorzędny”*.

Odwołujący podniósł, że jeżeli zamawiający miał wątpliwość czy ceny jednostkowe zawierają już krotność, to powinien był wezwać odwołującego do wyjaśnień, czego nie uczynił. Ponadto, odwołujący wskazywał, że automatyzm działań zamawiającego w zakresie interpretacji sposobu obliczenia ceny oferty wykonawcy zupełnie pomija także konstrukcję tabeli przedmiaru (opisy pozycji przedmiaru z krotnościami znajdują się przed kolumną z ceną jednostkową, co uprawnia do uwzględnienia krotności już w cenie jednostkowej) oraz zasady kosztorysowania dla oprogramowania używanego przez wykonawcę (NORMA Pro), w którym krotność jest uwzględniana już w cenie jednostkowej.

Odwołujący zauważył, że nie bez znaczenia jest fakt, iż wynagrodzenie jest ryczałtowe, w konsekwencji czego wykonawca składając ofertę bierze na siebie ryzyko wykonania zamówienia w zakresie określonym w SIWZ (w tym w przedmiarach) za cenę określoną w ofercie, dlatego też należy domniemywać, że wykonawca obliczając cenę oferty uwzględnił wszelkie elementy kosztotwórcze, w tym krotności i ma zamiar wykonać zamówienie w pełnym zakresie za wskazaną cenę. Ponadto, odwołujący oświadczył, że cena oferty uwzględnia zakres robót opisany w przedmiarze (w tym krotność w kwestionowanych pozycjach) i ma zamiar wykonać zamówienie zgodnie z wymogami SIWZ. Nadmieniał przy tym, że zamawiający dokonał zmiany w zakresie kwestionowanych pozycji

przedmiaru na dzień przed upływem terminu składania ofert, co utrudniło przygotowanie oferty, a zatem bardziej wnikliwie powinien był zbadać ofertę przed dokonaniem w niej poprawy.

Następnie, z ostrożności, odwołujący dodał, że nawet gdyby uznać, że wskazanie krotności w kolumnie z ceną jednostkową jest omyłką formalną (polegającą na ujęciu krotności w innej niż postulowana przez zamawiającego kolumnie), to zamawiający uwzględniając obliczenia podane w tabeli, zawartej w odwołaniu, może uznać taką „omyłkę” za inną omyłkę, o której mowa w art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp i poprawić ceny jednostkowe w pozycjach przedmiaru dla których jest określona krotność, według poniższej zasady:

Cena jednostkowa podana w ofercie

\_\_\_\_\_ = cena jednostkowa po poprawie

Krotność wskazana w przedmiarze

a następnie tak obliczoną cenę jednostkową przemnożyć przez liczbę jednostek przedmiarowych i dopiero później przez krotność.

Odwołujący wyjaśnił, że zasada przemienności mnożenia powoduje, że w efekcie uzyskana zostanie ta sama cena, co uwidacznia bezzasadność dokonywanych poprawek i podwyższania ceny oferty odwołującego. Dalej stwierdził, iż tak dokonaną poprawę zamawiający winien przesłać odwołującemu i wyznaczyć termin na wyrażenie zgody. W jego ocenie tylko taka poprawa oferty mogłaby być uznana za zgodną z ustawą Pzp.

#### Zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W pierwszej kolejności odwołujący zwrócił uwagę, że zgodnie z SIWZ, przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych i prac mających na celu zagospodarowanie plaży i terenów wokół niej, a także późniejsza pielęgnacja nasadzonych roślin. Także analiza przedmiarów, stanowiących podstawę wyceny oferty, jednoznacznie wskazuje, iż większość prac objętych zamówieniem to prace służące zagospodarowaniu „terenu zielonego”, w tym przygotowaniu go pod nasadzenia zieleni. Odwołujący powołał się na definicję terenów zieleni zawartą w art. 5 pkt 21 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, w którym wskazano, iż są to tereny urządzone wraz z infrastrukturą techniczną i budynkami funkcjonalnie z nimi związanymi, pokryte roślinnością, pełniące funkcje publiczne, a w szczególności parki, zieleńce, promenady, bulwary, ogrody botaniczne, zoologiczne, jordanowskie i zabytkowe, cmentarze, zieleń towarzysząca drogom na terenie zabudowy, placom, zabytkowym fortyfikacjom, budynkom, składowiskom, lotniskom, dworcom kolejowym oraz obiektom przemysłowym.

Zdaniem odwołującego, prace objęte zamówieniem, a nazwane przez zamawiającego „robotami budowlanymi” (roboty przygotowawcze, ziemne i związane z wykonaniem chodników z kruszywa i żwiru), w całości służą wykonaniu głównego celu zamówienia, czyli zagospodarowaniu plaży oraz terenów zielonych ją otaczających, jako terenu rekreacyjnego, a więc pełniącego funkcje publiczne zgodnie z przywołaną wyżej definicją. Już sama technologia wykonania chodników świadczy o tym, że mają być wkomponowane i zintegrowane z terenem zielonym, a więc stanowią jego element. Z kolei skala prac budowlanych mających ścisły związek z wykonaniem robót ogrodnich jest bardzo duża: nasadzenia drzew 355 szt., krzewów - 1204 szt., łąki kwietne to 10933 m<sup>2</sup>.

Odwołujący wskazał, że pozostałe prace nazwane „zagospodarowaniem terenu” to prace nasadzeniowe i objęta opcją mała architektura parkowa (ławki, kosze na śmieci, stojaki na rowery itp.) oraz wykonanie boiska, które także mieszczą się w przywołanej definicji terenu zielonego, bo służą spędzaniu czasu przez mieszkańców, a więc stworzeniu miejsca odpoczynku i rekreacji - czyli terenu pełniącego funkcje publiczne. Nie ma prac niezwiązanych bezpośrednio z wykonaniem terenu zielonego w rozumieniu ustawy o ochronie przyrody. Tym samym, przedmiot zamówienia obejmuje zagospodarowanie terenów zielonych.

Ponadto, odwołujący zauważył, iż z uwagi na obszerny zakres nasadzeń i konieczność zabezpieczenia zamawiającego przed błędami w prawidłowym przygotowaniu gleby, sadzeniu oraz pielęgnacji, obowiązkiem wykonawcy jest późniejsza roczna opieka nad zielenią. Według odwołującego, charakter świadczenia powoduje, że usługi opieki, zresztą opodatkowane także stawką 8% VAT, są niemożliwe do oddzielenia od samych nasadzeń. To wykonawca prac ogrodnich bierze zawsze na siebie obowiązek opieki w okresie, gdy rośliny muszą się przyjąć.

Odwołujący także wyjaśnił, że zamówienie zostało podzielone na 2 etapy:

Etap 1 - obejmujący wykonanie wszelkich robót budowlanych i prac niezbędnych do wybudowania infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół;

Etap 2 - obejmujący pielęgnację posadzonego materiału roślinnego.

Z kolei mapy znajdujące się na szkicu 1 OPZ określają obszar inwestycji i wynika z nich, że jest to teren pokryty roślinnością (drzewa, zieleń niska).

Dodatkowym argumentem w tym zakresie jest – w ocenie odwołującego – brzmienie warunku udziału w postępowaniu dot. zdolności technicznej i zawodowej, w ramach którego zamawiający wymagał, aby wykonawca posiadał doświadczenie w realizacji, „co najmniej jednego zamówienia polegającego na budowie terenów zieleni (w rozumieniu art. 5 pkt 21



ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody”). Zdaniem odwołującego, skoro, warunki udziału w postępowaniu muszą być proporcjonalne do przedmiotu zamówienia, to nie sposób przyjąć, że wymóg ten pojawił się przypadkowo.

Następnie odwołujący wskazał, że zarówno kosztorys, jak i formularz oferty, ani też SIWZ, czy umowa, nie określały jaką stawkę VAT powinien zastosować wykonawca. Z powyższego odwołujący wywiódł wniosek, że zamawiający dopuścił potraktowanie przedmiotu zamówienia jako jednej kompleksowej usługi, dla której trzeba określić jedną stawkę VAT. Takie rozwiązanie jest zgodne z obowiązującym prawem i funkcjonującymi indywidualnymi interpretacjami podatkowymi, a także orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zdaniem odwołującego, prawidłową stawką podatku VAT w przedmiotowym postępowaniu jest stawka 8%, z uwagi na fakt, że przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowe, którego celem jest zagospodarowanie terenu zielonego, a nie szereg luźno związanych ze sobą usług i robót budowlanych.

Odwołujący w tym zakresie powołał się na interpretację podatkową Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 listopada 2012r. (sygn. ITPP1/443- 1085/12/MS), z której m.in. wynika, że: *„spółka wykonuje kompleksowe usługi zagospodarowania terenów zieleni (sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0). W ramach jednej umowy dotyczącej kompleksowej usługi zakładania i pielęgnacji ogrodów, wykonuje również m.in. czynności takie jak układanie skalniaków, montaż systemów drenarskich i nawadniających oraz układanie kostki brukowej w celu utworzenia ścieżek na trawnikach, które to usługi mają charakter poboczny w stosunku do usługi zagospodarowania terenów zielonych, jednakże są niezbędne do realizacji tej usługi. Przy wykonywaniu przedmiotowych usług, spółka nabywa materiały potrzebne do wykonania tych usług, zużywając je do prac zagospodarowania terenu zielonego i nie odsprzedaje ich zlecającemu usługę traktując całość jako usługę z wykorzystaniem materiału (...) aby dana usługa była usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu (...)*”. Ponadto odwołujący wskazał, że podobną interpretację usługi kompleksowej zagospodarowania terenu zielonego podała Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 2 listopada 2016 roku (2461TBPP2.4512.698.2016.1. JJ). Odwołujący powołał się także na orzeczenie TSUE w sprawie o sygn. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd) oraz na orzeczenia w sprawach C-2/95 oraz C-41/04.

W opinii odwołującego, nie ulega wątpliwości, że roboty przygotowawcze czy wykonywanie chodników w przypadku niniejszego zamówienia nie stanowią celu samego w sobie, a są efektem realizacji celu w postaci zagospodarowania terenu jako przestrzeni publicznej z przeznaczeniem dla mieszkańców i turystów. Zatem, prawidłowe

jest przyjęcie, iż wykonywanie robót przygotowawczych, a także opcjonalny montaż ławek itp. służy jednemu celowi, tj. zagospodarowaniu terenów zielonych, a w konsekwencji należy przyjąć, iż przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowe polegające na zagospodarowaniu terenów zielonych. Już sama skala nasadzeń uwidacznia, że to one są głównym przedmiotem zamówienia, zaś inne składowe świadczenia mają charakter poboczny. Z powyższego wynika, że należało przyjąć jedną stawkę podatku właściwą dla usług polegających na zagospodarowaniu terenów zielonych. Odwołujący powołał się przy tym na to, iż zgodnie z poz. 52 aktualnego załącznika nr 3 do ustawy o VAT, do usług objętych niniejszym postępowaniem zastosowanie ma stawka VAT 8% (81.30 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni). Odwołujący przyjmując taką stawkę podatkową działał zgodnie z prawem.

Prawidłowość stanowiska odwołującego, jego zdaniem, potwierdzają inne postępowania prowadzone przez tego samego zamawiającego – Miasto Stołeczne Warszawa – w których oferty składał odwołujący, i w których jego oferta została wybrana, albowiem realizował te zamówienia ze stawką 8%. Odwołujący podkreślił, że działa na rynku od wielu lat i wykonuje wiele prac kompleksowych dotyczących zagospodarowania terenów zielonych w oparciu o stawkę 8%. Nie jest to kwestionowane, ani przez księgowych, ani przez urząd skarbowy. W ocenie odwołującego, kwestia wysokości podatku jest przedmiotem relacji między organami podatkowymi a odwołującym i zamawiający nie powinien jej kwestionować, jeśli sam nie narzucił w dokumentach postępowania zastosowania określonej stawki podatku, a jednocześnie akceptował w innych postępowaniach na podobny przedmiot zamówienia stawkę 8%. Dwojakość sposobu myślenia i działania zamawiającego wprowadza w błąd i jest niedopuszczalna.

Następnie odwołujący podniósł, że w uzasadnieniu odrzucenia oferty odwołującego, zamawiający wskazał tylko w sposób arbitralny, iż jego zdaniem zamówienie ma charakter mieszany bez odniesienia się do okoliczności i argumentów prawnych, jak i faktycznych wskazanych przez wykonawcę w wyjaśnieniach z dnia 29 września br. Odwołujący podkreślił ponownie, że fakt, iż oprócz usług zagospodarowania zieleni, przedmiot zamówienia obejmuje usługi pomocnicze nie oznacza, że nie można zastosować jednej stawki podatkowej, w przypadku świadczenia kompleksowego. Świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy czynności składające się na to świadczenie powiązane są ze sobą na tyle ściśle, że ich wyodrębnienie nie jest możliwe lub nie jest możliwe bez uszczerbku dla wykonania którejkolwiek z tych czynności. Ze świadczeniem kompleksowym mamy do czynienia także w przypadku, gdy rozdzielenie czynności składających się na to świadczenie spowodowałoby z punktu widzenia odbiorcy świadczenia spadek wartości tych

czynności. Natomiast uzasadnienie odrzucenia nie zawiera żadnych odniesień do podanej definicji świadczenia kompleksowego.

Odwołujący zauważył też, że zamawiający w swojej ocenie ofert co do zastosowanych stawek podatkowych jest niekonsekwentny i dopuszcza stosowanie do tych samych elementów cenotwórczych różnych stawek podatkowych przez pozostałych wykonawców. Przykładowo wskazał na pozycję kosztorysu „Zieleń”, dla której wykonawca Remondis zastosował stawkę 8%, zaś wykonawca AG Complex stawkę 23%. Tym samym, zdaniem odwołującego, należy uznać, że zamawiający tak naprawdę nie wie, jakie należy zastosować stawki podatkowe dla poszczególnych elementów cenotwórczych, ale podważa prawidłowo zastosowaną 8% stawkę dla całości zamówienia. Odwołujący wskazał, że zamawiający nie powołał się w uzasadnieniu odrzucenia oferty na wiążącą interpretację podatkową, o której wydanie powinien wnioskować przed wszczęciem postępowania, w sytuacji, gdy sam nie potrafi określić prawidłowej stawki podatku VAT. Jego zdaniem, okoliczność, iż zamawiający dopuszcza różne stawki podatkowe, dotyczące tych samych elementów zamówienia w dwóch ofertach, a odrzuca ofertę odwołującego twierdząc, że zastosował błędną stawkę 8% dla wszystkich elementów, stanowi naruszenie zasady równego traktowania wykonawców określoną w art. 7 ust. 1 ustawy.

Zamawiający w dniu 26 października 2020 roku przekazał kopię odwołania wykonawcom uczestniczącym w postępowaniu.

Pismem z dnia 27 października 2020 roku wykonawca Remondis Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (zwany dalej: „przystępującym” bądź „Remondis”) zgłosił przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego.

Izba stwierdziła skuteczność przystąpienia wobec spełnienia wymogów określonych w art. 185 ust. 2 Pzp i dopuściła ww. wykonawcę do udziału w postępowaniu odwoławczym po stronie zamawiającego w charakterze uczestnika postępowania.

**Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem stron i uczestnika postępowania odwoławczego, na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz oświadczeń i stanowisk stron i uczestnika postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:**

Izba ustaliła, iż nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 189 ust. 2 ustawy Pzp.

Ponadto, Izba uznała, iż odwołujący wykazał interes w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia szkody w związku z ewentualnym naruszeniem

przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp, czym wypełnił materialnoprawne przesłanki dopuszczalności odwołania, o których mowa w art. 179 ust. 1 Pzp.

Izba dopuściła i przeprowadziła dowody z dokumentacji postępowania przekazanej przez zamawiającego, a także z dokumentów przedłożonych przez strony i uczestnika postępowania odwoławczego.

Skład orzekający Izby wziął pod uwagę również stanowiska i oświadczenia stron i uczestnika postępowania odwoławczego złożone ustnie do protokołu posiedzenia i rozprawy w dniu 17 listopada 2020 roku.

#### **Izba ustaliła, co następuje:**

Zgodnie z Rozdziałem III SIWZ – Opis Przedmiotu Zamówienia - pkt 1: „Przedmiotem zamówienia są roboty budowlane i prace niezbędne do wybudowania infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół wraz z pielęgnacją posadzonego materiału roślinnego na działkach ewidencyjnych nr 1/3, 1/12, 1/13, 3/6, 3/7 z obrębu 3-14-02 oraz na działkach ew. nr 1/1, 1/2, 5/1, 5/2, 4 z obrębu 3-14-04 przy ul. Rychnowskiej w Dzielnicy Wawer w Warszawie w ramach zadania inwestycyjnego pn. „Plaże miejskie nad Wisłą” z podziałem na:

- Etap 1 - obejmujący wykonanie wszelkich robot budowlanych i prac niezbędnych do wybudowania infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół;
- Etap 2 - obejmujący pielęgnację posadzonego materiału roślinnego.”

W Rozdziale III pkt 2 SIWZ zamawiający podał, iż: „Szczegółowy opis zamówienia oraz zakres robót określa załącznik nr 1 do SIWZ – Opis przedmiotu zamówienia, Załącznik nr 2 do SIWZ – Projekt wykonawczy, Załącznik nr 3 do SIWZ – Specyfikacja Techniczna Wykonania i Odbioru Robót oraz Załącznik nr 4 do SIWZ – Przedmiar prac.”

Ponadto, w Rozdziale III pkt 6 SIWZ zamawiający wskazał nazwy i kody dotyczące przedmiotu zamówienia określone we Wspólnym Słowniku Zamówień (CPV):

45243400-6 – Roboty budowlane w zakresie budowy plaż

45233160-8 – Ścieżki i inne nawierzchnie metalizowane.

Zamawiający przewidział też – w Rozdziale III pkt 10 SIWZ - możliwość skorzystania z prawa opcji w zakresie prac opisanych w Załączniku nr 1 do SIWZ Opis Przedmiotu Zamówienia (OPZ), stanowiącym jednocześnie Załącznik nr 5 do umowy, tj. w zakresie: ławek typu A, B,C, stojaków na rowery, koszy na śmieci, słupków 80 cm i 40 cm, słupków demontowalnych, stołów na 10 osób oraz palenisk.

Natomiast w Rozdziale XIII SIWZ zamawiający zawarł Opis sposobu obliczenia ceny:

*„1. Wykonawca zobowiązany jest skalkulować cenę oferty tak, aby obejmowała wszystkie koszty i składniki związane z wykonaniem zamówienia oraz warunki stawiane przez Zamawiającego.*

*2. W ramach zamówienia Wykonawca ponosi wszystkie koszty związane z zagospodarowaniem i zabezpieczeniem terenu prowadzonych robót oraz wszelkie koszty wynikające z przełączeń instalacji.*

*3. Wykonawca podaje cenę oferty brutto wyliczoną zgodnie z przedmiarem robót stanowiącym załącznik nr 4 do SIWZ. Do oferty należy dołączyć wypełniony i podpisany przez uprawnioną osobę przedmiar robót.*

*4. Ceny należy podać w złotych polskich z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku.*

*5. Cena może być tylko jedna za oferowany przedmiot zamówienia, nie dopuszcza się wariantowości cen.*

*6. Jeżeli w postępowaniu złożona będzie oferta, której wybór prowadziłby do powstania u Zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, Zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek rozliczyć zgodnie z tymi przepisami. W takim przypadku Wykonawca, składając ofertę, jest zobligowany poinformować Zamawiającego, że wybór jego oferty będzie prowadzić do powstania u Zamawiającego obowiązku podatkowego, wskazując nazwę (rodzaj) towaru / usługi, których dostawa / świadczenie będzie prowadzić do jego powstania, oraz wskazując ich wartość bez kwoty podatku.”.*

W wyjaśnieniach treści SIWZ z dnia 11 sierpnia 2020 roku zamawiający w odpowiedzi na pytanie 4 o treści: *„W jaki sposób należy wycenić w zał. nr 4 do SIWZ pozycje: 58, 58.1, 58.2; 63, 63.1, 63.2; 64, 64.1, 64.2; 65, 65.1, 65.2; 66, 66.1, 66.2; 72, 72.1, 72.2; 73, 73.1, 73.2; 74, 74.1, 74.2; 75, 75.1, 75.2; 80, 80.1, 80.2; 81, 81.1, 81.2; 82, 82.1, 82.2; 83, 83.1, 83.2; 88, 88.1, 88.2, 114, 114.1, 114.2; 115, 115.1, 115.2; 116, 116.1, 116.2? Czy pozycja główna jest sumą podpozycji?”*

wskazał, że:

*„Pozycja główna jest sumą podpozycji.*

*W przypadku wyceny podpozycji w kolumnie cena jednostkowa netto należy podać cenę jednostkową netto, a w kolumnie cena netto należy podać iloczyn kolumn „cena jednostkowa netto” oraz „ilość”. W przypadku zapisu o krotności. W kolumnie „cena netto” otrzymany iloczyn należy dodatkowo pomnożyć przez podaną krotność.”.*

Przedmiar robót stanowił Załącznik nr 4 do SIWZ. W przedmiarze robót opisano 123 pozycje przedmiarowe z podziałem na następujące grupy robót:

1. Roboty ziemne (oprócz korytowań) – numer specyfikacji technicznej: 451-1;
2. Zieleń - numer specyfikacji technicznej: 454 – 3;
3. Nawierzchnie nowoprojektowane - numer specyfikacji technicznej: 451–1;
4. Obrzeża - numer specyfikacji technicznej: 451-1 oraz 454-1;
5. Mała architektura - numer specyfikacji technicznej: 454 – 2.

Ponadto, w przedmiarze robót uwzględniono dodatkowe pozycje wynikające z opcji.

W pozycjach: 58.2, 63.2, 66.2, 75.2, 80.2, 83.2, 88.2, 119.2 - zamawiający wymagał uwzględnienia „krotności”.

Odwołujący złożył ofertę z ceną opiewającą na łączną kwotę 3 053 895,47 zł brutto, w tym VAT w wysokości 226 214,52 zł; w tym: za Etap 1 – kwota 3 015 905,39 zł brutto (223 400,44 zł VAT), za Etap 2 – kwota 37 990,08 zł brutto (5 427,15 zł VAT).

W przypadku skorzystania z prawa opcji: łączna cena prawa opcji – 45 070,01 zł, w tym VAT 3 338,52 zł.

Do oferty odwołujący załączył Przedmiar robót, i tak przykładowo:

- pozycje: 58.1 i 58.2 zawierały następujące ceny i ilości: ilość jednostek wg przedmiaru zamawiającego – 1185; cena jednostkowa netto – 3,55 zł (poz. 58.1) i 1,58 zł (poz. 58.2), wartość netto – 4 206,75 zł (poz. 58.1) i 1 872,30 zł (poz. 58.2), VAT – 336,54 (poz. 58.1) i 149,78 zł (poz. 58.2), wartość brutto – 4 543,29 zł (poz. 58.1) i 2 022,08 zł (poz. 58.2);

- pozycje: 63.1 i 63.2 zawierały następujące ceny i ilości: ilość jednostek wg przedmiaru zamawiającego – 1185; cena jednostkowa netto – 36,45 zł (poz. 63.1) i 11,62 zł (poz. 63.2), wartość netto – 43 193,25 zł (poz. 63.1) i 13 769,70 zł (poz. 63.2), VAT – 3 455,46 (poz. 63.1) i 1 101,58 zł (poz. 63.2), wartość brutto – 46 648,71 zł (poz. 63.1) i 14 871,28 zł (poz. 63.2);

- pozycje: 66.1 i 66.2 zawierały następujące ceny i ilości: ilość jednostek wg przedmiaru zamawiającego – 1441,3; cena jednostkowa netto – 3,55 zł (poz. 66.1) i 3,55 zł (poz. 66.2), wartość netto – 5 116,62 zł (poz. 66.1) i 5 116,62 zł (poz. 66.2), VAT – 409,33 (poz. 66.1) i 409,33 zł (poz. 66.2), wartość brutto – 5 525,95 zł (poz. 66.1) i 5 525,95 zł (poz. 66.2).

Pozostałe pozycje zawierające krotności zostały obliczone w analogiczny sposób.

Pismem z dnia 25 września 2020 roku zamawiający zwrócił się do odwołującego w trybie art. 87 ust. 1 Pzp o wyjaśnienie w zakresie podstaw zastosowanej w ofercie stawki podatku VAT w wysokości 8%.

Odwołujący w dniu 29 września 2020 roku złożył wyjaśnienia treści oferty, wskazując, iż zastosował mających na celu zagospodarowanie plaży i terenów wokół, a także późniejsza pielęgnacja nasadzonych roślin. Podkreślił, że główny cel zamówienia to zagospodarowanie plaży oraz terenów zielonych ją otaczających, jako terenu rekreacyjnego i wszystkie prace objęte

zamówieniem w całości służyć wykonaniu tego celu. W związku z powyższym odwołujący przyjął jedną stawkę podatku VAT – 8% - właściwą dla usług polegających na zagospodarowaniu terenów zielonych – zgodnie z poz. 52 aktualnego załącznika nr 3 do ustawy o VAT (usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni).

W swoich wyjaśnieniach odwołujący przedstawił argumentację analogiczną jak w uzasadnieniu odwo

Pismem z dnia 1 października 2020 roku zamawiający poinformował odwołującego, iż: „na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 2 ustawy Pzp Zamawiający poprawił omyłkę rachunkową polegającą na błędnym przemnożeniu w kosztorysie:

- w  
artości z kolumny cena jednostkowa netto przez wartość z kolumny ilość w pozycjach: 37, 65, 74, 82 i 121;
- w  
artości z kolumny cena jednostkowa netto przez wartość z kolumny ilość oraz danych opisanych w kolumnie opis pozycji przedmiotu w pozycjach: 58.2, 63.2, 66.2, 72.2, 75.2, 83.2, 88.2 i 119.2;

oraz błędnym zsumowaniu wartości w kolumnie VAT i wartość brutto.

Efektem powyższej zmiany jest zmiana ceny zamówienia:

- kwota brutto 4 156 486,50 zł (...).”

Pismem z dnia 20 października 2020 roku zamawiający poinformował o wyniku postępowania, w tym o wyborze najkorzystniejszej oferty – złożonej przez wykonawcę Remondis Sp. z o.o. oraz o odrzuceniu oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

W uzasadnieniu swojej decyzji zamawiający podał, co następuje:

„Zdaniem Zamawiającego w powyższym postępowaniu występuje mieszana stawka podatku VAT, i taka została przyjęta przez pozostałych Wykonawców. Zdaniem Zamawiającego Wykonawca błędnie zastosował preferencyjną 8% stawkę VAT dla całego zamówienia. Może być ona zastosowana jedynie do usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni. Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.30.10.0 (PKD 81.30.Z) są opodatkowane stawką 8% VAT na podstawie art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w związku z poz. 52 zał. nr 3 do tej ustawy. Natomiast pozostałe czynności związane z robotami budowlanymi, zakupem i montażem małej architektury wyłączone są z możliwości stosowania stawki obniżonej i winny być opodatkowane stawką podstawową w wysokości 23%, w myśl art. 41 ust. 1 ww. ustawy.”

W dalszej części uzasadnienia odrzucenia oferty odwołującego zamawiający powołał się na uchwałę Sądu Najwyższego (sygn. akt III CZP 52/11 i 53/11), z której wynika, że

określenie ceny ofertowej z zastosowaniem nieprawidłowej stawki VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny.

**Izba zważyła, co następuje:**

Odwołanie podlega oddaleniu.

Zarzut naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 i art. 91 ust. 1 w zw. z art. 2 pkt 5 oraz 92 ust. 1 ustawy Pzp.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp zamawiający poprawia w ofercie oczywiste omyłki rachunkowe, z uwzględnieniem konsekwencji rachunkowych dokonanych poprawek.

Izba uznała, że potwierdził się zarzut naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp, ale podlega on oddaleniu z uwagi na to, że jego uwzględnienie nie miałoby wpływu na wynik postępowania.

W ocenie Izby, zamawiający bezpodstawnie dokonał poprawy omyłek rachunkowych w ofercie odwołującego.

Dla zastosowania przepisu art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp niezbędne jest ustalenie, że:

- zaistniała omyłka;
- omyłka jest oczywista;
- omyłka ma charakter rachunkowy.

Za wyrokiem Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 27 grudnia 2018 roku, wydanym w sprawie o sygn. akt: KIO 2538/18 Izba wskazuje: *„W orzecznictwie i piśmiennictwie ukształtowały się poglądy: oczywista omyłka rachunkowa jest wynikiem niepoprawnie przeprowadzonych działań arytmetycznych i stanowi nieprawidłowy wynik uzyskany z błędnie wykonanego dodawania, odejmowania, mnożenia lub dzielenia. Omyłki rachunkowe to błędy we wszystkich działaniach arytmetycznych, które naruszają stosowanie reguł matematycznych. Omyłka musi mieć charakter niezamierzony, gdy wykonawca przyznaje, że omyłka była skutkiem jego świadomej decyzji, wówczas brak jest podstaw do poprawienia”*.

Jak wynika z wyjaśnień odwołującego, złożonych na rozprawie, odwołujący w inny sposób niż wymagał tego zamawiający uwzględnił „krotności” w podanych cenach w przedmiarze robót, załączonym do oferty. A zatem, nie można mówić tu o jakiegokolwiek omyłce, skoro wykonawca w sposób świadomy i zamierzony przyjął wyliczenie ceny w określony sposób, tj. uwzględnił ceny krotności w cenach jednostkowych (poz. 58.2, 63.2, 66.2, 72.2, 75.2, 83.2, 88.2 i 119.2). W konsekwencji należy uznać, że dokonanie działań



matematycznych w sposób podany przez zamawiającego w odniesieniu do kwestionowanych pozycji przedmiaru robót, z uwzględnieniem konsekwencji rachunkowych dokonanych działań, nie stanowi poprawy oczywistych omyłek rachunkowych.

Ponadto należy wskazać, że wyjaśnienia odwołującego, co do uwzględnienia krotności w cenach jednostkowych, są - w ocenie Izby - wiarygodne, albowiem wskazują na porównywalność cen jednostkowych przyjętych do wyceny par pozycji przedmiaru opisujących tożsame prace (w zakresie podstawowym i z uwzględnieniem wartości ponad zakres podstawowy - krotności). Przyjęcie zaś sposobu wyceny, wynikającego z obliczeń zamawiającego przy dokonywaniu poprawy omyłek w ofercie odwołującego, a polegającego na prostym przyjęciu cen jednostkowych, określonych w przedmiarze robót załączonym do oferty odwołującego i dokonaniu na nich działań matematycznych w sposób opisany w wyjaśnieniach do SIWZ z dnia 11 sierpnia 2020 roku, powoduje powstanie znaczącej różnicy cen jednostkowych, dotyczących prac o analogicznym zakresie.

W konsekwencji Izba uznała, że zamawiający bezpodstawnie dokonał poprawy oczywistych omyłek rachunkowych w ofercie odwołującego, ponieważ w istocie takich omyłek nie było.

Izba oddaliła jednak powyższy zarzut na podstawie art. 192 ust. 2 Pzp zgodnie z którym Izba uwzględnia odwołanie, jeżeli stwierdzi, naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia. A contrario, w sytuacji, gdy Izba stwierdzi, że uwzględnienie zarzutu nie wpłynie na wynik postępowania, zarzut podlega oddaleniu. Wpływ na wynik postępowania należy rozumieć, jako możliwość zmiany sytuacji odwołującego w tym w postępowaniu.

Uwzględnienie zarzutu naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp, z uwagi na fakt, że oferta odwołującego podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp (o czym mowa poniżej), nie miałoby wpływu na wynik postępowania.

Biorąc pod uwagę powyższe zarzut podlega oddaleniu.

#### Zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 oraz 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp.

Zarzut podlega oddaleniu.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp zamawiający poprawia w ofercie inne omyłki polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujące istotnych zmian w treści oferty.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 Pzp w toku badania i oceny ofert zamawiający może żądać od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert. Niedopuszczalne jest

prorowadzenie między zamawiającym a wykonawcą negocjacji dotyczących złożonej oferty oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, dokonywanie jakiegokolwiek zmiany w jej treści.

Izba uznała, nie ma podstaw do dokonania w ofercie odwołującego poprawy innej omyłki polegającej na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, w tym także do poprzedzenia tej poprawy wezwaniem odwołującego do wyjaśnień.

Jak już Izba wskazała powyżej - przy omówieniu zarzutu naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp - nie może być mowy o omyłce w ofercie odwołującego w zakresie dokonania wyceny pozycji przedmiaru (w ramach których odwołujący winien był uwzględnić krotności, tj. pozycji: 58.2, 63.2, 66.2, 72.2, 75.2, 83.2, 88.2 i 119.2). Odwołujący bowiem w inny sposób dokonał obliczenia ceny niż wskazany przez zamawiającego. Odwołujący uwzględnił krotności w cenie jednostkowej, podczas, gdy w wyjaśnieniach do SIWZ z dnia 11 sierpnia 2020 roku, zamawiający jasno określił, że: *„W przypadku wyceny podpozycji w kolumnie cena jednostkowa netto należy podać cenę jednostkową netto, a w kolumnie cena netto należy podać iloczyn kolumn „cena jednostkowa netto” oraz „ilość”. W przypadku zapisu o krotności. W kolumnie „cena netto” otrzymany iloczyn należy dodatkowo pomnożyć przez podaną krotność.”*. Tym samym, krotności należało uwzględnić w pozycji dotyczącej ceny netto, a nie ceny jednostkowej. Zatem, sposób obliczenia ceny wskazany przez odwołującego nie jest zgodny z SIWZ, przy czym nie wynika to z omyłki odwołującego, lecz stanowi efekt zamierzonego działania.

Biorąc pod uwagę powyższe zarzut podlega oddaleniu.

#### Zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp

Izba uznała, że czynność zamawiającego polegająca na odrzuceniu oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp jest prawidłowa, a tym samym zarzut ten należało oddalić.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Niewątpliwie błędem w obliczeniu ceny, obligującym zamawiającego do odrzucenia oferty wykonawcy, jest zastosowanie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług (VAT).

W niniejszej sprawie rozstrzygnięcia Izby wymagało, czy zastosowanie przez odwołującego preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług (tj. 8% VAT) w odniesieniu do całego przedmiotu zamówienia, było działaniem prawidłowym.

Zamawiający nie określił w SIWZ jaka stawka podatku VAT winna być zastosowana dla przedmiotu zamówienia, a zatem ustalenie i wskazanie prawidłowej stawki podatku VAT było obowiązkiem wykonawcy składającego ofertę.

Izba podzieliła stanowisko zamawiającego, iż w niniejszym postępowaniu wykonawcy powinni byli zastosować mieszane stawki podatku od towarów i usług (VAT), tj. podstawową - 23% i preferencyjną - 8%, przy czym stawka 8% powinna być zastosowana do prac bezpośrednio związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni (oznaczonych w przedmiarze jako „Zieleń”). Natomiast pozostałe czynności związane z robotami budowlanymi, zakupem i montażem małej architektury powinny być opodatkowane stawką podstawową – 23%.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 106, ze zm.) – dalej zwanej „ustawą o VAT”, stawka podatku VAT wynosi 23% (jest to stawka podstawowa). Zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 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 8%.

W załączniku nr 3 do ustawy o VAT pod poz. 52 wskazano - Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30).

W rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) z dnia 4 września 2015 roku (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676, ze zm.) usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30) zostały sklasyfikowane w Sekcji N - Usługi Administrowania i Usługi Wspierające w Dziale 81 – Usługi związane z utrzymaniem porządku w budynkach i zagospodarowaniem terenów zieleni. Z kolei Sekcja F – obejmuje obiekty budowlane i roboty budowlane.

Zgodnie z wyjaśnieniami GUS do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług grupowanie 81.30 obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie parków i ogrodów przy domach prywatnych,
- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych z zagospodarowaniem parków i ogrodów przydomowych (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

Grupowanie to nie obejmuje:

- produkcji w celach handlowych i dokonywania zasadzeń w celu sprzedaży roślin, drzew, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działów 01, 02
- usług szkółek, włączając szkółkarstwo leśne, sklasyfikowanych w 01.30.10.0, 02.10.20.0,

- robót budowlanych związanych z zagospodarowaniem parków i ogrodów przydomowych, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach Sekcji F,
- usług w zakresie architektury i projektowania parków i ogrodów przydomowych, sklasyfikowanych w 71.11.4.

Z powyższego wynika, że grupowanie 81.30 obejmuje usługi budowlane w zakresie drobnych prac związanych z zagospodarowaniem parków i ogrodów przydomowych (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.), a nie obejmuje robót budowlanych sklasyfikowanych w Sekcji F, także tych, które związane byłyby z zagospodarowaniem terenów zieleni.

Powyższe oznacza, że nie jest zasadna argumentacja odwołującego, że wszystkie prace związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, powinny być traktowane zawsze jako całość, bo samo to wyłączenie już temu przeczy.

Jak wynika z przepisów ustawy o VAT zasadą jest opodatkowanie według stawki podstawowej. Wszelkie obniżone stawki i zwolnienia od podatku należy interpretować ściśle. W tym miejscu należy odnieść się do problematyki świadczeń złożonych (kompleksowych), albowiem w ocenie odwołującego przedmiot zamówienia w niniejszym postępowaniu stanowi właśnie takie świadczenie. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zarówno w polskich przepisach, jak i w przepisach wspólnotowych, brak jest bezpośredniej podstawy prawnej, która wprost pozwalałaby na wyodrębnienie świadczeń złożonych i traktowanie ich jako takich na gruncie przepisów o podatku VAT. Następnie, należy zauważyć, iż kwestie te analizowane były przez polskie i wspólnotowe sądy i orzecznictwo w tym zakresie jest jednolite. Otóż, o świadczeniu złożonym możemy mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Muszą one stanowić jedną nierozzerwalną całość.

Należy także zwrócić uwagę, jak zamawiający określił, przedmiot zamówienia, a mianowicie, iż przedmiotem zamówienia są *„roboty budowlane i prace niezbędne do wybudowania infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół wraz z pielęgnacją posadzonego materiału roślinnego”*. Zatem, w ramach przedmiotu zamówienia zamawiający wymaga realizacji robót budowlanych mających na celu stworzenie całej infrastruktury rekreacyjnej wraz z zagospodarowaniem plaży i terenów wokół. Jak zamawiający wyjaśnił w ramach tego zamówienia ma powstać m.in. parking, boisko, specjalne podjazdy dla niepełnosprawnych i wózków, mają być tworzone nowe nawierzchnie. W ramach opcji przewidziano odrębnie zakup ławek, stojaków na rowery, palenisk itp. Bezsporne jest, że całość prac ma być realizowana na terenach zielonych, ale

nie oznacza to, że wszystkie roboty i usługi będą opodatkowane preferencyjną stawką podatku VAT.

W ocenie Izby odwołujący nie wykazał, iż zastosował on prawidłową stawkę podatku VAT w niniejszym postępowaniu.

Odnosnie powołanych przez odwołującego umów związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych zawartych z zamawiającym (3 umowy) i z Gminą Miasta Radom na okoliczność, iż odwołujący zastosował prawidłową stawkę podatku VAT, Izba wskazuje, że mogą one jedynie dowodzić pewnej praktyki zamawiającego, ale nie mogą stanowić dowodu potwierdzającego prawidłowość zastosowanej stawki podatku VAT.

Z drugiej strony nie jest też w pełni adekwatna i przystająca do tego postępowania interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 listopada 2012 roku (ITPP1/443-1085/12/MS), na którą powoływał się odwołujący w zakresie określenia jednolitej stawki VAT, albowiem zakres przedmiotowy kompleksowej usługi założenia, zagospodarowania terenu zielonego, był inny aniżeli w tym postępowaniu – zadane pytanie dotyczyło bowiem usługi założenia, zagospodarowania ogrodu (terenu zielonego), zawierającej elementy prac budowlanych (np. wyłożenie chodnika kostką brukową, zbudowanie murka ozdobnego) oraz zawierającej prace instalatorskie (instalacja systemu nawadniającego, oświetleniowego), a także zawierającej materiał opodatkowany różnymi stawkami VAT – i czy w odniesieniu do takiej kompleksowej usługi można zastosować jednolitą – preferencyjną 8% stawkę podatku VAT? Zwraca uwagę także data wydania tej decyzji – jest ona dość odległa czasowo.

Ponadto, inne interpretacje indywidualne dotyczące stosowanych stawek podatku VAT przedstawione przez zamawiającego i przystępującego wskazują, że przy usługach polegających na kompleksowym zagospodarowaniu terenów zielonych organy skarbowe uwzględniały konieczność stosowania stawek mieszanych. I tak, np. w interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 listopada 2016 roku (IPPP2/4512-632/16-3/BH) stwierdzono, iż: *„Z okoliczności opisanych we wniosku wynika, że dla celów opodatkowania podatkiem VAT, usługi wykonywane przez Spółkę należy uznać za dwie odrębne od siebie czynności tj. usługi budowlane oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych. Oferta składana przez Wnioskodawcę wykazuje usługi zagospodarowania terenów zielonych w odrębnych od usług budowlanych pozycjach kosztorysowych określając dla nich cenę niezależną od usługi budowlanej. Usługa polegająca na zagospodarowaniu terenów zielonych występuje jako czynność niezależna od usług budowlanych i może być z łatwością wykonana przez inny podmiot (...)*”. Z kolei z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 września 2019

roku (0115-KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM) wynika, że projekt, którego głównym celem jest zagospodarowanie terenów zielonych powinien być opodatkowany różnymi stawkami podatku VAT, tj. 8% w stosunku do czynności dotyczących zagospodarowania terenów zielonych, 23% w stosunku do pozostałych czynności z tym związanych, jak: roboty budowlane (rozbiórka i położenie nowych nawierzchni), zakup i montaż małej architektury. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 5 marca 2019 roku (sygn. akt: I SA/Rz 1244/18), w którym wskazał na zasadność rozdzielienia stawek podatku VAT w ramach kompleksowej usługi ogrodniczej (usługi związanej z zagospodarowaniem terenów zieleni). Sąd ten stwierdził, że czynności związane z robotami budowlanymi, zakupem i montażem małej architektury, z wyjątkiem drobnych prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, jak ściany oporowe, czy ścieżki spacerowe nie powinny być opodatkowane obniżoną stawką podatku VAT.

Jak z powyższego wynika, każdorazowo prawidłowość zastosowanej stawki podatku VAT należy odnosić do zakresu przedmiotowego danego zamówienia. W niniejszym postępowaniu, w ocenie Izby, zakres i charakter robót budowlanych nie pozwala uznać, że powinny być one objęte jednolitą – preferencyjną 8% stawką podatku VAT.

Odnosząc się do podnoszonej przez odwołującego kwestii, iż zamawiający dopuszcza różne stawki podatkowe, dotyczące tych samych elementów zamówienia w dwóch ofertach, tj. przystępującego i trzeciego wykonawcy, biorącego udział w postępowaniu, Izba wskazuje, że w odniesieniu do tych ofert odwołujący nie podnosił zarzutów.

Co do kwestii braku właściwego uzasadnienia decyzji zamawiającego dotyczącej odrzucenia oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp (akcentowanej również podczas rozprawy) stwierdzić należy, że po pierwsze – odwołujący nie sprecyzował zarzutu w tym zakresie w petitum odwołania, a samo odniesienie do tych kwestii znalazło się dopiero w uzasadnieniu odwołania, a po drugie – stwierdzić należy, że odwołujący w oparciu o zawiadomienie dotyczące odrzucenia jego oferty, mógł w sposób skuteczny podnieść zarzuty – znał podstawę prawną (wynikała bezpośrednio z decyzji) i motywy decyzji – tj. kwestionowanie prawidłowości zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w odniesieniu do całego zamówienia.

Tym samym, zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp należało oddalić.

W konsekwencji nie potwierdził się również zarzut naruszenia art. 7 ust. 1 Pzp.

Mając powyższe na względzie Izba postanowiła w całości oddalić odwołanie i na podstawie art. 192 ust. 1 ustawy Pzp orzekła jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp oraz na podstawie § 3 pkt 1 i pkt 2 lit. b) i § 5 ust. 3 pkt 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 972 ze zm.).

**Przewodniczący:** .....