

Sygn. akt: KIO 2341/19

**WYROK**  
**z dnia 2 grudnia 2019 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza** - w składzie:

**Przewodniczący: Jolanta Markowska**

**Protokolant: Piotr Kur**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 2 grudnia 2019 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 18 listopada 2019 r. przez wykonawcę: **M. D. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą Garden Designers M. D. ul. Firlejowska 2A/16, 20-306 Lublin**, w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: **Gmina Miasto Łańcut, Plac Sobieskiego 18, 37-100 Łańcut**,

przy udziale wykonawcy **E. C. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Firma „Star” E. C., ul. Warszawska 87, 33- 240 Żabno** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,

**orzeka:**

- 1. uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu: Gminie Miasto Łańcut unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, powtórzenie czynności oceny ofert, w tym odrzucenie oferty E. C. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Firma "Star" E. C., ul. Warszawska 87, 33- 240 Żabno oraz powtórzenie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej,**
- 2. kosztami postępowania obciąża zamawiającego: Gmina Miasto Łańcut, Plac Sobieskiego 18, 37-100 Łańcut, i:**
  - 1) zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę: M. D. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą Garden Designers M. D. ul. Firlejowska 2A/16, 20-306 Lublin tytułem wpisu od odwołania,**

- 2) zasądza kwotę **13 600 zł 00 gr** (słownie: trzynaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) od zamawiającego: **Gmina Miasto Łańcut, Plac Sobieskiego 18, 37-100 Łańcut** na rzecz wykonawcy: **M. D. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą Garden Designers M. D., ul. Firlejowska 2A/16, 20-306 Lublin** stanowiącą koszty poniesione z tytułu wpisu i 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) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Rzeszowie**.

.....

### **Uzasadnienie**

Zamawiający, Gmina Miasto Łańcut prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego, którego przedmiotem jest „Rewitalizacja i zagospodarowanie lasu Bażantarnia w Łańcutie dla potrzeb Parku Wypoczynku i Rekreacji.” Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 589073-N-2019 z dnia 26.08.2019 r.

W dniu 12 listopada 2019 r. Zamawiający poinformował o wyborze oferty najkorzystniejszej - złożonej przez wykonawcę: E. C. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Firma „Star” E. C. z siedzibą w Żabnie (zwana dalej: „Firma Star”).

Wykonawca, M. D. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą GARDEN DESIGNERS M. D. z siedzibą w Lublinie, wniósł odwołanie wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, zarzucając Zamawiającemu naruszenie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tj. Dz. U. z 2019 r., poz. 1843), zwanej dalej „Pzp”:

1. art. 7 ust. 1 i 3 Pzp w związku z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, poprzez błędne przyjęcie, że Zamawiający nie jest zobowiązany do badania cen ofertowych pod kątem ich poprawności, przez co Zamawiający zaniechał odrzucenia oferty wykonawcy „Firma Star”, choć oferta zawiera nieprawidłową stawkę podatku VAT w zakresie prac związanych z zagospodarowaniem zieleni, czym Zamawiający naruszył uczciwą konkurencję i równe traktowanie wykonawców;
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w zw. z art. 2 pkt 1 Pzp oraz w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp, poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy „Firma Star”, która zawiera błąd w obliczeniu ceny (nieprawidłową stawkę podatku VAT w zakresie prac związanych z zagospodarowaniem zieleni), co w konsekwencji spowodowało dokonanie wyboru oferty nieporównywalnej względem ofert pozostałych wykonawców, a zatem z naruszeniem wyrażonych w art. 7 ust. 1 Pzp zasad równego traktowania wykonawców oraz uczciwej konkurencji.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania oraz nakazanie Zamawiającemu:

- 1) unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty;
- 2) powtórzenia czynności badania i oceny ofert, a w jej wyniku odrzucenie oferty wykonawcy „Firma Star” na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, względnie - nakazanie Zamawiającemu wyjaśnienia prawidłowości (podstaw prawnych i uzasadnienia) zastosowania podstawowej stawki podatku VAT przez wykonawcę „Firma Star”, w tym ewentualnie przez innych wykonawców;

3) obciążenie kosztami postępowania Zamawiającego.

Odwołujący wyjaśnił, że w przypadku potwierdzenia się zarzutów odwołania i odrzucenia oferty wykonawcy „Firma Star” uzyska szansę na pozyskanie zamówienia jako że jego oferta została sklasyfikowana na drugim miejscu i nie podlega odrzuceniu.

Odwołujący wskazał, że Zamawiający w Formularzu ofertowym wymagał wskazania ceny brutto (zgodnie z pkt 1. Formularza oferty: *„Oferujemy wykonanie ww. przedmiotu zamówienia zgodnie z postanowieniami specyfikacji istotnych warunków zamówienia za cenę: brutto: ... zł, słownie brutto: ...”*). Ponadto w pkt XII.2 SIWZ Zamawiający ustalił, że *„Cenę oferty stanowi całkowite wynagrodzenie brutto za wykonanie przedmiotu zamówienia wyliczone poprzez sporządzenie kosztorysu ofertowego z podziałem na zakresy”*, przy czym kosztorys ofertowy uwzględniał w swojej treści takie elementy jak np. gospodarka drzewostanem, urządzenie zieleni, które mieszczą się w zakresie tzw. zagospodarowania zieleni.

Wykonawca „Firma Star” w ofercie wskazał cenę 2 940 332,2 zł brutto, w tym 23% podatku VAT (549.818,18 zł) (kwota netto 2.390.513,84 zł), z czego wynika, że do przedmiotu całego zamówienia objętego postępowaniem zastosowano jedną - 23% stawkę podatku VAT.

Odwołujący pismem z dnia 26.09.2019 r. poinformował Zamawiającego o zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT przez wykonawcę „Firma Star”, wskazując że w zakresie robót związanych z zagospodarowaniem zieleni, stanowiący istotny aspekt zamówienia, wykonawca „Firma Star” powinien zastosować stawkę podatku VAT w wysokości 8%. Zamawiający nie odniósł się do ww. pisma oraz nie podjął żadnych czynności zmierzających do wyjaśnienia prawidłowej stawki podatku VAT i uzasadnienia jej zastosowania przez wykonawcę „Firma Star”.

Odwołujący podniósł, że powszechną praktyką zamawiających przeprowadzających tożsame zamówienia publiczne jest wnikliwe wyjaśnianie stawek VAT przyjętych przez wykonawców. Jako dowód Odwołujący załączył pismo Odwołującego z dnia 26.09.2019 r., pismo zamawiającego - Gminy Mszczonów dot. unieważnienia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, gdzie Gmina Mszczonów wskazała na błędy w obliczeniu ceny przez wykonawców wobec zastosowania przez nich podstawowej stawki podatku VAT 23%. Innym przykładem przyjętej praktyki przez zamawiających jest zwracanie się do wykonawców o udzielenie wyjaśnień w przedmiocie zastosowanych stawek podatku VAT i wskazania podstawy prawnej (pismo Gminy Miejskiej Świdnik z dnia 08.10.2019 r. oraz z dnia 23.10.2019 r., pismo Gminy Golina z 18.11.2019 r.)

Zdaniem Odwołującego, Zamawiający błędnie przyjął w tym postępowaniu, że nie jest zobowiązany do badania cen ofertowych pod kątem ich poprawności, tutaj w szczególności w zakresie zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT w zakresie usług/ robót związanych z zagospodarowaniem zieleni. W opinii Odwołującego, w niniejszym postępowaniu nie było i nie jest możliwe dokonanie porównania ofert, których ceny zostały wyliczone w różny sposób, co

czynić ma nieprawidłowymi czynność oceny ofert oraz wybór oferty najkorzystniejszej (uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 r., sygn. akt III CZP 52/11). W sytuacji, gdy Zamawiający nie podał w SIWZ konkretnej stawki podatku VAT - co ma miejsce w niniejszym postępowaniu - na wykonawcy spoczywa obowiązek samodzielnego jej ustalenia w oparciu o aktualne przepisy, a następnie oceny przyjętych do wyliczenia ceny ofert składników cenotwórczych, jakim jest stawka podatku VAT. Przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny i zastosowanie winien mieć przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Specyfikacja istotnych warunków zamówienia - Przedmiary robót: *„Zagospodarowanie Terenów Zielonych Lasu Bażantarnia oraz adaptacja ich do pełnienia funkcji w zakresie rekreacji, wypoczynku, edukacji i sportu w zakresie (...) d) branża zieleni i architektura branża sanitarna branża elektryczna”* odnosi się do takich pozycji, jak: gospodarka drzewostanem, urządzenie zieleni. Także Szczegółowa Specyfikacja Techniczna (SST) określa wymagania dotyczące wykonania i odbioru robót związanych z założeniem zieleni.

Przepisy prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług wyraźnie nakazują identyfikowanie usług na podstawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. W pozycji 176 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług stanowiącego *„wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8%”* wymieniono usługi z grupowania 81.30.10.0 *„usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”*. Z wyjaśnień GUS do PKWiU wynika, że grupowanie 81.30.10.0 obejmuje wskazany w pkt 2.1 powyżej zakres.

W związku z powyższym, czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni powinny zostać opodatkowane stawką VAT 8% i taka też stawka powinna zostać zastosowana do kalkulacji oferty wykonawcy „Firma Star”. Podstawą prawną zastosowania ww. stawki jest art 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 w zw. z poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

Odwołujący wskazał, że przedmiotem zamówienia są czynności o charakterze złożonym. Każda z nich może stanowić wykonywaną niezależnie i odrębną usługę (pracę). Do każdej z nich Zamawiający przygotował odrębny szczegółowy opis przedmiotu zamówienia, a wykonywane prace będą stanowić samodzielne i niezależne usługi. Z tego powodu, ponieważ mamy do czynienia z kilkoma równorzędnymi usługami dla celów podatku VAT, to powinny być one odrębnie potraktowane. Dlatego też prace zagospodarowania terenów zieleni powinny być opodatkowane stawką 8%, natomiast pozostałe czynności związane z pracami niewchodzącymi w zakres zagospodarowania zieleni - opodatkowane stawką VAT 23% i to niezależnie od tego, że służą wspólnemu celowi.

Ważkim dla niniejszej sprawy jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 2.10.2012 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. Również w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że świadczenie

złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych przez podatnika na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze - tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Zatem należy uwzględnić ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób. Sprzeciwia się to temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru tego podatku (wyrok NSA z 6.05.2015 r., sygn. akt. I FSK 2105/13).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że usługa zagospodarowania terenów zielonych będzie zawsze stanowiła odrębną usługę. Fakt, że będzie ona wykonywana w ramach realizacji procesu budowlanego w celu wykonania zamówienia objętego postępowaniem nie przesądza o kwalifikacji podatkowej tej czynności jako usługi złożone. Bez znaczenia pozostaje także, że usługa wykonania terenów zielonych oraz usługi budowlane wynikają z jednego zamówienia inwestora i dotyczą jednej inwestycji budowlanej. Co do zasady, są to różne i niezależne od siebie usługi (roboty), a zatem w przedmiotowej sprawie, mamy do czynienia z odrębnymi świadczeniami, tj. świadczeniem usług budowlanych oraz świadczeniem usługi wykonania terenów zielonych. Wobec tego w analizowanej sprawie nie można mówić o jednej kompleksowej usłudze (robocie). W konsekwencji, mimo że prace budowlane, w ramach których będą wykonane prace związane z zagospodarowaniem terenu zielonego, będą realizowane w ramach jednego zamówienia, należy zakwalifikować je jako odrębne, niezależne świadczenia, które powinny być odrębnie opodatkowane VAT według właściwych dla nich zasad.

Powszechną praktyką zamawiających jest wyodrębnianie w formularzach ofertowych dla usług związanych z zagospodarowaniem zieleni - odrębnej stawki 8%. Niezależnie jednak od przyjętego przez danego zamawiającego wzorca formularza ofertowego (wyodrębnienia bądź nie - odrębnej kategorii usług/ robót związanych z wykonaniem robót związanych z nasadzeniami i zielenią) obowiązkiem każdego zamawiającego jest posiadanie powszechnej wiedzy na temat opodatkowania tego typu usług odrębna i właściwa dla tego typu usług/ robót stawka podatku VAT w wysokości 8% i badania/ weryfikacji tej stawki jako elementu ceny ofertowej na etapie badania i oceny ofert.

Odwołujący przywołał treść uchwały Sądu Najwyższego z 20.10.2011 r. (sygn. akt. III CZP 52/11) wskazując, że w niniejszym postępowaniu Zamawiający nie dokonał kontroli czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny. Wobec tego, że w niniejszym postępowaniu Zamawiający nie wskazał w SIWZ prawidłowej stawki podatku VAT, ocena

prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT przez wykonawcę „Firma Star\* powinna nastąpić wyłącznie w zakresie błędu w obliczeniu ceny, a nie jej poprawy. Oferta wykonawcy „Firma Star”, który dokonał kalkulacji ceny zamówienia w zakresie zagospodarowania zieleni w oparciu o 23% stawkę VAT winna zostać odrzucona na podstawie art 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Odwołujący powołał się na orzecznictwo, w tym m.in. wyrok KIO z dnia 28.05.2019 r, sygn. akt. KIO 881/19, wyrok KIO z dnia 11.05.2018 r., sygn. akt. KIO 785/18, wyrok KIO z dnia 27.04.2018 r., sygn. akt. KIO 740/18.

E. C. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Firma „Star” E. C. z siedzibą w Żabnie zgłosiła przystąpienie do postępowania odwoławczego w niniejszej sprawie po stronie Zamawiającego, wnosząc o oddalenie odwołania.

Zamawiający, pismem z dnia 28 listopada 2019 r., złożył odpowiedź na odwołanie, wnosząc o oddalenie odwołania w całości.

W zakresie zarzutu 1 - Zamawiający wyjaśnił, że w związku z przyjęciem przez wykonawcę „Firma Star” w ofercie stawki 23% podatku VAT brak było podstaw do odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W zakresie zarzutu 2 - Zamawiający podniósł, że przyjęcie wyższej stawki VAT w świetle orzecznictwa KIO nie stanowi podstawy do odrzucenia oferty. Zamawiający wyjaśnił, że przedmiot zamówienia ma być realizowany na obszarze leśnym (Las Bażantarnia), a celem zamówienia jest uporządkowanie i zagospodarowanie kompleksowe terenu, obejmujące swym zakresem: roboty drogowe, roboty sanitarne i zagospodarowanie zieleni. Zakres robót jest wielorodzajowy i obejmuje w dominującej ilości, tj. w ok. 70% roboty budowlane i w ok. 30% usługi związane z zagospodarowaniem zieleni, w których występuje zakres możliwy do przypisania do robót budowlanych, np. prace ziemne, które również towarzyszą robotom branży sanitarnej, drogowej i konstrukcyjno-budowlanej. Wielorodzajowość oraz łączące się zakresy robót powoduje, że podstawowa stawka podatku VAT może zostać zastosowana do całego zamówienia. Zamawiający wyjaśnił, że z uwagi na teren leśny nie wyodrębnił on oddzielnych części do realizacji. Część robót, w szczególności w zakresie robót ziemnych i przygotowawczych, niemożliwa jest do rozdzielenia na roboty budowlane i prace w zakresie zagospodarowania terenu.

Zamawiający podniósł, że przytoczony przez Odwołującego wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 października 2012 r. sygn. akt I SA/Gd 818/12 dotyczył budowy tunelu, przebudowy drogi oraz zagospodarowania terenu. W przedmiotowym postępowaniu zagospodarowanie terenu dotyczy stricte obszaru lasu. W wyroku WSA w Szczecinie z dnia 26 czerwca 2016 r. sygn. akt ISA/Sz 421/16 stwierdzono, że możliwe jest zastosowanie jednej stawki podatku VAT

w przypadku kompleksowej realizacji zadania.

Zamawiający wskazał, że kosztorys inwestorski opracowany celem ustalenia wartości szacunkowej zamówienia (bez podatku VAT) również zawierał informację o 23% stawce podatku VAT. Także oferty pozostałych wykonawców zawierają wycenę uwzględniającą podstawową stawkę podatku VAT. W zaistniałej sytuacji brak było podstaw do odrzucenia oferty Firmy Star jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny polegający na przyjęciu stawki podatku VAT w wysokości 23% (podstawowej) zamiast 8% (preferencyjnej). Orzecznictwo KIO wielokrotnie wskazywało, że art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp nie zawiera podstaw do odrzucenia oferty w przypadku przyjęcia przez wykonawcę do obliczenia ceny oferty podstawowej stawki podatku VAT. Zamawiający wskazał, że uchwała SN wydana w sprawie o sygn. akt III CZP 52/11 została podjęta na kanwie sporu o możliwość zastosowania stawki preferencyjnej zamiast stawki podstawowej, a nie możliwości zastosowania stawki podstawowej w sytuacji, gdy możliwe było zastosowanie stawki preferencyjnej.

Zamawiający podkreślił, że rozdzielenie prac w szczególności ziemnych, przygotowawczych spowodowałoby ich powielenie, a Zamawiający poniósłby z tego tytułu nieuzasadnione koszty lub naraziłby się na zarzut podwójnego finansowania z uwagi na ubieganie się o dofinansowanie przedmiotowego zadania. Zamawiający podkreślił, że różnica pomiędzy ofertami (Odwołującego i Przystępującego) wynosi 422 638,95 zł, a zatem wartość spornej części zamówienia nie wpływa na ranking ofert w postępowaniu. Wartość prac przyjętych przez Odwołującego w jego ofercie ze stawką 8% podatku VAT wynosi 542 279,06 zł.

Zamawiający potwierdził, że nie określił stawki VAT w SIWZ, pozostawiając tę kwestię wykonawcom i wskazał na przepis art. 146a pkt 1 w zw. z art. 41 ust 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 108 ust. 1 i 2 ww. ustawy, zgodnie z którym w przypadku wskazania na fakturze kwoty podatku VAT wyższej od podatku należnego powstaje obowiązek zapłaty przez podatnika kwoty w wysokości określonej na fakturze. W przypadku zastosowania stawki 23%, taka kwota podatku zostanie odprowadzona przez wykonawcę zamiast stawki preferencyjnej. Zdaniem Zamawiającego, ewentualne uchybienie Zamawiającego w okolicznościach niniejszej sprawy pozostaje bez wpływu na wynik postępowania, gdyż cena oferty wybranej zawierającej cenę obliczoną z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23% jest niższa niż cena oferty Odwołującego, w której została zastosowana stawka preferencyjna.

**Krajowa Izba Odwoławcza**, uwzględniając dokumentację postępowania, dokumenty zgromadzone w aktach sprawy i wyjaśnienia złożone na rozprawie przez strony i uczestnika postępowania odwoławczego, ustaliła i zważyła, co następuje.



Odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Izba stwierdziła, że Odwołujący wykazał posiadanie legitymacji uprawniającej do wniesienia odwołania, stosownie do art. 179 ust. 1 Pzp. Odwołujący, w przypadku potwierdzenia się zarzutów odwołania i odrzucenia oferty wykonawcy Firma Star, uzyska szansę na pozyskanie zamówienia jako, że jego oferta została sklasyfikowana na drugim miejscu w rankingu ofert.

Wykonawca – E. C. prowadząca działalność gospodarczą pod nazwą Firma "Star" E. C. - skutecznie przystąpił do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego, stosownie do wymogów art. 185 ust. 2 i 3 Pzp.

Zgodnie z treścią Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia, przedmiotem zamówienia jest: Rewitalizacja i zagospodarowanie lasu Bażantarnia w Łańcucie dla potrzeb Parku Wypoczynku i Rekreacji. Szczegółowe określenie przedmiotu zamówienia zawarte zostało w załączniku nr 5 do SIWZ.

Zamawiający w ramach dokumentacji przetargowej ujął projekt budowlany, projekt wykonawczy, specyfikację techniczną wykonania i odbioru robót budowlanych w branży drogowej, sanitarnej i branży zieleni i architektura, przedmiary robót z podziałem na branżę drogową, sanitarną oraz branżę zieleni i architektura, w tym – gospodarka drzewostanem, urządzenie zieleni, elementy małej architektury, siłownia na powietrzu.

W załączniku nr 5 do SIWZ Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia wskazano następujący zakres prac:

- 1) remont drogi na odcinku od ul. Zielonej przez ul. Lipową- Bażantarnie do ul. Składowej,
- 2) alei — powierzchnia z kruszywa;
- 3) remont i zabezpieczenie rowów odwadniających lub odprowadzających wody opadowe wraz z przepustami;
- 4) wyznaczenie tras do biegów narciarskich i ewentualnych zjazdów sankami dla dzieci;
- 5) wyznaczenie ścieżek i placyków rekreacyjnych, edukacyjnych, miejsca piknikowego i miejsca z urządzeniami sportowymi (siłownia na powietrzu);
- 6) wykonanie małej architektury — ławki, kosze na śmieci, tablice informacyjne, zadaszenia, grill;
- 7) parking dla rowerów;
- 8) oczyszczenie terenu i przywrócenie pierwotnej konfiguracji terenu;
- 9) usunięcie podszytu złożonego z samosiewów drzew liściastych;

10) usunięcie drzew uschniętych, zamierających i zagrażających bezpieczeństwu użytkowników;

11) wprowadzenie nasadzeń drzew, jako uzupełnienie piętra zieleni izolacyjnej, krzewów i roślinności runa leśnego;

12) odwodnienie terenu lasu Bażantarnia:

W istotnych postanowieniach umowy Zamawiający wskazał w sposób jednoznaczny, że w ramach zadania Zamawiający zleca wykonawcy wykonanie zadania obejmującego:

- przebudowę alejek, rowów, przepustów,
- budowę kanalizacji deszczowej,
- urządzenie zieleni - nasadzenia drzew i krzewów, wycinka drzew, roboty porządkowe, agrotechniczne, zakładanie polan kwiatowych,
- zabezpieczenie brzegu rowu przed erozją,
- budowa obiektów małej architektury.

Szczegółowa Specyfikacja Techniczna (SST) określa wymagania dotyczące wykonania i odbioru robót związanych z założeniem zieleni - w zakresie:

- usunięcia drzew uschniętych lub zniszczonych przez nawałnice
- wywożenia dłuźyc, karpiny i gałęzi
- objęcia zabiegami pielęgnacyjnymi drzew okazałych (pomników przyrody)
- trzebieży podszytu (usunięciu zakrzaczeń i samosiewów drzew liściastych w wieku do 10 lat)
- wykoszenia chwastów i jednorocznych samosiewów na terenie przewidzianym pod założenie polan kwietnych i nasadzeń roślin runa leśnego
- oczyszczenia terenu z zanieczyszczeń
- uprawy gleby glebogryzarką (50% terenu przewidzianego pod założenie polany kwietnej i nasadzeń roślin runa leśnego)
- ręcznego przekopania gleby (50% terenu pod założenie polany kwietnej i nasadzeń roślin runa leśnego)
- posadzenia drzew liściastych w doły 0,7/0,7m
- posadzenia krzewów liściastych w doły 0,5/0,5m - posadzenia roślin runa leśnego
- założenie łąki kwietnej
- zamocowanie wegetacyjnej faszyny kokosowej na skarpach rowu odwadniającego”

W ramach opisu sposobu obliczenia ceny oferty Zamawiający postanowił, że za wykonanie przedmiotu zamówienia będzie obowiązywało wynagrodzenie kosztorysowe. Cenę oferty stanowi całkowite wynagrodzenie brutto za wykonanie przedmiotu zamówienia wyliczone poprzez sporządzenie kosztorysu ofertowego z podziałem na zakresy. Cena podana w ofercie ma obejmować wszystkie koszty wykonawcy związane z prawidłowym wykonaniem niniejszego zamówienia. Kosztorys ofertowy należało sporządzić metodą

kalkulacji uproszczonej na podstawie przedmiarów robót, dokumentacji projektowej, specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót stanowiących załączniki do SIWZ. Cena podana w formularzu ofertowym musi wynikać z kosztorysu ofertowego. Za cenę oferty uważać się będzie cenę brutto (łącznie z podatkiem VAT) – w pkt XII.2 SIWZ Zamawiający wskazał, że „Cenę oferty stanowi całkowite wynagrodzenie brutto za wykonanie przedmiotu zamówienia wyliczone poprzez sporządzenie kosztorysu ofertowego z podziałem na zakresy”. Cenę brutto należało wskazać w Formularzu ofertowym (zgodnie z pkt 1. Formularza oferty: „Oferujemy wykonanie ww. przedmiotu zamówienia zgodnie z postanowieniami specyfikacji istotnych warunków zamówienia za cenę: brutto: ... zł, słownie brutto: ...”).

Cena stanowi w przedmiotowym postępowaniu jedno z kryteriów oceny ofert - z wagą 60% (gwarancja – 40%).

W prowadzonym przez Zamawiającego postępowaniu złożono 6 ofert. Wykonawca Firma Star wskazał w ofercie cenę 2 940 332,2 zł brutto, w tym 23% podatku VAT na cały przedmiot zamówienia.

W ustalonym stanie faktycznym Izba uznała za zasadny zarzut naruszenia art. 7 ust. 1 i 3 Pzp w związku z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, poprzez błędne przyjęcie przez Zamawiającego, że nie jest on zobowiązany do badania cen ofertowych pod kątem poprawności stawki podatku VAT przyjętej w zakresie prac związanych z zagospodarowaniem zieleni, co wynika ze stanowiska przedstawionego przez Zamawiającego oraz braku podjęcia czynności polegających na wyjaśnieniu kwestii wysokości stawki podatku przyjętej w złożonych ofertach. W ocenie Izby, Zamawiający naruszył w powyższym zakresie zasadę uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r. (sygn. akt. III CZP 52/11) „przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny; przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. Odmienny wniosek musiałby zatem prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień zamawiającego, a w konsekwencji uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia ofert.”

W dalszej części ww. uchwały Sąd Najwyższy stwierdził, że „Zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i kształt nakazanych ustawą, chronologicznie ujętych, kolejnych jego obowiązków, warunkowany jest treścią SIWZ. Jedynie wówczas jeśli zamawiający wskazał w SIWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą przecież także wysokość

określonej w ofercie ceny, to dopiero wtedy może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w SIWZ. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty. Natomiast w sytuacji, w której zamawiający nie określił w SIWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki w rozumieniu art. 87 ust. 2 pkt 3 PZP, ponieważ nie wystąpi wówczas ustawowa przesłanka niezgodności oferty z SIWZ, a to wobec braku dwóch potrzebnych do porównania elementów, a zarazem niezbędnych do oceny przesłanki w postaci zaistnienia niezgodności. W tej ostatnio wskazanej sytuacji w rachubę wchodzi wyłącznie ocena wystąpienia błędu w obliczeniu w ofercie ceny. Wobec braku faktycznej możliwości odniesienia się do stawki podatku VAT wobec jej nieuwzględnienia w SIWZ, obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku VAT, która jako element cenotwórczy miała niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem cenotwórczym, jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy, posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia.”

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że kwestia prawidłowości przyjętej w ofercie stawki podatku VAT ma istotne znaczenie z punktu widzenia kalkulacji ceny oferty oraz możliwości prawidłowego porównania cen ofert złożonych w postępowaniu. W ramach czynności badania ofert Zamawiający jest zobowiązany zatem do wyjaśnienia przyjętych stawek VAT przez wykonawców i oceny poprawności tej stawki. Nie jest możliwe prawidłowe porównanie ofert, jeśli ceny w ofertach zostały wyliczone w różny sposób, a zatem wadliwa jest czynność oceny ofert i wyboru oferty najkorzystniejszej. Podkreślić też należy, że w sytuacji, gdy Zamawiający nie określił w SIWZ konkretnej stawki podatku VAT, co ma miejsce w prowadzonym postępowaniu, to na wykonawcy spoczywa obowiązek samodzielnego jej ustalenia w oparciu o aktualne przepisy, a następnie dokonania wyceny przyjętych do wyliczenia ceny oferty składników cenotwórczych, w tym stawki podatku VAT. Przyjęcie przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, który powinien skutkować odrzuceniem oferty.

Jak wynika z wyjaśnień Zamawiającego, nie podejmował on w prowadzonym postępowaniu żadnych czynności mających na celu wyjaśnienie kwestii prawidłowości stawki podatku VAT w wysokości 23% przyjętej w ofercie wykonawcy Firma Star, podczas gdy pozycji

176 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług stanowiącego „wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8%” wymieniono usługi z grupowania 81.30.10.0 „usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”, które stanowią istotny element przedmiotu zamówienia. Stawka ta powinna zostać zastosowana do kalkulacji oferty w przedmiotowym postępowaniu w zakresie robót obejmujących czynności zagospodarowania zieleni (art 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 w zw. z poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

Przedmiot zamówienia obejmuje czynności o charakterze złożonym, co potwierdziły zgodnie strony postępowania, jednak złożoność dotyczy tu różnego rodzaju usług a nie powiązania tych czynności w jednolite świadczenie. Z dokumentacji przetargowej wynika jednoznacznie, że Zamawiający przygotował odrębny szczegółowy opis przedmiotu zamówienia do każdego rodzaju czynności, odrębne przedmiary na potrzeby rozliczenia kosztorysowego wykonanych prac, w tym również w zakresie zagospodarowania zieleni. Powyższe potwierdza, że prace wykonywane w zakresie zagospodarowania zieleni będą stanowić samodzielne i niezależne od robót budowlanych usługi. Z wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU z 2008 r. wynika, że grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje:

1. usługi zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

a) 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,

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

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

3. sadzenie i pielęgnacja drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew,

4. pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,

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

Czynności z powyższego katalogu zostały wskazane wprost w opisie przedmiotu zamówienia w części dotyczącej zagospodarowania zieleni w tym postępowaniu.

Izba stwierdziła, że w przedmiotowym postępowaniu nie sposób jest przyjąć, iż roboty budowlane, które będą realizowane w ramach przedmiotu zamówienia są czynnościami przygotowawczymi do czynności zagospodarowania zieleni lub też odwrotnie.

Jak wynika z orzecznictwa TSUE, tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność. Przykładowo w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Ministero dell Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl TSUE stwierdził: „(...) gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. Kwestia ta ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP oraz z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank). W tym zakresie z art. 2 wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. ww. wyroki w sprawach CPP, pkt 29, oraz Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20)”.

Jako kryterium odrębności często stosowane w kontekście świadczeń złożonych przyjmuje się ustalenie czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie. Zgodnie z podejściem zaprezentowanym przez Trybunał Sprawiedliwości m.in. w wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, za pomocniczą należy uznać czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej, a jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną.

Podobnie w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze

świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmienia to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia (wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., I FSK 2105/13). Świadczenie złożone charakteryzuje się kompleksowością i współzależnością wielu czynności, które wykonywane w sposób skoordynowany i efektywny mają doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu. W przypadku usług o charakterze złożonym, o wysokości stawki podatku decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą złożoną, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ściśle powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter.

Usługa zagospodarowania terenów zieleni stanowi odrębną usługę wobec robót budowlanych. Fakt, że będzie ona wykonywana w ramach zamówienia obejmującego realizację robót budowlanych nie przesądza o kwalifikacji podatkowej tej czynności jako usługi złożonej, gdyż są to różne, niezależne od siebie usługi (roboty), które powinny być opodatkowane VAT według właściwych dla nich zasad. W konsekwencji w przedmiotowym postępowaniu czynności obejmujące zagospodarowanie terenów zieleni powinny być opodatkowane stawką 8%, natomiast pozostałe czynności - stawką VAT 23%.

Ponieważ w przedmiotowym postępowaniu Zamawiający nie określił w SIWZ prawidłowej stawki podatku VAT, to ocena prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT przez wykonawcę Firma Star powinna być dokonana w świetle art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp a nie art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp jako niezgodność z treścią Specyfikacji.

Wobec powyższego należało uznać, że oferta wykonawcy Firma Star, który dokonał kalkulacji ceny zamówienia w zakresie zagospodarowania zieleni w oparciu o 23% stawkę VAT, winna zostać odrzucona na podstawie art 89 ust. 1 pkt 6 Pzp jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny, który nie podlega poprawie w trybie art. 87 ust. 2 Pzp. Zasadny jest zatem zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w zw. z art. 2 pkt 1 Pzp oraz w zw. z art. 7 ust. 1 Pzp, poprzez zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez wykonawcę Firma Star, która została skalkulowana z nieprawidłową stawką podatku VAT w zakresie prac związanych z zagospodarowaniem zieleni. Izba stwierdziła, że naruszenie w postępowaniu przepisów art. 7 ust. 1 i art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp miało wpływ na wynik postępowania, co stanowiło podstawę do uwzględnienia odwołania, stosownie do art. 192 ust. 2 Pzp.

Biorąc pod uwagę stan rzeczy ustalony w toku postępowania, Izba orzekła, jak w sentencji, na podstawie art. 192 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 1 Pzp.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp oraz § 3 pkt 1 i 2, § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 roku w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 972).

.....