Sygn. akt: KIO 4944/24

WYROK

Warszawa, dnia 27 stycznia 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący:Luiza Łamejko

Protokolant:Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 27 grudnia 2024 r. przez wykonawcę HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie

w postępowaniu prowadzonym przez 12 Terenowy Oddział Lotniskowy w Warszawie

uczestnik po stronie zamawiającego – Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie

orzeka:

1.Oddala odwołanie.
2.Kosztami postępowania obciąża HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie tytułem wpisu od odwołania, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie tytułem wynagrodzenia pełnomocnika oraz kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez 12 Terenowy Oddział Lotniskowy w Warszawie tytułem wynagrodzenia pełnomocnika,
2.2. zasądza od HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie na rzecz 12 Terenowy Oddział Lotniskowy w Warszawie kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione tytułem wynagrodzenia pełnomocnika.

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

Przewodnicząca:……..

Sygn. akt: KIO 4944/24

U z a s a d n i e n i e

12 Terenowy Oddział Lotniskowy w Warszawie (dalej: „Zamawiający") prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pod nazwą „Wykonanie robót budowlanych w ramach budowy budynku w Legionowie". Postępowanie to prowadzone jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320), zwanej dalej: „ustawy Pzp". Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 2 kwietnia 2024 r. pod nr 192491-2024.

W dniu 27 grudnia 2024 r. wykonawca HOCHTIEF Polska S.A. z siedzibą w Warszawie (dalej: „Odwołujący") wniósł do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie wobec czynności i zaniechań Zamawiającego polegających na:

(1)bezzasadnym odrzuceniu oferty złożonej przez Odwołującego;
(2)dokonaniu wyboru oferty najkorzystniejszej w Postępowaniu, za którą uznana została oferta złożona przez wykonawcę BUDIMEX S.A. z siedzibą w Warszawie;
(3)ewentualnie, zaniechaniu wezwania Odwołującego do uzupełnienia Tabeli Elementów Rozliczeniowych w oparciu o dyspozycję art. 107 ust. 2 ustawy Pzp;

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

(1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp w zw. z art. 239 ust. 1 ustawy Pzp w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 41 ust. 1, art. 41 ust. 2, załącznikiem nr 3 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez bezzasadne uznanie, że oferta złożona przez Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny lub kosztu polegający na niezastosowaniu
w wycenie pozycji 13 Tabeli Elementów Rozliczeniowych (Zagospodarowanie terenu) jednolitej stawki podatku VAT wynoszącej 23%, gdy tymczasem w zakresie tej pozycji wykonawcy wycenić mieli m. in. prace związane z

zagospodarowaniem terenów zieleni, co,
w okolicznościach Postępowania, czyniło zasadne zastosowanie w odniesieniu do tego zakresu preferencyjnej stawki podatki VAT wynoszącej 8%, co doprowadziło do nieuzasadnionego odrzucenia oferty Odwołującego i dokonania wyboru oferty złożonej przez wykonawcę BUDIMEX S.A.;

(2) ewentualnie (tj. na wypadek, w którym Krajowa Izba Odwoławcza uznałaby, że zasadne było przyjęcie w poz. 13 Tabeli Elementów Rozliczeniowych jednolitej stawki VAT wynoszącej 23%) –

107 ust. 2 ustawy Pzp przez zaniechanie jego zastosowania, gdy tymczasem Tabela Elementów Rozliczeniowych ma status przedmiotowego środka dowodowego, co,
w przypadku uznania, że dokument ten jest niekompletny, powinno skłonić Zamawiającego do wezwania do jego uzupełnienia;

a w konsekwencji administracyjno - biurowego (w każdym przypadku);

(3)art. 16 ustawy Pzp przez przeprowadzenie Postępowania w sposób niezapewniający zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców, proporcjonalności
i przejrzystości.

Odwołujący wniósł o rozpatrzenie i uwzględnienie odwołania oraz nakazanie Zamawiającemu:

(1) unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej;

(2) unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego;

(3) dokonania ponownego badania i oceny ofert oraz dalszych czynności w Postępowaniu
z uwzględnieniem oferty Odwołującego;

(4) ewentualnie (tj. na wypadek, w którym Krajowa Izba Odwoławcza uznałaby, że zasadne było przyjęcie w poz. 13 Tabeli Elementów Rozliczeniowych jednolitej stawki VAT wynoszącej 23%) – wezwania Odwołującego do uzupełnienia Tabeli Elementów Rozliczeniowych.

Odwołujący wskazał, że podstawą odrzucenia oferty złożonej przez Odwołującego jest błąd w obliczeniu ceny, który sprowadzać ma się do przyjęcia przez Odwołującego rzekomo błędnej stawki podatku VAT w zakresie odpowiadającym „Zagospodarowaniu terenu". Zdaniem Zamawiającego, w ramach tej pozycji TER należało przyjąć jednolitą stawkę VAT wynoszącą 23%. Odwołujący nie zgodził się ze stanowiskiem Zamawiającego. Odwołujący stoi na stanowisku, że z uwagi na ujęcie w tym zakresie prac związanych z zielenią, niezbędne było dokonanie wyceny uwzględniającej, że część prac mieszczących się
w „Zagospodarowaniu terenu" podlega opodatkowaniu stawką 23%, część natomiast stawką preferencyjną wynoszącą 8%.

Odwołujący zwrócił uwagę, że stanowisko Zamawiającego jest niekonsekwentne.
W ocenie Odwołującego, trudno oprzeć się wrażeniu, że nie jest ono skutkiem przemyślanej
i uzasadnionej koncepcji, lecz stanowi raczej wyraz pragmatyzmu przejawiającego się
w przyznaniu racji większości wykonawców (w myśl założenia „lepszy jeden wróg, niż ośmiu"). Gdyby bowiem Zamawiający konsekwentnie stał na stanowisku, że „Zagospodarowanie terenu" powinno być opodatkowane jednolitą stawką 23% (jak zdaje się na obecnym etapie twierdzić, powołując się na brzmienie niezmienianej w trakcie Postępowania dokumentacji, chociażby TER czy wzoru umowy), a zastosowanie innej stawki powinno zostać zakwalifikowane jako błąd w obliczeniu ceny, to odrzucenie oferty Odwołującego powinno nastąpić już po zapoznaniu się z jej treścią. Już bowiem z prostego porównania kwoty wpisanej w kolumnie „Wartość netto" z kwotą z kolumny „Wartość brutto" wywnioskować można było ponad wszelką wątpliwość, że Odwołujący nie zastosował jednolitej stawki wynoszącej 23% (wskazuje zresztą na to sam Zamawiający w treści Wezwania).

Odwołujący zwrócił uwagę, że o tym, że Zamawiający zmienił swoje stanowisko
w trakcie Postępowania najdobitniej świadczy treść Wezwania (oraz wezwań skierowanych do pozostałych wykonawców). Odwołujący podniósł, że dokonując oceny czy zieleń powinna być opodatkowana stawką preferencyjną czy też nie, należy ustalić czy prace te (związane z zielenią) mają charakter pomocniczy w stosunku do robót budowlanych. Jeśli tak jest, to można wówczas mówić o kompleksowości świadczeń (prac odnoszących się do zieleni oraz robót budowlanych), a zatem zastosowanie znaleźć powinna stawka jednolita (23%). Tymczasem już w treści Wezwania Zamawiający wypowiedział się w sposób następujący: „W przedmiotowym postępowaniu świadczenie dotyczące zagospodarowania terenu, w tym zieleni nie warunkuje wykonania robót budowlanych ani funkcjonowania obiektu". Skoro więc „Zagospodarowanie terenu" nie „warunkuje" robót budowlanych czy też funkcjonowania samego obiektu, to uznać należy, że prace te mają charakter samodzielny (nie pomocniczy), a zatem nie sposób mówić o

kompleksowości świadczeń. To z kolei nakazuje zastosować stawki właściwe dla tych prac (8% na zieleń, 23% na pozostałe prace z zakresu „Zagospodarowanie terenu"), nie natomiast jednolitą stawkę właściwą dla całego zamówienia.

Odwołujący wskazał, że Zamawiający zdaje się całkowicie pomijać, że dla ustalenia prawidłowości stawki podatku VAT zasadą jest rozdzielność świadczeń. Aby zasadę tę „przełamać" i zastosować stawkę jednolitą dla świadczeń cechujących się naturalną odrębnością (jak roboty budowlane i prace związane z zielenią) niezbędne jest wykazanie, że w danym przypadku powyższa zasada nie może znaleźć zastosowania. Tymczasem, jak stwierdził Odwołujący, Zamawiający obowiązek ten zupełnie zignorował, sprowadzając niniejszy przypadek do sytuacji, w której dokonuje on prostego wyboru pomiędzy jedną
z dwóch odmiennych koncepcji w sprawie wysokości podatku VAT. Takie stanowisko jest jednak, w opinii Odwołującego, nie do zaakceptowania, bowiem stawka jednolita dla różnych świadczeń jest wyjątkiem od zasady, a każdy wyjątek musi być precyzyjnie uzasadniony. Odwołujący powołał stanowisko, jakie zajęła Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 5 stycznia 2022 r., sygn. akt KIO 3649/22.

Odwołujący podał, że zgodnie z Tomem I Zagospodarowania terenu przewiduje się, iż w skład zamówienia wchodzą (i) ogrodzenie, (ii) zieleń, (iii) palarnia, (iv) mała architektura. Projekt zieleni został zawarty w tomie II — projekt zagospodarowania terenu (dokumentacja dotycząca zagospodarowania terenu objęta jest klauzulą „poufne"), w skład którego wchodzi:

a) PZT Opis Techniczny

b) Rysunek_Projekt zagospodarowania terenu

c) Rysunek_Projekt przestrzennego układu zieleni

d) Rysunek_Palarnia

e) Rysunek_Mała architektura

f) Rysunek_Ogrodzenie.

Odwołujący podał, że bazując na znajdujących zastosowanie przepisach prawa, analizie dokumentacji Postępowania, stosownym orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych i Krajowej Izby Odwoławczej, jak również doświadczeniach z innych postępowań przetargowych, w których sami zamawiający wydzielali analogiczne zakresy „zieleń" i wskazywali dla nich preferencyjną stawkę VAT 8% Odwołujący uznał, że
w przedmiotowym dziale zawarte są prace, które powinny być opodatkowane stawką VAT wynoszącą 8%. Natomiast reszta czynności powinna zostać objęta stawką 23%.

Jak wskazał Odwołujący, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r.
o podatku od towarów i usług („Ustawa o VAT"), opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, stosownie do przepisu art. 7 ust. 1 ustawy, należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...), natomiast świadczenie usług to, w myśl art. 8 ust. 1 ustawy, każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Stosownie do art. 41 ust. 1 Ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Na wybrane grupy towarów i usług, ustawodawca przewidział także stawki preferencyjne, obniżone do wysokości 7%, 3% i 0%.
W myśl art. 41 ust. 2 wskazywanej ustawy, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. W myśl przepisu art. 146a ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., powyższe stawki podatku wynoszą, odpowiednio, 23% i 8%. W załączniku nr 3 do Ustawy o VAT, stanowiącym „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%", w pozycji 52 ujęto klasę 81.30 PKWiU 2015 „Usługi związane
z zagospodarowaniem terenów zieleni". W klasie tej, w grupowaniu PKWiU 81.30.12.0 sklasyfikowane zostały „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni".

Odwołujący podał, że wymienione wyżej czynności wchodzące w skład zamówienia należy przeanalizować pod kątem ich kwalifikacji oraz określenia skutków w zakresie VAT. Rozważeniom należy również poddać kwestię tzw. świadczeń złożonych (kompleksowych) oraz świadczeń pomocniczych.

Świadczenie złożone ma miejsce, gdy relacja poszczególnych czynności (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 zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.

Odwołujący zauważył, że takie same wnioski płyną z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE"). Np. w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie
C-425/06 w sprawie 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 jej 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)". Podobnie orzekł
w wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-2/07.

Powyższe stanowisko odnajduje poparcie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 czerwca 2011 r., sygn. I FSK 869/10, w którym sąd stwierdził, że „łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy." Odwołujący stwierdził, że z analizy uzasadnienia odrzucenia oferty Odwołującego wynika, że Zamawiający całkowicie pomija istnienie tej zasady i zapomina, że jakiekolwiek wyjątki (a tak traktować należy jednolitość stawki podatkowej w przypadku różnych świadczeń) nie mogą być domniemywane czy wyprowadzane bez szczegółowego wykazania okoliczności za nimi przemawiającymi.

Zdaniem Odwołującego, w opisanej powyżej sytuacji mamy do czynienia z dwoma świadczeniami, które cechują się odrębnością. Brak jest świadczenia głównego
i pomocniczego lub świadczenia kompleksowego, w którym usługi są na tyle ściśle ze sobą związane, że nie jest możliwe korzystanie z jednej z nich bez drugiej lub jedna z usług ma charakter akcesoryjny w stosunku do drugiej. Prace związane z zielenią nie wpływają ani na realizację robót budowlanych, ani na funkcjonalność wybudowanego obiektu. Cel prac jest niezależny od planowanych robót budowlanych. Prace te są wykonywane przy okazji całego przedsięwzięcia, ale nie stanowią niezbędnej i integralnej części prac, a ich wykonanie lub ich brak nie będzie przeszkodą do prowadzenia pozostałych prac. Jeżeli nie zostaną one wykonane wraz z projektem w tym samym czasie, to ich wykonanie będzie możliwe w innym, późniejszym terminie.

Odwołujący zauważył ponadto, że za rozdzielnością świadczeń przemawiają również aspekty praktyczne - Zamawiający zdecydował się wyłączyć z zakresu przedmiotowego ofert czynność prowadzenia pielęgnacji zieleni. Serwis w zakresie zieleni został wyłączony poza zakres zamówienia (co Zamawiający potwierdza np. w odpowiedzi na pytanie 65, pismo z dnia 9 września 2024 r.).

W ocenie Odwołującego, z powyższego wynika, że zagospodarowanie terenów zieleni jest odrębną usługą, niezwiązaną bezpośrednio z budową budynku administracyjno-biurowego dla Dowództwa Komponentu Wojsk Obrony Cyberprzestrzeni w Legionowie,
a zatem właściwa stawka VAT dla tej usługi powinna być ustalona odrębnie od stawki VAT mającej zastosowanie do budowy budynku administracyjno-biurowego.

Odwołujący ponownie zwrócił uwagę na zmianę stanowiska Zamawiającego
w uzasadnieniu odrzucenia jego oferty. Zamawiający wyraził w nim opinię, że prace związane z zagospodarowaniem terenu zieleni, w skład których wchodzą oprócz zieleni *sensu stricte* także ogrodzenie, palarnia i obiekty małej architektury, powinny być traktowane jako odrębna usługa kompleksowa, opodatkowana jednolitą (w domyśle 23%) stawką VAT.

Odwołujący nie zgodził się z aktualnie prezentowanymi argumentami Zamawiającego ze względów wskazanych poniżej.

Odwołujący podał, że za wadliwością koncepcji Zamawiającego przemawia na przykład Interpretacja indywidualna z 3 listopada 2016 r. Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP2/4512-632/16-3/BH: „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. Pomiędzy tymi usługami nie ma związku o charakterze nierozerwalnym. Należy także zaznaczyć, że z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika, że z punktu widzenia nabywcy dokonuje on zakupu dwóch odrębnych od siebie usług. W związku z tym należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że w zdarzeniu opisanym we wniosku, brak jest obiektywnych podstaw do uznania, że usługi zagospodarowania terenów zielonych oraz usługi budowlane realizowane w ramach jednego kontraktu są tak ściśle ze sobą związane, że należałoby je uznać za usługę kompleksową. W związku z tym, Wnioskodawca powinien stosować stawki podatku VAT właściwe dla każdej z usług odrębnie".

Odwołujący zauważył, że analogicznie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wypowiedział się w Interpretacji indywidualnej z 23 września 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM oraz w Interpretacji indywidualnej z 7 kwietnia 2017 r., sygn. 1462-IPPP1.4512.95.2017.1.KC.

Jak wskazał Odwołujący, również w samym dorobku orzeczniczym Krajowej Izby Odwoławczej (do którego Odwołujący będzie jeszcze nawiązywał) wielokrotnie analizowano nie tylko istotę świadczeń odrębnych, ale i samo zastosowanie stawki podatku VAT w wysokości 8% dla usług związanych z zielenią, oddzielając ten zakres od *stricte* robót budowlanych (dla których stawka VAT wynosi zasadniczo 23%). W wyroku Izby z dnia 25 sierpnia 2021 r., sygn. akt KIO 2041/21 uwypuklono oddzielny charakter przedmiotowych świadczeń. Jak czytamy: „Na stronie zamawiającego spoczywał zatem obowiązek wykazania, że przedmiot zamówienia, w tym usługi związane z zagospodarowaniem zieleni, należy uznać za jedno świadczenie kompleksowe, skoro stosowanie tego sposobu ustalenia stawki podatku VAT stanowi wyjątek od zasady oddzielności i samodzielności poszczególnych świadczeń. Izba uznała, że zamawiający oraz wykonawca Drogomax nie wykazali, aby cały przedmiot zamówienia podlegał opodatkowaniu stawką VAT 23% jako świadczenie kompleksowe. Nie został wykazany pomocniczy charakter usług dotyczących zagospodarowania terenów zielonych wobec robót budowlanych. Nie zostało wykazane, że usługi zagospodarowania terenów zielonych są tak ściśle powiązane z robotami budowlanymi dotyczącymi wzniesienia pomnika, że nie jest możliwe rozdzielenie tych świadczeń. Okoliczność realizacji tych prac w ramach jednego kontraktu na wzniesienie pomnika nie świadczy o występowaniu takiego związku. Nie jest także przesądzający fakt, że świadczenia te mają dotyczyć tej samej przestrzeni. W ocenie Izby o występowaniu takiego ścisłego związku z pewnością nie można mówić w przypadku usług pielęgnacji zieleni w okresie gwarancyjnym (kosztorysy inwestorskie Zieleń i nasadzenia). Podobne stanowisko zostało przyjęte w interpretacji indywidulanej Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 grudnia 2014 r. (ITPP1/443- 1056/14/JP) (…) [C]o najmniej w odniesieniu do usług pielęgnacji zieleni w okresie gwarancyjnym za prawidłową należy uznać 8% stawkę podatku VAT". Odwołujący podał, że podobne zdanie zostało wyrażone w wyrku KIO z 18 listopada 2020 r., sygn. KIO 2742/20. Odwołujący powołał również wyrok KIO z 2 grudnia 2019 r., sygn. KIO 2341/19 oraz wyrok KIO z dnia 3 października 2013 r., sygn. akt KIO 2233/13.

Ponadto, Odwołujący zwrócił uwagę na aktualną praktykę organów podatkowych, która, jak stwierdził, w sposób jednoznaczny zmierza do traktowania usług zagospodarowania zieleni jako usług odrębnych od robót budowlanych i opodatkowanych stawką 8%.

Przykładowo Odwołujący wskazał, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej („KIS") z własnej inicjatywy – w ramach czynności nadzorczych – wydał decyzję z dnia 24 czerwca 2024 r., sygn. 0110-KSI2-2.442.3.2024.4.DK. zmieniającą wiążącą informację stawkową („WIS"), w której potwierdził, że usługi zagospodarowania zieleni, które są wykonywane w ramach zamówienia publicznego dotyczącego wzniesienia budynku dwukondygnacyjnego wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną, podlegają opodatkowaniu 8% VAT. Decyzja DKIS została wydana w następującym stanie faktycznym: „Przedsiębiorca realizuje zamówienie publiczne (…). Inwestycja polega na wykonaniu robót budowlanych według dokumentacji projektowej oraz uzyskanie wszelkich zgód i pozwoleń umożliwiających uzyskanie w imieniu Zamawiającego decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, obejmujących budowę budynku dwukondygnacyjnego wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną. Wykonanie infrastruktury technicznej obejmuje między innymi: budowę zewnętrznej instalacji wodociągowej, budowę kanalizacji sanitarnej, budowę kanalizacji deszczowej, budowę sieci elektroenergetycznej, budowę instalacji gazu, budowę parkingów, dróg dojazdowych i dojść, miejsc utwardzonych dla pojemników na odpady stałe oraz zagospodarowania terenu. Zawarta umowa obejmuje kompleksową budowę budynku (...), na którą składają się poszczególne elementy prac budowlanych określone w (...). Przedmiotem wniosku jest usługa - zagospodarowanie terenów zielonych. W ramach inwestycji wykonane zostanie zagospodarowanie terenu przylegającego do budynku polegające na wykonaniu nawierzchni zielonych. Prace konieczne do wykonania nawierzchni

zielonych:

a) - dojazd pracowników na miejsce inwestycji,

b) - wycinka drzew i zakrzewień,

c) - oczyszczanie terenu z resztek gruzu,

d) - ręczne przekopanie ziemi,

e) - orka mechaniczna,

f) - rozścielenie spychaczem ziemi urodzajnej,

g) - wykonanie trawników parkowych siewem na gruncie,

h) - nasadzenia drzew i krzewów.

Celem wykonania ww. zakresu prac jest uporządkowanie terenu, uzyskanie zakładanych w projekcie powierzchni zielonych oraz uzyskanie ostatecznej estetyki placu objętego inwestycją (…)".

Analogiczne konkluzje płyną również ze stanowiska DKIS wyrażonego w WIS z dnia 19 września 2023 r. (sygn. 0112-KDSL2-1.440.250.2023.4.SS).

Odwołujący zaznaczył, że organy podatkowe takie stanowiska prezentowały również przed wprowadzeniem do polskiego porządku instytucja WIS – w interpretacjach indywidualnych, które w dalszym ciągu stanowią jeden z podstawowych instrumentów właściwych do ustalania charakteru danego świadczenia (świadczenie kompleksowe, świadczenie odrębne), o ile ich przedmiotem nie będzie określenie właściwej stawki. Innymi słowy, podatnik może w dalszym ciągu wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji w celu ustalenia czy dane świadczenie należy traktować jako świadczenie złożone, ale nie może uzyskać potwierdzenia właściwej stawki VAT (do tego celu służy instrument zwany wiążącą informacją stawkową). To oznacza, że argumentacja i konkluzje płynące z interpretacji indywidualnych w zakresie charakteru świadczeń (ich kompleksowości) w dalszym ciągu zachowują aktualność.

Dodatkowo, Odwołujący zwrócił uwagę na interpretację indywidulną DKIS z dnia 23 września 2019 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.463.2019.2.KM), w której organ interpretacyjny wskazał, że: „Zatem w tym przypadku jedynie do usług wymienionych w realizowanym projekcie a związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni sklasyfikowanych pod symbolem PKWiU 81.30.10.0 - »Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni«, mieszczących się w poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy zastosowanie znajdzie stawka podatku VAT w wysokości 8%. Natomiast - jak słusznie wskazano - czynności (roboty budowlane, położenie nawierzchni oraz montaż elementów małej architektury i obsługa geodezyjna) wymienione w pkt b) opisu sprawy, dla których ze względu na ich charakter stawka obniżona nie ma zastosowania, należy zastosować podstawową stawkę podatku w wysokości 23%,
w myśl art. 41 ust. 1 ustawy". Odwołujący stwierdził, ze tezy tej interpretacji dobitnie potwierdzają prawidłowość podejścia Odwołującego i obnażają bezzasadność twierdzeń Zamawiającego.

Jak zauważył Odwołujący, podobne stanowisko zostało zaprezentowane
w interpretacji indywidualnej Ministra Rozwoju i Finansów w interpretacji z dnia 3 listopada 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-632/16-3/BH): „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. Pomiędzy tymi usługami nie ma związku o charakterze nierozerwalnym. Należy także zaznaczyć, że z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika, że z punktu widzenia nabywcy dokonuje on zakupu dwóch odrębnych od siebie usług. W związku z tym należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że
w zdarzeniu opisanym we wniosku, brak jest obiektywnych podstaw do uznania, że usługi zagospodarowania terenów zielonych oraz usługi budowlane realizowane w ramach jednego kontraktu są tak ściśle ze sobą związane, że należałoby je uznać za usługę kompleksową".

Zdaniem Odwołującego, dodatkowym argumentem potwierdzającym zasadność zastosowania stawki 8% VAT może być orzecznictwo w sprawie instalacji gazów medycznych, które wielokrotnie uznawano za odrębną usługę w stosunku do budowy szpitala. Odwołujący wskazał, że w przypadku dylematów dotyczących stawki podatku VAT dla gazów medycznych przywoływana jest ta sama argumentacja, która znajduje zastosowanie do opodatkowania zieleni. Choć budowa budynku szpitalnego i instalacja gazów medycznych mogą wydawać się nierozerwalnie powiązane,

doktryna podkreśla, że są to niezależne usługi. W związku z tym należy je traktować osobno i stosować różne stawki podatkowe dla każdej z tych usług. Jak podał Odwołujący, odzwierciedlenie powyższego możemy znaleźć m.in. w Interpretacji indywidualnej z 9 września 2010 r. Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP1-443-696/10-4/MP: „Mając na względzie powołane wyżej przepisy prawa podatkowego oraz opisany stan faktyczny wskazać należy, iż w przedmiotowej sprawie nie zachodzi sytuacja świadczenia usługi kompleksowej. Roboty związane z instalacją gazów medycznych i pozostałe roboty ogólnobudowlane są traktowane jako świadczenia odrębne, opodatkowane właściwymi dla tych usług stawkami. Wykonanie wszystkich elementów zadania będącego przedmiotem przetargu objęte jest jedną umową, jednak dla każdego z elementów opracowana została dokumentacja techniczna zawierająca przedmiar robót, również rozliczenie wykonanych prac odbywać się będzie oddzielnie dla każdego elementu, w oparciu o kosztorysy powykonawcze".

Innym przykładem potwierdzającym prawidłowość zastosowania przez Odwołującego stawki 8% VAT do prac dotyczących zieleni jest wyrok KIO z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt: KIO 2417/17 dotyczący dostawy i instalacji wyrobu medycznego oraz do kosztów serwisu w ramach zaoferowanej 24-miesicznej gwarancji. W wyroku tym KIO wskazała, że

„(…) W przypadku dostawy specjalistycznego sprzętu medycznego (np. tomografu komputerowego, rezonansu magnetycznego, aparatu rentgenowskiego) stanowiącego wyrób medyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. Nr 107 poz. 679, z późn. zm.) w związku z jego instalacją (montażem) - ze względu na wysokie zaawansowanie technologiczne tego sprzętu oraz wymogi bezpiecznego
i prawidłowego jego funkcjonowania wykonywane są niekiedy prace budowlane polegające na dostosowaniu pomieszczeń użytkownika (np. szpitala) do wymogów producenta oraz przepisów regulujących bezpieczeństwo użytkowników i pacjentów.

Mimo iż wykonanie ww. prac budowlanych związane jest z dostarczeniem wyrobu medycznego i ma na celu m.in. umożliwienie prawidłowej oraz bezpiecznej pracy tego wyrobu, sam tylko ten związek nie powoduje, że prace te stanowią element kompleksowego świadczenia, jakim jest dostawa wyrobu medycznego.

Złożenie zamówienia na wyrób medyczny wraz z adaptacją pomieszczenia wynika, co do zasady, z przyczyn praktycznych i niewątpliwej korzyści dla użytkownika wynikającej
z dostarczenia sprzętu wraz z przystosowaniem pomieszczenia, w którym będzie on funkcjonował. Same te okoliczności jednakże nie pozwalają na uznanie, że dostawa ta nabiera jednorodnego charakteru i może w całości korzystać z preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług. (…)"

W dalszej części wyroku KIO powołała rozliczne orzeczenia TSUE dotyczące świadczeń kompleksowych i wskazała, że „(…) Na tle powyższych orzeczeń można wysnuć zasadę, że należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia czy podatnik zapewnia nabywcy kilka odrębnych świadczeń głównych, Q/ jedno świadczenie,

Jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. O świadczeniu złożonym można zatem 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 nierozerwalną całość.

Koncepcja świadczeń złożonych oraz zakresu stosowania zwolnienia z VAT do usług związanych z najmem mieszkań była przedmiotem analizy w wyroku ETS w sprawie C- 572/07 RLRE Tellmer Property Sro przeciwko Financni reditelstvi v Usti nad Labem (powołany wyłącznie w pkt 18 przez S. H. w swoich wyjaśnieniach). RLRE, będąca właścicielem budynków z mieszkaniami oddanymi w najem, poza czynszem (zwolnionym z VAT) pobierała od lokatorów kwoty z tytułu sprzątania części wspólnych, wykonywanego przez dozorców budynków.

Spółka traktowała sprzątanie powierzchni wspólnych jako usługę pomocniczą (…).

Uwzględniając powyższe należy uznać, iż zastosowanie preferencyjnej stawki VAT 8% do dostawy kosztów dostawy i instalacji wyrobu medycznego oraz serwisu w okresie 24 miesięcy, jako ściśle z nim związanych jest podziałem sztucznym. Nie ulega wątpliwości, że każda z tych usług jest możliwa do samodzielnego wyodrębnienia, jako czynność podlegająca opodatkowaniu właściwą stawką VAT. Czynności te nie tworzą w aspekcie gospodarczym jednej całości, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Pomiędzy poszczególnymi świadczeniami nie istnieje taki związek funkcjonalny, który uniemożliwiłby ich funkcjonalne wyodrębnieni. (…)".

Odwołujący wywiódł, przekładając powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy, że również prace, które

Zamawiający planuje powierzyć w ramach realizacji zamówienia będącego przedmiotem Postępowania w sposób oczywisty mogą zostać wykonane przez inny podmiot, w drodze innej umowy w oderwaniu od wykonanych prac budowlanych toku niniejszego zamówienia.

Odwołujący podkreślił, że prace w zakresie zieleni stanowią niezależny etap prac
w ramach większego przedsięwzięcia inwestycyjnego. Przy czym, w ramach tego przedsięwzięcia prace te zachowują swój niezależny charakter, odrębny od ogrodzenia, palarni i obiektów małej architektury, do których Odwołujący zastosował stawkę VAT 23%.
W konsekwencji, w ocenie Odwołującego, również dla celów podatku VAT powinny być one traktowane niezależnie od prac budowlanych a także niezależnie od prac dotyczących ogrodzenia, palarni i małej architektury.

Na poparcie swojego stanowiska Odwołujący przywołał również orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 23 sierpnia 2023 r., sygn. akt KIO 2307/23, KIO 2308/23, KIO 2310/23, KIO 2311/23. Odwołujący zwrócił uwagę, że ustalenia Izby dokonane w ww. sprawie powinny w pełnej rozciągłości znaleźć zastosowanie w przedmiotowej sprawie. Również bowiem w przypadku Postępowania:

a) mamy do czynienia z wielobranżową inwestycją, obejmująca także prace związane
z zielenią, które jedynie formalnie składają się na świadczenie kompleksowe (w rzeczywistości świadczenia te są jednak odrębne);

b) z punktu widzenia zewnętrznego odbiorcy prace związane z zielenią mają niezależny charakter od budowy obiektu, z perspektywy takiego odbiorcy każde z tych świadczeń mogłoby być wykonywane niezależnie od drugiego, czy też w różnych okresach;

c) świadczenia te nie są nierozerwalne, jak wspomniano powyżej, obiekt może zostać wzniesiony bez prac dotyczących zieleni, a prace te mogłyby być wykonywane bez budowy obiektu;

d) odrębny jest również cel gospodarczy, jaki przyświeca Zamawiającemu (przeznaczenie obiektu nie jest tożsame z przeznaczeniem terenów zielonych);

e) oba świadczenia mogą być wykonywane oddzielnie (w praktyce czynnościami związanymi z zielenią zajmują się profesjonalne podmioty), o czym świadczy również to, że, zgodnie
z odpowiedzią Zamawiającego na pytanie nr 65 z dnia 9 września 2024 r., pielęgnacja (serwis) w zakresie zieleni została wyłączona poza zakres zamówienia (i będzie realizowana przez inny podmiot);

f) prace związane z zielenią nie wpływają na pozostałe prace budowlane i nie determinują ich założeń, przebiegu czy kształtu.

Wskazując na wadliwość stanowiska Zamawiającego Odwołujący zwrócił uwagę na brak uwzględnienia, że zasadą jest rozdzielność świadczeń dla celów podatkowych.

Odnosząc się do argumentu Zamawiającego, że brak wyodrębnienia wśród kodów CPV kodów właściwych dla usług sadzenia roślin/ utrzymania terenów zielonych czy też trawników przesądzać ma o konieczności uwzględnienia w poz. 13 TER jednolitej stawki podatkowej Odwołujący wskazał, że obowiązek użycia kodów CPV nie oznacza, że zamawiający winni wśród kodów CPV wymienić wszystkie kody składające się na przedmiot zamówienia. Dodatkowo, takie działanie byłoby zbędne - skoro bowiem prace związane
z zielenią w analizowanym przypadku mają drugorzędne znaczenie, to podawanie odrębnego kodu CPV dla tego rodzaju prac nie wywoływałoby żadnego skutku. Odwołujący wywiódł, że skoro brak podania wśród kodów CPV kodu właściwego dla prac związanych z zielenią nie ma znaczenia z perspektywy zakresu przedmiotu zamówienia, to tym bardziej ich przywołanie nie wywołuje żadnych skutków podatkowych. Odwołujący zwrócił uwagę, że wśród przywołanych w ogłoszeniu o zamówieniu kodów CPV Zamawiający wymienił jedynie te, które referują do robót budowlanych (zaczynające się od 45). Z powyższego Odwołujący wyprowadził wniosek, że choć przedmiot zamówienia sprowadza się do wykonania prac wykraczających poza roboty polegające na wznoszeniu obiektu, to owych (drugorzędnych) prac Zamawiający nie wymienił przytaczając kody CPV, nie ma to jednak znaczenia dla rozpoznania przedmiotowej sprawy.

Odwołujący wskazał, że o wadliwości stanowiska Zamawiającego świadczy również Interpretacja indywidualna z 15 września 2016 r. Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP3/4512-517/16-1/RD: „Ponadto o kwalifikacji danego świadczenia jako usługi kompleksowej na co wskazuje Wnioskodawca nie może mieć znaczenia sformułowanie Zamawiającego, iż "Przedmiot Umowy stanowi z jego punktu widzenia świadczenie kompleksowe" czy też fakt, że "przedmiot zamówienia został opisany za pomocą dokumentacji projektowej i przetargowej z uwzględnieniem kodów CPV, bez wskazywania elementów zamówienia, które mogłyby stanowić samoistną część przedmiotu świadczenia". Należy podkreślić, iż o poprawności kwalifikacji przedmiotowych usług świadczonych przez Wnioskodawcę na rzecz

Zamawiającego powinien świadczyć przede wszystkim charakter wykonywanych czynności, które w opisanych okolicznościach zdaniem Organu nie przesądzają o kwalifikacji do świadczeń kompleksowych opodatkowanych stawką podstawową". Potwierdzenie powyższego stanowiska znajduje się również w Interpretacji Indywidualnej z 9 grudnia 2019 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0111-KDIB3-1.4012.608.2019.2.ICZ, Interpretacji indywidualnej z 19 września 2018 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0112-KDIL1-3.4012.460.2018.2.AP oraz Interpretacji indywidualnej z 1 marca 2018 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.694.2017.2.JO. Odwołujący dodał, że w szeregu innych postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, gdzie w zakres prac wchodziły również prace związane z zielenią,
a były one opodatkowane stawką VAT wynoszącą 8%, zamawiający również nie podawali kodu CPV właściwego dla zieleni w ogłoszeniu o zamówienie.

Za nietrafiony Odwołujący uznał argument Zamawiającego o braku wyodrębnienia
w TER pozycji dotyczącej zieleni. Odwołujący podniósł, że „intencje" Zamawiającego nie mają żadnego znaczenia z perspektywy prawidłowości określenia podatku VAT. Odwołujący zauważył, że akceptując prezentowane przez Zamawiającego stanowisko należałoby dojść do wniosku, że owa „intencja" inwestora wpływa na obowiązki podatkowe będące skutkiem ustalenia stawki podatku VAT. Innymi słowy – jeśli Zamawiający wyodrębni daną pozycję (np. zieleń) w formularzu kosztorysowym, to należy (zdaniem Zamawiającego) zastosować stawkę inną, niż w przypadku, gdy taka pozycja nie została wyodrębniona. Takie założenie Odwołujący uznał za całkowicie nieuprawnione i sprzeczne z ustawami podatkowymi, które nie uzależniają zastosowania określonej stawki podatku VAT od formy prezentacji ceny ofertowej. Tym bardziej, że, choć prace związane z zielenią nie zostały wyodrębnione w TER, to sam Zamawiający oczekiwał wskazania prawidłowej stawki podatku VAT (pkt 14.7 SWZ).

Odwołujący zwrócił uwagę na niekonsekwencję w zachowaniu Zamawiającego. Zauważył, że jeśli jest tak, że brak wyodrębnienia pozycji zieleń skutkuje koniecznością zastosowania stawki jednolitej 23% dla całej poz. 13 TER, to nic nie stało na przeszkodzie, aby zastosować w stosunku do Odwołującego art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp. Zastosowanie tego przepisu w przypadku stawki VAT jest bowiem możliwe w sytuacji, gdy zamawiający dookreśla w treści dokumentacji postępowania stawkę podatkową (nie pozostawiając w tym zakresie swobody wykonawcom). Tymczasem sam Zamawiający w dalszej części uzasadnienia wskazuje na brak możliwości zastosowania tego przepisu.

Odwołujący podkreślił, że obowiązek ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT jest całkowicie niezależny od formy, w jakiej zaprezentowana ma być cena ofertowa - niezależnie od tego czy kosztorys zawiera zagregowane pozycje czy też wyodrębnia wszelkie przewidziane prace, wykonawca przypisać im musi stawkę właściwą w okolicznościach danej sprawy.

Ponadto, Odwołujący stwierdził, że argument o znaczeniu, jakie przypisać należy rzekomym intencjom Zamawiającego jest nietrafiony biorąc pod uwagę także chronologię czynności, jakie podejmował Zamawiający dążąc do wypracowania ostatecznej wersji TER. Otóż dokument (w wersji pierwotnie opublikowanej) pozostawał chaotyczny
i niekonsekwentny. Pierwsza wersja TER nie zawierała działów, które występowały
w przedmiarach, zawierała natomiast podpozycje, które nie występowały w przekazanych przedmiarach. Tym samym nie było możliwości poprawnego uzupełnienia TER przez wykonawców. W konsekwencji powyższych nieścisłości pomiędzy TERem a przedmiarami wykonawcy skierowali do Zamawiającego szereg pytań, które sprowadzały się do próby ustalenia pozycji, w której należy wycenić określony zakres wynikający z przedmiarów robót (pytania nr 43, 44, 45, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64).

W ostatecznej wersji TER zauważyć należy, że jakkolwiek część pozycji TER opracowana jest zgodnie z zasadą: nazwa przedmiaru = pozycja TER, a dział przedmiaru = podpozycja TER (tak w przypadku poz. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 10 TER), to nie dotyczy to wszystkich przypadków. W co najmniej kilku bowiem sytuacjach w TER nie uwzględniono podpozycji, pomimo że przedmiary dla tych zakresów zawierały działy. Do tej grupy pozycji TER należy m. in. poz. 13 – Zagospodarowanie terenu (ale również poz. 11, 12). W pozostałych przypadkach (poz. 7, 8 TER) w przedmiarach stanowiących podstawę dla tych pozycji jest zmieniona hierarchia pozycji. Działem jest „Budowa budynku", a poddziałami rzeczywiste działy (co jest prawdopodobną przyczyną braku podpozycji dla tych przedmiarów). Nie sposób zgodzić się z Zamawiającym, aby ostateczna treść TER stanowiła faktyczne odzwierciedlenie intencji Zamawiającego. Na poparcie swojego stanowiska Odwołujący powołał się na orzeczenia Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 2 grudnia 2019 r., sygn. akt KIO 2341/19 oraz z dnia 1 czerwca 2020 r., sygn. akt KIO 490/20.

Zdaniem Odwołującego, odtwórczy charakter i pozostający bez wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego

jest również argument Zamawiającego dotyczący postanowień PPU (Projektowane Postanowienia Umowy) wskazujący na brak przewidzenia dla zieleni odrębnych rozliczeń i terminów wykonania zamówienia, oraz stosowanie mechanizmu podzielonej płatności przy zapłacie wynagrodzenia. Ponadto, Odwołujący wskazał, że Zamawiający wykładając projekt umowy interpretuje jej treść niezgodnie z jej faktycznym brzmieniem oraz wbrew odpowiedziom udzielonym w toku Postępowania.

Odwołujący podniósł, że w swojej interpretacji dokumentacji Postępowania Zamawiający zdaje się pomijać, że obowiązkiem wybranego wykonawcy będzie dostarczenie Zamawiającemu przed podpisaniem umowy Projektu Harmonogramu Rzeczowo-Finansowego (pkt 17.5.3 SWZ). Odpowiadając na jedno z pytań wykonawców (nr 40) odnoszące się właśnie do HRF, Zamawiający stwierdził: „HRF winien odzwierciedlać rzeczywisty stan rzeczowo – finansowy realizowanych robót. HRF podlega akceptacji Zamawiającego przed podpisaniem umowy. Zamawiający potwierdza, że HRF może być dowolnie kształtowany przez potencjalnego Wykonawcę (…)".

Już w oparciu o powyższą odpowiedź, udzieloną przez Zamawiającego, ustalić można, w ocenie Odwołującego, że brak w PPU regulacji wskazujących na odrębność terminów realizacji prac związanych z zielenią od terminów dla robót budowlanych nie jest wyrazem intencji Zamawiającego, lecz świadczy jedynie o tym, że szczegóły w zakresie terminów realizacyjnych poszczególnych zakresów prac ujęte zostaną dopiero w HRF, który to dokument opracowany zostanie przez wybranego wykonawcę.

Ponadto, jak wskazuje pkt 17.7 SWZ: „Po podpisaniu umowy Wykonawca przedstawi Zamawiającemu do akceptacji szczegółowe kosztorysy ofertowe. Kosztorysy szczegółowe, sporządzone zgodnie z Tabelą Elementów Rozliczeniowych i w oparciu o przedmiary robót". Odwołujący zaznaczył, że z powyższego wynika, że ustalenia odnoszące się do rozliczeń zostaną dopiero poczynione (a ich wyrazem będą właśnie szczegółowe kosztorysy). Odwołujący stwierdził, że skoro mają one zostać opracowane w oparciu o dokument TER,
a jedną z pozycji TER (nr 13) jest Zagospodarowanie terenu obejmujące zieleń, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby, wbrew stanowisku Zamawiającego, również te prac były odbierane, fakturowane i rozliczane oddzielnie. Szczegóły w tym zakresie ustalone zostaną po zawarciu umowy.

Za nietrafne Odwołujący uznał twierdzenia Zamawiającego, że „W przedmiotowym postępowaniu świadczenie dotyczące zagospodarowania terenu (które obejmuje nie tylko wykonanie zieleni, ale też budowli, dla których właściwa jest stawka 23% podatku VAT), nie warunkuje wykonania robót budowlanych ani funkcjonowania obiektu. Główny przedmiot świadczenia Wykonawcy polegać będzie na wybudowaniu budynku administracyjno-biurowego na potrzeby Dowództwa Komponentu Wojsk Obrony Cyberprzestrzeni
w Legionowie, gdzie Zamawiającym (Inwestorem) jest 12 Terenowy Oddział Lotniskowy
w Warszawie.". W opinii Odwołującego, argument ten wskazuje również na odrębność
i niezależność świadczeń, a to z kolei potwierdza, że nie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym. Odwołujący przywołał wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 24 sierpnia 2023 r., sygn. akt KIO 2307/23, KIO 2308/23, KIO 2310/23, KIO 2311/23.

W ocenie Odwołującego, aby argument o objęciu pełnego zakresu prac jedną decyzją o udzieleniu pozwolenia na budowę miał przemawiać za stanowiskiem Zamawiającego, Zamawiający musiałby wykazać, że uzyskując jedną (a nie odrębne) decyzje kierował się właśnie kompleksowością świadczeń, ewentualnie, że w innych przypadkach pozyskuje odrębne decyzje. Tymczasem Zamawiający ogranicza się do stwierdzenie, że wydano jedną decyzję o pozwoleniu na budowę.

Odwołujący podał również, że jak wynika z art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane: „Pozwolenie na budowę dotyczy całego zamierzenia budowlanego". Zatem zasadą jest wydawanie właśnie jednego pozwolenia (a nie kilku). Wydawanie więcej niż jednego pozwolenia na budowę w ramach jednego zamierzenia budowlanego jest możliwe, jednak są to przypadki generujące po stronie inwestora dodatkowe obowiązki i trudno wyobrazić sobie, aby decydował się on na pozyskiwanie kilku odrębnych pozwoleń w sytuacji, gdy nie jest to faktycznie konieczne. Odwołujący zauważył również, że prace związane
z zielenią z reguły nie wymagają uzyskania pozwolenia na budowę.

Odwołujący nie zgodził się z tezą, że na którymkolwiek etapie Postępowania Zamawiający wykazał kompleksowość świadczeń (i tym samym pomocniczy charakter prac dotyczących zieleni). Odnośnie zagadnienia „pomocniczości" praz związanych z zielenią względem świadczenia głównego Odwołujący przywołał wyrok Krajowej Izby Odwoławczej dnia 8 marca 2023 r., sygn. akt KIO 523/23. Odwołujący zauważył, że aspekty, które przekonały Izbę do tezy o kompleksowym świadczeniu (służebna rola zieleni, nierozerwalne powiązanie prac związanych z zielenią z pozostałymi pracami, możliwość wykorzystania efektów prac jedynie w postaci całości) nie występują w Postępowaniu.

Odwołujący wskazał, że Zamawiający zdaje się wyrażać (przywołując obszernie jedno z orzeczeń Izby) pogląd o „pomocniczym" charakterze prac związanych z zielenią, opierając się na twierdzeniu, iż skoro celem zamówienia jest budowa budynku, to prac związanych
z zielenią nie sposób traktować inaczej, jak tylko jako służebne (pomocnicze) w stosunku do robót budowlanych. Zdaniem Odwołującego, taka wykładnia jest nie tylko nieprawidłowa, ale
i nielogiczna, przeczy ona bowiem dorobkowi orzeczniczemu. W ocenie Odwołującego, brak logiki w takim stanowisku polega na tym, że, gdyby przyjąć koncepcję Zamawiającego, za każdym razem, kiedy wraz z robotami budowlanymi zlecane są prace związane z zielenią, zastosowanie znajdowałaby jednolita stawka podatku VAT, zawsze wówczas prace te miałyby charakter pomocniczy. Wynika to z okoliczności zupełnie oczywistej – trudno wyobrazić sobie, aby prace związane z zielenią mogły kiedykolwiek skalą, poziomem skomplikowania czy wartością równać się z robotami budowlanymi. Odwołujący zaznaczył, że jak wynika
z przywołanego przez Odwołującego orzecznictwa, takie rozumienie „pomocniczego" charakteru nie zyskało aprobaty. Również bowiem w sprawach stanowiących kanwę dla tych orzeczeń prace związane z zielenią miały służebny i drugorzędny charakter w stosunku do robót budowlanych. Odwołujący podał, że w podobnym tonie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w przywoływanym już wyroku I FSK 869/10.

Odwołujący doszedł do wniosku, że sam fakt, iż prace związane z zielenią zlecane są niejako „przy okazji" realizacji robót budowlanych nie przesądza, iż prace te powinny dzielić stawkę podatkową właściwą dla tych robót. Objęcie przez inwestora jednym zamierzeniem inwestycyjnym robót budowlanych oraz prac związanych z zagospodarowaniem terenu jest konsekwencją założeń i planów biznesowych i stanowi co najwyżej o racjonalności dysponenta środków publicznych (który dostrzega określone korzyści w łącznym zleceniu tych prac).
Z punktu widzenia podatkowego jest to jednak okoliczność neutralna i nie przesądza
o konieczności objęcia całości prac jednolitą stawką. Dopiero ustalenie, że obok prac związanych z budową obiektu zamówienie obejmuje także prace w zakresie zieleni powoduje, że niezbędne staje się dokonanie oceny czy mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, czy jest jednak odwrotnie.

Dodatkowo, Odwołujący podniósł, że argument Zamawiającego, o ewentualnej rezygnacji z wykonania terenów zielonych które nie są niezbędne dla funkcjonowania samego budynku w przypadku braku środków na wykonanie robót dodatkowych świadczy o braku powiązania ich z zadaniem głównym, a tym samym o braku kompleksowości świadczenia.

Odnośnie powołanej przez Zamawiającego znikomości wartości prac związanych
z zielenią Odwołujący wskazał, że okoliczność ta nie ma znaczenia w świetle obowiązków związanych z ustaleniem prawidłowej stawki VAT. Odwołujący podkreślił, że w innych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego, w których prawidłową stawką podatku VAT dla zieleni była stawka 8%, wartość tych prac również była znikoma.

Odwołujący podniósł ponadto zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 107 ust. 2 ustawy Pzp. Odwołujący podlreślił, że jest to zarzut ewentualny i powinien podlegać ocenie jedynie w przypadku, w którym Izba nie uznałaby za zasadne uwzględnienia odwołania
w zakresie zarzutu wcześniejszego.

Odwołujący przypomniał, że TER stanowi na gruncie treści SWZ przedmiotowy środek dowodowy, o którym mowa w art. 107 ustawy Pzp. Jednocześnie, korzystając z uprawnienia, o którym mowa w art. 107 ust. 2 ustawy Pzp, Zamawiający przewidział możliwość uzupełnienia przedmiotowego środka dowodowego (pkt 7.3 SWZ). Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie Odwołującego, Zamawiający był w pełni uprawniony (a, z uwagi na fakt, iż przepis
o odrzuceniu oferty powinien być stosowany z rozwagą, wręcz zobowiązany) do wezwania Odwołującego do uzupełnienia TER poprzez prawidłowe (kompletne) wypełnienie wartości dla poz. 13 Zagospodarowanie terenu polegające na obłożeniu kwoty netto z tej pozycji jednolitą stawką podatku VAT (23%).

Przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego zgłosił wykonawca Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie.

W dniu 21 stycznia 2025 r. Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania w całości.

Krajowa Izba Odwoławcza, po przeprowadzeniu rozprawy w przedmiotowej sprawie, na podstawie zebranego materiału dowodowego wskazanego w treści uzasadnienia, jak też po zapoznaniu się z oświadczeniami i stanowiskami stron
i uczestnika postępowania złożonymi pisemnie oraz ustnie do protokołu w toku rozprawy zważyła, co następuje.

Izba stwierdziła, że Odwołujący legitymuje się interesem we wniesieniu środka ochrony prawnej, o którym mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp. Zakres zarzutów, w sytuacji ich potwierdzenia się, wskazuje na pozbawienie Odwołującego możliwości uzyskania zamówienia i jego realizacji, narażając tym samym Odwołującego na poniesienie w tym zakresie wymiernej szkody.

Izba ustaliła, że zgodnie z pkt 3.2. SWZ zakres przedmiotu zamówienia obejmuje roboty:

1) BRANŻY BUDOWLANEJ:

- budowa nowych obiektów, tj. budynku administracyjno-biurowego wraz z instalacjami wewnętrznymi oraz budynku stacji transformatorowej SN/nN wraz z agregatem i budową instalacji wewnętrznych;

- roboty przygotowawcze, ziemne i fundamentowe, roboty zbrojeniowe, roboty żelbetowe i betonowe, izolacje, wykonanie ścian nośnych murowanych, wykonanie konstrukcji stalowych, wykonanie ścian działowych i obudów, wykonanie elewacji, stolarki drzwiowej i okiennej, wykończenie ścian i stropów, wykonanie posadzek i ich wykończenie, wykonanie dachu, pokrycia stropodachu, tarasu z wyposażeniem i odwodnieniem, roboty kowalsko-ślusarskie, montaż dźwigu, roboty wykończeniowe;

- wyposażenie budynku, w tym wyposażenie biurowe, higieniczno-sanitarne, wyposażenie BHP, wyposażenie ochrony przeciwpożarowej.

2) BRANŻY ELEKTRYCZNEJ:

- wykonanie wewnętrznej instalacji elektrycznej, w tym wykonanie stacji transformatorowej wraz z zespołem prądotwórczym, tras kablowych, rozdzielnic, złącz kablowych, instalacji oświetlenia podstawowego oraz awaryjnego, instalacji gniazd wtykowych i sił oraz detekcji, odbiorczych linii zasilających, instalacji odgromowej;

- wykonanie zewnętrznych sieci energetycznych, w tym wykonanie sieci kablowych zewnętrznych wraz ze złączem kablowym – budowa zewnętrznej instalacji elektroenergetycznej średniego napięcia 15 kV oraz niskiego napięcia 0,4 kV wraz z instalacją oświetleniową niskiego napięcia 0,4 kV.

3) BRANŻY TELEKOMUNIKACYJNEJ / TELETECHNICZNEJ:

- wykonanie wewnętrznej instalacji teletechnicznych, w tym wykonanie tras kablowych, instalacji okablowania strukturalnego, instalacji SSP, Instalacji gaszenia gazem, instalacji oddymiania, instalacji audiowizualnej, instalacji RTV, BMS, centrali telefonicznej, instalacji przyzywowej,

- wykonanie instalacji alarmowych, w tym tras kablowych, systemu alarmowego SA, systemu kontroli dostępu, systemu TSN, systemu interkomowego,

- wykonanie zewnętrznych sieci teletechnicznych, w tym telekomunikacyjnej kanalizacji kablowej z zaciągnięciem projektowanych linii kablowych.

4) BRANŻY SANITARNEJ:

- wykonanie instalacji wewnętrznej sanitarnej, w tym instalacji wentylacji mechanicznej, instalacji grzewczo-chłodzącej, instalacji wodociągowej, instalacji hydrantowej, instalacji kanalizacji sanitarnej, instalacji kanalizacji deszczowej podciśnieniowej;

- wykonanie zewnętrznych sieci sanitarnych, w tym wykonanie kanalizacji deszczowej wraz z urządzeniami podczyszczającymi i pakietem rozsączającym, wykonanie kanalizacji sanitarnej wraz z przepompowniami, budowę zewnętrznej instalacji wodociągowej wraz z podziemnymi zbiornikami wody przeciwpożarowej.

5) BRANŻY DROGOWEJ:

- budowa nawierzchni utwardzonych, w tym dróg wewnętrznych, miejsc postojowych (17 miejsc, w tym 1 dla osób niepełnosprawnych) i ciągów pieszych, obejmująca roboty ziemne i nawierzchniowe.

6) ZAGOSPODAROWANIE TERENU:

- budowa ogrodzenia (O), budowa wiaty palarni zewnętrznej (P), wykonanie niezbędnych robót ziemnych, odtworzenie terenów zielonych i nasadzenie drzew i krzewów, mała architektura.

7) Inwestycja obejmuje także:

- przewiduje się rozbiórkę infrastruktury kolidującej z projektowanym przedsięwzięciem,

- rozbiórkę istniejącego ogrodzenia,

- rozbiórkę fragmentu istniejącej nawierzchni utwardzonej,

- rozbiórkę odcinka istniejącej instalacji oświetleniowej nN 0,4kV z istniejącymi słupami oświetleniowymi,

- rozbiórkę istniejącego wodociągu,

- rozbiórkę istniejącego wpustu deszczowego,

- wykonywanie niezbędnych prób szczelności oraz płukania instalacji i sieci wraz ich regulacją

i uruchomieniem,

- sporządzanie niezbędnych protokołów odbioru robót,

- wykonanie niezbędnych pomiarów powykonawczych,

- wykonanie inwentaryzacji geodezyjnej powykonawczej.

Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu zamówienia ma charakter ryczałtowy (pkt 14 ppkt 1 SWZ).

Zgodnie z pkt 14 ppkt 7 SWZ, „Prawidłowe ustalenie stawki należnego podatku VAT należy do obowiązków Wykonawcy zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie regulacjami prawnymi. Zastosowanie przez Wykonawcę stawki należnego podatku VAT od towarów i usług niezgodnej z obowiązującymi przepisami prawnymi spowoduje odrzucenie oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.”.

Izba stwierdziła, że czynność odrzucenia oferty Odwołującego została prawidłowo przeprowadzona przez Zamawiającego. Izba stoi na stanowisku, iż Odwołujący błędnie określił stawkę VAT dla elementu zamówienia – zagospodarowanie zieleni.

Na wstępie wskazania wymaga, że w polskim prawie krajowym, jak również w prawie unijnym, nie istnieje definicja legalna usługi kompleksowej lub usługi odrębnej, jaka mogłaby być przydatna dla ustalenia powyższej kwestii. Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), zaś dla oceny odrębności usług lub ich kompleksowości konieczne jest przeanalizowanie każdej sytuacji faktycznej *ad casum*. TSUE wielokrotnie przypominał, że każda czynność powinna, co do zasady, zostać uznana za odrębną
i niezależną, mając jednak na względzie funkcjonalność systemu VAT uznano, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. W pewnych okolicznościach bowiem formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne. W konsekwencji, świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielnie miałoby charakter sztuczny. Zdaniem Trybunału jest tak także, jeżeli można wskazać świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenia stanowią świadczenia dodatkowe – nie stanowiące dla klienta celu samego
w sobie, lecz służące skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia zasadniczego. Wtedy dla celów podatku VAT świadczenia te zostają uznane za elementy tworzące jedną transakcję (por. wyroki Trybunału: z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C- 224/11, z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11, z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C- 572/07, z 21 lutego 2008 r.
w sprawie C-425/06, z 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05, z 27 października 2005 r.
w sprawie C-41/04, z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96, z 2 maja 1996 r. w sprawie
C-231/94).

Mając na względzie okoliczność, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, ale również i to, że transakcja złożona z jednego świadczenia
w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, w orzecznictwie przyjmuje się, że należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie kompleksowe. Jeżeli usługa składa się z wielu świadczeń, a świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako niezależnie opodatkowane świadczenia. Natomiast kiedy usługa składa się z kombinacji różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na który składają się różnego rodzaju świadczenia, mamy do czynienia
z usługą kompleksową. Może to wystąpić w szczególności, kiedy zamawiający jest zainteresowany zakupem danej

usługi (świadczenia głównego, podstawowego), zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) można sklasyfikować jako stanowiące jedynie o lepszej jakości świadczenia zasadniczego, czyli pomagające w jego realizacji, pozwalające na lepsze wykorzystanie, a zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia pomocniczego oddzielnie – nabywa je niejako obok, ponieważ to nie z uwagi na tę aktywność wykonawcy zamawiający decyduje się na zawarcie umowy. W konsekwencji, dla celów wymiaru podatku od towarów i usług, usługa dodatkowa scala się w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy Izba stoi na stanowisku, że przedmiotowe zamówienie stanowi świadczenie kompleksowe, a zatem powinno zostać opodatkowane jednolitą stawką VAT. Izba miała na uwadze, że przewidziane w dokumentacji roboty budowlane obejmujące szereg branż wraz z zagospodarowaniem terenu, na które składa się budowa ogrodzenia, budowa wiaty palarni zewnętrznej, wykonanie niezbędnych robót ziemnych, odtworzenie terenów zielonych i nasadzenie drzew i krzewów, mała architektura, tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, przy czy dominujące znaczenie gospodarcze i ekonomiczne mają roboty budowlane w zakresie budowy budynku wraz z poszczególnymi instalacjami. Zagospodarowanie zieleni to wartość rzędu mniej niż 1% wartości zamówienia.

Izba wzięła pod uwagę okoliczność, że zagospodarowanie zieleni nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, ale służy lepszemu wykorzystaniu budynku objętego zamówieniem. Zasadniczym celem zamówienia jest budowa budynku administracyjno – biurowego. Zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia w postaci zagospodarowania zieleni oddzielnie, zagospodarowanie terenu wokół budynku nie miałoby miejsca, gdyby Zamawiający nie zdecydował się na budowę budynku. Świadczenie dotyczące kwestii zagospodarowania zieleni nie ma zatem charakteru samodzielnego, jest pomocnicze względem świadczenia głównego. Co za tym idzie, zagospodarowanie zieleni podatkowo dzieli los świadczenia głównego, jakim w tym przypadku jest opodatkowanie 23 % stawką podatku VAT (podobnie KIO w wyroku z dnia 1 lipca 2024 r., sygn. akt KIO 1506/24, KIO 1509/24, KIO 1534/24).

Izba stwierdziła, że złożona przez Odwołującego opinia Martini i Wspólnicy Sp. z o.o. oraz złożona przez Przystępującego opinia TAXBY Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o. stanowią, jako opinie prywatne, stanowisko poszczególnych podmiotów uczestniczących
w postępowaniu odwoławczym. Izba uwzględniła okoliczność, że Odwołujący nie złożył dowodu w postaci indywidualnej interpretacji podatkowej, choć taka możliwość istniała.

Nie potwierdził się również zarzut dotyczący zaniechania zastosowania art. 107 ust. 2 ustawy Pzp.

W przedmiotowej sprawie bezsporna jest okoliczność, że Tabela Elementów Rozliczeniowych stanowi przedmiotowy środek dowodowy. Bezsporne jest również, że Zamawiający dopuścił możliwość wezwania do złożenia lub uzupełnienia przedmiotowych środków dowodowych.

Zgodnie z art. 107 ust. 2 ustawy Pzp, jeżeli wykonawca nie złożył przedmiotowych środków dowodowych lub złożone przedmiotowe środki dowodowe są niekompletne, zamawiający wzywa do ich złożenia lub uzupełnienia w wyznaczonym terminie, o ile przewidział to w ogłoszeniu o zamówieniu lub dokumentach zamówienia. Ustawodawca wprowadził zatem odmienną od stosowanej wobec podmiotowych środków dowodowych, podstawę wezwania - podstawą wezwania wykonawcy do uzupełnienia przedmiotowych środków dowodowych może być zaniechanie złożenia przedmiotowego środka dowodowego lub złożenie środka niekompletnego. Zauważenia wymaga, że zakres możliwości sanowania uchybień wykonawców popełnionych przy składaniu przedmiotowych środków dowodowych jest węższy niż ma to miejsce w przypadku podmiotowych środków dowodowych (art. 128 ust. 1 Pzp) - uzupełnieniu nie podlegają przedmiotowe środki dowodowe zawierające błędy.
W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że przez niekompletność należy rozumieć przede wszystkim niekompletność fizyczną, tj. brak załączenia wszystkich stron dokumentu, widoczny brak części dokumentu, niektóre wady formalne (wyrok KIO z dnia 28 marca 2022 r., sygn. akt KIO 663/22).Sytuacja, w której złożony przedmiotowy środek dowodowy jest kompletny, ale nie potwierdza właściwości przedmiotu zamówienia, bądź wprost stanowi o niezgodności oferowanego przedmiotu zamówienia z wymaganiami zamawiającego, stanowi o błędzie w przedmiotowym środku dowodowym, który nie podlega naprawieniu (Wyrok KIO z dnia 25 lutego 2022 r., sygn. akt KIO 338/22, wyrok KIO z dnia 28 marca 2022 r., sygn. akt KIO 663/22, wyrok KIO z dnia 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt KIO 858/22, wyrok KIO z dnia 5 maja 2022 r., sygn. akt KIO 1050/22, wyrok KIO z dnia 5 września 2022 r., sygn. akt KIO 2191/22, uchwała KIO z dnia 8 sierpnia 2022 r., sygn. akt KIO/KD 22/22, uchwała KIO z dnia 26 sierpnia 2022 r., sygn. akt KIO/KD/24/22, wyrok KIO z dnia 22 lutego 2023 r., sygn. akt KIO 350/23, wyrok KIO z dnia 2 maja 2023 r., sygn. akt KIO 1078/23.

W przedmiotowym stanie faktycznym nie zaistniały przesłanki do wezwania Odwołującego do uzupełnienia Tabeli Elementów Rozliczeniowych, nie zachodzi bowiem okoliczność braku złożenia ww. przedmiotowego środka dowodowego czy też jego niekompletności.

W konsekwencji, nie znalazł potwierdzenia również zarzut naruszenia art. 16 ustawy Pzp.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku na podstawie art. 557 i 575 ustawy Pzp oraz § 8 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania
(Dz. U. z 2020 r. poz. 2437, dalej jako „rozporządzenie").

Jak stanowi art. 557 ustawy Pzp, w wyroku oraz w postanowieniu kończącym postępowanie odwoławcze Izba rozstrzyga o kosztach postępowania odwoławczego, z kolei w myśl art. 575 ustawy Pzp strony oraz uczestnik postępowania odwoławczego wnoszący sprzeciw ponoszą koszty postępowania odwoławczego stosownie do jego wyniku.

Jak stanowi § 8 ust. 2 rozporządzenia, w przypadku oddalenia odwołania przez Izbę
w całości, koszty ponosi odwołujący. W takiej sytuacji Izba zasądza od odwołującego na rzecz zamawiającego koszty, o których mowa w § 5 pkt 2 rozporządzenia.

W świetle powyższych regulacji, Izba obciążyła kosztami postępowania odwoławczego Odwołującego.

Przewodnicząca:……..