Sygn. akt: KIO 2984/25

WYROK

Warszawa, dnia 28 sierpnia 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Robert Skrzeszewski

Protokolant: Tomasz Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 sierpnia 2025 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 18 lipca 2025 r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Firmę Budowlaną Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, Ekoinbud sp. z o.oz siedzibą w Gdańsku w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: Skarb Państwa Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Kwidzyn

przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego w postępowaniu o sygn. akt KIO 2984/25:

A.wykonawcy JSB Construction PPHU J.S. z siedzibą w Banino,

B.wykonawcy PBHU Obiekt sp. z o.o. z siedzibą w Kiełpino

orzeka:

1.oddala odwołanie;

2.kosztami postępowania obciąża wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Firmę Budowlaną Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku i:

2.1.zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Firmę Budowlaną Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, Ekoinbud sp. z o.o.z siedzibą w Gdańsku tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Firmę Budowlaną Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, Ekoinbud sp. z o.o.z siedzibą w Gdańsku na rzecz Skarb Państwa Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Kwidzynkwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu 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.

Przewodniczący……

Sygn. akt: KIO 2984/25

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

Zamawiający: Skarb Państwa Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Kwidzyn wszczął postępowanie o zamówienie publiczne pn. „Budowa budynku administracyjno-biurowego Nadleśnictwa Kwidzyn wraz z infrastrukturą towarzyszącą - III postępowanie”, znak sprawy: SA.270.10.2025.

Przedmiotowe zamówienie zostało ogłoszone w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 6 czerwca 2025r. pod nr 2025/BZP 00266328/01 (zmiana dnia 13 czerwca 2025 nr 2025/BZP 00278603).

W dniu 14 lipca 2025 r. Odwołujący: wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia: Firma Budowlana Ekoinbud sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku, Ekoinbud sp. z o.o.z siedzibą w Gdańsku powziął wiadomość o odrzuceniu jego oferty.

Nie zgadzając się z powyższą czynnością Zamawiającego Odwołujący w dniu 18 lipca 2025 r. wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wobec:

1.1.czynności odrzucenia oferty Firmy Budowlanej Ekoinbud spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Gdańsku oraz Ekoinbud Sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku,

1.2.zaniechania czynności odrzucenia ofert wykonawców poprzedzających Odwołującego którzy, zastosowali jednolitą stawkę VAT.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

2.1.art. 226 ust. 1 pkt. 5) ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1320 wraz ze zm.), zwanej dalej ustawą Pzp lub PZP w zw. z art. 266 PZP poprzez bezpodstawne dokonanie czynności odrzucenia oferty Wykonawcy, w sytuacji:

2.1.1.gdy wskazana podstawa prawa przez Zamawiającego odnosi się do podstaw odrzucenia oferty, która nie odpowiada warunkom zamówienia, gdy tymczasem oferta została złożona zgodnie z SWZ, w tym z przewidzianym w SWZ sposobem kalkulacji i zasadami opodatkowania oraz odpowiada warunkom zamówienia;

2.1.2.gdy Wykonawca zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego tj. art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146 ef ust. 1 pkt. 2 ustawy VAT , art. 41. ust.1 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt.1 ustawy VAT zobowiązany był do zastosowania dwóch stawek podatkowych w zależności od świadczonych usług, a wobec tego oferta została obliczona w sposób prawidłowy co nie daje podstaw do odrzucenia oferty także w trybie art. 226 ust. 1 pkt. 10) PZP.

2.2.art. 226 ust. 1 pkt. 10) PZP w zw. z art. 266 PZP poprzez zaniechanie odrzucenia ofert wykonawców poprzedzających ofertę Odwołującego na skutek ich błędnej kalkulacja z uwzględnieniem jednolitej stawki VAT, w sytuacji gdy właściwe do zastosowania stawki opodatkowania w ramach tego zamówienia to 8 % oraz 23%;

2.3.art. 16 PZP w zw. z art. 226 ust. 1 pkt. 5), 10) PZP w zw. z art. 266 PZP art. 253 ust. 1 pkt. 2) PZP poprzez zaniechanie przedstawienia pełnego uzasadnienia odrzucenia oferty Wykonawcy, zawierającego kompletną argumentację prawną, w tym podstawy prawne leżącą u podstaw odrzucenia oferty jako niezgodnej z warunkami zamówienia, a także jako nieprawidłowo wycenionej co utrudnia, Wykonawcy możliwość skorzystania ze środków ochrony prawnej, a także stanowi naruszenie zasady przejrzystości postępowania w zamówieniach publicznych, jawności postępowania oraz równego traktowania wykonawców i zachowania uczciwej konkurencji;

2.4.art. 16 PZP oraz 17 ust. 2 PZP poprzez przeprowadzenie postępowania w sposób niezapewniający zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców, proporcjonalności i przejrzystości, a także w sposób naruszający przepisy PZP.

W związku z powyższym Odwołujący wnosił o:

3.1uwzględnienie odwołania oraz nakazanie Zamawiającemu:

3.1.1.unieważnienia czynności odrzucenia oferty złożonej przez Firmę Budowlaną Ekoinbud spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Gdańsku oraz Ekoinbud Sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku;

3.1.2.odrzucenia ofert wykonawców poprzedzających Odwołującego, którzy zastosowali jednolitą stawkę VAT;

3.1.3 dokonania ponownej oceny oferty Wykonawcy.

ewentualnie:

3.1.4.unieważnienia czynności odrzucenia oferty złożonej przez Firmę Budowlaną Ekoinbud spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Gdańsku oraz Ekoinbud Sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku;

3.1.5. dokonania ponownej oceny ofert z uwzględnieniem oferty Wykonawcy.

3.2.zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów postępowania odwoławczego wraz z kosztami zastępstwa przed Krajową Izbą Odwoławczą.

Niezależnie od powyższego, Odwołujący wnosił o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentów zamówienia, w tym SWZ, formularza oferty, oferty Wykonawcy, przedmiarów robot, specyfikacji technicznej odbiorów robót, projektowych postanowień umowy, pisma Zamawiającego 3 lipca 2025, pisma Wykonawcy z dnia 7 lipca 2025r. na fakt braku podstaw do odrzucenie oferty Wykonawcy z uwagi na jej rzekomą niezgodność z warunkami zamówienia, a także na fakt samodzielnego, niezależnego charakteru świadczenia od zamówienia zasadniczego jakim jest wzniesienie obiektu budowlanego.

Odwołujący oświadczył, że ma interes w uzyskaniu zamówienia będącego przedmiotem postępowania oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez Zamawiającego przepisów PZP. Czynność Zamawiającego polegająca na odrzuceniu oferty Wykonawcy i pozbawia Wykonawcę realizacji przedmiotowego zamówienia, a tym samym – pozbawia możliwości osiągnięcia zysku wynikającego z realizacji umowy.

Zwrócił uwagę, że gdyby Zamawiający nie dokonał czynności podlegającej zaskarżeniu i dokonałby prawidłowej oceny ofert zgodnie z przepisami PZP, Odwołujący miałby szansę na uzyskanie zamówienia zwłaszcza, iż Zamawiający prowadzi tryb zamówienia z fakultatywnymi negocjacjami.

Podniósł przy tym, że Wykonawca, którego oferta sklasyfikowana została na dalszej pozycji w rankingu ofert, jest uprawniony do złożenia odwołania na wybór oferty najkorzystniejszej bez kwestionowania wszystkich ofert sklasyfikowanych na wyższych pozycjach, bowiem oferty te nie zostały ostatecznie zweryfikowane przez zamawiającego na podstawie dokumentów potwierdzających spełnianie warunków udziału w postępowaniu i brak podstaw do wykluczenia (KIO 417/18).

W związku z powyższym Odwołujący stwierdził, że posiada legitymację do wniesienia niniejszego środka

ochrony prawnej w rozumieniu art. 505 ust. 1 PZP.

W swoim odwołaniu Odwołujący powołał się na postanowienia Rozdziału 14 SWZ „Sposób obliczenia ceny" oraz formularz oferty stanowiący załącznik nr 2 do SWZ.

Odwołujący powołał się na okoliczność wezwania z dnia 3 lipca 2025 r. przez Zamawiającego do złożenia wyjaśnień oferty Wykonawcy w zakresie zastosowania dwóch różnych stawek VAT, w szczególności o wskazania podstawy prawnej zastosowania poszczególnych stawek VAT dla poszczególnych elementów, których pozycji oferty dotyczą poszczególne stawki VAT, przedstawienia uzasadnienia przyjętej kalkulacji oraz potwierdzenia, że zastosowane stawki VAT są zgodne z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego.

Zauważył, że w dniu 7 lipca 2025 r. Wykonawca zgodnie z wezwanie Zamawiającego wskazał elementy oferty i pozycje zamówienia, które zostały skalkulowane z uwzględnieniem stawki 8% oraz 23% z podaniem podstawy prawnej uzasadniającą prawidłowość dokonanych wyliczeń.

Wskazał, że w dniu 14 lipca 2025 r. Zamawiający przekazał Wykonawcy zawiadomienie o odrzuceniu oferty Wykonawcy na podstawie art. 226 ust. 1 pkt. 5 PZP jako niezgodnej z warunkami zamówienia. Wskazał, iż z opisu przedmiotu zamówienia wszystkie usługi w tym zarówno prace budowlane związanie z wzniesieniem budynku administracyjno – biurowego, jak i roboty z zakresu zagospodarowania terenu – tworzą jedno świadczenie kompleksowe. W treści uzasadnienia nie wskazał podstawy prawnej (podatkowej) świadczącej o nieprawidłowości obliczenia ceny oferty z uwzględnieniem dwóch stawek VAT, powołał się natomiast na tezy z orzecznictwa NSA, Trybunału Sprawiedliwości oraz interpretacji indywidualnej Dyrektora KAS.

W swoim odwołaniu Odwołujący przedstawił następujący stan prawny przedmiotowej sprawy.

1.*W pierwszej kolejności należy wskazać, iż oferta Wykonawcy złożona w ramach niniejszego postępowania odpowiada warunkom zamówienia. Zgodnie z treścią SWZ, Wykonawca zobowiązany był do podania ceny oferty z uwzględnieniem wartości netto, wyszczególnieniem zastosowanej stawki podatku VAT oraz łącznej wartości ceny brutto. Stawkę podatku VAT należało uwzględnić w wysokości obowiązującej na dzień składania ofert. Podstawą obliczenia ceny, był określony w SWZ zakres przedmiotu zmówienia oraz postanowienia z wzoru umowy PPU (zał. Nr 9 SWZ).*

2.*Zamawiający w treści SWZ oraz formularzu oferty nie wskazał jakiej stawki podatku VAT powinny być uwzględnione czy według jakich kryteriów należy wyceniać ofertę tj. z uwzględnieniem jednolitej stawki VAT.*

3.*Wykonawca w treści oferty wycenił wartość zamówienia zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego oraz według stawek obowiązujących na dzień składania oferty stosownie do wycenianego zakresu rzeczowego przedmiotu zamówienia. Z uwagi, iż w zakresie zamówienia wchodziły samodzielne usługi związane z zagospodarowaniem zieleni, ten zakres oferty został wyceniony z uwzględnieniem stawki preferencyjnej 8%. Pozostały zakres, został wyceniony według stawki podstawowej 23%. Oferta Wykonawcy w pozostałym zakresie, również odpowiadała warunkom Zamówienia.*

4.*W świetle art. 226 ust. 1 pkt 5 Prawa zamówień publicznych zamawiający uprawniony jest do odrzucenia oferty wyłącznie, jeżeli możliwe jest uchwycenie określonej niezgodności pomiędzy ofertą wykonawcy lub jego określonym oświadczeniem (informacją) a warunkami zamówienia, które zostały skonkretyzowane, skwantyfikowane i jednoznacznie ustalone przez zamawiającego lub wynikają z przepisu prawa, który zgodnie z wolą zamawiającego lub z mocy prawa stosuje się do wykonawcy (tak wyrok KIO 473/25). W tym miejscu należy również zauważyć, że w przedmiotowej sprawie, zamawiający nie narzucił w SIWZ, ani też nie wskazał w udzielonych odpowiedziach, właściwej stawki podatku VAT, jaką winni przyjąć wykonawcy. (tak wyrok KIO 490/20). Zamawiający w istocie kwestionuje prawidłowość wyliczenia ceny (a nie niezgodność oferty z warunkami zamówienia). Wobec braku skonkretyzowania oczekiwań Zamawiającego co do zastosowania jednej stawki VAT dla całego zamówienia, nie ziściły się przesłanki do odrzucenia oferty, w szczególności na podstawie zastosowanego art. 226 ust. 1 pkt. 5 PZP.*

5.*Działania Zamawiającego który nie precyzuje oczekiwań co do zastosowania jednolitej stawki podatku VAT (co mógł uczynić w dokumentacji zamówienia na wzór), a następnie odrzuca ofertę bez należytego uzasadnienia podstawy prawnej tej czynności, stanowi naruszenie zasady przejrzystości i uczciwej konkurencji. Zamawiający w uzasadnieniu treści odrzucenia nie wyjaśnił, dlaczego w realiach niniejszego postępowania i zakresu zamówienia, roboty związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią charakter pomocniczy (złożony) w stosunku do budowy obiektu, a wobec tego nie ma możliwości zastosowania 8 % VAT do tego zakresu. Czynność odrzucenia oferty musi znajdować uzasadnienie w okolicznościach faktycznych i przepisach prawa, a informacja o jej dokonaniu zawiera uzasadnienie w obu tych obszarach. Tym samym, obowiązkiem zamawiającego jest nie tylko wskazanie podstawy prawnej odrzucenia oferty, ale i*

precyzyjne opisanie w sposób jednoznaczny okoliczności faktycznych uzasadniających taką decyzję.

Nieprawidłowe odrzucenie oferty wykonawcy na podstawie bezpodstawnie stwierdzonych przyczyn zdecydowanie narusza zasady zachowania uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców, proporcjonalności i przejrzystości. Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego nie jest prowadzone z zachowaniem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, gdy wobec jednego z wykonawców stwierdzane są w ofercie nieprawidłowości, które nie miały miejsca lub brak jest podstaw, by takie stwierdzić. Ponadto, nieadekwatnym i niewspółmiernym oraz nieprowadzącym do osiągnięcia celu postępowania, jakim jest udzielenie zamówienia wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy, jest odrzucenie oferty wykonawcy, która wg kryterium oceny ofert była najkorzystniejsza, co do której nie zaistniały podstawy do jej odrzucenia. Działanie zamawiającego, który odrzuca ofertę wykonawcy na podstawie niejasnych przesłanek lub bez podstawy znajdującej oparcie w stanie faktycznym, a tym samym bez podstaw prawnych jest działaniem nieprzejrzystym (tak: KIO 358/25)

6.*Niezależnie już od błędnie przyjętej przez Zamawiającego podstawy prawnej odrzucenia, Wykonawca wskazuje, iż jest uprawniony do zastosowania dwóch podstaw opodatkowania VAT w ramach jednego zamówienia. Przede wszystkim należy wskazać, iż usługa związana z zagospodarowaniem zieleni stanowi nie pomocniczy (złożony) charakter wobec robót budowalnych związanych ze wzniesieniem obiektu budowalnego, a samodzielny, niezależny rodzaj usługi, który może podlegać odrębnemu opodatkowaniu stawką VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami. Powyższe potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Krajowej Izby Odwoławczej w podobnych stanach faktycznych:*

a.*Nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone. [….] Dodać należy, że objęcie prac związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych w ramach ogólnego projektu pn "Wykonanie tunelu na terenie zamkniętym PKP - Etap II, Drogi Zielonej z kładkami nad Drogą Zieloną oraz skrzyżowanie ulic: Droga Zielona - Al. Niepodległości - Grunwaldzka - Czyżewskiego - Etap III." wynika z woli zamawiającego i nie jest determinowane istotą robót głównych, które będą wykonane w ramach tego projektu. Obiektywnie rzecz ujmując nic nie stało na przeszkodzie aby prace związane z zagospodarowaniem terenów zielonych były wykonywane w ramach innego kontraktu (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2.10.2012. I SA/Gd 810/12)*

b.*Zgodnie z pkt. XIV SWZ: Wykonawca zobowiązany jest podać cenę ofertową netto i brutto za realizację przedmiotu zamówienia zgodnie z Formularzem ofertowym, stanowiącym Załącznik nr 1 do SWZ z uwzględnieniem stawki VAT 8% i 23% Przystępujący zastosował stawkę 8% do całego zakresu zagospodarowania terenu (zieleń oraz wykonanie placów i dróg) mimo, że na wykonanie placów i dróg powinien zastosować stawkę w wysokości 23% (tak: KIO 3643/23).*

c.*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 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, 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 (tak KIO: 2341/19)*

d.*W związku z powyższym Izba uznała, że sposobu obliczenia ceny przez wykonawcę nie można uznać za prawidłowy. Wykonawca ten wskazał w treści oferty stawkę VAT 23% w odniesieniu do całego przedmiotu zamówienia. Tymczasem brak jest podstaw do uznania, że mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym – co najmniej w odniesieniu do ww. usług pielęgnacji zieleni w okresie gwarancyjnym. Również w odniesieniu do pozostałego zakresu usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych nie wykazano możliwości/konieczności objęcia ich stawką podatku VAT jak dla świadczenia kompleksowego. Z tego powodu zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp (w zw. z art. 266 ustawy Pzp) – poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy na tej podstawie Izba uznała za zasadny*

(tak KIO 2041/21).

e.*Podobnie, wyrok KIO z dnia 18 listopada 2020 r., sygn. KIO 2742/20:*

"Niewątpliwie błędem w obliczeniu ceny, obligującym zamawiającego do odrzucenia oferty wykonawcy, jest zastosowanie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług (VAT). W niniejszej sprawie rozstrzygnięcia Izby wymagało, czy zastosowanie przez odwołującego preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług (tj. 8% VAT) w odniesieniu do całego przedmiotu zamówienia, było działaniem prawidłowym. Zamawiający nie określił w SIWZ jaka stawka podatku VAT winna być zastosowana dla przedmiotu zamówienia, a zatem ustalenie i wskazanie prawidłowej stawki podatku VAT było obowiązkiem wykonawcy składającego ofertę. Izba podzieliła stanowisko zamawiającego, iż w niniejszym postępowaniu wykonawcy powinni byli zastosować mieszane stawki podatku od towarów i usług (VAT), tj. podstawową - 23% i preferencyjną - 8%, przy czym stawka 8% powinna być zastosowana do prac bezpośrednio związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni (oznaczonych w przedmiarze jako »Zieleń«). Natomiast pozostałe czynności związane z robotami budowlanymi, zakupem i montażem małej architektury powinny być opodatkowane stawką podstawową - 23%".

f.*W ocenie Izby, o niezależności i samodzielności prac w zakresie zagospodarowania zieleni w przedmiotowym postępowaniu świadczy także fakt, że zagospodarowanie zieleni pozostaje bez wpływu (w znaczeniu technologicznym) na zakres robót budowlanych koniecznych do wykonania w celu wybudowania Budynku Sądu i Prokuratury. Prace związane z zagospodarowaniem zieleni mają na celu urządzenie i utrzymanie zieleni na terenie zewnętrznym w stosunku do budynku i nie przyczyniają się w żaden sposób do wykonania robót budowlanych, a tym samym nie mają charakteru pomocniczego w stosunku do prac wykonywanych w zakresie Budynku Sądu i Prokuratury. Realizacja prac w zakresie zieleni ma inny cel niż wykonanie budynku. Zarówno wartość tych prac, jak i ich odbiór zachowują swoją odrębność wobec robót budowlanych, polegających na wybudowaniu budynku. Zagospodarowanie zieleni nie stanowi zatem usługi pomocniczej do świadczenia głównego, którym jest wybudowanie budynku. Z punktu widzenia nabywcy jest to odrębna usługa, która nie jest tak ściśle powiązana z robotami budowlanymi, że trudne jest rozdzielenie tych świadczeń, a ich ewentualne rozdzielenie miałoby charakter nienaturalny (sztuczny). W ocenie Izby, fakt, że oferta Konsorcjum Polimex jest ofertą najkorzystniejszą, pomimo zastosowania przez wykonawcę stawki podstawowej 23% nie może oznaczać zwolnienia wykonawcy z obowiązku prawidłowego zastosowania przepisów podatkowych. […]. W ocenie Izby, nie można przyjąć, że nieprawidłowe stosowanie przepisów podatkowych w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego jest dopuszczalne. Zasada proporcjonalności obowiązująca w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nakazuje, aby podejmowane środki w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego były konieczne i niezbędne do osiągniecia założonych celów. Środki zastosowane do realizacji danego celu muszą być najwłaściwsze oraz takie, które w najmniejszym stopniu ograniczają interesy i prawa wykonawców. Zasada proporcjonalności jest ściśle powiązana z inną kluczową zasadą obowiązującą w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego tj. zasadą uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Podkreślić należy, że żadna z tych zasad nie ma prymatu nad inną w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego (tak KIO 2307/23, KIO 2308/23, KIO 2310/23, KIO 2311/23)*

7.*Na odrębność usługi zagospodarowania zieleni wskazuje również fakt, że w projektowych postanowieniach Umowy, Zamawiający przewidział obowiązek Wykonawcy do utrzymywania zieleni w ramach udzielonej gwarancji po zakończeniu budowy (prace pielęgnacyjne): (…)*

8.*Nadto, roboty związane zagospodarowaniem terenów zielonych, mogą zostać ujęte jako odrębny etap harmonogramu rzeczowo – finansowego, który powinien przewidywać etapy płatności z wyszczególnieniem robót składających się na dany etap, część wynagrodzenia oraz termin zakończenia danego etapu: (…)*

Dowód: wzór umowy (PPU)

9.*Specyfikacja istotnych warunków zamówienia - Przedmiary robót: w sekcji 1.11. Zieleń Ogrodowa odnosi się do wydzielonych pozycji związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych. Przepisy prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług wyraźnie nakazują identyfikowanie usług na podstawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Zakres tych robót objęty jest grupą 81.30. w poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług co do których należy stosować 8% VAT. Dowód: Przedmiary robót*

10.*Roboty wskazane w przedmiarze robót: w sekcji 1.11. Zieleń Ogrodowa (objęte 8%) mogą podlegać odrębnym odbiorom co wynika z SST z uwagi na brak funkcjonalnego i technologicznego powiązania z robotami związanymi ze wznoszeniem budynku. Zakres tych prac z uwagi na ich charakter i właściwości polegające m.in. na robotach w obrębie rabat w tym kopanie dołów, wzmacnianie podłoża geowłókniną, sadzenie drzew, nasadzenia innej roślinności,*

ściółkowanie, trawniki itp. wykonywane są w istocie na etapie po zakończeniu właściwych robót budowalnych i instalacyjnych, co potwierdza ich niezależność. Dowód: Przedmiary robót i SST.

Pismem z dnia 22 sierpnia 2025 r. Zamawiający – Skarb Państwa Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Kwidzyn, na podstawie art. 521 ust.1 ustawy Pzp złożył odpowiedź na odwołanie wnosząc o oddalenie odwołania bez merytorycznego rozpoznania, ze względu na fakt, iż wniesione zostało przez podmiot nieposiadający interesu w jego wniesieniu, ze względu na brak możliwości poniesienia szkody, a więc z naruszeniem art. 505 ust. 1 ustawy Pzp.

Z ostrożności, w wypadku w którym Izba uzna, iż spełnione zostały ku temu przesłanki, Zamawiający wnosił o odrzucenie odwołania na podstawie art. 529 ust. 1 w zw. z art. 528 ust. 2 ustawy Pzp.

Do powyższej odpowiedzi na odwołanie Zamawiający podał następujące uzasadnienie.

„(…)W dniu 18 lipca 2025 r. Odwołujący złożył odwołanie od decyzji w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nr SA.270.10.2025, w którym to Zamawiający dokonał czynności odrzucenia oferty Odwołującego. Wskazać jednak należy, iż postępowanie Zamawiającego było w pełni zgodne z obowiązującymi przepisami, a zarzuty Odwołującego są w tej kwestii całkowicie niezasadne. W dalszej części pisma Zamawiający odniesie się do poszczególnych zarzutów zawartych w odwołaniu. Przede wszystkim jednak wskazać trzeba, iż odwołanie winno być oddalone bez rozpoznania zarzutów, względnie odrzucone, jako że podmiot je wnoszący nie może ponieść szkody w wyniku działania Zamawiającego, w rozumieniu art. 505 ust. 1 PZP, a co za tym idzie, nie ma interesu w pozyskaniu zamówienia.

Brak poniesionej szkody

Odwołanie wniesione zostało przez konsorcjum, które jest autorem oferty określonej w informacji z otwarcia ofert z dnia 27 czerwca 2025 r. jako „oferta nr 1". Wspomniana oferta opiewa na kwotę 21 865 773,69 zł brutto. Jest to oferta znacznie wyższa niż wysokość budżetu przewidzianego na realizację omawianej inwestycji, który wynosi 19 148 282,51 zł brutto. Jednocześnie jest to też najdroższa oferta złożona w toku postępowania. Zgodnie z art. 505 ust. 1 PZP:

„Środki ochrony prawnej określone w niniejszym dziale przysługują wykonawcy, uczestnikowi konkursu oraz innemu podmiotowi, jeżeli ma lub miał interes w uzyskaniu zamówienia lub nagrody w konkursie oraz poniósł lub może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy."

W omawianym postępowaniu budżet Zamawiającego pozostaje sztywno ustalony i nieprzekraczalny. Na potwierdzenie tegoż faktu można wskazać, iż jest to już trzecie zamówienie publiczne o tym przedmiocie, a więc trzecia próba realizacji zamówienia przez Zamawiającego w założonym budżecie. Poprzednie dwa postępowania (SA.270.3.2025 oraz SA.270.9.2025) zakończyły się unieważnieniem zgodnie z art. 255 ust. 3 PZP, a więc ze względu na fakt iż wszystkie oferty były wyższe niż budżet przeznaczony na realizację. Dlatego też stwierdzić trzeba, iż z całą pewnością nie ma możliwości pozyskania przedmiotowego zamówienia przez Odwołującego. Nawet w sytuacji, gdyby Izba uznała iż zarzuty sformułowane przez Skarżącego są trafne (czemu Zamawiający w całości zaprzecza), a Odwołanie zostałoby uwzględnione w całości, to Zamawiający zmuszony będzie do kolejnego unieważnienia postepowania. Zamawiający wskazuje, że w przypadku kolejnego unieważnienia postępowania prawdopodobnie zaniechane zostanie wykonanie inwestycji w związku z sytuacją ekonomiczną Nadleśnictwa. Zgodnie z wyżej zacytowanym przepisem odwołanie do Krajowej Izby Odwoławczej złożyć może jedynie podmiot, który poniósł (lub też ewentualnie może ponieść) szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy. W omawianym stanie faktycznym, jako iż możliwość pozyskania zamówienia przez Odwołującego pozostaje wykluczona, nie może być mowy o szkodzie doznanej przez Odwołującego. Jeśli z kolei brak jest szkody, to nie możemy mówić o odpowiedniej legitymacji Odwołującego do złożenia odwołania do KIO. Potwierdzenia takiego stanowiska doszukać się można w mnogich orzeczeniach Krajowej Izby Odwoławczej, które pojawiać się zaczęły w ostatnich latach, a które wskazują na wykształcenie się nowej linii orzeczniczej w tym zakresie: „analiza przepisu art. 505 ust. 1 ustawy Pzp prowadzi do wniosku, że w celu korzystania ze środków ochrony prawej wykonawca zobowiązany jest wykazać nie tylko interes w uzyskaniu zamówienia, ale także poniesienie lub możliwość poniesienia szkody z powodu działań lub zaniechań zamawiającego. Obydwie te przesłanki muszą być spełnione łącznie. Ponadto między szkodą grożącą wykonawcy, a naruszeniami ustawy Pzp zarzucanymi w odwołaniu, musi zostać wykazany adekwatny związek przyczynowo - skutkowy. Powyższe wynika z charakteru postępowania odwoławczego. Postępowanie odwoławcze ma bowiem na celu ochronę interesów osoby wnoszącej środki ochrony prawnej, a nie ochronę interesu publicznego przez sprawowanie nadzoru nad prawidłowością prowadzenia postępowania. (…)

Izba stwierdziła, że w analizowanej sprawie odwołujący nie wykazał tak pojmowanego interesu w uzyskaniu danego zamówienia. Ponadto możliwość poniesienia szkody, w postaci utraty zysków, jakie wiążą się z nieuzyskaniem zamówienia, na jaką powoływał się uzasadniając przesłanki z art. 505 PrZamPubl, pozostaje bez związku z naruszeniami ustawy Prawo zamówień publicznych zarzucanymi zamawiającemu w odwołaniach.

Izba stwierdziła bowiem, że w okolicznościach tej sprawy, możliwość poniesienia szkody, na jaką powołał się odwołujący, była wynikiem złożenia przez niego w obecnym postępowaniu oferty o wartości znacznie przewyższającej możliwości finansowe zamawiającego oraz wynikiem braku możliwości ponowienia przez zamawiającego postępowania na analogiczny przedmiot zamówienia po unieważnieniu obecnego postępowania. (…)

Biorąc powyższe pod uwagę Izba stwierdziła, że odwołujący nie wykazał interesu w uzyskaniu zamówienia, gdyż nie ma możliwości aby uzyskał on zamówienie zarówno w ramach obecnego postępowania ani w ramach ewentualnego, kolejnego postępowania. W tej sytuacji grożąca mu szkoda, na jaką powołał się wnosząc odwołania, tj. utrata zysku, jaki wiązałby się w wykonaniem zamówienia, pozostaje bez związku z naruszeniami ustawy Prawo zamówień publicznych zarzucanymi w odwołaniach. Nieuzyskanie zamówienia wynika bowiem po pierwsze z faktu, że wycenił przedmiot oferty znacznie powyżej budżetu zamawiającego w tym postępowaniu. Po drugie zaś wynika z faktu, że zamawiający, jak trafnie wskazał w odpowiedziach na odwołania, nie ponowi już postępowania dotyczącego przedmiotu zamówienia. Tymczasem, jak wynika z art. 505 ust. 1 PrZamPubl, odwołujący musi wykazać istnienie związku przyczynowo - skutkowego między grożącą mu szkodą, a naruszeniami ustawy Prawo zamówień publicznych podnoszonymi w odwołaniu. Takiego związku w okolicznościach danej sprawy odwołujący nie udowodnił. W konsekwencji złożone odwołania przestały być środkiem nakierowanym na zmianę sytuacji odwołującego polegającej na możliwości uzyskania zamówienia, co słusznie wytknięto w odpowiedziach na odwołania." – wyrok KIO z dnia 8października 2021 r., sygn. akt. KIO 1571/21

„Ponadto, aby wykonawca mógł skorzystać ze środków ochrony prawnej, to musi zaistnieć stan, w którym z powodu niezgodnych z ustawą Pzp działań lub zaniechań zamawiającego wykonawca poniósł lub może ponieść szkodę. Oznacza to, że wykazywana przez Odwołującego szkoda musi pozostawać w adekwatnym związku przyczynowym z naruszeniem przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp. Wbrew twierdzeniom zawartym w odwołaniu Odwołujący na skutek czynności lub zaniechania dokonania czynności przez Zamawiającego nie poniósł i nie może ponieść szkody w postaci nieosiągnięcia zysku, który planował osiągnąć w związku z realizacji przedmiotowego zamówienia, ponieważ uwzględnienie odwołania nie doprowadziłoby do uzyskania zamówienia przez Odwołującego (…)" – wyrok KIO z dnia 24 lutego 2025 r., sygn. akt KIO 329/25

„Brak wykazania łącznego spełniania przesłanek interesu we wniesieniu odwołania wymienionych w przepisie art. 505 ust. 1 p.z.p. zawsze będzie prowadzić do oddalenia odwołania, to bez potrzeby rozpoznania jego zarzutów." (wyrok KIO 798/23 z dnia 5 kwietnia 2023 r.). Kluczowe jest, aby wnoszący odwołanie wykonawca mógł (jak wymaga tego art. 505 ust. 1 p.z.p.) wykazać że ma lub miał interes w uzyskaniu danego zamówienia oraz wskutek wadliwych (skarżonych) czynności Zamawiającego poniósł lub może ponieść szkodę. Brak wykazania tych elementów skutkuje oddaleniem odwołania, nawet jeżeli merytorycznie byłoby ono zasadne." – wyrok KIO z dnia 29 stycznia 2024 r., sygn. akt KIO 19/24

Jak więc można zauważyć, Izba w powyższych orzeczeniach prezentuje jednoznaczne stanowisko – jeśli niezależnie od orzeczenia Izby nie ma możliwości pozyskania zamówienia przez odwołującego, to znaczy iż nie poniósł i nie może ponieść on szkody, na którą powołuje się w odwołaniu. Zdokładnie taką sytuacją mamy do czynienia w omawianej sytuacji – tak jak zostało już wspomniane, Odwołujący nie ma możliwości pozyskania przedmiotowego zamówienia publicznego, gdyż w przypadku uwzględnienia odwołania postępowanie będzie musiało zostać unieważnione. Zamawiający nie dysponuje wystarczającym budżetem, aby spełnić wymagania finansowe stawiane przez ofertę Odwołującego. Budżet ten pozostaje taki sam od czasu pierwszej z trzech prób udzielenia zamówienia publicznego i Zamawiający nie ma możliwości jego zwiększenia. Z tego też powodu odpada również możliwość uzyskania tegoż zamówienia przez Odwołującego w ewentualnym kolejnym postępowaniu publicznym (wspomniana w pierwszym z wyżej przytoczonych orzeczeń). Jeśli nawet zaistniałaby potrzeba rozpisania takowego, to budżet przeznaczony na ten cel nie ulegnie zmianie i oferta Odwołującego po raz kolejny znacząco go przekroczy. Zaznaczyć należy, iż aktualnie różnica między kwotą przeznaczoną na realizację zamówienia przez Zamawiającego, a ceną oferty Odwołującego wynosi niemal 3 miliony złotych, a oferta Odwołującego była najdroższa ze wszystkich złożonych. Skrajnie nieprawdopodobnym pozostaje sytuacja, w której Odwołujący będzie w stanie tak radykalnie zmodyfikować swoją ofertę, by cena została obniżona do poziomu założonego przez Zamawiającego. Przypomnieć też trzeba, iż już w

trwającym postępowaniu złożone zostały oferty, które mieszczą się w założonym przez Zamawiającego budżecie.

W odwołaniu podnosi też Odwołujący, iż rzekoma szansa pozyskania przedmiotowego zamówienia wynika z faktu, że Zamawiający dopuszcza możliwość przeprowadzenia negocjacji. Raz jeszcze jednak trzeba przypomnieć, iż mowa jest o przekroczeniu dopuszczalnego budżetu o kwotę niemal 3 milionów złotych. Już w poprzednim postępowaniu, które to zakończyło się unieważnieniem (SA.270.9.2025), a w którym Odwołujący również złożył ofertę, zostały przeprowadzone negocjacje. W wyniku tychże negocjacji Odwołujący złożył ofertę dodatkową niższą od pierwotnej o 726 347,85 zł., co stanowi około ¼ aktualnie wynikłej różnicy między ceną oferty, a budżetem. Domniemywać można więc, iż negocjacje przeprowadzone w związku z aktualnie trwającym postępowaniem nie obniżyłyby ceny do stopnia choćby zbliżonego do ustalonego przez Zamawiającego budżetu. Różnica między tymi dwoma wartościami jest zwyczajnie zbyt duża i przy poziomie stanowiącym około 14% wartości całego zamówienia byłaby z całą pewnością niemożliwa do zniwelowania za pomocą negocjacji.

Jak więc widać, Odwołujący pozbawiony jest szans na uzyskanie przedmiotowego zamówienia publicznego. Oferta przez niego złożona pozostaje tak droga, iż Zamawiający nie ma możliwości jej wyboru. Z całą więc pewnością działanie Zamawiającego w postaci odrzucenia oferty Odwołującego nie przyniosło mu szkody, czy też ryzyka poniesienia tejże szkody. Jak trafnie wskazuje Izba w wyżej przytoczonych orzeczeniach, taki stan rzeczy stanowi uchybienie art. 505 ust. 1 PZP. Wobec powyższego, Odwołanie winno być od oddalone w całości bez merytorycznego rozpoznania zarzutów, względnie odrzucone.

Zarzuty dotyczące niezgodności oferty z SWZ

Z głębokiej ostrożności, na wypadek gdyby Izba uznała iż mimo wyżej przedstawionych argumentów odwołanie winno zostać rozpoznane, Zamawiający odniesie się także do poszczególnych zarzutów sformułowanych przez Odwołującego. Zacząć należy od zarzutów naruszenia art. 226 ust. 1 pkt. 5) PZP w zw. z art. 266 PZP oraz art. 16 PZP, które to zbiorczo nazwać można zarzutami dotyczącymi podstawy prawnej odrzucenia oferty, a więc rzekomej niezgodności oferty z SWZ.

Wskazać należy, iż w zawiadomieniu o odrzuceniu oferty z dnia 14 lipca 2025 r. została przez pomyłkę wskazana zła podstawa prawna odrzucenia. Zamiast art. 226 ust. 1 pkt 5 PZP(niezgodność z warunkami zamówienia), winien zostać wskazany art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP (błędy w obliczeniu ceny lub kosztu). Zaznaczyć jednak należy, iż wskazana omyłka nie miała wpływu na dalsze, dokładne i jasne uzasadnienie właściwej podstawy prawnej. W treści zawiadomienia zaraz po wskazaniu (niewłaściwej) podstawy prawnej, Zamawiający przytacza dokładną i popartą mnogim orzecznictwem argumentację, która jasno odnosi się do kwestii przyjęcia przez Odwołującego złych stawek podatku VAT w odniesieniu do przedmiotu zamówienia. Argumentacja ta jest bardzo jednoznaczna i nie dostarcza jakichkolwiek wątpliwości w zakresie podstawy odrzucenia, do której się odnosi.

„Przyczyny podane w informacji o wykluczeniu wykonawcy, odrzuceniu oferty i unieważnieniu postępowania – warunkują zakres składanych środków ochrony prawnej i ich uzasadnienie. Treść zawiadomienia, z uwagi na zawity charakter terminów wnoszenia środków ochrony prawnej mają bezpośrednie znaczenie dla umożliwienia wykonawcom realizacji swoich praw w postępowaniu. Zamawiający jest zobowiązany podać uzasadnienie podejmowanych czynności tak, aby zagwarantować wykonawcom możliwość ich weryfikacji w toku procedury odwoławczej. W szczególności uzasadnienie faktyczne zawiadomienia o wykluczeniu wykonawcy i odrzuceniu jego oferty – powinno wyczerpująco obrazować, jakie przyczyny legły u podstaw decyzji zamawiającego, tak aby wykonawca, gdy oceny zamawiającego nie podziela – mógł do wskazanych przez zamawiającego okoliczności w pełni ustosunkować się wnosząc odwołanie. Wyłącznie wykonawca mający wyczerpujące informacje o przyczynach podejmowanych czynności zamawiającego, może się do nich odnieść – decydując o ewentualnym wniesieniu środka ochrony prawnej” - wyrok KIO z dnia 19 maja 2014 r. o sygn. akt KIO 866/14

Jak więc należy zauważyć, treść odrzucenia spełnia wszystkie przesłanki wskazane wyżej. Zostało podane kompleksowe uzasadnienie podejmowanej czynności, napisane w taki sposób, aby zagwarantować Wykonawcy możliwość jego weryfikacji, a w rezultacie wniesienia odwołania. W uzasadnieniu wyraźnie wskazane zostały realne przyczyny odrzucenia oferty, a także konkretne orzecznictwo na poparcie tych przyczyn. Pomimo więc omyłkowo niepoprawnie wskazanej podstawy prawnej stwierdzić trzeba, iż uzasadnienie odrzucenia spełniło swoją prawnie wymaganą rolę i dostarczyło Odwołującemu odpowiednich informacji w tym zakresie, co poniekąd potwierdza sam fakt podniesienia przez Odwołującego zarzutów odnoszących się do właściwej podstawy prawnej odrzucenia, a więc źle skalkulowanej ceny (o czym więcej w dalszej części pisma). Fakt, iż błąd po stronie Zamawiającego był błędem

oczywistym zdaje się przyznawać w swoim odwołaniu sam Odwołujący:

„Zamawiający w istocie kwestionuje prawidłowość wyliczenia ceny (a nie niezgodność oferty z warunkami zamówienia)."

Powyższe zdanie jednoznacznie wskazuje, iż intencje Zamawiającego są dla Odwołującego jasne i pomimo wskazania na początku pisma złej podstawy prawnej nie dostarczają wątpliwości.

Zamawiający nie kwestionuje więc, iż jako podstawa odrzucenia został wskazany zły przepis PZP. Jednakże, biorąc pod uwagę dalszą, kompleksową i jednoznacznie wskazującą na prawdziwy powód odrzucenia argumentację prawną, wspomniany błąd trzeba nazwać nieistotnym, gdyż nie wpłynął on w realny sposób na możliwość skorzystania przez Odwołującego z przysługujących mu środków ochrony prawnej – a czego dowodem jest fakt wniesienia odwołania, w którym odnosi się Odwołujący do prawdziwej, realnej podstawy prawnej odrzucenia oferty. Posunąć się wręcz można do stwierdzenia, iż jest to oczywista omyłka pisarska. Dlatego też z całą pewnością podnieść należy, iż zarzuty Odwołującego w tym zakresie pozostają w przeważającej części nietrafne, a popełniony przez Zamawiającego nieistotny błąd w treści pisma nie powinien stanowić podstawy do unieważnienia czynności.

Zarzuty dotyczące przyjęcia niepoprawnych stawek podatku VAT

Wreszcie Odwołujący podnosi zarzuty naruszenia art. 226 ust. 1 pkt. 5) PZP w zw. z art. 266 PZP poprzez odrzucenie jego oferty, a także zaniechanie odrzucenia ofert pozostałych wykonawców. Powyższe argumentuje faktem, iż w przedmiotowym postępowaniu wysokość podatku VAT powinna zostać obliczona oddzielnie dla robót budowlanych, oraz robót związanych z zagospodarowaniem terenu. Z takim postawieniem sprawy nie sposób się zgodzić.

W wyroku z 25.02.1999 r., C-349/96, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że każde świadczenie usług musi być zasadniczo uznawane za odrębne i niezależne. Jednocześnie jednak Trybunał wskazał, że świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, gdyż mogłoby to zakłócić funkcjonowanie systemu VAT.

Wskazać trzeba, iż polskie prawo podatkowe nie zawiera definicji „świadczenia kompleksowego", a w celu wyjaśnienia tegoż pojęcia należy odwołać się do stanowiska Krajowej Informacji Skarbowej, alerównież orzecznictwa sądów powszechnych:

„Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do czynności zasadniczej. Aby móc wskazać, że dane świadczenie jest świadczeniem złożonym (kompleksowym), powinno składać się ono z różnych czynności, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na świadczenie kompleksowe składa się kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną" – Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 marca 2025 r. o nr 0113-KDIPT1-1.4012.60.2025.1.MSU

„W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wypracowana została koncepcja tzw. świadczeń złożonych, czyli inaczej kompleksowych usług, zgodnie z którą, jeżeli z ekonomicznego punktu widzenia oraz z perspektywy oczekiwań nabywcy, dane świadczenie ma charakter kompleksowy (złożony z kilku lub więcej różnych czynności, które łącznie składają się na jedną całość), wówczas dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie należy sztucznie rozdzielać poszczególnych czynności (…) Trybunał z jednej strony zauważa zatem, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (…). Z drugiej jednak strony Trybunał zwraca uwagę, że jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów, to powstaje pytanie, czy należy uznać, że składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. W pewnych bowiem okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne (...). Trybunał wskazuje, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo przynajmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny." – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 września 2014 r. sygn. akt I FSK 1001/13

Z taką sytuacją mamy niewątpliwie do czynienia w omawianej sprawie. Zagospodarowanie terenów zielonych stanowi czynność li tylko pomocniczą, jest integralną częścią inwestycji głównej w postaci budowy budynku. Wspomniane zagospodarowanie z całą pewnością nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, jako iż gdyby nie został wybudowany budynek, to jakiekolwiek czynności związane z zielenią wykonywane na tym terenie byłyby całkowicie niecelowe. Odwołać się w tym miejscu również trzeba do wspomnianego wyżej ekonomicznego punktu widzenia, oraz perspektywy oczekiwań nabywcy. W omawianej sprawie celem zamówienia jest nie tylko budowa budynku administracyjno-biurowego, ale również infrastruktury towarzyszącej, czy też właśnie zagospodarowanie terenów zielonych. Z perspektywy nabywcy jest to więc jedno, kompleksowe zamówienie, którego wykonania oczekuje on od tego samego wykonawcy, jako całości.

Stwierdzić więc trzeba, iż do wyliczenia podatku VAT powinna być zastosowana jednolita stawka 23% dla obydwu tych czynności. Takie też stanowisko było w przeszłości wyrażane przez Krajową Informację Skarbową:

„Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia należy wskazać, że wykonywane przez Pana czynności, realizowane w ramach Inwestycji były ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzyły w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Powyższe wynikało z faktu, że - jak wynika z opisu sprawy - poszczególne wykonywane na rzecz Gminy czynności, tzn. roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane wyłącznie z zagospodarowaniem terenów zieleni i niebędące jednocześnie robotami budowlanymi prowadziły w efekcie do realizacji określonego celu jakim było przywrócenie terenowi objętemu Inwestycją wartości użytkowych. Wskazał Pan, że usługi składające się na przedmiot Umowy nie stanowiły dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowiły zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której doszło do przywrócenia terenowi objętemu Inwestycją wartości użytkowych i przyrodniczych. (…)

Zatem realizacja świadczenia wykonanego przez Pana na rzecz Gminy w związku z realizowaną Inwestycją wymagała podjęcia czynności, które nie stanowiły celu samego w sobie i nie stanowiły odrębnych świadczeń podlegających odrębnym stawkom podatkowym, lecz były środkami służącymi każdorazowo do wykonania ww. kompleksowego świadczenia. W związku z tym należy stwierdzić, że w tym konkretnym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym.

Przechodząc zatem do zastosowania właściwej stawki podatku dla opisanej kompleksowej usługi należy wskazać, że całe świadczenie kompleksowe podlega opodatkowaniu z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla usługi budowlanej. Dla usługi tej nie została przewidziana obniżona stawka podatku VAT.

W konsekwencji, usługi obejmujące roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni stanowiły dla celów VAT jedno świadczenie kompleksowe/złożone, które powinno być opodatkowane jedną stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.” - Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 5 lipca 2023 r. o nr 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH

Nie powinno być więc żadnych wątpliwości, że w omawianym stanie faktycznym wykonawca winien był zastosować stawkę VAT na poziomie 23%. Mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, w którym usługa zagospodarowania terenów zielonych jest niewątpliwie związana z budową budynku, który na wspomnianych terenach będzie się znajdował. Gdyby budynek nie został wybudowany, zagospodarowanie zieleni stałoby się całkowicie niecelowe, a więc nie ma ono racji bytu jako odrębna, samodzielna część zamówienia. Dlatego też stwierdzić trzeba, iż Zamawiający miał wszelkie podstawy do odrzucenia oferty Odwołującego, a co za tym idzie, zarzuty Odwołującego pozostają w tym zakresie niezasadne. W tym miejscu należy także podnieść, że Zamawiający w celu dochowania należytej staranności i wychodząc naprzeciw oczekiwaniom Wykonawców zorganizował konsultacje rynkowe przez realizacją postępowania celem wprowadzenia możliwych rozwiązań zmierzających do obniżenia ceny zamówienia. W ich trakcie stawka podatku od towarów i usług nie była przedmiotem debaty czy dyskusji ze strony Wykonawców.

Na marginesie zaznaczyć trzeba, iż nieprawdą pozostaje, jakoby Zamawiający nie informował, iż oczekuje wyliczenia ceny z zastosowaniem pojedynczej stawki VAT dla całego zamówienia. W formularzu ofertowym, będącym załącznikiem nr 2 do SWZZamawiający zawarł pojedyncze miejsce na wpisanie stawki podatku VAT dla całego zamówienia, sugerując tym samym w jednoznaczny sposób, jak winno być ono opodatkowane. Pozostali wykonawcy zastosowali się do takiej formy wypełnienia formularza, co sugeruje iż Zamawiający w jasny i zrozumiały sposób zasygnalizował, że oczekuje przyjęcia do wyliczeń jednej stawki VAT. Jeśli jednak było to dla Odwołującego niejasne, to powinien on wystąpić do Zamawiającego o udzielenie wyjaśnień treści SWZ w trybie art. 132 § 1 PZP. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem jest to w takiej sytuacji jego bezdyskusyjny obowiązek:

„Z tego wynika, że w danych okolicznościach składanego i przyjmowanego zamówienia publicznego oraz wątpliwości występujących po stronie wykonawcy, art. 38 p.z.p. stanowi w związku z art. 354 § 2 k.c. nie tylko uprawnienie, ale także obowiązek wykonawcy zwrócenia się do zamawiającego o wyjaśnienie treści SIWZ; zaniechanie tej powinności może być podstawą zarzucenia wykonawcy niedochowania należytej staranności wymaganej od przedsiębiorcy przez art. 355 § 2 k.c." – Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 czerwca 2014 r. o sygn. akt. IV CSK 626/13

Niewątpliwie więc, w przypadku jakichkolwiek wątpliwości co do treści SWZ

(w tym też formularza ofertowego) Odwołujący powinien był wystąpić do Zamawiającego o niezbędne wyjaśnienia, które bezzwłocznie by otrzymał. Odwołujący jednak zaniechał tego obowiązku, co może nawet sugerować niedochowanie należytej staranności.

Podsumowanie

Argumentacja podniesiona w odwołaniu Odwołującego pozostaje więc całkowicie nietrafna. Raz jeszcze wskazać trzeba przede wszystkim, że Odwołujący nie posiada interesu we wniesieniu odwołania. Jest to podmiot, który nie poniósł (i nie może ponieść) szkody w wyniku działania Zamawiającego, a więc nie spełnia on przesłanek wskazanych w art. 505 ust. 1 PZP. Niezależnie jednak od tego faktu, wskazać trzeba że pozostałe zarzuty Odwołania pozostają bezzasadne. Zamawiający popełnił oczywistą omyłkę pisarską wskazując podstawę prawną odrzucenia. Tak jak jednak zostało to wykazane wyżej, fakt ten nie wpłynął w żaden sposób na transparentność i zrozumienie tej czynności przez Odwołującego. Uzasadnienie podstawy prawnej było dokładne i zrozumiałe, a także w sposób jednoznaczny odnosiło się do przepisu, który w rzeczywistości był wspomnianą podstawą. Fakt, iż swoje odwołanie Odwołujący w przeważającej części oparł o zarzuty związane ze stawką podatku VAT jest dowodem, że treść odrzucenia, mimo złej podstawy prawnej w sposób wystarczający wyjaśniła podstawy tej czynności. Wreszcie, odnosząc się do zarzutów związanych ze stawką VAT, powtórzyć trzeba iż Zamawiający miał w zaistniałej sytuacji pełne prawo do uznania, iż winna być zastosowana stawka 23%. W omawianym stanie faktycznym mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, co potwierdza wyżej przytoczone, ugruntowane orzecznictwo oraz stanowisko Krajowej Informacji Skarbowej. Czynność odrzucenia oferty Odwołującego dokonaną przez Zamawiającego nazwać trzeba więc całkowicie uzasadnioną i zgodną z przepisami prawa zamówień publicznych, a odwołania winno być odrzucone, względnie oddalone bez rozpoznania merytorycznego.".

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje.

Na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w szczególności w oparciu o treść akt sprawy odwoławczej, w tym treść Specyfikacji Warunków Zamówienia, zwanej dalej SWZ, odwołania, oferty Odwołującego, zawiadomienia o odrzuceniu oferty Odwołującego z dnia 14 lipca 2025 r., odpowiedzi Zamawiającego na odwołanie z dnia 22 sierpnia 2025 r., jak również na podstawie złożonych przez strony wyjaśnień Izba postanowiła odwołanie oddalić.

Odwołanie nie zawierało braków formalnych, wpis został przez Odwołującego uiszczony, zatem odwołanie podlegało rozpoznaniu. Izba nie stwierdziła przesłanek do jego odrzucenia.

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Izba nie doszukała się w działaniach Zamawiającego naruszenia przepisów art.16, art.17 ust.2 ustawy Pzp, art. 226 ust. 1 pkt 5 i pkt 10 ustawy Pzp, art.253 ust.1 pkt 2), art.266 ustawy Pzp ustawy Pzp.

Rozpoznając meritum przedmiotowej sprawy należy wskazać, że podstawowym, istotnym zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia była kwestia oceny czy Zamawiający miał dostateczne podstawy prawne do odrzucenia oferty Odwołującego z powodu niezgodności jej treści z warunkami zamówienia, a także czy powinien odrzucić oferty wykonawców konkurencyjnych z tego powodu, że zawierają one błędy w obliczeniu ceny.

W pierwszej kolejności, Izba ustaliła w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy, że Zamawiający, w treści pisma z dnia 14 lipca 2025 r., działając na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, dokonał odrzucenia oferty złożonej przez Wykonawcę Konsorcjum Firm: Firma Budowlana Ekoinbud Sp. z o.o. oraz Ekoinbud Sp. z o.o., uznając ją za niezgodną z treścią SWZ.

W piśmie tym Zamawiający podniósł, że w toku badania oferty stwierdzono, iż Wykonawca zastosował dwie różne stawki podatku VAT – 23% dla robót budowlanych oraz 8% dla robót dotyczących zagospodarowania terenu. Tymczasem, jak wynika z opisu przedmiotu zamówienia, wszystkie objęte umową usługi – w tym zarówno prace budowlane związane z wzniesieniem budynku administracyjno-biurowego, jak i roboty z zakresu zagospodarowania terenu – tworzą jedno świadczenie kompleksowe.

Według Zamawiającego - zgodnie z linią orzeczniczą oraz interpretacyjną, świadczenie kompleksowe powinno

być traktowane jako jedno, niepodzielne świadczenie główne, któremu towarzyszą inne czynności o charakterze pomocniczym, niepodlegające odrębnemu opodatkowaniu, co potwierdza to m.in.:

•Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH), która jednoznacznie wskazuje, że roboty budowlane wraz z zagospodarowaniem terenu, wykonywane w ramach jednej umowy, należy traktować jako świadczenie kompleksowe podlegające opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%;

•Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 (Everything Everywhere Ltd), który potwierdza, że w przypadku świadczeń złożonych, dla celów podatku VAT należy stosować jednolitą stawkę właściwą dla świadczenia głównego;

•Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2021 r. (sygn. I FSK 1310/20), w którym podkreślono, że nieprawidłowe rozdzielanie świadczenia kompleksowego na elementy opodatkowane różnymi stawkami może prowadzić do naruszenia zasad opodatkowania VAT.

Zamawiający wskazał, że zastosowanie przez Wykonawcę dwóch różnych stawek VAT w odniesieniu do przedmiotu jednego, niepodzielnego zamówienia, prowadzi do nieprawidłowego ustalenia ceny oferty, co uniemożliwia jej rzetelne porównanie z ofertami innych Wykonawców. Taka oferta jest niezgodna z wymaganiami Zamawiającego określonymi w SWZ, wszczególności dotyczącymi sposobu kalkulacji ceny oraz zasad opodatkowania przedmiotu zamówienia.

W konsekwencji, Zamawiający uznał, że na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp, oferta Wykonawcy podlega odrzuceniu jako niezgodna z treścią SWZ.

W dalszej kolejności, Izba ustaliła w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy, że Zamawiający w pkt 14.2. SWZ opisał sposób obliczenia ceny podając warunek zamówienia polegający na tym, że cenę łączną należy podać w PLN w kwocie brutto, z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku (zgodnie z matematycznymi zasadami zaokrągleń) wraz z wyszczególnieniem zastosowanej stawki podatku od towarów i usług (VAT) i kwoty podatku VAT. Stawkę podatku VAT należy uwzględnić w wysokości obowiązującej na dzień składania ofert.

Według zapatrywania Izby – z powyższego postanowienia SWZ będącego warunkiem zamówienia wynika jednoznacznie, że wykonawcy byli zobowiązani do wyszczególnienia zastosowanej jednej stawki podatku VAT, a nie podania w formularzu oferty kilku odrębnych stawek podatku VAT.

Pogląd ten wynika z faktu, że Zamawiający posłużył się w tym warunku pojęciem stawki VAT w liczbie pojedynczej, a nie dopuścił możliwości posłużenia się przy obliczaniu ceny dwoma stawkami tego podatku.

Podobny wniosek nasuwa się, analizując treść samego formularza oferty – załącznika nr 2 do SWZ, gdzie Zamawiający nie przewidział miejsca do wpisania podatku w dwóch stawkach.

Jednocześnie z ustaleń Izby wynika, że dla wszystkich wykonawców te postanowienia były zrozumiałe i nie wymagały wyjaśnień zarówno w ramach przeprowadzonych konsultacji rynkowych w myśl art.84 ust.1 ustawy Pzp, jak i wyjaśnień w trybie przepisu art.135 ust.1 ustawy Pzp.

Stąd, w przekonaniu Izby - niedopuszczalnym jest na etapie oceny ofert dokonywanie zmian reguł przedmiotowego przetargu znanych wszystkim wykonawcom na równych zasadach, w sposób proponowany przez Odwołującego.

Jeżeli zatem Odwołujący zaoferował wykonanie przedmiotu zamówienia za cenę obejmującą dwie stawki podatku VAT, zamiast wskazać, zgodnie z powyższymi warunkami zamówienia, jedną właściwą dla tego rodzaju robót stawkę podatku VAT w wysokości 23%, to w ocenie Izby - Zamawiający miał podstawę prawną do zastosowania przepisu art.226 ust.1 pkt 5 ustawy Pzp, który stanowi, że Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli jej treść jest niezgodna z warunkami zamówienia.

Jednocześnie – zdaniem Izby – pozostali wykonawcy dokonali właściwego wyliczenia ceny poprzez podanie jednej wymaganej przez Zamawiającego podstawowej stawki podatku VAT.

Wobec tego należało uznać, że nie potwierdził się zarzut naruszenia przez Zamawiającego przepisu art.226 ust.1 pkt 10 ustawy Pzp, zgodnie z którym Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu, skoro oferty wykonawców takie stawki podstawowe zawierały.

Izba uznała za nieuzasadnione wszelkie dowody Odwołującego na okoliczność wykazywania możliwości zastosowania stawki obniżonej, bowiem sprawy o charakterze prawnopodatkowym mają charakter indywidualny i nie mogą przesądzać automatycznie o poprawności zastosowanej stawki w tej sprawie.

Podobnie Izba nie przyjęła opinii doradcy podatkowego z dokumentu prywatnego na okoliczność wykazywania poprawności zastosowanej stawki, bowiem opinia taka nie decyduje o tym jaka będzie prawidłowa stawka podatku VAT w tej sprawie, a przedmiotem rozważań i dociekań Izby było czy Odwołujący dokonał obliczenia ceny, w tym wskazania stawki podatku zgodnie z opisanym w pkt 14.2. SWZ warunkiem zamówienia.

W konsekwencji nie można mówić o naruszeniu przez Zamawiającego art.16 ustawy Pzp, skoro ten dokonał oceny oferty Odwołującego w granicach treści powołanego wyżej warunku zamówienia dotyczącego sposobu obliczenia ceny.

Zdaniem Izby – odmienna ocena tej sprawy przez Zamawiającego oznaczałaby nierówne traktowanie pozostałych wykonawców w okolicznościach stwarzających Odwołującemu specjalnie uprzywilejowaną pozycję naruszającą zasadę uczciwej konkurencji.

Ostatecznie, Izba uznała, że Zamawiający uczynił zadość treści przepisu art. 253 ust.1 pkt 2) ustawy Pzp podając stosowne uzasadnienie faktyczne i prawne do zaskarżonej czynności, co pozwoliło na rozpoznanie przedmiotowego odwołania co do istoty.

W tym stanie rzeczy Izba na podstawie art. 553 ustawy Pzp postanowiła oddalić odwołanie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 i art.576 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem przepisów 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 .

Przewodniczący:……..