

WYROK

Warszawa, dnia 29 maja 2026 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: J.S.

Protokolantka: Karina Karpińska

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 20 kwietnia 2026 r. przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój przy ul. Pułaskiego 29 (33-380 Krynica-Zdrój) w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Muzeum Ziemi Tarnowskiej w Tarnowie Rynek 3 (33-100 Tarnów)

przy udziale uczestników po stronie zamawiającego:

- a) wykonawcy Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu przy ul. Unii Europejskiej 24 (32-600 Oświęcim)
- b) wykonawcy Przedsiębiorstwo Budowlano-Produkcyjne ŁĘGPRZEM Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Krakowie przy ul. Ciepłowniczej 20 (31-574 Kraków)

orzeka:

1. Oddala odwołanie.

2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę Przedsiębiorstwo Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój i:

- 2.1 zalicza na poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój tytułem wpisu od odwołania, kwotę 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój tytułem wynagrodzenia pełnomocnika oraz kwotę 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Muzeum Ziemi Tarnowskiej tytułem wynagrodzenia pełnomocnika;
- 2.2 zasądza od wykonawcy Przedsiębiorstwa Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój na rzecz zamawiającego Muzeum Ziemi Tarnowskiej kwotę 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione przez zamawiającego Muzeum Ziemi Tarnowskiej 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:.....

Uzasadnienie

Muzeum Ziemi Tarnowskiej (zwane dalej: „Zamawiającym”) prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego pn.: „Rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie”, wewnętrzny identyfikator AD-271-1-3/2025 (zwane dalej: „postępowaniem”).

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z dnia 14 października 2026 pod numerem publikacji 672357-2025. Szacunkowa wartość zamówienia przekracza progi unijne określone w przepisach wydanych na podstawie art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320 oraz z 2025 r. poz. 620) (zwanej dalej: „Pzp” lub „ustawa Pzp”).

W dniu 20 kwietnia 2026 r. wykonawca Przedsiębiorstwo Robót Budowlanych i Transportowych „CECHINI” S. i J.C. Spółka jawna z siedzibą w Krynicy-Zdrój (dalej zwany: „Odwołujący”) wniósł odwołanie na czynności i zaniechanie czynności Zamawiającego podjęte w toku postępowania powyżej polegającej na odrzuceniu oferty Odwołującego, zaniechaniu wyboru oferty Odwołującego oraz zaniechaniu odrzucenia ofert, które zostały złożone z błędną stawką podatku VAT oraz wyborze oferty Arco System Sp. z o.o. z siedzibą w Oświęcimiu (zwanej dalej: Arco System Sp. z o.o.), która powinna być odrzucona.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty Odwołującego z uwagi na to, że zawiera błąd w obliczeniu ceny, tj. podzielony Vat na 8 i 23%, podczas, gdy oferta Odwołującego została złożona w sposób prawidłowy i nie zawiera błędu w obliczeniu ceny,

- 2)art. 226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia ofert pozostałych wykonawców tj: Arco System Sp. z o.o., Przedsiębiorstwo Budowlano -Produkcyjne ŁĘGPRZEM Sp. z o.o. ,Przedsiębiorstwo Produkcyjno- Handlowe BUDMEX Sp. z o.o., Konsorcjum w składzie: MTM Budownictwo Sp. z o.o., PBO Śląsk Sp. z o.o., gdy oferty te zawierają błąd w obliczeniu ceny i powinny zostać odrzucone, przy czym w odniesieniu do Wykonawcy Przedsiębiorstwo Produkcyjno- Handlowe BUDMEX Sp. z o.o. zarzut ten jest z ostrożności procesowej, gdyby wykonawca ten również odwołał się od decyzji odrzucenia jego oferty, a w odniesieniu do wykonawcy MTM Budownictwo Sp. z o.o., PBO Śląsk Sp. z o.o. jest również ostrożnościowy, gdyż oferta wykonawcy została sklasyfikowana niżej niż oferta Odwołującego, gdyby oferta Odwołującego została oceniona w sposób prawidłowy, niemniej jednak oferta ta także zawiera błąd w obliczeniu ceny,
- 3)art. 239 ust.1 ustawy Pzp poprzez wybór oferty Arco System Sp. z o.o. która nie jest ofertą najkorzystniejszą w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, bowiem powinna być odrzucona na podstawie art. 226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp.

W związku z powyższymi zarzutami Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania w całości oraz nakazanie Zamawiającemu:

- 1)unieważnienia wyboru oferty najkorzystniejszej to jest oferty Arco System Sp. z o.o.,
- 2)unieważnienia odrzucenia oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp,
- 3)odrzuć oferty Arco System Sp. z o.o. na podstawie art. 226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp,
- 4)odrzuć oferty Przedsiębiorstwo Budowlano -Produkcyjne ŁĘGPRZEM Sp. z o.o. na podstawie art.226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp,
- 5)odrzuć oferty Przedsiębiorstwo Produkcyjno- Handlowe BUDMEX Sp. z o.o. na podstawie art.226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp, gdyby wykonawca odwołał się także od decyzji odrzucenia jego oferty przez Zamawiającego dokonanej na podstawie art. 226 ust.1 pkt 5) ustawy Pzp,
- 6)odrzuć oferty Konsorcjum w składzie: MTM Budownictwo Sp. z o.o., PBO Śląsk Sp. z o.o. na podstawie art.226 ust.1 pkt 10) ustawy Pzp, z uwagi na to, że zawiera błąd w obliczeniu ceny, a Zamawiający prowadząc postępowanie w sposób zgodny z przepisami prawa także i tą ofertę winien odrzucić.

Odwołujący wskazał, że ma interes w uzyskaniu zamówienia i we wniesieniu odwołania, ponieważ może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez Zamawiającego powyżej wskazanych przepisów ustawy Pzp, w szczególności Odwołujący może ponieść szkodę w rozumieniu art. 505 ust. 1 ustawy Pzp. Odwołujący może ponieść szkodę polegającą na pozbawieniu go korzyści finansowych wynikających z możliwości uzyskania przez niego przedmiotowego zamówienia i w konsekwencji braku możliwości zawarcia umowy na realizację tego zamówienia. Odwołujący złożył bowiem ofertę najkorzystniejszą i ofertę, która nie zawiera błędów w obliczeniu ceny. Bezprawne odrzucenie tej oferty powoduje, że Odwołujący może ponieść szkodę polegającą na niemożności zawarcia umowy. Odwołujący jako podmiot, który złożył ofertę z prawidłowym podatkiem Vat i ofertę nie zawierającą błędów w obliczeniu ceny ma interes w uzyskaniu zamówienia. Uwzględnienie przedmiotowego odwołania spowoduje, że Odwołujący będzie mógł zawrzeć umowę, tym samym ma interes w uzyskaniu zamówienia. Oddalenie tego odwołania spowoduje, że Odwołujący poniesie szkodę. Tym samym interes Odwołującego jest bezsprzeczny.

W uzasadnieniu odwołania została przedstawiona przez Odwołującego argumentacja dla podniesionych zarzutów.

W ramach przedmiotowego postępowania zgłosił przystąpienie po stronie Zamawiającego w dniu 23 kwietnia 2026 r. wykonawca Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu oraz w dniu 27 kwietnia 2026 r. wykonawca Przedsiębiorstwo Budowlano-Produkcyjne ŁĘGPRZEM Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Krakowie.

W dniu 19 maja 2026 r. Zamawiający złożył do akt sprawy odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania, przedstawiając uzasadnienie swego stanowiska.

W tym samym dniu tj. 19 maja 2026 r. wykonawcy zgłaszający przystąpienie po stronie Zamawiającego Przedsiębiorstwo Budowlano-Produkcyjne ŁĘGPRZEM Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Krakowie oraz Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu złożyli pisma procesowe, w których także wnieśli o oddalenie odwołania, przedstawiając argumentację dla uzasadnienia swego wniosku.

W dniu 24 maja 2026 r. Odwołujący złożył do akt sprawy dokumenty, które zostały przez Odwołującego złożone w ramach wniosku o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej.

Krajowa Izba Odwoławcza po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem stron i uczestnika postępowania odwoławczego, uwzględniając dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron i uczestników postępowania odwoławczego wyrażone w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie oraz w pismach procesowych, a także wyrażone ustnie na rozprawie i odnotowane w protokole, ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 528 ustawy Pzp i skierowała odwołanie na rozprawę.

Przystępując do rozpoznania odwołania, Izba stwierdziła spełnienie przesłanek art. 505 ust. 1 Pzp, tj. istnienie po stronie Odwołującego interesu w uzyskaniu zamówienia oraz możliwości poniesienia przez niego szkody w wyniku naruszenia przez Zamawiającego wskazanych w odwołaniu przepisów Pzp.

Strony nie zgłosiły zastrzeżeń co do skuteczności przystąpienia wykonawców po stronie Zamawiającego tj. Przedsiębiorstwa Budowlano-Produkcyjne ŁĘGPRZEM Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Krakowie (dalej zwany: Przystępujący ŁĘGPRZEM) oraz Arco System Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Oświęcimiu (dalej zwany: „Przystępującym Arco”) jak również strony nie zgłosiły opozycji. W związku z tym, Izba postanowiła dopuścić do udziału w postępowaniu odwoławczym ww. wykonawców, którzy stali się uczestnikami postępowania odwoławczego.

Izba postanowiła dopuścić dowody z dokumentacji postępowania przekazanej przez Zamawiającego, z odwołania wraz z załącznikami, z odpowiedzi na odwołanie oraz z pism procesowych złożonych przez Przystępujących, a także dowody złożone na posiedzeniu przez Odwołującego i Zamawiającego.

Izba ustaliła co następuje:

Zamawiający prowadzi postępowanie, którego przedmiotem jest rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie.

Zamówienie jest współfinansowane ze środków Unii Europejskiej w ramach Programu: Fundusze Europejskie dla Małopolski 2021-2027.

Zamawiający w Specyfikacji Warunków Zamówienia (zwanej dalej: „SWZ”) wskazał w:

A) Rozdziale 5. Informacje proceduralne, że:

5.1 Zamawiający nie dopuszcza składania ofert częściowych. Wykonawca może złożyć ofertę wyłącznie na cały zakres przedmiotu zamówienia.

Zamówienie pn. „Rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie” obejmuje kompleksowe roboty budowlane i konserwatorskie realizowane na zabytkowym obiekcie o szczególnej wartości historycznej i kulturowej. Z uwagi na specyfikę inwestycji oraz konieczność zapewnienia najwyższej spójności wykonania prac, Zamawiający podjął decyzję o braku podziału zamówienia na części.”

B) Rozdziale 15. Sposób obliczenia ceny oferty, że:

15.1 Zamawiający jako formę wynagrodzenia za wykonanie przedmiotu zamówienia przyjmuje wynagrodzenie kosztorysowe. Cenę oferty należy podać w załączonym do SWZ formularzu oferty. Cenę oferty należy podać w złotych polskich. Do oceny oferty Zamawiający przyjmie cenę brutto.

15.2 Cena musi uwzględniać wymagania i zapisy niniejszej SWZ oraz jej załączników.

15.3 Zaoferowana cena musi być podana liczbą oraz słownie.

15.4 Cenę ofertową brutto (wraz z podatkiem VAT) należy obliczyć w oparciu o załączony przedmiar robót, specyfikację techniczną, dokumentację projektową oraz zakres robót wynikający z własnej kalkulacji robót tymczasowych i prac towarzyszących nie objętych dokumentacją. Załączony przedmiar robót jest jedynie materiałem pomocniczym do dokonania wyceny przedmiotu zamówienia, Kosztorys ofertowy ma być w swoim zakresie tożsamy z przedmiotami robót pod względem podstawy wyceny, zakresu i opisu robót oraz ilości jednostek przedmiarowych z podaniem cen jednostkowych z narzutami dla poszczególnych pozycji kosztorysu (...)

15.12 Obliczając cenę oferty, zaleca się podać wartość sumaryczną netto i brutto, wskazać wysokość i kwotę należnego podatku od towarów i usług VAT lub jego wartość wyrażoną w procentach, oraz wartość sumaryczną brutto odpowiednio dla poszczególnych elementów zamówienia, przy czym Wykonawcy mający siedzibę poza granicami Polski mogą podać wyłącznie wartości netto bez podatku VAT.”

W terminie przewidzianym na składanie ofert wpłynęło pięć ofert, w tym ofertę złożył Odwołujący i Przystępujący ŁĘGPRZEM i Przystępujący Arco. Z czterech spośród pięciu oferentów, w tym obaj Przystępujący, złożyli oferty stosując 23 % podatek VAT na całość robót objętych przedmiotem zamówienia, zaś Odwołujący złożył ofertę stosując dwie stawki VAT w wysokości 8% dla zakres prac związanych z zielenią (kosztorys. plik:3 Zieleń .pdf.) i 23% dla pozostałego zakresu robót.

Zamawiający na etapie badania ofert działając w oparciu o art. 223 ust. 1 ustawy Pzp wezwał wszystkich oferentów do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanych przez nich stawek podatku VAT.

W tym Zamawiający pismem z dnia 12 lutego 2026 r. wezwał Odwołującego m.in. do: „złożenia wyjaśnień w następującym zakresie: „Wykonawca złożył kosztorysy ofertowe, w których zastosował stawkę VAT w wysokości:

- 8% (kosztorys plik: 3. Zieleń.pdf)

- 23% (kosztorysy pliki: 1. Przedmiar robót - roboty budowlane zamek 12.01.2026.pdf; 2. Most roboty budowlane.pdf; 4.

Wyposażenie techn-biur.pdf; 5. Instalacja sanitarna.pdf; 6. Instalacje sanitarne most.pdf; 7. Instalacja elektryczna.pdf).

Zamawiający wzywa do złożenia wyjaśnień dotyczących zastosowania różnych stawek podatku VAT w odniesieniu do przedmiotu zamówienia. Wyjaśnienia powinny również zawierać wskazanie odpowiednich podstaw prawnych dla zastosowanych stawek podatkowych."

Odwolujący pismem z dnia 24 lutego 2026 r. udzielił Zamawiającemu odpowiedzi na ww. pismo wskazując m.in., że:

„W opinii wykonawcy wykonawca prawidłowo zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 8% do kosztorysu zieleni jak i zastosował prawidłowo co do reszty przedmiotu zamówienia stawkę 23% VAT.

Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy stosuje się stawkę podatku w wysokości 8%. W poz. 176 załącznika nr 3 wskazano usługi sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 81.30.10.0 – „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”.

Zakres prac objętych kosztorysem „3. Zieleń.pdf” obejmuje kompleksowe roboty związane z zagospodarowaniem, rewaloryzacją oraz odtworzeniem terenów zieleni w obrębie obiektu zabytkowego oraz zabytkowego parku, w szczególności:

- nasadzenia drzew, krzewów i roślinności ozdobnej,
- odtworzenie historycznego układu zieleni,
- zakładanie i rekultywację trawników,
- przygotowanie i poprawę warstw urodzajnych gleby,
- zabiegi pielęgnacyjne i konserwatorskie w zakresie zieleni,
- prace porządkowe i odtworzeniowe w obrębie historycznego założenia parkowego.

Roboty te stanowią usługę zagospodarowania terenów zieleni w rozumieniu klasyfikacji PKWiU 81.30.10.0.

Ich zasadniczym celem jest wykonanie i przywrócenie funkcji użytkowych oraz estetycznych zieleni parkowej, w tym zieleni objętej ochroną konserwatorską.

Podkreślić należy, że:

- świadczenie ma charakter kompleksowej usługi zagospodarowania zieleni,
- zakres prac nie obejmuje robót budowlanych kubaturowych ani instalacyjnych, dla których właściwa jest stawka podstawowa 23%.

Dodatkowo wskazać należy, iż fakt realizacji robót na terenie obiektu i parku zabytkowego nie zmienia kwalifikacji podatkowej świadczenia, lecz potwierdza jego charakter jako specjalistycznych usług zagospodarowania i rewaloryzacji zieleni.

W związku z powyższym, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT w zw. z poz. 176 załącznika

nr 3 do ustawy, zastosowanie stawki 8% VAT dla robót objętych kosztorysem „3. Zieleń.pdf” jest uzasadnione i zgodne z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego.

Zastosowana stawka nie stanowi omyłki rachunkowej ani błędu w obliczeniu ceny, a cena ofertowa została skalkulowana prawidłowo.

Jednocześnie należy podkreślić, że mimo kompleksowości usługi zieleni ma ona charakter odrębny w stosunku do całego przedmiotu zamówienia. Należy także wskazać, że sam Zamawiający podzielił przedmiot zamówienia na odrębne kosztorysy, w odniesieniu do zieleni mamy także odrębny projekt.

Przedmiot zamówienia został podzielony na siedem wyodrębnionych zakresów robót, co świadczy o pewnej odrębności. Zamawiający wyodrębnił z zakresu zieleni elementy o charakterze robót budowlanych lub instalacyjnych (nawierzchnie, obrzeża, krawężniki, podbudowy, fundamenty pod elementy małej architektury, ogrodzenia, oświetlenie, instalacje nawodnienia lub inne instalacje). Zatem Zamawiający w sposób świadomy oddzielił zakres zieleni od innych zakresów o charakterze robót budowlanych.

Podkreślić należy także, że projekt techniczny zawiera także całą część opisową dotyczącą zagospodarowania terenu i zagospodarowania zieleni, co oznacza, że w przedmiotowym postępowaniu odrębną część zamówienia stanowiła zieleni (...)

Dalsza analiza zatem powinna jeszcze tylko obejmować pytanie, czy usługa główna może zostać świadczona bez wykorzystania usługi pomocniczej.

W omawianym przypadku absolutnie może, czym innym jest bowiem budowa, a czym innym zagospodarowanie zieleni.

W zasadzie można ten przedmiot zamówienia rozdzielić także na dwa odrębne postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Należy wskazać, że dla oceny kompleksowości świadczenia istotne jest, czy poszczególne czynności stanowią dla nabywcy cel sam w sobie, czy też są czynnościami pomocniczymi, bez których realizacja świadczenia dominującego byłaby bezprzedmiotowa. Z całą pewnością usługi zagospodarowania zieleni dla świadczenia dominującego nie mają żadnego znaczenia. Bez usług zieleni rewaloryzacja i konserwacja zamku w Dębnie również by się odbyły.

Świadczenie główne, a zatem rewaloryzacja i konserwacja w żaden sposób nie determinuje usług zieleni. Nie jest też

tak, że dopiero ich łączne wykonanie gwarantuje osiągnięcie celu głównego. Cel główny został przez Zamawiającego bowiem opisany jako rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Zamku w Dębnie.

Czy zatem do rewaloryzacji, konserwacji i rozszerzenia publicznych funkcji Zamku w Dębnie konieczna są usługi zieleni? Reasumując, należy wskazać, że świadczenie dominujące (roboty budowlane, rewaloryzacja, konserwacja) wraz ze świadczeniem uzupełniającym (usługa zieleni) nie tworzą nierozdzielalnej całości, a wręcz są świadczeniami odrębnymi od siebie i mogłyby być udzielone w dwóch różnych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego.

Wobec powyższego, w przedmiotowym przypadku nieuzasadnione było przyjęcie stawki 23 % dla całego przedmiotu zamówienia. Takie przyjęcie stanowiło błąd w obliczeniu ceny. W kontekście przedmiotu zamówienia, wyraźnego rozdzielenia przedmiotu przez Zamawiającego, brak charakteru komplementarności, istotności cen jednostkowych każda cena w przedmiarze robót, powinna być wyceniona odrębnie zgodnie z obowiązującymi przepisami”.

W dniu 9 kwietnia 2026 r. Zamawiający poinformował wykonawców biorących udział w postępowaniu o dokonaniu wyboru oferty najkorzystniejszej, za którą uznał ofertę złożoną przez Przystępującego Arco.

W tym samym piśmie przekazał również informację o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt. 10) ustawy Pzp, jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny, polegający na tym, że wykonawca błędnie zastosował dwie stawki podatku VAT w wysokości 8% i 23%. Zamawiający w uzasadnieniu swej decyzji wskazał, że:

„W niniejszym postępowaniu przedmiot zamówienia stanowi jedno świadczenie kompleksowe, którego elementem dominującym są roboty budowlane, natomiast czynności obejmujące zagospodarowanie terenu i zieleni mają charakter wtórny, pomocniczy i funkcjonalnie związany z realizacją całości zamówienia. Czynności te nie stanowią celu samoistnego z perspektywy Zamawiającego, lecz służą prawidłowemu wykonaniu i oddaniu całości robót budowlanych. W konsekwencji brak było podstaw do wyodrębnienia części zakresu zamówienia i objęcia jej stawką VAT 8%, skoro dla całego świadczenia właściwe było zastosowanie jednolitej stawki VAT 23%. Przyjęta przez Wykonawcę stawka podatku VAT wpływa bezpośrednio na wysokość ceny brutto oferty, a tym samym stanowi istotny element kalkulacji ceny. Zastosowanie przez Wykonawcę dwóch stawek VAT, tj. 8% i 23%, doprowadziło do nieprawidłowego obliczenia ceny brutto oferty, a tym samym stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Nieprawidłowość ta nie podlega usunięciu w trybie art. 223 ust. 2 ustawy Pzp, gdyż nie stanowi oczywistej omyłki pisarskiej ani rachunkowej, ani też innej omyłki niepowodującej istotnej zmiany treści oferty, lecz dotyczy istotnego elementu cenotwórczego oferty w postaci stawki podatku VAT.

Ocena, iż przedmiot zamówienia stanowi jedno świadczenie kompleksowe, została dokonana w oparciu o dokumentację projektową, opis przedmiotu zamówienia oraz analizę funkcjonalnych i technologicznych powiązań pomiędzy poszczególnymi elementami robót. Charakter kompleksowy świadczenia znajduje również odzwierciedlenie w tym, że zamierzenie inwestycyjne objęte jest jedną dokumentacją projektową oraz jednym procesem realizacyjnym.

Roboty obejmujące zagospodarowanie terenu, w tym wykonanie zieleni, pozostają w ścisłym związku z robotami budowlanymi realizowanymi w obrębie obiektu i warunkują osiągnięcie celu inwestycji oraz możliwość jej prawidłowego odbioru. Poszczególne zakresy robót ujęte w kosztorysach ofertowych nie stanowią odrębnych świadczeń samoistnych, lecz są nieodłącznymi elementami realizacji jednego zamierzenia inwestycyjnego.

W tym kontekście należy podkreślić, że zieleni jest integralnie wkomponowana w rozwiązania architektoniczne oraz jest podporządkowana układowi komunikacyjnemu w ramach całej inwestycji. Prace w zakresie zagospodarowania terenu łącznie z zielenią wymagają także ścisłej koordynacji z pozostałymi zakresami robót, a także są powiązane technologicznie, co wyklucza traktowanie ich jako świadczeń odrębnych. Końcowy efekt użytkowy inwestycji może powstać dopiero po wykonaniu wszystkich zakresów prac, łącznie z kompleksowym zagospodarowaniem terenu wraz z zielenią.

W okolicznościach niniejszego postępowania, przyjęcie przez Wykonawcę odrębnych stawek podatku VAT wynika z nieuprawnionego podziału świadczenia, które w rzeczywistości, z uwagi na swój charakter, stanowi jedno świadczenie kompleksowe. W konsekwencji, zastosowanie różnych stawek podatku VAT przez Wykonawcę prowadzi do nieprawidłowego ustalenia ceny brutto, a także pozostaje w sprzeczności z charakterem przedmiotu zamówienia określonym przez Zamawiającego. Z powyższych względów, konieczne stało się odrzucenie oferty Wykonawcy jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny”.

Odwołujący z taką decyzją Zamawiającego się nie zgodził, składając w dniu 20 kwietnia 2026r. odwołanie.

Izba zważyła co następuje:

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, poczynione ustalenia faktyczne oraz orzekając w granicach zarzutów zawartych w odwołaniu, Izba stwierdziła, że odwołanie nie zasługiwało na uwzględnienie.

Osią sporu w rozstrzyganym postępowaniu odwoławczym było to, czy wykonawcy biorący udział w postępowaniu dla całego przedmiotu zamówienia powinni byli zastosować jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23% czy może jednak dwie odrębne stawki tj. 8 % dla zakresu dotyczącego zieleni i 23 % dla pozostałego zakresu zamówienia, jak uczynił to Odwołujący.

Zamawiający dokonał odrzucenia oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt. 10) ustawy Pzp, jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny, polegający na tym, że wykonawca błędnie zastosował dwie stawki podatku VAT w wysokości 8% i 23%. Zamawiający oparł swoją decyzję wobec uznania, że przedmiot zamówienia stanowi jedno świadczenie kompleksowe, którego elementem dominującym są roboty budowlane, natomiast czynności obejmujące zagospodarowanie terenu i zieleni mają charakter wtórny, pomocniczy i funkcjonalnie związany z realizacją całości zamówienia. Zamawiający wskazał, że z jego perspektywy czynności te nie stanowią celu samoistnego, lecz służą prawidłowemu wykonaniu i oddaniu całości robót budowlanych, dlatego brak było podstaw do wyodrębnienia części zakresu zamówienia dotyczącego zieleni i objęcia go stawką VAT 8%, skoro dla całego świadczenia właściwe było zastosowanie jednolitej stawki VAT 23%.

Odwołujący natomiast w swym stanowisku wskazał, że w jego ocenie w odniesieniu do postępowania prowadzonego przez Zamawiającego nie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, gdzie czynności dotyczące zagospodarowania terenu i zieleni mają charakter, wtórny czy pomocniczy. Zdaniem Odwołującego zarówno roboty budowlane jak i zagospodarowanie terenu to dwa świadczenia służące niejako jedno drugiemu. Wykonanie terenów zielonych nie jest niezbędne do technicznego zakończenia robót budowlanych i instalacyjnych i stanowi odrębny, samodzielny cel estetyczny i przyrodniczy całej inwestycji. Odwołujący w swej argumentacji wskazywał, co jego zdaniem przesądza o prawidłowości tego stanowiska np., że:

- a) przedmiot zamówienia został podzielony na siedem wyodrębnionych zakresów robót. Sześć zakresów ma charakter robót budowlanych i instalacyjnych, natomiast jeden zakres dotyczy prac związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych.
- b) dodatkowo Zamawiający wyodrębnił z zakresu zieleni pewne czynności, bo elementy o charakterze robót budowlanych lub instalacyjnych (nawierzchnie, obrzeża, krawężniki, podbudowy, fundamenty pod elementy małej architektury, ogrodzenia, oświetlenie, instalacje nawodnienia lub inne instalacje) nie wchodzą w zakres „zieleni” i są ujęte w innych zakresach robót. Zatem zdaniem Odwołującego świadczy to o tym, że Zamawiający w sposób świadomy oddzielił zakres zieleni od innych zakresów o charakterze robót budowlanych.
- c) projekt techniczny zawiera całą część opisową dotyczącą zagospodarowania terenu i zagospodarowania zieleni, co oznacza, że w przedmiotowym postępowaniu część zamówienia stanowiła zieleni;
- d) zakres dotyczący zieleni jest odrębną częścią zamówienia, gdyż nawet projekt techniczny został osobno sporządzony na zieleni;
- e) o odrębności zieleni jako części zamówienia świadczy, także sposób jego rozliczenia;
- f) usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, wyodrębnione zostały od robót budowlanych i instalacyjnych zarówno rzeczowo, jak i rozliczeniowo, co znajduje potwierdzenie w wyodrębnieniu w dokumentach odbiorowych i rozliczeniowych. Są także wskazywane jako odrębne pozycje rozliczeniowe,

Odwołujący podkreślał, że dla oceny kompleksowości świadczenia istotne jest, czy poszczególne czynności stanowią dla nabywcy cel sam w sobie, czy też są czynnościami pomocniczymi, bez których realizacja świadczenia dominującego byłaby bezprzedmiotowa. Dla Odwołującego zagospodarowanie zieleni dla świadczenia dominującego nie ma żadnego znaczenia. Bez zagospodarowania zieleni, zdaniem Odwołującego wykonanie robót budowlanych i konserwatorskim w Muzeum w Dębnie odbyłoby się.

Izba w oparciu o zebrany materiał dowodowy, nie podzieliła powyższych zapatrywań Odwołującego, wskazujących na to, że przedmiotu zamówienia nie należy traktować jako zamówienia kompleksowego.

W ramach ogólnych rozważań w pierwszej kolejności należy odnieść się do samego zagadnienia jakim jest świadczenie kompleksowe. Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednakże w sytuacji, gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną czynność, czynność ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia, czynności nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną czynność kompleksową obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej czynności wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

To czy dana czynność jest czynnością kompleksową, na którą składają się różne świadczenia, przesądza fakt, czy takiej czynności kompleksowej prowadzi ostatecznie do jednego celu. Innymi słowy na czynność kompleksową składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast za czynność pomocniczą, należy uznać taką czynność, która nie stanowi celu sama w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania czynności zasadniczej. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element czynności

kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej.

Zauważyć należy, że ani Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ani też przepisy krajowe nie zawierają definicji odnośnie świadczenia kompleksowego. Brakuje również szczególnych uregulowań dotyczących przesłanek, które by powodowały uznawanie danego świadczenia za świadczenie kompleksowe. Ocena, w jakich okolicznościach świadczenia powiązane należy traktować jako świadczenia jednolite, kształtowana jest na bazie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej zwany: „TSUE”). Przy czym zastrzec należy, że wprowadzie TSUE w wielu orzeczeniach w sposób pomocny przy interpretacji przepisów wypowiadał się w kwestii świadczeń złożonych (kompleksowych), to i tak każdorazowo rozstrzygnięcie w tym przedmiocie musi uwzględniać specyfikę konkretnego stanu faktycznego w danej sprawie.

Należy zaznaczyć, że co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną czynność, czynność ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia czynności nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną czynność kompleksową obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej czynności wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Stanowisko takie przedstawił TSUE m.in. w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C- 349/96 stwierdzając, że: „Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”. Na uwagę zasługują także wyroki z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financien (wskazywany również w pismach procesowych przez Zamawiającego i Przystępującego Arco) oraz z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 – Aktiebolaget NN v. Skatteverket. Wynika z nich, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania VAT.

Jak wynika zatem z orzecznictwa TSUE, pojedyncze świadczenie kompleksowe ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za czynność zasadniczą (główną), podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do czynności zasadniczej. Podkreślić należy zatem, że na świadczenie kompleksowe składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, tj. do wykonania świadczenia głównego. Czynność należy natomiast uznać za pomocniczą, jeżeli nie stanowi ona dla podmiotu celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, gdy cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej. Zatem świadczenie kompleksowe ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności wykonywanych na rzecz jednego nabywcy, dzieli je na świadczenie główne i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia głównego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia głównego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, to wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.

Przenosząc powyższe na kanwę rozstrzyganej sprawy Izba stoi na stanowisku, że racje ma Zamawiający, że usługi dotyczące zagospodarowania zieleni wchodzące w skład prowadzonego przez niego postępowania są usługami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego jakim jest rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie. Przedmiot zamówienia obejmuje kompleksowe roboty budowlane i konserwatorskie realizowane na zabytkowym obiekcie i właśnie w ocenie Izby to stanowi cel udzielenia przez Zamawiającego tego zamówienia, a więc usługi i czynności związane z wszelkimi pracami związanymi z zagospodarowaniem zieleni w tym przypadku nie stanowią odrębnej usługi wobec pozostałego zakresu obejmującego zamówienie. Prace związane z zielenią, pomimo tego jak próbował to w odmienny sposób argumentować Odwołujący, ze względu na zakres i charakter są jednak ściśle związane z innymi robotami wykonywanymi w ramach przedmiotu zamówienia i tworzą zdaniem Izby, zarówno obiektywnie jak i z perspektywy Zamawiającego jedno nierozzerwalne przedsięwzięcie. Trafnie Zamawiający w

swej odpowiedzi na odwołanie podkreślał, że zielen jest integralnie wkomponowana w rozwiązania architektoniczne oraz jest podporządkowana układowi komunikacyjnemu w ramach całej inwestycji. Prace w zakresie zagospodarowania terenu łącznie z zielenią wymagają ścisłej koordynacji z pozostałymi zakresami robót i są powiązane ze technologicznie, co tym samym wyklucza traktowanie ich jako świadczeń odrębnych. Prace dotyczące zieleni i zagospodarowania terenu pozostają funkcjonalnie, organizacyjnie i gospodarczo związane z realizacją całości inwestycji oraz służą osiągnięciu jednego efektu końcowego, co również wynika z dokumentacji projektowej. Zamawiający prowadząc postępowanie nie oczekuje wykonania kilku odrębnych i niezależnych od siebie ekonomicznie świadczeń, ale jego oczekiwaniem jest wykonanie jednego kompleksowego przedsięwzięcia, w ramach którego co prawda będą wykonywane różne zakresy prac, ale ostatecznie i tak będzie to prowadzić do końcowego zamierzenia jakim będzie udzielone zamówienie publiczne (por. wyrok KIO z dnia 1 lipca 2024 r. w sprawie o sygn. akt KIO 1506/24).

Stanowiska Izby nie zmieniły również dowody złożone przez Odwołującego na posiedzeniu, w postaci Interpretacji Indywidulanej z dnia 29 kwietnia 2026 r. wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i Wiążącej Informacji Stawkowej z dnia 22 maja 2026 r. wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (zwanej dalej: „WIS”). Izba przychyliła się w głównej mierze do stanowiska prezentowanego na rozprawie przez Zamawiającego i Przystępującego Arco odnośnie WIS, że został on wydany w odniesieniu nie do przedmiotu zamówienia w postępowaniu jakie prowadzi Zamawiający, a odniesieniu tylko do jego części dotyczącej zakresu zieleni.

Dostrzec należy, że we wniosku złożony przez Odwołującego w zakresie wydania WIS, w przedmiocie wniosku wskazano, że: „przedmiotem wniosku jest usługa zagospodarowania terenów zielonych (prace zieleniowe) obejmująca czynności typowe dla utrzymania i odtworzenia zieleni na terenie objętym inwestycją realizowana jako wyodrębniony zakres zieleni w dokumentacji zamówienia publicznego”, a sam Odwołujący wskazał, że wnosi o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej dla usługi polegającej na zagospodarowaniu terenów zielonych wykonywanej w ramach zamówienia publicznego jako wyodrębniony zakres robót. W wydanym WIS również przedmiot wniosku został wskazany jako usługa (świadczenie kompleksowe) zagospodarowanie terenu zielonego wykonywane w ramach zadania inwestycyjnego pn. „Rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie”. Dalej również i w opisie usługi wskazano, że przedmiotem wniosku jest kompleksowa usługa zagospodarowania terenu zielonego obejmująca czynności typowe dla utrzymania i odtworzenia zieleni na terenie objętym inwestycją. Odwołujący zatem nie zwrócił się do organu podatkowego z wnioskiem, którego celem było uzyskanie Wiążącej Informacji Stawkowej w zakresie oceny, czy opisane we wniosku świadczenia, ale jako przedmiot zamówienia tj. rewaloryzacja, konserwacja i rozszerzenie publicznych funkcji Muzeum Zamek w Dębnie, stanowią łącznie świadczenie o charakterze kompleksowym, dla którego należy ustalić jedną stawkę VAT oraz który z elementów świadczenia miałby w takim przypadku stanowić świadczenie dominujące, czy też są świadczeniami od siebie niezależnym i jako takie będą mieć różne stawki VAT. Uzyskany przez Odwołującego WIS tak naprawdę dotyczy kompleksowości usługi zagospodarowania zieleni, a próżno w nim szukać odpowiedzi czy w odniesieniu do całego zamówienia mamy odczynienia z brakiem kompleksowości i dlatego w tej sytuacji zasadnym było zastosowanie dwóch różnych stawek podatku VAT, jak próbował to argumentować Odwołujący.

Zupełnie na marginesie, odnosząc się końcowo do opinii podatkowej złożonej wraz z pismem procesowym przez Przystępującego ŁĘGPRZEM, Izba wskazuje przy uwzględnieniu faktu, że opinia ta ma charakter prywatny oraz została sporządzona na zlecenie Przystępującego ŁĘGPRZEM i jako taka nie ma charakteru przesądzającego, to również i z opinii tej wynika, że Zamawiający nabywa wykonanie kompleksowego zadania budowlano- konserwatorskiego, którego częścią są również prace dotyczące zieleni.

Reasumując Izba oddalił zarzuty 1) podniesiony w *petitum* odwołania uznając, że Zamawiający postąpił prawidłowo odrzucając ofertę Odwołującego z uwagi na to, że zawiera błąd w obliczeniu ceny.

Zatem w związku z oddaleniem zarzutu 1) na uwzględnienie nie mógł zasługiwać zarzut 2), w którym Odwołujący zarzucił Zamawiającemu zaniechanie odrzucenia ofert złożonych w postępowaniu przez pozostałych wykonawców jako ofert, które zawierają błąd w obliczeniu ceny.

Przechodząc na koniec do zarzutu 3) dotyczącego naruszenia art. 239 ust. 1 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oferty Przystępującego Arco pomimo tego, że jego oferta powinna podlegać odrzuceniu, należy wskazać, iż zarzut ten jest konsekwencją zarzutów powyżej wskazanych, a wobec ich oddalenia, również i ten zarzut nie zasługiwał na uwzględnienie.

Reasumując Izba uznała, że odwołanie w całości podlegało oddaleniu, a w działaniach Zamawiającego nie dopatrzyła się naruszenia zasad wynikających z ustawy PZP.

Orzekając o kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 oraz art. 575 ustawy PZP, a także w oparciu o przepisy § 5 pkt 1 w zw. z § 5 pkt 2 lit. b) w zw. z § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020r., poz. 2437 ze zmianami),

orzekając w tym zakresie o obciążeniu kosztami postępowania odwoławczego stronę przegrywającą, czyli Odwołującego.

Mając powyższe na uwadze, Izba orzekła jak w sentencji.

Przewodnicząca: