

WYROK

Warszawa, 09 czerwca 2026 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Emil Kuriata

Protokolant: Krzysztof Chmielewski

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 13 kwietnia 2026 r. przez wykonawcę AG-Complex sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie,
w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Gminę Wołomin,
przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego – wykonawcy D.S.
z siedzibą w Warszawie,

orzeka:

1. Oddala odwołanie.
 2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę AG-Complex sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie i zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę AG-Complex sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, tytułem wpisu od odwołania.
- 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 1677/26**

Uzasadnienie

Zamawiający – Gmina Wołomin - prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, w trybie przetargu nieograniczonego, pn. *„Utrzymanie i pielęgnacja zieleni niskiej na terenie Gminy Wołomin”*.

13 kwietnia 2026 roku, wykonawca AG-Complex sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (dalej „*odwołujący*”) wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wobec wyboru oferty najkorzystniejszej złożonej przez D.S., zaniechania odrzucenia tej oferty, mimo że zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1.art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, przez zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez D.S., mimo że oferta ta zawiera błąd w obliczeniu ceny, polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT (8%) do pozycji kosztorysowych 11.7, 12.2, 12.3 oraz 12.4, które powinny być opodatkowane stawką 23%,
- 2.art. 16 pkt 1-3 ustawy Pzp, tj. zasady uczciwej konkurencji, równego traktowania wykonawców oraz przejrzystości postępowania, przez dopuszczenie oferty, która uzyskała nienależną przewagę cenową w wyniku błędnego VAT,
- 3.art. 239 ust. 1 ustawy Pzp, przez dokonanie wyboru oferty, która nie jest ofertą najkorzystniejszą, ponieważ podlegała obligatoryjnemu odrzuceniu oraz przez zaniechanie wyboru najkorzystniejszej oferty złożonej przez odwołującego.

Odwołujący wniósł o:

- 1)uwzględnienie odwołania,
- 2)unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej,
- 3)nakazanie Zamawiającemu odrzucenia oferty złożonej przez D.S. na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp, ponieważ oferta ta zawiera błąd w obliczeniu ceny, polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT (8%) do pozycji kosztorysowych 11.7, 12.2, 12.3 oraz 12.4, które powinny być opodatkowane stawką 23%,
- 4)powtórzenie czynności badania i oceny ofert, zgodnie z kryteriami oceny ofert określonymi w SWZ,
- 5)dokonanie wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej,
- 6)zasądzenie kosztów postępowania odwoławczego.

Na podstawie art. 534 ust. 1 w zw. z art. 505 pkt 1 ustawy Pzp, Odwołujący wniósł o: dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentów – faktur VAT wystawionych przez AG-COMPLEX Sp. z o.o. na rzecz Gminy Wołomin, w szczególności umowy i faktur:

- 1)Umowa zawarta pomiędzy Zamawiającym a Odwołującym,
- 2)FS 500/DZ/2025 z dnia 01.07.2025 r.,
- 3)FS 728/DZ/2025 z dnia 04.09.2025 r.,
- 4)FS 825/DZ/2025 z dnia 02.10.2025 r.,

5)FS 826/DZ/2025 z dnia 02.10.2025 r.,

na fakt:

1)faktycznego sposobu rozliczania usług sprzętowych i technicznych odpowiadających pozycjom 12.2–12.4 kosztorysu ofertowego,

2)stosowania w praktyce stawki 23% VAT do tych czynności,

3)autonomicznego charakteru tych usług względem usług ogrodniczych opodatkowanych stawką 8%,

4)braku podstaw do uznania, że czynności te stanowią element jednolitego świadczenia kompleksowego,

5)wykazania, że oferta wybranego Wykonawcy zawiera błąd w obliczeniu ceny.

Odwołujący wskazał, że posiada interes prawny do wnoszenia środków ochrony prawnej

z uwagi na fakt, że w przedmiotowym postępowaniu oferta Odwołującego jest ofertą sklasyfikowaną na drugim miejscu, a w przypadku odrzucenia oferty D.S. będzie ofertą sklasyfikowaną na pierwszym miejscu, to nieudzielenie przedmiotowego zamówienia Odwołującemu będzie prowadzić do powstania szkody po jego stronie w postaci utraconych korzyści, z jakimi wiąże się uzyskanie zamówienia.

Zamawiający złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania.

Przystępujący (uczestnik) złożył pismo procesowe, w którym wniósł o oddalenie odwołania.

Izba ustaliła i zważyła, co następuje.

Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego z zastosowaniem przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych wymaganych przy procedurze, której wartość szacunkowa zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, kwalifikowany możliwością poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, o których mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, co uprawniało go do złożenia odwołania.

Izba stwierdziła, że nie zachodzą przesłanki do odrzucenia odwołania.

Uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron oraz przystępującego (uczestnika), złożone w pismach procesowych, jak też podczas rozprawy Izba stwierdziła, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej zarzuty odwołującego są bezzasadne. Krajowa Izba Odwoławcza dzieląc w całości stanowisko zamawiającego i uczestnika (za wyrokiem Sądu Okręgowego w Warszawie z 25.08.2015 r., sygn. akt: XXIII Ga 1072/15: *Izba ma prawo podzielić zarzuty i wartościową argumentację jednego z uczestników, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów*), wskazuje, co następuje.

W toku badania oferty wybranego wykonawcy zamawiający powziął wątpliwości co do prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT w pozycjach 12.2, 12.3 oraz 12.4 kosztorysu ofertowego, wobec czego – działając na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp – 05 marca 2026 r. wezwał wykonawcę do złożenia szczegółowych wyjaśnień prawnych i faktycznych w tym zakresie. W kosztorysie ofertowym wykonawca zastosował stawkę VAT 8% m.in. do następujących pozycji:

- 11.7 - Użytkowanie i konserwacja systemu nawadniającego,
- 12.2 – Samochód do 5t,
- 12.3 – Ciągnik z osprzętem,
- 12.4 – Podnośnik > 18 m.

Odwołujący w analogicznym zakresie zastosował stawkę 23%.

W odpowiedzi na wezwanie przystępujący wskazał, iż zastosowanie stawki 8% VAT wynika – w jego ocenie – z faktu, że pozycje 12.2–12.4 stanowią element „usługi kompleksowej utrzymania i pielęgnacji zieleni”.

Odwołujący wskazał, że fakt powiązania danej czynności z realizacją zamówienia głównego nie przesądza jeszcze o jej charakterze jako świadczenia pomocniczego. Dla uznania czynności za element świadczenia kompleksowego konieczne jest, aby z perspektywy Zamawiającego nie stanowiła ona celu samego w sobie, lecz wyłącznie środek do realizacji świadczenia zasadniczego, a ponadto, aby nie mogła być wykonywana i rozliczana samodzielnie.

Tymczasem pozycje 12.2–12.4:

- zostały wyodrębnione w kosztorysie ofertowym jako samodzielne pozycje,
- posiadają odrębne jednostki rozliczeniowe (roboczegodziny, sprzęt),
- służą – zgodnie z zapisami SWZ – również do rozliczania „czynności innych niż w ofercie”,
- mogą być wykorzystywane niezależnie od realizacji usług stricte ogrodniczych.

Już samo to przesądza, że nie mają one charakteru czynności pomocniczych, lecz stanowią odrębne świadczenia gospodarcze.

Zakres pozycji 12.2–12.4 nie mieści się w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 – usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni. Grupowanie to obejmuje zasadniczo usługi polegające na wykonywaniu prac ogrodniczych, pielęgnacyjnych, nasadzeniowych oraz – ewentualnie – drobne prace projektowe i budowlane związane bezpośrednio z kształtowaniem zieleni. Nie obejmuje natomiast usług polegających na udostępnieniu lub pracy specjalistycznego sprzętu technicznego, takich jak samochody, ciągniki z osprzętem czy podnośniki.

Powyższe znajduje potwierdzenie również w praktyce realizacyjnej Zamawiającego, który w analogicznych umowach oraz przy realizacji „czynności innych niż w ofercie” akceptował fakturowanie usług sprzętowych stawką 23% VAT, przy jednoczesnym stosowaniu stawki 8% wyłącznie do usług stricte ogrodniczych. Dowodzą tego przedłożone przez Odwołującego faktury VAT, wystawione na rzecz Gminy Wołomin, w których wyraźnie rozróżniono:

- „Prace ogrodnicze” – opodatkowane stawką 8% VAT,
- „Prace różne / sprzętowe” – opodatkowane stawką 23% VAT.

Odwołujący wskazał, iż faktury VAT Odwołującego zgłoszone jako wniosek dowodowy dokumentują jednolitą praktykę rozliczeniową Zamawiającego stosowaną w ramach obecnie realizowanego zamówienia. Przedłożone faktury VAT jednoznacznie potwierdzają,

że w ramach realizacji umowy dotyczącej utrzymania i pielęgnacji zieleni:

- usługi sklasyfikowane jako „Prace ogrodnicze” (PKWiU 81.30.12.0) były fakturowane ze stawką 8% VAT,
- natomiast usługi określane jako „Prace różne”, rozliczane kosztorysowo, obejmujące w szczególności wykorzystanie sprzętu, roboczogodzin, motogodzin oraz urządzeń technicznych, były konsekwentnie fakturowane ze stawką 23% VAT.

Taki podział odpowiada dokładnie konstrukcji kosztorysu ofertowego w niniejszym postępowaniu, w którym wyodrębniono usługi *stricto* ogrodnicze oraz odrębne pozycje sprzętowe i techniczne (12.2–12.4). Czynności fakturowane przez Odwołującego stawką 23% VAT dotyczyły realizacji „czynności innych niż w ofercie”, rozliczanych na podstawie stawek kosztorysowych, wykonywanych w ramach tej samej umowy z Gminą Wołomin i na tych samych terenach. Są to czynności tożsame co do charakteru, sposobu rozliczenia i funkcji gospodarczej z pozycjami:

- 12.2 – Samochód do 5t,
- 12.3 – Ciągnik z osprzętem,
- 12.4 – Podnośnik > 18 m,

ujętych w kosztorysie ofertowym wybranego Wykonawcy.

Skoro Zamawiający w praktyce kontraktowej akceptował i rozliczał takie czynności jako usługi opodatkowane stawką 23% VAT, brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia,

że w niniejszym postępowaniu te same czynności nagle stanowią element „świadczenia kompleksowego” opodatkowanego stawką 8%. Z treści faktur wynika, że:

- pozycje objęte stawką 23% VAT były wyodrębniane jako samodzielne pozycje rozliczeniowe,
- nie były wliczane w jedną cenę ryczałtową za usługę ogrodniczą,
- miały charakter usług technicznych/sprzętowych, a nie usług zagospodarowania zieleni.

Oznacza to, że także z perspektywy Zamawiającego i praktyki realizacyjnej nie były one traktowane jako czynności pomocnicze, lecz jako odrębne świadczenia gospodarcze.

W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego Zamawiający zobowiązany jest do obiektywnej oceny, czy przyjęta przez wykonawcę stawka VAT jest prawidłowa. Przedłożone faktury obalają twierdzenie wybranego Wykonawcy, jakoby pozycje 12.2–12.4 zawsze stanowiły element jednolitego świadczenia kompleksowego, dowodzą, że w identycznych realiach faktycznych i kontraktowych były one opodatkowane stawką 23% VAT, potwierdzają, że zastosowanie stawki 8% VAT w ofercie wybranego Wykonawcy prowadzi do sztucznego zaniżenia ceny brutto. Skoro te same lub analogiczne czynności były w praktyce wykonywane i rozliczane ze stawką 23% VAT, Zamawiający akceptował takie rozliczenia, pozycje te mają charakter autonomiczny i sprzętowy, to zastosowanie przez wybranego Wykonawcę stawki 8% VAT do pozycji 12.2–12.4 stanowi błąd w obliczeniu ceny, który – zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp – obligował Zamawiającego do odrzucenia oferty.

Wbrew twierdzeniom wykonawcy, nie zachodzi w niniejszej sprawie sytuacja świadczenia kompleksowego w rozumieniu orzecznictwa TSUE. O ile w przypadku usług zagospodarowania terenów zieleni możliwe jest uznanie, że projektowanie, uzyskanie pozwoleń czy dokumentacja powykonawcza stanowią element pomocniczy wobec robót ogrodniczych, o tyle usługi sprzętowe mają odmienny charakter funkcjonalny i gospodarczy. Nie są one determinowane przez usługę ogrodniczą, lecz służą realizacji różnych czynności, także niezwiązanych bezpośrednio z pielęgnacją zieleni. W tym kontekście sztuczne „wciąganie” usług sprzętowych do rzekomej usługi kompleksowej prowadzi do niedopuszczalnego rozszerzenia zakresu stosowania obniżonej stawki VAT i pozostaje w sprzeczności zarówno z przepisami ustawy o VAT, jak i zasadami klasyfikacji statystycznej PKWiU. W konsekwencji należy stwierdzić, że zastosowanie przez wykonawcę D.S. stawki 8% VAT do pozycji 12.2, 12.3 oraz 12.4 było

nieprawidłowe

i doprowadziło do zaniżenia ceny brutto oferty. Błąd ten miał charakter cenotwórczy, wpływał na wynik postępowania oraz porównywalność ofert i nie mógł zostać usunięty w trybie wyjaśnień.

Z taką sytuacją mamy do czynienia również w odniesieniu do pozycji 11.7 kosztorysu ofertowego. W kosztorysie ofertowym wykonawca D.S. zastosował stawkę podatku VAT 8% m.in. do pozycji 11.7 – Użytkowanie i konserwacja systemu nawadniającego.

Jednocześnie Zamawiający w toku badania ofert nie wezwał Wykonawcy do złożenia jakichkolwiek wyjaśnień w zakresie tej pozycji, mimo że jej charakter prawny i podatkowy budzi analogiczne – a nawet większe – wątpliwości niż pozycje 12.2–12.4.

Odwolujący wskazuje, że pozycja 11.7 nie stanowi usługi zagospodarowania terenów zieleni w rozumieniu PKWiU 81.30.10.0, lecz dotyczy eksploatacji, obsługi technicznej oraz konserwacji systemu infrastrukturalnego, jakim jest system nawadniający. Czynności te mają charakter techniczny i eksploatacyjny, a nie *stricto* ogrodniczy. Użytkowanie i konserwacja systemu nawadniającego obejmują w szczególności:

- obsługę instalacji technicznej,
- czynności konserwacyjne i serwisowe,
- zapewnienie sprawności systemu jako urządzenia technicznego.

Tego rodzaju czynności nie polegają na pielęgnacji roślin ani wykonywaniu usług ogrodniczych, lecz na utrzymaniu infrastruktury technicznej, która może – co istotne – funkcjonować niezależnie od samej usługi pielęgnacji zieleni. Tym samym brak jest podstaw do objęcia tej pozycji obniżoną stawką VAT 8%, właściwą dla usług zagospodarowania terenów zieleni.

Powyższe znajduje potwierdzenie również w sposobie kalkulacji i rozliczania tej pozycji – jest ona wyodrębniona w kosztorysie jako samodzielna pozycja, posiada własną wycenę i nie została przez Zamawiającego włączona do jednego ryczałtowego świadczenia ogrodniczego. Oznacza to, że z perspektywy Zamawiającego oraz konstrukcji kosztorysu nie ma ona charakteru czynności pomocniczej, lecz stanowi odrębne świadczenie gospodarcze.

Odwolujący, kalkulując swoją ofertę w sposób zgodny z przepisami ustawy o VAT, zastosował dla czynności o analogicznym charakterze stawkę podatku VAT 23%, co dodatkowo potwierdza, że pozycja ta nie może być traktowana jako element świadczenia kompleksowego opodatkowanego stawką 8%.

Szczególnego podkreślenia wymaga fakt, że Zamawiający całkowicie pominął pozycję 11.7 w procedurze wyjaśniania rażących lub wątpliwych elementów ceny, ograniczając wezwanie do wyjaśnień wyłącznie do pozycji 12.2–12.4. Takie działanie stanowi naruszenie obowiązku rzetelnego i wszechstronnego badania oferty. Zamawiający, dostrzegając wątpliwości co do stawek VAT w części kosztorysu, był zobowiązany do ich konsekwentnej weryfikacji również w odniesieniu do innych pozycji, które w sposób oczywisty budzą analogiczne zastrzeżenia.

Zaniechanie wyjaśnienia pozycji 11.7 nie eliminuje błędu w obliczeniu ceny, lecz przeciwnie – potęguje jego skutki, prowadząc do dalszego zaniżenia ceny brutto oferty wybranego Wykonawcy. Tym samym Zamawiający dopuścił do oceny ofertę, której cena została obliczona przy zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT, co wprost wypełnia dyspozycję art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. W konsekwencji należy stwierdzić, że również w zakresie pozycji 11.7 – Użytkowanie i konserwacja systemu nawadniającego oferta wykonawcy D.S. zawiera błąd w obliczeniu ceny, który obligował Zamawiającego do jej odrzucenia. Zaniechanie tej czynności stanowi naruszenie przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych i miało istotny wpływ na wynik postępowania.

Do obowiązków wykonawcy należy przyporządkowanie wykonywanej dostawy, usługi czy roboty do właściwej stawki VAT, co wynika m.in. z faktu, iż wystawiając fakturę za wykonane zadanie podatnik zobowiązany jest do wskazania w niej stawki wraz z kwotą podatku VAT. Skoro określenie prawidłowej stawki VAT ciąży na wystawcy faktury - wykonawcy, to ciąży na wykonawcy również odpowiedzialność za prawidłowe jej zastosowanie. Nie ulega więc wątpliwości, że wskazanie przez wykonawcę błędnej stawki podatku VAT będzie skutkowało odrzuceniem złożonej przez niego oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP.

Posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierdzonego uchybienia. Nie ma zatem znaczenia przy ocenie błędnej stawki VAT w ofercie wykonawcy wpływ takiego błędu na ranking ofert. Co podkreśla Sąd Najwyższy, istotne dla dokonania oceny czy dochodzi do naruszenia zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców niezbędne jest stosowanie kryteriów zobiektywizowanych i nie jest możliwa każdorazowo ocena wpływu wadliwej stawki podatku na warunki konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne. Zastosowanie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp wymaga zidentyfikowania błędu w obliczeniu ceny, także z zastosowaniem błędnej stawki podatku VAT.

Obowiązkiem podatnika jest przyporządkowanie sprzedaży towarów czy usług do określonej, właściwej stawki. Oznacza to, że określając wysokość stawki VAT podatnik musi przede wszystkim ustalić, czy sprzedawany przez niego

towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Jeśli tak, to powinien zastosować taką stawkę, jaka wynika z przepisów ustawy o VAT.

Oferta zawierająca błędną stawkę VAT to także sytuacja, gdy stawka VAT jest wyższa od prawidłowej, skutkuje odrzuceniem oferty. Nie można bowiem przyjąć za zgodne z ustawą Pzp stanowisko, że dopuszczalne jest wybór oferty zawierającej błędną stawkę VAT, także sytuacji, gdy stawka VAT jest wyższa od prawidłowej. Na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp zamawiający zawsze odrzuca ofertę zawierającą błąd w obliczeniu ceny. Błędem w obliczeniu ceny jest także podanie w ofercie nieprawidłowej stawki VAT.

Zgodnie z art. 16 ustawy Prawo zamówień publicznych, Zamawiający zobowiązany jest prowadzić postępowanie w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji, równe traktowanie wykonawców oraz przejrzystość postępowania. Zasady te mają charakter fundamentalny i muszą być respektowane na każdym etapie procedury udzielania zamówienia publicznego, w szczególności na etapie badania i oceny ofert.

W postępowaniu zasady te zostały naruszone przez dopuszczenie do oceny oraz wybór oferty wykonawcy D.S., która zawierała błąd w obliczeniu ceny wynikający z zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT do części przedmiotu zamówienia. Równe traktowanie wykonawców oznacza, że wszyscy uczestnicy postępowania powinni konkurować na tożsamy sposób warunkach cenowych i prawnych, a Zamawiający nie może akceptować rozwiązań, które w sposób nieuzasadniony faworyzują jednego z nich.

W postępowaniu Odwołujący, kalkulując cenę oferty, przyjął prawidłową stawkę podatku VAT 23% dla pozycji sprzętowych i technicznych, zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz utrwaloną praktyką realizacyjną Zamawiającego. Tymczasem wykonawca Drew-Plak zastosował stawkę 8% VAT do tych samych pozycji kosztorysowych, co doprowadziło do zaniżenia ceny brutto jego oferty. Akceptując takie działanie, Zamawiający postawił Odwołującego w sytuacji obiektywnie gorszej, mimo że ten skalkulował ofertę w sposób zgodny z prawem. W efekcie wykonawcy nie byli oceniani według jednolitych zasad, co stanowi klasyczne naruszenie zasady równego traktowania. Podatek VAT jest elementem cenotwórczym i bezpośrednio wpływa na wysokość ceny brutto oferty, która – zgodnie z ustawą Pzp – podlega porównaniu w ramach kryterium ceny. Zastosowanie przez wykonawcę Drew-Plak obniżonej stawki VAT w sytuacji, gdy nie było ku temu podstaw prawnych, spowodowało sztuczne obniżenie ceny oferty. Tym samym Zamawiający, zamiast eliminować ofertę zawierającą błąd w obliczeniu ceny, *de facto* nagrodził Wykonawcę za przyjęcie nieprawidłowych założeń podatkowych, czyniąc je źródłem przewagi konkurencyjnej. Takie działanie pozostaje w oczywistej sprzeczności z zasadą uczciwej konkurencji, która zakłada, że przewaga w postępowaniu może wynikać wyłącznie z efektywności ekonomicznej, doświadczenia czy organizacji pracy, a nie z naruszenia przepisów prawa podatkowego. Akceptacja różnych, nieprawidłowo zastosowanych stawek VAT powoduje, że złożone w postępowaniu oferty nie są porównywalne, mimo że formalnie odnoszą się do tego samego przedmiotu zamówienia. Porównywane są bowiem ceny brutto obliczone przy użyciu odmiennych, niejednorodnych zasad podatkowych. W takiej sytuacji nie jest możliwe dokonanie rzetelnej i obiektywnej oceny ofert, ponieważ różnice cenowe nie wynikają z rzeczywistego poziomu wynagrodzenia netto, lecz z przyjęcia przez jednego z wykonawców nieprawidłowej stawki VAT. Prowadzi to do wypaczenia wyniku postępowania i podważa jego przejrzystość.

Zamawiający nie może akceptować sytuacji, w której wykonawcy „konkurują” poprzez różne interpretacje przepisów podatkowych. W takim przypadku jego obowiązkiem jest jednoznaczna ocena prawidłowości przyjętej stawki VAT i eliminacja oferty zawierającej błąd, a nie dopuszczenie jej do oceny i wyboru. W wyniku opisanych naruszeń:

- doszło do zaburzenia uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami,
- Odwołujący został pozbawiony realnej możliwości uzyskania zamówienia mimo złożenia oferty skalkulowanej zgodnie z prawem,
- wynik postępowania został oparty na cenie obciążonej błędem.

Zamawiający naruszył przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych, w szczególności art. 239 ust. 1 Pzp, przez zaniechanie wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej, mimo że – przy prawidłowym zastosowaniu przepisów ustawy oraz uwzględnieniu zasadności zarzutów nr 1 i nr 2 – oferta ta powinna zostać uznana za najkorzystniejszą w przedmiotowym postępowaniu.

Zamawiający wskazał, że prawidłowo przyjął, iż przedmiot zamówienia polega na świadczeniu usługi utrzymania i pielęgnacji zieleni niskiej na terenie Gminy Wołomin, która w świetle dokumentacji postępowania, w tym § 1 projektowanych postanowień umowy oraz opisu przedmiotu zamówienia, stanowi jednolite świadczenie gospodarcze o charakterze kompleksowym. Celem Zamawiającego jest bowiem zapewnienie stałego, ciągłego

i kompleksowego utrzymania terenów zieleni, a nie nabycie poszczególnych, autonomicznych usług technicznych lub sprzętowych. W tym kontekście prawidłowe było stanowisko Zamawiającego, iż czynności takie jak wykorzystanie samochodu do 5 t, ciągnika z osprzętem czy podnośnika powyżej 18 m, ujęte w pozycjach 12.2–12.4 formularza kosztorysu ofertowego, nie stanowią celu samego w sobie, lecz są wyłącznie środkiem niezbędnym do realizacji

świadczenia głównego, jakim jest usługa zagospodarowania i pielęgnacji terenów zieleni. Czynności te nie są świadczone niezależnie, nie są przedmiotem odrębnego zamówienia ani samodzielnego zainteresowania Zamawiającego i pozostają funkcjonalnie podporządkowane realizacji usługi zasadniczej.

Powyższa kwalifikacja znajduje pełne oparcie w utrwalonym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności w wyrokach w sprawach C-224/11 BGŻ Leasing oraz C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, zgodnie z którymi w przypadku gdy kilka elementów składa się na jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, dla celów podatku od towarów i usług należy traktować je jako jedno świadczenie kompleksowe, podlegające jednolitym zasadom opodatkowania.

Zamawiający, dokonując oceny ofert, zasadnie uwzględnił również aktualną praktykę interpretacyjną organów podatkowych, w szczególności wiążące informacje stawkowe wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w których wielokrotnie wskazywano, że usługi polegające na kompleksowym utrzymaniu i pielęgnacji zieleni, obejmujące także elementy techniczne, sprzętowe czy instalacyjne, mieszczą się w grupowaniu PKWiU 81.30 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni” i podlegają opodatkowaniu stawką 8% VAT na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz poz. 52 załącznika nr 3 do tej ustawy.

Zamawiający wskazał, że nie sposób podzielić stanowiska Odwołującego, jakoby samo kosztorysowe wyodrębnienie pozycji 12.2–12.4 przesądzało o ich autonomicznym charakterze podatkowym. Jak jednolicie wskazuje orzecznictwo TSUE, w tym wyrok w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing, sposób taryfikacji lub fakturowania ma jedynie charakter pomocniczy

i techniczny i nie może samodzielnie determinować kwalifikacji świadczenia jako odrębnego na gruncie podatku VAT. W realiach niniejszego postępowania wyodrębnienie kosztorysowe służy wyłącznie elastycznemu rozliczeniu umowy o charakterze ciągłym i nie zmienia faktu,

że wszystkie czynności wykonywane są w ramach jednego stosunku zobowiązaniowego

i jednego celu gospodarczego. W konsekwencji Zamawiający prawidłowo uznał,

że zastosowanie przez wykonawcę D.S. jednolitej stawki 8% VAT do całego przedmiotu zamówienia nie stanowi błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Skoro przyjęta stawka VAT odpowiada prawidłowej kwalifikacji podatkowej świadczenia, brak było jakichkolwiek podstaw prawnych do odrzucenia oferty.

Z powyższych względów całkowicie niezasadny jest również zarzut naruszenia art. 16 pkt 1–3 Pzp. Zamawiający nie dopuścił się naruszenia zasad uczciwej konkurencji ani równego traktowania wykonawców, gdyż wszyscy wykonawcy mieli identyczne warunki udziału

w postępowaniu oraz jednakową możliwość skalkulowania ofert zgodnie z własną oceną prawnopodatkową. Odmienne kalkulacja podatkowa przyjęta przez Odwołującego nie może obciążać Zamawiającego ani prowadzić do eliminacji oferty konkurencyjnej, jeżeli ta oferta jest zgodna z obowiązującymi przepisami prawa. Skoro zatem oferta wybranego wykonawcy nie podlegała odrzuceniu, Zamawiający był zobowiązany – zgodnie z art. 239 ust. 1 Pzp – do wyboru oferty najkorzystniejszej na podstawie ustalonych kryteriów oceny ofert, co zostało dokonane w sposób prawidłowy i zgodny z ustawą. Zamawiający wniósł również

o przeprowadzenie dowodu m.in. z opinii z 19 marca 2026 r. w zakresie kwalifikacji właściwej stawki VAT dla czynności polegających na utrzymaniu i pielęgnacji zieleni niskiej na terenie Gminy Wołomin.

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej prawidłowe było stanowisko zamawiającego,

że czynności takie jak wykorzystanie samochodu do 5 t, ciągnika z osprzętem czy podnośnika powyżej 18 m, ujęte w pozycjach 12.2–12.4 formularza kosztorysu ofertowego, nie stanowią celu samego w sobie, lecz są wyłącznie środkiem niezbędnym do realizacji świadczenia głównego, jakim jest usługa zagospodarowania i pielęgnacji terenów zieleni. Czynności te nie są świadczone niezależnie, nie są przedmiotem odrębnego zamówienia ani samodzielnego zainteresowania Zamawiającego i pozostają funkcjonalnie podporządkowane realizacji usługi zasadniczej. Analogiczna sytuacja zachodzi w odniesieniu do poz. 11.7 - Użytkowanie

i konserwacja systemu nawadniającego, który to system jest przecież elementem zamówienia kwalifikowanym do całościowego, kompleksowego świadczenia będącego przedmiotem zamówienia.

Zdaniem Izby, nie są zasadne twierdzenia odwołującego, który *de facto* całą swoją argumentację oparł o dotychczas posiadane doświadczenie w fakturowaniu kwestionowanych usług, gdyż okoliczność, że odwołujący we właściwy dla siebie sposób dokonywał kwalifikacji podatkowej dla świadczonych usług nie może bezpośrednio oddziaływać na czynności innego wykonawcy w przedmiotowym postępowaniu.

Zdaniem Izby, kwestionowane przez odwołującego pozycje kosztorysowe wpisują się

w świadczenie usług kompleksowych, których ostatecznym celem jest utrzymanie i pielęgnacja zieleni niskiej na terenie Gminy Wołomin. Wyodrębnienie pozycji w kosztorysach i ich fakturowanie pozostaje bez związku z prawidłową kwalifikacją jako usługi całościowej.

Izba podziela wnioski wynikające z dowodu powołanego przez zamawiającego – opinii sporządzonej przez Martini i Wspólnicy sp. z o.o., J.M., Partner, doradca podatkowy, M.W., Partner, doradca podatkowy, M.T., Starszy manager, doradca podatkowy, z której wynika, że cyt.: „W naszej ocenie, czynności, które mają być realizowane w ramach przedmiotu Zamówienia stanowią jednolite świadczenie, która kwalifikuje się jako usługa związana z zagospodarowaniem terenów zieleni, objęta pozycją PKWiU 81.30.

W konsekwencji, wszystkie czynności, które ma realizować wykonawca byłyby opodatkowane stawką 8% VAT (co dotyczy również czynności z pkt 12.2, 12.3 i 12.4 Kosztorysu).

W związku z powyższym, naszym zdaniem, oferent, który przyjął dwie różne stawki VAT w odniesieniu do poszczególnych elementów Zamówienia (8% i 23%) postąpił błędnie w świetle przepisów o podatku VAT. (...). W świetle wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU, grupa PKWiU 81.30.12.0 „Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni” obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

- a)parków i ogrodów,

- ☐przy domach wielomieszkaniowych,

- ☐przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),

- ☐na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),

- ☐zieleni autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,

- ☐przy budynkach przemysłowych i handlowych,

- b)zieleni:

- ☐budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),

- ☐terenów sportowych (boiska do piłki nożnej, pola golfowe, itp.), terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpiei słonecznych),

- ☐wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosy, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),

- ☐zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, osłepianiem lub dla ułatwienia widoczności,

- ☐pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze

- i leśne: renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych, zbiorników burzowych itp.,

- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

- z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni (kształtowania terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

W przypadku, gdy zgodnie z ustaleniami stron, jedna z nich ma wykonać na rzecz drugiej szereg czynności, dla celów VAT istotne jest określenie, czy wszystkie lub część tych czynności nie stanowi świadczenia złożonego (kompleksowego).

W związku z tym, w przypadku każdej transakcji składającej się z większej liczby elementów, należy w pierwszej kolejności ocenić, czy występuje w takim przypadku:

- jedno świadczenie złożone (wówczas poszczególne elementy tego świadczenia są opodatkowane w ten sam sposób, w tym należy do nich stosować tą samą stawkę VAT) czy też

- dwa lub więcej świadczeń odrębnych (z których każde jest opodatkowane według właściwych dla nich zasad, w tym należy dla każdego z nich odrębnie ustalić właściwą stawkę VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie wskazują wprost na przesłanki, jakimi należy kierować się przy ocenie, czy w danym przypadku występuje świadczenie złożone czy też świadczenia odrębne.

Tym niemniej, kwestia ta była wielokrotnie przedmiotem analizy TSUE. W szczególności,

w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa

w Warszawie zauważył on, co następuje: „(...) dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT” (wyroki: Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 14; BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 29).

Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika niemniej, że pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast

inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 30).

W szczególności, świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

W celu ustalenia czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 32)."

Z wyroku BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 44, 45) wynika w szczególności, że „w celu ustalenia elementów charakterystycznych rozpatrywanej transakcji można uwzględnić elementy odzwierciedlające interesy stron umowy, takie jak, na przykład, sposoby taryfikacji i fakturowania.”

Jeśli chodzi o ostatni ww. aspekt, to w ww. wyroku BGŻ Leasing, C-224/11 TSUE wskazał, iż: „sposoby fakturowania i taryfikacji mogą dostarczać wskazówek w odniesieniu do jednolitego charakteru świadczenia”. Jednocześnie dodał, iż: „oddzielne fakturowanie, jak również odrębna taryfikacja świadczeń przemawiają za istnieniem niezależnych świadczeń, jednakże nie przybierają przy tym rozstrzygającego znaczenia”.

W tym kontekście należy wskazać ponownie ww. wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, pkt 29 i 33, zgodnie z którym: „(...) brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia podatku VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 27, 28). W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, jak też przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 32; w sprawie Part Service, pkt 54; wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 55; a także postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r. w sprawie C-117/11 Purple Parking i Airparks Services, dotychczas nieopublikowane w Zbiorze, pkt 32).”

A zatem, przy ocenie, czy z perspektywy VAT występuje świadczenie złożone, należy brać pod uwagę perspektywę nabywcy, a także każdorazowo uwzględniać, w jaki sposób świadczenia zapewniane klientowi w ramach transakcji są ze sobą funkcjonalnie powiązane oraz badać ich elementy charakterystyczne. Wspomniana analiza powinna uwzględniać całość okoliczności transakcji (przy czym okoliczności związane ze sposobem fakturowania i taryfikacji są tylko jednym z elementów tej oceny, który sam w sobie nie może przesądzać o prawidłowej kwalifikacji w tym zakresie).

W tym kontekście, w naszej ocenie, wszystkie czynności, które mają zostać wykonane na rzecz Gminy w ramach Zamówienia, są ze sobą ściśle związane, przez co tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. W szczególności, ww. czynności mają zaspokajać tą samą potrzebę nabywcy, jaką jest utrzymanie i pielęgnacja zieleni niskiej na terenie Gminy. Należy zwrócić uwagę, iż poszczególne czynności wchodzące w zakres Zamówienia charakteryzują się ścisłym związkiem ze wspomnianą zielenią i nie obejmują wykonania prac o odmiennym charakterze (np. prac budowlanych, czy też wynajmu pojazdów). Przy czym, Gmina jest zainteresowana nie tyle nabyciem poszczególnych jednostkowych czynności z tego zakresu, ale wykonaniem kompleksowego zadania polegającego na utrzymaniu i pielęgnacji zieleni przez określony czas. Powyższe znajduje potwierdzenie w planowanym zawarciu z wykonawcą jednej Umowy na cały przedmiot Zamówienia”.

Biorąc pod uwagę powyższe, orzeczono jak w sentencji.

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

Przewodniczący:.....