

WYROK

Warszawa, dnia 23 czerwca 2026 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodnicząca: Emilia Garbala

Protokolantka: Aldona Karpińska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 23 czerwca 2026 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 18 maja 2026 r. przez wykonawcę **D.K. prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą FUENTE – D.K., ul. Rąbieńska 134, 94-409 Łódź,**

w postępowaniu prowadzonym przez: **Gminę Konstantynów Łódzki, ul. Zgierska 2, 95-050 Konstantynów Łódzki,** przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego, tj. wykonawców wspólnie ubiegających się o zamówienie: **G&P Team sp. z o.o., ul. Oskara Flatta 3, 93-549 Łódź** oraz **D.S. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą D.S. „SZADEK”, ul. Chodkiewicza 21, 94-028 Łódź,**

orzeka:

1. oddala odwołanie,

2. kosztami postępowania obciąża odwołującego, i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez odwołującego tytułem wpisu od odwołania oraz kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem wynagrodzenia pełnomocnika zamawiającego,

2.2. zasądza od odwołującego na rzecz zamawiającego kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania odwoławczego poniesionych przez zamawiającego.

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

Przewodnicząca:.....

Sygn. akt: KIO 2399/26

UZASADNIENIE

Zamawiający – Gmina Konstantynów Łódzki, ul. Zgierska 2, 95-050 Konstantynów Łódzki, prowadzi w trybie podstawowym z możliwością negocjacji, postępowanie o udzielenie zamówienia pn. „Przebudowa południowo-zachodniej części Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzkim w ramach zadania pod nazwą: Nie dla Betonu – Przebudowa Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzkim, wraz z prawem opcji”, numer referencyjny: ZP.271.10.2026.AM. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Biuletynie Zamówień Publicznych w dniu 20.04.2026 r., nr 2026/BZP 00206795/01.

W dniu 18.05.2026 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło odwołanie wykonawcy D.K. prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą FUENTE – D.K., ul. Rąbieńska 134, 94-409 Łódź (dalej: „Odwołujący”), w którym Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.), zwanej dalej: „ustawą Pzp”, poprzez odrzucenie oferty Odwołującego z uwagi na rzekomy błąd w obliczeniu ceny mający polegać na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT - 8% dla następujących pozycji zestawienia elementów rozliczeniowych z pkt 1 Formularza oferty: (i) w zakresie zamówienia podstawowego – Zadanie 1: poz. 1.5. Architektura krajobrazu (Zieleń); (ii) w zakresie prawa opcji – Zadanie 2: poz. 2.8. Architektura krajobrazu (Zieleń), podczas gdy dla ww. zakresu prac należna stawka podatku VAT wynosi właśnie 8%, a ww. usługi – wbrew stanowisku Zamawiającego – nie tworzą wraz z robotami budowlanymi tzw. świadczenia kompleksowego w rozumieniu wypracowanym w orzecznictwie TSUE, NSA i Krajowej Izby Odwoławczej,
- 2) art. 226 ust. 1 pkt 3 i 10 ustawy Pzp poprzez nieodrżucenie oferty konsorcjum firm: G&P Team sp. z o.o. oraz D.S. „SZADEK”, w sytuacji gdy oferta ta była niezgodna z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 oraz w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług i zawierała błąd w obliczeniu ceny, polegający na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT w wysokości 23% dla następujących pozycji zestawienia elementów rozliczeniowych znajdujących się w pkt 1 Formularza oferty: (i) w zakresie zamówienia podstawowego – Zadanie 1: poz. 1.5. Architektura krajobrazu (Zieleń); (ii) w zakresie prawa opcji – Zadanie 2: poz. 2.8. Architektura krajobrazu (Zieleń), w sytuacji gdy dla ww. usług należna stawka podatku VAT wynosi 8%,
- 3) art. 223 ust. 1 w zw. z art. 16 pkt 1 ustawy Pzp poprzez zaniechanie wezwania Odwołującego do złożenia wyjaśnień dotyczących zastosowanych przez niego stawek podatku VAT przed podjęciem czynności odrzucenia oferty, w sytuacji gdy prawidłowa stawka podatku VAT nie była oczywista, w postępowaniu złożono oferty zawierające różne

stawki VAT, a Zamawiający – wobec konkurujących, wzajemnie wykluczających się stanowisk wykonawców – nie mógł zasadnie ocenić oferty bez uprzedniego uzyskania wyjaśnień od wykonawcy.

W związku z tym Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu:

- 1) unieważnienia czynności odrzucenia oferty złożonej przez Odwołującego,
- 2) odrzucenia – na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 3 i 10 ustawy Pzp oferty złożonej przez konsorcjum firm: G&P Team sp. z o.o. i D.S. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą „SZADEK” jako niezgodnej z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146f ust. 1 pkt 2 oraz w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług i w konsekwencji zawierającej błąd w obliczeniu ceny w postaci nieprawidłowo zastosowanej stawki podatku VAT w wysokości 23% dla usług architektury krajobrazu (zieleni), do których zastosowanie znajduje obniżona stawka podatku VAT w wysokości 8%,
- 3) powtórzenia czynności badania i oceny ofert przy uwzględnieniu oferty złożonej przez Odwołującego i z pominięciem oferty złożonej przez konsorcjum firm G&P Team sp. z o.o. i D.S. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą „SZADEK” jako podlegającej odrzuceniu.

W dniu 22.05.2026 r. wykonawcy wspólnie ubiegający się o zamówienie: G&P Team sp. z o.o., ul. Oskara Flatta 3, 93-549 Łódź oraz D.S. prowadzący działalność gospodarczą pod firmą D.S. „SZADEK”, ul. Chodkiewicza 21, 94-026 Łódź (dalej: „Przystępujący”) zgłosili przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego i przedstawili swoją argumentację w sprawie. Izba stwierdziła, że przystąpienie zostało dokonane skutecznie.

Pismem z dnia 28.05.2026 r. Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o jego oddalenie.

Podczas rozprawy Strony i Przystępujący podtrzymali swoje stanowiska w sprawie.

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła następujący stan faktyczny.

Przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych w zakresie przebudowy południowo-zachodniej części Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzkim w ramach Zadania 1 - zamówienie podstawowe oraz Zadania 2 – prawo opcji.

Przedmiot zamówienia w zakresie Zadania 1 obejmuje przebudowę południowo – zachodniej części Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzkim, w szczególności:

- roboty rozbiórkowe (nawierzchnie, elementy drogowe, elementy małej architektury),
- roboty ziemne (wykopy),
- wykonanie warstw podbudowy nawierzchni drogowych,
- wykonanie nawierzchni i elementów drogowych,
- budowę i montaż elementów małej architektury,
- sadzenie drzew, krzewów, bylin,
- wykonanie trawników,
- przebudowę oświetlenia,
- budowę kanału technologicznego,
- budowę systemu nawadniania terenów zielonych,
- tyczenia i inwentaryzację geodezyjną obiektu budowlanego,
- wykonanie, dostawę i montaż tablicy pamiątkowej dotyczącej dofinansowania Zadania.

Przedmiot zamówienia w zakresie Zadania 2 obejmuje przebudowę układu drogowego i infrastruktury na Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzki oraz budowę drogi wewnętrznej, w szczególności:

- roboty rozbiórkowe (nawierzchnie, elementy drogowe),
- roboty ziemne (wykopy),
- wykonanie warstw podbudowy nawierzchni drogowych,
- wykonanie nawierzchni i elementów drogowych,
- wykonanie oznakowania pionowego i poziomego,
- organizację ruchu na czas budowy;
- dostawę i montaż elementów małej architektury (separatory stylizowane),
- karczowanie drzew i krzewów kolidujących z projektowanym układem drogowym,
- zabezpieczenie istniejących drzew na czas wykonania robót ziemnych i budowlanych,
- przebudowę oświetlenia,
- zabezpieczenie istniejącej sieci elektroenergetycznej,
- usunięcie kolizji elektroenergetycznych,
- budowa kanału technologicznego,
- zabezpieczenie istniejącej sieci teletechnicznej,
- budowę kanalizacji deszczowej wraz z odwodnieniem,
- tyczenia i inwentaryzację geodezyjną obiektu budowlanego.

Przedmiot zamówienia został opisany m.in. w kosztorysach inwestorskich, przy czym odrębne kosztorysy dotyczyły zieleni.

Zamawiający przygotował wzór formularza oferty zawierający zestawienie elementów rozliczeniowych, w którym trzeba było m.in. podać stawkę podatku dla każdej z niżej wymienionych pozycji:

ZAMÓWIENIE PODSTAWOWE - Zadanie 1

- 1.1 Przebudowa placu, mała architektura
- 1.2 Przebudowa oświetlenia
- 1.3 Budowa kanału technologicznego
- 1.4 System nawadniania ziieleńców
- 1.5 Architektura krajobrazu (Zieleń)

PRAWO OPCJI - Zadanie 2

- 2.1. Przebudowa układu drogowego i oznakowanie, budowa drogi, placu manewrowego
- 2.2. Przebudowa oświetlenia
- 2.3. Zabezpieczenie istniejącej sieci elektroenergetycznej
- 2.4. Usunięcie kolizji elektroenergetycznych
- 2.5. Budowa kanału technologicznego
- 2.6. Zabezpieczenie istn. sieci teletechnicznej
- 2.7. Budowa kanalizacji deszczowej wraz z odwodnieniem
- 2.8. Architektura krajobrazu (Zieleń)

W postępowaniu złożono dwie oferty, w tym:

- Odwolujący w Zadaniu 1 w poz. 1.5. i w Zadaniu 2 w poz. 2.8. podał stawkę podatku VAT – 8%, a we wszystkich pozostałych pozycjach – 23%,
- Przystępujący we wszystkich pozycjach podał stawkę podatku VAT - 23% (z wyjątkiem poz. 2.1. i 2.2., w których nie wpisał żadnej stawki, ale Zamawiający potraktował to jako omyłkę pisarską i poprawił ją dopisując w tych pozycjach - 23%).

W dniu 12.05.2026 r. Zamawiający poinformował o zakwalifikowaniu do negocjacji oferty Przystępującego oraz o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. W uzasadnieniu odrzucenia Zamawiający wskazał:

„Wykonawca Fuente-D.K. (...) zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 8% dla następujących pozycji zestawienia elementów rozliczeniowych znajdujących się w pkt 1 Formularza oferty:

1. W zakresie zamówienia podstawowego — Zadanie 1:

poz. 1.5: Architektura krajobrazu (Zieleń);

2. W zakresie prawa opcji — Zadanie 2:

poz. 2.8 Architektura krajobrazu (Zieleń).

Wskazaną powyżej stawkę podatku VAT należy uznać za nieprawidłową. Przedmiot zamówienia stanowi świadczenie kompleksowe, którego głównym celem jest realizacja zamierzenia budowlanego w postaci przebudowy południowo - zachodniej części Placu Kościuszki w Konstantynowie Łódzkim. Zamówienie obejmuje w szczególności roboty budowlane, w zakres których wchodzi m.in.:

- roboty rozbiórkowe (nawierzchnie, elementy drogowe, elementy małej architektury),*
- roboty ziemne (wykopy),*
- wykonanie warstw podbudowy nawierzchni drogowych,*
- wykonanie nawierzchni i elementów drogowych.*

Pozostałe prace, w tym odnoszące się do architektury krajobrazu (zieleni) mają charakter uzupełniający, który służy realizacji celu głównego. Ich wykonanie jest również nierozzerwanie związane z realizacją robót budowlanych objętych przedmiotem zamówienia.

Z uwagi na wskazany charakter zamówienia, Zamawiający nie dokonał podziału przedmiotowego zamówienia na części i nie dopuścił tym samym możliwości składania ofert częściowych.

Wykonawca zatem, obliczając cenę dla niniejszego zamówienia winien był zastosować jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23% dla wszystkich pozycji formularza cenowego, z uwagi na kompleksowy charakter zadania.

Do zamówienia o podobnym przedmiocie i jego kompleksowego charakteru Krajowa Izba Odwoławcza odniosła się m.in. w Wyroku z dnia 8 sierpnia 2025 r. (sygn. akt KIO 2670/25). (...) KIO również w odniesieniu do Wyroku z dnia 7 października 2024 r. (sygn. akt KIO 3423/24) analizowała kwestie decydujące o charakterze świadczenia. (...) Co więcej,

Izba uznała, że świadczenia składające się na świadczenie zamawiane nie muszą nawet pozostawać ze sobą w relacji świadczenie główne - świadczenie pomocnicze, mogą być równorzędne, gdyż efekt końcowy decyduje o ocenie charakteru zamawianego świadczenia. (...) W analizowanej sprawie Izba stwierdziła, że ponieważ zamówienie dotyczy robót budowlanych, w ramach których wykonywane będą różne elementy konieczne, aby powstał kompleksowy obiekt budowlany (park miejski), zaspokajający obecne potrzeby społeczne, a nie szeregu samodzielnych, odrębnych i niezależnych ekonomicznie świadczeń, właściwa jest jednolita stawka podatku VAT, tj. stawka podstawowa 23%.

Oferta Wykonawcy Fuente-D.K. (...) zawiera zatem błąd w obliczeniu ceny, polegający na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT 8% dla poz. Architektura krajobrazu (Zieleń) dotyczących zamówienia podstawowego i zamówienia w prawie opcji, zamiast prawidłowej stawki w wysokości 23%".

W dniu 12.05.2026 r. Zamawiający zaprosił Przystępującego do negocjacji, a w dniu 13.05.2026 r. poinformował o zakończeniu negocjacji i zaprosił Przystępującego do złożenia oferty dodatkowej wyznaczając termin na 19.05.2026 r.

W dniu 18.05.2026 r. Odwołujący złożył niniejsze odwołanie.

W dniu 19.05.2026 r. Zamawiający dokonał otwarcia oferty dodatkowej Przystępującego oraz w tym samym dniu wezwał go do złożenia podmiotowych środków dowodowych.

Krajowa Izba Odwoławcza rozpoznając na rozprawie złożone odwołanie i uwzględniając dokumentację z niniejszego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz stanowiska Stron i Przystępującego złożone na piśmie i podane do protokołu rozprawy, zważyła, co następuje.

W pierwszej kolejności Izba ustaliła wystąpienie przesłanek z art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, tj. istnienie po stronie Odwołującego interesu w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia przez niego szkody z uwagi na kwestionowane czynności Zamawiającego.

Ponadto Izba stwierdziła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek ustawowych skutkujących odrzuceniem odwołania, wynikających z art. 528 ustawy Pzp.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 3 i 10 ustawy Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli:

3) jest niezgodna z przepisami ustawy,

10) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Zgodnie z art. 223 ust. 1 ustawy Pzp w toku badania i oceny ofert zamawiający może żądać od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert oraz przedmiotowych środków dowodowych lub innych składanych dokumentów lub oświadczeń. Niedopuszczalne jest prowadzenie między zamawiającym a wykonawcą negocjacji dotyczących złożonej oferty oraz, z uwzględnieniem ust. 2 i art. 187, dokonywanie jakiegokolwiek zmiany w jej treści.

W niniejszej sprawie przedmiotem sporu jest to, czy wykonawcy w niniejszym postępowaniu powinni byli zastosować jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23%, czy też dwie odrębne stawki: 23% w pozycjach dotyczących robót budowlanych oraz 8% w pozycjach dotyczących architektury krajobrazu - zieleni (poz. 1.5. w Zadaniu 1 i poz. 2.8. w Zadaniu 2).

Zgodnie z dominującym w tej sprawie orzecznictwem, zasadą jest odrębne opodatkowywanie świadczeń. Wynika to m.in. z orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, wyrok z 25.02.1999 r.), w którym ETS stwierdził, że co do zasady każde świadczenie usług powinno być traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne, niemniej jednak świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż mogłoby to skutkować naruszeniem całego systemu opodatkowania. Trybunał stwierdził też, że: „świadczenie jednolitej usługi ma miejsce w szczególności w przypadkach, gdy jeden lub więcej elementów może być uznany za tworzący świadczenie (usługę) główne, podczas gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenia (usługi) dodatkowe, do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia (usługi) głównego. Usługa musi być uznana za dodatkową w stosunku do usługi głównej, jeżeli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, ale środek lepszego wykorzystania dostarczonej usługi głównej".

Podobnie w sprawie C-41/04 (Levob Verzekeringen BV OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën wyrok z 27.10.2005 r.) Trybunał orzekł, że:

„19. Jak to wynika z orzecznictwa Trybunału, jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja celem określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku to jedno świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12-14, oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 28 i 29).

20. Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie że po pierwsze, z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda czynność powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności

systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie (por. przez analogię ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 29).

21. W kwestii tej Trybunał orzekł, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, zwłaszcza w przypadku, gdy kilka elementów powinno zostać uznanych za konstytutywne dla świadczenia głównego, podczas gdy, przeciwnie, jedno lub więcej świadczeń powinno być postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, oraz wyrok z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99, *Prinback*, Rec. str. I-3833, pkt 45).

22. Podobnie jest w przypadku, jeśli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny."

Z orzeczeń Trybunału wynika zatem, że co do zasady, nawet jeśli świadczenie składające się z kilku czynności jest przeznaczone dla jednego nabywcy, to każde z nich powinno być traktowane odrębnie, co oznacza także ich odrębne opodatkowanie. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy świadczenia te są ze sobą nierozzerwalnie połączone w taki sposób, że z gospodarczego punktu widzenia ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W takim przypadku, zdaniem Trybunału, świadczenie pomocnicze dzieli los prawny świadczenia głównego.

Powyższe stanowisko Trybunału podsumował m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15.03.2011 r. (sygn. akt I SA/Po 951/10), w którym stwierdzono: „Biorąc powyższe rozstrzygnięcia pod uwagę, należy podzielić pogląd, że świadczenie złożone (kompleksowe) będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia."

W niniejszej sprawie w pierwszej kolejności należy zauważyć, że celem udzielenia zamówienia nie jest zagospodarowanie zieleni. Celem tym jest przebudowa części Placu Kościuszki w Konstancynie Łódzkim, w tym przebudowa jego infrastruktury. Już nawet z zestawienia elementów rozliczeniowych w Formularzu Oferty wynika, że w niniejszym zamówieniu dominują roboty budowlane – zarówno pod względem rzeczowym, jak i wartościowym. Prace z zakresu architektury krajobrazu są natomiast mniejszościową częścią tego zamówienia, niejako dopełniającą wygląd i funkcjonowanie Placu Kościuszki po jego planowanej przebudowie, czyli po wykonaniu robót budowlanych. Jak słusznie zresztą podnosili Zamawiający i Przystępujący, prace z zakresu zieleni nie mogłyby być nawet wykonane bez uprzedniego wykonania robót budowlanych, ponieważ Plac jest aktualnie „zabetonowany” i wykonanie nasadzeń roślin bez jego „odbetonowania” nie jest możliwe. Tym samym roboty budowlane wchodzące w zakres przedmiotu zamówienia przeważają ilościowo i wartościowo nad pracami z zakresu zieleni, ich wykonanie stanowi główny cel udzielenia niniejszego zamówienia i bez ich częściowego wykonania, nie jest możliwe wykonanie prac nasadzeniowych.

Oznacza to, że roboty budowlane są powiązane z pracami z zakresu zieleni w taki sposób, że z gospodarczego punktu widzenia stanowią dla Zamawiającego jedną całość. Zamawiający nie jest bowiem zainteresowany osobno przebudową Placu Kościuszki w zakresie infrastrukturalnym, a osobno – wykonaniem prac z zakresu architektury krajobrazu. Zamawiający jest zainteresowany przebudową Placu, w wyniku której zmieni się nie tylko jego układ, ale także jego charakter poprzez „zazielenienie” tego miejsca. Przy czym raz jeszcze należy wskazać, że prace w zakresie nasadzeń z technicznego punktu widzenia nie mogą być wykonane bez uprzedniego wykonania robót budowlanych. Ponadto niektóre roboty – w zakresie nawierzchni wodoprzepuszczalnych i nawodnienia – wprost służą utrzymaniu zieleni. Powyższe prowadzi do wniosku, że roboty budowlane i prace z zakresu zieleni stanowią w tym przypadku świadczenie kompleksowe, a ich potencjalne rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W konsekwencji zarówno świadczenie główne (roboty budowlane), jak i świadczenie dodatkowe (zieleni) powinny zostać objęte jedną stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego, tj. stawką 23%.

Powyższego nie zmienia fakt, że zamówienie jest częściowo finansowane ze środków Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Łodzi w ramach Programu Priorytetowego „Nie dla betonu – edycja 2025”. Dofinansowanie dotyczy tylko Zadania 1 i tylko w zakresie nasadzeń, nawierzchni wodoprzepuszczalnych i systemu nawodnienia, czyli tych elementów, które mają na celu „zazielenienie” Placu Kościuszki. Nie zmienia to faktu, że zakres zamówienia jest jednak szerszy i obejmuje także szereg robót budowlanych służących przebudowie infrastruktury Placu. Zatem fakt dofinansowania prac zieleniarskich z Programu „Nie dla betonu” nie zmienia kompleksowego charakteru całego zamówienia, na który składają się przede wszystkim roboty budowlane i dodatkowo architektura krajobrazu, jak też nie zmienia głównego celu udzielania tego zamówienia, którym jest przebudowa Placu.

Nie ma także znaczenia, że Zamawiający wymaga innego okresu gwarancji dla robót budowlanych (60 miesięcy) i innego dla zieleni (36 miesięcy) oraz że opis przedmiotu zamówienia obejmuje odrębne kosztorysy inwestorskie dla zieleni. Trwałość, żywotność roślinności jest zależna od zupełnie innych czynników niż trwałość obiektów budowlanych, zatem naturalne jest wymaganie różnych okresów gwarancji. Podobnie różnego rodzaju prace mogą być opisane w ramach oddzielnych kosztorysów i nie ma to wpływu na kompleksowość danego przedsięwzięcia i kwestie podatkowe.

Co do z kolei konstrukcji Formularza Oferty, w którym zestawienie elementów rozliczeniowych zawiera odrębne pozycje z miejscem na wpisanie stawki podatku VAT dla każdej z nich, Izba stwierdza, że skoro właściwa jest jedna stawka podatku VAT, to prościej byłoby nie wydzielać we wzorze tego dokumentu osobnych miejsc na wpisanie stawek dla każdej pozycji. Niemniej jednak, jak wskazano już wyżej i jak wynika z przywołanego orzecznictwa, stosowanie jednej lub różnych stawek VAT zależy od tego, czy mamy do czynienia z nierozzerwanym z gospodarczego punktu widzenia świadczeniem, którego rozdzielanie miałoby charakter sztuczny. Z pewnością natomiast nie zależy od konstrukcji wzoru Formularza Ofertowego. Dlatego wzór tego Formularza również nie wpływa na zasadność zastosowania w tej sprawie jednej stawki podatku VAT.

Odnosząc się natomiast do cytowanych przez Odwołującego orzeczeń i interpretacji organów podatkowych należy stwierdzić, że mogą być one traktowane co najwyżej jako wskazówka co do sposobu dokonywania oceny właściwości danej stawki podatku VAT. Nie są one jednak wiążące w innych, konkretnych stanach faktycznych. Oznacza to, że nie można przesądzić, że w każdym przypadku wystąpienia w zamówieniu jakichś prac z zakresu zieleni należy automatycznie stosować do nich odrębną albo jednolitą z pozostałymi pracami stawkę podatku VAT. Konieczne jest dokonanie każdorazowej oceny tego, w jakim związku prace zieleniarskie pozostają z pozostałą częścią zamówienia i czy jest to związek nierozzerwalny z punktu widzenia potrzeb zamawiającego czy też możliwe jest rozdzielanie tych świadczeń bez popadania w „sztuczność”. Warto również w każdym przypadku przed złożeniem oferty złożyć wniosek do zamawiającego o wyjaśnienie tej kwestii.

Odwołujący złożył także w niniejszej sprawie dowód w postaci opinii doradcy podatkowego, który stwierdził m.in.: *„Nie ma podstaw do automatycznego przyjęcia, że całe zamówienie stanowiło jedną kompleksową usługę budowlaną opodatkowaną stawką 23% VAT. Taki wniosek wymagałby wykazania, że prace zieleniarskie nie miały samodzielnego znaczenia gospodarczego i były jedynie środkiem do wykonania lub lepszego wykorzystania robót budowlanych. W analizowanym stanie faktycznym taki wniosek nie znajduje dostatecznego oparcia w dokumentacji zamówienia, celu programu „Nie dla betonu” ani w aktualnej praktyce podatkowej. W konsekwencji zastosowanie przez Wykonawcę stawki 8% VAT do wyodrębnionych prac zieleniarskich nie powinno być traktowane jako oczywisty błąd w obliczeniu ceny”*. Pomijając zwrot: „oczywisty błąd w obliczeniu ceny” (art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp nie wymaga, aby błąd był oczywisty), przede wszystkim należy zauważyć, że ww. opinia jest opinią prywatną, zatem stanowi w istocie wzmocnienie twierdzeń Odwołującego, natomiast nie stanowi opinii biegłego w rozumieniu art. 539 ustawy Pzp. Ponadto słusznie zwrócił uwagę Przystępujący, że w kilku miejscach tej opinii doradca podatkowy zalicza do prac zieleniarskich sadzenie drzew, krzewów i bylin, wykonanie trawników oraz wykonanie systemu nawadniania terenów zielonych. Tymczasem wykonanie systemu nawadniania terenów zielonych jest robotą budowlaną i sam Odwołujący zastosował do niego stawkę 23% VAT (poz. 1.4. zadanie nr 1). Tym samym ww. opinia nie jest w pełni spójna z argumentacją Odwołującego, co umniejsza jej wiarygodność i moc dowodową (art. 542 ust. 1 ustawy Pzp).

Reasumując, w świetle ww. ustaleń Izba stwierdziła, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem głównym w postaci robót budowlanych objętych stawką 23% VAT oraz ze świadczeniem dodatkowym w postaci prac z zakresu architektury krajobrazu, które stanowią kompleksowe, nierozzerwalne świadczenie, co uzasadnia zastosowanie do nich w całości jednej stawki podatku w wysokości 23%. Oznacza to, że zasadne było odrzucenie oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp i nieodrzucać na tej podstawie oferty Przystępującego.

Izba nie stwierdziła jednocześnie potrzeby wzywania Odwołującego do złożenia wyjaśnień w trybie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, ponieważ cała argumentacja dotycząca zastosowania dwóch różnych stawek podatku VAT (23% dla robót budowlanych i 8% dla prac zieleniarskich) została już zawarta w odwołaniu, zatem bezcelowe jest powtarzanie jakichkolwiek czynności w tym zakresie.

Na koniec Izba odniesie się jeszcze do powołanej przez Odwołującego w petitum odwołania podstawy odrzucenia oferty Przystępującego z art. 226 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp, tj. z powodu niezgodności tej oferty z przepisami ustawy. Przede wszystkim zwrócić uwagę, że art. 226 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp odnosi się do niezgodności oferty z przepisami ustawy Pzp, a nie jakiegokolwiek innego aktu prawnego. Niezgodność z innymi niż ustawa Pzp przepisami została wskazana przez ustawodawcę dopiero w art. 226 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp, w myśl którego oferta podlega odrzuceniu, o ile te odrębne od ustawy Pzp przepisy przewidują sankcję nieważności. Natomiast art. 226 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp stanowi podstawę do odrzucenia oferty z powodu „zwykłej” niezgodności (nieobarczonej sankcją nieważności), ale pod warunkiem, że jest to niezgodność z przepisami ustawy Pzp, a nie żadnymi innymi. Odwołujący nie wskazał żadnego przepisu ustawy Pzp, z którym oferta Przystępującego miałaby być niezgodna, zatem ta podstawa odrzucenia oferty

również nie zachodzi.

Orzeczenie Izby zostało wydane w oparciu o dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia oraz w oparciu o stanowiska Stron i Przystępującego przedstawione w pismach procesowych i na rozprawie.

Izba pominęła jako spóźniony dowód złożony przez Odwołującego w postaci załącznika do Uchwały Rady Nadzorczej WFOŚiGW w Łodzi nr 141/XII /2024 z dnia 19.12.2024 r. pn. Program Priorytetowy Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i gospodarki Wodnej w Łodzi „Nie dla betonu – edycja 2025”, ponieważ został on złożony w dniu posiedzenia i rozprawy (przekazany elektronicznie przed otwarciem posiedzenia). Należy zauważyć, że w myśl znowelizowanych przepisów ustawy Pzp wprowadzonych ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu deregulacji prawa gospodarczego i administracyjnego oraz doskonalenia zasad opracowywania prawa gospodarczego (Dz.U. z 2025 r. poz. 769) w postępowaniach odwoławczych dotyczących postępowań o udzielenie zamówienia wszczętych od dnia 13.03.2026 r. obowiązuje art. 535 ust. 1 i 2 ustawy Pzp w brzmieniu następującym:

1. Dowody na poparcie swoich twierdzeń lub odparcie twierdzeń strony przeciwnej strony i uczestnicy postępowania odwoławczego przedstawiają wraz z odwołaniem, odpowiedzią na odwołanie, przystąpieniem do postępowania odwoławczego lub wraz z innym pismem wniesionym najpóźniej w dniu poprzedzającym dzień, w którym wyznaczono termin rozprawy lub posiedzenia, o którym mowa w art. 545 ust. 1, pod rygorem utraty prawa powoływania dowodów w toku postępowania odwoławczego. Przepis art. 509 ust. 2 stosuje się, z tym że termin upływa przed otwarciem rozprawy.
2. W przypadku gdy wcześniejsze pozyskanie dowodów na poparcie swoich twierdzeń lub odparcie twierdzeń strony przeciwnej nie było możliwe lub konieczność ich powołania wynikła w toku postępowania odwoławczego, strony i uczestnicy postępowania odwoławczego mogą przedstawiać te dowody do zamknięcia rozprawy. Do przedstawiania dowodów podczas zdalnej rozprawy lub zdalnego posiedzenia przepis art. 508 ust. 4 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Z ww. przepisu wynika, że w dniu posiedzenia i rozprawy (do jej zamknięcia) strony i uczestnicy mogą składać dowody tylko w dwóch przypadkach: gdy wcześniejsze pozyskanie tych dowodów było niemożliwe lub gdy konieczność ich powołania wynikła w toku postępowania odwoławczego. Odwołujący nie wskazał żadnych okoliczności potwierdzających, że wcześniejsze pozyskanie ww. dowodu nie było możliwe (z pewnością okolicznością taką nie jest chęć ułatwienia wszystkim zapoznania się z ww. dokumentem, jeżeli Odwołujący wyrażał taką chęć powinien był go przekazać wcześniej), jak też nie wskazał żadnych okoliczności potwierdzających konieczność jego powołania wynikającą z toku postępowania odwoławczego. Wobec zatem niespełnienia przesłanek z art. 535 ust. 2 ustawy Pzp Izba uznała dowód za sprekludowany i nie dopuściła go w poczet materiału dowodowego.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku, na podstawie art. 574 ustawy Pzp oraz w oparciu o § 8 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 5 pkt 1 i pkt 2 lit. b) rozporządzenia w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437).

Przewodnicząca