

WYROK

Warszawa, dnia 29 czerwca 2026 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Ewa Sikorska

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 czerwca 2026 roku w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 8 czerwca 2026 r. przez wykonawcę Malik Development Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Wieruszowie, w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego – Powiat Kłobucki

przy udziale uczestnika postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego: wykonawcy AMPRO BUDOWNICTWO Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Radomsku

orzeka:

1. oddala odwołanie,
2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę Malik Development Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Wieruszowie i zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwoty:
 - 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy),
 - 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy),poniesione przez wykonawcę Malik Development Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Wieruszowie tytułem – odpowiednio – wpisu odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 roku – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2026 r. poz. 793), na niniejszy wyrok, w terminie 14 dnia od dnia jego doręczenia, przysługuje skarga, za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej, do Sądu Okręgowego w Warszawie – sądu zamówień publicznych.

.....

Sygn. akt: KIO 2768/26

Uzasadnienie

Zamawiający – Powiat Kłobucki – prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie podstawowym, którego przedmiotem jest budowa sali gimnastycznej z łącznikiem, miejscem doraźnego schronienia przy Zespole Szkół w Krzepicach wraz z rozbiórką stołówki, zagospodarowaniem terenu oraz urządzeniami budowlanymi.

Postępowanie prowadzone jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 roku – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2026 roku, poz. 793), zwanej dalej ustawą P.z.p.

W dniu 8 czerwca 2026 r. wykonawca Malik Development Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Wieruszowie (dalej: odwołujący) wniósł odwołanie wobec czynności i zaniechań zamawiającego, zarzucając naruszenie:

- art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy P.z.p., poprzez bezpodstawne odrzucenie oferty odwołującego jako zawierającej rażąco niską cenę, mimo że odwołujący złożył w wyznaczonym terminie merytoryczne wyjaśnienia ceny wraz z licznymi dowodami, a zamawiający ograniczył ocenę tych wyjaśnień do stwierdzenia formalnego braku jednego załącznika — szczegółowej kalkulacji kosztów — bez przeprowadzenia realnej, całościowej i wszechstronnej oceny złożonego materiału wyjaśniającego.
- art. 224 ust. 1 i 6 ustawy P.z.p., poprzez zaniechanie wezwania odwołującego do doprecyzowania lub uzupełnienia wyjaśnień w zakresie brakującego Załącznika nr 3, mimo że z treści złożonych wyjaśnień jednoznacznie wynikało, iż szczegółowa kalkulacja kosztów została sporządzona, była wskazywana jako integralny załącznik do wyjaśnień i pozostawała w bezpośrednim związku z argumentacją odwołującego.
- art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy P.z.p. oraz w zw. z art. 41 ust. 2, art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dalej: „ustawa o VAT”, w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, przez niezasadne

odrzucenie oferty odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, podczas gdy zastosowanie przez odwołującego stawki 8% VAT do prac obejmujących zagospodarowanie terenów zieleni było prawidłowe, gdyż prace te stanowią odrębne od robót budowlanych świadczenie klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 81.30, podlegające opodatkowaniu stawką 8% VAT.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

- unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej;
- powtórzenia czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem zarzutów podniesionych w odwołaniu;
- uznania, że oferta odwołującego nie podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy P.z.p.;
- uznania, że oferta odwołującego nie podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy P.z.p.
- dokonania wyboru oferty odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

Odwołujący, na podstawie art. 531, art. 534 ust. 1 i 1a, art. 535 ust. 1, art. 537 pkt 1 oraz art. 538 ust. 1 ustawy P.z.p., wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie w postępowaniu odwoławczym dowodu z dokumentu:

Szczegółowa kalkulacja kosztów — Załącznik nr 3 do wyjaśnień rażąco niskiej ceny z dnia 12 maja 2026 r., omyłkowo niedołączony do tych wyjaśnień na etapie postępowania przed Zamawiającym, a składany wraz z odwołaniem.

na okoliczność wykazania:

1. że cena zaoferowana przez odwołującego nie jest ceną rażąco niską w stosunku do przedmiotu zamówienia;
2. że cena oferty została skalkulowana rzetelnie, w sposób kosztowy, z uwzględnieniem wszystkich istotnych elementów niezbędnych do prawidłowego wykonania zamówienia, w szczególności kosztów robocizny, materiałów, sprzętu, transportu, organizacji i zabezpieczenia placu budowy, kosztów ogólnych, kosztów zarządu, kosztów BHP, ubezpieczenia, ryzyk kontraktowych oraz marży;
3. że kalkulacja ceny uwzględnia wymagania wynikające z dokumentów zamówienia oraz koszty wykonania przedmiotu zamówienia zgodnie z SWZ, opisem przedmiotu zamówienia, dokumentacją projektową i wymaganiami zamawiającego;
4. że przyjęte przez odwołującego stawki kosztów pracy nie są niższe od minimalnego wynagrodzenia za pracę ani minimalnej stawki godzinowej obowiązujących w dacie kalkulowania ceny oraz uwzględniają narzuty i koszty pracodawcy;
5. że przyjęte przez odwołującego ceny materiałów, usług i dostaw mają ekonomiczne uzasadnienie w przedstawionych zamawiającemu wyjaśnieniach, w szczególności w korzystnych warunkach współpracy z dostawcami, efekcie skali, doświadczeniu odwołującego i rozwiązaniach organizacyjno-technicznych opisanych w wyjaśnieniach;
6. że szczegółowa kalkulacja kosztów jest spójna z wyjaśnieniami rażąco niskiej ceny złożonymi Zamawiającemu w dniu 12 maja 2026 r. i stanowi ich uszczegółowienie, a nie zmianę, uzupełnienie merytoryczne sprzeczne z wcześniejszymi twierdzeniami ani nową kalkulację sporządzoną wyłącznie na potrzeby postępowania odwoławczego;
7. że brak załączenia szczegółowej kalkulacji kosztów do wyjaśnień z dnia 12 maja 2026 r. miał charakter techniczny i omyłkowy, skoro dokument ten został wprost wskazany w treści wyjaśnień jako Załącznik nr 3 i pozostawał w bezpośrednim związku z argumentacją Odwołującego;
8. że zamawiający nie miał podstaw do przyjęcia, iż odwołujący nie wykazał realności ceny wyłącznie z uwagi na formalny brak jednego załącznika, bez dokonania merytorycznej oceny całości wyjaśnień i dowodów złożonych w toku postępowania o udzielenie zamówienia;
9. że oferta odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny lub kosztu w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy P.z.p.

Odwołujący podniósł, że posiada interes we wniesieniu odwołania. Odwołujący jest wykonawcą, który złożył ofertę w postępowaniu. Jak wynika z informacji z otwarcia ofert z dnia 29 kwietnia 2026 r., oferta odwołującego była ofertą z najniższą ceną oraz ofertą, która oferowała długość okresu gwarancji na wykonana roboty budowlane oraz wbudowane materiały i zamontowane urządzenia (miesiące) - 96. Była zatem ofertą najkorzystniejszą. W wyniku naruszenia przez zamawiającego wskazanych w odwołaniu przepisów ustawy interes odwołującego w uzyskaniu zamówienia doznał uszczerbku. Działanie zamawiającego powinno bowiem polegać na prawidłowej i rzetelnej weryfikacji oferty odwołującego, w szczególności w zakresie prawidłowości kalkulacji ceny oraz wyjaśnień dotyczących zastosowanej stawki podatku VAT. Tymczasem wybór oferty najkorzystniejszej nie został dokonany z zachowaniem przepisów ustawy. Nieprawidłowości wskazane w zarzutach miały istotny wpływ na wynik postępowania, albowiem pozbawiły odwołującego realnej szansy na uzyskanie zamówienia. Nie ulega zatem wątpliwości, że w wyniku działań i zaniechań zamawiającego

odwołujący może ponieść szkodę, polegającą na uniemożliwieniu mu uzyskania przedmiotowego zamówienia. Odwołujący posiada więc interes we wniesieniu odwołania.

Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie z dnia 18 czerwca 2026 roku wniósł o oddalenie odwołania w całości oraz o:

- dopuszczenie dowodów z dokumentów wskazanych w odpowiedzi na odwołanie,
- niedopuszczenie dowodu z dokumentu: Szczegółowa kalkulacja kosztów — złożonego z odwołaniem.

Do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego przystąpił wykonawca AMPRO BUDOWNICTWO Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Radomsku (dalej: przystępujący). Przystępujący w piśmie procesowym z dnia 15 czerwca 2026 roku wniósł o:

- 1) oddalenie odwołania,
- 2) odmówienie dopuszczenia dowodu: Szczegółowa kalkulacja kosztów — złożonego z odwołaniem jako niemającego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy.

Izba ustaliła, co następuje:

W postępowaniu wpłynęło 13 ofert, w tym oferta odwołującego z ceną 9 970 000,00 zł (dowód: *informacja z otwarcia ofert z dnia 29 kwietnia 2026 roku*).

W formularzu ofertowym (pkt C.1) odwołujący wskazał:

Zobowiązuję/zobowiązujemy się do wykonania zamówienia w zakresie objętym SWZ

za cenę ryczałtową: brutto 9 970 000,00 zł (słownie brutto: dziewięć milionów dziewięćset siedemdziesiąt tysięcy złotych 00/100),

Netto 8 107 520,32 zł,

podatek VAT 8/23%: 1 862 479,68 zł (dowód: oferta odwołującego)

Pismem z dnia 7 maja 2026 roku zamawiający wezwał odwołującego do złożenia wyjaśnień, wskazując, co następuje:

1. WEZWANIE DO ZŁOŻENIA WYJAŚNIEŃ TREŚCI OFERTY.

Działając na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1320 z późn. zm.) zwanej dalej ustawą Pzp, Zamawiający wzywa Wykonawcę do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej ofert w zakresie kalkulacji cen ofertowej w szczególności zastosowanych stawek podatku VAT.

Uzasadnienie:

W toku badania i oceny ofert Zamawiający powziął wątpliwość co do poprawności przyjętych przez Wykonawcę stawek podatku VAT. W Formularzu Ofertowym w części C pkt 1 Wykonawca zastosował dla oferowanego przedmiotu zamówienia dwie różne stawki podatku od towarów i usług, tj. 8% oraz 23%.

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem i przepisami ustawy o VAT, zastosowanie obniżonej stawki podatku jest wyjątkiem i musi wynikać bezpośrednio z przepisów prawa.

W związku z powyższym, Zamawiający prosi o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Proszę o wskazanie podstawy prawnej, zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775) oraz faktycznej uzasadniającej rozdzielenie przedmiotu zamówienia na części opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT.

2. Proszę o wyjaśnienie jakie konkretnie elementy (towary/usługi) wchodzące w skład oferty zostały objęte stawką 8%, a jakie stawką 23%.

3. Czy Wykonawca posiada indywidualną interpretację podatkową lub wiążącą informację stawkową (WIS) potwierdzającą prawidłowość przyjętego podziału stawek? Jeśli tak, prosimy o jej załączenie.

4. Czy w ocenie Wykonawcy przedmiotowe zamówienie ma charakter świadczenia kompleksowego (jednego złożonego świadczenia), czy też składa się z kilku niezależnych świadczeń, które mogą być opodatkowane odrębnie.

Pouczenie:

Stosownie do art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

11. WEZWANIE DO ZŁOŻENIA WYJAŚNIEŃ W ZAKRESIE RAŻĄCO NISKIEJ CENY.

Działając na podstawie art. 224 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.) zwanej dalej ustawą Pzp, Zamawiający wzywa Wykonawcę do złożenia wyjaśnień, w tym złożenia dowodów w zakresie wyliczenia ceny lub kosztu, lub ich istotnych części składowych.

Uzasadnienie:

Cena całkowita oferty złożonej przez Państwa firmę wynosi: 9 970 PLN brutto. Wartość ta wydaje się rażąco niska w stosunku do przedmiotu zamówienia, i jest niższa o co najmniej 30% wartości zamówienia powiększonej o należny podatek od towarów i usług, ustalonej przed wszczęciem postępowania, wynoszącej 15 536 500,81 PLN.

W związku z powyższym, Zamawiający wzywa do udzielenia szczegółowych wyjaśnień oraz dostarczenia dowodów dotyczących kalkulacji ceny, a w szczególności:

1. Czy zaoferowana cena jest zgodna z przepisami dotyczącymi kosztów pracy, których wartość przyjęta do ustalenia ceny nie może być niższa od minimalnego wynagrodzenia za pracę albo minimalnej stawki godzinowej, ustalonych na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2020 r. poz. 2207 oraz z 2023 r. poz. 1667) lub przepisów odrębnych właściwych dla spraw, z którymi związane jest realizowane zamówienie?
2. Czy zaoferowana cena jest zgodna z przepisami z zakresu prawa pracy i zabezpieczenia społecznego, obowiązującymi w miejscu, w którym realizowane jest zamówienie?
3. W jaki sposób zoptymalizowano koszty wykonania zamówienia?
4. Z jakich obiektywnych źródeł wynika tak niski koszt materiałów/usług (np. umowy ramowe, wyprzedaż magazynowa)?
5. Jakie techniczne lub organizacyjne rozwiązania wpłynęły na cenę?

Dowody:

Wyjaśnienia należy poprzeć stosownymi dowodami, w szczególności:

- 1) szczegółową kalkulacją kosztów materiałów, robocizny, sprzętu.
- 2) umowami z podwykonawcami/dostawcami materiałów,
- 3) oświadczeniami o cenach rynkowych,
- 4) wykazem kosztów własnych.

Pouczenie:

Obowiązek wykazania, że oferta nie zawiera rażąco niskiej ceny lub kosztu spoczywa na wykonawcy.

Zamawiający informuje, że zgodnie z art. 226 ust. pkt 8 ustawy Pzp oferta podlega odrzuceniu, jeżeli zawiera rażąco niską cenę lub koszt w stosunku do przedmiotu zamówienia.

Zamawiający informuje, że stosownie do art. 224 ust. 6 ustawy PZP odrzuceniu, jako oferta z rażąco niską ceną lub kosztem, podlega oferta wykonawcy, który nie udzielił wyjaśnień w wyznaczonym terminie, lub jeżeli złożone wyjaśnienia wraz z dowodami nie uzasadniają podanej w ofercie ceny lub kosztu (dowód: pismo z dnia 7 maja 2026 roku).

Pismem z dnia 12 maja 2026 roku odwołujący udzielił odpowiedzi na pismo z dnia 7 maja 2026 roku. Składając wyjaśnienia dotyczące zastosowanych stawek podatku VAT odwołujący stwierdził:

Działając imieniem Wykonawcy, w odpowiedzi na wezwanie Zamawiającego z dnia 7 maja 2026 r. do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanych w ofercie stawek podatku od towarów i usług, Wykonawca wyjaśnia, że zastosowanie dwóch stawek VAT, tj. 23% oraz 8%, jest prawidłowe i wynika z odmiennego charakteru świadczeń objętych ofertą.

Wykonawca nie dokonał dowolnego ani sztucznego podziału ceny. Podział wynika z dokumentacji postępowania, w której wyodrębniono zakres robót budowlanych i infrastrukturalnych oraz odrębny zakres prac dotyczących zieleni. Dla celów podatku VAT jedno zamówienie publiczne nie musi automatycznie stanowić jednego świadczenia kompleksowego. O

kwalifikacji podatkowej decyduje rzeczywisty charakter czynności, ich cel gospodarczy, funkcja, możliwość samodzielnego wykonania i odbioru oraz stopień powiązania z pozostałym zakresem robót.

1. Podstawa prawna i faktyczna zastosowania dwóch stawek VAT

Zasadnicza część zamówienia obejmująca roboty budowlane dotyczące obiektu kubaturowego, roboty instalacyjne, infrastrukturalne, drogowe oraz pozostałe elementy zagospodarowania terenu została objęta stawką podstawową 23% VAT.

Stawką 8% VAT objęto wyłącznie wyodrębnione czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, mieszczące się w grupowaniu PKWiU 81.30 „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni”.

Podstawę prawną zastosowania stawki 8% VAT stanowią:

- 1) art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- 2) art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług,
- 3) poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, obejmująca usługi sklasyfikowane w PKWiU 81.30.

Powyższa podstawa prawna jest spójna z treścią wydawanych Wiążących Informacji Stawkowych (dalej: WIS) dotyczących usług zagospodarowania terenów zieleni, w których organy podatkowe potwierdzają klasyfikację PKWiU 81.30 oraz zastosowanie stawki 8% VAT dla tego rodzaju usług.

Podstawą faktyczną wyodrębnienia zakresu opodatkowanego stawką 8% VAT jest dokumentacja postępowania, w szczególności:

- 1) odrębna specyfikacja techniczna ST.15 „Zieleń”,
- 2) odrębny opis dotyczący ukształtowania terenu i układu zieleni,
- 3) szczegółowy opis przygotowania podłoża oraz wykonania trawników,
- 4) wyodrębnienie pozycji dotyczących zieleni w dokumentacji projektowej i przedmiarowej.

Zakres ten nie obejmuje całości zagospodarowania terenu, lecz wyłącznie prace służące wykonaniu powierzchni biologicznie czynnej i urządzeniu terenów zielonych. Prace te mają odrębny cel gospodarczy i funkcjonalny od robót budowlanych dotyczących obiektu kubaturowego oraz infrastruktury technicznej.

2. Elementy objęte stawką 8% i 23%

Stawką 8% VAT objęte zostały wyłącznie następujące czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni:

- 1) oczyszczanie terenu z gruzu i resztek budowlanych — wyłącznie w zakresie, w jakim jest to czynność bezpośrednio przygotowawcza do wykonania terenów zielonych,
- 2) mechaniczne plantowanie terenu w obrębie terenów zieleni,
- 3) przygotowanie terenu pod obsianie trawą, w tym wymiana lub uzupełnienie warstwy ziemi urodzajnej,
- 4) nawożenie,
- 5) wykonanie trawników.

Powyższe czynności tworzą funkcjonalnie jednolitą usługę zagospodarowania terenów zieleni. Nie są one elementem robót budowlanych dotyczących obiektu kubaturowego, dróg, instalacji ani infrastruktury technicznej, lecz służą osiągnięciu odrębnego rezultatu: urządzeniu terenów zielonych zgodnie z dokumentacją projektową.

Stawką 23% VAT objęte zostały wszystkie pozostałe elementy zamówienia, w szczególności:

- 1) roboty budowlane dotyczące obiektu kubaturowego,
- 2) roboty konstrukcyjne, ziemne, rozbiórkowe i przygotowawcze niezwiązane bezpośrednio z wykonaniem zieleni,
- 3) roboty instalacyjne wewnętrzne i zewnętrzne,
- 4) przyłącza i sieci zewnętrzne,
- 5) drogi, chodniki, parkingi, place, krawężniki i nawierzchnie utwardzone,
- 6) oświetlenie zewnętrzne,

7) elementy infrastruktury technicznej,

8) urządzenia budowlane,

9) pozostałe elementy zagospodarowania terenu niewchodzące w zakres PKWiU 81.30.

Wykonawca podkreśla, że stawka 8% VAT nie została zastosowana do całego zagospodarowania terenu, lecz wyłącznie do robót dotyczących zieleni, które zostały wyodrębnione rzeczowo, funkcjonalnie i przedmiarowo.

3. WIS lub interpretacje podatkowe

Wykonawca wyjaśnia, że nie posiada Wiążącej Informacji Stawkowej wydanej bezpośrednio dla Wykonawcy w odniesieniu do niniejszego zamówienia. Przyjęty sposób kwalifikacji podatkowej znajduje jednak potwierdzenie w aktualnej praktyce interpretacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wynikającej z publicznie dostępnych Wiążących Informacji Stawkowych dotyczących usług zagospodarowania terenów zieleni.

W szczególności Wykonawca wskazuje na WIS z dnia 23 stycznia 2026 r., nr 0112-KDSSL2-2.440.599.2025.2.IM, w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej rozstrzygnął, że usługa polegająca na zagospodarowaniu terenu zielonego, wykonywana w ramach większego zadania inwestycyjnego i postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, może stanowić odrębne świadczenie klasyfikowane do PKWiU 2015 – 81.30 i podlegać opodatkowaniu stawką 8% VAT. Istotne jest, że organ zaakcentował odrębne opisanie prac związanych z zielenią oraz brak ich technicznego lub technologicznego powiązania z pozostałymi robotami objętymi inwestycją.

Analogiczny kierunek wykładni wynika z WIS z dnia 11 kwietnia 2025 r., nr 0112-KDSSL2-1.440.37.2025.2.MK, w której prace związane z zagospodarowaniem terenów zielonych zostały zakwalifikowane do grupowania PKWiU 81.30.12.0 jako usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni i objęte stawką 8% VAT.

Wykonawca powołuje powyższe WIS nie jako decyzje wiążące w niniejszej sprawie, lecz jako potwierdzenie jednolitej praktyki organów podatkowych, zgodnie z którą prace polegające na przygotowaniu podłoża, ukształtowaniu i wykonaniu terenów zielonych, jeżeli są wyodrębnione rzeczowo i funkcjonalnie od pozostałych robót budowlanych, mogą być kwalifikowane jako usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, objęte PKWiU 81.30 i opodatkowane stawką 8% VAT na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 oraz poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Załącznik nr 1: wydruk WIS z dnia 11 kwietnia 2025 r., nr 0112-KDSSL2-1.440.37.2025.2.MK

Załącznik nr 2: wydruk WIS z dnia 23 stycznia 2026 r., nr 0112-KDSSL2-2.440.599.2025.2.IM

4. Charakter świadczenia: brak jednego świadczenia kompleksowego dla całego zamówienia

W ocenie Wykonawcy przedmiot zamówienia nie stanowi jednego świadczenia kompleksowego dla celów podatku VAT w zakresie całego objętego ofertą przedmiotu zamówienia. Zamówienie obejmuje kilka świadczeń podlegających odrębnej kwalifikacji podatkowej, w tym:

świadczenia budowlane i infrastrukturalne opodatkowane stawką 23% VAT,

odrębne świadczenie dotyczące zagospodarowania terenów zieleni, opodatkowane stawką 8% VAT.

Nie jest sporne, że dla potrzeb Prawa zamówień publicznych Zamawiający udziela jednego zamówienia. Nie oznacza to jednak, że dla potrzeb podatku VAT całe zamówienie musi zostać potraktowane jako jedno świadczenie kompleksowe. Kwalifikacja podatkowa nie zależy wyłącznie od konstrukcji umowy lub od tego, że Zamawiający prowadzi jedno postępowanie, lecz od obiektywnego charakteru świadczeń.

W niniejszym postępowaniu nie zachodzą podstawy do uznania, że roboty budowlane, infrastrukturalne, drogowe, instalacyjne oraz prace zieleniarskie tworzą jedno nierozrwalne świadczenie gospodarcze. Zakres dotyczący zieleni został wyodrębniony w dokumentacji projektowej i technicznej, ma własny przedmiot, własny cel gospodarczy oraz może być przyporządkowany do właściwego grupowania PKWiU. Jego oddzielenie od pozostałych robót nie ma charakteru sztucznego.

Prawidłowość takiego podejścia potwierdza orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej. W wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 22 stycznia 2025 r., sygn. akt: KIO 4937/24, Izba wskazała, że jeżeli z opisu przedmiotu zamówienia nie wynika obowiązek kwalifikowania całego zakresu jako jednej usługi kompleksowej, poszczególne świadczenia należy kwalifikować odrębnie z zastosowaniem właściwych dla nich stawek VAT. Izba podkreśliła również, że sposób opisu zamówienia lub konstrukcja umowy nie przesądza automatycznie o skutkach podatkowych, a o kwalifikacji decyduje rzeczywisty charakter świadczeń.

Z kolei w wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 8 sierpnia 2025 r., sygn. akt: KIO 2671/25, sprawa dotyczyła inwestycji budowlanej obejmującej budowę budynku wraz z zagospodarowaniem terenu i infrastrukturą techniczną. Izba wskazała, że właściwą stawką dla prac z zakresu zagospodarowania terenów zieleni jest 8% VAT, podczas gdy pozostałe elementy zagospodarowania terenu, takie jak drogi, instalacje, przyłącza, elementy infrastruktury czy inne roboty budowlane, podlegają stawce 23% VAT. Orzeczenie to bezpośrednio wspiera stanowisko, że w ramach jednej inwestycji budowlanej możliwe jest odrębne opodatkowanie prac zieleniarskich stawką 8% VAT.

Dodatkowo w wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 21 stycznia 2025 r. sygn. akt: KIO 4847/24 Izba zaakceptowała rozróżnienie czynności kwalifikowanych jako usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni oraz wskazała, że świadczenie kompleksowe nie może być przyjmowane automatycznie. Jeżeli określone czynności mają charakter samodzielny i mogą być wyodrębnione, nie ma podstaw do mechanicznego włączania ich do innego świadczenia jako elementu pomocniczego.

W konsekwencji Wykonawca prawidłowo przyjął, że przedmiot zamówienia obejmuje kilka świadczeń podlegających odrębnej kwalifikacji podatkowej. Roboty budowlane, instalacyjne, drogowe, rozbiórkowe, infrastrukturalne oraz pozostałe elementy zagospodarowania terenu zostały objęte stawką 23% VAT. Wyłącznie czynności związane z przygotowaniem i wykonaniem terenów zielonych, mieszczące się w zakresie PKWiU 81.30, zostały objęte stawką 8% VAT.

Wobec powyższego zastosowanie w Formularzu ofertowym dwóch stawek VAT nie stanowi błędu w obliczeniu ceny, lecz odzwierciedla prawidłową kwalifikację podatkową poszczególnych świadczeń objętych ofertą.

Odwolujący w tym samym piśmie złożył wyjaśnienia w zakresie zaoferowanej ceny. W piśmie odwołujący wskazał, że „Szczegółowa kalkulacja kosztów stanowi Załącznik nr 3 do niniejszych wyjaśnień”. Odwołujący wymienił kalkulację jako załącznik nr 3 do wyjaśnień (dowód: pismo z dnia 12 maja 2026 roku).

Pomimo wskazania, że kalkulacja stanowi załącznik nr 3 do wyjaśnień, odwołujący nie załączył kalkulacji do pisma z dnia 12 maja 2026 roku (okoliczność bezsporna).

Pismem z dnia 3 czerwca 2026 roku zamawiający poinformował o odrzuceniu oferty odwołującego, wskazując, co następuje:

Uzasadnienie prawne:

1)art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy PZP Zamawiający odrzuca ofertę, ponieważ zawiera ona rażąco niską cenę.

2)art. 226 ust. 1 pkt 10 Zamawiający odrzuca ofertę ponieważ zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Uzasadnienie faktyczne:

W toku badania ofert Zamawiający stwierdził, że cena oferty Wykonawcy jest niższa o co najmniej 30% od wartości zamówienia powiększonej o należny podatek od towarów i usług, ustalonej przed wszczęciem postępowania, wynoszącej 15 536 500,81 PLN.

Zamawiający działając na podstawie art. 224 ust. 2 pkt 1 ustawy Pzp wezwał Wykonawcę do udzielenia szczegółowych wyjaśnień oraz dostarczenia dowodów dotyczących kalkulacji ceny, w szczególności poprzez udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1.Czy zaoferowana cena jest zgodna z przepisami dotyczącymi kosztów pracy, których wartość przyjęta do ustalenia ceny nie może być niższa od minimalnego wynagrodzenia za pracę albo minimalnej stawki godzinowej, ustalonych na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2020 r. poz. 2207 oraz z 2023 r. poz. 1667) lub przepisów odrębnych właściwych dla spraw, z którymi związane jest realizowane zamówienie?

2.Czy zaoferowana cena jest zgodna z przepisami z zakresu prawa pracy i zabezpieczenia społecznego, obowiązującymi w miejscu, w którym realizowane jest zamówienie?

3.W jaki sposób zoptymalizowano koszty wykonania zamówienia?

4.Z jakich obiektywnych źródeł wynika tak niski koszt materiałów/usług (np. umowy ramowe, wyprzedaż magazynowa)?

5.Jakie techniczne lub organizacyjne rozwiązania wpłynęły na cenę?

Zamawiający żądał złożenia wyjaśnień popartymi stosownymi dowodami, w szczególności:

1)szczegółową kalkulacją kosztów materiałów, robocizny, sprzętu.

2)umowami z podwykonawcami/dostawcami materiałów, 3) oświadczeniami o cenach rynkowych, 4) wykazem kosztów własnych.

W odpowiedzi z dnia 12.05.2026 r. Wykonawca złożył wyjaśnienia wraz z załączonymi dokumentami. Część informacji i dokumentów Wykonawca zastrzegł jako tajemnicę przedsiębiorstwa w oparciu o art. 18 ust. 3 ustawy Pzp. Po analizie wyjaśnień Wykonawcy i przedłożonych dokumentów Zamawiający uznał je za niewystarczające i niepotwierdzające realności zaoferowanej ceny oraz możliwości należytego wykonania zamówienia, zgodnie z wymogami określonymi w dokumentach zamówienia.

Wykonawca w treści wyjaśnień wielokrotnie powoływał się na sporządzoną Szczegółową kalkulację kosztów - Załącznik nr 3 do wyjaśnień wskazując, iż potwierdza ona realność zaoferowanej ceny oraz prawidłowość przyjętych założeń kosztowych.

Pomimo powyższego wskazana Szczegółowa kalkulacja nie została przez Wykonawcę dołączona do złożonych wyjaśnień.

Brak przedmiotowego dokumentu uniemożliwił Zamawiającemu dokonanie merytorycznej weryfikacji twierdzeń Wykonawcy, w szczególności w zakresie: sposobu kalkulacji poszczególnych elementów robót, przyjętych stawek robocizny, kosztów materiałów i sprzętu, kosztów pośrednich i zysku,

- zgodności wyceny z zakresem przedmiotu zamówienia.

Samo powołanie się przez Wykonawcę na istnienie szczegółowej kalkulacji, bez jej faktycznego przedłożenia, nie może zostać uznane za skuteczne wykazanie realności zaoferowanej ceny.

Zamawiający nie jest uprawniony do domniemywania treści niezłączonych dokumentów ani samodzielnego rekonstruowania kalkulacji ceny wykonawcy. Obowiązek przedstawienia kompletnych, konkretnych i udokumentowanych wyjaśnień spoczywa wyłącznie na wykonawcy.

W konsekwencji złożone wyjaśnienia należy uznać za niepełne, nieuzasadniające podanej w ofercie ceny oraz niewystarczające do obalenia domniemania rażąco niskiej ceny, wynikającego z art. 224 ust. 5 ustawy Prawo zamówień publicznych, co skutkuje odrzuceniem oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy Pzp.

Ad. 2)

W toku badania i oceny ofert Zamawiający powziął wątpliwość co do poprawności przyjętych przez Wykonawcę stawek podatku VAT. W Formularzu Ofertowym w części C pkt 1 Wykonawca zastosował dla oferowanego przedmiotu zamówienia dwie różne stawki podatku od towarów i usług, tj. 8% oraz 23%.

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem i przepisami ustawy o VAT, zastosowanie obniżonej stawki podatku jest wyjątkiem i musi wynikać bezpośrednio z przepisów prawa.

Zamawiający działając na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp wezwał Wykonawcę do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty poprzez odpowiedź na następujące pytania:

1. Proszę o wskazanie podstawy prawnej, zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775) oraz faktycznej uzasadniającej rozdzielenie przedmiotu zamówienia na części opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT.

2. Proszę o wyjaśnienie jakie konkretnie elementy (towary/usługi) wchodzące w skład oferty zostały objęte stawką 8%, a jakie stawką 23%.

3. Czy Wykonawca posiada indywidualną interpretację podatkową lub wiążącą informację stawkową (WIS) potwierdzającą prawidłowość przyjętego podziału stawek? Jeśli tak, prosimy o jej załączenie.

4. Czy w ocenie Wykonawcy przedmiotowe zamówienie ma charakter świadczenia kompleksowego (jednego złożonego świadczenia), czy też składa się z kilku niezależnych świadczeń, które mogą być opodatkowane odrębnie.

W odpowiedzi z dnia r. Wykonawca wyjaśnił, że zastosowanie dwóch stawek VAT, tj. 23% oraz 8%, jest w jego ocenie prawidłowe i wynika z odmiennego charakteru świadczeń objętych ofertą.

Wykonawca twierdzi, że nie dokonał dowolnego ani sztucznego podziału ceny. Podział wynika z dokumentacji postępowania, w której wyodrębniono zakres robót budowlanych i infrastrukturalnych oraz odrębny zakres prac

dotyczących zieleni. Dla celów podatku VAT jedno zamówienie publiczne nie musi automatycznie stanowić jednego świadczenia kompleksowego. O kwalifikacji podatkowej decyduje rzeczywisty charakter czynności, ich cel gospodarczy, funkcja, możliwość samodzielnego wykonania i odbioru oraz stopień powiązania z pozostałym zakresem robót.

Zamawiający nie uwzględnia złożonych przez Wykonawcę wyjaśnień w zakresie zastosowania dla oferowanego przedmiotu zamówienia dwóch stawek podatku od towarów i usług, tj. 8% i 23%.

W wyroku KIO z dnia 1 lipca 2024 r. sygn. akt KIO 1506/24, KIO 1509/24, KIO 1534/24, Izba wyraziła następujący pogląd:

„W polskim prawie krajowym, jak również w prawie unijnym, nie istnieje definicja legalna usługi kompleksowej lub usługi odrębnej, jaka mogłaby być przydatna dla ustalenia powyższej kwestii. Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Europejski Trybunał Sprawiedliwości (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej), zaś dla oceny odrębności usług lub ich kompleksowości konieczne jest przeanalizowanie każdej sytuacji faktycznej ad casum. T SUE wielokrotnie przypominał, że każda czynność powinna, co do zasady, zostać uznana za odrębną i niezależną, mając jednak na względzie funkcjonalność systemu VAT uznano, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. W pewnych okolicznościach bowiem formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne. W konsekwencji, świadczenie kompleksowe występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. Zdaniem Trybunału jest tak także, jeżeli można wskazać świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenia stanowią świadczenia dodatkowe - nie stanowiące dla klienta celu samego w sobie, lecz służące skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia zasadniczego. Wtedy dla celów podatku VAT świadczenia te zostają uznane za elementy tworzące jedną transakcję (por. wyroki Trybunału: z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C- 224/11, z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11, z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07, z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06, z 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05, z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96, z 2 maja 1996 r. w sprawie C231/94).

Uwzględniając zatem dwie okoliczności, po pierwsze - że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne oraz po drugie - że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie kompleksowe. Jeżeli usługa składa się z wielu świadczeń, a świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako niezależnie opodatkowane świadczenia. Natomiast kiedy usługa składa się z kombinacji różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na który składają się różnego rodzaju świadczenia, mamy do czynienia z usługą kompleksową. Może to wystąpić w szczególności, kiedy zamawiający jest zainteresowany zakupem danej usługi (świadczenia głównego, podstawowego), zaś inne usługi (świadczenia pomocnicze) można sklasyfikować jako stanowiące jedynie o lepszej jakości świadczenia zasadniczego, czyli pomagające w jego realizacji, pozwalające na lepsze "korzystanie, a zamawiający nie ma celu gospodarczego nabycia świadczenia pomocniczego oddzielnie - nabywa je niejako obok, ponieważ to nie z uwagi na tę aktywność wykonawcy zamawiający decyduje się na zawarcie umowy. W konsekwencji, dla celów wymiaru podatku od towarów i usług, usługa dodatkowa scala się w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako podstawy opodatkowania”.

Podzielając powyższy pogląd Zamawiający stoi na stanowisku, że usługi dotyczące zagospodarowania terenów zielonych są usługami stanowiącymi część świadczenia kompleksowego, jakim jest budowa sali gimnastycznej z łącznikiem, miejscem doraźnego schronienia przy Zespole Szkół w Krzepicach wraz z rozbiórką stołówki, zagospodarowaniem terenu oraz urządzeniami budowlanymi w oparciu o przesłankę istnienia świadczenia głównego oraz niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym. W rozstrzyganym przypadku, świadczenie dotyczące kwestii zwanych z zagospodarowaniem zieleni należy uznać za pomocnicze względem świadczenia głównego, gdyż dla Zamawiającego nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu ze świadczenia głównego. Zgodnie z dokumentacją przetargową przedmiotem zamówienia jest budowa sali gimnastycznej z łącznikiem, miejscem doraźnego schronienia przy Zespole Szkół w Krzepicach wraz z rozbiórką stołówki, zagospodarowaniem terenu oraz urządzeniami budowlanymi, co w ocenie Zamawiającego stanowi cel udzielenia zamówienia. Usługa zagospodarowania terenów zielonych w tym przypadku nie stanowi odrębnej usługi wobec pozostałego zakresu jakim jest budowa sali gimnastycznej z łącznikiem, miejscem doraźnego schronienia przy Zespole Szkół w Krzepicach wraz z rozbiórką stołówki, zagospodarowaniem terenu oraz urządzeniami budowlanymi. Dlatego też usługi te dzielą los podatkowy świadczenia głównego, jakie w tym przypadku jest

opodatkowane 23 % stawką podatku VAT. Nie bez zaznaczenia jest również fakt, iż prace związane z zagospodarowaniem zieleni stanowią mniej niż 0,17 % wartości zamówienia.

Ustalenie ceny oferty z zastosowaniem błędnej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp (por. wyrok SN z dnia 20.10.2011 r. sygn. akt III CZP 52/11, wyroki KIO z dnia 31.10.2023 r. sygn. akt KIO 3037/23, z dnia 14.04.2023 r. sygn. akt 853/23).

Błąd taki nie podlega poprawieniu, gdyż Zamawiający w treści SWZ nie wskazał prawidłowej stawki podatku VAT.

Mając na uwadze powyższe, Zamawiający stwierdza, że Wykonawca złożył ofertę zawierającą błędy w obliczeniu ceny lub kosztu, która podlega odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp (dowód: pismo z dnia 3 czerwca 2026 roku).

Izba zważyła, co następuje:

Odwołanie podlega oddaleniu.

W pierwszej kolejności Izba stwierdziła, że odwołujący jest uprawniony do korzystania ze środków ochrony prawnej w rozumieniu art. 505 ustawy P.z.p. Okoliczność ta nie była pomiędzy stronami sporna.

Izba oddaliła wniosek dowodowy odwołującego o przeprowadzenie dowodu ze szczegółowej kalkulacji kosztów na okoliczności przedstawione w odwołaniu.

Izba podkreśla, że jej rolą jest ocena zgodności z przepisami ustawy czynności i działań zamawiającego. Izba nie dokonuje zatem samodzielnie badania i oceny wyjaśnień złożonych przez wykonawcę w celu uzasadnienia zaoferowanej przez niego ceny, ale kontroluje prawidłowość tej oceny dokonanej przez zamawiającego. Inicjatywa dowodowa odwołującego zmierza natomiast do tego, by Izba dokonała oceny wyjaśnień na podstawie dokumentu (kalkulacji kosztów), którego nie mógł zbadać zamawiający, ponieważ dokument ten nie został mu przedstawiony. Izba jest uprawniona wyłącznie do zweryfikowania, czy zamawiający, dysponując dokumentami, które odwołujący złożył mu w celu wyjaśnienia ceny oferty, dokonał tej oceny prawidłowo. Izba w tym zakresie nie dopatrzyła się nieprawidłowości po stronie zamawiającego, o czym niżej, zaś sam wniosek dowodowy oddaliła na podstawie art. 531 ustawy P.z.p. (*a contrario*). Na tym etapie postępowania, tj. na etapie postępowania odwoławczego, przedmiot dowodu nie ma zatem dla sprawy istotnego znaczenia.

Niezależnie od powyższego stwierdzić należy, że pomimo wyrażonego w art. 535 ust. 1 ustawy P.z.p. uprawnienia dla odwołującego do przedstawiania dowodów wraz z odwołaniem, odwołujący nie może wykorzystywać tego przywileju do uzyskania kolejnego terminu do złożenia dokumentów, które obowiązany był złożyć we wcześniejszych etapach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Umożliwienie wykonawcy złożenia wymaganych dokumentów po raz kolejny postawiłoby tego wykonawcę w sytuacji uprzywilejowanej wobec innych uczestników postępowania.

Izba uznała za nieuzasadniony zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy P.z.p., poprzez bezpodstawne odrzucenie oferty odwołującego jako zawierającej rażąco niską cenę, mimo że odwołujący złożył w wyznaczonym terminie merytoryczne wyjaśnienia ceny wraz z licznymi dowodami, a zamawiający ograniczył ocenę tych wyjaśnień do stwierdzenia formalnego braku jednego załącznika — szczegółowej kalkulacji kosztów — bez przeprowadzenia realnej, całościowej i wszechstronnej oceny złożonego materiału wyjaśniającego.

Izba ustaliła, że pismem z dnia 7 maja 2026 roku zamawiający wezwał odwołującego do złożenia wyjaśnień w zakresie zaoferowanej ceny, w tym do złożenia dowodów. Zamawiający wyszczególnił konieczność złożenia jako dowód szczegółowej kalkulacji kosztów materiałów, robocizny i sprzętu.

Odwołujący do wyjaśnień nie załączył wymaganej kalkulacji. Jednocześnie Izba przeanalizowała treść złożonych przez odwołującego wyjaśnień i stwierdziła, że mają one charakter bardzo ogólny. Wyjaśnienia oraz inne dowody złożone przez odwołującego wraz z wyjaśnieniami (umowy: o współpracy z dnia 12 września 2022 roku, umowa bonusowa z dnia 2 stycznia 2026 roku, oferty na dostawy i wykonanie) nie zawierają informacji, jakie winny znaleźć się w kalkulacji kosztów, materiałów, robocizny i sprzętu. Okoliczności wskazane w wyjaśnieniach (doświadczenie odwołującego, zgodność z przepisami dotyczącymi kosztów pracy itp.) to jedynie ogólne założenia, które same w sobie mogą przyczynić się do obniżenia ceny, niemniej jednak nie wiadomo, w jaki sposób oraz o jakie wartości odwołujący był uprawniony obniżyć zaoferowaną cenę. Wartości te winny natomiast wynikać ze szczegółowej kalkulacji kosztów, której odwołujący do wyjaśnień nie dołączył. Wydaje się, że odwołujący wychodził z takiego samego założenia, jako że w treści wyjaśnień sam kilkakrotnie odwoływał się do kalkulacji. Niezbędnych informacji nie dostarczają również załączone oferty,

które mogą uzasadniać jedynie część kosztów ponoszonych przez odwołującego. Tym samym zamawiający, na podstawie złożonych dokumentów, nie był w stanie ocenić, czy cena zaoferowana przez odwołującego nie nosi znamion ceny rażąco niskiej. Co istotne, zauważyć należy, że sam odwołujący w treści odwołania, mimo że zarzuca zamawiającemu, iż ten nie dokonał oceny złożonych wyjaśnień i dowodów, nie wskazuje, w jaki sposób wyjaśnienia te i dowody uzasadniają zaoferowaną przez odwołującego cenę.

Zgodnie z art. 224 ust. 1 ustawy P.z.p., jeżeli zaoferowana cena lub koszt, lub ich istotne części składowe, wydają się rażąco niskie w stosunku do przedmiotu zamówienia lub budzą wątpliwości zamawiającego co do możliwości wykonania przedmiotu zamówienia zgodnie z wymaganiami określonymi w dokumentach zamówienia lub wynikającymi z wyjaśnień, zamawiający żąda od wykonawcy wyjaśnień, w tym złożenia dowodów w zakresie wyliczenia ceny lub kosztu, lub ich istotnych części składowych. Stosownie do ust. 5, obowiązek wykazania, że oferta nie zawiera rażąco niskiej ceny lub kosztu spoczywa na wykonawcy. Natomiast w myśl ust. 6, odrzuceniu, jako oferta z rażąco niską ceną lub kosztem, podlega oferta wykonawcy, który nie udzielił wyjaśnień w wyznaczonym terminie, lub jeżeli złożone wyjaśnienia wraz z dowodami nie uzasadniają podanej w ofercie ceny lub kosztu. W myśl art. 226 ust. 1 pkt 8 ustawy P.z.p., zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera rażąco niską cenę lub koszt w stosunku do przedmiotu zamówienia. W rozpoznawanej sprawie wyjaśnienia i dowody złożone przez odwołującego nie uzasadniają zaoferowanej przez niego ceny. Stwierdzić zatem należy, że została spełniona przesłanka, o której mowa w art. 224 ust. 6 *in finito* ustawy P.z.p., a – tym samym – zamawiający był obowiązany odrzucić ofertę odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 8 ustawy P.z.p.

Izba uznała za nieuzasadniony zarzut naruszenia art. 224 ust. 1 i 6 ustawy P.z.p. poprzez zaniechanie wezwania odwołującego do doprecyzowania lub uzupełnienia wyjaśnień w zakresie brakującego załącznika nr 3, mimo że z treści złożonych wyjaśnień jednoznacznie wynikało, iż szczegółowa kalkulacja kosztów została sporządzona, była wskazywana jako integralny załącznik do wyjaśnień i pozostawała w bezpośrednim związku z argumentacją odwołującego.

Izba wskazuje, że w przedmiotowej sprawie żądane przez odwołującego wezwanie do doprecyzowania lub uzupełnienia wyjaśnień stanowiłoby w istocie wezwanie do ponownego złożenia kalkulacji kosztów, materiałów, robocizny i sprzętu, czyli do czegoś, o co zamawiający już raz odwołującego wezwał i wyraził to w sposób precyzyjny i niepozostawiający wątpliwości w zakresie tego, o co odwołujący jest wzywany. Okoliczność ta nie była pomiędzy stronami sporna.

Wskazać należy, że – co do zasady – wezwanie do złożenia wyjaśnień w zakresie zaoferowanej ceny powinno mieć miejsce jeden raz wobec danego wykonawcy, niemniej jednak z ugruntowanego w tym zakresie orzecnictwa Krajowej Izby Odwoławczej wynika, że wystosowanie ponownego wezwania do tego samego wykonawcy jest możliwe w sytuacji, gdy w pierwotnym wezwaniu zamawiający nie doprecyzował, jakie informacje i dotyczące jakich kosztów wykonawca powinien w szczególności przedstawić. Jak wskazała Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 18 lutego 2016 roku sygn. akt KIO 150/16, *powtórzenie wezwania do złożenia wyjaśnień musi wynikać z obiektywnych okoliczności uzasadniających uszczegółowienie wyjaśnień złożonych przez wykonawcę na pierwsze wezwanie zamawiającego. Przyjąć zatem należy, że uzasadnieniem do skierowania kolejnego wezwania w trybie art. 90 ust. 1 P.z.p., może być np. konieczność rozwinięcia lub uszczegółowienia wyjaśnień już złożonych przez wykonawcę na pierwsze wezwanie, sformułowane przez zamawiającego w sposób ogólny, oparty na literalnym brzmieniu przepisu, co w praktyce zdarza się bardzo często.*

Izba stwierdziła, że w rozpoznawanym przypadku nie wystąpiły okoliczności zobowiązujące zamawiającego do ponownego wezwania odwołującego do złożenia kalkulacji kosztów materiałów, robocizny i sprzętu. Zamawiający wyraźnie wyartykułował żądanie złożenia kalkulacji w wezwaniu z dnia 7 maja 2026 roku i odwołujący nie miał żadnego problemu ze zrozumieniem intencji zamawiającego. Nakazanie zamawiającemu wezwanie odwołującego do ponownego złożenia kalkulacji stanowiłoby natomiast wyrażoną w art. 16 pkt 1 ustawy P.z.p. zasadę równego traktowania wykonawców.

Izba, na zasadzie art. 554 ust. 1 pkt 1 (*a contrario*) ustawy P.z.p., oddaliła zarzut naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy P.z.p. oraz w zw. z art. 41 ust. 2, art. 146f ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dalej: „ustawa o VAT”, w zw. z poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, przez niezasadne odrzucenie oferty odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, podczas gdy zastosowanie przez odwołującego stawki 8% VAT do prac obejmujących zagospodarowanie terenów zieleni było prawidłowe, gdyż prace te stanowią odrębne od robót budowlanych świadczenie klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 81.30, podlegające opodatkowaniu stawką 8% VAT. Zgodnie z art. 554 ust. 1 pkt 1 ustawy P.z.p. Izba uwzględnia odwołanie w całości lub w części, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie

zamówienia, konkursu lub systemu kwalifikowania wykonawców. Jako że Izba uznała, że odrzucenie oferty odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 224 ust. 6 ustawy P.z.p. za prawidłowe, ewentualne stwierdzenie zasadności zarzutu pozostawać będzie bez wpływu na wynik postępowania i nie zmieni sytuacji odwołującego w postępowaniu.

Jedynie na marginesie Izba wskazuje, że odwołujący również nie wykazał zasadności tego zarzutu. Odwołujący w treści odwołania podniósł, że przedmiotem zamówienia jest budowa sali gimnastycznej z łącznikiem, miejscem doraźnego schronienia, rozbiórką istniejącej stolówki, zagospodarowaniem terenu oraz urządzeniami budowlanymi przy Zespole Szkół w Krzepicach. Dominującym, zasadniczym i gospodarczym celem zamówienia jest wykonanie obiektu sportowo-oświatowego wraz z infrastrukturą niezbędną do jego funkcjonowania. Prace dotyczące zagospodarowania terenów zieleni nie determinują charakteru całego zamówienia, lecz stanowią wyodrębniony rzeczowo, funkcjonalnie i kosztorysowo zakres prac towarzyszących. Według dokumentu wyjściowego ich wartość stanowi mniej niż 0,17% wartości zamówienia, co wzmacnia argument, że nie mogą one przesądzać o podatkowej kwalifikacji całego świadczenia ani zostać automatycznie „wchłonięte” przez roboty budowlane. Tak niski udział wartościowy (0,17%) nie jest argumentem za uznaniem prac zieleniarskich za element świadczenia kompleksowego. Przeciwnie, wskazuje, że mamy do czynienia z zakresem ubocznym w znaczeniu inwestycyjnym, ale samodzielnym w znaczeniu podatkowym. O kwalifikacji VAT nie decyduje bowiem wyłącznie objęcie określonych prac jednym postępowaniem, jedną umową, jednym pozwoleniem na budowę lub jednym wynagrodzeniem ryczałtowym. Decyduje rzeczywisty charakter świadczeń oraz to, czy ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Odwołujący stwierdziła, że prace zieleniarskie mają własny rezultat gospodarczy: urządzenie powierzchni biologicznie czynnej i terenów zielonych zgodnie z dokumentacją projektową. Nie służą wykonaniu konstrukcji obiektu, instalacji, przyłączy, dróg ani nawierzchni utwardzonych. Mogą zostać wykonane przez podmiot wyspecjalizowany w zagospodarowaniu terenów zielonych, bez wpływu na technologiczną możliwość wykonania, odbioru i użytkowania obiektu sportowo-oświatowego. Istotne znaczenie ma również to, że dokumentacja postępowania wyodrębniła ten zakres poprzez odrębną specyfikację techniczną ST.15 „Zieleń”, odrębny opis ukształtowania terenu i układu zieleni, szczegółowy opis przygotowania podłoża i wykonania trawników oraz wyodrębnione pozycje dotyczące zieleni w dokumentacji projektowej i przedmiarowej. Skoro zamawiający sam przewidział odrębny opis i odrębną wycenę tej części zamówienia, to brak podstaw do twierdzenia, że dla celów VAT prace te są nierozzerwalne z robotami budowlanymi. Koncepcja świadczenia kompleksowego ma charakter wyjątku od zasady odrębnego traktowania świadczeń dla celów VAT. Może być stosowana tylko wtedy, gdy kilka czynności tworzy obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie byłoby sztuczne, albo gdy jedno świadczenie ma charakter główny, a pozostałe są wyłącznie pomocnicze i nie stanowią dla nabywcy celu samego w sobie. W ocenie odwołującego w niniejszej sprawie przesłanki te nie zachodzą. Budowa sali gimnastycznej i wykonanie zieleni mają odmienny charakter gospodarczy, branżowy, technologiczny i podatkowy. Prace zieleniarskie nie są konieczne do wykonania robót kubaturowych, instalacyjnych, drogowych ani infrastrukturalnych. Nie są też środkiem do lepszego wykonania robót budowlanych. Stanowią odrębny efekt: urządzenie terenu zielonego.

Odwołujący powołał się na Wiążące Informacje Stawkowe z dnia 11 kwietnia 2025 r., nr 0112-KDSL2-1.440.37.2025.2.MK, w której prace związane z zagospodarowaniem terenów zielonych zakwalifikowano do PKWiU 81.30.12.0 jako usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni, oraz WIS z 23 stycznia 2026 r., nr 0112-KDSL2-2.440.599.2025.2.IM, dotyczącą zagospodarowania terenu zielonego wykonywanego w ramach większego zadania inwestycyjnego i postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Analiza treści złożonych informacji wskazuje, że nie mogą mieć one bezpośredniego przełożenia na niniejszą sprawę. Jak wskazuje się w treści WIS z 23 stycznia 2026 r., nr 0112-KDSL2-2.440.599.2025.2.IM *co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych. (...) Rzecznik Generalna Juliane Kokott w ww. opinii wskazała również, że: "Wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji (26). Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa Trybunału jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu (27)". Ponadto Rzecznik w swojej opinii wskazała, że: "Jeżeli za zespół świadczeń i czynności ustala się cenę łączną, w świetle orzecznictwa Trybunału jest to również wskazówka świadcząca o istnieniu jednego świadczenia złożonego. Odwrotnie natomiast: uzgodnienie odrębnych cen za poszczególne elementy świadczenia również jest jedynie wskazówką przemawiającą za istnieniem kilku niezależnych świadczeń (pkt 32)". Należy zauważyć, że powołaną wyżej opinię podzielił TSUE w wydanym w dniu 4 marca 2021 r. wyroku C-581/19.*

Podsumowując, dla ustalenia, czy w danym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, czy też zespołem odrębnych świadczeń, istotne jest dokonanie analizy danej transakcji z punktu widzenia celu, który ma zostać osiągnięty oraz z punktu widzenia odbiorcy świadczenia rozumianego jako przeciętny konsument. Podkreślić należy, że w przypadku, gdy wykonywana czynność stanowi dla klienta całość, nie należy jej dzielić na poszczególne elementy składowe, lecz traktować jako jedno świadczenie złożone. Jeśli więc wykonywanych jest więcej czynności, a są one ze sobą powiązane oraz stanowią całość, to wówczas dla potrzeb VAT należy potraktować je jako jedną czynność opodatkowaną. Zatem aby stwierdzić, że w sprawie będącej przedmiotem analizy będziemy mieć do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, istotne jest ustalenie celu realizowanego świadczenia oraz jego wartości z punktu widzenia nabywcy.

Z powyższego wynika, że każda sprawa winna być odrębnie przeanalizowana z uwzględnieniem wskazanych okoliczności. Analiza ta winna brać pod uwagę zarówno cel, jak i złożoność świadczenia, a także inne elementy, takie jak chociażby fakt, czy za realizację danej inwestycji przewidzianą cenę łączną. Podkreślenia wymaga, że to na odwołującym, zgodnie z art. 534 ust. 1 ustawy P.z.p., spoczywał w tym zakresie obowiązek wykazania zasadności podnoszonych twierdzeń. Odwołujący takiej inicjatywy nie wykazał. W szczególności odwołujący nie przedstawił Wiążącej Informacji Stawkowej dla tego konkretnego zadania. Podkreślić należy, że odwołujący co najmniej od dnia wezwania go do złożenia wyjaśnień w zakresie zaoferowanej stawki VAT mógł spodziewać się, że zaoferowana przez niego stawka zostanie przez zamawiającego zakwestionowana, i podjąć działania w celu zgromadzenia materiału dowodowego uzasadniającego jego stanowisko.

Analogicznie należy podejść do orzeczeń Krajowej Izby Odwoławczej, na które powołał się odwołujący w złożonym odwołaniu. Zauważyć należy, że w każdej ze spraw, których dotyczą przywołane orzeczenia mógł być inny stan faktyczny, przez co niekoniecznie muszą być one adekwatne do przedmiotowego postępowania.

Z uwagi na powyższe orzeczono jak na wstępie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 575 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania oraz na podstawie § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020 r. poz. 2437).

Przewodnicząca:.....