

WYROK
z dnia 22 marca 2024 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Justyna Tomkowska
Protokolant: Tomasz Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **20 marca 2024 roku w Warszawie** odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **8 marca 2024 roku**

przez **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – konsorcjum w składzie: (1) INTER TRANS DAWID KARST z siedzibą w Janiszowie (Lider) oraz**

(2) PHU DENDREX GRZEGORZ EXNER z siedzibą w Przedwojowie (Partner) (Odwołujący)

w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego – **Burmistrza Miasta Kowary z siedzibą w Kowarach**

przy udziale wykonawcy **E.M.K. FIRMA USŁUGOWA M.G. z siedzibą**

w Kostrzycy (Przystępujący), zgłaszającego przystąpienie **po stronie Zamawiającego**

orzeka:

uwzględnia odwołanie i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej oraz czynności odrzucenia oferty Odwołującego, następnie nakazuje powtórzenie czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego oraz nakazuje odrzucenie oferty Przystępującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp;

kosztami postępowania obciąża **Zamawiającego – Burmistrza Miasta Kowary z siedzibą w Kowarach** w następujący sposób:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania kwotę **7 500 zł 00 gr** (słownie: siedmiu tysięcy pięciuset złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego - **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – konsorcjum w składzie:**

(1) INTER TRANS DAWID KARST z siedzibą w Janiszowie (Lider) oraz

(2) PHU DENDREX GRZEGORZ EXNER Przedwojowie (Partner) tytułem wpisu od odwołania, a także kwotę **3 600 zł 00 gr** (słownie: trzech tysięcy sześciuset złotych zero groszy) poniesioną przez Odwołującego tytułem wynagrodzenia pełnomocnika,

a także kwotę **818 zł 80 gr** (słownie: ośmiuset osiemnastu złotych osiemdziesięciu groszy) i kwotę **17 zł 00 gr** (słownie: siedemnastu złotych) poniesioną przez Odwołującego tytułem kosztów dojazdu i tytułem kosztów opłaty skarbowej od pełnomocnictwa;

2.2. zasądza od Zamawiającego – **Burmistrza Miasta Kowary z siedzibą w Kowarach na rzecz Odwołującego – wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – konsorcjum w składzie: (1) INTER TRANS DAWID KARST z siedzibą w Janiszowie (Lider) oraz (2) PHU DENDREX GRZEGORZ EXNER Przedwojowie (Partner)** kwotę **11 935 zł 80 gr** (słownie: jedenastu tysięcy dziewięciuset trzydziestu pięciu złotych osiemdziesięciu groszy) stanowiącą uzasadnione koszty Strony poniesione tytułem wpisu od odwołania, wynagrodzenia pełnomocnika, kosztów dojazdu oraz kosztów opłaty skarbowej.

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

Przewodnicząca:

.....

UZASADNIENIE

Zamawiający: Burmistrz Miasta Kowary z siedzibą w Kowarach prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Bieżące utrzymanie obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów oraz letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary”.

W dniu 8 marca 2024 roku do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w Warszawie, na podstawie art. 513 pkt 1, 2 i n. ustawy z 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm., dalej: „ustawa Pzp”), odwołanie złożyli wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia – konsorcjum w składzie: (1) INTER TRANS DAWID KARST z siedzibą w Janiszowie (Lider) oraz (2) PHU DENDREX GRZEGORZ EXNER Przedwojowie (Partner).

GRZEGORZ EXNER Przedwojowie (Partner), dalej jako „Odwołujący”.

Odwołanie wniesiono od czynności i zaniechań Zamawiającego- odrzucenia oferty Odwołującego i wyboru oferty E.M.K. FIRMA USŁUGOWA M.G. jako najkorzystniejszej. Zawiadomienie o odrzuceniu oferty i wyborze najkorzystniejszej oferty, Zamawiający przekazał dnia 4 marca 2024 r. Odwołanie wniesiono z zachowaniem terminu ustawowego, Odwołujący uiszczył wpis w wymaganej wysokości na rachunek UZP, kopia odwołania została prawidłowo przekazana Zamawiającemu.

Zdaniem Odwołującego Zamawiający dokonał niezgodnych z przepisami ustawy Pzp czynności i zaniechań czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia, do których był zobowiązany na podstawie ustawy, polegających na:

1) błędne wskazanie, iż zamawiający wybrał ofertę najkorzystniejszą, która faktycznie najkorzystniejszą ofertą nie była tj. E.M.K. Firma Usługowa Maciej Gadzina.

2) odrzuceniu oferty Odwołującego poprzez nadinterpretacji warunku przystąpienia do przetargu co stanowi czyn nieuczciwej konkurencji oraz eliminuje z postępowania wykonawcę, który jest w stanie wykonać należycie zamówienie i spełnia wymogi Zamawiającego.

Odwołujący zarzucał Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów ustawy Pzp.:

1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez jego naruszenie i uznanie, że w postępowaniu zachodzą przesłanki do odrzucenia oferty Odwołującego, albowiem zawiera ona błędy

w obliczeniu ceny lub kosztu; podczas gdy oferta Odwołującego spełnia wszystkie warunki udziału w postępowaniu i nie zawiera błędów w obliczeniu ceny lub kosztu;

2) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez jego naruszenie i uznanie, że nie zachodzą przesłanki do odrzucenia oferty Wykonawcy E.M.K. Firma Usługowa Maciej Gadzina, mimo iż zawiera ona błędy w obliczeniu ceny lub kosztu albowiem prawidłowa stawka VAT winna wynosić 8%;

3) art. 239 ustawy Pzp poprzez wybranie jako najkorzystniejszej oferty Wykonawcy E.M.K. Firma Usługowa Maciej Gadzina, mimo iż oferta ta nie jest najkorzystniejsza.

Odwołujący wnosil o:

1) uwzględnienie odwołania w całości;

2) nakazanie Zamawiającemu unieważnienia decyzji o odrzuceniu oferty Odwołującego;

3) nakazanie Zamawiającemu unieważnienia decyzji o wyborze najkorzystniejszej oferty;

4) nakazanie Zamawiającemu powtórzenia czynności badania i oceny ofert, wyboru oferty najkorzystniejszej;

Odwołujący podniósł, że jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie m.in. działalności usługowej związanej z zagospodarowaniem terenów zieleni, usług sprzątania, usług drogowych, w tym odśnieżania i zamykania dróg. Odwołujący, jako Konsorcjum złożył wspólną ofertę. Wskazane w odwołaniu czynności i zaniechania Zamawiającego, dotyczące niezgodnego z ustawą odrzucenia oferty Odwołującego narażają go na szkodę w postaci możliwości utraty zarobku - spodziewanego zysku z tytułu uzyskania i realizacji zamówienia.

W uzasadnieniu zarzutów odwołania wskazano, że styczniu 2024 r. Zamawiający ogłosił przetarg o udzielenie zamówienia publicznego prowadzonego w trybie podstawowym bez negocjacji na zadanie: „Bieżące utrzymanie obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów oraz letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary”.

W SWZ Zamawiający wskazał: IV. OPIS PRZEDMIOTU ZAMÓWIENIA Przedmiotem zamówienia jest „Bieżące utrzymanie obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów oraz letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary” OPIS PRZEDMIOTU ZAMÓWIENIA:

Przedmiotem zamówienia jest świadczenie usług polegających na bieżącym utrzymaniu obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabatów, placów oraz letnim utrzymaniu dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary, w tym:

1. Przedmiotem zamówienia w zakresie letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary są następujące zadania, które realizowane będą w okresie od 01.04.2024 r. do 15.11.2024 r.:

1. Mechaniczne i ręczne utrzymanie ciągów dróg i placów wraz z elementami do nich przyległymi, tj. chodniki, parkingi, pobocza i rowy będące w pasie drogowym dróg gminnych oraz ciągów pieszych, a w szczególności mechaniczne i ręczne zamykanie na sucho i na mokro, odchwaszczanie chodników, oczyszczanie wyznaczonego liniami granicznymi gruntu - działki drogowej, usuwanie gałęzi, liści, śmieci oraz przedmiotów niebezpiecznych z pasa drogi według załącznika nr 11 do przedmiotu zamówienia.

2. Mechaniczne zamykanie dróg i placów (z wył. nawierzchni gruntowych) zgodnie z przedstawionym harmonogramem rzeczowym, sporządzonym w oparciu o załącznik nr 11. Zamawiający wymaga, aby każdy z ciągów komunikacyjnych został zamykany przynajmniej trzy razy w ciągu obowiązywania umowy. Podczas upałów i suszy obowiązuje zamykanie na mokro.

3. Ręczne utrzymanie chodników oraz parkingów poprzez ich odchwaszczanie oraz zbieranie nieczystości, zgodnie z przedstawionym harmonogramem rzeczowym, sporządzonym w oparciu o załącznik nr 11. Zamawiający wymaga, aby każdy z ciągów komunikacyjnych został zamieciony przynajmniej dwa razy w ciągu obowiązywania umowy.

4. Montaż nowych i demontaż starych ławek ulicznych. Zamawiający szacuje, że ilość montowanych i demontowanych ławek wynosić będzie maksymalnie 20 szt.

5. Konserwacja (naprawa i utrzymanie w dobrym stanie) ławek ulicznych.

6. Montaż nowych i demontaż starych śmietniczek ulicznych. Zamawiający szacuje, że ilość montowanych i demontowanych koszy wynosić będzie maksymalnie 30 szt.

7. Konserwacja, naprawa i utrzymanie w stanie estetycznym śmietniczek ulicznych.

8. Konserwacja i utrzymanie w stanie sprawnym i estetycznym urządzeń bezpieczeństwa ruchu (bariery rurowe wzdłuż cieków wodnych i dróg gminnych).

9. Utrzymanie w stanie estetycznym terenów placów zabaw zlokalizowanych na terenie gminy przy ul. Matejki, ul. Górnej, ul. Parkowej, Karkonoskiej, siłowni plenerowej przy ulicy Matejki, Street workout przy ul. Szkolnej oraz skate parku zlokalizowanego

przy ul. Parkowej, w szczególności:

a) koszenie terenu placów zabaw, siłowni, boiska zlokalizowanego między torowiskiem, a budynkiem Tkaczy nr 3 oraz skate parku łącznie z wywozem trawy na koszt Wykonawcy, teren koszony będzie na zlecenie zamawiającego, przewiduje się trzy koszenia w trakcie roku;

b) sprawdzanie terenu w celu ujawnienia oczywistych zagrożeń mogących być wynikiem wandalizmu lub warunków pogodowych, np. zagrożeń występujących w przypadku połamanych gałęzi;

c) konserwacja i naprawa ławek parkowych,

d) wymiana piasku w piaskownicach (2 razy w trakcie trwania umowy);

e) dokręcanie i wzmacnianie połączeń.

10. Utrzymaniu w stanie estetycznym przystanków autobusowych zlokalizowanych na terenie gminy Kowary tj.: przy ul. Jeleniogórskiej, ul. Dworcowej, ul. Jagiellończyka,

Al. Wolności, ul. Kowalskiej, ul. Wiejskiej, ul. Podgórze, ul. Wojska Polskiego, ul. Karpacka,

ul. Gielniaka, liczba przystanków wynosi 21, a utrzymanie ma polegać w szczególności na:

a) zamykaniu, utwardzonego terenu przystanku, zatok autobusowych i utrzymaniu w czystości i porządku terenu w najbliższym jego otoczeniu (tj. w odległości 3 metry od wiaty przystankowej);

b) natychmiastowe zgłaszanie Zamawiającemu stwierdzonych aktów dewastacji, wandalizmu przystanków;

c) wykonywanie drobnych napraw technicznych takich jak: konserwacja śmietniczek, malowanie metalowych konstrukcji wiat przystankowych, konserwacja i naprawa ławek przystankowych, wymiana poszycia z pleksiglasu oraz poliwęglanu itp.

11. Codzienne zbieranie nieczystości stałych (śmieci) z deptaku w ciągu komunikacyjnym ul. Pocztowej, ul. 1 Maja oraz ul. Jagiellończyka wraz z terenem zielonym pomiędzy ul. Sienkiewicza a ul. 1 Maja oraz cały teren „Bulwaru nad Jedlicą” z przyległymi ul. Staszica i Waryńskiego.

12. Odcinanie odrostów drzew w pasach drogowych, zebranie ich i wywóz.

13. Zabezpieczenie i oznakowanie otworów oraz uzupełnienie i naprawa uszkodzonych lub skradzionych włazów i kratk ściekowych zgodnie z przepisami ustawy

z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 988 z późn. zm.) w czasie nie dłuższym niż 2 godziny od chwili zgłoszenia oraz przepisami Rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie szczegółowych warunków technicznych dla znaków i sygnałów drogowych oraz urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego i warunków ich umieszczania na drogach.

14. Usuwanie materiałów niebezpiecznych z terenu pasa drogi (m.in. pozostałości po wichurach intensywnych opadach deszczu) -w trybie pilnym, usuwanie samowolnie zamieszczonych ogłoszeń, reklam na słupach oświetleniowych, drzewach itp.

15. Właściwe oznakowanie robót i czynności wykonywanych przy realizacji przedmiotu umowy zgodnie z obowiązującymi zasadami BHP oraz bezpieczeństwa ruchu drogowego.

16. Powiadamianie Zamawiającego o wszelkich nagłych zdarzeniach, wypadkach mających miejsce na utrzymanym terenie, a ujawnionych w czasie wykonywania przedmiotu umowy (np. brakujące kratki wpustów ulicznych, nagłe uszkodzenia nawierzchni stwarzające zagrożenie itp.)

17. Odpady powstałe w wyniku świadczenia usługi będą dostarczane do Regionalnej Instalacji Przetwarzania Odpadów Komunalnych. Koszt wywozu i składowania odpadów ponosi Wykonawca.

18. Wykonawca zobowiązany jest uwzględnić w trakcie realizacji przedmiotu umowy przepisy ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

19. W przypadku nie wywiązania się z prac objętych zamówieniem lub nienależyte wykonywanie prac, Wykonawca ponosić będzie odpowiedzialność za szkody poniesione przez użytkowników dróg, placów, chodników, parkingów i terenów zielonych będących w zarządzie Zamawiającego.

20. Wykonawca zobowiązany jest do przekazania Zamawiającemu w terminie 2 dni od podpisania umowy szczegółowego harmonogramu rzeczowego realizacji umowy, sporządzonego w oparciu o załącznik nr 11, zawierającego terminy wykonywania prac wraz z zakresem usług w rozbiciu na poszczególne tygodnie.

21. Wykonanie wszelkich prac związanych z konserwacją i naprawą infrastruktury drogowej tj. przystanków, śmietniczek, ławek, wpustów ulicznych kanalizacji deszczowej, konserwacji placów zabaw itp. oraz zakup materiałów leży po stronie wykonawcy. Po realizacji konserwacji/naprawy oraz odebraniu prac przez Zamawiającego, wykonawcy zostaną zwrócone koszt materiałów zakupionych do wykonania konserwacji/naprawy. Zwrot jest możliwy po okazaniu faktury za zakup materiałów niezbędnych do konserwacji/naprawy.

22. Opróżnianie śmietniczek, 3 razy w tygodniu, zlokalizowanych przy zalewie (35 sztuk) oraz przy miejscach odpoczynku dla rowerzystów (13 sztuk) w lokalizacjach poniżej:

- 1) przy Wiadukcie kolejowym na ul. Wiejskiej,
 - 2) skrzyżowanie poniżej Dino, ul. Jagiellończyka
 - 3) przy MOK, ul. Szkolna
 - 4) skwerek skrzyżowania ul. J. Matejki i Poprzecznej,
 - 5) Park przy ul. Karkonoskiej,
 - 6) przy Dźwigu kolejowym, ul. Karkonoska
 - 7) ul. Nadrzeczna, Krzaczyzna,
 - 8) przy Muszli koncertowej - parking od ul. Sienkiewicza,
 - 9) przy Obelisku ul. Szkolna 10-13) teren przy zalewie;
- oraz z możliwością opróżniania dodatkowych (oprócz wymienionych powyżej)

50 śmietniczek na terenie miasta.

II Przedmiotem zamówienia w zakresie bieżącego utrzymania obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów realizowanego w okresie od 01.04.2024 r. do 31.10.2024 r. są następujące zadania:

1. Oczyszczanie obiektów (w razie potrzeby - codziennie) - usuwanie wszelkiego rodzaju zanieczyszczeń. Sposób oczyszczania zależy od rodzaju nawierzchni; usuwanie zanieczyszczeń poprzez: usuwanie śmieci innych odpadów, zamiatanie, usuwanie liści

i nagromadzonego materiału BIO.

2. Koszenie nawierzchni trawiastych, zgodnie ze zleceniami roboczymi zamawiającego, które wystawiane będą w pierwszy dzień roboczy każdego miesiąca lub pierwszy dzień roboczy po podpisaniu umowy.

3. Mechaniczne odchwaszczanie alejek, plewienie - skwerów, klombów i rabat - 1 raz w miesiącu.

4. Usuwanie samosiewów, odrostów krzewów i drzew - raz w miesiącu

i niezwłoczne ich wywożenia do regionalnej instalacji przetwarzania odpadów komunalnych, z miejsca. Po wykonanej pracy, począwszy od dnia zawarcia umowy do 31.10.2024.

5. Wykonywanie zabiegów pielęgnacyjnych krzewów zdobnych oraz drzew formowanych zlokalizowanych: na skwerze przy obelisku „Poległym za Polskę”, Al. Wolności, osiedlu „Matejki” oraz na deptaku i „Bulwarze nad Jedlicą”; to jest jednokrotne przycięcie oraz jednokrotne nawożenie w okresie obowiązywania umowy,

6. Podlewanie (trzy razy w tygodniu: poniedziałek, środa i piątek) kwiatów

w donicach zawieszonych na latarniach ulicznych - 44 szt., donic z kwiatami zawieszonych na mostkach na potoku Jedlica oraz rozmieszczonych na terenie miasta ilości 66 szt. oraz przy dwóch „zielonych” przystankach zlokalizowanych przy ul. Dworcowej i Jagiellończyka.

7. Informowanie drogą telefoniczną Zamawiającego na bieżąco o wszystkich nieprawidłowościach, szkodach (aktach wandalizmu) oraz zagrożeniach bezpieczeństwa osób i mienia występujących na terenach zieleni miejskiej.

8. W zakresie cięć pielęgnacyjnych żywopłotów obejmuje cięcie, zbieranie materiału BIO oraz wywóz. Wykonywane raz w każdym miesiącu w trakcie obowiązywania zamówienia. Orientacyjna długość żywopłotów do pielęgnacji wynosi 2000 mb miesięcznie. Zakres oraz lokalizacja prac zawarte będą w poszczególnych zleceniach roboczych wystawionych w pierwszy dzień roboczy każdego miesiąca lub w pierwszy dzień roboczy po podpisaniu umowy z terminem wykonania do ostatniego dnia roboczego każdego miesiąca.

9. Lokalizacja i nazwa obiektów wchodzących w obszar przedmiotu zamówienia: skwer przy ul. Kowalskiej; dz nr 209 o powierzchni 774 m²,

skwer przy ul. Jeleniogórskiej; dz nr 132 o powierzchni 1463 m²,

skwer przy ul. Dworcowej; dz nr 238/2 o powierzchni 585 m²
skwery przy ul. Jeleniogórskiej, dz nr 67/4, 70 i 165 o powierzchni 818 m²,
skwery przy ul. Pocztowej, dz. nr 105/9, 104/6, 108/8, 418 o powierzchni 767 m².
skwery przy ul. 1 Maja dz. nr 253/2, 266/6, 397/75 o powierzchni 543 m²,
skwer przy ul. Górnicza dz. nr 403/4 o powierzchni 121 m²
skwer przy ul. Jagiellończyka dz. nr 397/41, 397/83, 393/3 o powierzchni 6075 m²
park przy ul. Parkowej dz. nr 600 o powierzchni 4000 m²
park rodzinny przy ulicy Karkonoskiej dz. nr 665/3 o powierzchni 1466,5 m²
teren rekreacyjny „Zalew” przy ul. Zamkowej dz. nr 186/50 o powierzchni 2500 m²

III. Przedmiot zamówienia w zakresie koszenia obejmuje koszenie, zgrabianie

i wywóz traw na terenach administrowanych przez Gminę Miejską Kowary. Orientacyjna powierzchnia do koszenia wynosi 370.000 m². Zakres oraz lokalizacja prac zawarte będą

w poszczególnych zleceniach roboczych wystawionych w pierwszy dzień roboczy każdego miesiąca lub w pierwszy dzień roboczy po odpisaniu umowy z terminem wykonania do ostatniego dnia roboczego każdego miesiąca.

W dniu 1 lutego 2024r. r. Zamawiający wezwał Odwołującego się do złożenia wyjaśnienia, dlaczego w pozycji cena ryczałtowa za jeden miesiąc letniego utrzymania dróg placów chodników parkingów została wskazana przez wykonawcę stawka podatków VAT wysokości 8%, wezwano do wskazania podstawy prawnej zastosowanej stawki podatków VAT wysokości 8% wraz z uzasadnieniem potwierdzającym stanowisko wykonawcy.

W zakreślonym terminie Odwołujący pismem z dnia 5 lutego 2024r. złożył obszernie wyjaśnienia.

Jednak, w dniu 4 marca 2024 r. Zamawiający dokonał wyboru najkorzystniejszej oferty i wybrał ofertę E.M.K. Firma Usługowa Maciej Gadzina i odrzucił ofertę Odwołującego się wskazując, iż zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Z powyższym stanowiskiem Odwołujący się nie zgadza.

Za bezpodstawną uznać należy podstawę prawną odrzucenia oferty Odwołującego. Nie sposób bowiem zgodzić się, iż zaszyły podstawy do odrzucenia oferty na podstawie przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Zamawiający kwestionując prawidłowe zastosowanie przez Odwołującego stawki VAT za zadanie I powołał się na objaśnienie podatkowe z dnia 26 stycznia 2021r. opracowane wspólnie przez Ministerstwo Finansów z Ministerstwem Infrastruktury oraz Generalną Dyrekcją Dróg Krajowych i Autostrad zgodnie z utrwaloną linią interpretacyjną organów podatkowych usług świadczonych przy kontraktach kompleksowego utrzymania dróg (gdy świadczona jest jedna kompleksowa usługa utrzymania drogi) opodatkowane są z zastosowaniem podstawowej stawki VAT - obecnie 23%".

Zgodnie z SWZ i nazwą postępowania, przedmiot zamówienia obejmuje „letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary” więc nie sposób uznać kontraktu za „kontrakt kompleksowego utrzymania dróg”.

Zamawiający nie umieścił takiej definicji w SWZ, dlatego też nie można usług wykonywanych przez Odwołującego za kontrakt kompleksowego utrzymania dróg.

Jak wynika z przepisu art. 19 ust. 1 ustawy dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 645, 760. 1193, 1688.) organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego właściwości należą sprawy z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg, jest zarządcą drogi.

2. Zarządcami dróg, z zastrzeżeniem ust. 3, 5, 5a i 8, są dla dróg:

- 1) krajowych - Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad;
- 2) wojewódzkich - zarząd województwa;
- 3) powiatowych - zarząd powiatu;
- 4) gminnych - wójt (burmistrz, prezydent miasta).

3. Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad jest zarządcą autostrady wybudowanej na zasadach określonych w ustawie do czasu przekazania jej, w drodze porozumienia, spółce, z którą zawarto umowę o budowę i eksploatację albo wyłącznie eksploatację autostrady. Spółka pełni funkcję zarządcy autostrady płatnej na warunkach określonych w umowie o budowę i eksploatację albo wyłącznie eksploatację autostrady,

z wyjątkiem zadań, o których mowa w art. 20 pkt 1, 8, 17 i 20, które wykonuje Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad.

3a. (uchylony)

4. Zarządzanie drogami publicznymi może być przekazywane między zarządcami w trybie porozumienia, regulującego w szczególności wzajemne rozliczenia finansowe. Zarządcy dróg mogą zawierać także porozumienia w sprawie finansowania albo dofinansowania zadań z zakresu zarządzania drogami z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

5. W granicach miast na prawach powiatu zarządcą wszystkich dróg publicznych, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych oraz dróg, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 5 ust. 2a, jest prezydent miasta.

5a. Funkcje zarządcy dróg krajowych, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, oraz dróg wojewódzkich, może pełnić zarząd związku metropolitalnego.

5b. Powierzenie zarządowi związku metropolitalnego funkcji zarządcy drogi następuje w trybie porozumienia odpowiednio z zarządem województwa albo prezydentem miasta, regulującego w szczególności wzajemne rozliczenia finansowe.

6. (uchylony)

7. W przypadku zawarcia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym zadania zarządcy, o których mowa w art. 20 pkt 3-5, 7, 11-13 oraz 15 i 16, może wykonywać partner prywatny.

8. Drogowa spółka specjalnego przeznaczenia pełni funkcję zarządcy drogi krajowej na zasadach określonych w ustawie z dnia 12 stycznia 2007 r. o drogowych spółkach specjalnego przeznaczenia oraz umowie, o której mowa w art. 6 ust. 1 tej ustawy.

9. Zadania na drogach o znaczeniu obronnym wykonywane w ramach -przygotowań obronnych państwa ujętych w programach obronnych, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. poz. 2305),

są finansowane z budżetu państwa w ramach wydatków obronnych, o których mowa w art. 40 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny. Natomiast zgodnie z przepisem art. 20 ustawy dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, Do zarządcy drogi należy

w szczególności:

1) opracowywanie projektów planów rozwoju sieci drogowej oraz bieżące informowanie o tych planach organów właściwych do sporządzania miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego;

2) opracowywanie projektów planów finansowania budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg oraz drogowych obiektów inżynierskich;

3) pełnienie funkcji inwestora;

4) utrzymanie części drogi, urządzeń drogi, budowli ziemnych, drogowych obiektów inżynierskich, znaków drogowych, sygnałów drogowych i urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego, z wyjątkiem części pasa drogowego, o których mowa w art. 20 pkt 2;

5) realizacja zadań w zakresie inżynierii ruchu;

6) przygotowanie infrastruktury drogowej dla potrzeb obronnych oraz wykonywanie innych zadań na rzecz obronności kraju;

7) koordynacja robót w pasie drogowym;

8) wydawanie zezwoleń na zajęcie pasa drogowego i zjazdu z dróg oraz pobieranie opłat i kar pieniężnych;

9) prowadzenie ewidencji dróg, obiektów mostowych, tuneli, przepustów i promów oraz udostępnianie ich na żądanie uprawnionym organom;

9a) sporządzanie informacji o drogach publicznych oraz przekazywanie ich Generalnemu Dyrektorowi Dróg Krajowych i Autostrad;

10) przeprowadzanie okresowych kontroli stanu dróg i drogowych obiektów inżynierskich oraz przepraw promowych, w tym weryfikacja cech i wskazanie usterek, które wymagają prac konserwacyjnych lub naprawczych, ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na stan bezpieczeństwa ruchu drogowego, w tym stan bezpieczeństwa szczególnie zagrożonych uczestników ruchu drogowego;

10a) badanie wpływu robót drogowych na bezpieczeństwo ruchu drogowego;

11) wykonywanie robót interwencyjnych, robót utrzymaniowych i zabezpieczających;

12) przeciwdziałanie niszczeniu dróg przez ich użytkowników;

13) przeciwdziałanie niekorzystnym przeobrażeniom środowiska mogącym powstać lub powstającym w następstwie budowy lub utrzymania dróg;

14) wprowadzanie ograniczeń lub zamykanie dróg i drogowych obiektów inżynierskich dla ruchu oraz wyznaczanie objazdów drogami różnej kategorii, gdy występuje bezpośrednie zagrożenie bezpieczeństwa osób lub mienia;

15) dokonywanie okresowych pomiarów ruchu drogowego;

16) utrzymywanie zieleni przydrożnej, w tym sadzenie i usuwanie drzew oraz krzewów;

17) nabywanie nieruchomości pod pasy drogowe dróg publicznych

i gospodarowanie nimi w ramach posiadanego prawa do tych nieruchomości;

18) nabywanie nieruchomości innych niż wymienione w pkt 17 na potrzeby zarządzania drogami i gospodarowanie nimi w ramach posiadanego do nich prawa;

19)zarządzanie i utrzymywanie kanałów technologicznych i pobieranie opłat,
o których mowa w art. 39 ust. 7;

20)zarządzanie bezpieczeństwem dróg, o których mowa w rozdziale 2b.

Art. 20a [Dodatkowe obowiązki zarządcy drogi] Do zarządcy drogi, o którym mowa
w art. 19 ust. 2 pkt 1 i 2, należy ponadto budowa, przebudowa, remont i utrzymanie:

1)parkingów przeznaczonych dla postoju pojazdów wykonujących przewozy drogowe, wynikającego z konieczności
przestrzegania przepisów o czasie prowadzenia pojazdów oraz przepisów o ograniczeniach i zakazach ruchu drogowego;

2)miejsz wykonywania kontroli ruchu i transportu drogowego, przeznaczonych
w szczególności do ważenia pojazdów.

Jak wynika z literatury objaśnienia podatkowego z dnia 26 stycznia 2021r.

pt. „opodatkowanie podatkiem od towarów i usług kontraktów drogowych typu utrzymaj standard oraz wywołaniowego”
opracowanego wspólnie przez Ministerstwo Finansów

z Ministerstwem Infrastruktury oraz Generalną Dyрекcją Dróg Krajowych i Autostrad, na który powołuje się Zamawiający:

Celem kontraktów drogowych dotyczących utrzymania dróg jest zapewnienie właściwego stanu technicznego drogi
oraz sprawności wszystkich jej elementów. Prace utrzymaniowe polegają na wykonywaniu robót konserwacyjnych,
porządkowych i innych zmierzających do zwiększenia bezpieczeństwa ruchu drogowego i wygody użytkowników dróg.

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych w art. 20 określa zadania zarządcy drogi, obejmujące
m.in.:

- utrzymanie nawierzchni drogi, chodników, drogowych obiektów inżynierskich, urządzeń zabezpieczających ruch i
innych urządzeń związanych z drogą, z wyjątkiem części pasa drogowego, o których mowa w art. 20 pkt 2 (art. 20 pkt 4);

- koordynację robót w pasie drogowym (art. 20 pkt 7);

- przeprowadzanie okresowych kontroli stanu dróg i drogowych obiektów inżynierskich oraz przepraw promowych,
ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na stan bezpieczeństwa ruchu drogowego, w tym weryfikację cech i
wskazanie usterek, które wymagają prac konserwacyjnych lub naprawczych ze względu na bezpieczeństwo ruchu
drogowego (art. 20 pkt 10);

- wykonywanie robót interwencyjnych, robót utrzymaniowych
i zabezpieczających (art. 20 pkt 11);

- przeciwdziałanie niszczeniu dróg przez ich użytkowników (art. 20 pkt 12);

- wprowadzanie ograniczeń lub zamykanie dróg i drogowych obiektów inżynierskich dla ruchu oraz wyznaczanie
objazdów drogami różnej kategorii, gdy występuje bezpośrednie zagrożenie bezpieczeństwa osób lub mienia (art. 20 pkt
14);

- utrzymywanie zieleni przydrożnej, w tym sadzenie i usuwanie drzew oraz krzewów (art. 20 pkt 16).

Najczęściej spotykany, potoczny podział kontraktów drogowych to podział na tzw. kontrakty utrzymaniowe oraz
tzw. kontrakty wywołaniowe. Jednakże pod względem sposobu opodatkowania podatkiem VAT właściwszy jest podział na
kontrakty, których przedmiotem jest świadczenie kompleksowe oraz kontrakty, których przedmiotem jest szereg
odrębnych świadczeń związanych z utrzymaniem dróg.

Kontrakty kompleksowego utrzymania dróg (potocznie nazywane kontraktami utrzymanowymi) - są to co do
zasady kontrakty, których głównym celem, po stronie zamieniającego usługę (zarządca drogi), jest zapewnienie stopnia
stanu technicznego drogi na określonym poziomie przejezdności, czyli zapewnienie odpowiednich warunków
i bezpieczeństwa przejezdności dla użytkowników dróg.

Jednocześnie realizacja tego samego celu jest głównym obowiązkiem świadczącego usługę. Świadczący usługę
ponosi odpowiedzialność nie za wykonanie poszczególnych usług częściowych, lecz za zapewnienie głównego celu
świadczenia - przejezdności drogi

w określonym standardzie. To świadczący usługę sam decyduje, jakie czynności należy podjąć w celu osiągnięcia tego
efektu. Tym samym bezbłędne wykonanie wszystkich koniecznych działań z wyjątkiem np. jednego, nie spowoduje, że
cel umowy będzie prawidłowo wykonany, gdy niewykonanie tego jednego działania będzie skutkowało nieprzejezdnością
drogi lub nieutrzymaniem jej w określonym w umowie standardzie.

Z punktu widzenia celu zamawiającego, nabywa on jedno świadczenie wymagające podejmowania szeregu
czynności przez usługodawcę. Usługodawca świadczy na rzecz zamawiającego kompleksową usługę utrzymania w
odpowiednim standardzie elementów infrastruktury drogowej, zapewniających bezpieczny przejazd. Poszczególne
wykonywane czynności nie stanowią celu samego w sobie, lecz są środkami służącymi do wykonania zadania
polegającego na utrzymaniu dróg w określonym przez strony umowy standardzie,

tzn. do zapewnienia czystości, przejezdności drogi, w tym eliminacji zagrożeń bezpieczeństwa ruchu drogowego.
Wszystkie działania realizowane przez usługodawcę na rzecz zamawiającego są potrzebne w jednakowym stopniu, gdyż
odstąpienie od wykonania którejkolwiek z wymienionej czynności spowoduje, że nie zostanie zrealizowany ostateczny cel

zamówienia, tj. dany element drogi nie zostanie utrzymany w odpowiednim standardzie, co będzie miało wpływ na zwiększone zagrożenie bezpieczeństwa w ruchu drogowym. Zrealizowanie celu umowy stanowi o ekonomicznym aspekcie transakcji i pozwala oceniać znaczenie poszczególnych świadczeń. Niewątpliwie jednak wszystkie czynności,

do wykonania których zobowiązany jest usługodawca, zmierzają do utrzymania infrastruktury drogowej oraz do właściwego i bezpiecznego korzystania z tej infrastruktury drogowej przez użytkowników dróg.

W przedmiotowym zamówieniu Zamawiający wymaga jedynie sprzątnięcia drogi i utrzymania zieleni. Wykonawcy nie mają dbać o stan techniczny drogi, wykonawcy nie mają dbać o stan infrastruktury drogi, (znaki drogowe, pasy na drodze), czyli wykonywanie robót interwencyjnych, robót utrzymaniowych i zabezpieczających. Wykonawcy nie są zobowiązani również do wprowadzania ograniczeń lub zamykania dróg i drogowych obiektów inżynierskich dla ruchu oraz wyznaczania objazdów drogami różnej kategorii, gdy występuje bezpośrednie zagrożenie bezpieczeństwa osób lub mienia.

Pozostałe kontrakty dotyczące usług utrzymania dróg (potocznie nazywane kontraktami wywołaniovymi, czasami też rozproszonymi) - są to co do zasady kontrakty, służące, po stronie nabywcy usług (zarządcy drogi), zapewnieniu realizacji niezbędnych

w danym momencie świadczeń, zmierzających do utrzymania zakładanego poziomu stanu dróg. Natomiast po stronie świadczącego usługi celem jest prawidłowe i niezwłoczne wykonanie wyłącznie konkretnych czynności, wprost zleconych przez nabywcę usługi. Świadczący usługę nie ponosi odpowiedzialności za brak przejezdności drogi lub jej niewłaściwy standard, gdy prawidłowo wykonał wszystkie zlecone mu czynności.

Nie budzi wątpliwości, iż Odwołującego, że Wykonawcy mają jedynie sprzątać drogi, nadto zadbać o zieleń miejską, nie tylko w obrębie drogi i to jeszcze w sposób określony w SWZ. Odwołujący nie odpowiada za przejezdność drogi, a jedynie za należyte wykonanie czynności określonych w SWZ. W przedmiocie zamówienia mieszczą się usługi, które w żaden sposób nie można uznać za związane z utrzymaniem przejezdności drogi.

Nie można pominąć również, iż nawet w tych samych objaśnieniach wspomniano, że:

Uwaga!

Przy ocenie charakteru konkretnego kontraktu nie jest właściwe kierowanie się tylko jego nazwą. Jak wyżej wskazano, dla tej oceny decydujący jest bowiem charakter wykonywanych czynności i sposób ich wykonania, co wynika z zapisów danego kontraktu.

Zatem w obrocie gospodarczym mogą wystąpić zarówno kontrakty nazwane utrzymaniovymi, jak i kontrakty nazwane wywołaniovymi, których przedmiotem w obydwu przypadkach będzie usługa kompleksowa, jak również w przypadku obydwu tych kontraktów ich przedmiotem mogą być pojedyncze usługi, nie stanowiące świadczenia kompleksowego.

Zatem każdy przypadek należy rozpatrywać indywidualnie.

Charakter danego świadczenia należy oceniać biorąc w pierwszej kolejności pod uwagę punkt widzenia nabywcy oraz cechy charakterystyczne tego świadczenia (vide: wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Sernice srl, pkt 51-53, z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, pkt 17-19 oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV, pkt 36-38).

Mając powyższe na względzie uznać należy, iż dla oceny, czy w danej, konkretnej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem o jednolitym charakterze (świadczenie kompleksowe) czy też z usługami odrębnymi, istotny jest cel zawieranej umowy, a także warunki i sposób wykonania tej umowy.

W Wyjaśnieniach posłużono się następującym przykładem:

Przykład 1 Stan faktyczny

Spółka A podpisała z Zamawiającym umowę zatytułowaną „Umowa kompleksowego utrzymania drogi”, zgodnie z którą zobowiązuje się do utrzymania i remontów drogi i chodników, konserwacji oznakowania i sygnalizacji, utrzymania czystości i zieleni przydrożnej oraz zimowego utrzymania dróg. Każda usługa ma być wykonywana wyłącznie na zlecenie Zamawiającego. Spółka A odpowiada wyłącznie za wykonanie zleconych usług.

Na Zamawiającym spoczywa obowiązek monitorowania stanu drogi i konieczności wystawienia zlecenia. Wynagrodzenie jest wypłacane raz w miesiącu, na podstawie faktycznie wykonanych usług (których jednostkowe ceny zostały określone w umowie), jedynie z tytułu pozostawiania w gotowości do odśnieżania wyznaczone zostało wynagrodzenie w stałej wysokości za każdy dzień.

Kwalifikacja:

Wbrew nazwie zawartą umowę należy zaklasyfikować jako pozostały kontrakt utrzymania drogi (kontrakt wywołaniovowy). Nie występuje tu jedna, kompleksowa usługa utrzymania drogi. Każda z wykonanych usług będzie

opodatkowana stawką podatku VAT właściwą dla niej samej.

Stan faktyczny opisany w przykładzie jest w zakresie obowiązków szerszy, niż ten wymieniony z SWZ Zamawiającego i mimo iż sam interpretator, na którego powołuje się Zamawiający, uznał te prace jako pozostały kontrakt utrzymania drogi (kontrakt wywołaniowy), Zamawiający uważa że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania dróg.

Takie zachowanie Zamawiającego świadczy o wybiórczym traktowaniu opracowania, a nawet nierespektowaniu przywołanych przykładów w takich zakresie, w jakim nie pasują one Zamawiającemu.

Stosując regułę inferencyjną argumentum *a minori ad maius* wywieść należy, iż to skoro kontrakt o szerszym spektrum działań jest kwalifikowany jako pozostały kontrakt utrzymania drogi (kontrakt wywołaniowy), to kontrakt będący przedmiotem zamówienia, który obejmuje jeszcze mniejszy zakres usług, nie sposób uznać kompleksową usługę utrzymania dróg.

Nie można pominąć, iż według stanowiska organu: „Kompleksowa usługa utrzymania dróg publicznych nabywana jest w związku z koniecznością zapewnienia realizacji zadań ustawowych w zakresie dróg publicznych. Przez właściwy stan drogi należy rozumieć stan drogi wymagany przepisami i normami właściwymi dla danej kategorii drogi. W zakresie utrzymania właściwego stanu drogi może mieścić się szereg różnych czynności, takich jak koszenie trawy na pasach zieleni, odśnieżanie, posypywanie solą lub piachem nawierzchni drogi, naprawianie barier, malowanie pasów, uzupełnianie ubytków drogi, itp. W kontraktach kompleksowego utrzymania dróg, co do zasady, obowiązek utrzymania właściwego stanu drogi oraz ryzyko związane z niedopełnieniem tego obowiązku spoczywa na świadczącym usługę.

Przykładowo, świadczący usługę odpowiada za zapewnienie przejezdności drogi niezależnie od wielkości opadów śniegu (powinien zapewnić częstotliwość odśnieżania, solenia, piaskowania, itp., dostosowana do wielkości opadów śniegu).

W pozostałych kontraktach drogowych (wywołaniowych), co do zasady, obowiązek utrzymania właściwego stanu drogi oraz ryzyko związane z niedopełnieniem tego obowiązku spoczywa na zamawiającym usługę, a nie na świadczącym usługę. Kontrakty

te charakteryzują się tym, że ryzyko wynikające z zaniedbania utrzymania właściwego stanu drogi nie jest przypisane do świadczącego usługę. W rezultacie świadczący usługę odpowiada każdorazowo tylko i wyłącznie za prawidłowe wykonanie konkretnej, zleconej mu przez zamawiającego czynności lub szeregu zleconych czynności, bez względu na to, czy są one wystarczające do osiągnięcia właściwego stanu drogi, czy też nie."

Zgodnie z SWZ Zamawiający wymaga od wykonawcy by teren był zamieciony trzy razy w ciągu obowiązywania umowy (IV pkt. 1.2), przynajmniej dwa razy w ciągu obowiązywania umowy (IV pkt. 1.3). Trudno zatem uznać, iż wykonawca odpowiada za przejezdność drogi. Wykonawca ma odpowiadać wobec Zamawiającego jedynie za należyte wykonanie usługi.

W konsekwencji uznaje się, iż wykonawca należycie wykonał usługę jeśli wykaże, że przynajmniej dwa razy zamiótł drogę.

Podkreślić również należy, iż w projekcie do umowy - załącznik nr 5 do SWZ wskazano w § 4 ust. 1, iż „wykonawca zobowiązuje się należytego wykonania przedmiotu umowy i ponosi całkowitą odpowiedzialność za szkody powstałe na zdrowiu i mieniu ludzi z powodu zaniedbań wykonawcy w czasie trwania prac. (...) Wszelkie czynności związane ze skargami oraz interwencje w zakresie przedmiotu umowy będą usuwane w trybie pilnym przez wykonawcę."

Sam Zamawiający część I przedmiotu zamówienia nazwał: „letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary", przy czym w ramach tego zamówienia wykonawca ma dokonywać prac np., wymiany ławek, sprzątanie placów, chodników, parkingów, do których nie stosuje się ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych.

Odwołujący stoi na stanowisku, iż zamówienie wymienione część I przedmiotu zamówienia jest pozostałym kontraktem drogowym (wywołaniowym), stąd w konsekwencji zgodnie również z przywoływanym przez Zamawiającego objaśnieniem -

gdy świadczeniodawca wykonuje różne, funkcjonalnie niezależne od siebie usługi, których rozdzielenie do celów podatkowych nie ma sztucznego charakteru - każda z tych usług jest opodatkowana z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla danej usługi. Usługi, które mogą być świadczone w ramach kontraktów drogowych będą zatem opodatkowane według stawki podstawowej (23%) bądź też preferencyjnej (8%) - jeśli będą wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT.

Przykładowo, w zakresie kontraktów drogowych, stawką w wysokości 8% mogą być opodatkowane takie usługi jak: usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu (klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu PKWiU 81.29.12.0), czy usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30).

Kolejno, Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego podając, iż: „Należy mieć również na uwadze, że zadanie dotyczące letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów obejmuje dużą liczbę poszczególnych świadczeń, w

tym także sporą liczbę świadczeń nie przewidzianych literalnie w wyjaśnieniach do kodu PK WiU 81.29.12.0 (ze stawką 8%),

np. remonty, malowanie, oznaczanie itp. Zastosowanie stawki obniżonej, jak każdy inny wyjątek od reguł ogólnych na gruncie prawa podatkowego, należy zasadniczo analizować

w sposób ścisły, możliwie wąski a nie rozszerzający. Dla zadania polegającego na letnim utrzymaniu dróg, placów, chodników, parkingów właściwą stawką podatku VAT jest stawka 23%. W związku z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, która stanowi błąd

w obliczeniu ceny, Zamawiający odrzucił ofertę Konsorcjum firm: INTER-TRANS D.K., Janiszów 31, 58-400 Kamienna Góra (Lider Konsorcjum) PHU Dendrex G.E., Przedwojów 138, 58-400 Kamienna Góra (Uczestnik konsorcjum)"

W tym miejscu wypuklić należy niekonsekwencję Zamawiającego, który określa, że zamówieniem jest umowa kompleksowego utrzymania drogi a w dalszej części wskazuje, iż zamówienia dotyczą: np. remontów, malowania, oznaczania itp.

Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 5a ustawy o VAT, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Stosownie do treści art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Zgodnie z art. 41 ust. 13 ustawy, towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.

Stosownie do treści art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku.

W świetle art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Zgodnie z przepisem art. 146aa ust. 1 ustawy o VAT W okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%:

- 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2, art. 110 i art. 138i ust. 4, wynosi 23%;
- 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%;

W załączniku nr 3 do ustawy VAT, zawierającym wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 50 wymieniono „Usługi zamywania śmieci i usuwania śniegu” - PKWiU 81.29.12.0, natomiast pod pozycją 52 wymieniono "Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni" - PKWiU 81.30.10.0.

Należy wskazać, iż z wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU wynika, że grupowanie PKWiU 81.29.12.0 obejmuje:

- usługi czyszczenia próżniowego pasów startowych,
- usługi zamywania i polewania ulic,
- usługi posypywania dróg piaskiem i solą,
- usługi usuwania śniegu i lodu, włącznie z usuwaniem śniegu i lodu z dachów budynków.

Natomiast według wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU wynika, że grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje:

- > usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

-parków i ogrodów:

-przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,

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

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

-przy budynkach przemysłowych i handlowych,

-zieleni:

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

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

-terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpiele słonecznych, pola golfowe),

-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, oślepianiem lub dla ułatwienia widoczności,

-sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew,

- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

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

Grupowanie to nie obejmuje:

-produkcji w celach handlowych i dokonywania zasadzeń w celu sprzedaży roślin, drzew, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działów 01, 02,

-usług szkółek, włączając szkółkarstwo leśne, sklasyfikowanych w 01.30.10.0, 02.10.20.0, - usług w zakresie utrzymania terenów rolniczych w dobrym stanie ekologicznym, sklasyfikowanych w 01.61.10.0,

-usług w zakresie architektury i projektowania krajobrazu, sklasyfikowanych w 71.11.4,

-robót budowlanych związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach Sekcji F.

Nie budzi wątpliwości, iż przedmiotem zamówienia jest utrzymanie czystości, czyli sprzątanie i utrzymanie bieżące dróg, placów, parkingów, chodników i przede wszystkim utrzymanie zieleni miejskiej. W SWZ zaplanowano również usługi, np. w postaci oznakowania terenu prac, powiadomienia Zamawiającego o nagłych przypadkach mających miejsce na utrzymywanym terenie, jak też wykonywanie drobnych napraw technicznych w tym malowanie śmietniczek.

Uznać należy, iż usługi objęte postępowaniem są złożone.

Niewątpliwie co do zasady, każde świadczenie dla celów VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. W sytuacji natomiast, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia, usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli natomiast w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Utarta linia orzecznictwa zarówno Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i krajowych sądów administracyjnych, nakazuje stosować przy świadczeniach złożonych jednolitą stawkę VAT właściwą dla świadczenia dominującego, w tym wypadku 8% (np. wyrok NSA 1 FSK 344/15).

Odwolujący ma świadczyć usługi na mocy umowy za wykonanie, których przysługuje zryczałtowana stawka miesięczna na podstawie faktury VAT. Wynagrodzenie nie jest podzielone, obejmuje całość wykonanej usługi. Wynagrodzenie nie jest uzależnione od ilości wykonanych poszczególnych prac, jest wypłacane od zadania. Dla Zamawiającego istotna jest kompleksowa obsługa w tym zakresie.

W analizowanej sprawie wyjaśnienia wymaga, czy usługi stanowiące przedmiot zamówienia stanowią usługę złożoną (kompleksową), czy też zadanie to składa się z kilku odrębnych świadczeń.

Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedna lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej.

Natomiast, aby móc wskazać, że dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast usługę należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza usługa

traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Stanowisko takie przedstawił również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: TSUE - w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, stwierdzając, iż *Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej*".

Podkreślić należy, iż użycie słowa "zwłaszcza" oznacza, iż z pojedynczym świadczeniem możemy mieć również do czynienia w sytuacji, gdy żadnej z części składowych usługi nie można uznać za usługę główną, np. w sytuacji, gdy wszystkie czynności będące elementami składowymi (lub przynajmniej część z nich) są równie istotne dla wykonania całego świadczenia złożonego (usługi kompleksowej), a jednocześnie brak pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna - usługa pomocnicza.

W wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, ECLI:EU:C:2012:597, pkt 15 i 16 wyroku, TSUE stwierdził: „*Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne*” (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Sernice, Zb.Orz.s. 1-897, pkt 51).

W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie 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 tylko jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz.s. 1-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24 i 25).

Aby móc wskazać, iż dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu.

Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na które składają się różnego rodzaju świadczenia.

Z powyższego wynika, że celem usługi pomocniczej tworzącej razem z usługą dominującą usługę złożoną jest lepsze wykorzystanie przez nabywcę usługi zasadniczej - dominującej. Stwierdzić zatem należy, że usługa pomocnicza nie może realizować tego samego celu co usługa zasadnicza.

W związku z tym, w każdym przypadku dla określenia skutków podatkowych transakcji złożonych należy badać, czy mamy do czynienia z kompozycją świadczenia głównego - dominującego, wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze.

W analizowanej sprawie poszczególne usługi, które będą realizowane w ramach opisanego zamówienia pozostają wobec siebie w relacji usługa dodatkowa (pomocnicza) - usługa główna.

Poszczególne usługi wskazane w SWZ są od siebie w ścisły sposób zależne, każda z wymienionych w SWZ usługa nie stanowi odrębnego celu samego w sobie, usługi służą realizacji konkretnego zadania związanego z utrzymaniem czystości. W tym kontekście występują zatem powiązania funkcjonalne pomiędzy poszczególnymi usługami.

Wskazane usługi nie mogą być świadczone odrębnie, nie tracąc przy tym swojego ekonomicznego rezultatu dla Zamawiającego.

Należy również podkreślić, że w omawianym przypadku nie ma znaczenia stosunek cywilnoprawny łączący strony, tzn. w jaki sposób strony umówiły się na rozliczenie transakcji; umowa łącząca strony nie może decydować o wysokości stawki podatku.

Niezależnie bowiem od tego, jak strony określiły przedmiot umowy, o stosowaniu określonej stawki podatku decyduje faktyczna czynność, z którą ustawa wiąże obowiązek podatkowy, a nie ustalenia umowne między stronami.

Zamawiający za zamówienie określone w zadaniu I ustalił „cenę ryczałtową za 1 miesiąc”, bez określenia wynagrodzenia za dużą liczbę poszczególnych świadczeń, w tym także sporą liczbę świadczeń nie przewidzianych literalnie w wyjaśnieniach do kodu PK WiU 81.29.12.0 (ze stawką 8%), np. remonty, malowanie, oznaczanie itp.

Zamawiający w swoich rozważaniach pominął usługi objęte w PKWiU 81.30.10.0. usługi dokonywania pielęgnacji i utrzymanie, np. (l. pkt. 9), (l. pkt. 12).

Stanowisko Zamawiającego nie znajduje również uzasadnienia z dotychczasowym doświadczeniem Odwołującego, który od kilku już lat wykonuje usługi na rzecz Miast, Powiatów i Gmin w zakresie tożsamym, co ujęty w SWZ Zamawiającego.

Odwołujący przywołał zamówienie na usługi pn.: „Letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów, przystanków autobusowych na terenie Gminy Lubawka oraz zimowe utrzymanie dróg, dróg gminnych, dróg wewnętrznych, placów, chodników i parkingów na terenie Gminy Lubawka” i fakturę FS 391/CENTRALA/2023, z których jasno wynika, iż Odwołujący wykonując tożsame usługi obciążony jest podatkiem VAT w wysokości 8%. Podobnie Letnie i zimowe utrzymanie dróg, chodników i podwórz na terenie Gminy Miejskiej Kamienna Góra w latach 2023 - 2025 i faktura FS 453/CENTRALA/2023, z których wynika niezbicie, iż Zamawiający w każdym przypadku zobowiązany jest do płacenia podatku VAT w stawce 8 %.

Sąsiednie Gminy, Miasta, Powiaty są zarządcami dróg. Cięży na nich tożsamy obowiązek, jak na Zamawiającym. Skoro te organy stosują stawkę podatku VAT 8% brak jest podstaw by uznać, iż Zamawiający stosował stawkę podatku VAT - 23%.

Mając na uwadze powyższe Odwołujący wnosil i wywodził jak na wstępie.

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem Stron i Uczestnika postępowania odwoławczego, na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz oświadczeń, a także stanowisk Stron i Uczestnika postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba ustaliła, iż nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania, odwołanie nie zawierało braków formalnych i mogło zostać rozpoznane merytorycznie.

W ocenie składu orzekającego Izby Odwołujący wykazał, że posiada interes w korzystaniu ze środków ochrony prawnej kwalifikowany możliwością poniesienia szkody.

Do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego zgłoszenie przystąpienia złożył wykonawca E.M.K. Firma Usługowa Maciej Gadzina z siedzibą w Kostrzycy.

Izba potwierdziła skuteczność przystąpienia i dopuściła wykonawcę jako Przystępującego.

Przystępujący wnosil o oddalenie odwołania w całości. Wskazał, że istnieją objaśnienia podatkowe dotyczące opodatkowania stawką podatku VAT kontraktów. Dla potrzeb VAT kluczowe znaczenie ma podział kontraktów, których przedmiotem jest świadczenie kompleksowej usługi przy stawce 23%, bądź szeregu odrębnych świadczeń związanych z utrzymaniem, gdzie może wystąpić stawka 8% VAT ale dla poszczególnych świadczeń usługi.

Literatura przedmiotu wskazuje, iż dla potrzeb zdefiniowania danej usługi, że jest ona usługą kompleksową, winna składać się z różnych świadczeń, których realizacja składa się z różnych zadań, wynikających z przedmiotu realizowanego zamówienia.

Dla Przystępującego oczywistym jest, co wynika z treści formularza ofertowego, że dla pozycji ceny ryczałtowej za 1 miesiąc letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów, powinna być wskazana stawka w wysokości 23%. Podstawą zastosowania tej stawki jest art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ust. 1 ustawy o VAT. W dniu 26 stycznia 2021 roku Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej wydał objaśnienie podatkowe dotyczące zagadnienia opodatkowania podatkiem VAT usług w kontraktach drogowych.

W treści interpretacji wyjaśniono różnice między poszczególnymi kontraktami.

Czynności podejmowane w ramach usługi bieżącego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary będą mieć charakter kompleksowego utrzymania. Na zadanie składa się szereg różnorodnych czynności określających przedmiot umowy, który według Przystępującego powinien być opodatkowany z zastosowaniem stawki 23%.

W przypadku kontraktów kompleksowego utrzymania dróg zapłata należności z tytułu wykonanej usługi przybiera charakter wynagrodzenia ryczałtowego, co znaczy, że w danym okresie rozliczeniowym wypłacana jest wykonawcy stała kwota w stałej wysokości, niezależnie od faktycznie wykonanych usług. Należność ta nie ulega zmianie w zależności od działań, które podejmuje wykonawca realizując usługę. W związku z tym usługodawca nie działa na poszczególne zlecenia zamawiającego, który może określić zadanie i uznać za usługę główną, tylko działa kompleksowo, wszystkie czynności są równie istotne dla wykonania całego zadania. Dlatego też właściwa jest stawka 23%.

Przystępujący uważa, że Zamawiający prawidłowo wybrał w postępowaniu ofertę najkorzystniejszą.

Zamawiający złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, gdzie wnosil o jego oddalenie w całości.

W pierwszej kolejności Zamawiający podniósł, że co do dwóch zadań: bieżącego utrzymania obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów oraz koszenia Odwołujący zastosował jak najbardziej prawidłowo stawkę 8 % VAT. Zastosowanie takiej stawki reguluje wskazany w wyjaśnieniach Odwołującego pkt. 2 art. 146aa ust. 1 ustawy

o podatku od towarów i usług. Punkt ten odsyła do załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług. W załączniku, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8 % w poz. 50 wymieniono „Usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu – grupowanie PKWiU 81.29.12.0. To grupowanie obejmuje:

- usługi próżniowego czyszczenia pasów startowych
- usługi zamykania i polewania ulic
- usługi posypywania dróg piaskiem i solą
- usługi usuwania śniegu i lodu

Zamawiający stoi na stanowisku, że nie sposób tak zinterpretować przepisów ustawy VAT, aby było możliwe zastosowanie w stosunku do „letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów” stawki 8%. Z czterech rodzajów usług zawartych w grupowaniu

w przedmiotowej sprawie ze względów oczywistych należy skupić się na usługach zamykania i polewania ulic.

Jednakże zamówienie w części „letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów”, co jasno wynika z SWZ jest zadaniem daleko, bardziej złożonym aniżeli prosta usługa zamykania i polewania ulic. W tym miejscu należy podnieść, że tak określone zadanie w zamówieniu jest w doktrynie określane jako świadczenie złożone.

Zagadnienie świadczeń złożonych jest zagadnieniem bardzo skomplikowanym i ewokującym sporą rozbieżność w doktrynie i poszczególnych interpretacjach.

W każdym natomiast przypadku zastosowanie stawki obniżonej, tj. 8%, ma charakter wyjątku od reguły. Należy także pamiętać, że zastosowanie stawki obniżonej, jak każdy inny wyjątek od reguł ogólnych na gruncie prawa podatkowego, należy zasadniczo analizować w sposób ścisły, możliwie wąski, a nie rozszerzający.

W sytuacji, kiedy Zamawiający wskazał, że na przedmiot zamówienia składa się co najmniej kilkanaście oddzielnych, specyficznych świadczeń bez jednego świadczenia nadrzędnego, w tym także relatywnie sporą liczbę świadczeń nie przewidzianych literalnie

w wyjaśnieniach do kodu PKWiU 81.29.12.0 (stawka 8% VAT), np. remonty, malowanie, powiadamianie, oznaczanie, to za zupełnie uzasadnioną należy uznać interpretację, że stawka VAT odnośnie do tego zadania wynosi 23 %.

Taka interpretację wskazuje wprost objaśnienie podatkowe z dnia 26 stycznia 2021 r. opracowane wspólnie przez Ministerstwo Finansów z Ministerstwem Infrastruktury oraz Generalną Dyrekcją Dróg Krajowych i Autostrad, które mówi, że „zgodnie z utrwaloną linią interpretacyjną organów podatkowych usług świadczonych przy kontraktach kompleksowego utrzymania dróg opodatkowane są z zastosowaniem stawki VAT -23 %.” Nie sposób również nie przywołać na gruncie sprawy wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 4 stycznia 2019 r. w sprawie o sygnaturze KIO 2601/18. W analogicznym sporze pomiędzy Zamawiającym

a Wykonawcą KIO stwierdziło, że „należało uznać, że poszczególne czynności wymienione

w opisie przedmiotu zamówienia, a składające się na przedmiot umowy należy zaliczyć do usług kompleksowego utrzymania drogi, a zatem właściwą stawką podatku VAT będzie 23 %.” KIO w wyroku tym powołał się również na istotne dla niniejszej sprawy wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a to np. wyrok w sprawie C-349/96, w sprawie C-41/04

czy w sprawie C-11/05, które jednoznacznie wskazują, że „jedna transakcja występuje

w wypadku, gdy dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.”

Wobec tego Zamawiający w sposób całkowicie prawidłowy odrzucił ofertę Odwołującego, a odwołanie powinno zostać oddalone.

Na podstawie dokumentacji postępowania Izba ustaliła, że:

W toku postępowania Zamawiający wezwał Odwołującego, na podstawie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp do złożenia wyjaśnień do złożonej oferty, tj.: w złożonym formularzu ofertowym stanowiącym załącznik nr 1 do SWZ w pozycji cena ryczałtowa za 1 miesiąc letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów została wskazana przez Wykonawcę stawka podatku VAT w wysokości 8%. Zamawiający prosił o wskazanie podstawy prawnej zastosowanej stawki podatku VAT w wysokości 8% wraz z uzasadnieniem potwierdzającym stanowisko Wykonawcy.

Odwołujący złożył następujące wyjaśnienia:

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 5a ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Stosownie do treści art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1,

rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Zgodnie z art. 41 ust. 13 ustawy, towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.

Stosownie do treści art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku.

W świetle art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Zgodnie z przepisem art. 146aa ust. 1 ustawy o VAT W okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%:

1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2, art. 110 i art. 138i ust. 4, wynosi 23%;

2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%;

W załączniku nr 3 do ustawy VAT, zawierającym wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 50 wymieniono „Usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu” - PKWiU 81.29.12.0, natomiast pod pozycją 52 wymieniono „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni” - PKWiU 81.30.10.0.

Należy wskazać, iż z wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU wynika, że grupowanie PKWiU 81.29.12.0 obejmuje:

- usługi czyszczenia próżniowego pasów startowych,
- usługi zamykania i polewania ulic,
- usługi posypywania dróg piaskiem i solą,
- usługi usuwania śniegu i lodu, włącznie z usuwaniem śniegu i lodu z dachów budynków.

Natomiast według wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego do PKWiU wynika, że grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:

- parków i ogrodów:
- przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
- przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),
- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.),
- przy budynkach przemysłowych i handlowych,
- zieleni:
- budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),
- autostrad, ulic, dróg kolejowych i tramwajowych, brzegów dróg wodnych, w portach itp.,
- terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpieli słonecznych, pola golfowe),
- wód stojących i płynących (zbiorniki wodne, bagna, stawy, baseny kąpielowe, fosi, strumyki, potoki, rzeki, systemy oczyszczania ścieków),
- zagospodarowanie terenów zieleni i dokonywanie zasadzeń w celu ochrony przed hałasem, wiatrem, erozją, oślepianiem lub dla ułatwienia widoczności,
- sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew,
- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych z

zagospodarowaniem terenów zieleni (kształtowanie terenu, budowy ścian oporowych, ścieżek spacerowych itp.).

Grupowanie to nie obejmuje:

- produkcji w celach handlowych i dokonywania zasadzeń w celu sprzedaży roślin, drzew, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działów 01, 02,
- usług szkółek, włączając szkółkarstwo leśne, sklasyfikowanych w 01.30.10.0, 02.10.20.0, - usług w zakresie utrzymania terenów rolniczych w dobrym stanie ekologicznym, sklasyfikowanych w 01.61.10.0,
- usług w zakresie architektury i projektowania krajobrazu, sklasyfikowanych w 71.11.4,
- robót budowlanych związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach Sekcji F.

Odwolujący przywołał opis przedmiotu zamówienia objętego postępowaniem w części IV SWZ.

Dalej wskazano, że Konsorcjum jest zdania, że usługi te powinny być objęte stawką podatku VAT 8%.

Przedmiotem zamówienia jest utrzymanie czystości czyli sprzątanie i utrzymanie bieżące zieleni miejskiej. W SWZ zaplanowano również usługi np. w postaci oznakowania terenu prac, powiadomienia Zamawiającego o nagłych przypadkach mających miejsce na utrzymywanym terenie, jak też wykonywanie drobnych napraw technicznych w tym malowanie śmietniczek.

Uznać należy, iż usługi objęte postępowaniem są złożone.

Niewątpliwie do zasady, każde świadczenie dla celów VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. W sytuacji natomiast gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia, usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli natomiast w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Utarta linia orzecznictwa zarówno Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i krajowych sądów administracyjnych, nakazuje stosować przy świadczeniach złożonych jednolitą stawkę VAT właściwą dla świadczenia dominującego, w tym wypadku 8% (np. wyrok NSA 1 FSK 344/15).

Konsorcjum ma świadczyć usługi na mocy umowy za wykonanie których przysługuje zryczałtowana stawka miesięczna na podstawie faktury VAT. Wynagrodzenie nie jest podzielone, obejmuje całość wykonanej usługi.

Wynagrodzenie nie jest uzależnione od ilości wykonanych poszczególnych prac, jest wypłacane od zadania.

Dla Zamawiającego istotna jest kompleksowa obsługa w tym zakresie.

W analizowanej sprawie wyjaśnienia wymaga, czy usługi stanowiące przedmiot zamówienia stanowią usługę złożoną (kompleksową), czy też zadanie to składa się z kilku odrębnych świadczeń.

Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedna lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej.

Natomiast aby móc wskazać, że dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast usługę należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Stanowisko takie przedstawił również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: TSUE - w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, stwierdzając, iż *Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej*".

Podkreślić należy, iż użycie słowa "zwłaszcza" oznacza, iż z pojedynczym świadczeniem możemy mieć również do czynienia w sytuacji, gdy żadnej z części składowych usługi nie można uznać za usługę główną, np. w sytuacji, gdy

wszystkie czynności będące elementami składowymi (lub przynajmniej część z nich) są równie istotne dla wykonania całego świadczenia złożonego (usługi kompleksowej), a jednocześnie brak pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna - usługa pomocnicza.

W wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, ECLI:EU:C:2012:597, pkt 15 i 16 wyroku, TSUE stwierdził: *"Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb. Orz. s. I-897, pkt 51.*

W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie 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 tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb. Orz. s. I-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24 i 25)."

Aby móc wskazać, iż dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu.

Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na które składają się różnego rodzaju świadczenia.

Z powyższego wynika, że celem usługi pomocniczej tworzącej razem z usługą dominującą usługę złożoną jest lepsze wykorzystanie przez nabywcę usługi zasadniczej - dominującej. Stwierdzić zatem należy, że usługa pomocnicza nie może realizować tego samego celu co usługa zasadnicza.

W związku z tym, w każdym przypadku dla określenia skutków podatkowych transakcji złożonych należy badać, czy mamy do czynienia z kompozycją świadczenia głównego - dominującego, wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze.

W analizowanej sprawie poszczególne usługi, które będą realizowane w ramach opisanego we zamówieniu pozostają wobec siebie w relacji usługa dodatkowa (pomocnicza) - usługa główna.

Należy zauważyć, że poszczególne usługi wskazane w SWZ są od siebie w ścisły sposób zależne, każda z wymienionych we SWZ usługa nie stanowi odrębnego celu samego w sobie, usługi służą realizacji konkretnego zadania związanego z utrzymaniem czystości.

W tym kontekście występują zatem powiązania funkcjonalne pomiędzy poszczególnymi usługami.

Wskazane usługi nie mogą być świadczone odrębnie, nie tracąc przy tym swojego ekonomicznego rezultatu dla Zamawiającego.

Należy również podkreślić, że w omawianym przypadku nie ma znaczenia stosunek cywilnoprawny łączący strony, tzn. w jaki sposób strony umówiły się na rozliczenie transakcji; umowa łącząca strony nie może decydować o wysokości stawki podatku.

Niezależnie bowiem od tego, jak strony określiły przedmiot umowy, o stosowaniu określonej stawki podatku decyduje faktyczna czynność, z którą ustawa wiąże obowiązek podatkowy, a nie ustalenia umowne między stronami.

Zamawiający zawiadomił o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp.

W uzasadnieniu faktycznym i prawnym podano, że w dniu 31.01.2024 r. Konsorcjum złożyło ofertę na zamówienie pn.: „Bieżące utrzymanie obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów oraz letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary”. W złożonym formularzu ofertowym, dla poszczególnych zadań Wykonawca wskazał następującą stawkę podatku VAT:

1) bieżące utrzymanie obiektów zieleni miejskiej: parków, skwerów, rabat, placów — 8% VAT

2)koszenie — 8% VAT

3)letnie utrzymanie dróg, placów, chodników, parkingów — 8% VAT.

W punkcie 1) i 2) została wskazana prawidłowa stawka podatku VAT, natomiast w punkcie 3) nieprawidłowa stawka podatku VAT.

W odpowiedzi na wezwanie Zamawiającego do złożenia wyjaśnień, Wykonawca złożył wyjaśnienia do zastosowanej stawki podatku VAT powołując się na kompleksowy charakter zamówienia. Zamawiający nie podziela stanowiska Wykonawcy. Zgodnie z objaśnieniami podatkowymi z dnia 26 stycznia 2021 r. opracowanymi wspólnie przez Ministerstwo Finansów z Ministerstwem Infrastruktury oraz Generalną Dyрекcją Dróg Krajowych i Autostrad; *zgodnie z utrwaloną linią interpretacyjną organów podatkowych usługi świadczone przy kontraktach kompleksowego utrzymania dróg (gdy świadczona jest jedna kompleksowa usługa utrzymania drogi), opodatkowane są z zastosowaniem podstawowej*

stawki podatku VAT— obecnie 23%.”

Należy mieć również na uwadze, że zadanie dotyczące letniego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów obejmuje dużą liczbę poszczególnych świadczeń, w tym także sporą liczbę świadczeń nie przewidzianych literalnie w wyjaśnieniach do kodu PKWiU 81.29.12.0 (ze stawką 8%), np. remonty, malowanie, oznaczanie itp. Zastosowanie stawki obniżonej, jak każdy inny wyjątek od reguł ogólnych na gruncie prawa podatkowego, należy zasadniczo analizować w sposób ścisły, możliwie wąski a nie rozszerzający. Dla zadania polegającego na letnim utrzymaniu dróg, placów, chodników, parkingów właściwą stawką podatku VAT jest stawka 23%.

W związku z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, która stanowi błąd w obliczeniu ceny, Zamawiający odrzucił ofertę Konsorcjum i uznał ofertę Przystępującego za najkorzystniejszą.

Biorąc powyższe ustalenia pod uwagę Izba uznała, że odwołanie w całości zasługuje na uwzględnienie.

W świetle orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, sądów okręgowych i Sądu Najwyższego, za błąd w obliczeniu ceny należy uznać wadliwy dobór przez wykonawcę elementów mających wpływ na właściwe obliczenie ceny oferty, w tym przyjęcie

i zastosowanie przez wykonawcę wadliwej stawki podatku VAT, w przypadku gdy zamawiający nie określił wysokości stawki tego podatku w SIWZ, ale wymagał samodzielnego zastosowania przez wykonawcę obowiązujących przepisów w tym zakresie (tak uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., III CZP 52/11).

W uchwale tej wskazano, że „przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny; przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. Odmienny wniosek musiałby zatem prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień zamawiającego, a w konsekwencji uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia ofert.”

W dalszej części Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i ich chronologia badania ofert warunkowane są treścią SIWZ. Jedynie wówczas, jeśli zamawiający wskazał w SIWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą także wysokość określonej w ofercie ceny, to dopiero wtedy może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w SIWZ. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty.

Natomiast w sytuacji, w której zamawiający nie określił w SIWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki w rozumieniu art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp, ponieważ nie mamy wówczas do czynienia z przesłanką niezgodności oferty z SIWZ, brakuje dwóch potrzebnych do porównania elementów, niezbędnych do oceny przesłanki w postaci zaistnienia niezgodności. W ostatniej sytuacji w rachubę wchodzi wyłącznie ocena wystąpienia błędu w obliczeniu w ofercie ceny. Wobec braku faktycznej możliwości odniesienia się do stawki podatku VAT przy jej nieuwzględnieniu w SIWZ, obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku VAT, która jako element cenotwórczy miała niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny.

Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem cenotwórczym, jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy, 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.”

Obowiązkiem podatnika jest przyporządkowanie sprzedaży towarów czy usług do określonej, właściwej stawki podatku. 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.

Izba analizując opis przedmiotu zamówienia ustaliła, podziela stanowisko Odwołującego wyrażone zarówno w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, a także w postępowaniu odwoławczym. W przedmiotowej sprawie przedmiot zamówienia jest świadczeniem złożonym ale nie nosi cech świadczenia kompleksowego, przy czym dotyczy to części zamówienia określonej przez Zamawiającego jako letnie utrzymanie dróg, placów, chodników i parkingów. Tym samym należało więc ustalić, czy składa się ono ze świadczenia głównego i świadczeń pomocniczych, czy też wykonawca realizować będzie w ramach zamówienia kilka odrębnych pod względem ekonomicznym świadczeń, a w konsekwencji czy cały przedmiot zamówienia podlega opodatkowaniu stawką właściwą dla świadczenia głównego, czy też stawkę podatku VAT należy

ustalić odrębnie dla poszczególnych elementów tego zamówienia oraz czy możliwe jest zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT 8 %.

Zagadnienie świadczeń złożonych było przedmiotem analizy zarówno w orzeczeniach sądów krajowych, jak i TSUE. W wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie *C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise*, TSUE stwierdził, że w celu ustalenia, dla celów VAT, czy świadczenie usług obejmujące kilka części składowych należy traktować jako jedno świadczenie, czy też jako dwa lub więcej świadczeń wycenianych odrębnie, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę treść przepisu art. 2(1) VI Dyrektywy, zgodnie z którym każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne oraz fakt, iż świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone, co mogłoby prowadzić do nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatku VAT. Trybunał podkreślał, że pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas, gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. Trybunał w orzeczeniu tym podkreślił, że świadczenie usług powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne a świadczenie złożone w aspekcie gospodarczym nie powinno być sztucznie rozdzielane, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT.

Natomiast w wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie *C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV p-ko Staatssecretaris van Financiën*, TSUE wskazał, że art. 2 (1) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że (...) jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielanie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej (...).

Opierając się na powyższym orzecznictwie należy stwierdzić, że jeżeli świadczenia można 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. Jeżeli jednak świadczenia stanowią dla nabywcy całość ekonomiczną, nie należy ich sztucznie rozdzielać.

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę Izba stwierdziła, że analiza całości opisanego przez Zamawiającego przedmiotu zamówienia prowadziła do wniosku, że nie występuje w nim świadczenie główne, któremu można byłoby przypisać status świadczenia dominującego względem świadczeń pomocniczych. Spośród wymienionych w opisie przedmiotu zamówienia usług podstawową usługą jest oczyszczanie letnie i zimowe ulic, chodników, dróg o nawierzchniach nieulepszonych, wszystkie zaś wykonywane przez wybranego wykonawcę czynności prowadzić mają do osiągnięcia celu, jakim jest należyte utrzymanie czystości na terenie miasta.

Kryterium odrębności często stosowane w kontekście świadczeń złożonych opiera się na weryfikacji, czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie.

Takie stanowisko wywieść można również z orzeczenia TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r.

w sprawie *RLRE Tellmer Property sro, C-572/07*, w którym TSUE stanął na stanowisku,

że w przypadku usług najmu oraz usług sprzątnięcia części wspólnych budynków następują dwa odrębne świadczenia dla celów VAT.

Innym często spotykanym w orzeczeniach TSUE kryterium oceny przy identyfikacji charakteru świadczenia jest dokonanie weryfikacji z punktu widzenia odbiorcy świadczenia rozumianego jako przeciętny konsument. Zdaniem TSUE, jeżeli z takiej perspektywy nabywca jest zainteresowany nabyciem jednego (złożonego) świadczenia, a nie zespołu poszczególnych odrębnych czynności, wówczas dla celów VAT należy przyjąć, że dane świadczenie ma charakter złożony. Wskazane kryterium identyfikacji jest zatem zasadniczo zbliżone do kryterium charakteru ekonomicznego.

W przedmiotowej sprawie w ocenie Izby nie są spełnione kryteria, aby świadczone usługi będące przedmiotem zamówienia można było uznać za jedno złożone świadczenie. Każda ze świadczonych usług w ramach przyszłej umowy ma charakter samoistny i może być wykonywana niezależnie od siebie. Nie występuje między tymi świadczeniami tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie. Nawet jeżeli zapłata wynagrodzenia odbywa się na zasadzie wynagrodzenia ryczałtowego, bez względu na ilość zrealizowanych czynności (przy czym na wielu tych czynności Zamawiający określił ilość minimalną do wykonania),

to każda z usług stanowi samodzielne i niezależne świadczenie, które może być odrębnie zlecane i wobec tego nie można wyodrębnić świadczenia głównego oraz świadczeń pomocniczych, wykonanie wszystkich czynności jest tak samo ważne, natomiast prowadzi do jednego celu.

Dostrzeżenia wymaga, iż Zamawiający nie prezentuje jednolitego stanowiska, z jednej strony zarzuca, że Odwołujący błędnie wskazuje na kompleksowość usług w złożonych wyjaśnieniach i twierdzi, że usługi letniego utrzymania dróg, chodników, placów i parkingów nie są usługami o kompleksowym charakterze, z drugiej jednak strony przy odrzuceniu oferty Odwołującego posiłkuje się interpretacją podatkową, która dotyczy właśnie świadczenia usług kompleksowego utrzymania dróg. Co ciekawe Odwołujący stanowczo zaprzeczył na rozprawie, iż uważa świadczenia składające się na przedmiot zamówienia za kompleksowe.

W ocenie Izby Zamawiający błędnie utożsamia zakres zlecanych usług z kompleksowym utrzymaniem dróg. Jak sam podkreślał Zamawiający, w zakres świadczenia wchodzi szereg różnych czynności, w tym także dotyczących *mechanicznego i ręcznego utrzymania ciągów dróg i placów wraz z elementami do nich przyległymi, tj. chodniki, parkingi, pobocza i rowy będące w pasie drogowym dróg gminnych oraz ciągów pieszych, a w szczególności mechaniczne i ręczne zmiatanie na sucho i na mokro (...)*. Jednak opis przedmiotu zamówienia obejmuje szereg innych czynności nie odnoszących się wprost do dróg, chodników czy placów, ale mających na celu utrzymanie porządku i czystości, przykładowo: *konserwacja i utrzymanie w stanie sprawnym i estetycznym urządzeń bezpieczeństwa ruchu (bariery rurowe wzdłuż cieków wodnych i dróg gminnych, utrzymanie w stanie estetycznym terenów placów zabaw, przystanków autobusowych)*.

Dlatego też obowiązkiem Zamawiającego było ustalenie, czy do tak opisanych czynności Odwołujący w sposób prawidłowy zastosował obniżoną stawkę podatku VAT.

Odwołujący w złożonych Zamawiającemu wyjaśnieniach podał, że „W załączniku nr 3 do ustawy VAT, zawierającym wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 50 wymieniono „Usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu” - PKWiU 81.29.12.0, natomiast pod pozycją 52 wymieniono „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni” - PKWiU 81.30.10.0.” Odwołujący podał także jakie kategorie czynności Główny Urząd Statystyczny zalicza do tych grup.

W ocenie Izby Odwołujący dokonał prawidłowego zakwalifikowania usług składających się na opis przedmiotu zamówienia do usług, dla których możliwe jest zastosowanie 8% stawki podatku VAT. Stanowisko Izby potwierdza Interpretacja Indywidualna z dnia 5 grudnia 2018 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0112-KDIL2-2.4012.373.2018.3, dotycząca zagadnień usług oczyszczania terenów komunalnych oraz utrzymania zieleni (0112-KDIL2-2.4012.373.2018.3.AKR - 8% stawka VAT) oraz usług oczyszczania terenów komunalnych oraz utrzymania zieleni (0112-KDIL2-2.4012.373.2018.3.AKR - 8% stawka VAT).

Zamawiający w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego przyjął wyjaśnienia złożone przez Przystępującego, z których wynika, że „Wszystkie czynności podejmowane w ramach usługi bieżącego utrzymania dróg, placów, chodników, parkingów na terenie miasta Kowary będą mieć charakter kompleksowego utrzymania. Zadanie na które składa się szereg różnorodnych czynności zgodnie z Załącznik nr 5 wzór umowy § 1 Przedmiot umowy pkt 2, będzie opodatkowane z zastosowaniem stawki 23%, ponieważ wszystkie działania realizowane przez usługodawcę na rzecz zamawiającego są potrzebne w jednakowym stopniu i nie można ich sztucznie dzielić dla celów podatkowych. Dla usługi tej nie została przewidziana obniżona stawka podatku VAT, w związku z czym podlega ona opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki podatku w wysokości 23 %”, choć de facto Zamawiający nie podziela stanowiska, że świadczone usługi mają charakter kompleksowy (oświadczenie złożone na rozprawie przez pełnomocnika Zamawiającego). Poza tym złożone przez Przystępującego wyjaśnienia w żaden sposób nie odnoszą się do sposobu ustalenia prawidłowej wysokości stawki podatku VAT. Przystępujący w sposób arbitralny stwierdza, że właściwa jest stawka podatku 23%. Nawet jeżeli uznać, że wszystkie działania są potrzebne Zamawiającemu w jednakowym stopniu, nie oznacza to, że w takim przypadku nie może być zastosowana obniżona stawka podatku. To nie kompleksowość świadczeń ale charakter usług decyduje o progu stawki podatku.

Konkludując, Izba uznała, że swoimi działaniami i zaniechaniami Zamawiający naruszył przepisy wskazywane w petitum odwołania. Zamawiający w sposób nieprawidłowy dokonał wyboru oferty najkorzystniejszej, co stanowi naruszenie art. 239 ustawy Pzp. Niezgodnie

z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny i zaniechał odrzucenia oferty Przystępującego na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Z tych powodów Izba nakazała Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej oraz unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego, następnie Izba nakazała Zamawiającemu ponowienie procesu badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego i odrzucenie oferty Przystępującego.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 oraz art. 557 ustawy Pzp, a także w oparciu o przepisy § 5 pkt 1 i 2 lit. b oraz § 7 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020r., poz. 2437 ze zmianami), orzekając w tym zakresie o

obciążeniu kosztami Zamawiającego.

Przewodnicząca:
.....