

WYROK

Warszawa, 22 stycznia 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Emil Kuriata

Protokolantka: Klaudia Kwadrans

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 26 grudnia 2024 r. przez wykonawcę PEKABEX BET S.A., ul. Szarych Szeregów 27; 60-462 Poznań, w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska” sp. z o.o., ul. Sarnowska 2 /219; 63-900 Rawicz,

przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego – wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: ECOVISION sp. z o.o., Apart-Invest sp. z o.o., ul. Katowicka 77B/4; 61-851 Poznań,

orzeka:

1. Oddala odwołanie.

2. Kosztami postępowania obciąża wykonawcę PEKABEX BET S.A., ul. Szarych Szeregów 27; 60-462 Poznań i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę PEKABEX BET S.A., ul. Szarych Szeregów 27; 60-462 Poznań tytułem wpisu od odwołania, kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) poniesioną przez zamawiającego Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska” sp. z o.o., ul. Sarnowska 2 /219; 63-900 Rawicz, tytułem wynagrodzenia pełnomocnika oraz kwotę 334 zł 30 gr (słownie: trzysta trzydzieści cztery złote i trzydzieści groszy) poniesioną przez zamawiającego Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska” sp. z o.o., ul. Sarnowska 2 /219; 63-900 Rawicz, tytułem dojazdu na rozprawę,

2.2. zasądza od wykonawcy PEKABEX BET S.A., ul. Szarych Szeregów 27; 60-462 Poznań rzecz zamawiającego Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska”

sp. z o.o., ul. Sarnowska 2 /219; 63-900 Rawicz łączną kwotę 3 934 zł 30 gr (słownie: trzy tysiące dziewięćset trzydzieści cztery złote i trzydzieści groszy) poniesioną przez zamawiającego Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska” sp. z o.o.,

ul. Sarnowska 2 /219; 63-900 Rawicz, stanowiącą koszty postępowania odwoławczego.

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

Przewodniczący:.....

sygn. akt: KIO 4937/24

Uzasadnienie

Zamawiający – Społeczna Inicjatywa Mieszkaniowa „KZN-Wielkopolska” sp. z o.o.

z siedzibą w Rawiczu - prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, pn. *„Budowa zespołu dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w Dąbiu woj. wielkopolskie”*.

23 grudnia 2024 roku, wykonawca PEKABEX BET S.A. z siedzibą w Poznaniu (dalej „odwołujący”) wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp, przez niezgodne z prawem odrzucenie oferty odwołującego, z uwagi na błąd w obliczeniu ceny,

a w konsekwencji zaniechanie zakwalifikowania odwołującego do negocjacji.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

1) unieważnienia czynności oceny ofert, w tym odrzucenia oferty odwołującego,

2) przeprowadzenie ponownego badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty odwołującego i zakwalifikowanie odwołującego do negocjacji,

3) zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania, w tym kosztów reprezentacji wg. przedstawionych na rozprawie rachunków.

Odwołujący wskazał, że jest uprawniony do wniesienia odwołania zgodnie z art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, bowiem jest wykonawcą, który złożył ofertę niepodlegającą odrzuceniu i ma interes w uzyskaniu zamówienia oraz poniósł szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp.

Odwołujący uzasadniając zarzuty odwołania wskazał, że złożył ofertę wskazując, zgodnie z warunkami postępowania jedną cenę obliczoną według jednolitej stawki VAT wynoszącej 8%.

Zamawiający pismem z 6.12.2024 r. wezwał odwołującego do wyjaśnienia na jakiej podstawie zastosował on 8%

stawki VAT w pozycjach I. DOKUMENTACJA PROJEKTOWA, poz. VIII. ZAPLECZE BUDOWY oraz poz. ZAKOŃCZENIE BUDOWY (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) kosztorysu ofertowego?

Odwolujący wyjaśnił, dlaczego przyjął jednolitą stawkę dla wszystkich pozycji przedmiotu zamówienia.

Stanowisko zamawiającego, że usługi wskazane w pozycji I, VIII i IX kosztorysu ofertowego mają charakter samoistny w stosunku do usługi budowlanej a tym samym powinny być opodatkowane 23% stawką VAT jest błędne. W ocenie odwołującego cel, zakres i charakter prac wynikający z dokumentacji dotyczącej zamówienia wskazuje, że przedmiotem świadczenia w ramach zamówienia są w istocie kompleksowe usługi budowlane, obejmujące: roboty budowlane polegające na budowie zespołu dwóch budynków wielorodzinnych – jako świadczenie główne oraz prace polegające na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) – jako świadczenia pomocnicze, podlegające opodatkowaniu VAT według jednolitych zasad, właściwych dla świadczenia głównego, tj. z zastosowaniem 8% stawki VAT.

Zdaniem odwołującego, brak jest wystarczających przesłanek, które przemawiałyby za wyodrębnieniem prac polegających na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy dla celów opodatkowania VAT, a w rezultacie za zastosowaniem w odniesieniu do tych prac 23% stawki VAT.

A świadczenie kompleksowe w orzecznictwie TSUE

Co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje

z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych. Świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce przede wszystkim wówczas, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, natomiast inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, stosując wobec nich te same zasady opodatkowania, co do czynności zasadniczej. Dane świadczenie może zostać uznane za świadczenie kompleksowe, jeżeli składa się ono z różnych czynności, których realizacja prowadzi do jednego celu. Na świadczenie kompleksowe składa się zatem kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, tj. do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Natomiast daną czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jako element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej.

W konsekwencji, z ekonomicznego punktu widzenia, świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzy ono jedno świadczenie kompleksowe, obejmujące kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład wykonywanego świadczenia wchodzi czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej (zasadniczej), lecz mogą mieć one również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu świadczenia kompleksowego.

Zaprezentowane stanowisko wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [dalej jako „TSUE”], który w wyroku z 25.02.1999 r. (w sprawie C-349/96), stwierdził, że: *„Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”*.

Kwestia opodatkowania VAT świadczeń kompleksowych podejmowana była przez TSUE w licznych orzeczeniach, co doprowadziło do wykształcenia ugruntowanej i jednolitej linii orzeczniczej w tym zakresie. W ocenie TSUE: *„Po pierwsze każda transakcja powinna być uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania podatku VAT. W celu ustalenia, czy mamy do czynienia z jednym świadczeniem, kluczowa jest identyfikacja elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności. W tym kontekście należy zbadać, czy podatnik dostarcza konsumentowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. Podobnie jest w przypadku, jeśli dwa (lub więcej) świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”* (np. wyrok TSUE z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04); *„Aby móc uznać, że ogół świadczeń zapewnianych przez usługodawcę usługobiorcy stanowi jedno świadczenie, należy zbadać, czy wykonywane świadczenia stanowią jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego*

rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, czy też obejmują one świadczenie główne, względem, którego pozostałe świadczenia mają charakter dodatkowy" (np. wyrok TSUE z 27.09.2012 r. w sprawie C-392/11); „Charakter danego świadczenia należy oceniać biorąc pod uwagę punkt widzenia nabywcy oraz cechy charakterystyczne tego świadczenia” (np. orzeczenia TSUE: z 21.02.2008 r. w sprawie C-425/06; z 11.06.2009 r. w sprawie C-572/07 oraz z 19.11.2009 r. w sprawie C-461/08).

Podsumowując powyższe tezy, świadczenie kompleksowe ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz nabywcy, dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze, umożliwiające skorzystanie ze świadczenia podstawowego (lub niezbędne dla skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, bez zmiany ich charakteru oraz wartości, z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako odrębne, niezależne opodatkowane. Dla rozstrzygnięcia, czy w konkretnej sprawie mamy do czynienia z jednym bądź wieloma świadczeniami, istotne jest dokonanie tej analizy z punktu widzenia klienta, tj. odbiorcy tych czynności. Wymaga to wzięcia pod uwagę wszelkich okoliczności towarzyszących transakcji, w celu określenia jej elementów charakterystycznych i dominujących, z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. W przypadku świadczeń kompleksowych, o tym, czy świadczenie jest dostawą towarów, czy usługą, przesądza element, który w ramach całego świadczenia ma charakter dominujący (np. orzeczenia TSUE: z 02.05.1996 r. w sprawie C231/94; z 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96; z 27.10.2005 r.

w sprawie C41/04). Jeżeli elementem dominującym w ramach danej transakcji jest wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, natomiast pozostałe czynności mają charakter pomocniczy lub uboczny, wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Natomiast

w przypadku, gdy istotą transakcji są inne czynności, to mimo, iż w ramach tej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług

w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. W rezultacie, usługa uznana za świadczenie główne/dominujące determinować będzie sposób opodatkowania VAT związanych z nią dostaw.

B. prace i dostawy objęte zakresem inwestycji- jako świadczenie kompleksowe na gruncie VAT

Na podstawie analizy dokumentacji dotyczącej zamówienia – w kontekście przedstawionych powyżej wytycznych TSUE w kwestii kwalifikacji danego świadczenia jako świadczenia kompleksowego na gruncie VAT, w ocenie odwołującego, cel, zakres i charakter zamówionych prac wskazuje, że przedmiotem świadczenia w ramach zamówienia są w istocie kompleksowe usługi budowlane, obejmujące: roboty budowlane polegające na budowie zespołu dwóch budynków wielorodzinnych – jako świadczenie główne/dominujące oraz prace polegające na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) – jako świadczenia pomocnicze, podlegające opodatkowaniu VAT według jednolitych zasad, właściwych dla świadczenia głównego, tj. z zastosowaniem 8% stawki VAT w odniesieniu do całości prac i dostaw składających się na przedmiotowe świadczenia.

Zamawiający błędnie przyjął, że „w przypadku przedmiotu zamówienia w postępowaniu pn. Budowa zespołu dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w Dąbju woj. wielkopolskie możliwe jest wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz usług/prac wskazanych w pozycji VIII i IX Kosztorysu ofertowego. Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie”.

W ocenie odwołującego następujące okoliczności/argument wskazują, że ocena dokonana przez zamawiającego jest błędna: przedmiot umowy – potwierdzający kompleksowy charakter inwestycji oraz dominujące znaczenie robót budowlanych z punktu widzenia zamawiającego.

Odnosząc się do przedmiotu umowy, zauważyć należy, iż zakres i finalny cel (końcowy efekt) poszczególnych, kolejnych czynności składających się na inwestycję (zmierzających ostatecznie do przekazania zamawiającemu ukończonych obiektów w postaci dwóch wielorodzinnych budynków mieszkalnych), jednoznacznie potwierdza kompleksowy charakter inwestycji oraz dominujące znaczenie robót budowlanych polegających na budowie tych budynków, z punktu widzenia zamawiającego. Opis przedmiotu zamówienia wskazuje wyraźnie, że zasadniczym celem udzielanego zamówienia jest „wybudowanie zespołu dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w Dąbju (62 – 660), powiat kolski, woj. wielkopolskie, ul. Ogrodowa 17 i 17A, działki nr ewid. 1114/2 i 1115, obręb 0001 Dąbie zgodnie z programem funkcjonalno-użytkowym (dalej: „PFU”), pozwoleniem na budowę oraz projektem budowlanym stanowiącymi załączniki do Umowy (dalej jako: „Przedmiot Umowy”)”.

Natomiast prace polegające na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) stanowią czynności wyspecyfikowane w dokumentacji, ale czynności te nie mają charakteru samodzielnego. Ich

wyspecyfikowanie w dokumentacji, w tym w postaci odrębnych pozycji w kosztorysie ofertowym nie dowodzi ich samodzielności, a jedynie wskazuje na potrzebę zamawiającego polegającą na wskazaniu tych czynności, które mają prowadzić do pełniejszego, zgodnego z oczekiwaniami zamawiającego, wykonania zasadniczego celu umowy jakim jest budowa dwóch obiektów mieszkalnych wielorodzinnych.

Z dokumentacji wynika, że wykonanie zadania głównego w postaci budynków mieszkalnych ma nastąpić „zgodnie z programem funkcjonalno-użytkowym (dalej: „PFU”), pozwoleniem na budowę oraz projektem budowlanym stanowiącymi załączniki do Umowy”. Oznacza to,

że PFU oraz projekt budowlany został już przygotowany przez zamawiającego. Zamawiający dysponuje także pozwoleniem na budowę. Dokumentacja projektowa, która ma zostać opracowana w ramach zamówienia nie obejmuje zatem tych już istniejących elementów, które są wystarczające do prowadzenia robót budowlanych. Przedmiotem opracowania w ramach zamówienia jest „kompletna dokumentacja projektowa wielobranżowa, w tym wielobranżowy projekt techniczny w zakresie zgodnym z przepisami rozporządzenia Ministra Rozwoju z dnia 11 września 2020 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy projektu budowlanego (Dz.U.2022.1679)”. Jest to dokumentacja uzupełniająca w stosunku do już istniejącego projektu budowlanego. Dokumentacja wielobranżowa zawiera projekt wszystkich instalacji, których montaż jest wymagany w ramach wznoszenia obiektu budowlanego. Celem opracowania tej dokumentacji jest określenie elementów uzupełniających w stosunku do już istniejącego projektu budowlanego ściśle odnoszących się do konkretnego obiektu. Opracowanie takiej dokumentacji nie ma zatem charakteru samodzielnego. Jej wykonanie jest ściśle związane z wykonaniem tego konkretnego zadania, które zleca zamawiający. Co więcej bez opracowanego PFU oraz projektu budowlanego opracowanie dokumentacji wielobranżowej byłoby niewykonalne, ponieważ nie byłoby wiadomo, jak rozplanować instalacje wewnętrzne, skoro nie jest znany projekt budowlany samego obiektu. Wskazuje to także, że z perspektywy zamawiającego jako nabywcy opracowanie projektu wielobranżowego jako samodzielnego zadania nie ma znaczenia w sensie ekonomicznym. Dla zamawiającego celem ekonomicznym jest realizacja zadania polegającego na budowie budynków wielorodzinnych i ich oddanie do użytkowania.

Błędne jest zatem stanowisko zamawiającego wskazujące w warunkach niniejszego zamówienia, że „usługa projektowa, nie stanowi składowej części generalnej usługi budowlanej i może być wykonana przez dowolny, inny podmiot”. Zamawiający pominął,

że projekt budowlany już został opracowany i jest elementem dokumentacji, a w ramach zadania do wykonania zostały projekt dokumentacji wielobranżowej. Zamawiający powołując się na możliwość wyodrębnienia tej czynności pomimo wcześniejszego pracowania PFU oraz projektu budowlanego tej konkretnej czynności nie zlecił w ramach przygotowania dokumentacji w celu uzyskania pozwolenia na budowę tylko przyjął, że dokumentacja wielobranżowa winna zostać przygotowana w ramach prac związanych już z budową budynków. Analogicznie ocenić należy kwestię prac odnoszących się do zaplecza budowy oraz zakończenia budowy. Czynności te nie mają charakteru samodzielnego. Są to czynności ściśle związane z realizacją świadczenia głównego. Bez świadczenia głównego wykonywanie czynności polegających na zapewnieniu zaplecza budowy czy zakończenia budowy w postaci ponoszenia kosztów nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie nie przedstawiają dla zamawiającego wartości, która mogłaby powodować, że zamawiający byłby zainteresowany nabyciem tych świadczeń jako wyodrębnionych i samodzielnych usług. Sens ekonomiczny nabycia tych świadczeń wynika z zasadniczego celu umowy jakim jest wybudowanie budynków mieszkalnych.

Dokonując oceny w kwestii kompleksowości analizowanego świadczenia, nie bez znaczenia jest również okoliczność, iż całość wymienionych wyżej prac i dostaw składających się na inwestycję objęta jest jedną umową.

W tym kontekście, należy zwrócić uwagę na wyrok TSUE z 27.09.2012 r. w sprawie C-392/11, wskazujący na istotne znaczenie postanowień umownych (odzwierciedlających uzgodnienia stron umowy) przy dokonywaniu oceny kompleksowości świadczenia na gruncie VAT: „W celu przeprowadzenia takiego badania treść umowy najmu może stanowić istotną wskazówkę, jeśli chodzi o ocenę jednolitego charakteru świadczenia. W postępowaniu przed sądem krajowym wydaje się, że gospodarczym powodem jej zawarcia jest nie tylko prawo do zajmowania danych lokali, lecz również uzyskanie przez najemcę ogółu świadczonych usług. Ta umowa najmu obejmuje zatem jednolite świadczenie ustalone pomiędzy wynajmującym i najemcą” (Por. także wyrok TSUE z 02.05.2019 r. (C-224/18)).

W świetle powyższych uwag błędne jest zatem twierdzenie zamawiającego, że „argumentem za uznaniem usług za świadczenie złożone nie może być także sposób sformułowania postanowień umowy. Zaznaczenie, że przedmiot umowy stanowi wykonanie kompleksowej usługi budowlanej łącznie z niezbędnymi usługami pomocniczymi służącymi do jej wykonania jak projekt oraz usługi formalno-prawne, nie oznacza, że na gruncie prawa podatkowego usługa ta będzie traktowana jako usługa kompleksowa”.

Zamawiający pomija, że to zamawiający jako nabywca poprzez warunki umowne określa jakie świadczenie ma być

wykonane i nabyte przez zamawiającego. W świetle przytoczonych orzeczeń TSUE dla oceny danego świadczenia kluczowa jest perspektywa nabywcy. Określone przez zamawiającego warunki umowne tworzą okoliczności obiektywne, których nie może arbitralnie pomijać.

Wynagrodzenie oraz zasady fakturowania określone w umowie

Zgodnie z § 6 ust. 1 projektu umowy „Za prawidłową realizację Przedmiotu Umowy Strony ustalają wynagrodzenie ryczałtowe w wysokości netto złotych, powiększone o podatek VAT w wysokości złotych, tj. złotych brutto (słownie złotych:).”.

Postanowienia umowne przewidują zatem wynagrodzenie ryczałtowe za wykonanie całego przedmiotu zamówienia.

Odnosząc się do zasad rozliczeń z tytułu realizacji przedmiotu zamówienia, zauważyć należy, iż projektowane postanowienia umowy nie przewidują wystawiania odrębnych faktur za wykonanie poszczególnych czynności składających się na przedmiot zamówienia. Ustalone zasady fakturowania nie przemawiają za zasadnością wyodrębnienia tych prac dla celów opodatkowania VAT. Projektowane postanowienia umowy zakładają natomiast, iż rozliczenia z tytułu realizacji przedmiotu zamówienia następować będą na podstawie faktur częściowych oraz faktury końcowej, przy czym zgodnie z umową płatności będą dokonywane na podstawie faktur VAT doręczonych zamawiającemu w formie papierowej lub elektronicznej, po wykonaniu dokumentacji lub części robót potwierdzonych protokołem odbioru podpisanym przez zamawiającego. Z postanowień umowy wynika zatem, że opracowanie dokumentacji projektowej nie jest wyodrębnioną w ramach umowy czynnością, które jest rozliczana z zamawiającym. Odbiór dokumentacji jest tylko jedną z faz potwierdzających postęp w wykonaniu przedmiotu zamówienia.

Główny kod CPV zastosowany przy opisie przedmiotu zamówienia.

Podany przez zamawiającego główny kod CPV opisujący przedmiot zamówienia (wskazany w Ogłoszeniu o zamówieniu) potwierdza, że to właśnie roboty budowlane

w zakresie budownictwa wielorodzinnego (45211340-4) mają, z punktu widzenia zamawiającego, znaczenie dominujące, stanowiąc w rezultacie świadczenie główne –

w ramach kompleksowej usługi budowlanej składającej się z prac objętych przedmiotem zamówienia. Zakres i wartość prac polegających na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy w relacji do wartości całego zamówienia. Za pomocniczym charakterem prac polegających na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy wobec prac zasadniczych objętych przedmiotem zamówienia przemawia również relatywnie niewielka wartość tych prac.

W kosztorysie ofertowym odwołujący określił łączną wartość prac na kwotę 18.977.021,10 zł netto. W stosunku do łącznej wartości kosztów całej usługi przyjęty w kalkulacji koszt przygotowania dokumentacji stanowi zaledwie 1,45%, koszt zaplecza 1,04%, a koszt zakończenia budowy 5,03% wartości prac ogółem. Nie ulega zatem wątpliwości, że z punktu widzenia wartości prac ogółem dominujące znaczenie z ekonomiczno-gospodarczego punktu widzenia mają w tym przypadku usługi budowlane polegające na budowie budynków mieszkalnych. Jest to okoliczność, która obrazuje, że wykonanie prac polegających na wykonaniu dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy w ramach realizacji przedmiotu zamówienia w niniejszym postępowaniu należy uznać za czynności pomocnicze.

C. pozostałe aspekty- nie wykluczające kompleksowego charakteru inwestycji dla celów VAT.

W kontekście przedstawionej powyżej argumentacji, popartej przywołanymi zapisami wynikającymi z dokumentacji dotyczącej zamówienia, w ocenie odwołującego nie budzi wątpliwości, że z perspektywy zamawiającego, zgodnie z wytycznymi TSUE, celem zamówienia jest nabycie ukończonych dwóch budynków wielorodzinnych, będącego końcowym rezultatem szeregu czynności składających się na przedmiot zamówienia w ujęciu całościowym. W konsekwencji uznać należy, że przedmiotem świadczenia w ramach zamówienia są kompleksowe usługi budowlane, obejmujące roboty budowlane polegające na budowie zespołu dwóch budynków wielorodzinnych, którym towarzyszy wykonanie dokumentacji projektowej, zaplecza budowy oraz zakończenia budowy – podlegające opodatkowaniu VAT według jednolitych zasad, właściwych dla świadczenia głównego

(tj. z zastosowaniem 8% stawki VAT w odniesieniu do całości prac objętych zakresem przedmiotu zamówienia).

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę na okoliczność związaną ze określeniem kalkulacji w Kosztorysie ofertowym stanowiącym Załącznik 1a do SWZ, które, w ocenie odwołującego, nie podważają kompleksowego charakteru inwestycji na gruncie VAT. We wskazanym kosztorysie ofertowym jako odrębne pozycje wskazano:

poz. I - DOKUMENTACJA PROJEKTOWA;

poz. VIII. ZAPLECZE BUDOWY oraz

poz. IX. ZAKOŃCZENIE BUDOWY.

Określenie ww. elementów jako składowych kosztorysu ofertowego nie stanowi wystarczającej przesłanki dla uznania zasadności wyodrębnienia tych czynności dla celów opodatkowania VAT.

Zgodnie z SWZ kosztorys ofertowy służy wyłącznie do wyliczenia ceny ofertowej. Nie stanowi on podstawy do

rozliczenia wynagrodzenia z tytułu realizacji inwestycji – które, jak już wcześniej wskazano, rozliczane będzie zgodnie ze stanem zawansowania robót.

Ponadto, jak wynika z orzecznictwa, techniczne aspekty związane z wyodrębnieniem poszczególnych elementów składowych w kosztorysie i/lub nawet na fakturze, pozostają bez znaczenia dla oceny charakteru danego świadczenia z punktu widzenia sposobu ich opodatkowania na gruncie VAT, np.: w wyroku z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04, TSUE stwierdził, że: „(...) *istnienie jednego świadczenia złożonego nie jest wykluczone z tego powodu, że w odniesieniu do poszczególnych elementów wykazane są odrębnie ceny i że elementy te są odrębnie fakturowane*”; podobnie w wyroku z 05.06.2019 r. (sygn. I FSK 661/17) NSA podkreślił, że: „(...) *przepisy ustawy o PTU nie sprzeciwiają się wykazaniu na fakturze w osobnych pozycjach kilku różnych świadczeń składających się na usługę kompleksową*”.

Podkreślenia wymaga, że w omawianym zamówieniu wyodrębnienie pozycji składowych nastąpiło wyłącznie w kosztorysie ofertowym. Warunki zamówienia nie przewiduje wyodrębniania tych elementów składowych na wystawianych fakturach.

D. roboty budowlane wraz z pracami projektowymi i zapleczem budowy w praktyce interpretacyjnej i orzeczniczej na gruncie VAT.

Prawidłowość stanowiska odwołującego w zakresie przyjętej stawki VAT znajduje potwierdzenie w praktyce interpretacyjnej i orzeczniczej. Organy podatkowe oraz KIO

w wydanych rozstrzygnięciach, przytoczonych poniżej, potwierdzili, że roboty budowlane wraz z pracami stanowią świadczenie kompleksowe, podlegające opodatkowaniu 8% stawką VAT w odniesieniu do całości prac – w tym również w odniesieniu do prac związanych

z przygotowaniem dokumentacji projektowej.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych wiążących informacjach stawkowych (przykładowy WIS z 19 sierpnia 2024 r. (sygn. 0111-KDSB11.440.33.2023.11.MF; opubl. na stronie <https://eureka.mf.gov.pl/>) potwierdził, że czynności składające się na budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego są ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. W konsekwencji do całości ma zastosowania stawka 8% VAT, mimo że z opisu przedstawionego we wniosku wynikało jednoznacznie, że zadanie obejmuje: projektowanie (stworzenie projektu architektonicznego), uzyskanie odpowiednich zezwoleń i zgód administracyjnych (decyzja o warunkach zabudowy), pozwolenie na budowę, fizyczne wykonanie i ostatecznie przyjęcie do użytkowania i przekazanie (na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego).

Zamawiający złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, w której wniósł o oddalenie odwołania w całości. Zamawiający wskazał, że odwołujący w pozycji VII. Kosztorysu ofertowego pn. „ZAGOSPODAROWANIE TERENU WRAZ UZBROJENIEM

I PRZYŁĄCZAMI” zastosował stawkę VAT 23%. Natomiast w pozostałych pozycjach kosztorysu ofertowego odwołujący przyjął stawkę VAT 8%. Według zamawiającego

w pozycjach I. DOKUMENTACJA PROJEKTOWA, poz. VIII. ZAPLECZE BUDOWY oraz poz. IX. ZAKOŃCZ BUDOWY (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) kosztorysu ofertowego prawidłowa stawka podatku VAT wynosi 23%.

Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyroki: z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 z 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 pkt 23). Jedna transakcja występuje w wypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyroki: z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 pkt 22; a także z 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 pkt 23). Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 pkt 30; ww. wyrok w sprawie (...), pkt 52).

W przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z 2 maja 1996 r., w sprawie C-231/94). Trybunał w kwalifikowaniu transakcji jako złożonych albo odrębnych bierze pod uwagę to, że po pierwsze każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Oznacza to, że w pierwszej kolejności należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi kilka odrębnych

świadczeń głównych, czy jedno świadczenie. W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W celu ustalenia czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji. Należy jednak przypomnieć, że brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja.

W odniesieniu do przedmiotu zamówienia objętego postępowaniem, którego odwołanie dotyczy, możliwe jest wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz usług organizacyjno-administracyjnych jak zaplecze budowy i zakończenie budowy (w tym nadzór budowlany, media, dokumentacja powykonawcza, uzyskanie pozwolenia na użytkowanie). Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Usługa projektowa, nie stanowi składowej części generalnej usługi budowlanej – może być wykonana przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie - wręcz przeciwnie - co do zasady są to różne i niezależne od siebie usługi.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że opisane usługi można w sposób naturalny rozdzielić. W przypadku wyodrębnienia świadczeń opisanych powyżej powstają całkowicie niezależne świadczenia w postaci usługi projektowej, usług formalno-prawnych oraz budowlanej. Brak jest więc elementu sztuczności stanowiącego warunek *sine qua non* uznania tych czynności za jedno świadczenie.

Zamawiający postanowił połączyć w jednym postępowaniu usługę wykonania dokumentacji projektowej oraz roboty budowlane, aby zaoszczędzić na czasie prowadzenia dwóch odrębnych procedur, ograniczyć ryzyko sporów w przypadku błędów projektowych lub nieścisłości w tym zakresie, a także aby wyłączyć konieczność ustalania podmiotu odpowiedzialnego na ewentualne nieprawidłowości w wykonaniu dokumentacji lub robót budowlanych. Niemniej jednak brak jest przeszkód, aby usługa wykonania dokumentacji projektowej stanowiła przedmiot odrębnego postępowania w sprawie zamówienia.

Argumentem za uznaniem usług za świadczenie złożone nie może być także sposób sformułowania umów z kontrahentem. Sposób sformułowania umowy z kontrahentem nie może determinować prawnopodatkowych skutków świadczonych usług. Zaznaczenie, że przedmiot umowy stanowi wykonanie przez Spółkę kompleksowej usługi budowlanej łącznie z niezbędnymi usługami pomocniczymi służącymi do jej wykonania jak projekt oraz usługi formalno-prawne, nie oznacza, że na gruncie prawa podatkowego usługa ta będzie traktowana jako usługa kompleksowa. O tym, w świetle zaprezentowanego orzecznictwa TSUE, decydują okoliczności obiektywne, niezależne od sposobu, w jaki została sporządzona umowa wiążąca kontrahentów. Jedna transakcja występuje bowiem tylko w wypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W stanie faktycznym przedstawionym przez Spółkę taka sytuacja jednak nie ma miejsca. Należy raz jeszcze wskazać, że opisane usługi można w sposób naturalny rozdzielić. Usługi te oraz budowlane można wydzielić bez elementu sztuczności. (tezy zaczerpnięto z wyroku NSA I FSK 361/18).

Usługi projektowe oraz usługi formalnoprawne objęte przedmiotem zamówienia w postępowaniu mają charakter samoistny w stosunku do usługi budowlanej.

Odwolujący w swoich wyjaśnieniach z 11.12.2024 r. oraz w odwołaniu powołał się na interpretację podatkową (np. WIS z 19 sierpnia 2024 r., sygn. 0111-KDSB11.440.33.2023.11.MF) w celu uzasadnienia zastosowania obniżonej stawki VAT (8%) do kompleksowego świadczenia obejmującego: Dokumentację projektową, Zaplecze budowy, Zakończenie budowy (nadzór budowlany, media, dokumentację powykonawczą, uzyskanie pozwolenia na użytkowanie). Odwołujący podniósł, że wszystkie te elementy powinny być traktowane jako jedno świadczenie gospodarcze i opodatkowane jednolitą stawką VAT, zgodnie z orzecznictwem TSUE oraz powołaną interpretacją podatkową.

Interpretacje podatkowe, takie jak powołana powyżej Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS), zawierają szczegółowe uzasadnienia wskazujące na jednorodny charakter świadczenia pod warunkiem, że elementy składowe świadczenia są wzajemnie zależne, funkcjonalnie i gospodarczo nierozdzielne. Istotnym warunkiem jest również to, by zakres prac dotyczył budynków mieszkalnych objętych społecznym programem mieszkaniowym i spełniających kryteria ustawy o VAT. Oznacza to, że usługi takie jak projektowanie, budowa i inne świadczenia muszą być tak ściśle powiązane, by tworzyły jedno świadczenie o jednolitym charakterze gospodarczym.

Należy jednak zauważyć istotne rozbieżności między stanem faktycznym opisanym w interpretacji podatkowej a rzeczywistym zakresem zamówienia. W interpretacji podatkowej, na którą się odwołujący

powołał, świadczenia, takie jak dokumentacja projektowa i inne elementy, były jednoznacznie podporządkowane realizacji budowy konkretnego budynku mieszkalnego. Interpretacja ta opierała się na założeniu, że istnieje gospodarczy sens świadczenia jako „jednej całości”, a wszystkie jego składniki są niezbędne i nierozdzielne w realizacji głównego celu, jakim była budowa budynku.

W przypadku zamówienia, którego dotyczy niniejsze postępowanie, dokumentacja projektowa może być realizowana niezależnie i nie pozostaje w ścisłym związku z budową. Zaplecze budowy jest bardziej elementem organizacyjnym niż integralnym składnikiem samej budowy, co w innych interpretacjach podatkowych co do zasady skutkuje opodatkowaniem stawką podstawową VAT (23%). Podobnie zakończenie budowy, obejmujące takie działania jak nadzór budowlany czy sporządzenie dokumentacji powykonawczej, jest również klasyfikowane jako odrębne świadczenia podlegające podstawowej stawce VAT (23%), chyba że ich nierozdzielność z główną usługą zostanie jednoznacznie wykazana. Odwołujący takiej nierozdzielności nie wykazał.

Należy zwrócić uwagę na istotne rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym w niniejszym postępowaniu a interpretacją podatkową przywołaną przez odwołującego. Elementy świadczenia wskazane w pozycji I. DOKUMENTACJA PROJEKTOWA, VIII. ZAPLECZE BUDOWY oraz poz. IX. ZAKOŃCZENIE BUDOWY (w tym nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie) kosztorysu ofertowego mogą być realizowane niezależnie od siebie, co podważa ich nierozdzielny charakter. Brak jednoznaczności w podporządkowaniu tych świadczeń głównemu celowi budowy budynków mieszkalnych sprawia, że argumentacja odwołującego jest narażona na zakwestionowanie przez organy podatkowe. Dodatkowo, niektóre elementy, takie jak dokumentacja projektowa czy zaplecze budowy, mogą być realizowane także w przypadku innych rodzajów inwestycji, na przykład budynków niemieszkalnych, co również podważa zasadność zastosowania obniżonej stawki VAT dla całości świadczenia. W obliczu różnic pomiędzy rzeczywistym zakresem zamówienia a specyficznymi okolicznościami, na jakich opierała się powołana przez odwołującego interpretacja podatkowa stanowisko odwołującego nie jest przekonujące.

Należy także wskazać, że zamawiający przeprowadził już kilka postępowań o bardzo podobnym przedmiocie zamówienia, który również obejmował sporządzenie kompletnej dokumentacji projektowej wielobranżowej, w tym opracowanie wielobranżowego projektu technicznego, budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego, zaplecze budowy, zakończenie budowy (w tym nadzór budowy, media, opracowanie dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwolenia na użytkowanie). W postępowaniach tych oferenci obliczając cenę ofertową co do zasady przyjmowali mieszane stawki VAT 8 i 23% (dowód: zestawienie kosztorysów ofertowych w postępowaniu pn. „Budowa budynku mieszkalnego wielorodzinnego wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w miejscowości Człopa”, zestawienie tabelaryczne kwot podanych przez wykonawców w wyjaśnieniach dot. stawek VAT w postępowaniu pn. „Budowa budynku mieszkalnego wielorodzinnego wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w miejscowości Kaczory, przy ul. Górnej, dz.ew. 925/5 – Etap I).

Wskazanie kodu CPV dla głównego przedmiotu zamówienia w ogłoszeniu o zamówieniu, tj. wyłącznie dla budownictwa wielorodzinnego, nie upoważnia do twierdzenia, że całość przedmiotu zamówienia objęta jest jedną stawką podatku VAT w szczególności, wobec tego, że zamawiający w opisie przedmiotu zamówienia poza budową zespołu dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych podał, że zamówienie obejmuje również wykonanie określonych usług jak np. sporządzenie dokumentacji projektowej. Ponadto zamawiający wymienił również pozostałe kody CPV według Wspólnego Słownika Zamówień składające się na przedmiot zamówienia w ogłoszeniu o zamówieniu (pkt 4.2.7.) jak i w PFU oraz SWZ. Wskazanie jednego kodu CPV jako głównego wynika z budowy formularza ogłoszenia o zamówieniu.

Zamawiający przy opisie przedmiotu zamówienia wskazał dodatkowe kody CPV, odnoszące się do pozostałych robót i usług wchodzących w zakres przedmiotu zamówienia. Tym samym odwołujący powinien był mieć świadomość, również poprzez opis przedmiotu zamówienia za pomocą nazw i kodów z CPV, że w zakres przedmiotu zamówienia wchodzi praca, co do których będzie miała zastosowanie podstawowa stawka podatku od towarów i usług (23%) (dowód: Ogłoszenie o zamówieniu z 31.10.2024 r., SWZ, PFU – w dokumentacji postępowania).

Zgodnie z §6 ust. 6 Projektowanych postanowień umowy (załącznik nr 5 do SWZ) w brzmieniu nadanym 19.11.2024 r.: „Płatności będą dokonywane na podstawie faktur VAT doręczonych Zamawiającemu w formie papierowej lub elektronicznej, po wykonaniu dokumentacji lub części robót potwierdzonych protokołem odbioru podpisanym przez Zamawiającego. Do faktury VAT Wykonawca załączy tabelę wskazującą m.in. zaawansowanie przerobowe oraz wartość wykonanych prac i wartość prac do wykonania zgodnie ze wzorem tabeli udostępnionym przez Zamawiającego”.

Zamawiający nie określił w SWZ stawki podatku VAT dla świadczenia objętego zamówieniem ani dla poszczególnych elementów składowych przedmiotu zamówienia. Zatem, prawidłową stawkę podatku VAT był zobowiązany ustalić i

zastosować w obliczeniu ceny oferty samodzielnie wykonawca. Zamawiający natomiast jako podmiot prowadzący postępowanie i odpowiadający za prawidłową ocenę ofert w nim złożonych, przy uwzględnieniu - zgodnie z art. 7 pkt 1 Pzp - ceny brutto (za całość przedmiotu zamówienia), ma obowiązek zweryfikowania, czy w ofertach podano właściwą, bądź właściwe stawki podatku od towarów i usług. Powyższe ma zasadnicze znaczenie dla porównywalności ofert złożonych w postępowaniu, a w konsekwencji dla zachowania zasady równego traktowania wykonawców. Weryfikacja prowadzona przez zamawiającego doprowadziła do ustalenia,

że prawidłową stawką podatku VAT w pozycjach: I. DOKUMENTACJA PROJEKTOWA, VIII. ZAPLECZE BUDOWY i IX. ZAKOŃCZENIE BUDOWY kosztorysu ofertowego jest stawka 23%, a odwołujący przyjmując w tym zakresie stawki 8% popełnił błąd w obliczeniu ceny.

W konsekwencji oferta odwołującego podlegała odrzuceniu.

Uczestnik po stronie zamawiającego podzielił stanowisko zamawiającego, powołując dodatkową argumentację. Uczestnik wskazał, że w złożonym przez odwołującego kosztorysie ofertowym dla pozycji „VII Zagospodarowanie terenu wraz z uzbrojeniem i przyłączeniami” została zastosowana przez odwołującego stawka VAT w wysokości 23% (tj. jako wartość netto tej pozycji wskazano kwotę 1.962.021,98 zł, a jako wartość brutto kwotę 2.413.287,03 zł).

W konsekwencji, stanowiska odwołującego przedstawione w kosztorysie ofertowym, wyjaśnieniach z 11 grudnia 2024 r. i odwołaniu z 26 grudnia 2024 r. są wewnętrznie sprzeczne. Stosując stawkę 23% VAT dla w/w pozycji VII zawartej w kosztorysie odwołujący zaprzeczył zasadności uznania całego przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej, ponieważ przy takim założeniu w/w pozycja VII powinna również zostać wyceniona w kosztorysie przedstawionym przez odwołującego z zastosowaniem stawki 8% VAT, a odwołujący zastosował w tym zakresie stawkę VAT w wysokości 23%. Odwołujący całkowicie pominął ten fakt w odwołaniu. Jest to celowe działanie. Innymi słowy, wskazanie przez odwołującego,

iż „w odniesieniu do całego przedmiotu zamówienia określonego w SWZ jako świadczenia kompleksowego należy zastosować jednolicie stawkę VAT w wysokości 8%” jest niezgodne ze złożoną przez odwołującego ofertą.

Zastosowanie przez odwołującego innej stawki dla jednego elementu kosztorysu potwierdza stanowisko, że również w jego ofercie zakres prac objęty ofertowaniem nie stanowi usługi kompleksowej. W ocenie przystępującego, bezzasadna jest argumentacja odwołującego wskazująca, że w analizowanym przypadku występuje usługa kompleksowa podlegająca 8% stawce VAT, jeżeli sam w ramach ofertowanych prac wyodrębnił czynności podlegające podstawowej stawce 23% VAT.

B. Błędne określenie zakresu świadczenia kompleksowego – w tym sprzeczność ze stanowiskami organów podatkowych i sądów administracyjnych.

W ocenie przystępującego, cały przedmiot zamówienia nie stanowi usługi kompleksowej, tj. stanowisko przedstawione w tym zakresie przez odwołującego jest błędne.

Należy podkreślić, że przedstawione przez odwołującego stanowiska Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”) określają jedynie ogólne przesłanki uznania kilku czynności/dostaw towarów za jedną usługę kompleksową. Natomiast, żadne ze stanowisk TSUE nie odnosi się do analizowanego stanu faktycznego (nawet w zbliżonym zakresie), tj. do kwalifikacji podatkowej elementów w postaci: I. Dokumentacji projektowej, VIII. Zaplecza budowy, IX. Zakończenia budowy. W szczególności wyroki TSUE nie precyzują, czy wskazane etapy będące elementem sporu stanowią wraz z budową budynków świadczenie kompleksowe. Jednocześnie, sam odwołujący w pkt 20 odwołania wskazał, że „co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych”. Przystępujący zgadza się, że podstawową zasadą opodatkowania VAT jest kwalifikowanie poszczególnych świadczeń jako odrębnych i niezależnych. Natomiast, dopiero na zasadzie wyjątku od reguły można zastanawiać się nad łącznym opodatkowaniem kilku świadczeń. Innymi słowy, aby zastosować wyjątek w postaci łącznego opodatkowania kilku świadczeń należy zidentyfikować precyzyjne i jednoznaczne okoliczności za zastosowaniem wyjątku. Dodatkowo, w przypadku rozważania zastosowania stawki obniżonej (w analizowanej sprawie 8% VAT zamiast 23% VAT), należy pamiętać o zakazie stosowania wykładni rozszerzającej dla stosowania preferencji podatkowej (np. obniżonej stawki VAT).

W przeciwieństwie do przedstawionych przez odwołującego wyroków TSUE wskazujących jedynie ogólne przesłanki uznania grupy świadczeń usług lub dostaw towarów za usługę kompleksową, należy wskazać, że polskie organy podatkowe i sądy administracyjne prezentowały stanowiska odnoszące się wprost do wyodrębnienia robót budowlanych od usługi projektowej i/lub usług formalno-prawnych. Przykładowo:

- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2023 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.753.2022.1.DM) wskazano: „Wyjaśnić należy, że co do zasady, usługi projektowe oraz usługi budowlane mają charakter samoistny i mogą być wykonywane niezależnie od siebie, jak również nie występuje między nimi tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie. Zarówno usługa projektowa, jak i usługa budowlana są rodzajem usług,

które nabywca może kupić oddzielnie. Bez znaczenia pozostaje fakt, że usługi projektowe oraz usługi budowlane wynikają z jednej umowy i dotyczą jednej inwestycji budowlanej. Pomimo, że umowa w systemie "zaprojektuj i wybuduj" obejmuje wykonanie projektu technicznego/wykonawczego - a więc jak Państwo wskazali - usługę projektową - i usługę budowlaną, należy zakwalifikować je jako dwa odrębne świadczenia. Kwestia kalkulacji wynagrodzenia jako łączne ryczałtowe za realizowane świadczenia nie może wywoływać skutków na gruncie podatkowym. Pomiedzy świadczonymi usługami nie będzie występował tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie",

- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 lipca 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.213.2019.2.KO) wskazano: „wykonanie dokumentacji projektowej umożliwiającej realizację robót, w tym uzyskanie wszystkich niezbędnych decyzji (PKWiU 71.11 »Usługi architektoniczne«), usługi projektowe w zakresie drobnych prac związanych

z zagospodarowaniem terenów zieleni, nie są czynnościami, które powinny wchodzić w skład całej kompleksowej usługi budowy obiektu. Szczególnie należy zwrócić uwagę,

że występujące usługi projektowe, co do zasady podlegają wyłączeniu z usług budowlanych",

- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 września 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.343.2018.I.WH) wskazano: „Wyjaśnić należy, że co do zasady, usługi projektowe mają charakter samoistny i mogą być wykonywane niezależnie. Między usługami projektowymi a innymi świadczeniami nie występuje ścisły związek, który uniemożliwiałby ich wyodrębnienie. Usługa projektowa jest rodzajem usług, które nabywca może kupić oddzielnie",

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 22 listopada 2017 r. (sygn. akt. I SA/Gd 1265/17) wskazano: „W opisanym we wniosku stanie faktycznym możliwe jest wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz usług formalno-prawnych. Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Usługa projektowa, jak i usługi formalno-prawne nie stanowią składowej części generalnej usługi budowlanej - mogą być wykonane przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie - wręcz przeciwnie - co do zasady są to różne i niezależne od siebie usługi",

- w wyroku NSA z 20 grudnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 2091 /09), z którego wynika, że: „Jak słusznie podniósł Sąd pierwszej instancji, usługa projektowania oraz usługa wybudowania budynków to usługi o charakterze samoistnym, które mogą być realizowane niezależnie,

w różnym i następującym po sobie czasie. Usługa projektowa w świetle przepisów prawa podatkowego nie stanowi składowej części usługi budowlanej - wprost ją poprzedza i może być wykonana przez dowolny, inny podmiot. Usługi te nie są też ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie - wręcz przeciwnie - są to dwie różne i niezależne od siebie usługi".

Przedstawione powyżej stanowiska polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych wprost wskazują na konieczność wyodrębnienia robót budowlanych od usługi projektowej i/lub usług formalno-prawnych. Innymi słowy, również w tym aspekcie, niezasadnym jest uznanie przez odwołującego całego przedmiotu zamówienia, obejmującego w szczególności analizowane elementy I. Dokumentacji projektowej, VIII. Zaplecza budowy i IX. Zakończenie budowy, za usługę kompleksową na gruncie regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem VAT.

Zakaz rozszerzającego zastosowania obniżonej 8% stawki VAT.

Podstawowa stawka VAT w Polsce, w tym dla usług budowlanych, wynosi 23%. Zastosowanie stawki w innej wysokości powinno wprost wynikać z przepisów i nie można stosować w tym zakresie wykładni rozszerzającej. Innymi słowy, zastosowanie przykładowo stawki 8% dla budowy obiektów zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym obowiązkowo powinno wprost wynikać z przepisów szczególnych. Należy podkreślić, że niedopuszczalnym jest rozszerzające zastosowanie koncepcji świadczenia złożonego w celu korzystania z nieuzasadnionych preferencji

w zakresie opodatkowania. Analogiczny pogląd prezentują również organy podatkowe i sądy administracyjne. Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 14 lipca 2023 r. (nr 0112-KDIL1-3.4012.724.2018.10.AK) dotyczącym stosowania obniżonej 8% stawki VAT dla budownictwa mieszkaniowego wskazał: „Podkreślić należy, że stosowanie obniżonych stawek podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej. W efekcie, podatnik uprawniony jest do zastosowania ww. preferencji tylko wówczas, gdy charakter dokonywanych przez niego czynności, w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości, wyczerpuje znamiona ujęte w treści przepisu statuującego jego prawo do zastosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług".

Jednocześnie, również zgodnie z prawem unijnym, regulacje dotyczące stosowania stawek obniżonych stanowią wyjątek od zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług stawką podstawową. Tym samym przepisy zezwalające na stosowanie stawek obniżonych winny podlegać wykładni ścisłej i nie jest dopuszczalne przekraczanie zakresów przedmiotowych objętych takimi przepisami. Pogląd taki wyrażany jest zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie (por. orzeczenia ETS z 18 stycznia 2001 r., C-83/99 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii

oraz C-144/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii, w których podkreślono, że przepisy określające grupę towarów/usług, które mogą być objęte preferencyjnymi stawkami, stanowią wyjątek od zasady stosowania stawki podstawowej, dlatego też przepisy te powinny być interpretowane w sposób ścisły).

W wyroku z 27 września 2012 r. w sprawie Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs o sygn. C-392/11, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia podatku VAT, a zatem należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności. „W sytuacji, w której umowa (...) obejmuje świadczenia, które z uwagi na ich charakter nie mogą być obiektywnie uznane za nierozdzielnie związane ze świadczeniem głównym lub za dodatkowe względem świadczenia głównego (...), lecz są w stosunku do niego niezależne - gdyż takie świadczenia mają wyłącznie sztuczny związek ze wskazanym świadczeniem głównym - świadczenia te nie są częścią jednego świadczenia (...)”. W punkcie 27 wyroku stwierdzono, że w przypadku, gdy różne świadczenia wykonywane są za ogólnym wynagrodzeniem, lecz niektóre z nich są zwolnione, ale inne objęte podatkiem, to należy rozdzielić opłaty, celem określenia części, która jest zwolniona i która podlega podatkowi VAT.

Z powyższego wynika, że również w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie dopuszcza się takiej sytuacji, by przy zastosowaniu koncepcji świadczenia złożonego dochodziło do korzystania z nieuzasadnionych preferencji w zakresie opodatkowania. Innymi słowy, brak możliwości stwierdzenia w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości występowania świadczenia kompleksowego wyklucza możliwość zastosowania preferencyjnej stawki VAT dla świadczeń objętych, co do zasady, podstawową stawką 23% VAT.

Uwzględniając powyższe niezasadnym jest stanowisko odwołującego, również w aspekcie istniejących wątpliwości potwierdzonych przykładowo odmiennymi stanowiskami zamawiającego, przystępującego i odwołującego, że wszystkie czynności objęte ofertą wskazane w punktach I, VIII i IX kosztorysu ofertowego powinny zostać opodatkowane obniżoną 8% stawką VAT. Takie stanowisko jest sprzeczne z powszechnie akceptowanymi poglądami organów podatkowych, sądów administracyjnych i instytucji Unii Europejskiej, że stosowanie obniżonych stawek podatku ma charakter wyjątkowy i nie podlega wykładni rozszerzającej. Nieuzasadnione zastosowanie koncepcji świadczenia złożonego skutkuje niezasadnym zaniżeniem opodatkowania.

Ograniczenie zakresu stosowania stawki 8% VAT do budynku, bez pozostałych obiektów i urządzeń związanych z jego funkcjonowaniem.

W kontekście możliwości zastosowania obniżonej 8% stawki VAT do określonych w kosztorysach ofertowych prac zawartych w punktach I. Dokumentacja podatkowa, VIII. Zaplecza budowy i IX. Zakończenie budowy, należy wskazać, że możliwość zastosowania obniżonej 8% stawki VAT jest, co do zasady, ograniczona do świadczeń dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Natomiast, prace dokonane poza obrysem tych budynku nie powinny być objęte preferencyjną 8% stawką VAT.

Zgodnie z art. 41 ust. 12 Ustawy VAT, warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie Ustawy VAT, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze, zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć np. budowy obiektów budowlanych. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej 8% stawki podatku.

Należy podkreślić, iż orzecznictwo sądów administracyjnych w pełni akceptuje podział usługi dotyczącej budownictwa mieszkaniowego na część wykonywaną w samym budynku jako podlegającą stawce obniżonej 8% oraz na prace wykonywane poza obrysem budynku podlegające stawce podstawowej wynoszącej 23%. Przykładowo, taki pogląd potwierdził wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 30 października 2024 r. (sygn. I SA/Op 697/24), w którym Sąd wskazał „Również ugruntowane na jej tle orzecznictwo sądów administracyjnych, przywołane przez organ odwoławczy w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, w pełni akceptuje podział usługi dotyczącej wprowadzie budownictwa mieszkaniowego, na część wykonywaną w samym budynku, jako podlegającą stawce obniżonej 8% oraz prace wykonywane poza obrysem budynku, podlegające stawce podstawowej wynoszącej 23%”.

We wskazanym wyroku w uzasadnieniu faktycznym wskazano także: „Tym samym, w definicji budynku nie mieszczą się elementy infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Oznacza to, że stawka preferencyjna 8% dotyczy czynności wykonywanych wyłącznie w budynkach rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w bryle budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi. Stawki tej ustawodawca nie przewidział natomiast dla ww. czynności wykonywanych poza tymi obiektami, w tym również dotyczących elementów infrastruktury budowlanej. W konsekwencji, do pozostałych usług wykonywanych poza bryłą budynku zastosowanie ma stawka podatku w wysokości 23%”.

Również uchwałą z 3 czerwca 2013 r. (sygn. akt I FPS 7/12) Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko, iż obniżona stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy VAT

w brzmieniu od 1 stycznia 2008 r. nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem. W uzasadnieniu wskazanej uchwały NSA, wobec braku definicji legalnej budynku w ustawie VAT, uznał za zasadne posłużenie się definicją słownikową. Wskazał, że zarówno z definicji budynku zawartej

w "Słowniku języka polskiego" (red. M.S., W-wa PWN 1978 r. Tom pierwszy), jak i definicji tego pojęcia zawartej w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (dalej

w skrócie PKOB), do której odwołuje się Ustawa VAT (art. 2 pkt 12 oraz art. 41 ust. 12a), wynika, że określenie to nie obejmuje swoim zakresem żadnych innych elementów i obiektów z nim funkcjonalnie powiązanych, w tym objętych pojęciem infrastruktury towarzyszącej.

Pogląd, iż do robót wykraczających poza bryłę obiektów budownictwa mieszkaniowego znajduje zastosowanie stawka podstawowa podatku VAT został również potwierdzony

w poniższych stanowiskach sądów administracyjnych:

- w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2018 r. (sygn. I FSK 1633/16) wskazano: „Obniżoną 8% stawkę VAT można zastosować jedynie do dostawy budynku i gruntu. Natomiast infrastruktura towarzysząca, czyli ogrodzenie, brama, furtka, przyłącza i droga dojazdowa podlega opodatkowaniu stawką 23%”,

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 maja 2017 r. (sygn. I SA/Po 1091/16) wskazano: „Obniżona stawka podatku od towarów i usług nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem niezależnie od tego, czy odrębne budynki lub infrastruktura są funkcjonalnie z budynkiem mieszkaniowym powiązane i czy mogą być przedmiotem odrębnej czynności prawnej. Gdy garaże wzniesione zostały poza bryłą budynku, nie ma podstaw do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej”,

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 maja 2016 r. (sygn. VIII SA/Wa 997/15) wskazano: „Obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 u.p.t.u., w brzmieniu od 1 stycznia 2008 r., nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem”,

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 kwietnia 2015 r. (sygn. III SA/Wa 3323/14) wskazano: „Fakt, że podstawą wykonania robót jest kompleksowa usługa budowlano-montażowa, na którą składają się czynności polegające na montażu instalacji gazowej wewnątrz oraz na zewnątrz budynku mieszkalnego, nie zmienia faktu, że istnieje fizyczna możliwość odrębnego wykonywania, a w konsekwencji opodatkowania, tych usług”,

- w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z 3 czerwca 2013 r. (sygn. I FPS 7/12): „Obniżona stawka podatku od towarów i usług, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm., w brzmieniu od 1 stycznia 2008 r.), oraz w § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336) i w § 37 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799), nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem”.

Powyższym pogląd potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 4 września 2018 r. (nr 0114-KDIP11.4012.347.2018.3.DG), w której w tym zakresie czytamy: „(...) ze stawki preferencyjnej korzysta wyłącznie budowa, a także inne wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT czynności dotyczące budynków, rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w bryłę budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi. Obniżona stawka podatku nie obejmuje więc innych elementów infrastruktury budowlanej, wykonywanych na zewnątrz poza bryłą budynku. (...)”.

Uwzględniając powyższe niezasadnym jest stanowisko odwołującego, również w aspekcie stosowania preferencyjnego opodatkowania tylko do czynności związanych z bryłą budynku, że wszystkie czynności objęte ofertą w punktach I, VIII i IX powinny zostać opodatkowane obniżoną 8% stawką VAT. W szczególności bezzasadne jest zastosowanie 8% stawki VAT do punktu VIII Zaplecze budowy. Przede wszystkim czynności dotyczące zaplecza budowy są realizowane poza bryłą budynku. Realizowanie takich czynności oddzielnie podlegać powinno 23% stawce VAT. Dodatkowo, dotyczą one zarówno czynności związanych z budową budynków (dla których stosować należy 8% stawki VAT), jak i działań w zakresie pozycji VII kosztorysu dotyczącej Zagospodarowania terenu wraz z uzbrojeniem i przyłączeniami zaplecza budowy (dla których stosować należy 23% stawkę VAT), dlatego nie można uznać, że jako czynność pomocnicza do budowy budynków podlega preferencyjnemu (obniżonemu) opodatkowaniu 8% VAT. Podsumowując, w związku z brakiem spełnienia zastosowania warunków preferencyjnych czynności z zakresu punktu VIII. Zaplecze budowy powinny podlegać podstawowej stawce VAT w wysokości 23%.

Ustalenie łącznego wynagrodzenia nie przesądza o jednolitym świadczeniu.

Odwołujący wskazał jako argument za uznaniem ofertowanych poszczególnych usług jako świadczenia

kompleksowego fakt ustalenia ryczałtowego wynagrodzenia. Jednocześnie wskazując, że rozliczenia będą następować na podstawie faktur częściowych oraz faktury końcowej. Podkreślał również w tym aspekcie, że opracowanie dokumentacji projektowej nie jest wyodrębnioną w ramach umowy czynnością, która jest rozliczana z zamawiającym. Natomiast, odbiór dokumentacji jest tylko jedną z faz potwierdzających postęp w wykonaniu przedmiotu zamówienia. W ocenie przystępującego, prezentowane stanowisko jest błędne. Przede wszystkim, pozycja I Dokumentacja projektowa zawarta we wzorze kosztorysu ofertowego podlegała oddzielnej wycenie i w praktyce może stanowić odrębną usługę. W konsekwencji, ustalenie łącznego wynagrodzenia nie przesądza o kwalifikacji odrębnych czynności jako świadczeniu kompleksowym. Prezentowany przez przystępującego pogląd potwierdza przykładowo wskazana już powyżej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2023 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.753.2022.1.DM).

Obowiązek wyodrębnienia etapu projektowania dla celów rozliczeń podatku VAT potwierdzają również sądy administracyjne. Przykładowo, NSA w wyroku z 20 grudnia 2010 r. (sygn. I FSK 2091/09) uznał, że *Okoliczność objęcia, z uwagi na treść przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, jedną umową kilku czynności (zaprojektowanie i wybudowanie budynków mieszkalnych w systemie "zaprojektuj i wybuduj") oraz ustalenie za nie wynagrodzenia ryczałtowego nie przesądza, że na gruncie podatkowym mamy do czynienia z jednolitym świadczeniem, składającym się z kilku czynności, tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter*".

Fakt ustalenia jednego łącznego wynagrodzenia jako przesłanki do kwalifikacji danych czynności za świadczenie złożone (kompleksowe) jest również kwestionowane w przypadku realizacji projektów z zakresu partnerstwa publiczno-prywatnego. Przykładowo, WSA

w Warszawie uznał w prawomocnym wyroku z 6 czerwca 2016 r. (sygn. III SA/Wa 1552/15), że partner prywatny nie świadczy jednego kompleksowego świadczenia, mimo że otrzymuje od partnera publicznego jedno wynagrodzenie w postaci opłaty płatnej w miesięcznych okresach rozliczeniowych nazwanego „wynagrodzeniem za utrzymanie obiektu”. W szczególności nie będą świadczeniem kompleksowym przygotowanie realizacji przedsięwzięcia prowadzące do wykonania robót budowlanych (budowy obiektu) oraz utrzymanie i zarządzanie wybudowanym obiektem.

Uwzględniając powyższe, przystępujący uznaje za niezasadne stanowisko odwołującego, że określenie łącznego wynagrodzenia ryczałtowego stanowi argument za uznaniem całego przedmiotu zamówienia składającego się z wielu etapów i czynności za usługę kompleksową.

Analizując załącznik 1a odwołującego oraz opis przedmiotu zamówienia, przez pryzmat tego załącznika, można dojść do wniosku, że każdy element przedmiotu zamówienia (wymieniony od I -IX) jest indywidualnie, dokładnie opisany i może być realizowany oddzielnie. To również dotyczy wyceny podatkowej, skoro może go wykonywać odrębny wykonawca. Odwołujący zastosował stawkę jednolitą w uzasadnieniu i treści oraz zarzutach odwołania. Nie dotyczy to tylko poz. VII (o tym nawet nie wspomniał) chociaż ten zakres stanowi o tym, że usługą kompleksową nie objęto całości przedmiotu zamówienia. Kompleksowość nie oznacza wyjątków, a takowe zdają się być wyznaczane dowolnie *post factum* przez odwołującego. Gdyby za odwołaniem odwołujący chciał objąć całość stawką jak dla usług kompleksowych, to nie określiłby stawki 23% w pkt. VII zaś dla reszty 8%. Ten problem jest szczególnie istotny, ponieważ elementami zagospodarowania terenu są przyłącza, parkingi, zbiornik przeciwpożarowy i inne elementy określone w dokumentacji, w tym PFU, dla których funkcjonowanie obiektu nie byłoby możliwe bez tego elementu. Nie byłoby też możliwe uzyskanie pozwolenia na użytkowanie obiektu. Co jest tu kluczowe, również na gruncie podatkowym. Wybiórcze stosowanie elementów nie jest więc uzasadnione i stanowi jedynie próbę ratowania sytuacji odwołującego, który celowo przemilcza w odwołaniu fakt, że część VII wyceny jego oferty nie jest oparta o jednolitą i kompleksową stawkę VAT. Stawka podatku VAT w zakresie usługi kompleksowej jest pewną preferencją, ale nie może być stosowana do wybranych elementów całości podczas gdy inne mają nadal stawkę podstawową.

Podkreślenia wymaga tu fakt, że odwołujący celowo nie wskazuje w odwołaniu swojego błędu, który jest istotny i zaprzecza forsowanym argumentom o kompleksowym charakterze świadczenia dla potrzeb podatkowych. Z opisu przedmiotu zamówienia nie wynika w żaden sposób, to w jaki sposób świadczenia należy kwalifikować jako usługę kompleksową, co oznacza, że przy treści załącznika 1a, należy usługi wyceniać odrębnie stosując odpowiednie kwalifikacje podatkowe.

Izba ustaliła i zważyła, co następuje.

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

Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, kwalifikowany możliwością poniesienia szkody w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy, o których

mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp, co uprawniało go do złożenia odwołania.

Izba stwierdziła, że nie zachodzą przesłanki do odrzucenia odwołania.

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

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

Przedmiotem zamówienia jest wykonanie kompleksowej dokumentacji projektowej wielobranżowej oraz wybudowanie zespołu dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz zagospodarowaniem terenu w Dąbiu. Przedmiot zamówienia obejmuje:

- wykonanie kompletnej dokumentacji projektowej wielobranżowej, w tym opracowanie wielobranżowego Projektu Technicznego w zakresie zgodnym z przepisami rozporządzenia Mi-nistra Rozwoju z dnia 11 września 2020 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy projektu budowlanego (Dz.U.2022.1679),

- uzyskanie wszelkich wymaganych opinii, uzgodnień i pozwoleń niezbędnych dla realizacji zamierzenia budowlanego,
- dokonanie skutecznego zgłoszenia zakończenia prac budowlanych i uzyskanie pozwolenia na użytkowanie, w tym wykonanie charakterystyk energetycznych poszczególnych lokali mieszkalnych.

- budowę obiektów – dwóch budynków mieszkalnych wielorodzinnych, zgodnie

z zatwierdzoną dokumentacją projektową:

- a) charakterystyczne parametry planowanych obiektów należy przyjąć na podstawie projektu architektoniczno-budowlanego zespołu budynków mieszkalnych wielorodzinnych oraz projektu zagospodarowania terenu, stanowiących załącznik do PFU;

- b) budynki mieszkalne wielorodzinne zaplanowano jako czterokondygnacyjne, niepodpiwniczone, z dachem płaskim ze ścianką attykową. Konstrukcja budynków

w technologii modułowej prefabrykowanej, wielopłytowej. W każdym budynku zaprojektowano jedną klatkę schodową, wyposażoną w pojedynczy dźwig osobowy. Na parterze budynków projektuje się po dwa mieszkania uwzględniające potrzeby osób

z niepełnosprawnościami;

- c) w otoczeniu budynków zaplanowano wykonanie układu komunikacyjnego, w skład, którego wchodzi utwardzona droga dojazdowa z miejscami postojowymi, dojścia piesze i wiata do parkowania rowerów;

- d) przy budynkach planuje się lokalizację miejsca czasowego gromadzenia odpadów w formie utwardzonego, zadaszego placu;

- e) do budynków należy wybudować wszelkie niezbędne przyłącza i instalacje techniczne, w tym wodociągowe, kanalizacyjne, deszczowe, elektroenergetyczne, odgromowe i teletechniczne. Dla gromadzenia wód opadowych przewiduje się wykonanie szczelnego zbiornika podziemnego lub innego równoważnego;

- f) planowane zagospodarowanie terenu, usytuowanie obiektów na działce oraz budynki mieszkalne muszą spełniać warunki określone w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury

z 12 kwietnia 2002 roku w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U.2022.0.1225), oraz odpowiadać przepisom odrębnym, w tym dotyczącym ochrony przeciwpożarowej itp.

Z orzecnictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że w świetle art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Ur.UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, z późn. zm.; dalej: dyrektywa VAT - zob. np. wyrok z 27 września 2012 r. w sprawie C392/11 pkt 14

i przytoczone tam orzecznictwo oraz wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11) każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, zamawiający odrzuca ofertę, która zawiera błąd w obliczeniu ceny. Przy czym, w świetle orzecnictwa 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 SWZ, ale wymagał samodzielnego zastosowania przez wykonawcę obowiązujących przepisów w tym zakresie (tak uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 r., sygn. akt III CZP 52/11). W uchwale Sądu Najwyższego 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". Dalej Sąd Najwyższy wskazał, że „Zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i kształt nakazanych ustawą, chronologicznie ujętych, kolejnych jego obowiązków, warunkowany jest treścią SWZ. Jedynie wówczas, jeśli zamawiający wskazał w SWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą przecież 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 SWZ. 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 SWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki w rozumieniu art. 223 ust. 2 pkt 3 Pzp, ponieważ nie wystąpi wówczas ustawowa przesłanka niezgodności oferty z SWZ, a to wobec braku dwóch potrzebnych do porównania elementów, a zarazem niezbędnych do oceny przesłanki w postaci zaistnienia niezgodności. W tej ostatnio wskazanej sytuacji w rachubę wchodzi wyłącznie ocena wystąpienia błędu w obliczeniu 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 stwierzonego uchybienia.

W ocenie Krajowej Izby Odwoławczej zarzuty odwołującego są bezzasadne. Wskazać bowiem należy, że odwołujący konsekwentnie w odwołaniu twierdził, że przedmiot świadczenia jest niepodzielny, a prace i dostawy związane zakresem inwestycji – jako świadczenie kompleksowe na gruncie ustawy o VAT, podlegają jednolitej stawce podatku VAT, tj. stawce obniżonej 8%.

Powyższe twierdzenia odwołującego wprost sprzeczne są z treścią oferty odwołującego, który w ramach załącznika nr 1a do oferty, stanowiącego Kosztorys ofertowy, w tabeli w pozycji VII - ZAGOSPODAROWANIE TERENU WRAZ UZBROJENIEM I PRZYŁĄCZAMI, podał wartość tych prac przy uwzględnieniu podstawowej stawki podatku VAT, tj. 23%. Oznacza to, że odwołujący jest świadomy odrębności niektórych elementów zamówienia, które należało obłożyć 23% podatkiem VAT, tj. poz. I - DOKUMENTACJA PROJEKTOWA, poz. VIII - ZAPLECZE BUDOWY oraz poz. I ZAKOŃCZENIE BUDOWY (w tym koszt nadzoru budowy, mediów, dokumentacji powykonawczej, uzyskania pozwoleń na użytkowanie), które mogą stanowić odrębny przedmiot opodatkowania, nie są ściśle i nierozdzielnie związane z głównym przedmiotem świadczenia opisanym w poz. od II do VI kosztorysu ofertowego.

Izba w całości zgadza się z wnioskami wynikającymi z dowodu zgłoszonego przez zamawiającego – opinii podatkowej - Kancelaria Podatkowa Chmielewski sp. z o.o. Spółka Doradztwa Podatkowego Nr Wpisu 798, która Izba przyjęła, jako stanowisko strony – zamawiającego.

Jak słusznie wskazano w rzeczowej opinii, z orzecznictwa Trybunału wynika, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyroki: z 21 lutego 2008 r.

w sprawie C-425/06 z 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 pkt 23). Jedna transakcja występuje w wypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyroki: z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 pkt 22; a także z 29 marca 2007 r.

w sprawie C-111/05 pkt 23). Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 pkt 30; ww. wyrok w sprawie (...), pkt 52).

W przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. wyrok z 2 maja 1996 r., w sprawie C-231/94). Trybunał w kwalifikowaniu transakcji jako złożonych albo odrębnych bierze pod uwagę to, że po pierwsze każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną

i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Oznacza to, że w pierwszej kolejności należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jedno świadczenie. W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Jak zasadnie podniesiono we wskazanej wyżej opinii, w celu ustalenia czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji. Należy jednak przypomnieć, że brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja. W świetle przedstawionych wyjaśnień i orzecznictwa nie zasługują na uwzględnienie argumenty o istnieniu świadczenia złożonego. W opisanym stanie faktycznym możliwe jest wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz ww wskazanych usług. Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Usługa projektowa, nie stanowi składowej części generalnej usługi budowlanej - mogą być wykonane przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie - wręcz przeciwnie - co do zasady są to różne i niezależne od siebie usługi. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika,

że opisaną usługę można w sposób naturalny rozdzielić. W przypadku wyodrębnienia świadczeń opisanych powyżej powstają całkowicie niezależne świadczenia w postaci usługi projektowej, usług formalno-prawnych oraz budowlanej. Brak jest więc elementu sztuczności stanowiącego warunek *sine qua non* uznania tych czynności za jedno świadczenie. Argumentem za uznaniem usług za świadczenie złożone nie może być także sposób sformułowania umów z kontrahentem. Sposób sformułowania umowy z kontrahentem nie może determinować prawnopodatkowych skutków świadczonych usług. Zaznaczenie,

że przedmiot umowy stanowi wykonanie przez Spółkę kompleksowej usługi budowlanej łącznie z niezbędnymi usługami pomocniczymi służącymi do jej wykonania jak projekt oraz usługi formalnoprawne, nie oznacza, że na gruncie prawa podatkowego usługa ta będzie traktowana jako usługa kompleksowa. O tym, w świetle zaprezentowanego orzecznictwa TSUE, decydują okoliczności obiektywne, niezależne od sposobu, w jaki została sporządzona umowa wiążąca kontrahentów. Jedna transakcja występuje bowiem tylko w wypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W stanie faktycznym przedstawionym przez Spółkę taka sytuacja jednak nie ma miejsca. Należy raz jeszcze wskazać, że opisaną usługę można w sposób naturalny rozdzielić. Usługi te oraz budowlane można wydzielić bez elementu sztuczności (tezy zaczerpnięto z wyroku NSA I FSK 361/18).

Biorąc pod uwagę powyższe, orzeczono jak w sentencji.

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

Przewodniczący:.....