

WYROK

z dnia 28 listopada 2018 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Piotr Kozłowski

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie **23 listopada 2018 r.** w Warszawie odwołania wniesionego **9 listopada 2018 r.** do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej

przez **wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: Gama sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, ECC PAX sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie**

w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego pn. *Rekultywacja hałdy przy ul. T. Boya-Żeleńskiego 94 w Katowicach* (nr postępowania KWK/07/18/19)

prowadzonym przez zamawiającego: **Spółka Restrukturyzacji Kopalń S.A. z siedzibą w Bytomiu**

przy udziale wykonawcy: **AWT Rekultivace A.S. z siedzibą w Suchej Średniej (Czechy) –** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

- 1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu Spółce Restrukturyzacji Kopalń S.A. z siedzibą w Bytomiu unieważnienie wyboru najkorzystniejszej oferty oraz odrzucenia oferty złożonej wspólnie przez Gama sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, ECC PAX sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, a w ramach powtórzonych czynności – uwzględnienie, że oferta ta zawiera prawidłowo ustaloną stawkę podatku od towarów i usług dla przedmiotu zamówienia.**
- 2. Kosztami postępowania obciąża zamawiającego Spółkę Restrukturyzacji Kopalń S.A. z siedzibą w Bytomiu i:**
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 10000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy pięćset złotych zero groszy) uiszczoną przez odwołujących Gama sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, ECC PAX sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie tytułem wpisu od odwołania;**

- 2.2. zasądza od zamawiającego Spółki Restrukturyzacji Kopalń S.A. z siedzibą w Bytomiu na rzecz odwołujących Gamy sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, ECC PAX sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie kwotę 10000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) – stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu uiszczanego wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 ze zm.) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Katowicach**.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający Spółka Restrukturyzacji Kopalń S.A. z siedzibą w Bytomiu prowadzi na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 ze zm.) {dalej również: „ustawa pzp”, „ppz”} w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na *Rekultywacja hałdy przy ul. T. Boya-Żeleńskiego 94 w Katowicach* (nr postępowania KWK/07/18/19).

Ogłoszenie o tym zamówieniu 24 sierpnia 2018 r. zostało zamieszczone w Biuletynie Zamówień Publicznych pod nr 608260-N-2018.

Wartość tego zamówienia nie przekracza kwot określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy pzp.

7 listopada 2018 r. Zamawiający przesłał drogą elektroniczną Odwołującym Gamie sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie, ECC PAX sp. z o.o. z siedzibą w Jaworznie {dalej również: „Konsorcjum Gama”} zawiadomienie o odrzuceniu złożonej przez nich wspólnie oferty, a także o wyborze jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez AWT Rekultivace A.S. z siedzibą w Suchej Średniej (Czechy) {dalej również: „AWT”}

9 listopada 2018 r. Odwołujący wnieśli w formie elektronicznej do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie (zachowując wymóg przekazania jego kopii Zamawiającemu) od powyższych czynności.

Odwołujący zarzucili Zamawiającemu następujące naruszenia przepisów ustawy pzp {lista zarzutów}:

1. Art. 89 ust 1 pkt 6 – odrzuceniu oferty Odwołującego z uwagi na błędy w obliczeniu ceny.
2. Art 91 ust 1 w zw. z art 89 ust 1 pkt 6 – przez wybranie jako najkorzystniejszej oferty, która powinna zostać odrzucona

W związku z powyższym Odwołujący wnieśli o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

1. Unieważnienia odrzucenia oferty Odwołującego z uwagi na błędy w obliczeniu ceny.
2. Powtórzenia badania i oceny ofert z uwzględnieniem zastosowanej w ofertach wykonawców stawki podatku od towarów i usług i odrzucenia ofert z błędną stawką VAT, tj. odrzucenie ofert pozostałych wykonawców.
3. Dokonania wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

Odwołujący w uzasadnieniu odwołania zrelacjonowali, że specyfikacja istotnych warunków zamówienia {dalej w uzasadnieniu: „specyfikacja”, „SIWZ” lub „s.i.w.z.”} zawiera następujący opis przedmiotu zamówienia:

1. Roboty przygotowawcze i kontrolne obejmować będą wykonanie pomiarów

geodezyjnych przed rozpoczęciem prac w trakcie ich prowadzenia (odbiory częściowe) oraz po ich zakończeniu, wykonanie badań współczynnika zagęszczenia gruntu a także przygotowanie zaplecza socjalnego załogi i oznakowanie terenu celem niedopuszczenia osób niepożądanych.

- 2. Rekultywacja techniczna polegająca na wyrównaniu bruzd powstałych lokalnie na skarpach w skutek działania czynników atmosferycznych i następnie profilowanie skarpi / wykonanie mikroniwelacji / zagęszczenie dowiezionego już rozścielonego na powierzchni 186 ha materiału o miąższości 0,5m. Zagęszczenie należy przeprowadzić w warunkach zbliżonych do wilgotności optymalnej zagęszczonego materiału przy konsystencji półzwałowej do twardo plastycznej aż do uzyskania wskaźnika zagęszczenia $I_s=0,95$.*
- 3. Rekultywacja biologiczna polegająca na zatrawieniu całej powierzchni hałdy. Przed wykonaniem obsiewu na teren hałdy należy dowieść i rozścielić warstwę gruntu urodzajnego w ilości 1200m³ do obsiania proponuje się zastosowanie uniwersalnej lub gazonowej mieszanki traw w ilości 100 kg/ha (łącznie 240 kg) W celu utrzymania wzrostu roślinności projektuje się zastosowanie nawożenia mineralnego na poziomie 500 kg/ha (łącznie 1,2 Mg) oraz zabiegi pielęgnacyjne na wysiewach uzupełniających.*

Odwołujący dodali, że Zamawiający nie wskazał w SIWZ ani w projekcie umowy (stanowiącej załącznik do SIWZ) sposobu kalkulacji ceny, stawki podatku VAT oraz klasyfikacji statystycznej dla tych robót.

Odwołujący podali również, że przystępując do przetargu ustalili cenę, która obejmowała podatek od towarów i usług wg stawki 8%.

Zdaniem Odwołujących Zamawiający błędnie uznał, że określony w SIWZ przedmiot zamówienia jako całość świadczonej usługi (przedmiotu zamówienia) sklasyfikowany jest pod symbolem PKWiU 43.12.12 – Roboty ziemne roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi i podlega opodatkowaniu stawką 23% podatku od towarów i usług.

Według Odwołujących prace opisane w SIWZ mieszczą się natomiast w grupowaniu PKWiU 8.30.12.0 – Usługi związane zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni.

Odwołujący powołali się na pismo Urzędu Statystycznego w Łodzi z 11 września 2018 r. {załączone do odwołania}, w którym wyjaśniono, że zgodnie z zasadami metodycznymi PKWiU wprowadzonej Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. (Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.) wyrównanie i zagęszczenie terenu przez rozścielenie gruntu urodzajnego, obsianie trawą i zastosowanie nawożenia mineralnego mieści się w grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni. Natomiast w oparciu o § 3 przywołanego rozporządzenia, zgodnie z którym

do celów podatkowych stosuje się do 31 grudnia 2018 r. Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. (Dz. U. Nr 207 poz. 1293 ze zm.) ww. usługi mieszczą się grupowaniu PKWiU 81.30.10.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni.

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy oraz zgodnie z treścią art. 146a ppkt 2 ustawy w okresie 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. stosuje się stawkę podatku w wysokości 8%

W pozycji 176 wskazanego załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług wymieniono usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni – PKWiU 81.30.10.0

Ze stanowiska Urzędu Statystycznego do PKWiU wynika że grupowanie 81.30.10.0 obejmuje:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie:
 - parków i ogrodów:
 - 1) przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
 - 2) przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły szpitale, budynki administracyjne kościoły itp.),
 - 3) na terenach miejskich (parki miejskie strefy zieleni cmentarze itp.),
 - 4) przy budynkach przemysłowych i handlowych,
 - zieleni:
 - 1) budynków (zieleni fasad, ogrody na dachach i wewnątrz budynków itp.),
 - 2) autostrad, ulic, dróg kolejowych, tramwajowych, brzegów dróg wodnych w portach itp.,
 - 3) terenów sportowych, terenów przeznaczonych do gier i zabaw na świeżym powietrzu i innych terenów rekreacyjnych (np. trawniki przeznaczone do zażywania kąpiele słonecznych, pola golfowe),
 - 4) 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, oślepieniem lub dla ułatwienia widoczności;
- sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew, pozostałe usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni innych niż rolnicze i leśne, renaturalizacja, rekultywacja, melioracja gruntów, tworzenie obszarów retencyjnych zbiorników burzowych itp.
- usługi projektowe i budowlane w zakresie drobnych prac związanych

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

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od tworów i usług dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy oraz zgodnie z treścią art 146a ppkt 1 ustawy w okresie od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. stosuje się stawkę podatku w wysokości 8%

W pozycji 176 wskazanego załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług wymieniono Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni – PKWiU 81.80.10.0

Zdaniem Odwołującego zastosowanie stawki podatku od towarów i usług w wysokości 8% jest prawidłowe z uwagi na przedstawiony powyżej stan faktyczny i prawny, a jego stanowisko poparte jest również interpretacjami wydanymi przez:

- Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2018 r. sygn. 0115-KDiT1-1.4012.68.2018.2.NK,
- Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 stycznia 2018 r. sygnatura 0115-KDiT-1.4012. 819.2017.4.JP,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 18 grudnia 2018 r. sygn.. ITTP1/4512-433/16/BK

Ponadto Odwołujący wskazał, że w celu uzyskania potwierdzenia własnego stanowiska wystąpił do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie sposobu opodatkowania świadczonych usług w ramach przedmiotowego zamówienia.

Równocześnie według Odwołującego oferty wykonawców, którzy dokonali kalkulacji ceny zamówienia w oparciu o 23% stawkę VAT, winny zostać przez Zamawiającego odrzucone na podstawie art 89 ust. 2 pkt 6 pzp jako zawierające błędy w obliczeniu ceny.

Zamawiający przesłał odpowiedź na odwołanie (pismo z 21 listopada 2018 r.), wnosząc o jego oddalenie.

Zamawiający stwierdził, że stanowisko Odwołującego opiera się na uznaniu rekultywacji biologicznej za podstawowy element zamówienia, w oparciu o który należy określić stawkę podatku VAT i w konsekwencji zastosować preferencyjną stawkę 8%. Według Zamawiającego ze stanowiskiem tym nie sposób się zgodzić, gdyż główne czynności w ramach zamówienia stanowią roboty budowlane związane z rekultywacją techniczną, polegające na wykonaniu robót ziemnych sklasyfikowanych pod symbolem PKWiU 43.12.12.0: w drugim etapie należy wykonać roboty budowlane związane

z profilowaniem skarp, zagęszczeniem dowiezionego i rozścielonego materiału o miąższości 0 5 m, podczas gdy w etapie trzecim należy rozścielić jedynie 5 cm warstwę gruntu urodzajnego i wysiać trawę. Stąd roboty podstawowe zlokalizowane są w drugim etapie, a rekultywacja hałdy – traktowana jako jedna kompleksowa robota, która nie może być dzielona – winna być opodatkowana według stawki podstawowej w wysokości 23% (zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT), właściwej dla przeważających dla tego zamówienia robót.

Odnosząc się do przywołanych interpretacji podatkowych Zamawiający podniósł, że dotyczą one innych stanów faktycznych, gdzie rzeczywiście rekultywacja biologiczna stanowiła podstawowy element zamówienia, co jednak nie ma miejsca w tej sprawie.

Do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego skutecznie przystąpił AWT Rekulivace A.S. z siedzibą w Suchej Średniej (Czechy), wnosząc o oddalenie odwołania

W piśmie z 20 listopada 2018 r. Przystępujący w szczególności wskazał, że na usługę złożoną składa się kombinacja różnych czynności dla wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze prowadzące do realizacji określonego celu. W tym postępowaniu cel ten został przez Zamawiającego wyraźnie określony jako rekultywacja hałdy. Ponadto Zamawiający w ogłoszeniu wyraźnie wskazał, że przedmiotem postępowania są roboty budowlane.

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.

Samo słowo rekultywacja oznacza przywracanie pierwotnej postaci lub racjonalne zagospodarowanie terenów zniszczonych (zdegradowanych) przez człowieka. Inaczej mówiąc jest to zabieg przywracania zdewastowanym gruntom wartości użytkowych, które mogą być wykorzystane m.in. dla celów rolniczych. Zdaniem Przystępującego interpretacja celu przedmiotowego zamówienia w takim ujęciu przesądza o tym, iż głównym celem jest tutaj rekultywacja, która wiąże się z doprowadzeniem zniszczonego terenu do stanu użytku dzięki wykonaniu robót budowlanych, natomiast wykonanie łąk parkowych czy rozścielenie ziemi stanowi świadczenie pomocnicze, które jest efektem możliwym dopiero po przywróceniu gruntom wartości użytkowej, czyli wykonaniu świadczenia głównego.

Według Przystępującego wskazuje na to w szczególności treść opisu przedmiotu zamówienia, który dzieli je wyraźnie na 3 etapy: roboty przygotowawcze i kontrolne, rekultywację techniczną i rekultywację biologiczną, przy czym ta ostatnia obejmuje wyłącznie

dowiezienie i rozścielenie warstwy gruntu urodzajnego i wysianie trawy.

Przystępujący powołał się na to, że w sporządzonym przez niego kosztorysie ofertowym wyraźnie widać, że większość prac dotyczy robot budowlanych tj. robot pomiarowych przy powierzchniowych robotach ziemnych, zagęszczaniu nasypów walcami samojezdnymi wibracyjnymi, zagęszczaniu nasypów zagęszczarkami, wywóz ziemi samochodami samowyladowczymi, a jedynie niewielka część robót stanowi „usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni”, takich jak wykonanie łąk parkowych siewem na gruncie czy rozścielenie ziemi, mieszczących się w grupowaniu PKWiU pod numerem 81.30.12.0 – co stanowi podstawę przyjęcia przez Przystępującego podatku w wysokości 23%.

Przez tereny zieleni, zgodnie z definicją zawartą w art. 5 pkt 21 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 roku o ochronie przyrody (Dz. U. Nr 92, poz. 880 ze zm.), rozumie się tereny wraz z infrastrukturą techniczną i budynkami funkcjonalnie z nimi związanymi, pokryte roślinnością znajdujące się w granicach wsi o zwartej zabudowie lub miast pełniące funkcje estetyczne, rekreacyjne, zdrowotne lub osłonowe, a w szczególności parki, zieleńce, promenady, ogrody botaniczne, zoologiczne, jordanowskie i zabytkowe oraz cmentarze, a także zieleń towarzysząca ulicom, placom, zabytkowym fortyfikacjom, budynkom, składowiskom, lotniskom oraz obiektom kolejowym i przemysłowym.

Zdaniem Przystępującego w przypadku tego zamówienia nie sposób przyjąć, aby dotyczyło „zagospodarowania terenów zieleni”, gdyż teren taki ma dopiero w wyniku jego realizacji zostać utworzony.

Ponieważ odwołanie nie zawierało braków formalnych, a wpis od niego został uiszczony – podlegało rozpoznaniu przez Izbę.

W toku czynności formalnoprawnych i sprawdzających Izba nie stwierdziła, aby odwołanie podlegało odrzuceniu na podstawie przesłanek określonych w art. 189 ust. 2 pzp. Nie zgłaszano w tym zakresie odmiennych wniosków.

Z uwagi na brak podstaw do odrzucenia odwołania lub umorzenia postępowania odwoławczego sprawa została skierowana do rozpoznania na rozprawie, podczas której Odwołujący podtrzymał dotychczasowe stanowisko, a Zamawiający i Przystępujący nie stawili się, co również poczytano za podtrzymanie stanowisk wyrażonych uprzednio pisemnie.

Po przeprowadzeniu rozprawy, uwzględniając zgromadzony materiał dowodowy, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska zawarte w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie i piśmie Przystępującego, a także wyrażone ustnie przez

Odwołującego na rozprawie i odnotowane w protokole, Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Z art. 179 ust. 1 pzp wynika, że odwołującemu przysługuje legitymacja do wniesienia odwołania, gdy ma (lub miał) interes w uzyskaniu zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy.

W ocenie Izby Odwołujący wykazał, że ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia, gdyż złożył ofertę w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego. Odwołujący może ponieść szkodę w związku z zarzucanymi Zamawiającemu naruszeniami przepisów ustawy pzp, gdyż odrzucenie jego oferty uniemożliwia Odwołującemu uzyskanie tego zamówienia, na co mógłby w przeciwnym razie liczyć.

Odwołanie jest zasadne.

Izba ustaliła, że Zamawiający odrzucenie oferty Odwołujących na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 pzp uzasadnił zastosowaniem przez nich do wyliczenia ceny niewłaściwej stawki podatku VAT w wysokości 8% zamiast 23%.

Zamawiający zrelacjonował, że Konsorcjum Gama wyjaśniło zastosowanie preferencyjnej stawki VAT przyjęciem jako przedmiot zamówienia czynności związanych z wyrównaniem i zagęszczeniem terenu, polegające na rozścieleniu warstwy gruntu urodzajnego, obsiania trawą i zastosowania nawożenia mineralnego, które mieszczą się w grupowaniu PKWiU pod numerem 81.30.12.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem pozostałych terenów zieleni, dla których stawka podatku VAT w wysokości 8% jest właściwa.

Natomiast Zamawiający jako przedmiot zamówienia w SIWZ wskazał następujące czynności, które winien wykonać wykonawca {w tym miejscu podano opis przedmiotu zamówienia jak powyżej zrelacjonowany za odwołaniem}.

Według Zamawiającego czynności te w oczywisty sposób wykraczają poza zakres wskazany przez Konsorcjum Gama

Ponadto Zamawiający powołał się na wskazanie w ogłoszeniu o zamówieniu, że przedmiotem postępowania są roboty budowlane.

Zamawiający podsumował, że uznaje czynności wskazane w ramach opisu przedmiotu zamówienia jako czynności złożone i kompleksowe, które składają się z różnych świadczeń, a ich realizacja prowadzi do jednego celu, jakim jest rekultywacja hałdy. Opisanie czynności są ze sobą ściśle powiązane i w sensie gospodarczym stanowią jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter. Prace składające się na kompleksową robotę nie powinny być dzielone dla celów podatkowych i powinny być potraktowane jako jedna

czynność opodatkowana. Ponieważ roboty podstawowe zostały sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 43.12.12 – Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi, roboty objęte rekultywacją biologiczną, które stanowią prace pomocnicze, nie mogą stanowić podstawy do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT dla całości zadania. Stąd całość świadczenia opisanego w SIWZ, sklasyfikowanego pod powyżej wskazanym symbolem PKWiU, podlega opodatkowaniu według stawki 23%.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 pzp zamawiający odrzuca ofertę, która zawiera błąd w obliczeniu ceny, co przyjęto się również odnosić do sytuacji, w której wykonawca przy kalkulacji ceny oferty przyjął stawkę podatku od towarów i usług w wysokości niewłaściwej według obowiązujących przepisów podatkowych.

Izba zważyła, że koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej {dalej również: „TSUE” lub „Trybunał”} w orzeczeniach wydanych na podstawie pierwotnie obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L nr 347, str. 1 ze zm.). W szczególności w wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd. Trybunał uznał, że każde świadczenie usług powinno być co do zasady traktowane jako świadczenie odrębnie niezależne, jeżeli jednak dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedna całość, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Podobnie w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Ministero dell’Economia e delle Finanze vs. Part Service srl Trybunał wskazał, że gdy kilka świadczeń wykonywanych przez podatnika jest ze sobą ściśle powiązanych w ten sposób, że tworzą obiektywnie z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia jedno świadczenie, nie należy dokonywać sztucznego podziału tego świadczenia dla celów podatkowych.

Na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz regulacji ww. dyrektywy, uwzględniając europejskie i polskie orzecznictwo, można stwierdzić, że zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podatkiem VAT świadczenie obejmujące z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia jedną czynność nie powinno być sztucznie dzielone. W przypadku gdy wykonywana czynność stanowi dla klienta całość, nie należy jej rozбивać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować ją jako jedno świadczenie, zgodnie z elementem, który nadaje całemu świadczeniu charakter dominujący. Jeśli więc wykonywanych jest więcej czynności, a są one ze sobą ściśle powiązane oraz stanowią całość pod względem ekonomicznym i gospodarczym, to wówczas dla potrzeb VAT

należy potraktować je jako jedną czynność opodatkowaną. Skutkiem powyższego świadczenie pomocnicze, co do zasady dzieli los prawny świadczenia głównego, w szczególności co do momentu powstania obowiązku podatkowego, miejsca świadczenia oraz stawki podatku od towarów i usług. Dzielenie takich czynności miałyby sztuczny charakter.

Potwierdza to wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 października 2016 r. (sygn. akt I FSK 344/15), w którym wskazano, że ze świadczeniami złożonymi (kompleksowymi) mamy do czynienia nie tylko w przypadku, gdy jedno lub kilka świadczeń należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe zaświadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne, ale przede wszystkim, 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 miałyby charakter sztuczny (wyroki TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie C41-04, Levob Verzekeringen i OV Bank Bank i z 2 grudnia 2010 r. C-27/09 w sprawie Everything Everywhere). NSA zauważył również, że dla oceny, czy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym nie ma znaczenia czy urząd statystyczny dokonał odrębnej klasyfikacji poszczególnych czynności w odniesieniu do zadań wykonywanych przez podmiot. Istotne jest bowiem, czy w odniesieniu do zadań wykonywanych przez podmiot można mówić o świadczeniu (kompleksowym) w rozumieniu wskazanym przez TSUE. Ponadto NSA podkreślił, że w orzecznictwie TSUE nie budzi wątpliwości stanowisko, że ocena w tym zakresie dokonana powinna być z punktu widzenia nabywcy takiego świadczenia (świadczeń). Co istotne sam fakt, że co do zasady niektóre świadczenia objęte zadaniem mogłaby wykonać osoba trzecia nie ma większego znaczenia dla oceny kompleksowości świadczeń.

Ponadto z orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika jednoznacznie, że odrębna kalkulacja wynagrodzenia za poszczególne czynności składające się na kompleksowa usługę nie uzasadnia podziału takiej usługi na potrzeby opodatkowania.

Reasumując, analiza dorobku orzecznictwa prowadzi do wniosku, że tzw. świadczenie złożone bardzo wyraźnie wskazuje na pewną kompleksowość i współzależność wielu czynności, które wykonywane w sposób skoordynowany i efektywny mają doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu. Stąd pojedyncza czynność lub świadczenie traktowane jest jako element świadczenia kompleksowego, jeżeli cel świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne, które nie może być wykonane lub wykorzystane bez świadczenia pomocniczego.

Niesporne było w tej sprawie, że wszystkie świadczenia objęte przedmiotowym zamówieniem związane są z doprowadzeniem terenu hałdy do stanu użyteczności dzięki

rekultywacji, a poszczególne czynności, które prowadzą do tego celu stanowią jedno świadczenie kompleksowe, które powinno być opodatkowane na takich samych zasadach według jednolitej stawki podatku od towarów i usług.

Jak wskazano w interpretacji nr IPTPP2/443-322/14-4/IR z 21.07.2014 r. rekultywacja gruntów obejmuje obszary zdegradowane przez człowieka, między innymi wyrobiska poeksploatacyjne, składowiska odpadów, może również obejmować zamknięcie składowisk. Głównym celem rekultywacji jest utworzenie warstwy glebowej (ochraniającej) przeznaczonej m. in. do uprawy roślin.

W zakres prac objętych rekultywacją wchodzi:

- przemieszczanie odpadów w obrębie kwatery celu właściwego rekultywacji;
- przemieszczanie odpadów w obrębie kwatery w celu właściwego uformowania rekultywowanego terenu;
- pozyskanie i transport piasku, gliny, humusu na miejsce formowania warstwy okrywającej w ramach rekultywacji; przemieszczanie mas ziemi i plantowanie gruntów w obrębie kwatery odpadów składowiska w ramach rekultywacji technicznej, wykonanie warstwy izolacyjnej dla składowanych odpadów z tworzyw sztucznych lub wykonania studni odgazowujących w celu uzyskania efektu ochrony środowiska;
- przygotowanie gleby w ramach prac agrotechnicznych: bronowanie, wysiew nawozów mineralnych, a następnie wprowadzenie roślinności poprzez siew lub nasadzenie trawy, (np. trawy, rośliny motylkowe, drzewa, krzewy); powyższe prace realizowane są w ramach rekultywacji biologicznej,

Podstawą do przeprowadzenia rekultywacji jest decyzja o rekultywacji, zamknięciu składowiska ustalająca kierunek rekultywacji. Decyzje takie wydaje właściwy organ (Starosta lub Marszałek) na podstawie ustawy o odpadach lub ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Podstawą do rekultywacji nie jest pozwolenie budowlane wydane przez właściwy organ na podstawie Prawa budowlanego. Powyższe poszczególne czynności opisane powyżej stanowią świadczenie kompleksowe. Klasyfikacja usługi to 39.00.22 poz. 153 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U z 2018 r. poz. 2184 ze zm.) podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2., bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Towarami,

stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. W myśl art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług, o których 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. 5a ww. ustawy towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 54 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 ich podstawie powołują symbole statystyczne. W myśl art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy dla podatku od towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy stawka podatku wynosi 8%.

W załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%. pod poz. 153 tego załącznika wymieniono – sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 39.00 – Pozostałe usługi związane z rekultywacją oraz specjalistyczne usługi w zakresie kontroli zanieczyszczeń.

Zdaniem składu orzekającego Izby również w odniesieniu do przedmiotu zamówienia objętego tym zamówieniem znajduje zastosowanie powyższa kwalifikacja prawna. Celem tego zamówienia jest rekultywacja hałdy, zarówno przez jej rekultywację techniczną, jak i biologiczną.

Ponieważ Odwołujący prawidłowo zastosował przy obliczaniu ceny 8% stawkę VAT, nie ma znaczenia, że składając wyjaśnienia Zamawiającemu, a następnie w ramach argumentacji odwołania powołał się na inne uzasadnienie dla zastosowania takiej stawki.

Mając powyższe na uwadze, Izba stwierdziła, że naruszenie przez Zamawiającego art. 89 ust. 1 pkt 6 pzp ustawy Prawo zamówień publicznych miało wpływ na wynik prowadzonego przez niego postępowania o udzielenie zamówienia, wobec czego – działając na podstawie art. 192 ust. 1, 2 i ust. 3 pkt 1 ustawy pzp – orzekła, jak w pkt 1 sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 oraz § 3 pkt 1 i 2 lit. b w zw. z § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 972) – obciążając Zamawiającego tymi kosztami, na które złożył się wpis uiszczony przez Odwołującego.

Przewodniczący: