

WYROK

z dnia 24 września 2019 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie: **Przewodniczący: Piotr Kozłowski**

Protokolant: Klaudia Ceyrowska

po rozpoznaniu na rozprawie **19 września 2019 r.** w Warszawie odwołania wniesionego **2 września 2019 r.** do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej

przez wykonawcę: **FB Serwis S.A. z siedzibą w Warszawie**

w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego pn. *Świadczenie usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego Portu Gdynia S.A.*

prowadzonym przez zamawiającego: **Zarząd Morskiego Portu Gdynia S.A. z siedzibą w Gdyni**

przy udziale wykonawcy: **CTL Północ sp. z o.o. z siedzibą w Gdyni** – zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. Oddala odwołanie.

2. Kosztami postępowania obciąża Odwołującego i:

- 1) zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **15000 zł 00 gr** (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Odwołującego** tytułem wpisu od odwołania,
- 2) zasądza od **Odwołującego** na rzecz **Zamawiającego** kwotę **3885 zł 00 gr** (słownie: trzy tysiące osiemset osiemdziesiąt pięć złotych zero groszy) – stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu uzasadnionych kosztów strony obejmujących wynagrodzenie pełnomocnika oraz koszty dojazdu na wyznaczone posiedzenie.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1986 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 Gdańsku**.

Uzasadnienie

Zamawiający Zarząd Morskiego Portu Gdynia S.A. z siedzibą w Gdyni prowadzi na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1986 ze zm.) {dalej również: „ustawa pzp” lub „pzp”} w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie o udzielenie zamówienia na usługi pn. *Świadczenie usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego Portu Gdynia S.A.*

Ogłoszenie o tym zamówieniu 3 lipca 2019 r. zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nr 2019/S_126 pod poz. 309525.

Wartość przedmiotowego zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy pzp.

20 sierpnia 2019 r. Zamawiający przesłał drogą elektroniczną Odwołującemu FB Serwis S.A. z siedzibą w Warszawie {dalej również: „FB Serwis”} zawiadomienie o odrzuceniu jego oferty.

2 września 2019 r. Odwołujący wniósł w stosownej formie elektronicznej do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie od powyższej czynności Zamawiającego (któremu przekazał kopię tego odwołania).

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

1. Art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm) {dalej również: „ustawa o VAT”}, poz. 174 – 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT oraz w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT – przez odrzucenie oferty Odwołującego z uwagi na rzekome błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku od towarów i usługi, tj. stawki 23% zamiast stawki 8%, którą Zamawiający uznaje za prawidłową, podczas gdy usługa stanowiąca przedmiot zamówienia jest usługą o charakterze kompleksowego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego portu Gdynia S.A., która nie jest wymieniona w katalogu usług objętych stawką obniżoną, a tym samym podlega opodatkowaniu stawką podstawową (23%).
2. Art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 ustawy o VAT oraz w zw. z art. 146aa ust 1. pkt 1 ustawy o VAT – przez zaniechanie odrzucenia oferty CTL Północ sp. z o.o. z

siedzibą w Gdyni {dalej również: „CTL”} w sytuacji, gdy zawiera ona błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu przez do usługi stanowiącej przedmiot zamówienia stawki obniżonej (8%), podczas gdy jest ona usługą o charakterze kompleksowego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego portu Gdynia S.A., która nie jest wymieniona w katalogu usług objętych stawką obniżoną, a tym samym podlega opodatkowaniu stawką podstawową 23%.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu {lista żądań}:

1. Unieważnienia odrzucenia oferty Odwołującego.
2. Odrzucenia oferty CTL.

Odwołujący sprecyzował powyższą listę zarzutów w uzasadnieniu odwołania w następujący sposób.

Przedmiotem zamówienia udzielanego w postępowaniu usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego portu Gdynia S.A. Zakres przedmiotu zamówienia obejmuje: zimowe utrzymanie infrastruktury (odśnieżanie, zwalczanie gołoledzi i śliskości, zaopatrzenie w środki chemiczne i materiały do zimowego utrzymania, utrzymanie gotowości i pogotowia w trybie 24-godzinnym, wywóz śniegu), letnie utrzymanie infrastruktury (mechaniczne i ręczne oczyszczanie, mycie słupków, odchwaszczanie, pielęgnacja trawników, zgrabianie liści i gałęzi), a także zabieranie śmieci w obszarze utrzymania i opróżnianie koszy na śmieci (rozdział IV specyfikacji istotnych warunków zamówienia). W ramach obliczenia ceny ofertowej wykonawcy – zgodnie z postanowieniem rozdziału XVII pkt 1 SIWZ – zobowiązani byli wskazać całkowitą ryczałtową cenę netto oraz brutto za kompleksową realizację przedmiotu zamówienia. W cenie tej wykonawcy byli zobligowani uwzględnić wszelkie koszty związane z kompleksowym wykonaniem przedmiotu zamówienia, w tym koszty ewentualnych pomiarów, zapewnienia odpowiednich warunków BHP, uzyskania niezbędnych pozwoleń i decyzji, zapewnienia bezpiecznej organizacji ruchu kołowego, organizacji zaplecza technicznego z bazą sprzętu, zakupu materiałów, ubezpieczenia, usuwania wad i usterek (rozdział XVII pkt 3 SIWZ).

Co istotne, zgodnie z § 2 ust. 2 załącznika nr 11 do SIWZ – wzoru umowy przedmiotem zamówienia jest wykonywanie wszystkich prac, jakie okażą się niezbędne dla osiągnięcia celu umowy, tj. do zimowego i letniego utrzymywania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zamawiającego. Analiza powyższego musi prowadzić do wniosku, że przedmiotem zamówienia nie jest odrębne i jednostkowe świadczenie ww. usług (osobno oczyszczania nawierzchni, osobno zwalczania śliskości, osobno opróżniania pojemników na śmieci), lecz usługa o charakterze kompleksowym. Poszczególne świadczenia

stanowiące przedmiot zamówienia realizowane mają być w jednakowym celu, tj. w celu utrzymania infrastruktury portu w stanie zapewniającym możliwość z niej korzystania. Powyższe powoduje, iż do takiej usługi winna mieć zastosowanie podstawowa stawka podatku VAT, czyli w aktualnym stanie prawnym – 23%.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. W myśl art. 41 ust. 13 ustawy o VAT, towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę. Stosownie do treści art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%. Zgodnie natomiast z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%. Zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku. W świetle art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. W myśl art. 146a pkt 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%. Zgodnie natomiast z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Innymi słowy, w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze sporem co do tego, czy należy zastosować stawkę podstawową, której obecna wysokość stanowi 23%, czy stawkę obniżoną, w wysokości 8%.

W tym miejscu podkreślenia wymaga, że w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. 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. Stanowisko takie przedstawił w szczególności Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej {dalej: „TSUE”} w wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) (ECLI:EU:C:1999:93), stwierdzając, iż: *„Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”*.

Użycie słowa „zwłaszcza” oznacza, iż z pojedynczym świadczeniem możemy mieć również do czynienia w sytuacji, gdy żadnej z części składowych usługi nie można uznać za usługę główną, np. w sytuacji, gdy wszystkie czynności będące elementami składowymi (lub przynajmniej część z nich) są równie istotne dla wykonania całego świadczenia złożonego (usługi kompleksowej), a jednocześnie brak pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna – usługa pomocnicza. W wyroku z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse (LLP, ECLI:EU:C:2012:597, pkt 15 i 16 wyroku), TSUE stwierdził: *Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51). W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb .Orz. s. I-9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24 i 25).”*.

Aby móc wskazać, iż dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na które składają się różnego rodzaju świadczenia.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy stwierdzić należy, że celem świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia jest utrzymanie infrastruktury zarządzanej przez Zamawiającego – cel ten wprost został zapisany w treści § 2 ust. 1 wzoru umowy. Wszystkie czynności podejmowane przez wykonawcę w ramach realizacji przedmiotu zamówienia (co istotne, zgodnie z § 2 ust. 2 wzoru umowy ich katalog jest otwarty) będą realizowane po to, aby zapewnić odpowiedni stan (standard) infrastruktury i terenu objętego przedmiotem zamówienia (tj. aby zapewnić możliwość korzystania z tej infrastruktury zgodnie z jej przeznaczeniem). Z punktu widzenia nabywcy usługi (tj. Zamawiającego) nabywa on jedno świadczenie, wymagające podejmowania szeregu czynności, w tym również o charakterze incydentalnym, np. czynności, które będą wykonywane tylko w przypadku zaistnienia określonych zdarzeń (opad śniegu, pojawienie się śliskości lub groźba jej powstania). Zatem w danym okresie rozliczeniowym mogą nie być wykonywane przez świadczącego usługę niektóre czynności wyszczególnione w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Jednakże w przypadku, gdy wystąpią przesłanki do wykonania danej czynności (np. zajdzie konieczność usuwania śniegu), a świadczący usługę jej nie wykona, to tym samym nie zostanie zrealizowany podstawowy cel zawartej umowy, tj. obszar objęty utrzymaniem nie zostanie utrzymany w odpowiednim stanie (standardzie).

Zatem podkreślić należy, że poszczególne czynności wykonywane przez wykonawcę w ramach zimowego i letniego utrzymania infrastruktury oraz terenu są czynnościami służącymi do utrzymania w odpowiednim standardzie nieruchomości Portu Morskiego w Gdyni. W ramach takiej umowy wykonawca jest zobowiązany do zapewnienia odpowiedniego stanu estetycznego (koszenie), przejezdności (oczyszczanie dróg, chodników, parkingów drogi zgodnie z ustalonymi standardami, w tym eliminacji zagrożeń dla osób poruszających się po terenie Portu), sanitarnego (usuwanie odpadów, opróżnianie koszy), w jednakowym stopniu potrzebne są praktycznie wszystkie działania, jakie podejmowane mają być przez Oferenta w ramach realizacji umowy. Ich jednakowa doniosłość wynika ze znaczenia, jakie mają w doprowadzeniu do pożądanego efektu. Tak samo założonemu celowi utrzymania służy usuwanie śliskości jezdni/chodników/parkingów jak również utrzymanie ich czystości. Odstąpienie od wykonania którejkolwiek z wymienionych (przykładowo) czynności może spowodować, że nie zostanie zrealizowany ostateczny cel zamówienia pomimo, że wykonane zostaną pozostałe świadczenia. Trzeba zatem uznać, że zrealizowanie celu umowy (zapewnienie czystości i przejezdności zgodnie z ustalonymi standardami) stanowi o ekonomicznym aspekcie transakcji i pozwala ocenić znaczenie poszczególnych świadczeń.

Powyższe znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W uchwale z 8 listopada 2010 r. sygn. akt I FPS 3/10 Naczelny Sąd Administracyjny

stwierdził: „(...) istotą opodatkowania podatkiem odtowarów i usług jest opodatkowanie działalności gospodarczej. Z tego względu, mając na uwadze autonomiczny charakter regulacji zawartej w ustawie o VAT związanej ściśle z prawem wspólnotowym, przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania tą ustawą decydujące znaczenie powinny mieć aspekty ekonomiczne i cel danej czynności prawnej, a nie jej cywilnoprawna forma. Takie założenie pozwala na utrzymanie wspólnego systemu opodatkowania tym podatkiem w krajach Unii Europejskiej, w których obowiązują różne rozwiązania w zakresie prawa cywilnego. Dlatego też przy interpretowaniu pojęcia „całość świadczenia”, w przypadku usług o kompleksowym charakterze (...), nie ma podstaw do dzielenia tej czynności z punktu widzenia obowiązku w podatku od towarów i usług na dwie czynności z tego powodu, że mogą być one przedmiotem odrębnych stosunków zobowiązaniowych na gruncie prawa prywatnego.

O tym, że wszystkie czynności objęte przedmiotem zamówienia służą realizacji jednego celu świadczy również przyjęty przez Zamawiającego sposób ich rozliczania według stawki ryczałtowej. Wynagrodzenie jest w tym zakresie uzależnione od realizacji celu umowy, nie zaś konsekwencją natężenia wykonywania w okresie rozliczeniowym poszczególnych czynności utrzymaniowych. Kwalifikacja przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej (co sam Zamawiający podkreśla w przywołanych na wstępie niniejszego odwołania fragmentach rozdziału XVII pkt 1 SIWZ) w stanie faktycznym sprawy nie powinna budzić wątpliwości. Konsekwencją takiej kwalifikacji jest konieczność ustalenia stawki podatku od towarów i usług, z którą taka usługa jest powiązana. W tym zakresie wskazać należy, że tego rodzaju usługa nie została wyspecyfikowana w katalogu usług podlegających obniżonej stawce ww. podatku (tj. stawce 8%). W szczególności usługa ta nie została wymieniona w załączniku nr 3 do ustawy o VAT. Tym samym, usługa ta jest opodatkowana podstawową stawką podatku od towarów i usług, stosownie do treści art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Tytułem przykładu warto tutaj wskazać na uzasadnienie jednego z nowszych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, tj. wyroku z 17 kwietnia 2019 r. sygn. akt I FSK 494/17. W przedmiotowej sprawie NSA potwierdził, że usługa utrzymywania dróg i autostrad, w której poszczególne czynności nie są podporządkowane pozostałym, nie są wymienione w katalogu usług objętych stawką obniżoną (katalog ten ma charakter enumeratywny) i w związku z tym podlegają opodatkowaniem stawką podstawową. Również w innych orzeczeniach sądów administracyjnych, w szczególności wyrokach: WSA we Wrocławiu z 14 października 2014 r. I Sa/Wr 1852/14; NSA z 28 października 2016r. sygn. akt I FSK 344/15; WSA w Bydgoszczy z 16 listopada 2016r. sygn. akt I SA/Bd 690/16.

Potwierdzają to również liczne interpretacje podatkowe, których przywoływanie

w ramach niniejszego pisma, z uwagi na zbieżność argumentacji, jest niecelowe.

W tych okolicznościach wykluczenie Odwołującego z uwagi na przyjęcie przez niego jako prawidłowej stawki 23% podatku od towarów i usług dla ceny za kompleksowe wykonanie przedmiotu umowy musi być uznane za nieprawidłowe – w szczególności, gdy Zamawiający nie dysponuje interpretacją podatkową rozstrzygającą przeciwnie.

Z ostrożności jedynie wskazuję w tym zakresie, że wykładnia dotycząca usług składających się na kompleksowe utrzymanie infrastruktury, zakładająca zasadność odrębnego ich opodatkowywania (z zastosowaniem właściwych dla nich stawek podatku, tj. odpowiednio 8% albo 23%) była prezentowana do roku 2014 (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 lutego 2012 r. (ILPP2/443- 1536/11-4/MN), Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 listopada 2013 r. (IPPP2/443-1009/13-3/BH). Jednak od roku 2014 nastąpiła zmiana ww. linii interpretacyjnej – w dniu 26 lutego 2014 r. Minister Finansów w interpretacji Nr PT8/033/1/20/PSG/RD19443 zmienił z urzędu wydaną wcześniej interpretację z dnia 2 października 2012 r. Nr IPPP3/443-646/12-4/SM stwierdzając, że wszystkie usługi realizowane w ramach kompleksowego utrzymania dróg są elementem jednej składowej usługi o jednolitym charakterze (usługi kompleksowej), dla której nie została przewidziana obniżona stawka VAT, w związku z czym podlega ona opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki tego podatku w wysokości 23% (por. również uzasadnienie przywołanego powyżej wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r. sygn. akt I FSK 494/17). W chwili obecnej stanowisko organów podatkowych jest jednolite i pozostaje w zgodzie z przywołaną powyżej interpretacją Ministra Finansów z dnia 26 lutego 2014 r. Mając powyższe na uwadze, odrzucenie oferty Odwołującego jako zawierającej błędy w obliczeniu ceny było nieprawidłowe i winno być unieważnione. Konsekwencją powyższego jest również obowiązek odrzucenia oferty wykonawcy CLS, bowiem to ten wykonawca zastosował w Postępowaniu błędną stawkę podatku od towarów i usług (8% w miejsce stawki podstawowej 23%).

W odpowiedzi na odwołanie z 13 września 2019 r. Zamawiający wniósł o jego oddalenie, następująco uzasadniając swoje stanowisko.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatne Świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1) ustawy o VAT, 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 ustawy o VAT.

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

Klasyfikacją, do której odwołują się przepisy ustawy o VAT jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, wprowadzona w życie rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.) — zgodnie z treścią § 3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r., poz. 1676) do dnia 31 grudnia 2019 r. na potrzeby podatku od towarów i usług stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 f. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku od towarów i usług wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 ustawy o VAT. Niemniej jednak zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1 ustawy o VAT. Na mocy art. 146a pkt 2) ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 f. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy o VAT, wynosi 8%. Na mocy art. 146aa ust. 1 pkt 2) ustawy o VAT w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6% stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 80/0. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 146aa ust. 2 ustawy o VAT minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłosi, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", koniec okresu obowiązywania stawek podatku, o których mowa w ust. 1, w terminie do dnia 31 października roku następującego po roku, dla którego zostały spełnione warunki określone w ust. 1.

W załączniku nr 3 do ustawy o VAT, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, pod pozycją 174 tego załącznika wymieniono sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.29.12.0 Usługi zamiatania śmieci i usuwania Śniegu, pod pozycją 175 tego załącznika wymieniono sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.29.13.0 Pozostałe usługi sanitarne, zaś pod pozycją 176 tego załącznika wymieniono sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 81.30.10.0 Usługi związane z

zagospodarowaniem terenów zieleni.

Zatem z uwagi na fakt, że usługi wchodzące w zakres przedmiotowego zamówienia zaliczają się do niżej wskazanych usług: 1) Usługi zamiatania Śmieci i usuwania Śniegu (symbol PKWiU: 81.29.12.0); 2) Pozostałe usługi sanitarne (symbol PKWiU: 81.29.13.0); 3) Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni (symbol PKWiU: 81.29.13.0), należy stwierdzić, że zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT w zw. z art. 146a pkt 2) ustawy o VAT w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2) ustawy o VAT dla usług wchodzących w zakres przedmiotowego zamówienia stawka podatku wynosi 8%.

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem „Krajowej Izby Odwoławczej (vide wyroki w sprawach: KIO 1299/18, KIO 1035/18, KIO 880/18, KIO 740/18, KIO 624/18, KIO 1248/17) oferta zawierająca nieprawidłową stawkę podatku VAT powinna ulec odrzuceniu, jeżeli w SIWZ nie wskazano stawki podatku VAT mającej zastosowanie do postępowania — wówczas oferta może podlegać poprawie w trybie art. 87 ust. 2 pkt 3) ustawy pzp.

W przedmiotowym SIWZ nie wskazano stawki podatku VAT mającej zastosowanie do postępowania. Zatem w świetle powyższego należy stwierdzić, że Zamawiający zasadnie odrzucił ofertę Odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6) ustawy pzp. jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny ofertowej w postaci wadliwie zastosowanej stawki VAT w wysokości 23%, zamiast 8%.

Ustosunkowując się do zarzutów Odwołującego w pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 29 ust. 6 pkt 2) ustawy o VAT podstawa opodatkowania oprócz świadczenia podstawowego obejmuje koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. Wyliczenie wskazane w art. 29 ust. 6 pkt 2) ustawy o VAT ma charakter otwarty – każdy koszt dodatkowy w stosunku do świadczenia głównego wchodzi do podstawy opodatkowania tego świadczenia. Ww. przepis stanowi implementację art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Ww. przepis ma zastosowanie do tzw. świadczeń kompleksowych, czyli świadczeń składających się z kilku elementów, wśród których można rozróżnić świadczenie podstawowe (stanowiące istotę zdarzenia gospodarczego) i świadczenia pomocnicze mające charakter służebny w stosunku do świadczenia podstawowego – stanowiące w myśl art. 29 ust. 6 pkt 2) ustawy o VAT koszty dodatkowe.

Należy wskazać, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, za zasadę przewodnią przyjmuje, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne, zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z

późn. zm., zwanej w dalszej treści pisma: „Dyrektywą 2006/112/WE”), a wcześniej Szóstą Dyrektywą Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. U. UE L 145 z 13 czerwca 1977 r., str. 1, z późn. zm.). Podstawową zasadę odrębności i niezależności świadczeń Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wywodzi z art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE.

W tym kontekście zdaniem TSUE tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność. Przykładowo w wyroku z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 *Ministero dell Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl* TSUE stwierdził: (...) *gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, co należy ją zważać za jednolitą czynność, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. Kwestia ta ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP oraz 27 października 2005 r. w sprawie C41/04 *Levob Verzekeringen i OV Bank*). W tym zakresie z jej art. 2 wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. ww. wyroki w prawach CPP, pkt 29 *Levob Verzekeringen i OV Bank*, pkt 20).*

Kryterium odrębności często stosowane w kontekście świadczeń złożonych opiera się na weryfikacji, czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie. Takie stanowisko wywieść można również z orzeczenia TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie C-41 /04 *Levob Verzekeringen BV.OV Bank NV* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën*, w którym Trybunał wskazał: *Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. Powyższe (w ocenie Trybunału w sprawie będącej przedmiotem orzeczenia) odnosi się do transakcji, w której podatnik dostarcza klientowi standardowe oprogramowanie nagrane na nośnik, a następnie adaptuje to oprogramowanie*

do specyficznych potrzeb klienta, nawet jeżeli klient płaci oddzielne wynagrodzenie za poszczególne elementy.

Dodatkowo, w orzeczeniach z 29 marca 2007 r. w sprawie Aktiebolagct NN v. Skatteverket, C-II 1/05, z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, oraz z dnia 22 października 1998 r. w połączonych sprawach T.P. M. i R.M. B., C-308/96 i C-94/97, TSUE wskazał, że świadczenie pomocnicze występuje w przypadku, gdy nie stanowi ono dla nabywcy celu samego w sobie, lecz służy lepszemu skorzystaniu ze Świadczenia głównego.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że dla zastosowania koncepcji Świadczeń złożonych konieczne jest występowanie dwóch lub więcej czynności, które są ze sobą powiązane w sposób tak ścisły, że obiektywnie stanowią jedno świadczenie. Niemniej jednak zawsze konieczne jest wyodrębnienie świadczenia wiodącego (głównego) oraz świadczeń pomocniczych. Ponieważ dopiero po dokonaniu takiej identyfikacji możliwe będzie określenie konsekwencji na gruncie VAT całego złożonego świadczenia.

Analiza treści przywołanego orzecznictwa TSUE prowadzi do stwierdzenia, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę złożoną, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład Świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi złożonej. Tym samym, jeżeli Świadczenia można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane Świadczenia.

W przedmiotowej sprawie nie są spełnione kryteria, aby świadczone usługi będące przedmiotem zawartej umowy można było uznać za jedno złożone świadczenie. W niniejszej sprawie bowiem mamy do czynienia ze świadczeniami odrębnymi, przy czym jako odrębne świadczenia (w oparciu o SIWZ) należy rozumieć: 1) zimowe utrzymanie infrastruktury; 2) letnie utrzymanie infrastruktury; 3) całoroczne prace porządkowe. Taki sposób kwalifikacji przedmiotu zamówienia wynika z SIWZ, która wskazuje odrębnie na powyższe czynności i brak ich ścisłego związku. Każda ze świadczonych ww. usług w ramach zawartej umowy ma charakter samoistny i może być wykonywana niezależnie od siebie. Nie występuje między tymi świadczeniami tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie. Powyższe

wynika z tego, że każda z usług objętych przedmiotem umowy rozliczana jest na podstawie faktycznie zrealizowanych prac i w związku z tym każda z usług objętych przedmiotem umowy stanowi samodzielne i niezależne świadczenie, które może być odrębnie zlecane i wobec tego nie można wyodrębnić świadczenia głównego oraz świadczeń pomocniczych. Rozłączne traktowanie świadczonych usług nie wpływa na charakter żadnej z nich ani nie sprawia, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy jest inna niż gdyby świadczenia te były uznane za jedno świadczenie złożone.

Nadto warto zauważyć, że koncepcja świadczeń kompleksowych sprowadza się w przedmiotowym stanie faktycznym do uznania, że poszczególne czynności składające się na powyższe, generalnie zdefiniowane usługi, są elementem danego Świadczenia kompleksowego. Przykładowo usługa wywozu śniegu (zgodnie z SIWZ) jest elementem kompleksowej usługi zimowego utrzymania infrastruktury, której zasadniczym celem jest odśnieżanie infrastruktury, a sam element wywozu śniegu ma charakter wtórny do zasadniczego świadczenia. Usługa zimowego utrzymania infrastruktury nie ma związku z usługą letniego utrzymania infrastruktury czy też usługami całorocznymi prac porządkowych. Z punktu widzenia Zamawiającego usługi te nie mają nierozzerwalnego charakteru, który uniemożliwiałby skorzystania z jednej usługi bez wykorzystania usługi dodatkowej. Innymi słowy możliwe jest wykonanie jednej z usług bez wykonania pozostałych usług tak, aby zrealizować przedmiot Świadczenia a taki brak możliwości jest warunkiem uznania danego zespołu świadczeń za jedno Świadczenie kompleksowe. Zatem, każda z ww. usług przedmiotowego zamówienia stanowi samodzielne i niezależne Świadczenie, które może być odrębnie zlecane. W przedmiotowym zamówieniu nie można wyodrębnić świadczenia głównego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 17 kwietnia 2019 r. sygn. I FSK 494/17: wskazał, że w analizowanej sprawie dotyczącej utrzymania autostrady, z punktu widzenia zamawiającego, szereg czynności świadczonych przez wykonawcę składa się na jedną kompleksową usługę, której istotą jest utrzymanie przejezdności drogi, a nie np. odśnieżanie drogi. Kluczowe znaczenie ma istota świadczenia z punktu widzenia zamawiającego — w sprawie analizowanej przez NSA istota świadczenia to przejezdność autostrady, na którą składają się poszczególne czynności służące realizacji tego celu, przy czym czynności te opodatkowane są różnymi stawkami podatku.

Natomiast w niniejszym stanie faktycznym z punktu widzenia Zamawiającego istotą świadczenia jest: zimowe utrzymanie infrastruktury (na które składają się poszczególne czynności służące realizacji tej usługi), letnie utrzymanie infrastruktury (na które składają się poszczególne czynności służące realizacji tej usługi), całoroczne prace porządkowe (na które składają się poszczególne czynności służące realizacji tej usługi).

Niezależnie od powyższego należy stwierdzić, że fakt, iż usługa ma złożony (kompleksowy) charakter nie może z mocy prawa oznaczać, że opodatkowana jest stawką podstawową, tj. 23%. Należy podkreślić, że wszystkie usługi wchodzące w skład przedmiotowego zamówienia są opodatkowane stawką 8%, zatem nawet przy przyjęciu, że przedmiotowe zamówienie stanowi złożone Świadczenie, brak jest podstaw do przyjęcia stawki 23%.

5 września 2019 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło w stosownej formie elektronicznej zgłoszenie przez CTL Północ sp. z o.o. z siedzibą w Gdyni przystąpienia do tego postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

Wobec dokonania powyższego zgłoszenia w odpowiedniej formie, z zachowaniem 3-dniowego terminu oraz wymogu przekazania kopii zgłoszenia Stronom postępowania (zgodnie z art. 185 ust. 2 pzp) – Izba nie miała podstaw do stwierdzenia nieskuteczności przystąpienia, co do którego nie zgłoszono również opozycji.

Przystępujący wniósł o oddalenie odwołania jako w całości bezzasadnego, w następujący sposób argumentując.

Przedstawione przez Odwołującego poglądy orzecznictwa sądowo-administracyjnego i organów podatkowych są nierелеwantne dla oceny podatkowej przedmiotu zamówienia, a ponadto zostały zaprezentowane w sposób wybiórczy. Usługa utrzymywania dróg i autostrad, której one dotyczą, w sposób istotny różni się od przedmiotu zamówienia w już poprzez oczywisty fakt, iż dotyczy ona jednego konkretnego obiektu (drogowego), podczas gdy do zakresu usług będących przedmiotem zamówienia należy utrzymywanie całego terenu portowego zarządzanego przez Zamawiającego, infrastruktury portowej oraz terenów zielonych, a także szeregu innych obiektów szczegółowo określonych w SIWZ.

Przedmiotem zamówienia Zamawiającego są usługi zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego Portu Gdynia S.A. W Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia wyróżniono następujące nawierzchnie i prace objęte zimowym i letnim utrzymaniem: 1) ulice, drogi — 65 097 m², 2) miejsca postojowe — 3 289 m², 3) drogi rowerowe — 3 160 m², 4) chodniki — 51 559 m², 5) place manewrowe — 70 096 m², 6) parkingi — 53 840 m², 7) nawierzchnie drogowo-kolejowe wraz z rowkami — 33 927 m², 8) nawierzchnie nabrzeży i ścieżki cumownicze — 7 132 m², 9) rampy/najazdy — 1 662 m², 10) wywóz śniegu — 100 m³ za jedno zimowe utrzymanie infrastruktury, o którym mowa w ust. 4 pkt. 1) niniejszego rozdziału, 11) tereny zielone — pielęgnacja, koszenie, grabienie, wywóz i utylizacja pokosów — 122 270 m², 12) zgrabianie, wywóz i utylizacja liści, gałęzi — 18 915 m², 13) odchwaszczanie — 0,5 % pow. objętej utrzymaniem letnim bez ulic i dróg, 14) prace ogólnoporządkowe — około 45 rgb/m-c, 15) mycie słupków

typu U12b i U12c na odcinku — 1.160 m, 16) opróżnianie koszy na śmieci — 8 szt.

W ramach zakresu przedmiotu zamówienia Zamawiający przewidział: 1) zimowe utrzymanie infrastruktury (od 01 listopada do 31 marca, całodobowe) — które obejmuje akcje odśnieżania polegających na oczyszczaniu ze śniegu oraz zwalczaniu gołoledzi i śliskości środkami niechemicznymi i chemicznymi ulic, parkingów, dróg, placów, miejsc postojowych, chodników, dróg rowerowych, nawierzchni nabrzeży i ścieżek cumowniczych, ramp/najazdów, nawierzchni drogowo-kolejowych w tym rowków (żłobków) w przystawkach na długości przejazdu lub przestrzeni między płytą a szyną, zaopatrzenie we własnym zakresie w materiały oraz środki chemiczne i niechemiczne, niezbędne do realizacji Zamówienia; wywóz śniegu; stałą gotowość do prowadzenia akcji odśnieżania oraz zwalczania śliskości 2) letnie utrzymanie infrastruktury (od 01 kwietnia do 31 października), które obejmuje: oczyszczanie chodników, ulic, miejsc postojowych, dróg rowerowych, oczyszczanie parkingów, placów, nawierzchni drogowo-kolejowych (wraz z rowkami i przestrzenią między płytą a szyną), nawierzchni nabrzeży i ścieżek cumowniczych, ramp/najazdów, mycie słupków, odchwaszczanie chodników, parkingów, placów, opaski przy jezdni, nawierzchnia drogowo-kolejowych oraz nawierzchni nabrzeży i ścieżek cumowniczych, pielęgnacja trawników, zgrabianie, wywóz i utylizacja liści oraz gałęzi. 3) całoroczne prace ogólnoporzędkowe: zbieranie śmieci wykonywane w obszarze objętej utrzymaniem, w tym codzienne zbieranie śmieci na parkingu samochodowym, opróżnianie koszy na śmieci na parkingu samochodowym, na których codzienne wykonywane są prace ogólnoporzędkowe, zebrane odpady należy wrzucić do kontenera ustawionego na parkingu.

W każdym przypadku dla określenia skutków podatkowych transakcji złożonych należy badać, czy mamy do czynienia z kompozycją świadczenia głównego dominującego, wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze, czy też dostawca świadczenia realizuje kilka odrębnych i niezależnych świadczeń.

Podkreślenia w pierwszej kolejności wymaga, iż Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), za zasadę przewodnią przyjmuje, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne, zgodnie z Dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 11.12.2006), (dalej: Dyrektywa 2006/112/WE), a wcześniej Szóstą Dyrektywą Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. U.UE.L 145, z późn. zm.). Podstawową zasadę odrębności i niezależności świadczeń TSUE wywodzi z art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE. W tym kontekście zdaniem TSUE tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność. Przykładowo w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-

425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl TSUE stwierdził: *gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. Kwestia ta ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP oraz z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank). W tym zakresie z jej art. 2 wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. ww. wyroki w sprawach CPP, pkt 29, oraz Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20)".*

Kryterium odrębności często stosowane w kontekście świadczeń złożonych opiera się na weryfikacji, czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie. Takie stanowisko wywieść można również z orzeczenia TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie RLRE Tellmer Property sro, C572107, w którym TSUE stanął na stanowisku, że w przypadku usług najmu oraz usług sprzątanía części wspólnych budynków następują dwa odrębne świadczenia dla celów VAT. Stanowisko to oparto m.in. na tym, że usługi sprzątanía części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątaním.

Zatem orzecznictwo TSUE I które oparte jest na przepisach prawa Unii Europejskiej, daje podstawę do skonstruowania zasadniczej tezy, że każde świadczenie należy traktować odrębnie. Dopiero w sytuacji, 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.

Co istotne z orzecznictwa TSUE w zakresie świadczeń złożonych wynika teza, iż do sądów krajowych należy każdorazowo ocena na podstawie okoliczności sprawy, czy podatnik dokonuje jednego świadczenia czy też odrębnych usług (wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11).

Nie należy zatem z góry zakładać, że w przypadku umowy w zakresie danego rodzaju świadczeń istnieje jedna prawidłowa kwalifikacja w kierunku świadczeń kompleksowych lub odrębnych, ponieważ w każdym stanie faktycznym występują inne okoliczności i inne

czynności mogą wchodzić w skład tych świadczeń.

Definicji świadczeń kompleksowych nie zawiera ani Dyrektywa 2006/1112/WE, ani przepisy krajowe. Wyroki TSUE w każdym przypadku odnoszą się do konkretnego świadczenia złożonego przedstawionego w danej sprawie. Na podstawie orzecznictwa TSUE można jednak wyłonić pewne reguły, które mogą być pomocne przy ocenie dopuszczalności (bądź nie) kwalifikacji usług jako złożonych.

Jak podkreślił TSUE w wyroku z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher WaterHouse LLP p-ko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, wskazując na wcześniejsze swoje orzecznictwo, z jednym świadczeniem mamy przede wszystkim do czynienia, jeżeli co najmniej dwa elementy lub czynności podatnika są tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Zdaniem TSUE ponadto jest tak również, jeżeli jedno lub kilka świadczeń należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe za dodatkowe. TSUE jako jeden z przykładów tej ostatniej sytuacji podał, że świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego.

Rozważając kwestię jednolitości świadczenia TSUE w powyższej sprawie (C-392/11) podkreślił, że ujęcie różnych świadczeń w jednej umowie nie rozstrzyga o uznaniu ich za jedno świadczenie. *W sytuacji, w której umowa (...) obejmuje świadczenia, które z uwagi na ich charakter nie mogą być obiektywnie uznane za nierozzerwalnie 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. Ponadto TSUE wskazał, iż uwzględniając dwie okoliczności, po pierwsze, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne oraz, po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie, jednocześnie wskazując, iż brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia podatku VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności

(podobnie wskazał TSUE w wyroku z dnia 27 października 2005 r. C-41/04 w sprawie *Levob Verzekeringen*).

Z kolei w wyroku z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 TSUE przyjął, że skoro najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku mogą być, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, wzajemnie rozdzielone, to nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

Podobnie w polskim orzecznictwie sądowno-administracyjnym za utrwalony uznać należy pogląd, według którego co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne i tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność, a także że w każdym przypadku, na potrzeby oceny czy w danej sytuacji zachodzi przypadek świadczenia kompleksowego czy niezależnych świadczeń, należy odnieść się do konkretnego stanu faktycznego i indywidualnych okoliczności konkretnej sprawy.

W orzecznictwie NSA przyjmuje się (za wykładnią wynikającą z orzecznictwa TSUE), że świadczenie kompleksowe ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze, tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Zatem należy uwzględnić ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób (wyrok NSA z 6 maja 2015 r., I FM 2105/13).

Przykładowo, analizując kompleksowość usług hotelarskich NSA wskazał, że w tym przypadku podstawą będzie zawsze usługa noclegowa (zapewnienie wypoczynku nocnego), rozszerzona o świadczenia, które według przyjętych zwyczajów, znajdujących odzwierciedlenie w regulacjach prawnych dotyczących funkcjonowania hoteli itp. obiektów są przeważnie wliczone w koszt pobytu w hotelu. Nie są to zatem świadczenia o charakterze akcesoryjnym, lecz wpisujące się w pewien spodziewany, oczekiwany standard usług hotelarskich. Jako przykład takich świadczeń wskazano: przechowanie bagażu, dostęp do telewizji kablowej, sprzątanie pokoju, dostarczenie ręczników. Takiego charakteru nie mają natomiast, zdaniem NSA, serwowane w restauracji hotelowej obiady i kolacje, czy też zabiegi kosmetyczne lub pielęgnacyjne (I FSK 2105/13). Za nie stanowiącą części usługi zakwaterowania z wyżywieniem dla uczestników kursów oraz szkoleń, NSA uznał też usługę serwisu kawy i herbaty. Zdaniem NSA, nie stanowi ona środka do lepszego wykonania usługi

zakwaterowania, lecz jest świadczeniem dodatkowym, które nie jest niezbędne do świadczenia tych usług. Czynności zaś, które nie są niezbędne do świadczenia usługi zakwaterowania stanowią odrębne od tych usług świadczenia, podlegające w oparciu o przepisy ustawy o podatku od towarów i usług odrębnemu opodatkowaniu, według stawek właściwych dla poszczególnych rodzajów świadczeń (wyrok NSA z dnia 14 listopada 2014 r., I FSK 1796/13).

Zdaniem NSA, nie ma też charakteru części usługi cash processingu, w skład której wchodzi czynności polegające na obsłudze obrotu gotówkowego, usługi liczenia sortowania i pakowania znaków pieniężnych usługa konwojowania znaków pieniężnych. NSA stwierdził, że poszczególne świadczenia wchodzące w skład kompleksowej usługi służą co prawda wykonaniu czynności głównej, ich realizacja prowadzi do jednego celu, występuje pomiędzy nimi funkcjonalny związek, jednakże wymieniona wśród poszczególnych elementów usługa konwojowania gotówki polegająca na jej odbiorze, dostarczeniu i transporcie nie jest na tyle ściśle powiązana z usługą cash processingu, którego istotą gospodarczą jest transfer wartości pieniężnych, aby nie mogła być świadczona odrębnie. Jak podkreślono, konieczność konwojowania gotówki może z powodzeniem być zaspokojona przez innego usługodawcę, stąd też czynność ta nie jest nierozzerwalnie związana ze świadczeniem usługi cash processingu, a jej wyodrębnienie w żadnym stopniu nie wpływa na zmianę charakteru świadczenia tej usługi (wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2013 r., I FSK 1005/12, CBOSA).

Charakter usługi kompleksowej mają natomiast, zdaniem NSA, usługi świadczone przez podatnika polegające na rezerwacji taxi, bowiem z punktu widzenia gospodarczego stanowią usługę nierozzerwalnie związaną z usługą taksówkową. Traktowanie tej usługi jako odrębnej jest, w ocenie NSA, sztuczne i sprzeczne z zaprezentowaną wykładnią prounijną wynikającą z orzecznictwa TSUE (wyrok NSA z 24 lutego 2015 r., I FSK 1783/13).

Jak wynika z powyższego, zarówno TSUE, jak i NSA każdorazowo szczegółowo analizują stan faktyczny i odnoszą się konkretnie do każdej z analizowanych usług/czynności w celu ustalenia czy zachodzi kompleksowość świadczenia, czy też należy odrębnie traktować każdą z nich.

Przykładowo WSA w Warszawie (III SA/Wa 2324/14) w prawomocnym wyroku z 23 lipca 2015 r. w odniesieniu do usług zarządzania nieruchomością wspólną, usług konserwacji obiektów, sprzątnięcia terenu na zewnątrz budynków oraz sprzątnięcia wewnątrz budynków mieszkalnych stwierdził, iż *„W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie*

złożone. WSA uznał, że każda z powyższych usług powinna być traktowana jako oddzielne świadczenie. Zachodzący między nimi związek jest bowiem na tyle luźny, że z punktu widzenia; nabywcy mogą być traktowane rozłącznie i nie wpłynie to na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone. Każda z tych usług może być przedmiotem oddzielnej umowy, każdą z tych usług może z powodzeniem świadczyć inny podmiot.

Ponadto WSA w Rzeszowie w wyroku z 5 marca 2019 r. (sygn. I SA/Rz 1244/18), dotyczącym wykonania kompleksowej usługi ogrodniczej związanej z zagospodarowaniem terenów zieleni, stwierdził, że nie wszystkie świadczenia wymienione we wniosku przez Skarżącą mogą być uznane za część usług kompleksowych. Sąd uznał, wbrew twierdzeniom skarżącej, iż czynności zamontowania altany, ławek, małej architektury, budowy fontanny nie są czynnościami niezbędnymi do wykonania świadczenia głównego, tj. wykonania ogrodu czy wykonania zieleni w oranżeriach i nie stanowią części usługi kompleksowej. Podkreślono także iż: *W celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności. Trybunał przyjmuje przy tym konsekwentnie, że to na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, jak też przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie.*

Przenosząc powyższe rozważania i stanowiska TSUE oraz krajowych sądów administracyjnych na grunt niniejszej sprawy, należy stwierdzić, iż Przystępujący słusznie przyjął, iż usługi opisane w Zamówieniu oraz SIWZ należy zakwalifikować jako grupę odrębnych usług, opodatkowaną właściwą dla każdej z nich stawką VAT. Poszczególne czynności bowiem, które będą realizowane w ramach usług objętych Zamówieniem i SIWZ: odśnieżanie i zwalczanie śliskości, wywóz śniegu, oczyszczanie, mycie słupków, odchwaszczanie, pielęgnacja trawników, zgrabianie, wywóz i utylizacja liści oraz gałęzi, zbieranie śmieci, opróżnianie koszy nie pozostają wobec siebie w relacji usługa dodatkowa (pomocnicza) - usługa główna, żadna z tych czynności nie posiada charakteru nadrzędnego wobec innych usług, dlatego ich rozdzielenie nie miałoby charakteru sztucznego.

Ponadto poszczególne wyżej wskazane usługi (określone w SIWZ) nie są od siebie w ścisły sposób zależne, w tym sensie, że choć dotyczą one usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych oraz prac ogólnoporządkowych (który to rozdział sam w sobie sugeruje, iż nie jest to jedna usługa kompleksowa) to jednak waga poszczególnych z nich nie jest wyższa od innych, a wykonanie każdej z tych usług nie wpływa, co do zasady, na właściwości czy jakość innych z nich.

Przystępujący pragnie w tym miejscu wskazać, iż w jego ocenie w ramach samego

zakresu zimowego utrzymania infrastruktury pomiędzy – z jednej strony – usługami akcji odśnieżania i zwalczania gołoledzi i śliskości środkami nie chemicznymi i chemicznymi – a z drugiej strony – np. zaopatrzenia w materiały i środki chemiczne potrzebne do wykonania tych usług zachodzi związek funkcjonalny i można uznać, iż usługą zasadniczą jest: usługa odśnieżania i zwalczania śliskości, a pomocniczą jest usługa zaopatrzenia w materiały i środki chemiczne potrzebne do wykonania tych usług która stanowi niejako element wskazanej usługi zasadniczej i służy ich wykonaniu – odśnieżeniu konkretnych przestrzeni i zwalczaniu śliskości. Wobec tego wyżej wskazaną usługę pomocniczą w tym przypadku należy potraktować i opodatkować tą samą stawką VAT kwalifikując ją wg usługi głównej tj. symbolu PKWiU PKWiU 81.29.12.0 – Usługi zamywania śmieci i usuwania śniegu.

Analogiczne stanowisko przyjęto przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Informacji Skarbowej z 6 listopada 2018 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.628.2018.2.JP), dotyczącej usług zimowego utrzymania dróg. Zgodnie ze stanowiskiem wnioskodawcy zimowe utrzymanie dróg podlega stawce VAT 8%, gdyż obejmuje odśnieżanie oraz usuwanie oblodzenia. Stanowisko to uznane zostało przez organ podatkowy za prawidłowe oraz, że przedmiotem interpretacji jest kompleksowa usługa zimowego utrzymania dróg. Jednakże, co należy podkreślić, następuje to wyłącznie w ramach zakresu zimowego utrzymania infrastruktury i tylko w odniesieniu do konkretnych wymienionych w nim czynności służących temu samemu celowi, a nie całości usług utrzymania infrastruktury i terenów zielonych wskazanych przez Zamawiającego w Zamówieniu i SIWZ. W celu zachowania przejrzystości uzasadnienia Przystępującego wskazane wyżej usługi odśnieżania i zwalczania gołoledzi i śliskości wraz z usługami pomocniczymi, tj. m.in. zaopatrzenia w materiały i środki chemiczne potrzebne do wykonania tych usług, będą dalej łącznie nazywane jako usługi odśnieżania i usuwania śliskości.

Jak wskazuje się w orzecznictwie (przywołanym wyżej), jeżeli świadczenia można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Stąd w ocenie Przystępującego stanowczo można stwierdzić, iż poszczególne usługi przewidziane w SIWZ można rozdzielić w ten sposób iż z punktu widzenia Zamawiającego nie zmieni to charakteru tych usług. Można przykładowo bowiem wykonać usługę odśnieżania w oderwaniu od usługi odchwaszczania, lub usługę zbierania śmieci od usługi pielęgnacji zieleni — wpłynie to na ich istotę ani charakter. Przemawia za tym również fakt, iż Zamawiający sam rozdzielił usługi na wykonywane w okresie letnim oraz te wykonywane w okresie zimowym a także na pielęgnację terenów zielonych.

Co więcej świadczenie poszczególnej usługi ma dla Zamawiającego wymierną wartość, każda z wymienionych w SIWZ czynności stanowi odrębny cel sama w sobie, służy

realizacji konkretnego zadania związanego z utrzymaniem infrastruktury (zimowym lub letnim) lub terenów zielonych. Należy zwrócić uwagę, iż sam Zamawiający w SIWZ rozdziela zakres tych usług na 1) zimowe utrzymanie infrastruktury 2) letnie utrzymanie infrastruktury oraz 3) całoroczne prace ogólnoporzędkowe, w ramach których wymienia poszczególne usługi składające się na dany zakres. W tym kontekście nie występuje zatem powiązanie funkcjonalne pomiędzy poszczególnymi usługami, które stanowi niewątpliwie istotne kryterium przy identyfikacji ewentualnej usługi kompleksowej.

Wskazane czynności mogą być świadczone odrębnie, nie tracąc przy tym swojego ekonomicznego rezultatu dla Zamawiającego, bowiem po pierwsze: zamówienie określone jest jako wykonanie usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury oraz terenów zielonych (jak i prac ogólnoporzędkowych, co wynika z SIWZ), czyli już w samej swojej istocie i zamierzeniu, Zamawiający oczekuje wykonania różnych usług w zależności od pory roku ale również rodzaju prowadzonych prac, tj. konkretnie odśnieżania i usuwania śliskości z dróg i innych przestrzeni, usług związanych ze zbieraniem odpadów, usług związanych z zagospodarowaniem terenów zielonych, usług dotyczących czyszczenia, a po drugie: — co przewiduje SIWZ w rozdziale V pkt. 1 - świadczenie usług z zakresu letniego utrzymania infrastruktury oraz prac ogólnoporzędkowych może zostać powierzone podwykonawcy. Tak więc poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i mogą być wykonane przez inny podmiot – co jest jednym z kolejnych kryteriów wskazywanych przez sądownictwo przy ocenie kompleksowości usług lub ich odrębności.

Należy również podkreślić, że w omawianym przypadku nie ma znaczenia stosunek cywilnoprawny łączący strony, tzn. w jaki sposób strony umówią się na rozliczenie transakcji. Umowa łącząca strony i zawarty w niej sposób rozliczenia nie może decydować o wysokości stawki podatku, co podkreślają zarówno organy administracyjne (por. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2017 r., sygn. 1462-IPPPI .4512.95.2017.1.KC, jak i sądownictwo, w tym TSUE – por. powołane wyżej orzeczenie I w sprawie C-392/11). Orzecznictwo oraz organy administracyjne podkreślają, iż niezależnie od tego, jak strony określiły przedmiot umowy czy rozliczenie transakcji, o stosowaniu określonej stawki podatku decyduje bowiem faktyczna czynność, z którą ustawa wiąże obowiązek podatkowy, a nie ustalenia umowne między stronami.

Z uwagi na powyższą argumentację opartą o orzecznictwo tak TSUE, jak i sądów krajowych, stwierdzić należy, że czynności stanowiące przedmiot zamówienia winny być opodatkowane odrębnie, z zastosowaniem właściwych dla nich stawek podatku VAT (tj. w ocenie Przystępującego - 8%) .

Co więcej, stanowisko przyjęte przez Przystępującego zostało również 999 przyjęte w wyrokach Krajowej Izby Odwoławczej wydanych w podobnych sprawach. W wyroku z 24

sierpnia 2018 r. (sygn. KIO 1600/18), dotyczącego mechanicznego oraz uzupełniająco ręcznego zamywania i zmywania jezdni, wraz z usunięciem przerostu traw i chwastów, w tym zatok autobusowych i miejsc parkingowych, oczyszczania powierzchni wykonanych z kostki granitowej oraz oczyszczanie tunelu (jezdni i ścian) czy wyroku z 10 stycznia 2012 r. (sygn. KIO 2794/11), w którym Izba podkreśliła, iż *w przypadku kompleksowej usługi sprzątnia, w skład w której wchodzi: usługi sprzątnia sensu stricte oraz inne usługi, takie jak dezynfekcja, nie można mówić o pomocniczym charakterze m.in. usług dezynfekcji. Usługi te bowiem stanowią cel sam w sobie dla klienta, mają odmienny cel i charakter od usług sprzątnia (sensu stricte), nie są natomiast środkiem do lepszego wykonania usługi zasadniczej.*

Stanowisko Przystępującego znajduje potwierdzenie w interpretacjach wydanych przez organy podatkowe w sprawach dotyczących świadczeń takich jak: usługi zagospodarowania, utrzymania czystości przy nieruchomościach i ulicach, utrzymania terenów zielonych (przywołanych poniżej), a więc w większej mierze podobnych do analizowanego stanu faktycznego aniżeli przywołana przez Odwołującego linia interpretacyjna dotycząca wyłącznie utrzymania dróg i autostrad.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2019 r. (sygn. 0114-KDIP4.4012.45.2019.2.MP), w treści której organ uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy w zakresie zastosowania stawki VAT 8% do usług pielęgnacji zieleni, koszenia, zamywania oraz odśnieżania. Wnioskodawca dokonał rozróżnienia usług sprzątnia wewnątrz budynku oraz terenu wokół niego. Zdaniem organu *„poszczególne czynności, które będą realizowane w ramach opisanych we wniosku usług (...) nie pozostają wobec siebie w relacji usługa dodatkowa (pomocnicza) — usługa główna, żadna z tych czynności nie posiada bowiem charakteru nadrzędnego wobec innych usług. Poszczególne usługi nie są od siebie w ścisły sposób zależne, w tym sensie, że choć wszystkie one dotyczą utrzymania czystości w pomieszczeniach nieruchomości oraz na terenie zewnętrznym, to jednak waga poszczególnych z nich nie jest wyższa od innych, a wykonanie każdej z tych usług nie wpływa, co do zasady, na właściwości czy jakość innych z nich. Ponadto, świadczenie poszczególnych usług ma dla nabywcy wymierną wartość, każda z wymienionych we wniosku czynności stanowi odrębny cel sama w sobie.* Należy wskazać, iż organ dopuścił możliwość traktowania określonych usług jako odrębnych.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 marca 2019 r. (sygn. OI 12-KDIL1-2.4012.9.2019.2.MR), w której wnioskodawca wykonywał usługi kontroli pracy sprzętu zimowego utrzymania dróg, monitorowania prac zimowego utrzymania dróg, uznał jednocześnie, iż stosowną stawką będzie 8%, ze względu na możliwość zakwalifikowania wspomnianej działalności jako „usług zamywania śmieci i usuwania śniegu”.

Organ podatkowy uznał to stanowisko za prawidłowe, podkreślając jednocześnie, że możliwe jest oddzielne opodatkowanie określonych usług.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 listopada 2018 r. (sygn. 011 1-KDIB3-1.4012.647.2018.2.KO), która dotyczyła usług usuwania zanieczyszczeń z powierzchni ulic, chodników, zmiatania, zbierania śmieci, koszenia trawy, a w przypadku utrzymania zimowego: usuwania śniegu, bieżącą likwidację nawierzchni ulic, chodników, ścieżek rowerowych, parkingów wydzielonego obszaru miasta. Wnioskodawca uznał, iż usługi będą podlegały pod stawkę VAT 8%. Organ zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy, ponadto wskazał, że *usługi będące przedmiotem umowy nie stanowiły jednego, złożonego świadczenia, a każda ze świadczonych usług miała charakter samoistny i mogła być wykonywana niezależnie od siebie*. *Jak stwierdził organ „każda z usług objętych przedmiotem umowy stanowi samodzielne i niezależne świadczenie, które może być odrębnie zlecane i wobec tego nie można wyodrębnić świadczenia głównego oraz świadczeń pomocniczych (...) Wobec powyższego należy ustalić wysokość stawki podatku odrębnie dla każdej ze świadczonych usług.*

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 listopada 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.676.2018.3.ICz), w której organ uznał, za świadczenia odrębne usługi utrzymania czystości wokół otoczenia budynku i odrębne usługi sprzątnięcia wewnątrz budynku: *Należy zauważyć, że poszczególne usługi wskazane w Umowie nie są od siebie w ścisły sposób zależne, w tym sensie, że choć wszystkie one dotyczą utrzymania czystości w pomieszczeniach nieruchomości oraz na terenie zewnętrznym, to jednak waga poszczególnych z nich nie jest wyższa od innych, a wykonanie każdej z tych usług nie wpływa, co do zasady, na właściwości czy jakość innych z nich. Ponadto, świadczenie poszczególnych usług ma dla nabywcy wymierną wartość, każda z wymienionych we wniosku usług stanowi odrębny cel sama w sobie, służy realizacji konkretnego zadania związanego z utrzymaniem czystości. W tym kontekście nie występuje zatem powiązanie funkcjonalne pomiędzy poszczególnymi usługami. Wskazane usługi mogą być świadczone odrębnie, nie tracąc przy tym swojego ekonomicznego rezultatu dla nabywcy.*

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2017 r. (sygn. 1462-IPPP1 .4512.95.2017.1 .KC), w której organ uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy dotyczące zakwalifikowania jako usługi kompleksowej całości prac związanych z zagospodarowaniem terenu zielenią. Organ wskazał, iż *mimo że prace opisane przez Wnioskodawcę wykonywane są w ramach jednego zlecenia, należy zakwalifikować je jako grupę niezależnych usług opodatkowaną właściwymi dla nich stawkami (...). Usługi te, co wynika z ich charakteru i specyfiki, nie są współzależne, nie mają wobec siebie funkcji usługi głównej i usług pomocniczych a także mogą być świadczone*

odrębnie, bez utraty ich właściwości oraz korzyści dla nabywcy. Dodatkowym argumentem podniesionym przez organ' była możliwość świadczenia przedmiotowych usług przez podwykonawców.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1447/14-2/AS). Wnioskodawca świadczył usługi zamiatania śmieci, usuwania śniegu, sprzątanania chodników oraz utwardzonych placów (kostki brukowej, podwórek), a także usługi zimowego utrzymania chodników i parkingów. Wnioskodawca stwierdził, iż możliwe jest zastosowanie stawki VAT w wysokości 8%. Organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy. Ponadto, w zakresie, w jakim interpretacja dotyczyła usług założenia i zagospodarowania ogrodu oraz prac brukarskich i instalatorskich za nieprawidłowe uznał organ stanowisko, iż należy wymienione usługi traktować jako usługę kompleksową. Jak wskazał: *świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy — wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.*

Zgodnie z Ustawą VAT i jej art. 41 ust. 1, stawka podatku wynosi 22% (obecnie 23%), z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Ustawodawca przewidział jednak dla niektórych czynności obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku.

W myśl art. 41 ust. 2 Ustawy VAT, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku Wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. Stosownie do treści art. 146a pkt 2 Ustawy VAT — w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%. Zgodnie zaś z art. 146 aa ust. 1 pkt 2 Ustawy VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%: stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%. W Załączniku nr 3 do Ustawy VAT, stanowiącym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7% (z tym zastrzeżeniem iż obecnie wynosi ona 8% zgodnie z powołanymi wyżej przepisami) wymienione zostały towary i usługi objęte obniżoną stawką podatku wymienione wg symboli PKWiU.

Przystępujący zastosował następujące grupowania PKWiU do usług przewidzianych Zamówieniem i SIWZ:

- w odniesieniu do usług akcji odśnieżania polegających na oczyszczaniu ze śniegu oraz zwalczaniu gołedzi i śliskości środkami niechemicznymi i chemicznymi, zaopatrzenia we własnym zakresie w materiały oraz środki chemiczne i niechemiczne niezbędnych do realizacji Zamówienia oraz stałej gotowości do prowadzenia akcji odśnieżania oraz zwalczania śliskości (które bezpośrednio wiąże się z usługą odśnieżania i zwalczania śliskości), wywozu śniegu – PKWiU 81.29.12.0 – Usługi zamywania śmieci i usuwania śniegu; poz. 174 Załącznika nr 3;
- w odniesieniu do usług zbierania śmieci – PKWiU 81.29.13.0 – Pozostałe usługi sanitarne; poz. 175 Załącznika nr 3;
- w odniesieniu do wszystkich usług dotyczących utrzymania terenów zielonych wymienionych w Zamówieniu oraz SIWZ (tj. odchwaszczania chodników, parkingów, placów, opaski przy jezdni, nawierzchnia drogowo-kolejowych oraz nawierzchni nabrzeży i ścieżek cumowniczych, pielęgnacji trawników, zgrabianie, wywóz i utylizacja liści oraz gałęzi) – PKWiU 81.30.10.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni; poz 176 Załącznika nr 3;
- w odniesieniu do usług opróżniania koszy na śmieci na parkingu samochodowym – PKWiU 81.29.13.0 – Pozostałe usługi sanitarne poz. 175 Załącznika nr 3 lub 38.21.2 – Usługi związane z usuwaniem odpadów innych niż niebezpieczne, poz. 149 Załącznika nr 3;
- w odniesieniu do usług oczyszczania chodników, ulic, miejsc postojowych, dróg rowerowych, oczyszczanie parkingów, placów, nawierzchni drogowo-kolejowych (wraz z rowkami i przestrzenią między płytą a szyną), nawierzchni nabrzeży i ścieżek cumowniczych, ramp/najazdów oraz mycia słupków – PKWiU 39.00.1 – Usługi związane z odkażaniem i czyszczeniem, poz. 152 Załącznika nr 3.

Wszystkie zastosowane przez Przystępującego kody PKWiU do usług objętych Zamówieniem mieszczą się w Załączniku nr 3 do Ustawy VAT, zatem usługi objęte Zamówieniem i SIWZ — każda odrębnie — powinna zostać opodatkowana 8% stawką VAT, zgodnie z ww. przepisami Ustawy VAT. W konsekwencji oznacza to, iż całkowita cena netto oraz brutto za realizację przedmiotu Zamówienia podana przez Przystępującego w 9 formularzu oferty była prawidłowa i zgodna z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

Zakres usług wchodzący w skład usług utrzymania dróg i autostrad nie jest tożsamy z zakresem objętym zamówieniem (usługi utrzymania infrastruktury portowej i terenów zielonych), zatem nie sposób przełożyć go bezpośrednio na analizowany stan faktyczny. Podkreślić należy, iż przytoczone orzeczenia zapadły więc w odmiennym stanie faktycznym, nieporównywalnym do stanu faktycznego przedmiotowej sprawy. Przywołany przez

Odwołującego wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r. (sygn. I FSK 494/17) porusza kwestie kompleksowości wykonywanych usług jednakże dotyczył usługi kompleksowego utrzymania autostrady. Choć *prima facie* może wydawać się, iż zakres usług w niniejszej sprawie pokrywa się w pewnym stopniu z usługami spornym na gruncie przywołanego wyroku, wskazać należy, iż usługa utrzymania autostrady nie jest tożsama z usługami objętymi zamówieniem tj. usługami zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych na obszarze Zarządu Morskiego Portu Gdynia S.A., ponieważ mają inny charakter i właściwości (mimo iż w pewnym zakresie mogą się pokrywać, to usługi będące przedmiotem zamówienia mają szerszy zakres). W przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z jednolicie nierozzerwalnym świadczeniem, a wręcz przeciwnie, Zamawiający zainteresowany jest wykonaniem pozostałych usług pomimo pominięcia jednej z pozostałych czynności, a jej niewykonanie nie spowoduje braku możliwości wykonania usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury i terenów zielonych.

Zarówno we wspomnianym wyroku NSA, jak i w pozostałych wyrokach, na które powołuje się Odwołujący, sądy za decydujące w zakresie kwalifikacji przedmiotowej usługi jako usługi o charakterze kompleksowym uznają jeden zasadniczy cel zawartej umowy, który określić można jako wykorzystanie autostrady zgodnie z jej przeznaczeniem polegającym na utrzymaniu przejezdności autostrady. W przypadku usług utrzymania dróg i autostrad oczywistym jest, iż nadrzędny cel w postaci jej przejezdności stanowi podstawę zamówienia i musi zostać spełniony, aby przedmiotowa umowa miała sens. Jednakże w przypadku usług objętych przedmiotowym zamówieniem wskazać można odrębny cel w przypadku każdej z usług (przykładowo inny cel przyświeca usłudze odśnieżania, a inny usłudze utrzymania terenów zielonych poprzez przykładowo koszenie lub odchwaszczanie, inny cel przyświeca zbieraniu śmieci). Również sam Zamawiający, w przeciwieństwie do zamawiających, których dotyczyły przytoczone wyroki, nie określa usługi jako kompleksowej usługi utrzymania infrastruktury portu, lecz wymienia szereg usług, które mają dla niego równorzędne znaczenie tj. odrębnie usługi w ramach zimowego utrzymania, odrębnie usługi letniego utrzymania infrastruktury i odrębnie terenów zielonych. Również w ocenie Przystępującego, z takim nadrzędnym celem nie mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, lecz z kilkoma, niezależnymi celami, do których przypisać można określone usługi. Ponownie podkreślić należy, iż brak wykonania jednej z przykładowych usług wymienionych przez Zamawiającego w SIWZ nie zniweluje sensu wykonania pozostałych.

W takiej sytuacji nie sposób uznać, iż usługi będące przedmiotem Zamówienia mają charakter pojedynczej usługi kompleksowej, lecz są zbiorem niezależnych od siebie, odrębnych usług, które mają dla Zamawiającego równorzędne znaczenie, a rozdzielenie tych usług nie miałyby charakteru sztucznego.

Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, iż prawidłowo Przystępujący przyjął, że w niniejszej sprawie brak było podstaw do uznania za usługę kompleksową usług zimowego i letniego utrzymania infrastruktury portowej oraz terenów zielonych objętych Zamówieniem i potraktował je jako odrębne usługi, opodatkowane odrębnie właściwą dla nich stawką VAT.

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, Izba skierowała sprawę do rozpoznania na rozprawie, podczas której Odwołujący, Zamawiający i Przystępujący podtrzymali swoje dotychczasowe stanowiska.

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem Odwołującego, Zamawiającego i Przystępującego, uwzględniając zgromadzony materiał dowodowy, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska zawarte w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie, zgłoszeniu przystąpienia, a także wyrażone ustnie na rozprawie i odnotowane w protokole, Izba ustaliła i zważyła, co następuje:

Zgodnie z art. 179 ust. 1 pzp 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 jako wykonawca uczestniczący w postępowaniu o przedmiotowe zamówienie, który skarży odrzucenie jego oferty co pozbawiło go możliwości uzyskania przedmiotowego zamówienia, wykazał spełnienie powyższych przesłanek, co nie było też sporne.

Odwołanie jest niezasadne.

Izba stwierdziła, że ponieważ okoliczności faktyczne dotyczące brzmienia postanowień specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz treści zostały adekwatnie przedstawione w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie i przystąpieniu, których treść została powyżej przedstawiona, a zatem nie ma potrzeby ich powtarzania.

Zaznaczyć jednak należy, że Izba uważa wyłącznie za prawidłowe wnioski, jakie

wynikają z tych postanowień, opisane powyżej w odpowiedzi na odwołanie lub przystąpieniu. Odwołujący natomiast bezpodstawnie uznał, że opis przedmiotu zamówienia i warunki rozliczeń wskazują na zaistnienie w tym przypadku świadczenia kompleksowego składającego się z kilku równorzędnych świadczeń, które miałyby podlegać opodatkowaniu stawką podstawową VAT, pomimo że wszystkie te świadczenia traktowane odrębnie są opodatkowane obniżoną stawką VAT.

Przy czym Izba stwierdziła, że wbrew odmiennym deklaracjom Odwołującego, jego stanowisko nie znajduje potwierdzenia ani w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej czy krajowego sądownictwa administracyjnego, ani w interpretacjach organów skarbowych. Podkreślić należy, że żaden z judykatów przywołanych w odwołaniu nie dotyczył stanu faktycznego choćby podobnego z przedmiotem zamówienia w analizowanym postępowaniu o udzielenie zamówienia. Co więcej, w odwołaniu nie wskazano żadnego orzeczenia, które w odniesieniu do kilku równorzędnych świadczeń, spośród których nie można wyróżnić głównego – co jest niesporne w tej sprawie – uznawałoby, że w takiej sytuacji zaistniało świadczenie kompleksowe.

Nieprzekonująca jest również próba podciągnięcia przez Odwołującego przedmiotu zamówienia tego postępowania pod wypracowaną w orzecznictwie TSUE (dawniej ETS) koncepcję świadczenia kompleksowego z uwagi na kryterium odrębnego celu tego świadczenia w stosunku do celu poszczególnych świadczeń składowych, czy też kryterium wzajemnego powiązania tych świadczeń. W świetle tych kryteriów wypracowanych w orzecznictwie prawnopodatkowym Izba nie dostrzega ani odrębnego jakościowo celu realizacji wszystkich usług razem w stosunku do ich odrębnego wykonywania, ani ich nierozzerwalnego powiązania w sensie gospodarczym czy ekonomicznym.

W tych okolicznościach Izba uznaje stanowisko prawne zaprezentowane w odpowiedzi na odwołanie, a szczególnie w przystąpieniu, za własne, a ponieważ jest ono wyczerpujące, nie wymaga uzupełnienia.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu. Skoro w ofercie Odwołującego zastosowano nieprawidłową, a w ofercie Przystępującego prawidłową – według przywołanych w odwołaniu, odpowiedzi na odwołanie i przystąpieniu przepisów ustawy o VAT – stawkę VAT, Zamawiający zasadnie odrzucił ofertę FB Serwis i prawidłowo nie odrzucił oferty złożonej przez CTL.

Na marginesie Izba zauważa, że obawa o fiskalizm Państwa w związku z zaobserwowanymi przez Odwołującego tendencjami w działaniu organów skarbowych i dyskusjami toczącymi się w Parlamencie, nie mogą stać się podstawą prawną ostrożnościowego zastosowania stawki podstawowej VAT.

Z tych względów Izba – działając na podstawie art. 192 ust. 1 i 2 ustawy pzp – orzekła, jak w pkt 1 sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy pzp w zw. z § 3 pkt 1 i 2 i § 5 ust. 3 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 Odwołującego kosztami tego postępowania, na które złożył się uiszczony przez niego wpis oraz uzasadnione koszty Zamawiającego w postaci wynagrodzenia jego pełnomocnika i kosztów dojazdu na wyznaczone posiedzenia, na podstawie rachunków złożonych do zamknięcia rozprawy.