

Bielsko-Biała, dnia 19 października 2018 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0111-KDIB3-2.4012.566.2018.1.AZ

Gmina Świętochłowice
ul. Katowicka 54
41-600 Świętochłowice
NIP: 627-27-48-738

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 oraz art. 14s § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 14 sierpnia 2018 r. (data wpływu 21 sierpnia 2018 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania przedmiotu zamówienia publicznego podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23% jako świadczenia kompleksowego – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 21 sierpnia 2018 r. do Organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania przedmiotu zamówienia publicznego podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23% jako świadczenia kompleksowego.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Gmina Świętochłowice (dalej: Gmina Świętochłowice lub Gmina) jest podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny.

Realizując w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko na lata 2014-2020 projekt pn. „Poprawa, jakość środowiska miejskiego Gminy Świętochłowice – remediacja terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu Kalina wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności”, Gmina, jako zamawiający planuje przeprowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem będzie przeprowadzenie remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu „Kalina” wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności.

W związku z powyższym, Gmina jako zamawiający i Wnioskodawca – niniejszym wnioskiem – występuje o uzyskanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącej



Skarżona

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 33 485 34 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

REGON: 366063511e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

wskazania właściwej stawki podatku od towarów i usług VAT, którą należy przyjąć do stosowania w ramach zamówienia publicznego na wykonanie robót budowlanych i usług dotyczących zadania pn. „Poprawa, jakość środowiska miejskiego Gminy Świętochłowice – remediacja terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu Kalina wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności”.

Realizacja powyższego zamówienia publicznego odbywać się będzie w formule „zaprojektowanie wykonanie robót budowlanych”, w oparciu o opracowany program funkcjonalno-użytkowy, stworzony na potrzeby wykonania remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych działalnością człowieka oraz przywrócenia biologicznej aktywności zdegradowanego i zanieczyszczonego zbiornika „Kalina”.

Na przedmiot zamówienia oraz przyszłej umowy składają się następujące przewidziane usługi i roboty budowlane:

1. wykonanie niezbędnych inwentaryzacji, analiz i ekspertyz, sporządzenie pełnego opisu stanu istniejącego wraz z dokumentacją fotograficzną,
2. sporządzenie aktualnej mapy do celów projektowych,
3. wykonanie badań i opracowań geologiczno-inżynierskich i geotechnicznych, w tym ustalenie geotechnicznych warunków posadowienia obiektów budowlanych,
4. przeprowadzenie aktualizacji badań zanieczyszczenia gleby i ziemi, wód powierzchniowych, powietrza,
5. uzyskanie niezbędnych warunków dostaw i odbioru mediów, warunków przyłączenia, przebudowy oraz usunięcia kolizji istniejącego uzbrojenia podziemnego i naziemnej infrastruktury technicznej oraz wykonaniem niezbędnych opracowań,
6. opracowanie wielobranżowej koncepcji projektowej przeprowadzenia remediacji terenu zdegradowanego oraz koncepcji zagospodarowania terenu,
7. opracowanie szczegółowych dokumentacji technologii remediacji technicznej i biologicznej oraz fitoremediacji, gleby, ziemi i wód gruntowych,
8. opracowanie projektu budowlanego i informacji o wymaganiach bezpieczeństwa i ochrony zdrowia,
9. opracowanie Karty informacyjnej przedsięwzięcia oraz Raportu o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko,
10. wystąpienie o wydanie i uzyskanie w imieniu i na rzecz Zamawiającego wszelkich decyzji administracyjnych, uzgodnień, pozwoleń i zezwoleń, wraz z przygotowaniem stosownych dokumentów do wniosków i opracowaniem wniosków,
11. opracowanie projektu wykonawczego,
12. pełnienie nadzoru autorskiego nad realizacją inwestycji,
13. zapewnienie obsługi geotechnicznej i geodezyjnej łącznie z założeniem osnowy realizacyjnej, geodezyjnym wytyczeniem wytyczenia obiektów w terenie,
14. wiercenie otworów i zabudowa piezometrów,
15. bieżące badanie zanieczyszczenia gleby i ziemi, wód powierzchniowych, powietrza,
16. przeprowadzenie wymaganych badań niezbędnych do potwierdzenia i udokumentowania osiągnięcia zamierzonego efektu ekologicznego, wartości docelowych założonych celów określonych wskaźnikami produktu oraz rezultatu bezpośredniego projektu,
17. przewiezienie całości odwodnionych osadów dennych do utylizacji,
18. unieszkodliwienie całości osadów dennych/namułu,
19. zastosowanie gotowych odżywek wspomagających preparaty bakteryjne,
20. doprowadzenie ww. gruntów, tj. gleby, ziemi i wód gruntowych, do stanu umożliwiającego rozpoczęcie i zachowanie procesów samooczyszczenia gruntów i wód,
21. stworzenie warunków tlenowych w wodach stawu, umożliwiających rozwój mikroorganizmów utleniających zanieczyszczenia,
22. wprowadzenie do zbiornika szczepów bakterii wraz z substancjami, prowadzeniem monitoringu i kontroli procesów oczyszczania,

23. bioremediacja wód zbiornika oraz płytkich wód gruntowych,
24. przywrócenie biologicznej aktywności zdegradowanego i zanieczyszczonego zbiornika „Kalina” do poziomu umożliwiającego rozpoczęcie procesu samo odradzania życia biologicznego stawu,
25. utworzenie całorocznego akwenu z wodą niekonserwowaną chemicznie,
26. agrotechniczne przygotowanie terenu oraz wykonanie nasadzeń roślinności drzewiastej i krzewiastej, a także szuwarowej wraz z odbudową wartości przyrodniczej terenu, w tym m.in. z wykorzystaniem rodzimych gatunków roślin,
27. doprowadzenie terenów wokół stawu do standardów jakości gruntów rodzimych jak dla obszarów B,
28. sporządzenie geodezyjnej inwentaryzacji powykonawczej,
29. opracowanie pełnej dokumentacji powykonawczej,
30. uzyskanie decyzji administracyjnych pozwalających na użytkowanie obiektów budowlanych i/lub instalacji zgodnie z ich przeznaczeniem,
31. przygotowanie i złożenie sprawozdania z przeprowadzenia remediacji wraz z wynikami badań zanieczyszczenia gleby i ziemi substancjami powodującymi ryzyko,
32. wykonanie robót przygotowawczych i zabezpieczających, wygradzenia terenu budowy ogrodzeniem pełnym, o wysokości minimum 2,0 m; pozyskanie ze strefy brzegowej zbiornika kłacza trzciny pospolitej,
33. zapewnienie i urządzenie zaplecza budowy,
34. zapewnienie stałego całodobowego dozoru terenu inwestycji i zaplecza budowy,
35. wykonanie robót ziemnych, w tym niwelacja terenu (rowy opaskowe, ukształtowanie spadków, itp.),
36. wyburzenia i rozbiórki, w tym rozbiórka istniejącej komory retencyjnej/komory mieszania,
37. budowa bariery fizycznej, wraz z drenażem odcieków spływających z hałdy odpadów poprodukcyjnych Zakładów Chemicznych „Hajduki” oraz z zasypanego małego stawu,
38. budowa szczelnego rowu opaskowego,
39. przebudowa przelewów burzowych wraz z montażem urządzeń do mechanicznego podczyszczania ścieków deszczowych, regulujących przepływ, oraz układów opomiarowania i sterowania,
40. przebudowa mniczków hydrotechnicznych wraz z montażem urządzeń do regulacji przepływu oraz układów sterowania,
41. budowa pompowni głównej odcieków,
42. budowa rurociągu tłoczego odcieków,
43. budowa nowej komory retencyjnej/komory mieszania wraz z zabudową przykrycia komory, montażem urządzeń regulujących odpływ z komory, montażem układów opomiarowania i sterowania, zabudową kraty mechanicznej na wylocie z komory oraz przebudową infrastruktury bezpośrednio związanej z komorą mieszania, w tym istniejących wlotów do komory,
44. przebudowa (rozbudowa) pompowni obejmująca istniejące urządzenia pompowni, montaż układów pomiarowych i sterowania,
45. budowa stanowiska dyspozytorskiego pompowni do monitorowania oraz sterowania zainstalowanymi układami automatyki wyposażonego w odpowiednie oprogramowanie,
46. zabudowa systemu umożliwiającego ciągły monitoring jakości ścieków zafenolowanych odprowadzanych na Oczyszczalnię Ścieków Klimzowiec,
47. budowa grobli zaopatrzonych w przepusty, dzielących staw na trzy komory,
48. budowa wygradzeń, w tym m.in. ogrodzeń terenu pompowni, hałdy, przepompowni wraz z wykonaniem bram wjazdowych i furt z kontrolą dostępu,
49. montaż układu przesiewaczy i pras filtracyjnych,
50. wykonanie robót czerpalnych, tj. wydobywanie całości zanieczyszczonych osadów dennych/namułów pogłębiarkami refulującymi,
51. transport wydobytego urobku przy użyciu rurociągu refulującego do układu przesiewaczy i pras filtracyjnych,

52. odwodnienie/komprymacja wydobytego osadu (namulów),
53. załadunek całości odwodnionych osadów dennych,
54. budowa kaskady,
55. budowa instalacji fotowoltaicznej,
56. budowa instalacji solarnej,
57. budowa niezbędnych sieci i przyłączy do sieci,
58. wykonanie robót ziemnych polegających na makroniwelacji terenu z uzupełnieniem czystą ziemią (o parametrach gruntów co najmniej jak dla grupy B),
59. wykonanie robót związanych z docelowym zagospodarowaniem terenu poza wodami,
60. budowa ścieżek pieszych oraz rowerowych, ścieżek dla rolkarzy, ścieżek przyrodniczo-
edukacyjnych, pozostałej infrastruktury sportowo-rekreacyjnej,
61. budowa placów manewrowych dla funkcji technicznych,
62. budowa budynku/budynków technicznych,
63. zapewnienie rezerwy terenu na obiekty usługowe związane z planowanym udostępnieniem
terenu mieszkańcom,
64. zabudowa obiektów małej architektury.

Zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług:

- usługi wymienione w pkt: 1), 5), 6), 7), 8), 10), 11), 30) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 71.12.15.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 2), 28) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 71.12.35.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 3), 14) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.13.10.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 4), 15), 16), 31) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 71.12.35.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 9) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 74.90.13.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 12), 29) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 71.12.20.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 13) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 71.12.34.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług VAT,
- usługi wymienione w pkt: 17), 53) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 38.12.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości, 8% jako wymienione w załączniku nr 3 w poz. 146 ustawy VAT,
- usługi wymienione w pkt 18) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 38.22.19.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości, 8% jako wymienione w załączniku nr 3 w poz. 150 ustawy VAT,

- usługi wymienione w pkt 19) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 39.00.22.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości, 8% jako wymienione w załączniku nr 3 w poz. 153 ustawy VAT
- usługi wymienione w pkt: 20), 27) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 39.00.11.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości, 8% jako wymienione w załączniku nr 3 w poz. 152 ustawy VAT,
- usługi wymienione w pkt: 21), 22), 23), 24), 25), 49), 51), 52) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 39.00.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką w wysokości, 8% jako wymienione w załączniku nr 3 w poz. 152 ustawy VAT,
- usługi wymienione w pkt 26) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 81.30.10 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 32) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.12.11.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 33), 62) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 41.00.40.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 34) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 80.10.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 35), 58), 59), 63) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.12.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 36) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.11.10.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 37) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.99.30.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 38) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 42.99.19.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 39), 41), 43), 44), 45), 54) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 42.21.23.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt: 40), 47), 50) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 42.91.20.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 42) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 42.21.21.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione

- w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
- usługi wymienione w pkt 46) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.29.19.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt 48) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.29.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt 55) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.21.10.2 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt 56) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.22.12.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt 57) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.22.11.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt: 60), 61) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 42.11.20.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług,
 - usługi wymienione w pkt 64) można zaliczyć do grupowania PKWiU – 43.99.22.0 i powinny podlegać opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23% jako niewymienione w wyłączeniu stosowania stawki podstawowej w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług.

Opisana powyżej zaplanowana do wykonania kombinacja robót budowlanych i usług składających się na przedmiot zamówienia oraz przyszłej umowy nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowi zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której bezpośrednio dochodzi do przywrócenia terenowi objętemu projektem wartości użytkowych i przyrodniczych.

Należy zaznaczyć, że w tym przypadku, można wskazać, iż planowane świadczenie będzie usługą złożoną (kompleksową), składającą się z różnych świadczeń (pomocniczych), których realizacja prowadzi będzie do osiągnięcia jednego celu. W konsekwencji powyższego świadczenia objęte przedmiotem zamówienia mają charakter usługi kompleksowej i w związku z tym każde świadczenie nie powinno być przedmiotem osobnego opodatkowania. Podkreślić należy, że z ekonomicznego punktu widzenia zaplanowane do realizacji roboty budowlane i usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych, gdyż tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych.

Poszczególne roboty budowlane i usługi składające się na przedmiot zamówienia zostaną przedstawione w zbiorczym zestawieniu kosztów, które posłużą do wyliczenia całkowitej ceny oferty wykonawcy (ryczałt). Rozbicie na poszczególne usługi i roboty budowlane składające się na realizację zadania stanowi element niezbędny do przyszłego rozliczania zaawansowania realizowanego świadczenia przez wykonawcę. Rozliczanie realizacji umowy będzie następowało cyklicznie, po zakończeniu miesiąca kalendarzowego obowiązywania umowy. W związku z tym

każda z czynności objętych przedmiotem zamówienia nie stanowi samodzielne i niezależnego świadczenia, które może być odrębnie zlecane.

Wobec tego czynności objęte przedmiotem zamówienia tworzą jedno świadczenie kompleksowe, w którym można wyodrębnić świadczenie główne oraz kilka świadczeń pomocniczych służących właściwemu wykonaniu tego świadczenia głównego. W skład świadczonych usług wchodzi czynności, które służą wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mają charakter samoistny. Zatem zachodzą podstawy dla traktowania ich, jako elementu świadczenia kompleksowego.

Tym samym należy uznać, że w przedmiotowej sprawie nie występuje kilka równorzędnych czynności, które dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług winny być odrębnie traktowane. W przedmiotowej sprawie usługi i roboty budowlane związane z realizacją opisanego powyżej zadania nie mają charakteru samoistnego, nie stanowią one celu samego w sobie. Ich wykonanie jest niezbędne do wykonania czynności zasadniczej polegającej na przywróceniu terenowi objętemu projektem wartości użytkowych, czyli stanowią kombinację różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. W konsekwencji zachodzi konieczność zastosowania wobec ww. usług i robót budowlanych stawki podstawowej podatku VAT w wysokości 23%. Warunki przetargowe zakładają też, że Wykonawca musi wykazać się doświadczeniem w realizacji ww. robót budowlanych i usług, w związku z czym, należy domniemywać, iż Wykonawca będzie też podatnikiem, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy opisany przez Wnioskodawcę w przedstawionym stanie faktycznym przedmiot zamówienia publicznego powinien być opodatkowany podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23% jako świadczenie kompleksowe, czy też powinien być opodatkowany różnymi stawkami podatkowymi w wysokości 8% i 23%?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 5a ustawy – towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

W myśl art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2–12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Jak stanowi art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

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

I tak, w myśl art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. Natomiast zgodnie z art. 146a pkt 1 i 2 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%,

- 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%.

Z powyższego wynika, że opodatkowaniu obniżoną stawką podatku w wysokości 8% podlegają towary i usługi wymienione m.in. w załączniku nr 3 do ustawy o VAT.

Wnioskodawca jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy.

Realizując w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko na lata 2014–2020 projekt pn. „Poprawa, jakość środowiska miejskiego Gminy Świętochłowice – remediacja terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu Kalina wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności”, Gmina, jako zamawiający planuje przeprowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem będzie przeprowadzenie remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu „Kalina” wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności.

W związku z powyższym, Gmina jako Wnioskodawca – niniejszym wnioskiem – występuje o uzyskanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącej wskazania właściwej stawki podatku od towarów i usług VAT, którą należy przyjąć do stosowania w ramach zamówienia publicznego na wykonanie robót budowlanych i usług związanych z przeprowadzeniem remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu „Kalina” wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności.

W indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej podkreśla się bowiem, iż świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia głównego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania z tego świadczenia głównego). W sytuacji, gdy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym – świadczeniem dwóch lub więcej czynności, tak ściśle ze sobą powiązanych, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku VAT.

W wyroku TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C 572/07 RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finančin reditelstvi v Usti nad Labem, Trybunał wskazał, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, jeżeli nie są od siebie niezależne.

Jest tak na przykład w sytuacji, gdy można stwierdzić, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego.

W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy” oraz „(...) jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”.

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 kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej. 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. Jeśli więc wykonywanych jest więcej czynności i 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 w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, miejsca świadczenia oraz stawki podatku od towarów i usług. Stosownie do powyższego, świadczeniami powiązanymi ze sobą pod względem ekonomicznym i gospodarczym będą świadczenia pomocnicze oraz świadczenia główne uzasadniające ekonomiczne istnienie świadczeń pomocniczych.

Zatem w przypadku usług o charakterze złożonym, o wysokości stawki podatku decydować będzie to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ściśle powiązanie, że w sensie gospodarczymi tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

Realizacja przedmiotowego zamówienia publicznego, ogłoszonego przez Zamawiającego – Wnioskodawcę – Gminę odbywać się będzie w formule „zaprojektowanie i wykonanie robót budowlanych”, w oparciu o opracowany program funkcjonalno-użytkowy, stworzony na potrzeby wykonania remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych działalnością człowieka oraz przywrócenia biologicznej aktywności zdegradowanego i zanieczyszczonego zbiornika „Kalina”. W przedmiotowej sprawie usługi i roboty budowlane związane z realizacją opisanego powyżej zadania nie mają też charakteru samoistnego i nie stanowią one celu samego w sobie.

Opisana w stanie faktycznym zaplanowana do wykonania kombinacja robót budowlanych i usług składających się na przedmiot zamówienia oraz przyszłej umowy nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowi zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której bezpośrednio dochodzi do przywrócenia terenowi objętemu projektem wartości użytkowych i przyrodniczych. Ich wykonanie jest niezbędne do wykonania czynności zasadniczej polegającej na przywróceniu terenowi objętemu projektem wartości użytkowych, czyli stanowią kombinację różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze.

W konsekwencji zachodzi konieczność zastosowania wobec ww. usług o charakterze złożonym robót budowlanych stawki podstawowej podatku VAT w wysokości 23%. W konsekwencji, świadczenie ww. usług o charakterze złożonym podlega opodatkowaniu według jednolitych zasad właściwych dla świadczenia głównego, tj. wg stawki podstawowej 23 % VAT.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

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

Jak stanowi art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Towarami są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii – art. 2 pkt 6 ustawy.

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

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

Klasyfikacją, do której odwołują się przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. 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, z późn. zm.).

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

Przy czym zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi.

Art. 41 ust. 2 ustawy określa, że 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 1 i pkt 2 ustawy – w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

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

Z opisu sprawy wynika, że Gmina, jako zamawiający planuje przeprowadzić postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem będzie przeprowadzenie remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych. Zaplanowana do wykonania kombinacja robót budowlanych i usług składających się na przedmiot zamówienia oraz przyszłej umowy nie stanowi dla zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowi zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której bezpośrednio dochodzi do przywrócenia terenowi objętemu projektem wartości użytkowych i przyrodniczych. Gmina wskazuje, że planowane świadczenie będzie usługą złożoną (kompleksową), składającą się z różnych świadczeń (pomocniczych), których realizacja

prowadzić będzie do osiągnięcia jednego celu. W konsekwencji powyższego świadczenia objęte przedmiotem zamówienia mają charakter usługi kompleksowej i w związku z tym każde świadczenie nie powinno być przedmiotem osobnego opodatkowania. Poszczególne roboty budowlane i usługi składające się na przedmiot zamówienia zostaną przedstawione w zbiorczym zestawieniu kosztów, które posłużą do wyliczenia całkowitej ceny oferty wykonawcy (ryczałt). Rozbicie na poszczególne usługi i roboty budowlane składające się na realizację zadania stanowi element niezbędny do przyszłego rozliczania zaawansowania realizowanego świadczenia przez wykonawcę. Rozliczanie realizacji umowy będzie następowało cyklicznie, po zakończeniu miesiąca kalendarzowego obowiązywania umowy. W związku z tym każda z czynności objętych przedmiotem zamówienia nie stanowi samodzielne i niezależnego świadczenia, które może być odrębnie zlecane.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz regulacje Dyrektywy 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.), nie regulują kwestii czynności złożonych. Należy mieć na uwadze, że co do zasady na gruncie ustawy każde świadczenie jest traktowane jako odrębne i niezależne. Jednakże, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania podatkiem VAT oraz na podstawie polskiego i europejskiego orzecznictwa można stwierdzić, że 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 rozbijać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować 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 w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, miejsca świadczenia oraz stawki podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy wskazać, że na gruncie orzecznictwa podatkowego wielokrotnie podkreślano, że nie należy sztucznie dzielić czynności złożonych. Niemniej orzecznictwo to, w tym przede wszystkim 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, 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 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 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)”.

Z ww. wyroku w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV* wynika, że jeżeli 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 jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. Jest tak właśnie w przypadku transakcji, w ramach której podatnik dostarcza konsumentowi standardowe oprogramowanie wcześniej opracowane i oferowane do sprzedaży zarejestrowane na nośniku, jak również zapewnia następnie przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb tego nabywcy, nawet jeśli następuje to za zapłatą dwóch odrębnych cen. Powyższe spostrzeżenia pozostają przy tym aktualne także wówczas, gdy wynagrodzenie za poszczególne czynności składające się na jedną usługę jest kalkulowane odrębnie. W tym zakresie wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości UE m.in. w ww. sprawie C-41/04 czy C-111/05. Z orzeczeń tych wynika jednoznacznie, że odrębna kalkulacja wynagrodzenia za poszczególne czynności składające się na kompleksową usługę, nie uzasadnia podziału takiej usługi na potrzeby opodatkowania.

Kryterium odrębności często stosowanym w kontekście świadczeń złożonych opiera się na weryfikacji, czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie i czy mogą być wykonane przez dowolny inny podmiot. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, nie następuje świadczenie złożone, lecz kilka odrębnych świadczeń, które powinny być dla celów opodatkowania VAT traktowane niezależnie od siebie. Takie stanowisko wywieść można również z orzeczenia TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie RLRE Tellmer Property sro, C-572/07, w którym TSUE stanął na stanowisku, że w przypadku usług najmu oraz usług sprzątnia części wspólnych budynków następują dwa odrębne świadczenia dla celów VAT. Swoje stanowisko TSUE oparł na tym, że usługi sprzątnia 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 sprzątniem.

Tak więc orzecznictwo TSUE, które oparte jest na przepisach prawa UE, daje podstawę do skonstruowania zasadniczej tezy, że każde świadczenie należy traktować odrębnie. Dopiero w kolejnych punktach ww. wyroku TSUE podkreślił, że 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. Zatem TSUE przedstawia jedynie wskazówki, jak należy interpretować przepisy Dyrektywy, nie wypowiadając się co do tego, która z powyższych wykluczających się zasad powinna mieć zastosowanie w sprawie.

Zgodnie z podejściem zaprezentowanym przez Trybunał m.in. w wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, za pomocniczą należy uznać czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej, a jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną.

Analiza treści powołanych regulacji prawnych oraz orzecznictwa TSUE prowadzi do stwierdzenia, 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. Na świadczenie takiego rodzaju składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast za pomocniczą należy uznać taką czynność, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność lub świadczenie traktowana jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel

świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne, które nie może zostać wykonane lub wykorzystane bez świadczenia pomocniczego.

Zatem w przypadku usług o charakterze złożonym, o wysokości stawki podatku decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą złożoną, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

Odnosząc się do kompleksowości należy mieć na względzie przede wszystkim orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Reasumując, z treści powyższych orzeczeń wynikają następujące wnioski:

1. Za zasadę przewodnią należy przyjąć, że każde świadczenie powinno być uznane za odrębne i niezależne i tylko w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność.
2. W przypadku, gdy wykonywana czynność stanowi dla klienta całość, nie należy jej rozbijać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować jako jedno świadczenie, zgodnie z elementem, który nadaje całemu świadczeniu charakter dominujący. Jeżeli więc wykonywanych jest więcej czynności, a są one ze sobą ściśle powiązane oraz stanowią całość pod względem ekonomicznym i gospodarczym, to dla potrzeb VAT należy potraktować je jako jedną czynność opodatkowaną.
3. W przypadku, gdy wykonana usługa stanowi jedno świadczenie w aspekcie gospodarczym, w ramach którego jeden z elementów stanowi świadczenie główne/zasadnicze a inny pomocnicze/uboczne, to usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej.
4. Odrębna kalkulacja wynagrodzenia za poszczególne czynności składające się na kompleksową usługę, nie uzasadnia podziału takiej usługi na potrzeby opodatkowania. Podobnie sposób fakturowania nie ma wpływu na reżim opodatkowania usług kompleksowych.
5. 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 niniejszej sprawie, czynności podejmowane przez Wnioskodawcę zmierzają do realizacji jednego zadania, tj. remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności.

Mając na uwadze powyższe orzecznictwo należy uznać, że Wnioskodawca wykonuje usługę kompleksową. Opisana w stanie faktycznym zaplanowana do wykonania kombinacja robót budowlanych i usług składających się na przedmiot zamówienia oraz przyszłej umowy nie stanowi dla zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowi zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której bezpośrednio dochodzi do przywrócenia terenowi objętemu projektem wartości użytkowych i przyrodniczych. Ich wykonanie jest niezbędne do wykonania czynności zasadniczej polegającej na przywróceniu terenowi objętemu projektem wartości użytkowych, czyli stanowią kombinację różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze.

W przedmiotowej sprawie usługi i roboty budowlane związane z realizacją opisanego powyżej zadania nie mają też charakteru samoistnego i nie stanowią one celu samego w sobie.

W tym miejscu należy zauważyć, że wymienione przez Wnioskodawcę czynności, choć w części stanowią usługi związane z usuwaniem, przetwarzaniem odpadów niebezpiecznych oraz

z zagospodarowaniem terenów zieleni, to jednak przeważająca część usług dotyczy prac projektowych i budowlanych. Zatem charakter i efekt końcowy tych usług decyduje o tym, że nie wpisują się one w zakres prac dotyczących usług związanych z usuwaniem odpadów i rekultywacją czy zagospodarowaniem terenów, a raczej wskazują na usługi budowlane związane z zagospodarowaniem terenów zieleni.

Wnioskodawca wskazał w treści wniosku na następujące usługi, które zostały wymienione w załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%:

1. PKWiU 38.12.12. Usługi związane ze zbieraniem pozostałych niebezpiecznych odpadów przemysłowych, wymienione w poz. 146 załącznika:
 - przewiezienie całości odwodnionych osadów dennych do utylizacji – poz. 17,
 - załadunek całości odwodnionych osadów dennych – poz. 53,
2. PKWiU 38.22.19.0 – Usługi związane z przetwarzaniem pozostałych odpadów niebezpiecznych, wymienione w poz. 150 załącznika:
 - unieszkodliwienie całości osadów dennych/namułu – poz. 18,
3. PKWiU 39.00.22.0 – Pozostałe usługi związane z rekultywacją, wymienione w poz. 153 załącznika:
 - zastosowanie gotowych odżywek wspomagających preparaty bakteryjne – poz. 19,
4. PKWiU 39.00.11.0 – Usługi związane z odkażaniem i czyszczeniem gleby i wód gruntowych, wymienione w poz. 152 załącznika:
 - doprowadzenie ww. gruntów, tj. gleby, ziemi i wód gruntowych, do stanu umożliwiającego rozpoczęcie i zachowanie procesów samooczyszczenia gruntów i wód – poz.20
 - doprowadzenie terenów wokół stawu do standardów jakości gruntów rodzimych jak dla obszarów B – poz. 27,
5. PKWiU 39.00.12.0 – Usługi związane z odkażaniem i czyszczeniem wód powierzchniowych wymienione w poz. 152 załącznika:
 - stworzenie warunków tlenowych w wodach stawu, umożliwiających rozwój mikroorganizmów utleniających zanieczyszczenia – poz. 21,
 - wprowadzenie do zbiornika szczepów bakterii wraz z substancjami, prowadzeniem monitoringu i kontroli procesów oczyszczania – poz. 22,
 - bioremediacja wód zbiornika oraz płytkich wód gruntowych – poz.23,
 - przywrócenie biologicznej aktywności zdegradowanego i zanieczyszczonego zbiornika „Kalina” do poziomu umożliwiającego rozpoczęcie procesu samo odradzania życia biologicznego stawu – poz.24,
 - utworzenie całorocznego akwenu z wodą niekonserwowaną chemicznie – poz. 25,
 - montaż układu przesiewaczy i pras filtracyjnych – poz. 49,
 - transport wydobytego urobku przy użyciu rurociągu refulującego do układu przesiewaczy i pras filtracyjnych – poz. 51,
 - odwodnienie/komprymacja wydobytego osadu (namułów) – poz.52,
6. PKWiU 81.30.10.0 – Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni, wymienione w poz. 176 załącznika:
 - agrotechniczne przygotowanie terenu oraz wykonanie nasadzeń roślinności drzewiastej i krzewiastej, a także szuwarowej wraz z odbudową wartości przyrodniczej terenu, w tym m.in. z wykorzystaniem rodzimych gatunków roślin – poz. 26,

Podmiot w złożonym wniosku podał takie czynności, które w znacznej części dotyczą usług projektowych, związanych z pozyskaniem decyzji i pozwoleń oraz opracowaniem dokumentacji.

Sklasyfikowane w sekcji M – Usługi profesjonalne, naukowe i techniczne w Dziale 71– Usługi architektoniczne i inżynierskie; usługi w zakresie badań i analiz technicznych:

1. PKWiU 71.12.15.0 – Usługi projektowania technicznego obiektów związanych z gospodarowaniem odpadami niebezpiecznymi i innymi niż niebezpieczne
 - wykonanie niezbędnych inwentaryzacji, analiz i ekspertyz, sporządzenie pełnego opisu stanu istniejącego wraz z dokumentacją fotograficzną – poz.1,
 - uzyskanie niezbędnych warunków dostaw i odbioru mediów, warunków przyłączenia, przebudowy oraz usunięcia kolizji istniejącego uzbrojenia podziemnego i naziemnej infrastruktury technicznej oraz wykonaniem niezbędnych opracowań – poz. 5,
 - opracowanie wielobranżowej koncepcji projektowej przeprowadzenia remediacji terenu zdegradowanego oraz koncepcji zagospodarowania terenu – poz. 6 ,
 - opracowanie szczegółowych dokumentacji technologii remediacji technicznej i biologicznej oraz fitoremediacji, gleby, ziemi i wód gruntowych – poz.7,
 - opracowanie projektu budowlanego i informacji o wymaganiach bezpieczeństwa i ochrony zdrowia – poz. 8,
 - wystąpienie o wydanie i uzyskanie w imieniu i na rzecz zamawiającego wszelkich decyzji administracyjnych, uzgodnień, pozwoleń i zezwoleń, wraz z przygotowaniem stosownych dokumentów do wniosków i opracowaniem wniosków – poz. 10,
 - opracowanie projektu wykonawczego – poz. 11,
 - uzyskanie decyzji administracyjnych pozwalających na użytkowanie obiektów budowlanych i/lub instalacji zgodnie z ich przeznaczeniem – poz. 30.
2. PKWiU 71.12.35.0 – Usługi sporządzania map:
 - sporządzenie aktualnej mapy do celów projektowych – poz. 2,
 - sporządzenie geodezyjnej inwentaryzacji powykonawczej – poz. 28
 - przeprowadzenie aktualizacji badań zanieczyszczenia gleby i ziemi, wód powierzchniowych, powietrza – poz. 4,
 - bieżące badanie zanieczyszczenia gleby i ziemi, wód powierzchniowych, powietrza – poz. 15,
 - przeprowadzenie wymaganych badań niezbędnych do potwierdzenia i udokumentowania osiągnięcia zamierzonego efektu ekologicznego, wartości docelowych założonych celów określonych wskaźnikami produktu oraz rezultatu bezpośredniego projektu – poz. 16 ,
 - przygotowanie i złożenie sprawozdania z przeprowadzenia remediacji wraz z wynikami badań zanieczyszczenia gleby i ziemi substancjami powodującymi ryzyko – poz. 31.
3. PKWiU 71.12.34.0 –Usługi wykonywania pomiarów geodezyjnych:
 - zapewnienie obsługi geotechnicznej i geodezyjnej łącznie z założeniem osnowy realizacyjnej, geodezyjnym wytyczeniem wytyczenia obiektów w terenie – poz. 13,
4. PKWiU 71.12.20.0 – Usługi kierowania przedsięwzięciami związanymi z obiektami budowlanymi i inżynierii lądowej i wodnej:
 - pełnienie nadzoru autorskiego nad realizacją inwestycji – poz. 12,
 - opracowanie pełnej dokumentacji powykonawczej – poz. 29.

Sklasyfikowane w Dziale 74 obejmującym pozostałą działalność profesjonalną, naukową i techniczną – Usługi doradztwa w sprawach środowiska naturalnego PKWiU 74.90.13.0, wymienione przez Wnioskodawcę w poz. 9 – usługi opracowania Karty informacyjnej przedsięwzięcia oraz Raportu o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko.

Sklasyfikowane w sekcji F obiekty budowlane i roboty budowlane w Dziale 41 obejmującym budynki i roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków:

PKWiU – 41.00.40.0 Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)

- zapewnienie i urządzenie zaplecza budowy – poz. 30,
- budowa budynku/budynków technicznych – poz. 62,

W Dziale 43 roboty budowlane specjalistyczne:

1. PKWiU 43.13.10.0 – Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
 - wykonanie badań i opracowań geologiczno-inżynierskich i geotechnicznych, w tym ustalenie geotechnicznych warunków posadowienia obiektów budowlanych – poz. 3,
 - wiercenie otworów i zabudowa piezometrów – poz. 14.
2. PKWiU 43.12.11.0 – Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
 - wykonanie robót przygotowawczych i zabezpieczających, wygradzenia terenu budowy ogrodzeniem pełnym, o wysokości minimum 2,0 m; pozyskanie ze strefy brzegowej zbiornika kłacza trzciny pospolitej poz. – 32.
3. PKWiU 43.12.12.0 – Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi:
 - wykonanie robót ziemnych, w tym niwelacja terenu (rowy opaskowe, ukształtowanie spadków, itp.) – poz. 35,
 - wykonanie robót ziemnych polegających na makroniwelacji terenu z uzupełnieniem czystą ziemią (o parametrach gruntów co najmniej jak dla grupy B) – poz. 58,
 - wykonanie robót związanych z docelowym zagospodarowaniem terenu poza wodami – poz. 59,
 - zapewnienie rezerwy terenu na obiekty usługowe związane z planowanym udostępnieniem terenu mieszkańcom – poz. 63.
4. PKWiU 43.11.10.0 – Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
 - wyburzenia i rozbiórki, w tym rozbiórka istniejącej komory retencyjnej/komory mieszania poz. 36.
5. PKWiU 43.99.30.0 – Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali:
 - budowa bariery fizycznej, wraz z drenażem odcieków spływających z hałdy odpadów poprodukcyjnych Zakładów Chemicznych „Hajduki” oraz z zasypanego małego stawu – poz. 37.
6. PKWiU 43.29.19.0 – Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane:
 - zabudowa systemu umożliwiającego ciągły monitoring jakości ścieków zafenolowanych odprowadzanych na Oczyszczalnię Ścieków – poz.46.
7. PKWiU 43.29.12.0 – Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń:

- budowa wygradzeń, w tym m.in. ogrodzeń terenu pompowni, hałdy, przepompowni wraz z wykonaniem bram wjazdowych i furt z kontrolą dostępu – poz. 48.
- 8. PKWiU 43.21.10.2 – Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych
 - budowa instalacji fotowoltaicznej – poz. 55.
- 9. PKWiU – 43.22.12.0 Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych:
 - budowa instalacji solarnej – poz. 56.
- 10. PKWiU – 43.22.11.0 – Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających:
 - budowa niezbędnych sieci i przyłączy do sieci – poz. 56.
- 11. PKWiU – 43.99.20.0 – Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań:
 - Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań – poz. 64

W Dziale 42 obejmującym budowlę i roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów inżynierii lądowej i wodnej:

1. PKWiU – 42.99.19.0 – Pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
 - budowa szczelnego rowu opaskowego – poz. 38.
2. PKWiU – 42.21.23.0 Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp:
 - przebudowa przelewów burzowych wraz z montażem urządzeń do mechanicznego podczyszczania ścieków deszczowych, regulujących przepływ, oraz układów opomiarowania i sterowania – poz. 39,
 - budowa pompowni głównej odcieków – poz. 41
 - budowa nowej komory retencyjnej/komory mieszania wraz z zabudową przykrycia komory, montażem urządzeń regulujących odpływ z komory, montażem układów opomiarowania i sterowania, zabudową kraty mechanicznej na wylocie z komory oraz przebudową infrastruktury bezpośrednio związanej z komorą mieszania, w tym istniejących wlotów do komory poz. – 43,
 - przebudowa (rozbudowa) pompowni obejmująca istniejące urządzenia pompowni, montaż układów pomiarowych i sterowania – poz. 44,
 - budowa stanowiska dyspozytorskiego pompowni do monitorowania oraz sterowania zainstalowanymi układami automatyki wyposażonego w odpowiednie oprogramowanie – poz. 45,
 - budowa kaskady – poz. 54,
3. PKWiU – 42.91.20.0 Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych:
 - przebudowa młochów hydrotechnicznych wraz z montażem urządzeń do regulacji przepływu oraz układów sterowania – poz. 40,
 - budowa grobli zaopatrzonych w przepusty, dzielących staw na trzy komory – poz. 47,
 - wykonanie robót czerpalnych, tj. wydobywanie całości zanieczyszczonych osadów dennych/namułów pogłębiarkami refulującymi – poz. 50,

4. PKWiU – 42.21.21.0 Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych:
 - budowa rurociągu tłoczego odcieków – poz. 42
5. PKWiU – 42.11.20. – Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
 - budowa ścieżek pieszych oraz rowerowych, ścieżek dla rolkarzy, ścieżek przyrodniczo-edukacyjnych, pozostałej infrastruktury sportowo-rekreacyjnej – poz. 60,
 - budowa placów manewrowych dla funkcji technicznych – poz. 61.

Usługi zapewnienia stałego całodobowego dozoru terenu inwestycji i zaplecza budowy (poz. 34) PKWiU 80.10.12.0 – Usługi strażników.

Mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy należy stwierdzić, że wykonanie przez Wnioskodawcę usługi w ramach zadania polegającego na remediacji terenów zdegradowanych i zanieczyszczonych w rejonie stawu wraz z przywróceniem jego biologicznej aktywności stanowią czynność złożoną. W przedmiotowej sprawie Gmina zainteresowana jest odbiorem zadania jako całości, w wyniku którego nastąpi przywrócenie terenowi objętemu projektem wartości użytkowych i przyrodniczych, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. Powyższe prowadzi do wniosku, że z uwagi na charakter i efekt końcowy wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności w analizowanej sprawie dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane ze zbieraniem, przetwarzaniem odpadów niebezpiecznych, rekultywacją oraz zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach realizowanego zadania stanowią elementy składowe (czynności pomocnicze).

Skoro zatem, Wnioskodawca świadczy usługę budowlaną, to stwierdzić należy, że w omawianej sprawie nie znajdzie zastosowania stawka podatku VAT w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 i poz. 146, 150, 152, 153 i 176 załącznika nr 3 do ustawy. Przepis ten ma bowiem zastosowanie wyłącznie do świadczenia wymienionych w nim usług, czyli mieszczących się w grupowaniu PKWiU 38.12.1, 38.22.19.0, 39.00.1, 39.002, 81.30.10.0. Tymczasem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze złożoną usługą budowlaną, której elementami składowymi są m.in. ww. prace. Zatem właściwą stawką VAT w przedmiotowej sprawie dla złożonej usługi budowlanej jest stawka 23%.

Podsumowując, stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia, a w odniesieniu zdarzenia przyszłego stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa St. Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice**, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43–300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej

Tomasz Dobija
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Bielsku-Białej

**Tomasz
Dobija**

Elektronicznie podpisany
przez Tomasz Dobija
Data: 2018.10.19 11:51:15
+02'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

1. adresat,
2. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chorzowie,
3. Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach,
4. aa.

Wydział Inwestycji i Spraw Komunalnych

Od: KIS Bielsko-Biała – Interpretacje [interpretacje.0111@mf.gov.pl]
Wysłano: 19 października 2018 13:07
Do: ik@swietochlowice.pl
Temat: Powiadomienie o piśmie nr 0111-KDIB3-2.4012.566.2018.1.AZ
Załączniki: ATT00001.jpg

Przynęto do Wydziału
Inwestycji i Spraw Komunalnych
w dniu 2018-10-19

nr 2956 PHOTO
2018-10-19
Keyra
AVA
19.10.2018

Delegatura KIS e Bielsku-Białej informuje, że w dniu 19.10.2018 r. na wniosek z dnia 14.08.2018 r. wydana została interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego nr 0111-KDIB3-2.4012.566.2018.1.AZ dla Wnioskodawcy GMINA WIĘTOCHŁOWICE, dotycząca opodatkowania stawka podatku vat świadczonych usług jako świadczenia kompleksowego, w której stanowisko Wnioskodawcy uznano za prawidłowe.

Delegatura KIS e Bielsku-Białej



ul. Traugutta 2A
43-300 Bielsko-Biała
tel.: +48 33 485-34-00
fax: +48 33 485-34-01
e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl
www.kis.gov.pl

dnia 24 PAŹ. 2018 | 2240
ODPOWIEDŹ

URZĄD MIEJSKI
w Świętochłowicach
KANCELARIA OGÓLNA

Wysł
dn. 22. PAŹ. 2018

L. dz.
Podpis

FN/UC
24.10.18
H

Data:	2018-10-19
Nadawca:	Krajowa Informacja Skarbowa Del. w Bielsku-Białej
Kontakt:	
Treść:	INTERPRETACJA INDYWIDUALNA 0111-KDIB3-2.4012.566.2018.1.AZ Gmina Świętochłowice

JK
Sp

Załącznik:

P_00836427.PDF

Wpłynęło do Wydziału
Inwestycji i Spraw Komunalnych
w dniu... 2018-10-25 G. Kotto A/A
nr. 2956 Kopia do ZRU
25.10.2018 J

