

## **OBJAŚNIENIA PODATKOWE Z DNIA 26 STYCZNIA 2021 r.<sup>1</sup>**

### **OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG KONTRAKTÓW DROGOWYCH TYPU UTRZYMAJ STANDARD ORAZ WYWOŁANIOWEGO**

#### **Czego dotyczą objaśnienia**

Objaśnienia dotyczą sposobu opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) usług wykonywanych w ramach szeroko pojmowanych kontraktów drogowych, dotyczących utrzymania dróg publicznych.

#### **Przepisy podatkowe, których dotyczą wydawane objaśnienia i cel wydawanych objaśnień**

Opodatkowanie kontraktów drogowych dotyczy w szczególności kwestii prawidłowego ich zakwalifikowania jako:

- jednej usługi złożonej, składającej się z wielu czynności będących elementami tej usługi złożonej i opodatkowanych z zastosowaniem stawki podatku VAT właściwej dla tej usługi złożonej, albo
- zbioru odrębnych świadczeń, które nie tworzą jednej usługi kompleksowej i są opodatkowane stawką VAT właściwą dla każdego z tych świadczeń.

Dokonanie takiej kwalifikacji, jak również rodzaj wykonywanych czynności, determinuje sposób opodatkowania transakcji, w tym również zastosowanie właściwej stawki VAT – wymienionej w art. 41 ust. 1 albo w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku wynosi 22%, natomiast na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1.

Na podstawie art. 146aa ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT wysokość ww. stawek została czasowo podwyższona i obecnie wynosi odpowiednio: 23% i 8%.

W tym miejscu wskazać należy, że usługi utrzymania dróg mogą być świadczone w różnych modelach – różny może być zakres świadczeń, sposób ich realizacji, odpowiedzialność

---

<sup>1</sup> Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k – 14m tej ustawy.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm. – dalej: „ustawa o VAT”

wykonawcy, sposób ustalania wynagrodzenia itd., co w oczywisty sposób może przekładać się na ocenę charakteru tych usług, i w konsekwencji, na sposób ich opodatkowania podatkiem VAT.

Celem niniejszych objaśnień jest określenie podstawowych przesłanek, które mogą wskazywać, czy w danym przypadku mamy do czynienia z jednym kompleksowym świadczeniem, czy ze zbiorem odrębnych świadczeń.

Niniejsze objaśnienia nie tworzą zamkniętej listy takich przesłanek, celem objaśnień nie jest przesądzenie, czy w danym konkretnym stanie faktycznym mamy do czynienia z usługą kompleksową, czy też nie. Mając na względzie różnorodność możliwych scenariuszy oraz różnorodność zapisów umownych występujących w kontraktach drogowych, kwalifikowanie świadczeń wynikających z zawartych kontraktów drogowych wymaga każdorazowo szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy.

Niniejsze objaśnienia powinny być odczytywane jako wytyczne dla przeprowadzenia takiej analizy.

### **Kompleksowość usług**

Co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem VAT 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. 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 również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej: TSUE – w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), w pkt 30, 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”*.

Zwrócić należy uwagę na fakt, że 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 jest pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna – usługa pomocnicza.

W wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, pkt 15 i 16, 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 rozdzielanie miałyby 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 składają się więc różne czynności, prowadzące do realizacji określonego celu.

W odniesieniu do możliwości uznania, że wykonywanie wielu czynności na podstawie jednego zamówienia stanowi jedną usługę kompleksową, wskazać również należy, że:

- w wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen, pkt 20 i 22, TSUE wskazał, że po pierwsze z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania podatku VAT. W ocenie TSUE, aby określić, czy mamy do czynienia z jednym świadczeniem, należy przede wszystkim poszukać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem ustalenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. Podobnie jest w przypadku, jeśli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielanie miałyby charakter sztuczny,
- w ww. wyroku C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, pkt 18 i 19, 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 (zob. ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 27).

Wskazać należy, że w przypadku kontraktów drogowych zasadniczo nie można wyraźnie wydzielić jednej usługi głównej i pozostałych usług pomocniczych. Wynika to ze specyfiki

i złożoności kontraktów drogowych, przy realizacji których, co do zasady, konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których każda może być równie lub podobnie istotna dla realizacji całego kontraktu. Ocena zatem charakteru danego kontraktu drogowego sprowadza się do przesądzenia, czy mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, składającym się z wielu świadczeń, czy też ze zbiorem odrębnych, niezależnych świadczeń.

W pierwszym ze wskazanych przypadków usługa opodatkowana będzie według zasad właściwych dla tego jednego, kompleksowego, świadczenia. Natomiast w drugim przypadku te odrębne świadczenia powinny być opodatkowane według zasad właściwych dla każdego z nich.

### **Rodzaje kontraktów drogowych**

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

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych<sup>3</sup> w art. 20 określa zadania zarządcy drogi, obejmujące m.in.:

- utrzymanie nawierzchni drogi, chodników, drogowych obiektów inżynierskich, urządzeń zabezpieczających ruch i innych urządzeń związanych z drogą, z wyjątkiem części pasa drogowego, o których mowa w art. 20f pkt 2 (art. 20 pkt 4);
- koordynację robót w pasie drogowym (art. 20 pkt 7);
- przeprowadzanie okresowych kontroli stanu dróg i drogowych obiektów inżynierskich oraz przepraw promowych, ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na stan bezpieczeństwa ruchu drogowego, w tym weryfikację cech i wskazanie usterek, które wymagają prac konserwacyjnych lub naprawczych ze względu na bezpieczeństwo ruchu drogowego (art. 20 pkt 10);
- wykonywanie robót interwencyjnych, robót utrzymaniowych i zabezpieczających (art. 20 pkt 11);
- przeciwdziałanie niszczeniu dróg przez ich użytkowników (art. 20 pkt 12);
- wprowadzanie ograniczeń lub zamykanie dróg i drogowych obiektów inżynierskich dla ruchu oraz wyznaczanie objazdów drogami różnej kategorii, gdy występuje bezpośrednie zagrożenie bezpieczeństwa osób lub mienia (art. 20 pkt 14);
- utrzymywanie zieleni przydrożnej, w tym sadzenie i usuwanie drzew oraz krzewów (art. 20 pkt 16).

Najczęściej spotykany, potoczny podział kontraktów drogowych to podział na tzw. kontrakty utrzymaniowe oraz tzw. kontrakty wywołaniowe. Jednakże pod względem sposobu opodatkowania podatkiem VAT właściwszy jest podział na kontrakty, których przedmiotem

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 470, z późn. zm.

jest świadczenie kompleksowe oraz kontrakty, których przedmiotem jest szereg odrębnych świadczeń związanych z utrzymaniem dróg.

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

Jednocześnie realizacja tego samego celu jest głównym obowiązkiem świadczącego usługę. Świadczący usługę ponosi odpowiedzialność nie za wykonanie poszczególnych usług cząstkowych, lecz za zapewnienie głównego celu świadczenia – przejezdności drogi w określonym standardzie. To świadczący usługę sam decyduje, jakie czynności należy podjąć w celu osiągnięcia tego efektu. Tym samym bezbłędne wykonanie wszystkich koniecznych działań z wyjątkiem np. jednego, nie spowoduje, że cel umowy będzie prawidłowo wykonany, gdy niewykonanie tego jednego działania będzie skutkowało nieprzejezdnością drogi lub nieutrzymaniem jej w określonym w umowie standardzie.

Z punktu widzenia celu zamawiającego, nabywa on jedno świadczenie wymagające podejmowania szeregu czynności przez usługodawcę. Usługodawca świadczy na rzecz zamawiającego kompleksową usługę utrzymania w odpowiednim standardzie elementów infrastruktury drogowej, zapewniających bezpieczny przejazd. Poszczególne wykonywane czynności nie stanowią celu samego w sobie, lecz są środkami służącymi do wykonania zadania polegającego na utrzymaniu dróg w określonym przez strony umowy standardzie, tzn. do zapewnienia czystości, przejezdności drogi, w tym eliminacji zagrożeń bezpieczeństwa ruchu drogowego. Wszystkie działania realizowane przez usługodawcę na rzecz zamawiającego są potrzebne w jednakowym stopniu, gdyż odstępianie od wykonania którejkolwiek z wymienionej czynności spowoduje, że nie zostanie zrealizowany ostateczny cel zamówienia, tj. dany element drogi nie zostanie utrzymany w odpowiednim standardzie, co będzie miało wpływ na zwiększone zagrożenie bezpieczeństwa w ruchu drogowym. Zrealizowanie celu umowy stanowi o ekonomicznym aspekcie transakcji i pozwala oceniać znaczenie poszczególnych świadczeń. Niewątpliwie jednak wszystkie czynności, do wykonania których zobowiązany jest usługodawca, zmierzają do utrzymania infrastruktury drogowej oraz do właściwego i bezpiecznego korzystania z tej infrastruktury drogowej przez użytkowników dróg.

Pozostałe kontrakty dotyczące usług utrzymania dróg (potocznie nazywane kontraktami wywołaniowymi, czasami też rozproszonymi) – są to co do zasady kontrakty, służące, po stronie nabywcy usług (zarządcy drogi), zapewnieniu realizacji niezbędnych w danym momencie świadczeń, zmierzających do utrzymania zakładanego poziomu stanu dróg. Natomiast po stronie świadczącego usługi celem jest prawidłowe i niezwłoczne wykonanie wyłącznie konkretnych czynności, wprost zleconych przez nabywcę usługi. Świadczący usługę nie ponosi odpowiedzialności za brak przejezdności drogi lub jej niewłaściwy standard, gdy prawidłowo wykonał wszystkie zlecone mu czynności.

### ***Uwaga!***

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

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

*Zatem każdy przypadek należy rozpatrywać indywidualnie.*

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

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

### ***Przykład 1***

#### **Stan faktyczny**

*Spółka A podpisała z Zamawiającym umowę zatytułowaną „Umowa kompleksowego utrzymania drogi”, zgodnie z którą zobowiązuje się do utrzymania i remontów drogi i chodników, konserwacji oznakowania i sygnalizacji, utrzymania czystości i zieleni przydrożnej oraz zimowego utrzymania dróg. Każda usługa ma być wykonywana wyłącznie na zlecenie Zamawiającego. Spółka A odpowiada wyłącznie za wykonanie zleconych usług. Na Zamawiającym spoczywa obowiązek monitorowania stanu drogi i konieczności wystawienia zlecenia. Wynagrodzenie jest wypłacane raz w miesiącu, na podstawie faktycznie wykonanych usług (których jednostkowe ceny zostały określone w umowie), jedynie z tytułu pozostawania w gotowości do odśnieżania wyznaczone zostało wynagrodzenie w stałej wysokości za każdy dzień.*

#### **Kwalifikacja:**

*Wbrew nazwie zawartą umowę należy zaklasyfikować jako pozostały kontrakt utrzymania drogi (kontrakt wywołaniowy). Nie występuje tu jedna, kompleksowa usługa utrzymania drogi. Każda z wykonanych usług będzie opodatkowana stawką podatku VAT właściwą dla niej samej.*

## **Elementy klasyfikowania kontraktów drogowych**

Jak już wskazano powyżej, o sposobie traktowania konkretnych czynności na gruncie przepisów dotyczących podatku VAT decyduje przede wszystkim charakter wykonywanych czynności. Ocena tego charakteru powinna zaś odbywać się przy uwzględnieniu całości towarzyszących im okoliczności faktycznych i prawnych.

Pośród wszystkich okoliczności towarzyszących danej sprawie można wyróżnić pewne aspekty, które w danym stanie faktycznym mogą bardziej niż inne przemawiać za uznaniem, że w danym kontrakcie nie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, lecz z szeregiem niezależnych od siebie usług, bądź odwrotnie.

Należy zaznaczyć, że wskazane poniżej aspekty należy, stosownie do przytoczonego orzecznictwa TSUE, traktować jedynie jako wskazówki niezbędne do analizy w celu kwalifikacji danego kontraktu, a nie jako bezwzględne przesłanki, które miałyby zastosowanie do każdej sytuacji i jednoznacznie oraz w sposób wyłączny przesądzałyby o kwalifikacji danego kontraktu. Oznacza to, że brak spełnienia którejs z poniższych przesłanek nie przesądza automatycznie o charakterze świadczenia (kompleksowości bądź jego braku), i odwrotnie – spełnienie wszystkich tych przesłanek nie musi oznaczać jednoznacznej oceny charakteru świadczenia jako kompleksowego bądź jako zespołu niezależnych świadczeń.

Poniżej wskazane zostały typowe elementy klasyfikowania kontraktów, które powinny być wzięte pod uwagę, jako szczególnie istotne przy ocenie danego kontraktu, jako kontraktu kompleksowego utrzymania dróg lub pozostałego kontraktu drogowego (kontraktu wywołaniowego).

### **I. Ryzyko utrzymania właściwego stanu drogi**

Kompleksowa usługa utrzymania dróg publicznych nabywana jest w związku z koniecznością zapewnienia realizacji zadań ustawowych w zakresie dróg publicznych. Drogi publiczne oraz ich części zdefiniowane w ustawie o drogach publicznych są użytkowane przez uczestników ruchu drogowego i w związku z tym wymagają od zarządcy drogi należytego ich utrzymania, w celu zapewnienia bezpiecznego ich użytkowania. Użytkowanie drogi publicznej wiąże się z jej eksploatacją, a co za tym idzie z postępującą degradacją jej stanu, np.: niszczeniem lub uszkodzeniem infrastruktury drogowej, zmniejszeniem trwałości i ubytkami w nawierzchni drogi, pogorszeniem widoczności oznakowania pionowego i poziomego, itp.

Przez właściwy stan drogi należy rozumieć stan drogi wymagany przepisami i normami właściwymi dla danej kategorii drogi. W zakresie utrzymania właściwego stanu drogi może mieścić się szereg różnych czynności, takich jak koszenie trawy na pasach zieleni, odśnieżanie, posypywanie solą lub piachem nawierzchni drogi, naprawianie barierek, malowanie pasów, uzupełnianie ubytków drogi, itp. W kontraktach kompleksowego utrzymania dróg, co do zasady, obowiązek utrzymania właściwego stanu drogi oraz ryzyko związane z niedopełnieniem tego obowiązku spoczywa na świadczącym usługę.

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

W pozostałych kontraktach drogowych (wywołaniowych), co do zasady, obowiązek utrzymania właściwego stanu drogi oraz ryzyko związane z niedopełnieniem tego obowiązku spoczywa na zamawiającym usługę, a nie na świadczącym usługę. Kontrakty te charakteryzują się tym, że ryzyko wynikające z zaniedbania utrzymania właściwego stanu drogi nie jest przypisane do świadczącego usługę. W rezultacie świadczący usługę odpowiada każdorazowo tylko i wyłącznie za prawidłowe wykonanie konkretnej, zleconej mu przez zamawiającego czynności lub szeregu zleconych czynności, bez względu na to, czy są one wystarczające do osiągnięcia właściwego stanu drogi, czy też nie.

Przykładowo, świadczący usługę ponosi odpowiedzialność w przypadku wadliwej naprawy nawierzchni drogi, czy też opóźnienia w zleconym odśnieżeniu drogi. Nie odpowiada natomiast w przypadku, gdy to zamawiający opóźni się w zleceniu odśnieżania lub gdy nawierzchnia nie zostanie naprawiona, z uwagi na brak zlecenia od zamawiającego.

## **II. Sposób wykonywania kontraktu**

W przypadku kontraktów kompleksowego utrzymania dróg to świadczący usługę lokalizuje problem, wybiera sposób działania oraz decyduje o wykonaniu konkretnych czynności. Zatem ma on obowiązek monitorowania drogi i samodzielnego decydowania o konieczności usunięcia wszelkich nieprawidłowości. Przykładowo, w przypadku stwierdzenia – w wyniku monitorowania drogi – ubytku w nawierzchni drogi na konkretnym jej odcinku, świadczący usługę ocenia, czy niezbędna jest – z punktu widzenia możliwości normalnej eksploatacji drogi – naprawa nawierzchni i dokonuje wyboru sposobu naprawy.

W przypadku pozostałych kontraktów drogowych (wywołaniowych) świadczący usługę wykonuje dane czynności w takim zakresie, w jakim otrzyma konkretne, każdorazowe zlecenie od zamawiającego. Zatem nie podejmuje on czynności, np. nie naprawia nawierzchni drogi, z własnej inicjatywy i bez akceptacji zamawiającego. Co do zasady, świadczący usługi podejmuje czynności na podstawie zlecenia od zamawiającego, w którym to zleceniu określony jest zakres prac. Za monitorowanie drogi w celu stwierdzenia konieczności dokonania odpowiedniego zlecenia co do zasady odpowiada zamawiający lub podmiot trzeci. Zamawiający może powierzyć wykonawcy monitorowanie stanu drogi, w ramach osobnego zlecenia, przy czym jeżeli świadczący usługę w ramach takiego monitorowania stwierdzi konieczność wykonania określonych czynności, wówczas zgłasza to zamawiającemu, który ostatecznie decyduje o podjęciu określonych działań lub o braku konieczności ich podejmowania.

Świadczący usługę wykonuje tylko czynności zlecone oraz inne czynności niezbędne do prawidłowego wykonania czynności zleconych.

Przykładowo, w przypadku stwierdzenia przez świadczącego usługę, w ramach zleconego mu odrębnie monitorowania drogi, wystąpienia ubytku nawierzchni drogi na konkretnym odcinku,



przekazuje taką informację zamawiającemu, który podejmuje decyzję o podjęciu działania naprawy ubytku, które zleca do wykonania, w ramach kontraktu drogowego, świadczącemu usługę. Na podstawie zlecenia naprawy ubytku nawierzchni drogi na konkretnym odcinku świadczący usługę wykonuje zleczone prace.

### III. Wynagrodzenie za wykonane czynności

Wskazówek co do oceny charakteru świadczenia z punktu widzenia sposobu fakturowania i taryfikacji wykonywanych świadczeń dostarcza orzecznictwo TSUE (vide: wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing, pkt 44, wyrok w ww. sprawie C-349/96 CPP, pkt 31). Jak wynika z wyroków TSUE, oddzielne fakturowanie, jak również odrębna taryfikacja świadczeń przemawiają za istnieniem niezależnych świadczeń, jednakże nie przybierają przy tym rozstrzygającego znaczenia. A contrario – udokumentowanie wielu czynności jako jednej pozycji na fakturze VAT wraz z określeniem jednej ceny może dostarczać wskazówek, że dane czynności stanowią w istocie jednolite świadczenie (również jednak nie przybierając przy tym rozstrzygającego znaczenia).

Brak możliwości obliczenia w prosty sposób części wynagrodzenia przypadającej na poszczególne elementy świadczenia, świadczy zazwyczaj o istnieniu jednego świadczenia złożonego.

Orzecznictwo sądowe także podkreśla, że: „(...) o kompleksowym charakterze spornej usługi świadczy i to, że wynagrodzenie za jej realizację miało charakter ryczałtowy i było uzależnione od osiągnięcia oczekiwanego efektu. Celem zawarcia umowy obejmującej to świadczenie było dążenie do zachowania stanu drogi na wyznaczonym poziomie zapewniającym bezpieczny, płynny, wygodny przejazd”.<sup>4</sup>

W przypadku kontraktów kompleksowego utrzymania dróg zapłata najczęściej przybiera charakter ryczałtu – jest wypłacana w danym okresie rozliczeniowym w stałej wysokości, niezależnej od ilości faktycznie wykonanych prac – nie ulega ona zmianie w zależności od działań, które zmuszony jest podjąć świadczący usługę.

Przykładowo, opłata ryczałtowa w ramach kontraktu zimowego utrzymania dróg ma charakter stały, niezależnie od wielkości opadów śniegu i wykonanych faktycznie usług odśnieżania drogi. W tym przypadku ryzyko finansowe, np. niezwykle intensywnych opadów śniegu, spoczywa na świadczącym usługę.

W pozostałych kontraktach drogowych (wywołaniowych) zapłata co do zasady nie ma charakteru ryczałtu odnoszącego się do wszystkich świadczeń niezbędnych do utrzymania właściwego stanu drogi, zapłata następuje odrębnie za zleczone i wykonane czynności, przy czym zazwyczaj zależy od ilości i rodzaju wykonanych czynności. Wysokość wynagrodzenia może zależeć zatem np. od powierzchni skoszonej trawy, długości naprawionej barierki, ilości wymienionych słupków, czy długości odśnieżonego odcinka drogi.

---

<sup>4</sup> Vide: Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24.08.2020 r. sygn. akt I SA/Gl 168/20

Przy tego typu kontraktach ryzyko finansowe jest ponoszone w większym stopniu przez zamawiającego. Na świadczącym usługę spoczywa oczywiście ryzyko związane z koniecznością zapewnienia sprzętu lub pracowników niezbędnych do wykonania zlecenia. Przykładowo, w przypadku braku w danym miesiącu opadów śniegu, zamawiający nie płaci za odśnieżanie. Jeżeli jednak w danym miesiącu opady śniegu są bardzo nasilone, to na zamawiającym spoczywa ryzyko finansowe utrzymania właściwego stanu drogi, zatem ryzyko finansowe zwiększonej częstotliwości odśnieżania obciąża zamawiającego (może je on częściowo regulować poprzez rzadsze wydawanie zleceń odśnieżania – uwzględniając jednocześnie, iż to na nim spoczywa odpowiedzialność za przejezdność drogi).

Osobną kwestią jest odpłatność za gotowość maszyn i ludzi do odśnieżania, czy też za koszty składowania soli lub piachu – z powodów ekonomicznych świadczenia te są z reguły rozliczane oddzielnie. Zazwyczaj odpłatność za gotowość do wykonania określonego rodzaju usług nie stanowi dla świadczącego usługi pełnego ekwiwalentu wynagrodzenia, które jest mu należne w sytuacji ich faktycznej realizacji. Należy więc uznać, iż odrębne określenie wynagrodzenia za gotowość maszyn i ludzi do odśnieżania oraz składowania soli lub piasku samo z siebie nie przesądza ani o kompleksowym ani o wywołaniowym charakterze danego kontraktu.

### ***Uwaga!***

*Określanie w kontraktach wywołaniowych wynagrodzenia minimalnego lub maksymalnego, a więc zasadniczo oderwanego od ilości i rodzaju wykonanych w danym okresie czynności, powoduje, że wynagrodzenie takie może nabrać charakteru ryczałtowego. Może to stwarzać wątpliwości oceny danego kontraktu jako kontraktu wywołaniowego, wymaga zatem – przy dokonywaniu tej oceny – dokładnego przeanalizowania wszystkich okoliczności danej sprawy.*

### ***Przykład 2***

#### **Stan faktyczny**

*Spółka B podpisała z Zamawiającym umowę zatytułowaną „Umowa utrzymania drogi”, zgodnie z którą zobowiązuje się do zimowego utrzymania drogi. W ramach tej umowy Spółka B zobowiązuje się do odśnieżania i czyszczenia drogi, uzupełniania ubytków w nawierzchni jezdni, naprawy barier, konserwacji oznakowania poziomego i pionowego, bieżącego monitorowania drogi i informowania Zamawiającego o konieczności wystawienia zlecenia. Konkretna usługa ma być wykonywana na zlecenie Zamawiającego, chyba że Spółka B uzna za konieczne jej wykonanie bez zlecenia. Spółka B odpowiada za wykonanie zleconych usług, z tym, że w przypadku braku przejezdności drogi odpowiada za niewykonanie usługi monitorowania drogi. Wynagrodzenie jest wypłacane raz w miesiącu, na podstawie faktycznie wykonanych usług (których jednostkowe ceny zostały określone w umowie). Strony ustaliły kwoty minimalnego i maksymalnego wynagrodzenia – w praktyce jest ono wypłacane zawsze w tej samej wysokości w związku z przekroczeniem poziomu maksymalnej wartości*

robót.

**Kwalifikacja:**

*Ww. umowę należy zaklasyfikować jako kontrakt kompleksowego utrzymania drogi. Spółka B odpowiada w praktyce za przejezdność drogi. Wynagrodzenie de facto ma charakter ryczałtu. Świadczący usługę może również wykonywać czynności bez zlecenia.*

**Przykład 3**

**Stan faktyczny**

*Spółka C podpisała z Zamawiającym umowę zatytułowaną „Umowa utrzymania drogi”, zgodnie z którą zobowiązuje się do wykonywania zleconych czynności, takich jak: czyszczenie i remont drogi i chodników wraz z oznakowaniem i sygnalizacją, koszenie trawników i poboczy, przycinanie gałęzi i krzewów, zimowego utrzymania drogi oraz monitorowania stanu drogi. Każda usługa ma być wykonywana wyłącznie na zlecenie Zamawiającego. Spółka C odpowiada wyłącznie za wykonanie zleconych usług. Wynagrodzenie jest wypłacane raz w miesiącu, na podstawie faktycznie wykonanych usług, zgodnie z ceną jednostkową tych usług. Odrębnie są fakturowane usługi: monitorowania drogi (wynagrodzenie za każdy dzień świadczenia usługi) oraz w okresie od listopada do końca marca pozostawiania w gotowości do odśnieżania (wynagrodzenie w formie ryczałtu).*

**Kwalifikacja:**

*Powyższą umowę należy zaklasyfikować jako pozostały kontrakt utrzymania drogi (kontrakt wywołaniowy). Nie występuje tu jedna, kompleksowa usługa utrzymania drogi. Każda z wykonanych usług będzie opodatkowana stawką podatku VAT właściwą dla danego świadczenia.*

**Stawki podatku VAT**

Zgodnie z utrwaloną linią interpretacyjną organów podatkowych usługi świadczone przy kontraktach kompleksowego utrzymania dróg (gdy świadczona jest jedna kompleksowa usługa utrzymania drogi), opodatkowane są z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT – obecnie 23%.

Stanowisko to zostało potwierdzone w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>5</sup>.

Natomiast usługi świadczone w ramach pozostałych kontraktów utrzymania dróg (wywołaniowych, rozproszonych) – gdy świadczeniodawca wykonuje różne, funkcjonalnie niezależne od siebie usługi, których rozdzielenie do celów podatkowych nie ma sztucznego charakteru – każda z tych usług jest opodatkowana z zastosowaniem stawki podatku VAT

---

<sup>5</sup> Vide: wyrok NSA z dnia 28 października 2016 r., sygn. akt I FSK 344/15; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 października 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 753/18 (wyrok prawomocny); wyrok NSA z dnia 18 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 725/17.

właściwej dla danej usługi. Usługi, które mogą być świadczone w ramach kontraktów drogowych będą zatem opodatkowane według stawki podstawowej (23%) bądź też preferencyjnej (8%) – jeśli będą wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT.

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

Podkreślić należy, iż jedną z podstawowych zasad w podatku VAT (podlegającego ścisłej harmonizacji w UE) jest stosowanie stawki podstawowej (art. 98 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>6</sup>). Państwom członkowskim UE przyznano możliwość stosowania jednej obniżonej stawki lub dwóch obniżonych stawek tego podatku na zasadzie wyjątku od reguły. Ponadto, obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w załączniku III do dyrektywy 2006/112/WE. Przepisy te, stanowiące wyjątek od zasady, należy zatem interpretować ściśle<sup>7</sup>. W świetle powyższego – w odniesieniu do stawek preferencyjnych – nie jest dopuszczalna wykładnia rozszerzająca.

#### **Przykład 4**

##### **Stan faktyczny**

*Spółka D podpisała z Zamawiającym umowę zatytułowaną „Umowa utrzymania drogi”, zgodnie z którą zobowiązuje się do zimowego utrzymania drogi. W ramach tej umowy Spółka D zobowiązuje się do odśnieżania i czyszczenia drogi, uzupełniania ubytków w nawierzchni jezdni, naprawy barier, konserwacji oznakowania poziomego i pionowego, bieżącego monitorowania drogi, utrzymania gotowości do realizacji ww. usług (zapewnienie dostępności i szybkiej reakcji w przypadku konieczności świadczenia usług zimowego utrzymania drogi). Wynagrodzenie ma charakter ryczałtu – jest stałe w danym okresie, niezależnie od ilości wykonanych usług.*

*Spółka D nie posiada jednak własnego sprzętu niezbędnego do odśnieżania drogi – pługów śnieżnych, piaskarek itp. Dlatego też zleca ona wykonywanie usług odśnieżania drogi, posypywania jej solą lub piaskiem Spółce E.*

##### **Kwalifikacja:**

*Ww. umowę należy zaklasyfikować jako kontrakt kompleksowego utrzymania drogi. Spółka D odpowiada w praktyce za przejeżdżność drogi. Wykonywane w ramach tej umowy na rzecz Zamawiającego usługi będą opodatkowane podatkiem VAT według stawki*

<sup>6</sup> Dz. U. L 347 z dnia 11.12.2006 r., s. 1

<sup>7</sup> Vide: wyroki TSUE: z dnia 12 grudnia 1995 r., C-399/93, Oude Luttikhuis i in., pkt 23; z dnia 17 czerwca 2010 r., C-492/08, Komisja/Francja, pkt 35; z 19 grudnia 2019 r. w sprawie C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven eV, pkt 25.

*podstawowej – obecnie 23%.*

*Wykonywane przez Spółkę E usługi odśnieżania i posypywania jej piaskiem lub solą zlecone przez Spółkę D będą opodatkowane stawką VAT w wysokości 8% (poz. 50 załącznika nr 3 do ustawy o VAT - Usługi zamywania śmieci i usuwania śniegu PKWiU 81.29.12.0).*

Z upoważnienia Ministra Finansów,  
Funduszy i Polityki Regionalnej  
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie  
Finansów

*Jan Sarnowski*

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/