

Sygn. akt: KIO 228/20

WYROK

z dnia 24 luty 2020 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Renata Tubisz

Protokolant: Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie w Warszawie w dniu 18 lutego 2020r. w sprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 3 lutego 2020 r. przez **odwołującego:** FBSerwis Wrocław Sp. z o.o. ul. Atramentowa 10, 55-040 Bielany Wrocławskie w postępowaniu prowadzonym przez **zamawiającego:** Gmina Kłodzko ul. Okrzei 8a, 57-300 Kłodzko

przy udziale przystępującego: Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe Komunalnik Sp. z o.o. ul. Św. Jerzego 1A, 50-518 Wrocław, **po stronie zamawiającego**

orzeka

1. oddała odwołanie
2. kosztami postępowania obciąża FBSerwis Wrocław Sp. z o.o. ul. Atramentowa 10, 55-040 Bielany Wrocławskie i
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15.000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez FBSerwis Wrocław Sp. z o.o. ul. Atramentowa 10, 55-040 Bielany Wrocławskie tytułem wpisu od odwołania

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz. U. z 2019 r., poz.1843) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Świdnicy.

Przewodniczący:

Uzasadnienia

Odwołanie

Odwołanie dotyczy postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na „Odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych z terenu Gminy Kłodzko” (dalej: „Postępowanie”), prowadzonego przez Gminę Kłodzko (dalej: „Zamawiający”) w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z dnia 9 grudnia 2019 r. pod numerem 2019/S 237- 581662

W imieniu wykonawcy FBSerwis Wrocław sp. z o.o. z siedzibą w Bielanych Wrocławskich (dalej: „Odwołujący”), złożono na podstawie art. 180 ust. 1 w zw. z art. 179 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1986; dalej: „ustawa PZP lub „ustawą”), wniesiono odwołanie wobec zaniechania odrzucenia oferty wykonawcy P.H.U. Komunalnik sp. z o.o. z siedzibą we Wrocławiu (dalej: „Komunalnik” lub „Przystępujący”).

Wnosząc niniejsze odwołanie zarzucono Zamawiającemu obrazę następujących przepisów prawa:

art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy PZP w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.) dalej: „ustawa o VAT” oraz w zw. z art. 146aa ust 1. pkt 1 ustawy o VAT - przez zaniechanie odrzucenia oferty Komunalnik w sytuacji, gdy zawiera ona błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu w ofercie tego wykonawcy do części świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia, tj. do świadczenia polegającego na przekazaniu pojemników oraz stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów stawki podstawowej (23%), podczas gdy przedmiot Zamówienia jest usługą o charakterze kompleksowym, którego zasadniczym elementem jest odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości (do której zastosowanie znajduje obniżona stawka VAT, tj. 8%), zaś przekazanie pojemników i stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów ma jedynie charakter pomocniczy, a tym samym całość świadczenia powinna być rozliczana według właściwej dla świadczenia zasadniczego obniżonej stawki VAT.

Podnosząc ww. zarzuty wniesiono o:

1. uwzględnienie odwołania w całości,
2. nakazanie Zamawiającemu unieważnienie decyzji o wyborze oferty Komunalnik,

3. nakazanie Zamawiającemu odrzucenie oferty Komunalnik i dokonanie ponownego badania ofert.

Ponadto wniesiono o:

4. zasądzenie na rzecz Odwołującego kosztów postępowania według norm przepisanych, w tym kosztów zastępstwa według spisu (faktury), który przedłożony został na rozprawie.

Odwołujący następująco uzasadnił zarzuty odwołania i związane z nimi żądania.

1. Uzasadnienie zarzutów odwołania

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

Zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku, bądź zwolnienie od podatku. W świetle art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. W myśl art. 146a pkt 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%. Zgodnie natomiast z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6%, stawka

podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W tym zakresie wskazano, że usługa stanowiąca przedmiot zamówienia jest objęta załącznikiem nr 3 do ustawy o VAT (poz. 27 - usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne, nadających się do recyklingu, poz. 28 - usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne, nienadających się do recyklingu, poz. 32 - usługi związane z obróbką odpadów innych niż niebezpieczne w celu ich ostatecznego usunięcia, poz. 33 - usługi związane z usuwaniem odpadów innych niż niebezpieczne).

Przedmiotem zamówienia udzielanego w postępowaniu jest świadczenie usługi odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych oraz selektywnie zebranych odpadów komunalnych z nieruchomości zamieszkanych z terenu Gminy Kłodzko w sposób zapewniający osiągnięcie odpowiednich poziomów recyklingu, przygotowania do ponownego użycia i odzysku innymi metodami oraz ograniczenie masy odpadów ulegających biodegradacji przekazywanych do składowania zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Przedmiot zamówienia został przez Zamawiającego w SIWZ określony za pomocą następujących kodów Wspólnego Słownika Zamówień (CPV):

- 90500000 - usługi związane z odpadami
- 90511000 - usługi wywozu odpadów,
- 90512000 - usługi transportu odpadów,
- 90513100- usługi wywozu odpadów pochodzących z gospodarstw domowych.

Zakres przedmiotu zamówienia obejmuje:

- odbiór i zagospodarowanie selektywnie zebranych oraz zmieszanych odpadów komunalnych pochodzących z nieruchomości zamieszkanych,
- utrzymanie porządku i czystości wokół pojemników /po wywozie/,
- odbiór zagospodarowanie odpadów wielkogabarytowych w tym zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego tzw. „wystawka” - minimum dwa razy w roku, (kwiecień/maj, październik/listopad),
- usuwanie nielegalnych miejsc składowania odpadów komunalnych wskazanych przez Zamawiającego,
- mycie i dezynfekcja wszystkich pojemników raz w roku, (kwiecień/maj),

- bieżące dostarczanie do gospodarstw domowych worków do selektywnej zbiórki odpadów,
- gotowość przekazania Gminie Kłodzko stojaków na worki oraz dostarczenie ich do wskazanych gospodarstw domowych,
- gotowość przekazania Gminie Kłodzko 10 szt. pojemników na odpady.

W ramach obliczenia ceny ofertowej wykonawcy - zgodnie z postanowieniem Rozdziału XVIII pkt 1 SIWZ - zobowiązani byli wskazać całkowitą cenę netto oraz brutto za realizację przedmiotu zamówienia, w której powinni byli ująć wszystkie koszty i składniki niezbędne do prawidłowego i pełnego wykonania przedmiotu zamówienia.

Wynagrodzenie za usługi objęte przedmiotem umowy miało zaś, zgodnie z § 5 wzoru umowy, rozliczane być zgodnie z cenami jednostkowymi zawartymi w formularzu cenowym (stanowiącym załącznik do SIWZ) i miało składać się z:

- ceny za 1 Mg odpadów niesegregowanych odebranych i przekazanych do Instalacji Komunalnej,
- ceny za 1 Mg odpadów segregowanych / z podziałem na poszczególne frakcje / odebranych i przekazanych podmiotom posiadającym stosowne zezwolenia na odzysk odpadów,
- ceny za 1 szt. worków do segregacji odpadów,
- ceny wyposażenia Gminy Kłodzko w stojaki na worki,
- ceny wyposażenia Gminy Kłodzko w pojemniki na odpady.

Przy czym rozliczenie ceny wyposażenia w pojemniki i stojaki na worki miało się odbywać nie na podstawie faktycznej liczby przekazanych Gminie Kłodzko w danym okresie rozliczeniowym pojemników i stojaków, lecz jako ułamkowa część całego wynagrodzenia przewidzianego w formularzu cenowym za przekazanie odpowiednio pojemników i stojaków. Wynagrodzenie w tym zakresie nie odnosiło się zatem wprost do ceny za dostawę pojemników / stojaków na worki, lecz do pozostawania Wykonawcy w gotowości do przekazania ww. pojemników lub stojaków w całym okresie Umowy, gdy tylko Zamawiający zgłosi potrzebę ich otrzymania.

W tym miejscu należy podkreślić, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Jednakże w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów

podatkowych. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Stanowisko takie przedstawił w szczególności Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: TSUE - w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECU:EU:C: 1999:93, stwierdzając, iż: „Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”.

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż użycie słowa „zwłaszcza” oznacza, iż z pojedynczym świadczeniem możemy mieć również do czynienia w sytuacji, gdy żadnej z części składowych usługi nie można uznać za usługę główną, np. w sytuacji, gdy wszystkie czynności będące elementami składowymi (lub przynajmniej część z nich) są równie istotne dla wykonania całego świadczenia złożonego (usługi kompleksowej), a jednocześnie brak pomiędzy tymi elementami związku, wskazującego na istnienie relacji usługa główna - usługa pomocnicza.

W wyroku z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, ECU:EU:C:2012:597, pkt 15 i 16 wyroku, TSUE stwierdził: Jednakże jeżeli transakcja obejmuje wiele elementów powstaje pytanie, czy należy uznać, iż składa się ona z jednego świadczenia czy też kilku odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku I/AT. 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 Sen/ice, Zb.Orz. s. 1-897, pkt 51). W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. T9433, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Everything Everywhere, pkt 24 i 25).”.

Aby móc wskazać, iż dana usługa jest usługą złożoną (kompleksową), winna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, na które składają się różnego rodzaju świadczenia. Dla oceny, czy w danej, konkretnej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym ocena w tym zakresie dokonywana powinna być z punktu widzenia Zamawiającego, bowiem charakter danego świadczenia należy oceniać biorąc 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 Sen/ice srl, ECLI:EU:C:2008:108, pkt 51-53; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, ECU:EU:C:2009:365, pkt 17-19 oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C- 461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV, ECU:EU:C:2009:722, pkt 36-38].

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy Odwołujący stwierdził, że przedmiotem zamówienia udzielanego w Postępowaniu nie jest odrębne świadczenie przez wykonawcę niezależnych usług i dostaw (odbiór odpadów, mycie pojemników, dostawa worków na odpady, dostawa pojemników na odpady, dostawa stojaków na odpady), lecz wykonanie usługi o charakterze kompleksowym, polegającej na kompleksowym wykonaniu obowiązków gminy związanych z zapewnieniem odbierania i zagospodarowania odpadów komunalnych pochodzących od właścicieli zlokalizowanych na jej obszarze nieruchomości.

Wszelkie pozostałe świadczenia objęte przedmiotem zamówienia, takie jak: utrzymanie czystości wokół pojemników na odpady, mycie i dezynfekcja pojemników na odpady, dostarczanie mieszkańcom worków na odpady zbierane selektywnie oraz gotowość do przekazania pojemników na odpady i stojaków na worki, mają charakter pomocniczy w stosunku do świadczenia usługi odbioru i zagospodarowania odpadów. Wskazane świadczenia pomocnicze nie mają swego odrębnego celu gospodarczego (nie służą pozyskaniu przez gminę określonej liczby worków, pojemników czy stojaków), lecz realizują jeden wspólny cel zasadniczy, tj. mają zapewnić sprawną i zgodną z obowiązującymi przepisami realizację odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zlokalizowanych na terenie Gminy Kłodzko.

Powyższe powoduje, iż do całej takiej usługi winna mieć zastosowanie obniżona stawka podatku VAT.

Stanowisko powyższe znajduje potwierdzenie w stanowiskach organów podatkowych, które na gruncie analogicznych stanów faktycznych (gdy przedmiotem świadczonej przez podatników usługi był odbiór odpadów połączony z udostępnieniem pojemników na odpady) potwierdzały zasadność kwalifikowania świadczenia jako usługi kompleksowej i w

konsekwencji opodatkowania tej usługi w zakresie podatku od towarów i usług w całości obniżoną stawką 8%.

Tytułem przykładu wskazano stanowisko zaprezentowane przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 20 lutego 2014 r. znak: IPTPP4/443-823/13-4/MK:

„W analizowanej sytuacji niewątpliwie mamy do czynienia z usługą główną jaką jest usługa wywozu nieczystości oraz usługami pomocniczymi, którymi są usługi dzierżawy pojemników lub postawienia koszy na czas realizacji umowy. Usługa dzierżawy pojemników lub postawienia odpowiednich koszy nie stanowi celu samego w sobie. Stanowi usługę dodatkową (pomocniczą) do usługi zasadniczej, która pozwala na lepsze wykorzystanie usługi zasadniczej. Wnioskodawca nie zawiera umów tylko na samą dzierżawę pojemników. Usługi dzierżawy i postawienia koszy są przedmiotem jednej umowy z przedsiębiorcami na odbiór i zagospodarowanie odpadami lub jednej umowy z gminami na odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych. Tym samym w przedmiotowej sprawie należy przyjąć, że Wnioskodawca świadczy kompleksową usługę związaną z wywozem nieczystości.

Mając na uwadze opis stanu faktycznego oraz powołane w tym zakresie przepisy prawa należy stwierdzić, że usługi postawienia koszy lub dzierżawy kontenerów świadczone w ramach jednej umowy stanowią usługi kompleksowe wraz z usługami zbierania odpadów sklasyfikowanych w PKWiU w grupowaniu 38.11.1 i opodatkowane są stawką podatku 8% zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy i poz. 143 załącznika nr 3 do ustawy w związku z art. 146a pkt 2.”.

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 31 stycznia 2012 r. znak IBPP3/443-1165/11/IK.

„W analizowanej sytuacji niewątpliwie mamy do czynienia z usługą główną jaką jest usługa wywozu nieczystości oraz usługami pomocniczymi, którymi są usługi dzierżawy pojemników. Usługa dzierżawy pojemników nie stanowi celu samego w sobie. Stanowi usługę dodatkową (pomocniczą) do usługi zasadniczej, która pozwala na lepsze wykorzystanie usługi zasadniczej. Wnioskodawca nie zawiera umów tylko na samą dzierżawę pojemników. Umowy są zawsze zawierane na świadczenie usługi wywozu odpadów wraz z dzierżawą pojemników na gromadzenie odpadów. Tym samym w przedmiotowej sprawie należy przyjąć, że Wnioskodawca świadczy kompleksową usługę związaną z wywozem nieczystości.

Mając na uwadze opis stanu faktycznego oraz powołane w tym zakresie przepisy prawa należy stwierdzić, iż skoro świadczona przez Wnioskodawcę usługa główna związana z wywozem nieczystości stałych, sklasyfikowana w PKWiU w grupowaniu 38.11.11 oraz 38.11.21, opodatkowana jest stawką podatku 8% zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy i poz. 143 załącznika Nr 3 do ustawy w związku z art. 146a pkt 2, to realizowana w ramach tej samej umowy czynność wynajmu i dzierżawy kontenerów, jako wchodząca w skład tej kompleksowej usługi, również korzysta z preferencyjnej stawki podatku w wysokości 8%.

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 18 marca 2016 r. znak: ILPP1/4512-1-908/15-6/TK:

„W świetle powyższych regulacji prawnych oraz odnosząc się do opisu stanu faktycznego należy stwierdzić, że w analizowanej sytuacji niewątpliwie mamy do czynienia z usługą główną jaką jest usługa odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych stałych oraz odpadów segregowanych z terenu Gminy, a także czynnością pomocniczą, którą stanowi przekazanie worków. Czynności dodatkowe, tj. przekazanie worków na makulaturę, szkło i tworzywa sztuczne oraz worków na odpady ulegające biodegradacji wykonywane przez Wnioskodawcę w ramach usługi głównej, stanowią jedno kompleksowe świadczenie, zgodnie z opisanym we wniosku zakresem umownym. Tym samym należy przyjąć, że Wnioskodawca świadczy kompleksową usługę związaną z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów.

Również Krajowa Izba Odwoławcza w swoich orzeczeniach potwierdzała zasadność takiego stanowiska. W szczególności w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 lutego 2016 r. sygn. akt KIO 105/16 Izba słusznie wskazała, że: „Przedmiotem usługi określonej w s.i.w.z. jest odbiór odpadów oraz ich zagospodarowanie. Sprzedaż worków gminie lub przekazanie ich przez wykonawcę bezpośrednio właścicielom nieruchomości zamieszkałych (lub mieszkańcom przez gminę) jest elementem służącym do realizacji usługi głównej, to jest odbioru i zagospodarowania odpadów. Gromadzenie odpadów komunalnych segregowanych (np. ulegających biodegradacji, opakowań, papieru) na terenie nieruchomości przez ich właścicieli odbywa się z wykorzystaniem otrzymanych worków na odpady, zarówno gdy podmiotem przekazującym jest bezpośrednio wykonawca, jak i kiedy odbywa się to za pośrednictwem gminy. Jest to bowiem część usługi gromadzenia i odbierania odpadów komunalnych.”.

Stanowisko powyższe w przeszłości prezentowane było również przez samego Zamawiającego. Mianowicie, w toku prowadzonego w 2015 roku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na usługę stanowiącą przedmiot niniejszego postępowania,

odpowiadając na pytanie jednego z wykonawców ubiegających się o zamówienie, tj. na pytanie nr 2 o treści:

„Prosimy o doprecyzowanie z jaką stawką podatku VAT należy rozliczyć w formularzu ofertowym wykonanie następujących prac:

- Przekazanie pojemników,
- Przekazanie stojaków,
- Dostarczenie worków do selektywnej zbiórki odpadów"

Wskazał, iż:

„Zdaniem Zamawiającego stawka podatku VAT od prac w zakresie przekazania pojemników, przekazania stojaków oraz dostarczenia worków do selektywnej zbiórki odpadów powinna wynieść 8% albowiem czynności te wchodzą w skład kompleksowej usługi zbierania i zagospodarowania odpadów. (...)"

Dowód: pismo Zamawiającego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie odpowiedzi na pytania w postępowaniu o udzielenie zamówienia na „Odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych z terenu Gminy Kłodzko - II przetarg".

Powyższe stanowisko pozostaje aktualne również na gruncie niniejszego Postępowania, w szczególności biorąc pod uwagę fakt, że usługa stanowiąca przedmiot zamówienia została w obu tych postępowaniach opisana w sposób identyczny.

Biorąc pod uwagę powyższe, wobec zastosowania przez Komunalnik nieprawidłowej stawki podatku VAT do części usługi stanowiącej przedmiot zamówienia, oferta ta powinna zostać odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy PZP jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Jak bowiem zauważył Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 53/11, określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych, jedn. tekst: Dz.U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.).

W stanie faktycznym sprawy brak było podstaw do uznania, aby zachodziły przesłanki do dokonania poprawienia omyłki polegającej na niezgodności oferty Komunalnik z treścią SIWZ. Specyfikacja w żadnym miejscu nie wskazuje, jaką stawkę VAT wykonawcy mieliby zastosować, brak jest podstaw do twierdzenia, aby błędna stawka stanowiła jakąkolwiek omyłkową niezgodność z SIWZ.

Niezależnie od tego zwrócić należy uwagę na niekonsekwencję Komunalnik w określaniu stawek VAT za poszczególne elementy usługi odbioru i zagospodarowania odpadów. Z jednej strony Komunalnik zastosował stawkę 23% do pozycji dotyczących przekazania pojemników na odpady oraz stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów (poz. 8-14 formularza cenowego), z drugiej zaś przyjął stawki 8% dla dostarczenia worków do selektywnej zbiórki odpadów (poz. 15 -17 formularza ofertowego).

Biorąc pod uwagę, że przesłanki przemawiające za kwalifikacją przekazania pojemników i stojaków na odpady oraz dostarczenia worków do selektywnej zbiórki odpadów za świadczenia pomocnicze w ramach usługi kompleksowej są tożsame, do świadczeń tych należało zastosować jednakową stawkę VAT. Brak zachowania przez Komunalnik jednolitej kwalifikacji w tym zakresie jednoznacznie świadczy o tym, że oferta ta zawiera błędy w obliczeniu ceny i jako taka winna zostać odrzucona.

2. Uzasadnienie posiadania interesu w uzyskaniu zamówienia

Odwołujący wskazał, iż posiada interes we wniesieniu odwołania, bowiem złożył w Postępowaniu ofertę, która została przez Zamawiającego sklasyfikowana na drugim miejscu.

Uwzględnienie Odwołania doprowadzi do odrzucenia oferty Komunalnik i tym samym spowoduje, że oferta Odwołującego stanie się ofertą najkorzystniejszą w Postępowaniu, co otworzy Odwołującemu drogę do uzyskania zamówienia.

3. Uzasadnienie zachowania terminu do wniesienia odwołania

Odwołujący dowiedział się o wyborze oferty Komunalnik w dniu 23 stycznia 2020 r. Niniejsze Odwołanie - wnoszone w dniu 03 lutego 2020 r. - jest składane z zachowaniem przewidzianego w art. 182 ust. 1 pkt 1 ustawy PZP terminu dziesięciodniowego, liczonego od dnia powzięcia informacji o zaniechaniu odrzucenia oferty Komunalnik.

Wobec powyższej argumentacji formalnej i prawnej odwołujący wnosi jak we wstępie odwołania.

Zmawiający i przystępujący złożyli odpowiedź na odwołanie wnosząc o jego oddalenie (pisma w aktach sprawy).

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła co następuje

Izba ustaliła

Odwołanie dotyczy postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na „Odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych z terenu Gminy Kłodzko” (dalej: „Postępowanie”),

prowadzonego przez Gminę Kłodzko (dalej: „Zamawiający”) w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z dnia 9 grudnia 2019 r. pod numerem 2019/S 237- 581662.

Zarzut odwołania oparto o treść:

art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy PZP w zw. z art. 41 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.) dalej: „ustawa o VAT” oraz w zw. z art. 146aa ust 1. pkt 1 ustawy o VAT - przez zaniechanie odrzucenia oferty Komunalnik w sytuacji, gdy zawiera ona błędy w obliczeniu ceny polegające na zastosowaniu w ofercie tego wykonawcy do części świadczenia stanowiącego przedmiot zamówienia, tj. do świadczenia polegającego na przekazaniu pojemników oraz stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów stawki podstawowej (23%), podczas gdy przedmiot Zamówienia jest usługą o charakterze kompleksowym, którego zasadniczym elementem jest odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości (do której zastosowanie znajduje obniżona stawka VAT, tj. 8%), zaś przekazanie pojemników i stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów ma jedynie charakter pomocniczy, a tym samym całość świadczenia powinna być rozliczana według właściwej dla świadczenia zasadniczego obniżonej stawki VAT.

Czyli w ocenie Odwołującego Przystępujący, którego oferta została wybrana, miał obowiązek zastosowania jednolitej stawki dla wszystkich usług objętych zamówieniem to jest 8% vat. Natomiast odwołujący zastosował odrębną stawkę vat na pojemniki na odpady oraz stojaki na worki do selektywnej zbiórki odpadów to jest 23 procent.

Ustalono również, że w zakres przedmiotu zamówienia wchodzi:

1. odbiór i zagospodarowanie selektywnie zebranych oraz zmieszanych odpadów komunalnych pochodzących z nieruchomości zamieszkałych,
2. utrzymanie porządku i czystości wokół pojemników (po wywozie),
3. odbiór i zagospodarowanie odpadów wielkogabarytowych w tym zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego tzw. „wystawka” - minimum dwa razy w roku, (kwiecień/maj, październik/listopad),
4. usuwanie nielegalnych miejsc składowania odpadów komunalnych wskazanych przez Zamawiającego,
5. mycie i dezynfekcja wszystkich pojemników raz w roku, (kwiecień/maj),
6. bieżące dostarczanie do gospodarstw domowych worków do selektywnej zbiórki odpadów,

7. gotowość przekazania Gminie Kłodzko stojaków na worki oraz dostarczenie ich do wskazanych gospodarstw domowych,
8. gotowość przekazania Gminie Kłodzko 10 szt. pojemników na odpady.

Wynagrodzenie za usługi objęte przedmiotem umowy miało według § 5 wzoru umowy, rozliczane być zgodnie z cenami jednostkowymi zawartymi w formularzu cenowym (stanowiącym załącznik do SIWZ) i miało składać się z:

1. ceny za 1 Mg odpadów niesegregowanych odebranych i przekazanych do Instalacji Komunalnej,
2. ceny za 1 Mg odpadów segregowanych /z podziałem na poszczególne frakcje / odebranych i przekazanych podmiotom posiadającym stosowne zezwolenia na odzysk odpadów,
3. ceny za 1 szt. worków do segregacji odpadów,
4. ceny wyposażenia Gminy Kłodzko w stojaki na worki,
5. ceny wyposażenia Gminy Kłodzko w pojemniki na odpady.

Przy czym rozliczenie ceny wyposażenia w pojemniki i stojaki na worki miało się odbywać nie na podstawie faktycznej liczby przekazanych Gminie Kłodzko w danym okresie rozliczeniowym pojemników i stojaków, lecz jako ułamkowa część całego wynagrodzenia przewidzianego w formularzu cenowym za przekazanie odpowiednio pojemników i stojaków. Wynagrodzenie w tym zakresie nie odnosiło się zatem wprost do ceny za dostawę pojemników /stojaków na worki, lecz do pozostawania Wykonawcy w gotowości do przekazania ww. pojemników lub stojaków w całym okresie Umowy, gdy tylko Zamawiający zgłosi potrzebę ich otrzymania.

Odwołujący powołał się na zasadę, że każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Jednakże 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. I z tej zasady wywiezionej z przepisów jak i orzecznictwa europejskiego jak i wykładni organów podatkowych krajowych Odwołujący podniósł, że usługa zasadniczą jaką jest odbiór i zagospodarowanie odpadów ale również dostawa worków, pojemników na odpady i stojaki na worki do odpadów (usługa pomocnicza) powinny mieć jednolitą stawkę podatku vat to jest 8 procent. W związku z tym z zastosowanie stawki 23% na dostawę pojemników na odpady i stojaków na worki do odpadów jest nieprawidłowe i stanowi według

przywołanego w odwołaniu wyroku Sądu Najwyższego błąd w obliczeniu ceny co powinno skutkować odrzuceniem oferty na podstawie art.89 ust.1 pkt 6 ustawy.

Stanowisko takie przedstawił w szczególności Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: TSUE - w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), ECU:EU:C: 1999:93, stwierdzając, iż: „Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”.

I dalej kolejny przykład wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Sen/ice, Zb.Orz. s. 1-897, pkt 51). W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Kolejne przywołane przez odwołującego wyroki TSUE mówią również o świadczeniach/czynnościach zasadniczych i pomocniczych mających nierozzerwalny charakter, które pod względem podatkowym należy traktować jednolicie z uwzględnieniem stawki podatku vat dla świadczenia/czynności zasadniczego.

Reasumując Odwołujący stwierdził, że Wszelkie pozostałe świadczenia objęte przedmiotem zamówienia, takie jak: utrzymanie czystości wokół pojemników na odpady, mycie i dezynfekcja pojemników na odpady, dostarczanie mieszkańcom worków na odpady zbierane selektywnie oraz gotowość do przekazania pojemników na odpady i stojaków na worki, mają charakter pomocniczy w stosunku do świadczenia usługi odbioru i zagospodarowania odpadów. Wskazane świadczenia pomocnicze nie mają swego odrębnego celu gospodarczego (nie służą pozyskaniu przez gminę określonej liczby worków, pojemników czy stojaków), lecz realizują jeden wspólny cel zasadniczy, tj. mają zapewnić sprawną i zgodną z obowiązującymi przepisami realizację odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zlokalizowanych na terenie Gminy Kłodzko. Powyższe powoduje, iż do całej takiej usługi winna mieć zastosowanie obniżona stawka podatku VAT.

Kolejno Odwołujący zacytował interpretacje Izb Skarbowych Łodzi, Katowic, Poznania odnoszące się do usług.

Dalej Odwołujący przywołał stanowisko Zamawiającego z poprzedniego postępowania, w którym stwierdził m/i „Zdaniem Zamawiającego stawka podatku VAT od prac w zakresie przekazania pojemników, przekazania stojaków oraz dostarczenia worków do selektywnej zbiórki odpadów powinna wynieść 8% albowiem czynności te wchodzą w skład kompleksowej usługi zbierania i zagospodarowania odpadów. (...)” Dowód: pismo Zamawiającego z dnia 25 listopada 2015 r.

Kwitując swoje wywody odwołujący stwierdza „Niezależnie od tego zwrócić należy uwagę na niekonsekwencję Komunalnik w określaniu stawek VAT za poszczególne elementy usługi odbioru i zagospodarowania odpadów. Z jednej strony Komunalnik zastosował stawkę 23% do pozycji dotyczących przekazania pojemników na odpady oraz stojaków na worki do selektywnej zbiórki odpadów (poz. 8-14 formularza cenowego), z drugiej zaś przyjął stawki 8% dla dostarczenia worków do selektywnej zbiórki odpadów (poz. 15 -17 formularza ofertowego).

Z kolei zamawiający wnosząc o oddalenie odwołania w całości, stwierdził. Podtrzymuje stanowisko, iż prawidłową stawką przy dostawie stojaków i pojemników jest 23% Vat i oświadczył, że taką stawkę Vat Zamawiający przyjął przy ustaleniu wartości zamówienia. (...) Co do okoliczności, w której spółka matka Odwołującego sporządziła korektę i to dopiero w miesiącu lutym 2020 wskazuje na to, iż raczej podzielała stanowisko zróżnicowanych stawek podatku Vat w usłudze odbioru i zagospodarowania odpadów. Nasze stanowisko opieram o wyrok C 349/96 ETS co do usługi pomocniczej oraz C 41/04 ETS z 27.10.2005, na podstawie tych orzeczeń ETS wynika, że jednolita stawka obowiązuje tylko w sytuacji, kiedy występuje jednoznacznie konieczność danej usługi do usługi głównej, bowiem ta dodatkowa usługa jest niezbędną, konieczną do usługi podstawowej, jest pomocnicza i usługa główna nie mogłaby być realizowana bez tej usługi pomocniczej, to możemy wówczas mówić o jednolitej stawce podatkowej usługi głównej i usługi pomocniczej, ale niezbędnej dla usługi głównej, natomiast w naszym przypadku mówi się o gotowości przekazania stojaków oraz gotowości przekazania pojemników, czyli Zamawiający nie wymaga do usługi głównej bezwzględnego świadczenia zarówno stojaków do worków jak i pojemników na śmieci, a wynika to z tego, że usługę odbioru realizujemy od szeregu lat i istnieje tu pełne w tym zakresie wyposażenie użytkowników. Dlatego uważam tym bardziej, iż przy szacunku obowiązuje przy dostawie stojaków i pojemników 23% stawki podatku Vat. Reasumując gotowość przekazania nie ma charakteru pomocniczego do usługi głównej. Co do wyroków KIO to przywołuję z kolei KIO **1299/18** z 17.07.2018, jeżeli Zamawiający w SIWZ nie określi konkretnej stawki podatku Vat dla przedmiotu, to wówczas uprawnieniem wykonawcy, bo on odpowiada za rozliczenia, jest ustalenie właściwej stawki podatku Vat.

Stanowi to o ograniczeniu ingerencji Zamawiającego w to, jaka winna być użyta stawka podatku Vat.”

Przestępujący na rozprawie argumentując stanowisko co do obowiązku stosowania zróżnicowanej stawki vat oświadczył m/i „Zamawiający w formularzu oferty wskazał obydwie stawki 8% i 23%, a więc nie jednolitą stawkę. Naszym prawem było przyjęcie mniej korzystnej stawki, co ma wpływ na cenę. Zaprzeczam, że mieliśmy wątpliwości co do wysokości stawki podatku Vat. Również podtrzymuję argument o tym, iż pojemniki i stojaki w myśl odpowiedzi udzielonej, to wynika z niej, że Zamawiający wręcz powiedział, że on nie wie jaką stawkę zastosować i to my za tą stawkę odpowiadamy jako wykonawcy. Również uważam, że spółka matka Odwołującego nie uzyskała interpretacji o jednolitej stawce podatku Vat, bo w przeciwnym wypadku na pewno by ją przedstawiła, również uważam, że na użytek procesu spółka matka Odwołującego po 5 latach świadczenia usługi nagle zmienia stanowisko co do braku jednolitości stawek Vat w wystawianych przez nią fakturach i w lutym 2020 przez korektę faktur za całe 4 lata dokonuje korekty wszystkich faktur stosując jednolitą stawkę podatku Vat, również dla pojemników i stojaków na worki. W tym miejscu radca prawny Zamawiającego uzupełnił, że należy zwrócić uwagę oprócz gotowości na to, jaką skalę przyjmują kwestionowane świadczenia, a mianowicie chodzi tu o 45 sztuk pojemników na odpady dla 35 wsi, które obejmuje zamówienie, co daje około 18 000 mieszkańców. Chciałbym również podkreślić w tym miejscu, że opis przedmiotu zamówienia w spornym postępowaniu dotyczy gotowości do przekazania pojemników i stojaków, natomiast przywoływane przez Odwołującego wyroki dotyczą przekazania pojemników i stojaków na worki”

Z kolei Odwołujący odpierając zarzuty Zamawiającego i Przystępującego stwierdził” Wskazuje, że praktycznie nie ma rozróżnienia między pojęciem gotowości, a przekazania, skoro płatność jest tylko w przypadku, gdy pojemniki zostaną przekazane. Wskazuje na to twierdzenie brzmiące par. 5 ust. 2 umowy, która mówi o sposobie wyliczenia wynagrodzenia za przekazanie pojemników czy też stojaków do gospodarstw domowych. Czyli z tego wynika, iż wynagrodzenie przekazuje za dostarczone stojaki, a nie za gotowość tych stojaków do ich dostarczenia. Dopiero po przekazaniu stojaków czy pojemników wykonawca ma prawo wystawić fakturę, czyli w związku z tym orzecznictwo, które myśmy przywoływali, a dotyczące wynagrodzenia za przekazane pojemniki czy stojaki, jest przydatne dla rozstrzygnięcia tej sprawy. Co do braku opinii organu podatkowego to nie było takiej potrzeby, ponieważ wszyscy doradcy, do których się zwracaliśmy, mieli jednolite stanowisko, że czynności objęte tym zamówieniem mają charakter kompleksowy. Co do błędu w fakturach naszej spółki matki i decyzji o korekcie to zaprzeczam, iż była podjęta na użytek tego procesu, ponieważ w takich sytuacjach grozi odpowiedzialność karnoskarbowa w

przypadku nieuprawnionego obniżenia stawki 23% na stawkę 8%, a co do możliwości popełnienia błędu, to zwracam uwagę, że w spółce pracuje ponad 2 000 osób i możliwość popełnienia błędu czy też przejściowego braku kontroli jest zjawiskiem, które jest niepożądane, ale które mogło powstać, dlatego była ta korekta. Co do wywodów na temat tego, iż usługa kompleksowa obejmuje tylko świadczenia niezbędne, to prostuję tutaj to stanowisko nie zgadzając się z nim, bo mówi się nie o niezbędności, tylko o charakterze pomocniczym usługi. Co do wywodów, iż oferta Przystępującego jest najkorzystniejsza i odrzucenie tej oferty jest nieuprawnione, to nie zgadzam się z tym poglądem, chociażby z tego powodu, że nie ma przepisu, który by zakazywał odrzucenie najkorzystniejszej oferty, na co powołuje się Zamawiający. Co do prawa do unieważnienia postępowania, to jest to uprawnienie Zamawiającego w ściśle określonych okolicznościach w ustawie. Co do skutków, że Zamawiający nie odrzucił ofert, jednej z nich, w związku z różnymi stawkami podatku Vat na te same usługi, to obowiązek taki wywodzę z faktu, iż w takiej sytuacji Zamawiający dysponuje ofertami nieporównywalnymi, bo z różnymi stawkami podatku Vat na tą samą czynność. Również nie widzę przepisu, który by zwalniał Zamawiającego z odrzucenia oferty w związku z tym, że świadczenie, które jest objęte błędem, w tym wypadku w obliczeniu ceny, ma charakter tylko pomocniczy czy też stosunkowo niski co do całej wartości oferty.

Izba zważyła

Dokonując oceny podniesionego zarzutu odwołania na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego w sprawie jak i argumentacji faktycznej i prawnej stron i uczestnika, Izba stwierdza brak podstaw zarówno formalnych jak i prawnych do uwzględnienia odwołania.

Odwołujący we wniesionym odwołaniu powołał się na szereg orzecznictwa zarówno europejskiego jak i krajowego oraz opinii Izb Skarbowych w Łodzi, Katowic i Poznania wykazując, że w przypadku usługi kompleksowej o wysokości podatku vat decydują usługi zasadnicze/główne/podstawowe, a nie usługi pomocnicze to jest niezbędne do realizacji tych pierwszych. To jest twierdził, że należy wycenić według stawki vat właściwej dla usługi zasadniczej/głównej/podstawowej. W przedmiotowej sprawie usługa zasadnicza to odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych a usługi/dostawy pomocnicze to usługi dostarczania worków na odpady zbiórki selektywnej, pojemników na odpady, stojaków do worków na odpady zbiórki selektywnej. Ewidentnie Izba podziela pogląd odwołującego, że te ostatnie wymienione usługi to jest dostawa worków na odpady, dostarczenie pojemników na odpady czy też stojaków na worki na odpady zbiórki selektywnej są usługami pomocniczymi, czyli niezbędnymi do tych pierwszych czyli odbioru i zagospodarowania

odpadów. Niemniej dla rozstrzygnięcia przedmiotowego sporu należy mieć na uwadze konkretne postanowienia specyfikacji istotnych warunków zamówienia (siwz) jak i wyjaśnienia zamawiającego. Zaczynając od tych ostatnich czyli wyjaśnień zamawiającego na pytania to przedmiotem badania Izby były udzielone odpowiedzi zamawiającego z poprzedniego postępowania, przywołane przez odwołującego. Przy czym odwołujący powoływał się na identyczność regulacji w roku 2015 w stosunku do przedmiotowych postanowień specyfikacji. Poza tym twierdzeniem nie przedstawił żadnych dowodów ale obecny na rozprawie zamawiający powyższego twierdzenia nie kwestionował. W związku z tym co do treści wyjaśnień i Izba uznała okoliczności podnoszone przez odwołującego za bezsporne. Przy czym należy mieć na uwadze, że zarówno zadane pytanie jak i udzielono odpowiedź z 25 listopada 2015 roku odnosiła się do czynności aktywnej wykonawcy to jest przekazania pojemników, stojaków czy też worków i to zarówno w pytaniu jak i w odpowiedzi. Natomiast pytanie i odpowiedź z 25 listopada 2015 roku nie odnosiła się do gotowości dostawy pojemników, czy tej stojaków na worki odpadowe. Tak więc cytat użyty przez odwołującego z tych wyjaśnień zamawiającego jest niepełny, wybiórczy a co najistotniejsze wprowadzający w błąd. Jak już wyżej opisano przedmiotem pytania i odpowiedzi było przekazanie/dostarczenie a nie gotowość do przekazania czy dostarczenia. Zamawiający rzeczywiście wskazał na kompleksowość tych usług ale zaznaczył, że do interpretacji właściwa jest kompetencja organów finansowych i odpowiedzialność leży po stronie wykonawcy, a nie wytyczna zamawiającego co do wysokości zastosowanego podatku Vat. W związku z tym ten dowód powoływany przez odwołującego nie służy wyjaśnieniu sprawy a to z następującej racji. Bowiem odpowiedź zamawiającego z 25 listopada 2015 roku dotyczyła czynności aktywnej wykonawcy to jest dostarczania czy to worków, czy to stojaków, czy to pojemników na odpady. Natomiast spór zawisły w niniejszym postępowaniu odnosi się do formuły czynności biernej to jest gotowości dostawy pojemników na odpady, stojaków na worki do odpadów zbiórki selektywnej, a jedynie co do worków na odpady mamy do czynienia z czynnością aktywną to jest dostarczania a nie gotowości do dostarczania. Zresztą spór nie dotyczy dostawy worków na odpady, ponieważ wykonawca wybrany w tym przypadku zastosował stawkę VAT odpowiednią do świadczenia głównego/zasadniczego to jest stawkę podatku vat w wysokości 8 procent.

Spor zawisły na tle wyboru jako najkorzystniejszej oferty, oferty przystępującego dotyczy gotowości do dostawy pojemników na odpady oraz stojaków na worki na odpady ze zbiórki selektywnej, gdzie wykonawca wybrany zastosował w formularzu cenowym stawkę 23% a nie stawkę właściwą do świadczenia odbioru i zagospodarowania odpadów to jest stawkę 8 procent.

Podsumowując przywołany dowód przez odwołującego, to jest odpowiedź zamawiającego z dnia 25.11.2015 roku, Izba stwierdza, że nie jest przydatny do wyjaśnienia sprawy z powodu okoliczności wyżej opisanych. Tymi okolicznościami są: nie dotyczy gotowości do przekazania, dostarczenia tylko dotyczy przekazania, dostarczenia oraz informuje wykonawców o właściwych organach do interpretacji stawek Vat-u jak i odpowiedzialności wykonawcy za właściwą stawkę Vat-u.

Na marginesie tylko Izba stwierdza, że mimo powoływania się na te wyjaśnienia z poprzedniego przetargu, odwołujący jako świadczący usługę przez okres ok. czterech lat różnicował usługi pomocnicze sprowadzając je do 23% a nie do 8% czyli do usługi podstawowej. Niemniej na użytek procesu wykazywał, że w 2020 roku zorientował się, że przez cztery lata nieprawidłowo naliczał stawkę podatku VAT i dokonał korekty z 23% na 8% jeśli chodzi o dostawy pomocnicze, w celu jednolitości stawki na całą usługę. Niemniej w ocenie izby nie ma to żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, ponieważ jak wyżej opisano wyjaśnienia z 2015 roku dotyczyły przekazywania pojemników, stojaków a nie gotowości ich przekazania (czynność bierna a czynność aktywna). W związku z tym jest inna sytuacja jak w niniejszym postępowaniu, gdzie mamy do czynienia z gotowością do dostawy a nie dostawą.

Podsumowując dowód w postaci wyjaśnień zamawiającego z dn.25 listopada 2015 roku jak i okoliczność, że odwołujący to jest jego Matka z grupy kapitałowej dokonała w 2020 roku korekty za poprzednie 4 lata usługi sprowadzając podatek vat z 23% do 8% to jest uznając usługi pomocnicze do stawki podstawowej 8%, jest nieprzydatny i nie dowodzi racji przywoływanych w odwołaniu.

W ocenie Izby znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ma okoliczność, że w siwz w formularzu ofertowym – formularz cenowy zał. do umowy przewidziane są dwa rodzaje stawek podatku Vat to jest 8 i 23 procent, oczywiście zapisane w nagłówku kolumny cenowej, czyli do dyspozycji wykonawcy do konkretnej usługi wymienionej w tabeli. Zamawiający pozostawił wybór co do stawki podatkowej wykonawcy. I słusznie w tym przypadku odwołujący podnosił, że zastosowanie art.87 ust.2 pkt 3 byłoby możliwe gdyby zamawiający zadysponował w formularzu cenowym stawki przypisując ich konkretną wysokość do konkretnej usługi, czy w spornej sprawie gotowości do usługi/sprzedaży. W ocenie Izby taka formuła dyspozycji stawki podatkowej nie zwalnia wykonawcy z prawidłowo zastosowanej stawki w ofercie. Niemniej dopuszcza dwa rodzaje stawek Vat- u.

Przy czym w zaistniałej sprawie odwołujący nie kwestionuje jako takiej stawki vat 23% dla kwestionowanych czynności pomocniczych. Niemniej uważa, powołując się obszernie na orzecznictwo, opinie Izb Skarbowych, że obowiązkiem wykonawcy jest stosowanie stawki

Vat-u według usługi podstawowej, zasadniczej, głównej czyli usługi odbioru i zagospodarowania odpadów, czyli 8 procent.

W związku z przyznaniem, że gdyby było odrębne zamówienie na dostawę pojemników i stojaków na worki to by należał się podatek vat 23%, to okoliczność właściwego podatku dla czynności pomocniczych jako odrębnych czynności a nie w kompleksie, pozostaje poza sporem.

Spór jak wyżej nadmieniano dotyczy kwestii czy gotowość do dostarczenia pojemników i stojaków na worki to usługa pomocnicza, niezbędna do świadczenia głównego objętego niniejszym postępowaniem o udzielenie zamówienia.

Odpowiadając co do zasady to należy stwierdzić, że dostawa pojemników, czy też stojaków to usługa/ dostawa/ sprzedaż o charakterze pomocniczym czy też przywoływanym jako niezbędnym do odbioru odpadów i ich zagospodarowania. Niemniej przedmiotowa sprawa nie kwalifikuje się do takiej oceny. Jak zamawiający na rozprawie wyjaśniał, odbiorcy komunalni są wyposażeni w pojemniki i w stojaki z racji poprzednich postępowań prowadzonych przez zamawiającego. W związku z powyższym, a takie wyjaśnienia Izba przyjmuje jako stanowiące podstawę do rozstrzygnięcia sprawy, wyposażenia odbiorców w pojemniki i w stojaki na worki nie jest usługą/dostawą konieczną, niezbędną do realizacji aktualnego zamówienia. Zamawiający niejako poza świadczeniem zasadniczym i pomocniczym (kompleksowym) przewidział nie dostawę/przekazanie a gotowość do przekazania/dostawy pojemników i stojaków. O wiarygodności takiej sytuacji, jaką podaje zamawiający na rozprawie przemawia wielkość tych zamówień to jest minimalna w stosunku do całości zamówienia, na co również zwracał uwagę odwołujący ale w innym kontekście, to jest braku wpływu na ocenę błędu w obliczeniu ceny. Ta okoliczność świadczy o hipotetyczności / ewentualności świadczenia / dostawy a nie o jej niezbędności co miałyby kwalifikować dostawę pojemników i stojaków jako element pomocniczy do usługi zasadniczej, ze skutkiem jednolitej stawki podatkowej Vat-u. Oceniając ten sporny problem Izba wzięła pod uwagę, że może się tak zdarzyć w całym okresie świadczenia, że wykonawca nie dostarczy ani jednego pojemnika, ani jednego stojaka, mimo że zamawiający wymagał ich wyceny. W związku z tym w ocenie Izby gotowość do usługi nie może być kwalifikowane jako usługa niezbędna do realizacji usługi zasadniczej, mając na uwadze przywoływane przez odwołującego obszernie orzecznictwo europejskie i krajowe oraz opinie Izb Skarbowych z Łodzi, Katowic i Poznania.

W związku z powyższym Izba nie podziela poglądu odwołującego prezentowanego na rozprawie, że nie ma znaczenia fakt, że zamawiający usługę nazwał gotowością, ponieważ i

tak zapłaci jak będzie zrealizowana dostawa czy to pojemnika, czy to stojaka, ponieważ gotowości z samej nazwy nie można utożsamiać z realizacją.

Idąc za rozważaniem odwołującego należałoby uznać, że zamawiający jest nieracjonalny, nazywając pozostałe usługi jako aktywne czynnie – „przekazanie”, „dostawa”, „odbiór”, „zagospodarowanie”, a w zakresie pojemników na odpady i stojaków na worki ze zbiórki selektywnej nazywając „gotowością”.

Podsumowując Izba nie podzieliła argumentacji odwołania, ponieważ w jej ocenie nie można zrównać obioru, przekazania, dostawy, zagospodarowania jako gotowości do tych czynności. Bowiem przedmiotem zamówienia jak sama nazwa wskazuje jest odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych z terenu Gminy Kłodzko a nie gotowość do powyższego.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono stosownie do jego wyniku na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy, a także w oparciu o przepisy § 3 pkt 1 i 2 lit. b oraz § 5 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. z 2018 r. poz. 972) zaliczając na poczet niniejszego postępowania odwoławczego koszt wpisu od odwołania uiszczony przez odwołującego w kwocie 15.000,00 złotych. Zamawiający oświadczył do protokołu o zrzeczeniu się kosztów zastępstwa postępowania odwoławczego, nie przedstawiając rachunku ani faktury na tę okoliczność.

Przewodniczący: