

WYROK

z dnia 27 maja 2013 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Izabela Kuciak

Protokolant: Łukasz Listkiewicz

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 maja 2013 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 16 maja 2013 r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **ALBA Południe Polska Sp. z o.o., ALBA Miejskie Przedsiębiorstwo Gospodarki Komunalnej Sp. z o.o., 41-300 Dąbrowa Górnicza, ul. Starocmentarna 2** w postępowaniu prowadzonym przez **Gminę Zabierzów, 32-080 Zabierzów, ul. Kolejowa 11**

przy udziale wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych van Gansewinkel Sp. z o.o., K. J....., A. J....., R. J....., 30-740 Kraków, ul. Półłanki 64** zgłaszających swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. Oddala odwołanie.

2. Kosztami postępowania obciąża wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **ALBA Południe Polska Sp. z o.o., ALBA Miejskie Przedsiębiorstwo Gospodarki Komunalnej Sp. z o.o., 41-300 Dąbrowa Górnicza, ul. Starocmentarna 2** i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **15 000 zł 00 gr** (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **ALBA Południe Polska Sp. z o.o., ALBA Miejskie Przedsiębiorstwo Gospodarki Komunalnej Sp. z o.o., 41-300 Dąbrowa Górnicza, ul. Starocmentarna 2** tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. 113, poz. 759 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Krakowie.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest „odbieranie i zagospodarowanie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zamieszkałych przez mieszkańców w miejscowości Zabierzów na terenie gminy Zabierzów – sektor I”. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w dniu 20.02.2013 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2013/S 036-057391.

W niniejszym postępowaniu Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności odrzucenia oferty Odwołującego, z powodu „błędu w obliczeniu ceny polegającym na nieprawidłowym zastosowaniu stawki podatku VAT na oferowane worki,” a jednocześnie wobec zaniechania odrzucenia ofert pozostałych wykonawców, którzy zastosowali w pozycjach „h” oraz „i” w swoich ofertach błędną stawkę podatku od towarów i usług (dalej „podatek VAT”) w wysokości 23%. Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie przepisów art. 7 ust. 1 oraz art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, wnosząc o nakazanie Zamawiającemu: unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego, unieważnienia wyboru oferty najkorzystniejszej, dokonania ponownego badania i oceny ofert z udziałem oferty Odwołującego, odrzucenia wszystkich ofert, za wyjątkiem oferty Odwołującego.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Odwołujący wskazał, że z opisu przedmiotu zamówienia, zawartego w SIWZ, wynika, iż przedmiotem zamówienia jest odbieranie, transport i zagospodarowanie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zamieszkałych przez mieszkańców w miejscowości Zabierzów na terenie gminy Zabierzów - sektor I oraz wyposażenie nieruchomości zamieszkałych w worki do selektywnej zbiórki odpadów, w tym odpadów „zielonych” w przypadku, gdy właściciel nieruchomości zadeklarował selektywne gromadzenie odpadów i nie wyposażył nieruchomości w pojemniki (kubły) do selektywnej zbiórki odpadów. Z treści SIWZ wynika również, że pojemniki (kubły) do gromadzenia odpadów zapewniają właściciele nieruchomości. Zaś worki na odpady zbierane selektywnie, w tym odpady „zielone”, dostarczy wykonawca. Ponadto, w treści SIWZ wskazano, iż wykonawca zobowiązany jest do wyposażenia nieruchomości zamieszkałych w worki do selektywnej zbiórki odpadów o pojemności 120 litrów po raz pierwszy w terminie do 01.07.2013 r. oraz do ich dostarczania na wymianę - po każdorazowym odbiorze z nieruchomości worków wypełnionych odpadami. Z opisu przedmiotu zamówienia wynika również, że wykonawca wyposaży nieruchomości w 1 worek

przeźroczysty na każde 4 osoby zamieszkujące nieruchomość oraz 1 worek zielony na każde 4 osoby zamieszkujące nieruchomość.

Zdaniem Odwołującego, z przytoczonych postanowień, dotyczących opisu przedmiotu zamówienia, jednoznacznie wynika, że Zamawiający traktuje wyposażenie nieruchomości zamieszkałych w worki do selektywnej zbiórki odpadów, w tym odpadów „zielonych” jako element przedmiotu zamówienia, ściśle związany z odbieraniem, transportem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości. W przeciwnym wypadku samo dostarczanie tych worków stanowiłoby przedmiot odrębnego przetargu i nie stanowiłoby jednego, wspólnego przedmiotu zamówienia wraz z odbiorem, transportem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych.

Odwołujący wskazał również, że z art. 9 Regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Gminy Zabierzów, stanowiącej załącznik do Uchwały Rady Gminy Zabierzów Nr XXIX/227/12 z dnia 7 grudnia 2012 r. (dalej „Regulamin”), jednym z obowiązkowych sposobów gromadzenia odpadów komunalnych przeznaczonych do selektywnej zbiórki jest gromadzenie ich w workach bezbarwnych (tzw. frakcja sucha) oraz w workach zielonych (tzw. frakcja mokra). Jest zatem oczywiste, że dostarczanie worków jest ściśle związane z wykonywaniem obowiązków, związanych z gromadzeniem odpadów komunalnych, przeznaczonych do selektywnej zbiórki.

Odwołujący podnosi, że zgodnie z art. 6c ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (j.t. Dz.U.2012.391 ze zmianami; dalej „u.c.p.g.”), gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Jednocześnie w myśl art. 3 ust. 2 pkt 3, 4 i 5 u.c.p.g., gminy: obejmują wszystkich właścicieli nieruchomości na terenie gminy systemem gospodarowania odpadami komunalnymi, nadzorują gospodarowanie odpadami komunalnymi, w tym realizację zadań powierzonych podmiotom odbierającym odpady komunalne od właścicieli nieruchomości oraz ustanawiają selektywne zbieranie odpadów komunalnych, obejmujące co najmniej następujące frakcje odpadów: papieru, metalu, tworzywa sztucznego, szkła i opakowań wielomateriałowych oraz odpadów komunalnych ulegających biodegradacji, w tym odpadów opakowaniowych ulegających biodegradacji. Ponadto, zgodnie z art. 6d u.c.p.g., wójt, burmistrz lub prezydent miasta jest obowiązany zorganizować przetarg na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 6c, albo przetarg na odbieranie i zagospodarowanie tych odpadów (ust. 1). W celu zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości oraz wyznaczenia punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych rada gminy liczącej ponad 10 000 mieszkańców może podjąć uchwałę stanowiącą akt prawa miejscowego, o podziale obszaru gminy na sektory, biorąc pod uwagę liczbę mieszkańców, gęstość zaludnienia na danym terenie oraz obszar możliwy do obsługi

przez jednego przedsiębiorcę, odbierającego odpady komunalne od właścicieli nieruchomości (ust. 2). W przypadku gdy gmina jest podzielona na sektory, przetargi, o których mowa w ust. 1, organizuje się dla każdego z wyznaczonych sektorów (ust. 3). Zasady utrzymania czystości i porządku na terenie danej gminy są ustalane każdorazowo w regulaminie utrzymania czystości i porządku na terenie gminy, który jest wydawany na podstawie art. 4 ust. 1 i 2 u.c.p.g.

Z przytoczonych powyżej przepisów u.c.p.g., zdaniem Odwołującego, wynika, że zorganizowanie odbioru odpadów komunalnych należy do gminy, a gmina jest w szczególności zobowiązana do ustanowienia selektywnego zbierania odpadów komunalnych. W ramach zasad dotyczących selektywnego zbierania odpadów, gmina może w regulaminie nałożyć na właścicieli nieruchomości obowiązek gromadzenia odpadów komunalnych w workach. Taka sytuacja została również przewidziana w art. 9 Regulaminu obowiązującego na terenie Gminy Zabierzów. W konsekwencji, skoro obowiązek dostarczania przez wykonawców worków stanowi integralną część przedmiotu zamówienia, zawartego w treści SIWZ, a z art. 9 Regulaminu i przepisów u.c.p.g. jednoznacznie wynika, że odpady komunalne, w ramach selektywnej zbiórki, mogą być gromadzone w workach, to jest oczywiste, że dostarczanie worków stanowi usługę w sposób integralny wręcz związaną usługami odbierania, transportu i zagospodarowania odpadów komunalnych.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zmianami; dalej także „ustawa o podatku VAT”), Odwołujący wskazał, że usługa dostarczania worków jest ściśle związana z usługami odbierania, transportu i zagospodarowania odpadów komunalnych. Uwzględniając bowiem treść opisu przedmiotu zamówienia, zawartego w SIWZ, worki mają być dostarczane tylko i wyłącznie w związku z wykonywaniem usług odbierania, transportu i zagospodarowania odpadów komunalnych. W przeciwnym wypadku samo dostarczanie tych worków stanowiłoby przedmiot odrębnego przetargu i nie stanowiłoby jednego, wspólnego, przedmiotu zamówienia wraz odbiorem, transportem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych. Usługi odbierania, transportu i zagospodarowania odpadów komunalnych są klasyfikowane w grupowaniu 38.11.11.0 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 2008r. (dalej także „PKWiU 2008”) jako „Usługi związane ze zbieraniem odpadów komunalnych innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu”. Tak zdefiniowane przez PKWiU 2008 usługi mieszczą się w poz. 143 Załącznika Nr 3 do ustawy o podatku VAT „Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu”, co oznacza, iż podlegają one opodatkowaniu 8% stawką podatku VAT (art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o podatku VAT). Tym samym, skoro dostarczanie worków stanowi usługę ściśle związaną z usługami wymienionymi w poz. 143 Załącznika Nr 3 do ustawy o podatku VAT, to jest oczywiste, że powinna ona podlegać opodatkowaniu tą samą stawką

podatku VAT, którą stosuje się przy opodatkowaniu usług wskazanych w poz. 143 Załącznika Nr 3 do ustawy o podatku VAT.

Powyższą argumentację, jak wskazał Odwołujący, potwierdza interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 marca 2011 r. Ponadto, Odwołujący zwrócił uwagę, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96, z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04) podnosi się, iż różne czynności powinny być postrzegane jako jedno świadczenie, w sytuacji, gdy jeden lub więcej elementów stanowi usługę zasadniczą a inne elementy - usługę pomocniczą (pomocniczą). Za usługę pomocniczą uznać należy daną czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz służy lepszemu wykorzystaniu usługi zasadniczej. W takim przypadku świadczenie pomocnicze dzielić będzie podatkowy los świadczenia głównego. Uwzględniając powyższe, Odwołujący stwierdza, że skoro dostarczanie worków stanowi usługę pomocniczą w stosunku do usług odbierania, transportu i zagospodarowania odpadów komunalnych (usługi zasadnicze), to jest oczywiste, że usługa dostarczania worków powinna być opodatkowana taką samą stawką podatku VAT (a więc stawką 8%) jak usługi zasadnicze.

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje:

Przedmiotem zamówienia jest odbieranie, transport i zagospodarowanie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zamieszkałych przez mieszkańców w miejscowości Zabierzów na terenie Gminy Zabierzów – sektor I oraz wyposażenie nieruchomości zamieszkałych w worki do selektywnej zbiórki odpadów, w tym odpadów „zielonych” w przypadku, gdy właściciel nieruchomości zadeklarował selektywne gromadzenie odpadów i nie wyposażył nieruchomości w pojemniki (kubły) do selektywnej zbiórki odpadów. Pojemniki (kubły) do gromadzenia odpadów zapewniają właściciele nieruchomości. Worki na odpady zbierane selektywnie, w tym odpady „zielone”, dostarczy Wykonawca (pkt 4 ppkt 4.1 SIWZ).

Zgodnie z art. 9 Regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie Gminy Zabierzów, stanowiącym załącznik do uchwały Rady Gminy Zabierzów Nr XXIX/227/12 z dnia 07.12.2012 r., odpady komunalne, zbierane selektywnie należy gromadzić w ten sposób, że odpady z tworzyw sztucznych, szkła, papieru i tektury oraz metali i opakowań wielkomateriałowych winny być gromadzone we wspólnym pojemniku lub w worku bezbarwnym, zaś odpady biodegradowalne (zielone) mogą być poddane kompostowaniu lub gromadzone w pojemniku lub w worku w kolorze zielonym.

Selektywna zbiórka odpadów komunalnych na terenie zabudowy jednorodzinnej będzie się odbywała w systemie pojemnikowym (kubłowym) lub workowym. Pojemniki (kubły) zapewnia właściciel nieruchomości. Worki dostarczy Wykonawca. Właściciel

nieruchomości dokonuje wyboru, czy odpady będą gromadzone w pojemniku (kuble) czy w worku (§ 6 pkt 2 projektu umowy). Analogiczne zasady ustalono dla zbiórki odpadów „zielonych” (§ 6 pkt 3 projektu umowy). Tożsame rozwiązania przyjęto dla odbioru odpadów w zabudowie wielorodzinnej (§ 7 pkt 2 i 3 projektu umowy).

Wynagrodzenie Wykonawcy za realizację przedmiotu umowy będzie stanowiło iloczyn cen jednostkowych podanych w formularzu ofertowym oraz rzeczywistej ilości odpadów i worków (§ 11 ust. 1 projektu umowy). Wykonawca zobowiązany został do skalkulowania ceny za wyposażenie nieruchomości w worek (§ 11 ust. 5 pkt 8 i 9 projektu umowy)

Zamawiający zastrzegł sobie prawo odstąpienia od realizacji części zamówienia w zakresie obowiązku Wykonawcy polegającego na wyposażeniu nieruchomości zamieszkałych w worki do odbioru odpadów (§ 14 ust. 2 projektu umowy).

Zamawiający przewidział również, w oparciu o przepis art. 144 ustawy Pzp, możliwość wprowadzenia zmian postanowień umowy, dotyczących m.in. zmiany ilości (zmniejszenie lub zwiększenie) odpadów albo worków objętych umową, które zostały podane orientacyjnie (szacunkowo), z zastrzeżeniem, że ceny jednostkowe wywozu 1 tony odpadów segregowanych oraz niesegregowanych oraz dostawy 1 sztuki worka przezroczystego oraz zielonego pozostają niezienne (§ 15 ust. 1 pkt 3 projektu umowy).

Bezspornym w niniejszej sprawie jest, że Odwołujący opodatkował dostawę worków, przeznaczonych do gromadzenia odpadów komunalnych zbieranych selektywnie i odpadów „zielonych”, która ma być realizowana w ramach niniejszego zamówienia, preferencyjną stawką podatku VAT na poziomie 8%. Pozostali wykonawcy wskazane czynności objęli stawką podstawową.

Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego, na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje:

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Izba uznała, iż Odwołujący posiada legitymację czynną do wniesienia odwołania. Przepis art. 179 ustawy Pzp stanowi, że środki ochrony prawnej przysługują wykonawcy, uczestnikowi konkursu, a także innemu podmiotowi, jeżeli ma on lub miał interes w uzyskaniu danego zamówienia oraz poniósł lub może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów niniejszej ustawy.

Badanie spełnienia przesłanek wyrażonych w art. 179 ust. 1 ustawy Pzp następuje w ramach danego postępowania odwoławczego, które podlega rozpoznaniu, wykazanie zaś tych przesłanek, uzasadniających legitymację czynną spoczywa na podmiocie, który ze

środków ochrony prawnej, przewidzianych w ustawie, chce w konkretnym postępowaniu skorzystać.

Mając na względzie stanowisko prezentowane zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze przedmiotu, w ocenie Izby przyjąć należy, że Odwołujący jest wykonawcą i ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia. Złożył on bowiem w przedmiotowym postępowaniu ofertę, a więc wyraził wolę ubiegania się o zamówienie.

Po nowelizacji ustawy Pzp w tym przedmiocie odstąpiono od wymagania wykazania interesu prawnego, co Zamawiający całkowicie pomija, na rzecz ogólnego pojęcia interesu (więc również faktycznego). Zrezygnowano tym samym z materialnoprawnego pochodzenia uprawnień podmiotu korzystającego ze środków ochrony prawnej – na rzecz jakichkolwiek uprawnień.

W tym stanie prawnym należy więc przyjmować, że jakkolwiek hipotetyczny interes wykazywany przez podmiot, także nie będący wykonawcą czy uczestnikiem konkursu, stanowi legitymację do wnoszenia środków ochrony prawnej. Wystarczającym jest wykazywanie, że podmiot ten ma wolę uzyskania zamówienia w konkretnym postępowaniu.

Zatem, okoliczność podnoszona przez Zamawiającego, że Odwołujący złożył ofertę z najwyższą ceną, nie stanowi o braku interesu wykonawcy w uzyskaniu zamówienia. Wręcz przeciwnie, wykonawca korzystając ze środków ochrony prawnej wprost wskazuje, że jest zainteresowany, żeby określone zamówienie jemu zostało udzielone.

Podkreślić trzeba jednak, że sama przesłanka interesu nie jest wystarczająca. Redakcja przepisu art. 179 ustawy Pzp wskazuje bowiem wyraźnie, że skuteczne skorzystanie ze środka ochrony prawnej jest możliwe tylko w przypadku wykazania – łącznie z interesem, że wykonawca (czy też inny podmiot) poniósł czy też może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp. Dodatkowo, niezbędne jest zaistnienie związku przyczynowego pomiędzy tą szkodą a naruszeniem przepisów ustawy.

W rezultacie więc, konieczne jest w każdym przypadku wykazanie przez Odwołującego, że Zamawiający dokonał (czy też zaniechał dokonania) czynności wbrew przepisom ustawy Pzp, czego normalnym następstwem w okolicznościach danej sprawy, jest poniesienie lub możliwość poniesienia szkody przez wnoszącego odwołanie.

Wnoszący środek ochrony prawnej w obecnym stanie prawnym, musi więc dowieść obiektywnej potrzeby rozstrzygnięcia, wynikającej z faktu naruszenia lub zagrożenia bezprawnymi zachowaniami zamawiającego – jego szansy (choćby potencjalnej) na uzyskanie zamówienia, bowiem tylko tak można rozumieć normalne następstwa uchybień zamawiającego. Zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie wskazuje się bowiem, że następstwa normalne to typowe, oczekiwane w zwykłej kolejności rzeczy, które zazwyczaj z danego faktu wynikają. Jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. akt V CSK 18/08, następstwo ma charakter normalny wówczas, gdy

w danym układzie stosunków i warunków oraz w zwyczajnym biegu rzeczy, bez zaistnienia szczególnych okoliczności, szkoda jest zwykle następstwem określonego zdarzenia.

Mając na względzie powyższe, niewątpliwie trzeba przyjąć, że w niniejszym postępowaniu Odwołujący winien był wykazać swoją, choćby potencjalną szansę na uzyskanie przedmiotowego zamówienia, to bowiem warunkuje przyjęcie istnienia związku przyczynowego pomiędzy szkodą (która wiąże się z nieuzyskaniem zamówienia) a naruszeniem przepisów ustawy Pzp przez Zamawiającego.

W ocenie Izby, wskazanie przez Odwołującego na brak ostatecznej decyzji Zamawiającego w przedmiocie podwyższenia środków przeznaczonych na sfinansowanie zamówienia pozwala na przyjęcie, iż Odwołujący może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przepisów ustawy Pzp przez Zamawiającego, bowiem istnieje możliwość uzyskania zamówienia przez Odwołującego. Zamawiający, w odpowiedzi na odwołanie, skutecznie zaś temu nie zaprzeczył. Posłużenie się przez Zamawiającego sformułowaniem, że podwyższenie kwoty przeznaczonej na realizację zamówienia „jest praktycznie nieosiągalne”, jest niewystarczające, po pierwsze, wobec warunkowości samego twierdzenia, po drugie zaś, wobec zaniechania przedstawienia dowodów, uzasadniających powołaną okoliczność.

Przechodząc do merytorycznej oceny sporu, na wstępie stwierdzić należy, że obowiązkiem zamawiającego jest dokonanie oceny ofert, w tym m.in. pod względem prawidłowości przyjętych przez wykonawców przy obliczeniu ceny stawek VAT. Obowiązek taki wynika z dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, który nakazuje zamawiającemu odrzucenie ofert zawierających błąd w obliczeniu ceny, za który uznać należy przyjęcie niewłaściwej stawki VAT.

Rozstrzygnięcie podnoszonych zarzutów sprowadza się do ustalenia, czy w omawianym postępowaniu mamy do czynienia z usługą o charakterze kompleksowym, a tym samym, czy prawidłowym było zastosowanie przez wykonawców w złożonych ofertach jednolitej stawki podatku VAT na poziomie 23%, czy też należało przyjąć dwie stawki VAT: 23% oraz 8%.

Przed wszystkim zauważenia wymaga, że polskie przepisy o podatku VAT nie dają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób powinno zostać opodatkowane świadczenie składające się z kilku elementów. Zagadnienie to nie jest również wprost rozstrzygnięte na gruncie przepisów wspólnotowych. Nie ma określonych normatywnie kryteriów kwalifikujących dane świadczenie jako złożone.

Koncepcja świadczeń złożonych (kompleksowych) została wypracowana na gruncie orzecznictwa, które opiera się jedynie na bardzo ogólnych definicjach dostawy i świadczenia usług, a w pozostałym zakresie bazuje na pewnym, wywodzonym ze względów

systemowych, podejściu do tego zagadnienia, mającym zagwarantować funkcjonalność systemu podatku od wartości dodanej oraz zachowanie jego związku z realnymi zjawiskami ekonomicznymi.

W przypadku świadczeń złożonych należy odpowiedzieć na pytanie, czy świadczenia te powinny być traktowane jednolicie na gruncie przepisów o podatku VAT, czy też należy je rozdzielić i każde świadczenie z osobna opodatkować stosownie do przewidzianych dla niego regulacji podatkowych. W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że każda sytuacja powinna być analizowana indywidualnie, z uwzględnieniem charakterystycznych i istotnych dla niej elementów, z punktu widzenia rozpatrywania istnienia związku pomiędzy poszczególnymi czynnościami i w tym kontekście ewentualnego traktowania ich jako jednej gospodarczej całości (jednego świadczenia).

Rozstrzygając niniejszy spór, Izba miała na uwadze, iż w praktyce obrotu gospodarczego zdarzają się świadczenia natury kompleksowej, czyli takie, które nie dają się w prosty sposób zaklasyfikować do danej kategorii, bowiem składają się z kilku pojedynczych świadczeń. W związku z tym, w każdym przypadku dla określenia skutków podatkowych transakcji złożonych należy badać, czy mamy do czynienia z kompozycją świadczenia głównego - dominującego, wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze, czy też dostawca realizuje kilka odrębnych i niezależnych świadczeń.

W tym miejscu należy podkreślić, że co do zasady, towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości, co do wysokości opodatkowania, także powinna być stosowana ta stawka.

Nadal aktualny pozostaje pogląd, wyrażony m.in. w wyroku z dnia 9 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 2367/98, w którym stwierdzono, że: "Treść art. 18 ust. 1, jak i brzmienie niektórych innych przepisów ustawy z 1993 r. o VAT, nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że ustawodawca jako regułę określił sytuację, w ramach której stawka tego podatku wynosi 22%. Skoro zaś tak, to winno być poza sporem, że wyjątki od tej reguły nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Jeśli więc w stosunku do danego rodzaju towarów i usług nie zostało wyraźnie określone w przepisach szczególnych, iż ma do niego zastosowanie niższa stawka podatkowa, to tego rodzaju towar lub usługa podlegają opodatkowaniu 22% stawką podatku". Ogólne reguły konstrukcyjne podatku, a także brzmienie przepisów ustawy oraz stosownych regulacji dyrektywy potwierdzają, że stawka 22% (w latach 2011-2013 - 23%) ma charakter podstawowy i zasadniczy. Wynika to zresztą z samej jej nazwy - "stawka podstawowa" (ang. *standard rate*).

W ocenie Izby, w szczególności warto wskazać na tezę, którą uwypuklił TSUE w wyroku C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, zgodnie z którą należy dać prymat ochronie zasady nierozszerzania zwolnienia podatkowego

nad traktowaniem kilku dostaw jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad dotyczących świadczenia głównego. Każde odstępstwo od zasadniczej stawki podatku od towarów i usług winno być zatem interpretowane ściśle i ta ogólna zasada musi być brana bezwzględnie pod uwagę przy ocenie okoliczności konkretnej sprawy.

Należy uznać, że w związku z charakterem stawki podstawowej, stawki obniżone (preferencyjne) mają charakter wyjątkowy. Wynika z tego, że za słuszny należy uznać pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodu co do możliwości objęcia danej czynności stawką obniżoną ciąży na podatniku dokonującym tej czynności (podobnie NSA w wyroku z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt III SA 381/97).

W celu dokonania prawidłowej kwalifikacji opisanych czynności podlegających opodatkowaniu, rozważenia wymaga zatem kwestia tzw. świadczeń złożonych. Kwestia ta była przedmiotem analizy zarówno w orzeczeniach sądów krajowych, jak i TSUE.

Obszernie Trybunał zajął się problemem świadczeń złożonych w wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise, w którym stwierdził, że w celu ustalenia, dla celów VAT, czy świadczenie usług, obejmujące kilka części składowych, należy traktować jako jedno świadczenie, czy też jako dwa lub więcej świadczeń wycenianych odrębnie, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę treść przepisu art. 2 (1) VI Dyrektywy, zgodnie z którym każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne oraz fakt, iż świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone, co mogłoby prowadzić do nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatku VAT. Trybunał wskazał, że 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, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej.

Z powyższego wyroku nie płyną jednak wyraźne wskazówki, co do tego, od którego momentu podział danego świadczenia, obejmującego z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę, byłby sztuczny. Trybunał zaakcentował "ekonomiczny punkt widzenia" oraz ocenę z perspektywy nabywcy. Z treści powołanego wyroku wynika, że TSUE położył duży nacisk na subiektywne kryteria przy ocenie danego świadczenia jako złożonego, jednakże wnioski, co do kwalifikacji danego kompleksu zdarzeń gospodarczych jako świadczenia złożonego, nie mogą być pozbawione waloru obiektywnego albowiem zakres i sposób opodatkowania świadczenia nie może być zależny jedynie od woli stron transakcji. Stąd w pierwszym rzędzie Trybunał odwołał się do art. 2 (1) VI Dyrektywy, wedle którego każde

świadczenie usług powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne a świadczenie złożone w aspekcie gospodarczym nie powinno być sztucznie rozdzielane, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Sąd wskazał, że jeśli dana transakcja składa się z szeregu świadczeń i czynności należy uwzględnić wszystkie okoliczności, w jakich jest dokonywana rozpatrywana transakcja.

Z kolei w wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV p-ko Staatssecretaris van Financiën, Trybunał wskazał, że art. 2 (1) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że (...) jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej (...).

Wobec powyższego należy przyjąć, że nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałyby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

Należy w tym miejscu wskazać na wyrok TSUE z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer, w którym Trybunał rozstrzygał kwestię związaną z opodatkowaniem usługi wynajmu mieszkań i towarzyszącej jej usłudze sprzątnięcia części wspólnych budynku mieszkalnego. W sprawie spółki Tellmer nie występuje w ocenie TSUE jedno świadczenie złożone. Zdaniem TSUE, kluczowy charakter ma fakt, że (...) usługi sprzątnięcia 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 sprzątnięciem (...). Zatem, za szczególnie znaczące Trybunał uznał to, że sprzątnięcie może być świadczone w sposób całkowicie niezależny od usługi najmu, np. poprzez samodzielny zakup danego świadczenia (sprzątnięcia) przez najemcę. To sprawia, że związek pomiędzy najmem a sprzątnięciem jest, w ocenie Trybunału na tyle swobodny, że nie można mówić o istnieniu świadczenia złożonego. Zatem, jeśli usługi mogą być rozdzielone bez uszczerbku dla każdej z nich, w sposób naturalnie uzasadniony, wówczas nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie kompleksowe w rozumieniu Dyrektywy.

Problem świadczeń złożonych był także przedmiotem zainteresowania TSUE w wyrokach w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd p-ko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs z dnia 2 grudnia 2010 r. oraz C-88/09 Graphie Procéd przeciwko Minister du Budget des Comptes publics et de la Fonction publique z 11 lutego 2010 r. W pierwszym z powołanych rozstrzygnięć Trybunał zwrócił uwagę na to, że świadczenie usług, z których klienci nie mogliby korzystać niezależnie od korzystania z usługi telefonii komórkowej, nie stanowi z ich punktu widzenia żadnej samodzielnej wartości w stosunku do tej usługi (problem powstał na tle świadczenia usługi telefonii komórkowej wraz usługą udostępniania klientom tej telefonii infrastruktury pozwalającej na płacenie faktur z tego tytułu np. kartą kredytową, czekiem). Z rozstrzygnięcia tego wynika, jak bliski i ewidentny pozostaje związek ekonomiczny obu świadczeń, które Trybunał uznał za jedno świadczenie złożone. Na taki sam charakter związku pomiędzy poszczególnymi świadczeniami wskazał TSUE w drugim z powołanych wyroków uznając, że "w przypadku działalności reprograficznej celem wykonującego ją podmiotu jest zapewnienie klientom kopii dostarczonych przez nich wcześniej oryginalnych dokumentów, natomiast czynności polegające na kompilowaniu i układaniu kopii przed wydaniem ich klientom stanowią jedynie środek służący przedsiębiorcy do tego, by klienci mogli jak najlepiej skorzystać z tego świadczenia. W ramach tej działalności powstaje więc jednolite i niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozkład na poszczególne elementy miałby charakter sztuczny."

Zdaniem Izby świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia.

Trzeba podkreślić, że co do zasady nie ma znaczenia stosunek cywilnoprawny łączący strony, tzn. w jaki sposób strony się umówiły na rozliczenie transakcji. Umowa łącząca strony nie może decydować o wysokości stawki podatku. Niezależnie bowiem od tego, jak strony określiły przedmiot umowy, o stosowaniu określonej stawki podatku decyduje faktyczna czynność, z którą ustawa wiąże obowiązek podatkowy, a nie ustalenia umowne między stronami (wyrok NSA z 12 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 264/07; wyrok NSA z 14 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 685/07; wyrok WSA w Gliwicach z 6 maja 2008 r., sygn. akt I SA/GI 1000/07; wyrok WSA w Gliwicach z 9 września 2009 r., sygn. akt III SA/GI 706/09).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego podkreśla się również, że czynności cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane do obejścia przepisów prawa podatkowego (wyrok SN z 4 lutego 1994 r., sygn. akt III ARN 84/93; wyrok NSA z 17 kwietnia 1997 r., sygn. akt I SA/Po 1353/96; wyrok NSA z 28 listopada 1997 r., sygn. akt III SA 794/96; wyrok NSA z 25 czerwca 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1883/97; wyrok NSA z 16 października 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1764/96; wyrok NSA z 16 lutego 2000 r., sygn. akt SA/Sz 538/99 oraz z dnia 13 sierpnia 2003 r., sygn. akt I SA/Bd 712/03).

Przy stosowaniu wszystkich wskazanych wyżej w orzecznictwie kierunkowych dyrektyw postępowania, służących rozpoznaniu w szeregu powiązanych czynności gospodarczych świadczenia złożonego, należy uwzględniać ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób. Sprzeciwia się to temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT. Nadto, nie może dojść do ryzyka zakłócenia konkurencji przy rozszerzaniu stosowania stawki obniżonej na usługi, które co do zasady podlegają stawce podstawowej (wyrok ETS z 8 maja 2003 r. C-384/01 w sprawie Commission of the European Communities v. Republice Francuskiej).

Analizując okoliczności niniejszej sprawy Izba wzięła pod uwagę dyrektywy interpretacyjne zaprezentowane przez TSUE oraz NSA w powołanych wyżej wyrokach.

W pierwszej kolejności podnieść należy, iż traktowanie odrębnych świadczeń jako jednego świadczenia złożonego ma charakter wyjątkowy, stanowiący odstępstwo od zasady odrębnego opodatkowania każdego świadczenia według właściwej dla niego stawki podatku. Zdaniem Izby, przyznanie racji stanowisku Odwołującego, powodowałoby skutek w postaci nieuprawnionego rozszerzenia preferencji podatkowej, poprzez zastosowanie do usług opodatkowanych podstawową stawką, stawki obniżonej. Tak szerokie, jak proponuje to Odwołujący, postrzeganie związku pomiędzy świadczeniami kwalifikującego je do jednolitego świadczenia złożonego mogłoby skutkować naruszeniem zasady konkurencji, przez stosowanie zwolnień podatkowych lub preferencyjnych stawek VAT do dostaw czy usług objętych, co do zasady stawką podstawową.

Biorąc zatem pod uwagę, iż stosowanie stawki obniżonej na charakter wyjątkowy, wnikliwego rozważenia wymaga całokształt okoliczności faktycznych sprawy, mających znaczenie dla rozstrzygnięcia o charakterze świadczeń.

Izba nie podziela stanowiska Odwołującego, że Zamawiający traktuje wyposażenie nieruchomości zamieszkałych w worki do selektywnej zbiórki odpadów jako element przedmiotu zamówienia ściśle związany z odbieraniem, transportem i zagospodarowaniem

odpadów. Sama nazwa przedmiotu zamówienia, w ramach której Zamawiający wyraźnie odróżnił czynności związane z zagospodarowaniem i odbieraniem odpadów od dostawy worków w sposób jednoznaczny wskazuje na traktowanie tych czynności w sposób odrębny. Ponadto, nie sposób nie dostrzec, że inny jest cel obu świadczeń, z których pierwsze, polegające na odebraniu i zagospodarowaniu odpadów, obciąża wykonawcę, a drugie, związane z właściwym przygotowaniem odpadów do odbioru, za które odpowiedzialny jest wytwórca odpadów. Objęcie zaś wszystkich czynności jednym postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego nie może mieć rozstrzygającego znaczenia już chociażby z tej przyczyny, że w tym przedmiocie nie ma żadnego automatyzmu, regułą jest, że zamawiający przedmiot zamówienia ustalają szeroko, jednakże powyższe nie daje podstaw do przyjęcia, że to, co stanowi przedmiot zamówienia stanowi czynność kompleksową i podlega jednorodnemu opodatkowaniu stawką VAT. W tym miejscu raz jeszcze należy podkreślić, że prawidłowe stosowanie przepisów ustaw podatkowych, przy analizie stanów faktycznych, związanych z opodatkowaniem, wymaga właściwego oddzielenia zagadnień podatkowych od cywilnoprawnych, z uwzględnieniem odmiennych celów tych obu gałęzi prawa.

Dokonując analizy niniejszego stanu faktycznego nie sposób również pominąć, że realizacja zadania, polegającego na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów, następować będzie niezależnie od dostawy worków. Jakkolwiek z powołanego przez Odwołującego Regulaminu wynika sposób gromadzenia odpadów, to zgromadzenie odpadów w workach niedostarczonych przez wykonawcę, a spełniających wymagania Zamawiającego, jak również w kubłach powoduje, że obowiązek wykonawcy odbioru odpadów trwa nadal. Nie jest więc tak, że niedostarczenie przez wykonawcę worków uwalnia go od obowiązku odbioru odpadów, jak również dostarczenie worków nie powoduje, że obowiązek odbioru aktualizuje się jedynie w przypadku wykorzystania do gromadzenia odpadów worków dostarczonych przez wykonawcę.

Należy również zwrócić uwagę, że Zamawiający przewiduje odstąpienie od umowy w zakresie dostawy worków, a więc nie widzi przeszkód do realizacji jednej usługi bez rzeczowej dostawy, co wskazuje, iż sporna usługa nie jest niezbędna do wykonania zamówienia.

W ocenie Izby, powoływane przez Odwołującego przepisy u.p.c.g., które kreują dla gminy obowiązek zorganizowania odbioru odpadów komunalnych i ustanowienia selektywnego zbierania odpadów komunalnych pozostają bez wpływu na sposób opodatkowania przedmiotu zamówienia w niniejszej sprawie. Po pierwsze bowiem, obowiązki wynikające z ustawy nie mogą być oceniane w oderwaniu od tych faktycznych. Po drugie, co ma rozstrzygające znaczenie, o sposobie opodatkowania czynności rozstrzygają ustawy podatkowe. Brak podstaw dla oceny obowiązków podatkowych przez pryzmat

regulacji należących do innych gałęzi prawa. Przyjęcie wykładni proponowanej przez Odwołującego nie znajduje oparcia w systemie prawa.

Odnosząc się do stanowiska Odwołującego, że przedłożona interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu zawiera wytyczne mające istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, w pierwszej kolejności zwrócić należy uwagę, iż stan faktyczny opisany w jej treści jest nieco inny. Rolą wykonawcy, jak wynika z treści interpretacji, jest dostarczanie pojemników, a w przypadku ich przepełnienia – worków. Podatnik dysponował opinią Urzędu Statystycznego, który dokonał kwalifikacji usług, stanowiących przedmiot zamówienia a która została przyjęta przez organ podatkowy. Wreszcie, cena za worek skalkulowana jest nie tylko w oparciu o koszt zakupu worka, ale również koszt wywozu i zagospodarowania odpadów. Powyższe zatem wskazuje, że rozdzielenie dostawy worka od usługi odbioru odpadów jest nieuzasadnione ze względu na pomocniczy charakter czynności w postaci dostawy worków, występuje także istotna trudność w rozdzieleniu obu tych czynności, już chociażby ze względu na sposób kalkulacji dostawy worka.

Jednocześnie nie sposób nie zwrócić uwagi, że organ podatkowy uczynił zastrzeżenie, że „jeśli natomiast usługa, w ramach której następuje sprzedaż worków z przeznaczeniem na odpady tzw. komunalne lub odpady bio faktycznie będzie stanowiła odrębną od wywozu nieczystości czynność (o czym każdorazowo decyduje charakter zawartej przez podatnik umowy cywilnoprawnej na świadczenie usług), to dla tak rozgraniczonych czynności zastosować należy odpowiednio 22% stawkę podatku VAT. Powyższe zasady zależą od charakteru faktycznie wykonywanych czynności.”

Oznacza to, że organ podatkowy dostrzega możliwość opodatkowania czynności odbioru odpadów i dostawy worków jako dwóch odrębnych, niezależnych czynności realizowanych w ramach danego zamówienia.

Reasumując, stwierdzić należy, że ze świadczeniem kompleksowym mamy do czynienia, gdy czynności składające się na przedmiotowe świadczenie są ze sobą związane tak ściśle, że ich wyodrębnienie nie byłoby możliwe. W okolicznościach niniejszej sprawy sytuacja taka nie występuje. Sam Zamawiający w taki sposób konstruuje treść SIWZ (opis przedmiotu, sposób kalkulacji, odstępnie od umowy), że nie ma wątpliwości, iż sporne świadczenia mogą być traktowane rozłącznie, bez uszczerbku dla realizacji któregośkolwiek ze świadczeń. Jednocześnie rozdzielenie tych świadczeń nie spowoduje obniżenia wartości danego świadczenia z punktu widzenia nabywcy. Mając powyższe na względzie oraz respektując okoliczność, że zastosowanie preferencyjnej stawki podatku VAT ma charakter wyjątkowy, Izba uznała, iż brak podstaw do przyjęcia koncepcji świadczenia złożonego w ramach przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy, na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 w zw. z § 3 pkt 1 lit. a 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. Nr 41, poz. 238), zaliczając do kosztów postępowania odwoławczego wpis od odwołania w wysokości 15.000,00 zł. Izba nie uwzględniła wniosku Zamawiającego o zasądzenie kosztów wynagrodzenia pełnomocnika Zamawiającego wobec nieprzedłożenia do akt sprawy rachunku, określającego ich wysokość (§ 3 pkt 2 lit. b powołanego rozporządzenia).

Przewodniczący: