

WYROK
z dnia 8 lipca 2021 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Justyna Tomkowska
Członkowie: Agnieszka Trojanowska
Anna Wojciechowska
Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **6 lipca 2021 roku** w **Warszawie** odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **31 maja 2021 roku** przez **wykonawcę Eko-Hetman Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Nadarzynie** (Odwołujący)

w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: **Gminę Milanówek z siedzibą w Milanówku**

przy udziale wykonawcy **Miejski Zakład Oczyszczania Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Pruszkowie**, zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego **po stronie Zamawiającego**

orzeka:

1. Uwzględni odwołanie w zakresie naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp i nakazuje Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, powtórzenie czynności badania i oceny ofert, w tym odrzucenie oferty Wykonawcy - **Miejski Zakład Oczyszczania Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Pruszkowie** jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny;
2. Oddała odwołanie w pozostałym zakresie;

3. Kosztami postępowania obciąża Odwołującego - **Eko-Hetman Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Nadarzynie** oraz Zamawiającego: **Gminę Milanówek z siedzibą w Milanówku**:
- 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania kwotę **15 000 zł 00 gr** (słownie: piętnastu tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Odwołującego - Eko-Hetman Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Nadarzynie** tytułem wpisu od odwołania;
- 2.2. zasądza od **Zamawiającego - Gminy Milanówek z siedzibą w Milanówku** na rzecz **Odwołującego - Eko-Hetman Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Nadarzynie** kwotę **8 685 zł 00 gr** (słownie: ośmiu tysięcy sześciuset osiemdziesięciu pięciu złotych 00/100 groszy) stanowiącą uzasadnione koszty strony poniesione tytułem 1/2 wpisu oraz wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 579 i 580 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz.U.2019 r., poz. 2019 ze zmianami) na niniejszy wyrok - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Warszawie**.

Przewodniczący:

.....

Członkowie:

.....

.....

UZASADNIENIE

Zamawiający Gmina Milanówek z siedzibą w Milanówku prowadzi postępowanie w trybie przetargu nieograniczonego, którego przedmiotem jest: „Odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych z nieruchomości zamieszkałych położonych na terenie gminy Milanówek”. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2021/S 66 - 171606-2021-PL z dnia 6 kwietnia 2021 roku.

W dniu 31 maja 2021 roku do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej, na podstawie art. 505 ust. 1 i 513 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych – (tj. Dz.U. z 2021r., poz. 1129 ze zm.) (dalej: ustawa Pzp) odwołanie złożył wykonawca **Eko-Hetman Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Nadarzynie** (dalej jako „Odwołujący”).

Odwołanie złożono wobec czynności Zamawiającego z dnia 20 maja 2021 r. to jest wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez **Miejski Zakład Oczyszczania Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Pruszkowie** (dalej: „Wykonawca”) oraz poprzedzających tę czynność badania i oceny oferty złożonej przez Wykonawcę.

Odwołujący zarzucał Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

- 1) art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, który - w sytuacji braku określenia przez Zamawiającego stawki podatku VAT w SWZ - nakłada na Zamawiającego obowiązek odrzucenia oferty złożonej przez Wykonawcę, który w sposób sprzeczny z ustawą o VAT zastosował 23%-ową stawkę podatku VAT dla części zamówienia dotyczącego worków do selektywnej zbiórki odpadów (pkt IV. 1. poz. 15 oferty), pomimo iż świadczona usługa ma charakter usługi kompleksowej zaś dostawa worków jest świadczeniem pomocniczym niezbędnym dla realizacji świadczenia głównego polegającego na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów, które w całości objęte jest stawką podatku VAT w wysokości 8%;
- 2) art. 226 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp w zw. z art. 7 ust. 1 i 9 ust. 1, 2 i 3 ustawy o samorządzie gminy (SamGmU) oraz art. 2 i 10 ustawy o gospodarce komunalnej (GospKomU) oraz art. 58 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (dalej: „Kc”), które stanowią, iż MZO Pruszków jako jednostką organizacyjną gminy Pruszków, która w swej działalności nie może wykraczać poza zakres zadań własnych gminy do realizacji, których została powołana, a tym samym posiada ograniczone tymi przepisami prawo do prowadzenia działalności gospodarczej, i składając ofertę na wykonanie działalności na rzecz Gminy Milanówek, której nie może wykonywać, złożyło ofertę sprzeczną z przepisami a przez to nieważną na podstawie art. 58 § 1 Kc.

Odwołujący wnosił o:

- 1) uwzględnienie odwołania,
- 2) nakazanie Zamawiającemu unieważnienia decyzji o wyborze oferty najkorzystniejszej,
- 3) nakazanie Zamawiającemu powtórne zbadanie i odrzucenie oferty złożonej w postępowaniu przez Wykonawcę;
- 4) zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów postępowania, w tym kosztów reprezentacji zgodnie z właściwymi przepisami.

Pismo Zamawiającego o wyborze jako najkorzystniejszej zostało przekazane Wykonawcom w dniu 20 maja 2021 roku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wartość zamówienia przekracza kwotę, od której uzależniony jest obowiązek przekazywania ogłoszeń do publikacji Urzędowi Publikacji UE dla przedmiotu zamówienia na usługi. Zatem termin na wniesienie odwołania został zachowany. Odwołujący, zgodnie z treścią 514 ust. 2 ustawy Pzp, przesłał kopię odwołania Zamawiającemu przy użyciu środków komunikacji elektronicznej. Wpis od odwołania został uiszczony na rachunek bankowy Urzędu Zamówień Publicznych.

Odwołujący wskazał, że posiada interes w uzyskaniu przedmiotu zamówienia oraz poniósł szkodę w wyniku podjęcia przez Zamawiającego czynności sprzecznej z ustawą Pzp. Odwołujący złożył kolejną najkorzystniejszą w rankingu ofertę w postępowaniu, a więc w przypadku podjęcia przez Zamawiającego czynności zgodnych z normami Pzp, oferta Odwołującego miałaby szansę zostać uznaną za ofertę najkorzystniejszą.

Zarzut - Błąd w cenie oferty złożonej przez Wykonawcę.

Jak stanowi Rozdział IV SWZ przedmiotem zamówienia są usługi odbierania i zagospodarowania odpadów komunalnych z nieruchomości, które są zamieszkałe z obszaru gminy Milanówek. Pełen zakres usług wraz z warunkami technicznymi wykonania usługi przedstawiony został w projektowanych postanowieniach umowy (załącznik nr 1 do SWZ) oraz Szczegółowym Opisie Przedmiotu Zamówienia („SOPZ”), który wraz z załącznikami (Ia, Ib i Ic) stanowi Załącznik Nr 2 SWZ (Rozdział IV pkt 4 SWZ).

Zgodnie z § 2 ust. 3 projektowanej umowy realizacja przedmiotu umowy obejmuje:

- 1) odbiór stałych odpadów komunalnych, bezpośrednio od właścicieli i użytkowników nieruchomości położonych na terenie Gminy Milanówek, z wyłączeniem nieruchomości lub ich części, w których prowadzona jest działalność gospodarcza;
- 2) odbiór stałych odpadów komunalnych, niewytwarzanych systematycznie, z punktów selektywnego zbierania odpadów;
- 3) odbiór odpadów wielkogabarytowych, zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego, zużytych opon oraz odpadów zielonych pochodzących z pielęgnacji ogrodów;

- 4) odbiór odpadów budowlanych wytworzonych podczas prac remontowych i konserwacyjnych wykonywanych przez właścicieli nieruchomości lub użytkowników - po przyjęciu zgłoszenia od Zamawiającego;
- 5) odbiór odpadów komunalnych posegregowanych z Urzędu Miasta i Straży Miejskiej;
- 6) transport do miejsc sortowania i przetwarzania odpadów celem ich dalszego zagospodarowania;
- 7) systematyczne dostarczanie i uzupełnianie oznakowanych worków na odpady według specyfikacji przedstawionej w Szczegółowym opisie przedmiotu zamówienia stanowiącym zał. nr 2 do umowy, dalej jako: „SOPZ”;
- 8) utworzenie i prowadzenie punktu reklamacyjno-informacyjnego w okresie realizacji umowy;
- 9) nieodpłatne udostępnienie oprogramowania do obsługi systemu rejestrującego prace pojazdów przez okres trwania umowy;
- 10) prowadzenie bieżącej sprawozdawczości zgodnie z ustawą o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (art. 9n);
- 11) mycie, dezynfekcja oraz dezynsekcja pojemników (dzwonów) na odpady posegregowane.

Zamawiający określił w Rozdziale I SOPZ („Ogólne warunki zamówienia”) rodzaje odbieranych odpadów, jak i przewidywane ich ilości (pkt 3), natomiast w Rozdziale II SOPZ („Zabudowa jednorodzinna”) określił, iż na terenie zabudowy jednorodzinnej obowiązywać będzie system mieszany pojemnikowo-workowy, przy czym wybrany wykonawca zobowiązany jest zapewnić worki do selektywnej zbiórki odpadów w łącznej ilości 911 000 sztuk. Wymóg zapewniania worków mieszkańcom Gminy wynika z § 8 ust. 8 uchwały Nr 329/XLI/21 Rady Miasta Milanówka z dnia 1 marca 2021 r. w sprawie regulaminu utrzymania czystości i porządku na terenie miasta Milanówka (załącznik nr 1a do SOPZ), który stanowi, iż *„Gmina w ramach opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, pokrywka koszty wyposażenia nieruchomości w worki do zbierania odpadów komunalnych.”* Dostarczanie worków mieszkańcom w zamian za opłatę jest integralną częścią realizacji zadania własnego Gminy Milanówek w zakresie utrzymania czystości i porządku na terenie gminy. W tym przypadku, Gmina Milanówek działając na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 6r ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, obowiązki te przejmuje gmina jako część usługi w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości w zamian za uiszczoną przez właściciela opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminie, wynika, iż wyposażenie nieruchomości w worki kwalifikowane jest jako część usługi w zakresie odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości. Dostawa worków nie stanowi zatem celu samego w sobie, ale jest środkiem służącym bezpośrednio realizacji

usługi głównej, która stanowi odbiór i zagospodarowanie odpadów. Oczywistym dla Odwołującego jest, że nie da się zebrać odpadów i odebrać ich z nieruchomości w sposób selektywny, a więc nie powodując zmieszania pomiędzy poszczególnymi frakcjami, bez mycia takich przedmiotów jak worki. Cel dostawy worków jest zdeterminowany przez charakter usługi głównej.

Ponadto, zgodnie z Rozdziałem I pkt 2 SOPZ, obowiązkiem wykonawcy jest odbiór odpadów, który należy prowadzić w sposób prowadzący do osiągnięcia odpowiednich poziomów recyklingu, przygotowania do ponownego użycia i ograniczenie masy odpadów komunalnych ulegających biodegradacji przekazanych na składowisko, zgodnie z wymogami wskazanych przepisów prawa. Zapewnienie worków mieszkańcom Gminy stanowi pierwszy i wydaje się najistotniejszy instrument, od którego w dużym stopniu uzależnione jest ograniczenie ilości wytwarzanych odpadów niesegregowanych (zmieszanych) a przez to zwiększenie ilości odpadów nadających się do ponownego użycia. Z tego powodu trudno sobie wyobrazić efektywną gospodarki odpadami i ograniczenie ilości odpadów składowanych na składowiskach bez nałożenia wymogu dostarczenia mieszkańcom Gminy worków, w których mogliby oni selektywnie zbierać odpady i następnie przekazywać je wykonawcy, który będzie je transportował do właściwych instalacji w celu ich zagospodarowania. Brak worków do selekcji odpadów powodowałby ich wrzucanie do jednego kosza oraz ich „zanieczyszczanie”, sprawiając, iż ich właściwe przetwarzanie w celu osiągnięcia poziomów recyklingu stawałoby się niemożliwe. Tym samym, dostarczenie worków nie służy tylko zbieraniu odpadów lecz służy ich „selektywnemu” zbieraniu w celu ograniczenia odpadów zmieszanych, zasadniczo nie nadających się do ponownego użycia.

Dostarczenie worków mieszkańcom stanowi element kompleksowej usługi w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, co sprawia, iż dla całej kompleksowej usługi powinna być przyjęta stawka podatku VAT właściwa dla głównego jego przedmiotu (odbioru i zagospodarowania odpadów).

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (sprawa C-572/07, C-349/96, C-111/05) w przypadku czynności powiązanych ekonomicznie i funkcjonalnie ze sobą w taki sposób, że stanowią jedno świadczenie z gospodarczego i ekonomicznego punktu widzenia wskazane jest ich traktowanie jako jednej nierozłącznej całości także dla celów opodatkowania VAT. Jeżeli kilka świadczeń dokonywanych przez podatnika na rzecz klienta jest ze sobą tak ściśle związane, że tworzy obiektywnie jedno świadczenie z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia, to nie należy dla celów podatkowych sztucznie dzielić takiego świadczenia. W przypadku zatem, gdy w skład świadczonej usługi wchodzi usługi pomocnicze, czyli takie, które nie stanowią dla kontrahenta (klienta) celu samego w sobie, a są jedynie uzupełnieniem usługi głównej,

opodatkowanie całego świadczenia winno nastąpić wg stawki obowiązującej dla usługi zasadniczej.

Cel dostawy worków jest zdeterminowany przez charakter usługi głównej. Pomiędzy dostawą worków a usługą główną istnieje zatem taki związek funkcjonalny, który w pełni uzasadnia traktowanie zamówienia jako usługi kompleksowej. Sam Zamawiający uznaje świadczoną usługę za usługę o charakterze kompleksowym, o czym świadczy:

- po pierwsze, treść wniosku o zatwierdzenie wyniku postępowania z dnia 20.05.2021 r.;
- po wtóre, braku odrzucenia oferty Odwołującego, który przyjął jednolitą stawkę 8% dla całego przedmiotu zamówienia.

Tym samym, kompleksowy charakter świadczonej usługi jest bezsporny, co potwierdzają interpretacje podatkowe Izby Skarbowych. Przykładowo w piśmie z dnia 18.03.2016 r., wydanym przez Izbę Skarbową w Poznaniu, 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”* (Określenie stawki podatku VAT dla czynności sprzedaży worków na makulaturę, szkło i tworzywa sztuczne oraz worków na odpady ulegające biodegradacji, <http://sip.mf.gov.pl>. <https://sip.lex.p1/#/guideline/184854036>).

Także orzecznictwo KIO i sądów powszechnych jednoznacznie stoi na stanowisku, że usługa zasadnicza to odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych a usługi/dostawy pomocnicze to usługi dostarczenia worków do zbiórki selektywnej, pojemników na odpady, stojaków do worków na odpady zbiórki selektywnej (wyrok z 24.02.2020 r., sygn. akt KIO 228/20; wyrok z 8.02.2016 r., sygn. akt KIO 105/16; wyrok Sądu Okręgowego w Nowym Sączu z 30.04.2019 r., sygn. akt Ca 215/19)

Mając na względzie powyższe, wszystkie usługi i dostawy wymienione w SOPZ są elementami jednej usługi kompleksowej polegającej na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów komunalnych z terenu Gminy Milanówek. Zatem prawidłową stawką podatku VAT dla wszystkich elementów wskazanych w formularzu ofertowym jako stanowiących usługi zasadnicze i pomocnicze dla usługi kompleksowej jest, na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług i poz. 27, 28 załącznika nr 3 do tej ustawy, stawka 8%.

Główny Urząd Statystyczny klasyfikuje odbiór odpadów komunalnych (innych niż niebezpieczne) od właścicieli nieruchomości do klasy 38.11. PKWiU 2008 oraz PKWiU 2015. Powyższe oznacza, iż główny przedmiot zamówienia polegający na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów komunalnych objęty jest preferencyjną stawką 8%, z uwagi na to, iż tak określony przedmiot, zgodnie z klasyfikacją GUS, wymieniony jest w poz. 27, 28 załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Potwierdza to także przywołana wcześniej interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu,

Pogląd ten potwierdzają także stanowiska zaprezentowane przez inne Izby w analogicznych sytuacjach dotyczących pojemników, przykładowo Izba Skarbowa w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 20 lutego 2014 r. znak: IPTPP4/443-823/13-4/MK. Podobne stanowisko prezentuje Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 14.10.2013 r., znak ITTP1/443-687/13/IK.

Wymogi Zamawiającego co do stawki VAT

Zgodnie z Rozdziałem XVIII 10 SWZ Zamawiający zastrzegł, iż „prawidłowe ustalenie podatku VAT należy do obowiązków Wykonawcy zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm).

Tym samym Zamawiający nie określił stawki podatku VAT właściwej dla przedmiotu zamówienia, podkreślając, iż do obowiązków wykonawców należało będzie określenie właściwej stawki (stawek) podatku VAT za wykonanie przedmiotu zamówienia.

Zgodnie z Rozdziałem XVIII ust. 1, 2, 6 wykonawcy zobowiązani zostali do podania ceny za realizację przedmiotu zamówienia zgodnie z wzorem formularza oferty, stanowiącym załącznik Ne 3 do SWZ. Formularz oferty przewidywał wycenę 15 pozycji, w tym wycenę 911 000 szt. worków. Dla każdej z pozycji wymagano wskazania ceny jednostkowej netto, ceny łącznej netto, ceny łącznej brutto w celu porównania złożonych ofert i rozliczania w trakcie realizacji. Wynagrodzenie wykonawców ma charakter kosztorysowy uzależniony od ilości odebranych i zagospodarowanych poszczególnych frakcji odpadów oraz ilości worków.

MPO Pruszków podało w ofercie cenę netto 911 000 szt. worków do selektywnej zbiórki w wysokości 182 200 zł oraz brutto 224 106 zł. Z powyższego wynika, że kwota podatku VAT uwzględniona w treści oferty wynosi 41 906 zł. Zatem stawka VAT jaka została przyjęta dla wyliczenia ceny brutto była stawką 23% ($182\,200\text{ zł} \times 23\% = 41\,906\text{ zł}$).

Nie jest sporne, iż Wykonawca oferując wykonanie poz. 15 oferty z uwzględnieniem 23% stawki podatku VAT, pomimo iż zamówienie ma charakter kompleksowy, dla którego w całości powinna zostać przyjęta 8% stawka podatku VAT. Tym samym zdaniem Odwołującego Wykonawca popełnił błąd w obliczeniu ceny co skutkuje obowiązkiem odrzucenia oferty podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp.

Zamawiający wskazał w uzasadnieniu decyzji z dnia 20.05.2021 r., iż zaniechanie odrzucenia oferty Wykonawcy wynika z tego powodu, iż błąd w cenie polega na zawyżeniu

z 8% do 23% stawki podatku VAT. Na poparcie słuszności swego stanowiska o braku podstaw odrzucenia oferty z powodu błędu w cenie przywołał orzeczenia Krajowej Izby Odwoławczej („KIO”).

Odwołujący uważa, że Zamawiający w sposób wybiórczy dokonał doboru orzeczeń KIO, pomijając wydaje się dominującą linię orzeczniczą Izby, jak i orzecznictwo sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego, które jednoznacznie wskazuje, iż błąd w stawce podatku VAT, niezależnie od jego charakteru tj. czy polega na niezasadnym podwyższeniu czy obniżeniu VAT, skutkuje obowiązkiem odrzucenia oferty. Odwołujący powołał się orzecznictwo jego zdaniem potwierdzające słuszność zarzutu: wyrok KIO z dnia 26.11.2020 r., KIO 2933/20, LEX nr 3112349; Wyrok KIO z dnia 17.09.2020 r., KIO 2076/20, LEX nr 3080463; wyrok KIO z dnia 8.07.2019 r., KIO 1046/19, LEX nr 2712299; Wyrok SO w Nowym Sączu z dnia 30.04.2019 r. III Ca 215/19, LEX nr 2689305).

Jak podkreśla się w orzecznictwie, dla oceny, że doszło do wystąpienia błędu w obliczeniu ceny nie ma znaczenia, czy przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT, było zachowaniem świadomie zamierzonym przez wykonawcę lub nie miało takiego charakteru. Nawet jeżeli obliczenie w ofercie wysokości ceny, dokonane z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, nie było elementem manipulacji ze strony wykonawcy zmierzającego do uzyskania zamówienia publicznego, a tylko rezultatem błędnej interpretacji przepisów określających stawki tego podatku, to i tak nie neguje to wystąpienia błędu w obliczeniu ceny (tak uchwały SN z 20.10.2011 r., sygn. III CZP 52/11 oraz sygn. III CZP 53/11, w: OSNC 2012, nr 4, poz. 44 i 45 oraz wyrok SO w Warszawie z 25.04.2017 r., XXIII Ga 365/17, LEX nr 2365676.)

Na aktualność powyższego orzecznictwa wskazuje także Urząd Zamówień Publicznych w swym komentarzu, w którym odwołuje się do jednej z uchwał Sądu Najwyższego z roku 2011: Błędem w obliczeniu ceny będzie nieprawidłowe określenie przez wykonawcę stawki VAT. Stawka podatku VAT jest bowiem elementem cenotwórczym. Do błędu w obliczeniu ceny dotyczącym stawki podatku VAT dojdzie w sytuacji, gdy wykonawca przyjmie w ofercie stawkę nieprawidłową w okolicznościach, gdy zamawiający nie określi w dokumentach zamówienia prawidłowej stawki podatku VAT (przypis 208: Wyrok SN z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 52/11).

Zarzut - Zaniechanie odrzucenia oferty nieważnej

Zgodnie ze zdaniem wstępnym art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminy (dalej: SamGmU), podstawowym zadaniem Gminy Pruszków jako wspólnoty złożonej z jej mieszkańców, jest zaspokajanie zbiorowych potrzeby mieszkańców tej gminy. W Konstytucji RP (art. 166 ust. 1) oraz w cyt. przepisie art. 7 ust. 1 SamGmU, zadania mające na celu zaspokajanie potrzeb wspólnoty są określane jako zadania własne.

Jednym z zadań własnych Gminy Pruszków jest utrzymanie czystości i porządku w gminie (art. 7 ust. 1 pkt 3 SamGmU), a w ramach tego obowiązku Gmina zobowiązana jest do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy.

Zapewnienie odbioru odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy, należy do kategorii zadań użyteczności publicznej gminy, tj. zadań których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia powszechnie dostępnych usług. Odbiór odpadów jest świadczony na rzecz mieszkańców gminy w sposób nieprzerwany, w określonych odstępach czasu zaś wykonywanie tego świadczenia podyktowane jest potrzebą mieszkańców życia w czystym otoczeniu, ochroną środowiska naturalnego a przez to zapobieganiem negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska naturalnego.

W celu wykonywania zadań własnych, gmina może tworzyć jednostki organizacyjne (samodzielna realizacja zadań za pomocą instrumentów administracyjnych), a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi (zlecenie zadań za pomocą instrumentów cywilnoprawnych). W sytuacji samodzielnej realizacji zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej (w tym odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych), GospKomU wymienia formy prowadzenia przez gminę gospodarki komunalnej, która może być prowadzona w szczególności „w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego”.

Uchwałą Nr XIII/99/99 z dnia 24.04.1999 r. Rada Miejska w Pruszkowie rozwiązała zakład budżetowy Miejski Zakład Oczyszczania w Pruszkowie w celu zawiązania jednoosobowej spółki z o.o. Gminy Miasta Pruszków. Jak wynika z aktualnego odpisu KRS MZO Pruszków Sp. z o.o. wspólnikiem spółki, oprócz Gminy Miasta Pruszków (30 021 udziałów o łącznej wartości 15 010 500,00 zł) jest Związek Międzygminny „Utrata” (4800 udziałów o łącznej wartości 2 400 000,00 zł). Członkami Związku Międzygminnego „Utrata” są Gmina Miasta Błonie, Gmina Michałowice, Gmina Miasta Ożarów Mazowiecki, Miasto Piastów, Miasto Pruszków. Tym samym, Zamawiający nie jest członkiem związku międzygminnego „Utrata” a pośrednio wspólnikiem spółki MZO Pruszków Sp. z o.o.

Obie gminy Pruszków i Milanówek nie utworzyły również oddzielnego związku międzygminnego w celu wspólnego wykonywania zadań (art. 64 ust. 1 SamGmU), jak i nie zawarły porozumienia administracyjnego, na podstawie którego Gmina Milanówek powierzyłaby realizację swego zadania Gminie Pruszków (art. 74 ust. 1 SamGmU).

Zgodnie z art. 2 GospKomU, spółka gminy jest zatem formą prowadzenia przez gminę gospodarki komunalnej i stanowi ona jednostkę organizacyjną gminy posiadającą osobowość prawną. Powołanie przez gminę spółki prawa handlowego jest zatem wyrazem woli samodzielnej realizacji swych zadań przez gminę. Spółka gminy nie może realizować

zadań innych niż zadania własne gminy, która ją tworzy. Przesądza o tym art. 9 ust. 1 SamGmU, zgodnie z którym gmina może tworzyć jednostki organizacyjne jedynie w celu wykonywania zadań. Innymi słowy niedopuszczalne jest tworzenie jednostek organizacyjnych gminy (w tym spółek) w innym celu niż realizacja zadań własnych gminy.

Ograniczenia dotyczące prowadzonej przez utworzone przez gminę spółki komunalne są jeszcze dalej idące, dlatego że zasadą w takim przypadku jest, iż spółki gminy są powoływane jedynie w celu wykonywania zadań własnych gminy o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych (art. 2 w zw. z art. 1 ust. 2 GospKomU). Gmina i jej spółka mogą prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach, określonych w art. 10 ust. 1 GospKomU. Niemniej jednak również i w takim przypadku zadania spółki wykraczające poza sferę zadań użyteczności publicznej gminy muszą się mieścić w zakresie wykonywania zadań własnych gminy, rozumianych zgodnie z art. 7 ust. 1 SamGmU jako mające na celu zaspokajanie potrzeb wspólnoty mieszkańców tej gminy.

Jak podkreśla Leon Kieres [w:] *System prawa administracyjnego. Publiczne prawo gospodarcze., Tom 8b, (red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel), Warszawa 2013 r., Wyd. 1, s. 61, 81-82*, pojęcie gospodarki komunalnej, wyrażone w intencji ustawodawcy w ustawach ustrojowych oraz w ustawie o gospodarce komunalnej, przypisane zostało do zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Elementem wspólnym dla działań zaliczanych do gospodarki komunalnej jest kategoria zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej. (...) Działalność gospodarcza samorządu powinna wspomagać bowiem realizację zadań (celów publicznych) właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Należy wykluczyć możliwość podejmowania i wykonywania działalności, której celem jest osiągnięcie wyłącznie korzystnego wyniku finansowego. Osiągnięcie tego celu należy ocenić tylko w kategoriach właściwych dla działalności gospodarczej, której charakter określają regulacje właściwe dla przedsiębiorczości. Brak związku działalności gospodarczej jednostek samorządu terytorialnego z funkcją wspomagającą wykonywanie przez nią podstawowych zadań (zadania statutowe), prowadzi do naruszenia prawa do podejmowania działalności, co powinny stwierdzić organy, odpowiednie i właściwe dla wykonywania nadzoru wobec jednostek samorządu terytorialnego.

Zdaniem Odwołującego wskazane przepisy prawa ograniczają prowadzenie działalności gospodarczej przez MZO Sp. z o.o. z siedzibą w Pruszkowie. Trybunał Konstytucyjny w wyroku dnia z 28.11.2013 r., Sygn. K 17/12, [w: OTK 2013/8 poz. 125 s 1688; postanowienie TK z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. K 52/12, w: OTK 2014/2 poz. 25, s. 355-356] zwrócił uwagę, iż w świetle art. 16 ust. 2 Konstytucji RP zakres działalności gminy nie ma charakteru absolutnego i ograniczana jest ustawami: „*Art. 16 ust. 2 Konstytucji*

stanowiąc o wykonywaniu zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, wskazuje wszakże ramy ustawowe, w których może działać jednostka samorządu terytorialnego.”

Ograniczenia w prowadzeniu działalności przez państwo w tym samorząd terytorialny, znajdują swe uzasadnienie w normach art. 20 i 22 Konstytucji RP, który formułując zasadę wolności prowadzenia działalności gospodarczej kieruje ją do podmiotów prywatnych. Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż *„Konstytucyjna zasada wolności działalności gospodarczej nie ma zasadniczo zastosowania do działań państwa podejmowanych w formie bezpośredniego lub pośredniego jej prowadzenia, oddziałują na nie natomiast pośrednio jako zakaz rozbudowy sektora publicznego ponad uzasadnione konstytucyjnie potrzeby oraz nakaz przestrzegania zasady swobodnej konkurencji w gospodarce i nienaruszania praw "prywatnych" podmiotów gospodarczych.”*

Podsumowując, spółka Gminy Pruszków (MZO Sp. z o.o. z siedzibą w Pruszkowie) nie może realizować innych zadań niż zaspokajanie potrzeb mieszkańców Gminy Pruszków. Tym samym, oferta na realizację zadań własnych Gminy Milanówek przez Wykonawcę, wychodząca poza zakres zadań własnych Gminy Pruszków, do realizacji których Wykonawca został powołany, jest sprzeczna z art. 9 ust. 1, 2 i 3 SamGmU w zw. z art. 2 i 10 GospKomU. Będąc sprzeczna z przywołanymi powyżej bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa, oferta ta jest nieważna na podstawie art. 58 §1 K.c. i z tego względu - w świetle art. 226 ust. 1 pkt 4 ZamPublU - winna być odrzucona.

Na potwierdzenie słuszności stawianego zarzutu Odwołujący przywołał bardzo istotny w jego ocenie wyrok Izby: *„Izba nie podzieliła stanowiska Przystępującego, zgodnie z którym nawet przy przyjęciu, że Gmina Ostrów podjęła działania wykraczające poza zakres działalności określony ustawą o gospodarce komunalnej, brak jest podstaw do stwierdzenia, że czynności Gminy objęte są sankcją nieważności. Odnosząc się do tego stanowiska ponownie podkreślić należy, że gmina, tak jak wszystkie organy władzy publicznej, zobowiązana jest działać na podstawie i w granicach prawa. Skoro przepisy prawa nie zezwalają gminie na prowadzenie działalności gospodarczej poza sferą użyteczności publicznej, to czynności prawne zmierzające do wykonywania takiej działalności są niezgodne z ustawą. Wobec braku przepisu szczególnego przewidującego skutki takiego naruszenia, zastosowanie znajduje przepis art. 58 § 1 k.c., który stanowi, że czynność prawna sprzeczna z ustawą jest nieważna. Tym samym należy stwierdzić, że oferta, która została złożona wbrew wynikającemu z przepisów ustawowych zakazowi określonej działalności, jest ofertą nieważną i podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 8 ustawy Pzp.”* (Wyrok KIO z 1.03.2021 r., KIO 347/21, LEX nr 3163795.)

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem Stron i Uczestnika postępowania odwoławczego, na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz oświadczeń i stanowisk Stron i Uczestnika postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba ustaliła, iż nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania, odwołanie nie zawierało braków formalnych i mogło zostać rozpoznane merytorycznie.

Izba uznała, iż Odwołujący wykazał interes w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia szkody w związku z ewentualnym naruszeniem przez Zamawiającego przepisów ustawy Pzp, czym wypełnił materialnoprawne przesłanki dopuszczalności odwołania, o których mowa w art. 505 ust. 1 ustawy Pzp.

Do postępowania odwoławczego zgłoszenie przystąpienia po stronie Zamawiającego złożył wykonawca - **Miejski Zakład Oczyszczania w Pruszkowie Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Pruszkowie** (dalej jako „MZO” lub „Przystępujący”). Izba potwierdziła spełnienie przesłanek formalnych przystąpienia i potwierdziła jego skuteczność.

Zamawiający złożył pisemną odpowiedź na odwołanie, w której wnosił o jego oddalenie w całości.

Zamawiający podniósł, że w prowadzonym postępowaniu określił przedmiot zamówienia w Specyfikacji Warunków Zamówienia (dalej SWZ), Szczegółowym Opisie Przedmiotu Zamówienia, Projektowanych Postanowieniach Umowy, jak również w formularzu oferty wskazując przy tym zakres przedmiotu zamówienia oraz ilości. W dokumentacji postępowania Zamawiający nie wskazał stawki podatku VAT, którą Wykonawcy winni przyjąć w celu wyliczenia ceny ogółem brutto, jednocześnie w rozdziale XVIII ust. 10 SWZ wskazał, że prawidłowe ustalenie podatku VAT należy do obowiązków Wykonawcy, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

W formularzu oferty Wykonawcy winni byli wskazać wartości ceny całkowitej netto i ceny całkowitej brutto przy uwzględnieniu zakresu i ilości zamawianych usług, a także dostawy worków do selektywnej zbiórki. Zamawiający nie wymagał określenia dla poszczególnych pozycji stawek VAT.

Konstrukcja formularza oferty (rozdział IV. pkt 1 – tabela) wymagała od Wykonawców wskazania cen dla poszczególnych pozycji określających zakres przedmiotu zamówienia

(kol. 2 - odbiór i zagospodarowanie odpadów), jak i ilości zamawianych usług w poszczególnych pozycjach (1-14), zaś w poz. 15 wskazanie jedynie „kosztu 1 worka do selektywnej zbiórki”, nie zaś jego odbioru, co mogłoby wskazywać na konieczność świadczenia usługi kompleksowej. Koszt worków do selektywnej zbiórki wynikać winien ze szczegółowego rozbicia kosztu zakupu worków do selektywnej zbiórki wyspecyfikowanych w treści zawartej pod tabelą. Wyodrębnienie poz. 15 służyło potrzebnemu oddzieleniu zakupu usług jakimi są odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych od zakupu kosztu worków do selektywnej zbiórki. Zamawiający nadmieniał, że rozliczając przedmiot zamówienia będzie wymagał od Wykonawcy (podobnie jak miało to miejsce dotychczas) przez cały okres realizacji umowy wyodrębnienia na fakturze zakupu worków jako oddzielnej pozycji, ze wskazaniem stawki podatku VAT. Powyższe wynika z zapisów Szczegółowego Opisu Przedmiotu Zamówienia (rodz. X ust. 2 lit. c (tiret 8) – obowiązki Wykonawcy przy postępowaniu z odebranymi odpadami) i na podstawie raportu jest wystawiana szczegółowa faktura.

W toku analizy złożonych ofert stwierdzono, że w treści oferty MZO Sp. z o.o. - w rozdziale IV - tabela (poz. nr 15 - koszt 1 worka do selektywnej zbiórki) do wyliczenia całkowitej kwoty brutto przyjęto 23 % stawkę podatku VAT. Przy czym w ofercie Odwołującego do wyliczenia całkowitej kwoty brutto przyjęto 8 % stawkę podatku VAT. W związku z powyższym, Zamawiający pomimo posiadania opinii w analogicznej sprawie z dnia 15.12.2020 r. wydanej przez firmę Deloitte Polska Sp. z o. o. (obsługującą Urząd Miasta Milanówka w zakresie doradztwa podatkowego), w toku czynności badania ofert, przed dokonaniem czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, w dniu 6 maja 2021 r., ponownie zwrócił się z prośbą o opinię w zakresie prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT dla pozycji koszt worka do selektywnej zbiórki odpadów. Otrzymana opinia potwierdziła zasadność zastosowania dla wspomnianej pozycji zarówno stawki podstawowej, tj. 23 %, jak i preferencyjnej 8%. Wobec powyższego, Zamawiający nie znalazł podstaw prawnych do odrzucenia którejkolwiek z ofert z uwagi na fakt, iż nie stwierdził błędu w obliczeniu ceny poprzez zastosowanie błędnej stawki podatku VAT.

W opinii Zamawiającego słuszność jego działań znalazła również potwierdzenie w analizie orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej oraz Sądu Najwyższego.

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług, sprzedaż worków przeznaczonych do selektywnej zbiórki odpadów komunalnych, o ile wykonawca nie przyporządkuje tej sprzedaży do kodu PKWiU 38.11.21.0 (dla której obowiązuje stawka preferencyjna 8%), winna być opodatkowana stawką VAT 23%, gdyż zarówno kod PKWiU 38.11.11 oraz 22.22.19.0 generuje obowiązek ustalenia stawki VAT na poziomie 23%. Każdorazowo o doborze właściwego kodu PKWiU decydować będzie charakter zawartej przez podatnika umowy cywilnoprawnej na świadczenie usług. Przy czym charakter świadczonej usługi

potwierdza konstrukcja formularza oferty i SWZ. W świetle przytoczonego argumentu dotyczącego odrębności usługi odbioru odpadów i sprzedaży/dostawy worków do selektywnej zbiórki oczywistym jest prawidłowe zastosowanie stawki VAT na poziomie 23%. Słuszność argumentacji Zamawiającego w zakresie zastosowania stawki VAT na poziomie 23% dla tej pozycji znajduje potwierdzenie również w zgłoszeniu przystąpienia przez MZO Sp. z o.o.

Nie sposób podzielić poglądu i zarazem zarzutu Odwołującego, jakoby odbiór i zagospodarowanie odpadów z terenu miasta Milanówka stanowił kompleksową usługę wraz z zakupem worków do zbiórki odpadów, bowiem zakup worków stanowi odrębny koszt (rozliczany kosztorysowo, wydzielony na każdej fakturze) i nie należy go łączyć z usługą odbioru i zagospodarowania odpadów. Ponadto ilość zamawianych worków jest zależna od potrzeb mieszkańców i określona została jedynie szacunkowo, na co wskazuje dokumentacja postępowania.

Zamawiający w toku prowadzonej procedury a także po wniesieniu odwołania dogłębnie przeanalizował Uchwałę SN w sprawie o sygn. III CZP 52/11, na którą powołuje się Odwołujący i która została przez niego pobieżnie przeanalizowana, bowiem odnosi się do innego stanu faktycznego. Wydana ona została na kanwie odmiennego stanu faktycznego. Uchwała dotyczyła bowiem sprawy, w której zastosowano obniżoną stawkę podatku VAT (wyrok KIO w sprawie KIO 313/11). Tak więc wykonawca popełnił błąd – zastosował stawkę obniżoną wówczas, gdy nie było ku temu podstaw prawnych. Zasada płynąca z uchwały SN nie powinna więc być automatycznie przenoszona na sytuację odwrotną, zatem nie znajduje ona zastosowania w tym stanie faktycznym.

Niezależnie od powyższego, Zamawiający po wpłynięciu ponownie dokonał analizy prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT, m.in. poprzez wystosowanie po raz trzeci do firmy Deloitte prośbę o opinię w przedmiotowej sprawie. Otrzymana opinia z dnia 23 czerwca 2021 r. firmy Deloitte, potwierdza słuszność dotychczasowych działań Zamawiającego gdyż: *„Z analizy ww. interpretacji indywidualnych organy podatkowe podkreślały, że prawidłowość odpowiedniego zaklasyfikowania towaru /usługi wpływa na zastosowanie właściwej stawki VAT w ww. zakresie. W tym zakresie pragniemy podkreślić, iż to podatnik będący dostawcą usług / towarów, a nie usługobiorca /nabywca towarów, jest zobowiązany do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z prawidłowym zdefiniowaniem i zaklasyfikowaniem wykonywanych czynności. Według zapisu pkt 1 Komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1, poz. 11), zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby, usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych*

w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniem Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. Generalną zasadą wynikającą z art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług jest opodatkowanie towarów i usług stawką podstawową, która obecnie wynosi 23%. W celu zastosowania preferencyjnej stawki, np.: 8%, zgodnie z powszechnie stosowaną praktyką, podatnik będący dostawcą usługi / towaru zwraca się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie interpretacji indywidualnej potwierdzającej możliwość zastosowania obniżonej stawki do wykonywanych czynności”.

Krajowa Izba Odwoławcza wielokrotnie zwracała uwagę, że obniżone stawki podatku VAT mają charakter wyjątkowy i powinny mieć zastosowanie do usług wskazanych wprost w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy. Wszelkie wyjątki od zasady generalnej należy interpretować zgodnie z zasadami wykładni prawa zawężająco, ponieważ ich stosowania nie można domniemywać. Podstawa do zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 8% musi być zatem wykazana w sposób niebudzący wątpliwości. Brak możliwości jednoznacznego wykazania istnienia, w okolicznościach sprawy, w odniesieniu do konkretnego przedmiotu i zakresu przedmiotu zamówienia opisanego w SWZ, podstaw do zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 8%, wskazuje na zastosowanie stawki podstawowej.

Ponadto nawet w hipotetycznej sytuacji niewłaściwie przyporządkowanej podstawowej stawki podatku VAT w ofercie MZO Sp. z o.o. orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej ukształtowało jednolitą linię orzeczniczą w tym zakresie, że korzystanie przez podatników ze stawki preferencyjnej zamiast podstawowej jest uprawnieniem nie zaś obowiązkiem podatników. W związku z tym nie można podatnikowi, w szczególności w sytuacjach, w których mogą zachodzić wątpliwości, co do oceny prawnopodatkowej konkretnego zdarzenia gospodarczego, odebrać prawa do zastosowania stawki podstawowej (por. m.in. wyrok z dnia 24 marca 2016 r., KIO 349/16).

W toku analizy sytuacji faktycznej i prawnej hipotetycznej sytuacji, w której uznawać można by, że w ofercie MZO Sp. z o.o. w sposób nieprawidłowy przyjęto podstawową stawkę podatku VAT Zamawiający podał po rozważeniu fakt, iż w konsekwencji oferta tego Wykonawcy staje się relatywnie droższa, a zatem mniej konkurencyjna. Podkreślenia wymaga fakt, iż w tym postępowaniu zastosowanie przez Wykonawcę podstawowej stawki podatku VAT nie stało na przeszkodzie dokonaniu porównania ofert w celu wybrania oferty najkorzystniejszej. Ponadto, jak wynika z orzecznictwa w ratio legis art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp nie mieści się odrzucenie oferty, w sytuacji przyjęcia podstawowej stawki podatku VAT, nawet jeśli zastosowanie mogłaby znaleźć stawka preferencyjna. Nieracjonalne byłoby przyjęcie, że oferta, w której cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa, a która mimo tego jest najkorzystniejsza, podlega odrzuceniu na podstawie art.

226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, a skutkiem tego zamówienie uzyskuje wykonawca, który złożył ofertę mniej korzystną. Pogląd, który prezentuje Odwołujący jest nie do pogodzenia z zasadami wyrażonymi w art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305), zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Z błędami w obliczaniu ceny mamy do czynienia, wówczas gdy cena została skalkulowana w sposób, który nie bierze pod uwagę cech przedmiotu zamówienia, jego zakresu i warunków realizacji.

Ponadto sam Odwołujący w ramach umów zawieranych w ubiegłych latach z Gminą Milanówek w zakresie tożsamego przedmiotu zamówienia, do grudnia 2020 r. naliczał stawkę podatku VAT dla kosztu zakupu worków do selektywnej zbiórki w wysokości 23% VAT, co wynika z treści wystawianych przez Odwołującego faktur. Jednocześnie, Zamawiający będąc w posiadaniu jednakowych co do zasady opinii firmy doradczej i po dokonaniu szczegółowej analizy orzecznictwa przyjął ofertę Odwołującego nie kwestionując prawidłowości ustalonej stawki podatku VAT, pomimo nie przedstawienia przez niego interpretacji indywidualnej uprawniającej go do zastosowania stawki preferencyjnej. W tej sytuacji Zamawiający może jedynie domniemywać, iż Odwołujący wobec braku zmiany przepisów prawa podatkowego, dokonał zmiany klasyfikacji PKWiU dla dostawy/sprzedaży worków, pomimo iż przedmiot zamówienia ani sposób jego realizacji pozostały niezmienione względem lat ubiegłych, gdy sam Odwołujący stosował dla tej pozycji stawkę podstawową. Odwołujący nie przedstawił żadnego dowodu na to, że zastosowana przez niego, na potrzeby tego konkretnego postępowania, stawka VAT jest prawidłowa i zgodna z przepisami prawa.

Odnosząc się do drugiego z zarzutów Odwołującego Zamawiający wyjaśniał, że Wykonawca - MZO Sp. z o.o., jak wynika z doręzonego odpisu KRS, jest spółką prawa handlowego. Na gruncie przepisów ustawy Pzp brak jest podstaw do odrzucenia oferty takiego Wykonawcy z udziału w postępowaniu, bowiem przepisy ustawy Pzp poza enumeratywnie wskazanymi przesłankami nie ograniczają spółce prawa handlowego udziału w rynku zamówień publicznych, w tym udziału w publicznym postępowaniu, jakim jest przedmiotowe zamówienie, prowadzone w trybie przetargu nieograniczonego z poszanowaniem przepisów prawa.

W świetle powyższych okoliczności Zamawiający wyraża przekonanie, że czynność wyboru najkorzystniejszej oferty została podjęta zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy Pzp a Zamawiający był zobowiązany i uprawniony do podjęcia czynności co do których Odwołujący zarzuca ich naruszenie. W tym stanie rzeczy Zamawiający uważa, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Przystępujący w pisemnym stanowisku wskazał, że:

Zarzutu naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP.

Przystępujący wskazał że nie popełnił błędu w obliczeniu ceny, który mógłby być kwalifikowany jako błąd w rozumieniu art. 226 ust. 1 pkt 10 PZP. Zastosowana stawka VAT dla części zamówienia - a nie dla ceny w rozumieniu przepisów PZP - nie pozostaje w sprzeczności z żadnym przepisem ustawy o VAT, a tym bardziej z przepisem o postępowaniu o udzieleniu zamówienia publicznego.

Zarzuty odwołania kwestionują dokonaną przez MZO kwalifikację dla dostawy towaru i usługi będącego wyodrębnioną przez Zamawiającego kwotą w ofercie - dostawa worków. Odwołujący całkowicie pomija, iż bez względu na zastosowaną stawkę VAT dla części zamówienia, oferta dla Zamawiającego jest:

- a. w wartości podatku VAT zgodna z przepisami podatkowymi - 8% stawka VAT a zatem w cenie zgodnej z przepisami PZP;
- b. najkorzystniejsza dla Zamawiającego bez względu na spory doktrynalne, skarbowe oraz sądowe, jaką stawkę VAT należy stosować dla towarów będących częścią zamówienia, tj. worki z 8% Vat-em, czy też worki z 23% Vat-em.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka 23% jest stawką podstawową, a zatem wszelkie wyjątki od niej w postaci stawek niższych niż podstawowa należy interpretować zgodnie z zasadami wykładni prawa zawężająco. Odwołujący całkowicie zdaje się pomijać, iż rozliczenie podatku VAT i zastosowane stawki stanowią ryzyko podatkowe Wykonawcy. Nie można zatem skutecznie zarzucać, iż podmiot, który zamierza zastosować stawkę podstawową dla części zamówienia narusza przepisy ustawy i dopuszcza się błędu w obliczeniu ceny kwalifikowanej jako przesłanka do odrzucenia oferty najkorzystniejszej.

W opisanej przez Odwołującego interpretacji podatkowej Skarżący celowo pomija pytanie jakie zostało zadane organowi podatkowemu w Poznaniu oraz pełny opis stanu faktycznego i pytania do organu podatkowego, który odnosił się do zakupu dodatkowych worków, do odpadów odbieranych poza podstawowym harmonogramem.

Skoro Zamawiający wyodrębnił dostawę worków na odpady, to korzystając ze swego uprawnienia może dokonać zakupu worków nie powiązanych z odbiorem odpadów, a zatem nie pozwalających na zgodne z prawem zastosowanie stawki preferencyjnej VAT w postaci 8%.

Przystępujący uważa, że Odwołujący w swojej argumentacji i piśmie dokonał szczególnie nagannego zabiegu cypaste z treści pisma oderwanego od stanu faktycznego sprawy przepisując stanowisko Wójta Gminy Michałowice z dnia 13.10.2020 r., która miałaby uzasadniać zarzuty.

Podobnie Odwołujący postąpił w zakresie przedstawionej opinii podatkowej Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy, pomijając opisaną przez organ podatkowy problematykę grupowania usług.

Rozbieżne stawki VAT w ofertach są znaczącą osią sporu pomiędzy uczestnikami postępowania o zamówienie publiczne i zgodnie z jednolitą linią orzeczniczą KIO nie mogą stanowić podstawy do odrzucenia oferty, jeśli cena w rozumieniu PZP została określona poprawnie. W przedmiotowym postępowaniu właśnie ten konkretny element, tj. cena zamówienia łączna wraz z przyjętym podatkiem VAT w stawce preferencyjnej 8% została przyjęta poprawnie.

Składnik cenowy w postaci worków jako ułamek ceny zasadniczej i jako istotne ryzyko podatkowe Wykonawcy został przez niego określony zgodnie z najlepszą księgową wiedzą oraz interpretacjami podatkowymi w stawce niepreferencyjnej, w stawce podstawowej. Czynienie zatem przez Odwołującego zarzutu na tej kanwie jest nieuprawnione i bezpodstawne (tak wyrok KIO z dnia 6 grudnia 2019 r., KIO 2377/19 w tożsamej sprawie różnic podatku VAT dla części zadań wyodrębnionych).

Zarzutu naruszenia art. 226 ust. 4 pkt 1 PZP w zw. z art. 7 ust. 1 i 9 ustawy o samorządzie gminnym oraz ustawy o gosp. komunalnej i kodeksu cywilnego.

Zdaniem Przystępującego sformułowany przez Odwołującego zarzut należy ocenić raczej w kategorii szczególnego lapsusu prawnego, a przedstawiony wywód dotyczący władztwa administracyjnego oraz nieważności oferty, jakoby złożonej przez Gminę Pruszków, a nie samodzielną spółkę prawa handlowego jakim jest Przystępujący, wpisuje się w oczekiwany obraz równoległej rzeczywistości prawnej Odwołującego.

Przystępujący, jak wynika z doręczonego odpisu KRS, jest spółką prawa handlowego, a jego powołanie nastąpiło, nie jak wskazał Odwołujący, w Uchwale Miasta Pruszków z 1999 r., a w formie aktu założycielskiego spółki tj. uchwały NZW nr z dnia 18.10.2019 roku. W związku z tym, przedstawiony przez Odwołującego obraz Gminy Pruszków działającej przez swój zakład budżetowy pod nazwą MZO z siedzibą w Pruszkowie, jest pozbawiony podstaw prawnych, a dalsze wnioski Odwołującego o braku prawa do prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę kapitałową ze względu na udziałowców spółki (Miasto Pruszków i związek międzygminny), stanowią raczej oczekiwania Odwołującego względem spółek kapitałowych z udziałem podmiotów publicznych, a nie obowiązują regulacje prawne.

Złożona przez Przystępującego oferta jest ważna w rozumieniu art. 58 k.c. oraz pozostaje w zakresie prowadzonej przez spółkę (a nie Gminę Pruszków) działalności gospodarczej. Przywołane przez Odwołującego orzeczenie KIO z opisem braku możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez Gminę (vide Ostrów), *sui generis* wskazuje na całkowitą bezzasadność zarzutu nieważności oferty i działania poza ramami prawnymi przez

Wykonawcę, ponieważ do przetargu ofertę złożyła spółka kapitałowa Miejski Zakład Oczyszczania w Pruszkowie sp. z o.o., a nie Urząd Gminy w Pruszkowie.

Izba poczyniła następujące ustalenia:

Z dokumentacji postępowania o udzielenie zamówienia publicznego wynika, że przedmiotem zamówienia są usługi odbierania i zagospodarowania odpadów komunalnych z nieruchomości, które są zamieszkałe z obszaru gminy Milanówek. Usługa odbierania odpadów komunalnych (opróżnianie pojemników z odpadów komunalnych i transport tych odpadów do miejsc ich zagospodarowania) obejmuje wszystkie nieruchomości zamieszkałe, położone na terenie gminy Milanówek. Usługa ta nie obejmuje nieruchomości niezamieszkałych, w tym również lokali niezamieszkałych w budynkach wielolokalowych, w których znajdują się również lokale zamieszkałe. Odbiór odpadów należy prowadzić w sposób umożliwiający osiągnięcie odpowiednich poziomów recyklingu, przygotowania do ponownego użycia i odzysku innymi metodami oraz ograniczenie masy odpadów komunalnych ulegających biodegradacji.

Podane przez Zamawiającego ilości poszczególnych odpadów w tabeli w formularzu ofertowym są ilościami szacunkowymi i służą jedynie jako pomoc do skalkulowania oferty. Do porównania ofert, będzie brana pod uwagę: łączna cena całkowita przedmiotu zamówienia (skalkulowana i wyrażona w PLN).

W pozycji 15 formularza ofertowego należało podać koszt 1 worka do selektywnej zbiórki, przy czym Zamawiający zaznaczył, że wartość całkowita netto i brutto wynika z cen jednostkowych worków wedle zestawienia kosztów worków do selektywnej zbiórki: worki na szkło (60 l, zielone) – 104 000/na okres realizacji umowy, worki na odpady z papieru (120 l, niebieskie) – 127 000/na okres realizacji umowy; worki na tworzywa sztuczne, metale (120 l, żółte) – 420 000/na okres realizacji umowy; worki na odpady ulegające biodegradacji (120 l, brązowe) – 260 000/na okres realizacji umowy; razem na okres 24 miesięcy – 911 000 szt.

Ze wzoru umowy wynika, że realizacja przedmiotu umowy obejmuje również systematyczne dostarczanie i uzupełnianie oznakowanych worków na odpady według specyfikacji przedstawionej w Szczegółowym opisie przedmiotu zamówienia stanowiącym zał. nr 2 do umowy, dalej jako: „SOPZ” (§ 2 ust. 3 pkt 7 wzoru umowy). Wynagrodzenie Wykonawcy należne z tytułu realizacji przedmiotu umowy ustalane będzie na łączną kwotę brutto (§ 6 wzoru umowy). Wynagrodzenie Wykonawcy, o którym mowa w ust. 1 będzie wypłacane za faktycznie odebrane i zagospodarowane ilości odpadów komunalnych przy czym ceny jednostkowe za odebrane i zagospodarowane odpady pozostaną przez cały okres umowy. § 7 stanowi, że wypłata wynagrodzenia Wykonawcy za wykonanie przedmiotu

umowy nastąpi w okresach miesięcznych, za faktycznie odebrane i zagospodarowane ilości odpadów komunalnych, na podstawie prawidłowo wystawianych faktur, przy czym: podstawą wystawienia faktury będzie zatwierdzone przez Zamawiającego miesięczne sprawozdanie Wykonawcy, sporządzone według wzoru stanowiącego załącznik nr 7 do umowy (z którego wynikać ma ilość zagospodarowanych odpadów z pojemników i worków), wraz z dowodami wagowymi wraz z załączeniem dokumentu, o którym mowa w § 3 ust. 2 pkt 35 umowy (czyli harmonogramem pracy pracowników).

Z SOPZ wynika, że odbiór odpadów będzie prowadzony z worków z tworzywa sztucznego półprzeźroczystego lub przeźroczystego do gromadzenia odpadu selektywnie zbieranego o pojemności: (60 -120 l). W przypadku odbierania odpadów z zabudowy jednorodzinnej, zapewnienie worków należy do obowiązków Wykonawcy. Ponadto, w przypadku odbioru odpadów na terenie zabudowy wielorodzinnej będzie odbywał się według harmonogramu z pojemników na odpady.

Biorąc poczynione ustalenia pod uwagę, Izba uznała, że odwołanie w części zasługiwało na uwzględnienie.

Przepis 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp stanowi, że zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Sporną kwestią okazała się jedynie ocena prawnopodatkowa stanu faktycznego, wynikającego z przyjęcia przez Przystępującego w ofercie dwóch różnych stawek podatku VAT dla świadczeń objętych treścią oferty.

Zamawiający i Przystępujący wywodzili w pismach procesowych oraz w trakcie rozprawy, że świadczenia polegające na dostawie worków do selektywnej zbiórki odpadów o różnych pojemnościach, opodatkowane winny być podstawową stawką podatku VAT w wysokości 23%, ponieważ mają, w okolicznościach danej sprawy, odrębny od świadczenia głównego charakter. Opis przedmiotu zamówienia w tej części koncentruje się na dostawie worków a nie na ich odbiorze. Odwołujący natomiast wywodził jednolity, kompleksowy charakter świadczenia, bowiem dla prawidłowego wykonania usługi odbioru i zagospodarowania odpadów konieczne jest dostarczenie worków do selektywnej zbiórki.

Zagadnienie świadczeń złożonych było przedmiotem analizy zarówno w orzeczeniach sądów krajowych, jak i TSUE. W wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie *C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise*, TSUE 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 podkreślał, 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. Trybunał w orzeczeniu tym podkreślił, że 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.

Natomiast w wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV p-ko Staatssecretaris van Financiën*, TSUE 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 rozdzielanie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej (...).

Opierając się na powyższym orzecznictwie należy stwierdzić, że jeżeli świadczenia można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Jeżeli jednak świadczenia stanowią dla nabywcy całość ekonomiczną, nie należy ich sztucznie rozdzielać.

Izba analizując opis przedmiotu zamówienia ustaliła, że przedmiot zamówienia jest świadczeniem jednolitym. Składa się on ze świadczenia głównego i świadczeń pomocniczych, bez których realizacja świadczenia głównego nie jest możliwa. Tym samym skład orzekający Izby podzielił w tym zakresie twierdzenia i wnioski Odwołującego.

Z opisu przedmiotu zamówienia w żadnej mierze nie można wysnuć wniosków, że wykonawca realizować będzie w ramach zamówienia kilka odrębnych pod względem ekonomicznym świadczeń, a w konsekwencji istnieje możliwość ustalenia stawki podatku VAT odrębnie dla poszczególnych elementów tego zamówienia, w związku z czym elementy zamówienia związane z dostawą worków podlegają opodatkowaniu stawką podstawową, zaś pozostałe usługi stawką preferencyjną. Izba uważa, że w postępowaniu występuje świadczenie główne, któremu można przypisać status świadczenia dominującego (usługa odbierania i zagospodarowania odpadów) oraz świadczenia pomocnicze (dostawa worków, pojemników).

W ocenie Izby część zamówienia związana z dostawą worków nie ma charakteru świadczenia samoistnego. Zamawiający w SWZ jasno określił, że do podstawowych obowiązków Wykonawcy, który świadczył będzie usługi odbioru i zagospodarowania należała będzie dostawa pojemników i worków do selektywnej zbiórki odpadów o różnych pojemnościach. Także zapłata wynagrodzenia będzie obywatela się na podstawie łącznej kwoty wynagrodzenia. Wyposażenie nieruchomości w worki i pojemniki nie jest celem samym w sobie danego świadczenia umownego. Dostawa tych elementów jest niezbędna celem wykonania świadczenia głównego, czyli usługi odbioru, a w przypadku selektywnej zbiórki odpadów – osiągnięciu zakładanych przez Gminę poziomów recyklingu dla poszczególnych frakcji odpadów. Wykonawca nie będzie Zamawiającemu dostarczał worków dodatkowo, odrębnie od świadczonej usługi, celem ich swobodnego zagospodarowania przez Zamawiającego. Opis przedmiotu zamówienia nakłada na Wykonawcę obowiązek systematycznego dostarczania i uzupełniania worków przy każdym odbiorze worków wypełnionych dla nieruchomości jednorodzinnych. Jedynym celem dostawy worków jest realizacja świadczenia głównego. Także regulacje odnoszące się do zapłaty kar umownych na wypadek niewyposażenia nieruchomości w komplet worków.

Nie podzielono zatem stanowiska Zamawiającego i Przystępującego jakoby przedmiot zamówienia obejmował dwa świadczenie odrębne, których prawno podatkowa kwalifikacja dopuszczałaby objęcie ich różnymi stawkami podatkowymi.

W myśl art. 2(1) VI Dyrektywy i przywołanych orzeczeń TSUE konstrukcja tzw. „świadczeń kompleksowych” traktowana jest zaś jako wyjątek od tej zasady traktowania świadczeń jako odrębne. Wyjątek ten zaś znajduje zastosowanie w razie wykazania, że istnieje ścisły nierozzerwalny związek świadczeń pomocniczych z dominującym świadczeniem głównym. Okoliczności, od których zależy zakwalifikowanie świadczeń jako odrębnych lub jako pomocniczych wobec świadczenia głównego, są okolicznościami faktycznymi, które podlegają dowodzeniu, a których wykazanie, zgodnie z rozkładem ciężaru dowodu, obciążało Zamawiającego i Przystępującego. Jednakże takich okoliczności Izbie nie wykazano. Zamawiający wielokrotnie powoływał się na okoliczność wyodrębnienia ceny za dostawę worków jako niezależnej pozycji w formularzu ofertowym. Nie przedstawił jednak logicznego wyводу, dlaczego taka konstrukcja formularza cenowego miałaby przemawiać za odrębnością świadczeń. Z zapisów pod tabelą wynika, że podane przez Zamawiającego ilości poszczególnych odpadów w tabeli są ilościami szacunkowymi i służą jedynie jako pomoc do skalkulowania oferty. Inny zatem cel przyświecał wyodrębnieniu poszczególnych pozycji formularza, niż twierdził Zamawiający. To, że ilość zamawianych worków jest zależna od potrzeb mieszkańców i określona została jedynie szacunkowo, nie oznacza, że dostawa worków jest odrębnym świadczeniem. Takie zapisy oznaczają jedynie, iż w razie potrzeb

ilość ta ulegnie zmianie (zwiększeniu bądź zmniejszeniu), a na potrzeby oceny ofert cenę należało wyliczyć w oparciu o podane w opisie przedmiotu zamówienia i SWZ ilości szacunkowe.

Postępowanie przed Krajową Izbą Odwoławczą toczy się z uwzględnieniem zasady kontradictoryjności, zatem to strony obowiązane są przedstawiać dowody, a Krajowa Izba Odwoławcza nie ma obowiązku wymuszania ani zastępowania stron w jego wypełnianiu (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 listopada 2007 r., sygn. akt II CSK 293/07, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt II UKN 406/97, wyrok Sądu Apelacyjnego z dnia 27 maja 2008 r., sygn. akt V ACa 175/08, wyrok KIO 1639/11).

Izby nie przekonały twierdzenia strony Zamawiającej, że przed dokonaniem wyboru oferty najkorzystniejszej zasięgała ona opinii doradców podatkowych. Pomijając oczywiste, iż złożona w poczet materiału dowodowego opinia ma charakter dokumentu prywatnego, a więc stanowi jedynie dowód, że osoba, która go podpisała, złożyła oświadczenie zawarte w dokumencie, to na dodatek z opinii tej nie wynika jednoznaczne zakwalifikowanie sposobu określenia przez Przystępującego stawek podatkowych w ofercie jako prawidłowego. W opinii czytamy, że czynnikiem determinującym ustalenie właściwej stawki podatku jest charakter realizowanej usługi. Następnie z dokumentu wynika, że gdy dostawa worków jest czynnością przyczyniającą się do prawidłowego wykonania świadczenia głównego, polegającego na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów komunalnych, to dostawa powinna być opodatkowana stawką jak świadczenie główne, czyli może to być stawka obniżona 8%. Opiniujący przywołał w tym zakresie orzecznictwo TSUE oraz interpretacje polskich organów podatkowych. W kolejnych akapitach opiniujący wywodzi, że niezwiązana ściśle z usługą odbioru i zagospodarowania odpadów sprzedaż worków do selektywnej zbiórki, występująca jako świadczenie odrębne podlega opodatkowaniu stawką podstawową. Generalnie zgodzić się należy z wszystkimi przywołanymi wyżej twierdzeniami i ustaleniami. Z opinii płynie słuszny wniosek, że to charakter usługi będzie decydował o możliwej do zastosowania stawce. Zamawiający zdaje się jednak nie przyjmować do wiadomości, że usługa, którą zamawia nie polega na sprzedaży mu worków do selektywnej zbiórki, tylko na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów zbieranych selektywnie do pojemników i worków. Izba zgadza się z opiniującym, że sprzedaż worków jest opodatkowana stawką podstawową. Tylko raz jeszcze dostrzeżenia wymaga, iż nie taki jest przedmiot zamówienia w niniejszym postępowaniu. Przystępujący nie sprzedaje Zamawiającemu worków na odpady, tylko w ramach świadczonych usług odbioru i zagospodarowania odpadów ma obowiązek zapewnić tak pojemniki, jak i worki. Poza przedmiotem niniejszego postępowania odwoławczego pozostaje okoliczność w jakiej stawce podatku VAT Przystępujący nabywa elementy niezbędne do realizacji przedmiotu zamówienia. Generalnie należy zgodzić się z wnioskiem końcowym opinii, że to na podatniku będącym dostawcą usług spoczywa

obowiązek określenia prawidłowego zdefiniowania i zaklasyfikowania wykonywanych czynności według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Nie to jednak jest przedmiotem sporu. To Zamawiający w opisie przedmiotu zamówienia przez zakreszenie obowiązków, które obciążałby będą Wykonawcę wskazał jaką klasyfikację należy przyjąć. Wtórnie zatem, to Zamawiającego obciążało zbadanie, czy Wykonawcy uczynili zadość opisanym wymaganiom, także w odniesieniu do zastosowania prawidłowej stawki podatku od towarów i usług dla przedmiotu świadczenia. Zamawiający mając wątpliwości co do prawidłowości stawki, mógł wystąpić do właściwego organu administracji podatkowej, celem uzyskania indywidualnej interpretacji.

Końcowo, Izba pragnie z całą stanowczością podkreślić, iż obowiązkiem Zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu było ustalenie i zbadanie, czy w złożonych ofertach nie mamy do czynienia z błędem w obliczeniu ceny, rozumianym jako przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, co niezbieżnie wynika z uchwał Sądu Najwyższego z 20 października 2011 roku, sygn. akt CZP 52/11 i CZP 53/11.

Konkludując, Zamawiający nie wykazał zasadności podjętych w postępowaniu o udzielenie zamówienia decyzji o wyborze oferty najkorzystniejszej, co skutkowało uwzględnieniem w tej części zarzutów odwołania. Izba nakazała Zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, powtórzenie czynności badania i oceny oferty, w tym odrzucenie oferty Przystępującego MZO jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny.

Nie zasługiwał na uwzględnienie zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 226 ust. 1 pkt 4 ustawy Pzp w zw. z art. 7 ust. 1 i 9 ust. 1, 2 i 3 ustawy o samorządzie gminy (SamGmU) oraz art. 2 i 10 ustawy o gospodarce komunalnej (GospKomU) oraz art. 58 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny

Z art. 226 ust. 1 pkt ustawy Pzp wynika, że zamawiający odrzuca ofertę jeżeli jest nieważna na podstawie odrębnych przepisów.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713, 1378, z 2021 r. poz. 1038 ze zmianami) zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. Przepis ten wymienia przykładowe zadania wchodzące w zakres zadań własnych gminy, między innymi utrzymanie czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwianie odpadów komunalnych. Inne ustawy określają, które obowiązki mają charakter obowiązkowy.

W celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi

(art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie). Gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie (ust. 2). Formy prowadzenia gospodarki gminnej, w tym wykonywania przez gminę zadań o charakterze użyteczności publicznej, określa odrębna ustawa (ust. 3). Zadaniami użyteczności publicznej, w rozumieniu ustawy, są zadania własne gminy, określone w art. 7 ust. 1, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych (ust. 4).

Z art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 679 ze zmianami) wynika, że gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego.

Art. 10 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej stanowi, że poza sferą użyteczności publicznej gmina może tworzyć spółki prawa handlowego i przystępować do nich, jeżeli łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- 1) istnieją niezaspokojone potrzeby wspólnoty samorządowej na rynku lokalnym;
- 2) występujące w gminie bezrobocie w znacznym stopniu wpływa ujemnie na poziom życia wspólnoty samorządowej, a zastosowanie innych działań i wynikających z obowiązujących przepisów środków prawnych nie doprowadziło do aktywizacji gospodarczej, a w szczególności do znacznego ożywienia rynku lokalnego lub trwałego ograniczenia bezrobocia.

Poza sferą użyteczności publicznej gmina może tworzyć spółki prawa handlowego i przystępować do nich również wówczas, jeżeli zbycie składnika mienia komunalnego mogącego stanowić wkład niepieniężny gminy do spółki albo też rozporządzenie nim w inny sposób spowoduje dla gminy poważną stratę majątkową (ust. 2).

Ograniczenia dotyczące tworzenia spółek prawa handlowego i przystępowania przez gminę do nich, o których mowa w ust. 1 i 2, nie mają zastosowania do posiadania przez gminę akcji lub udziałów spółek zajmujących się czynnościami bankowymi, ubezpieczeniowymi oraz działalnością doradczą, promocyjną, edukacyjną i wydawniczą na rzecz samorządu terytorialnego, a także innych spółek ważnych dla rozwoju gminy, w tym prowadzących działalność w zakresie budownictwa mieszkaniowego na wynajem, w tym również związany z uprawnieniem do nabycia przez najemcę własności lokalu w przyszłości, oraz klubów sportowych działających w formie spółki kapitałowej (ust. 3).

Biorąc powyższe regulacje rangi ustawowej Izba podkreśla, wskazane przepisy określają dopuszczalność tworzenia przez gminę spółek prawa handlowego i przystępowania do nich poza sferą użyteczności publicznej.

Krajowa Izba Odwoławcza jest organem rozstrzygającym spory w zakresie czynności lub zaniechań zamawiającego w konkretnych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego. Poza sferą orzekania Izby znajdują się kwestie dotyczące legalności tworzenia spółek komunalnych – tych zagadnień zaś dotyczą wskazane przepisy ustawy o gospodarce komunalnej i do tych kwestii zdają się odnosić zarzuty odwołania. Tymczasem kwestie te podlegają nadzorowi innych właściwych organów administracji publicznej i sądów administracyjnych.

Dodatkowo dostrzeżenia wymaga, że ani ustawa o gospodarce komunalnej, ani ustawa Pzp, nie zawierają przepisów określających zakaz ubiegania się o udzielenie zamówienia przez spółki komunalne. Izba w pełni podziela stanowisko wyrażone w wyroku z KIO z dnia 30 marca 2021 roku (sygn. akt KIO 707/21): *„Z punktu widzenia zarzutów odwołania istotne jest, że mamy do czynienia z ofertą złożoną przez zarejestrowanego przedsiębiorcę. Nie ulega wątpliwości, że komunalna spółka kapitałowa jest tworzona w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Czynności podejmowane przez takiego przedsiębiorcę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, o ile nie są prawnie niedopuszczalne, są dozwolone. Nie mamy tu bowiem do czynienia z gminą (w tym z jej jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej), która może podejmować tylko takie działania, co do których istnieje wyraźna podstawa prawna, a z podmiotem gospodarczym – spółką kapitałową. Wyraźnego podkreślenia wymaga bowiem, że spółka kapitałowa z udziałem gminy jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, nie jest natomiast – w przeciwieństwie do samej gminy – organem władzy publicznej, który dla podjęcia każdego działania potrzebuje istnienia wyraźnej podstawy prawnej. Trudno podmiotowi gospodarczemu przypisywać obowiązywanie zasady, że dozwolone jest tylko to, na co istnieje wyraźne zezwolenie w przepisach prawa. Jeżeli natomiast istnieją jakiegokolwiek wątpliwości co do legalności utworzenia spółki komunalnej (to tworzenie tych spółek doznaje bowiem ograniczeń na gruncie przepisów ustawy o gospodarce komunalnej), to kwestia ta wykracza poza sferę kognicji Izby”.*

Bezspornie z przepisów wynika, że gmina może prowadzić działalność w ramach zadań użyteczności publicznej. Abstrahując na chwilę od zagadnienia, czy taka działalność może być prowadzona tylko na rzecz jednostki macierzystej, zauważyć należy, iż poza sferą użyteczności publicznej działalność może być prowadzona, jeżeli spełnione zostaną dodatkowe przesłanki. Jedną z takich przesłanek jest istnienie niezaspokojonych potrzeb wspólnoty samorządowej na rynku lokalnym. W przedmiotowym postępowaniu mamy do czynienia właśnie z takim przypadkiem. Istnieje rynek lokalny, na którym konieczne jest wykonanie usługi polegającej na odbiorze i zagospodarowaniu odpadów. Usługa odbioru i zagospodarowania odpadów niewątpliwie ma charakter usługi użyteczności publicznej, jest zadaniem własnym gminy. Gmina nie może zwolnić się z wykonania tego zadania. Celem

zaś jego wykonania, czyli wyłonienia podmiotu, który będzie je w imieniu gminy wykonywał, jest organizacja postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, co ma związek także z przepisami ustawy o finansach publicznych, czyli racjonalnym i gospodarnym wydatkowaniu środków publicznych. Zatem powierzenie wykonywania zadania użyteczności publicznej po przeprowadzeniu postępowania w trybie ustawy Pzp wpisuje się w zasadę zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Usługi odbioru i zagospodarowania odpadów mają bowiem charakter usług powszechnych.

Przechodząc do analizy twierdzeń Odwołującego, że działalność gospodarcza komunalnej osoby prawnej musi mieć na celu realizację zadań własnych macierzystej jednostki samorządu terytorialnego, to w ocenie Izby przedstawione poglądy wynikają z wykładni prawa czynionej przez doktrynę i orzecznictwo przedmiotu. Nie jest to regulacja, która wprost wynika z przepisu prawa. Przepisy stanowią o zaspokajaniu potrzeb wspólnoty lokalnej. W ocenie składu zbyt daleko idącym wnioskiem jest utożsamianie pojęcia wspólnoty lokalnej z macierzystą wspólnotą lokalną i macierzystą jednostką samorządu. Pojęcie „lokalności wspólnoty” można równie dobrze definiować przez pryzmat wyjątku wynikającego z art. 10 ustawy o gospodarce komunalnej, czyli w stosunku do obszaru a nie organu tworzącego spółkę prawa handlowego. Biorąc pod uwagę racjonalność ustawodawcy, właściwsze wydaje się podejście, z którego wynika, że utworzona przez jedną gminę spółka prawa handlowego może ubiegać się o zamówienia publiczne nie tylko w gminie, przez którą została utworzona, ale również w innych gminach, jeżeli na rynku lokalnym potrzeby takiej gminy w zakresie wykonywania zadań użyteczności publicznej pozostają niezaspokojone. W innym przypadku należałoby uznać, że umożliwienie gminom tworzenia spółek prawa handlowego pozbawione jest racji bytu. Spółki są podmiotami tworzonymi celem wypracowania zysku i prowadzenia szeroko pojętej działalności gospodarczej, gdyby miały wykonywać zadania tylko w jednostce macierzystej, po pierwsze nie jest konieczne korzystanie z tak rozbudowanej struktury jak spółka prawa handlowego, po drugie nie byłoby konieczne stosowanie ustawy Pzp, skoro dany podmiot byłby tworzony tylko w jednym celu, do zaspokojenia tylko jednego rodzaju usług, dostaw lub robót budowlanych. Tymczasem przepisy ustawy Pzp bardzo rygorystycznie i ściśle określają przypadki, w których podmiot prawa publicznego może skorzystać z zamówienia typu „in house”, czyniąc raczej z tej instytucji wyjątek niż zasadę, celem przestrzegania zasad równego dostępu do rynku dla przedsiębiorców i stosowania zasad uczciwej konkurencji.

Reasumując, wskazać też należy, że jeżeli działalność spółek komunalnych stanowi szerszy problem o charakterze systemowym – na co wskazywały Strony postępowania odwoławczego – to może to być podstawą do ewentualnego formułowania wniosków *de lege*

ferenda czy też postulatów wobec innych właściwych organów. Izba natomiast, oceniając, czy Zamawiający prawidłowo postąpił z konkretną ofertą złożoną w postępowaniu, nie znajduje podstaw do zakwestionowania takiej oferty z punktu widzenia przepisów ustawy Pzp.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 oraz art. 575 ustawy Pzp2019, a także w oparciu o przepisy § 5 pkt 1 i 2 lit. b oraz § 8 ust. 2 pkt 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020r., poz. 2437 ze zmianami), zaliczając na poczet niniejszego postępowania odwoławczego koszt wpisu od odwołania uiszczony przez Odwołującego (15 000,00 zł) oraz koszty wynagrodzenia pełnomocnika Zamawiającego i Odwołującego (3 600,00 zł oraz 1230,00 zł). W niniejszej sprawie Izba – co wynika z sentencji orzeczenia - zarówno uwzględniła odwołanie, jak również w pozostałej części je oddaliła. W tej sytuacji, kierując się zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania, obciążyła kosztami postępowania odwoławczego Odwołującego i Zamawiającego.

Izba dokonała stosunkowego rozdzielenia kosztów, na podstawie § 7 ust. 2 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 1 rozporządzenia w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego i zasądziła od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kwotę **8 685 zł 00 gr** tytułem zwrotu 1/2 części kosztów wpisu oraz zastępstwa procesowego (wpis 15 000,00 zł oraz 3 600,00 zł i 1230,00 zł koszty zastępstwa Stron, co daje łącznie 19 830,00 zł) przy uwzględnieniu 1/2 wartości tych kosztów, bowiem zasadny okazał się jeden z dwóch rozpoznawanych na rozprawie zarzutów odwołania. Skoro Odwołujący poniósł koszty w wysokości 18 600 zł odpowiadając jedynie do 1/2 ich wysokości, konieczne było zasądzenie na jego rzecz od Zamawiającego różnicy pomiędzy kosztami poniesionymi dotychczas, a kosztami postępowania, za jakie odpowiadał w świetle jego wyniku.

W kształcie sentencji Izba wzięła również pod uwagę, na moment zamknięcia rozprawy, że Zamawiający, mimo uchylecia zakazu zawarcia umowy, oświadczył, że umowa nie została zawarta. W przypadku zawarcia umowy, Izba zobowiązana byłaby, zgodnie z art. 554 ust. 3 ustawy Pzp stwierdzić naruszenie przez Zamawiającego przepisów ustawy wskazanych w części sentencji uwzględniającej zarzuty.

Biorąc powyższe pod uwagę, orzeczono jak w sentencji.

Przewodniczący:

.....

Członkowie:

.....

.....