

Sygn. akt: KIO 2696/12
KIO 2727/12

WYROK
z dnia 21 grudnia 2012 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Anna Packo

Protokolant: Paulina Nowicka

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 19 grudnia 2012 r., w Warszawie, odwołań wniesionych do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej:

- A. w dniu 7 grudnia 2012 r. przez wykonawcę **C..... K..... prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Zakład Ogólnobudowlany Malarski i Porządkowy C..... K..... ul. Oświęcimska 124, 45-461 Opole,**
- B. w dniu 10 grudnia 2012 r. przez wykonawcę **Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. ul. Lubicz 14, 31-504 Kraków**

w postępowaniu prowadzonym przez

Koleje Wielkopolskie Sp. z o.o. ul. Składowa 5, 61-897 Poznań

przy udziale **Impel Cleaning Sp. z o.o. ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt KIO 2696/12 i sygn. akt KIO 2727/12 po stronie zamawiającego

orzeka:

- 1. uwzględnia oba odwołania i nakazuje zamawiającemu unieważnienie czynności wyboru ofert najkorzystniejszych i powtórzenie czynności badania i oceny ofert,**
- 2. kosztami postępowania obciąża Koleje Wielkopolskie Sp. z o.o. ul. Składowa 5, 61-897 Poznań i:**

- 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez C..... K..... prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Zakład Ogólnobudowlany Malarski i Porządkowy C..... K..... ul. Oświęcimska 124, 45-461 Opole tytułem wpisu od odwołania,
- 2.2. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. ul. Lubicz 14, 31-504 Kraków tytułem wpisu od odwołania,
- 2.3. zasądza od Kolei Wielkopolskich Sp. z o.o. ul. Składowa 5, 61-897 Poznań na rzecz C..... K..... prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Zakład Ogólnobudowlany Malarski i Porządkowy C..... K..... ul. Oświęcimska 124, 45-461 Opole kwotę 19 128 zł 51 gr (słownie: dziewiętnaście tysięcy sto dwadzieścia osiem złotych pięćdziesiąt jeden groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wpisu, dojazdu i wynagrodzenia pełnomocnika oraz opłaty skarbowej,
- 2.4. zasądza od Kolei Wielkopolskich Sp. z o.o. ul. Składowa 5, 61-897 Poznań na rzecz Zakładów Usługowych „Południe” Sp. z o.o. ul. Lubicz 14, 31-504 Kraków kwotę 18 600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wpisu i wynagrodzenia pełnomocnika.

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 Poznaniu.

Przewodniczący:

Sygn. akt: KIO 2696/12

KIO 2727/12

U z a s a d n i e n i e

Zamawiający – Koleje Wielkopolskie Sp. z o.o. prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na „utrzymanie w czystości pojazdów kolejowych użytkowanych przez Koleje Wielkopolskie Sp. z o.o.” na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 z późn. zm.), w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane 10 października 2012 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2012/S 195-321409, a wartość zamówienia jest większa niż kwoty określone na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

odwołanie sygn. KIO 2696/12

7 grudnia 2012 r. odwołujący – C..... K..... prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą Zakład Ogólnobudowlany Malarski i Porządkowy C..... K..... wniósł odwołanie w zakresie zadania II przedmiotowego zamówienia od niezgodnej z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych czynności zamawiającego polegającej na odrzuceniu oferty odwołującego dla zadania II w sytuacji, gdy oferta ta nie zawiera błędu w obliczeniu ceny oraz wyborze oferty Impel Cleaning Sp. z o.o., co narusza art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Odwołujący wniósł o nakazanie zamawiającemu: unieważnienia czynności wyboru oferty Impel Cleaning Sp. z o.o. w zakresie zadania II, unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego w zakresie zadania II przedmiotowego zamówienia, dokonania ponownej oceny ofert, a w konsekwencji wybór oferty odwołującego w zakresie zadania II przedmiotowego zamówienia, a także przeprowadzenie dowodów wskazanych w treści odwołania i zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania odwoławczego.

W uzasadnieniu odwołania odwołujący wskazał, że według zamawiającego jego oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na błędnym wskazaniu stawki podatku od towarów i usług. Zamawiający przedmiotową usługę traktuje jako jedno świadczenie, więc prawidłowo powinna być zastosowana stawka VAT na poziomie 23% dla całego przedmiotu zamówienia. Odwołujący zastosował natomiast dla niektórych usług w ramach zadania stawkę VAT w wysokości 8 %.

Stanowisko zamawiającego jest błędne. Przedmiotem zamówienia jest utrzymanie w czystości pojazdów kolejowych, a w zakres czynności związanych z realizacją umowy wchodzi usługi podlegające opodatkowaniu stawką podstawową VAT w wysokości 23%, jak i preferencyjną 8%.

W poz. 142 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług znajdują się usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków (PKWiU ex 37), które są objęte stawką 8%, do których zaliczają się usługi opróżniania WC (odfekalniania).

Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, jak i przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, wykonawca sporządzający ofertę ma obowiązek skalkulowania ceny oferty uwzględniając prawidłową stawkę podatku VAT na wszystkie czynności objęte przedmiotem zamówienia. W niniejszym przetargu wykonawcy mają zatem obowiązek przy obliczaniu ceny oferty uwzględnić stawkę podatku VAT w wysokości 8 % na czynności związane opróżnianiem WC oraz stawki 23% na usługi związane z czyszczeniem pobieżnym, czyszczeniem podstawowym wewnętrznym, czyszczeniem podstawowym zewnętrznym, czyszczeniem okresowym wewnętrznym. Zamawiający ma zaś obowiązek weryfikacji, czy w ofertach zastosowane zostały prawidłowe stawki VAT i czy w sposób prawidłowy została obliczona cena oferty. Jeżeli specyfikacja istotnych warunków zamówienia nie zawiera wskazania stawki VAT, powinna być przyjęta przez uczestników postępowania stawka wynikająca z przepisów prawa podatkowego.

Zamawiający błędnie uznał, że wykonawcy powinni wpisać stawkę VAT w wysokości 23% na czynności związane z opróżnianiem WC. Stanowisko zamawiającego, że usługę należy traktować jako jedno świadczenie, czyli tzw. usługę kompleksową i podać stawkę VAT w wysokości 23% dla całego zamówienia, jest błędne i niezgodne z ustawą o podatku od towarów i usług.

Zamawiający w treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia nie wskazuje, że będzie traktował przedmiotową usługę jako usługę kompleksową i że konieczne będzie zastosowanie jednolitej stawki podatku VAT. Również w nazwie zamówienia brakuje stwierdzenia, że chodzi o „kompleksowe” utrzymanie w czystości pojazdów kolejowych. Opis przedmiotu zamówienia brzmi: „Przedmiotem zamówienia jest usługa utrzymania w czystości (czyszczenie okresowe zewnętrzne i wewnętrzne, podstawowe i wewnętrzne oraz pobieżne) przez wszystkie dni kalendarzowe pojazdów kolejowych użytkowanych przez Zamawiającego”. Z treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia wynika natomiast, że zamawiający rozróżnił usługi czyszczenia pobieżnego, usługi czyszczenia podstawowego wewnętrznego, czyszczenia podstawowego zewnętrznego, usługi okresowe zewnętrzne i usługi opróżniania WC. W załączniku nr 1b do formularza ofertowego zamawiający sporządził szczegółową tabelę rozróżniającą poszczególne usługi. Z treści tej tabeli wynika, że istnieje rozróżnienie poszczególnych usług utrzymania czystości z usługami związanymi

z opróżnianiem WC, a wykonawcy mają obowiązek określenia: ceny jednostkowej netto w złotych za wykonywanie poszczególnych czynności, stawki VAT za cenę jednostkową, ceny jednostkowej brutto w złotych za wykonanie poszczególnych czynności z wyraźnym rozróżnieniem usług polegających na opróżnianiu WC oraz wartości brutto w okresie obowiązywania umowy.

Załącznik ten dowodzi, że zamawiający świadomie dokonał podziału poszczególnych usług związanych z realizacją przedmiotu zamówienia na usługi czyszczenia (różnego rodzaju) oraz usługi opróżniania WC, a wykonawcy zobowiązani byli do wskazania stawki VAT zgodnej z przepisami podatkowymi. Treść załącznika spowodowała, że odwołujący wpisał prawidłową stawkę VAT na czynności związane z opróżnianiem WC. Gdyby intencją zamawiającego było faktycznie potraktowanie usługi jako kompleksowej, to nie byłoby sensu tworzenia załącznika nr 1b z wyszczególnieniem stawek VAT na poszczególne usługi. Gdyby wykonawcy wpisali stawkę VAT na usługę opróżniania WC w wysokości 23%, takie działanie byłoby sprzeczne z ustawą o podatku od towarów i usług, a wówczas zamawiający mógłby odrzucić ofertę z uwagi na przyjęcie błędnej stawki VAT.

Kolejnym dowodem, że zamawiający nie przewidział wykonywania usługi kompleksowo, jest załącznik nr 9b do specyfikacji istotnych warunków zamówienia, z którego treści wynika rozróżnienie poszczególnych usług związanych z wykonaniem przedmiotu zamówienia i w którym zamawiający ponownie odróżnia usługi okresowe zewnętrzne, okresowe wewnętrzne, podstawowe zewnętrzne, podstawowe wewnętrzne, pobieżne oraz wodowanie i opróżnienie WC. Zamawiający określił w nim czasy maksymalne na wykonanie poszczególnych usług.

Wykonawcy przystępujący do przetargu zadali pytania zamawiającemu, w jaki sposób należy potraktować usługę, tj. czy jako kompleksową (pytanie nr 11 i 12 z 31 października 2012 r.). Zamawiający nie odpowiedział na te pytania, jedynie ogólnikowo stwierdził, że to na wykonawcy ciąży obowiązek zastosowania stawki podatku wynikającej z prawa podatkowego.

Zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku, nie ma prawa odrzucić oferty, w której cena została obliczona w inny sposób niż zamawiający zakładał lub uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. Zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki podatku od towarów i usług w inny sposób niż poprzez wyraźne wskazanie sposobu obliczenia ceny w ofercie. Zamawiający winien dokonać porównania złożonych ofert, w takich kwotach, jakie wykonawcy podali w złożonych ofertach z uwzględnieniem podanych przez nich kwot podatku od towarów i usług, a następnie na podstawie tak przeprowadzonej oceny dokonać wyboru najkorzystniejszej oferty.

Zdaniem odwołującego usługi odfekalniania i usługi utrzymania czystości taboru kolejowego są usługami niezależnymi od siebie. Świadczy o tym również fakt, że odwołujący zamierzał powierzyć wykonywanie usług odfekalniania podwykonawcy – CLIPPER Sp. z o.o., o czym poinformował zamawiającego w treści złożonej przez siebie oferty. Spółka CLIPPER posiada pozwolenie na prowadzenie działalności w zakresie opróżniania zbiorników bezodpływowych i transport nieczystości ciekłych na terenie Poznania (usługi odfekalniania są usługami specjalistycznymi, do których wykonania wymagane jest posiadanie odpowiedniego sprzętu oraz zezwolenia). Ponadto spółka CLIPPER zobowiązała się do wykonywania na rzecz odwołującego usługi po cenie 150 PLN netto + 8% VAT za jeden zbiornik. Oznacza to, że odwołujący nie może założyć stawki 23% VAT na opróżnianie WC, skoro będzie korzystał w tym zakresie z podwykonawców, którzy będą świadczyć te usługi ze stawką 8% VAT. Poza tym usługa opróżniania WC nie jest usługą marginalną, pomocniczą w stosunku do całego przedmiotu zamówienia – cena oferty odwołującego w zakresie zadania II wynosi 1.630.857,00 złotych brutto, w tym usługi opróżniania WC 504.792,00 złotych brutto, więc stanowi ponad 30% wartości oferty.

odwołanie sygn. KIO 2727/12

10 grudnia 2012 r. odwołanie wniosły również Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. – wobec odrzucenia oferty w zadaniu I i II na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych pomimo tego, że oferta odwołującego nie zawiera błędu w obliczeniu ceny i wyboru oferty Mardom-Bis Sp. z o.o. jako najkorzystniejszej dla zadania I i Impel Cleaning Sp. z o.o. jako najkorzystniejszej dla zadania II.

Odwołujący wniósł o nakazanie zamawiającemu: unieważnienia czynności wyboru ofert najkorzystniejszych dla zadania I i II, unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego w zadaniu I i II, ponownej oceny ofert i wyboru oferty najkorzystniejszej w zadaniu I i II na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, a także o przeprowadzenie dowodów wskazanych w treści uzasadnienia i zasądzenie od zamawiającego na rzecz odwołującego kosztów postępowania odwoławczego.

W uzasadnieniu odwołujący wskazał, że szczegółowe wymagania dotyczące świadczenia usług czyszczenia, harmonogram czyszczeń, minimalne i maksymalne czasy do wykonania określonego rodzaju sprzątnia wraz z opisem czynności koniecznych do ich wykonania zostały opisane w załącznikach do specyfikacji istotnych warunków zamówienia.

Ich analiza prowadzi do wniosku, że przedmiot umowy podzielony jest na następujące usługi: czyszczenie okresowe zewnętrzne i wewnętrzne, czyszczenie podstawowe zewnętrzne i wewnętrzne, czyszczenie pobieżne, wodowanie, odfekalnianie. Są też istotne rozróżnienia co do terminów i częstotliwości wykonywania tych usług.

Z takim podziałem i rozróżnieniem poszczególnych usług korelują załączniki nr 1a i 1b do formularza ofertowego, które przewidują obowiązek ustalenia dla każdej z wymienionych czynności właściwej stawki VAT. Każdy z wykonawców był bowiem zobowiązany do wskazania ceny netto danej usługi, stawki VAT i ceny brutto. Usługi wodowania i opróżniania WC zostały przy tym wyraźnie w formularzach wyodrębnione.

W celu wykluczenia wątpliwości, zadane zostało pytanie co do właściwych stawek VAT, jednak zamawiający uchylił się od udzielenia konkretnej odpowiedzi wskazując, że to na wykonawcy ciąży obowiązek zastosowania stawki podatku wynikającej z prawa podatkowego. Następnie zamawiający, pomimo wcześniejszej deklaracji i stwierdzenia braku swoich uprawnień ustawowych w zakresie wskazywania stawki VAT, dokonał rozstrzygnięcia przesądzając, że oferta odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny z uwagi na zastosowanie niewłaściwej stawki VAT, a rozstrzygnięcie to w całości bazuje na interpretacji przepisów prawa podatkowego. W ocenie odwołującego powyższa sytuacja jest niedopuszczalna – zamawiający nie może raz twierdzić, że kwestie podatku VAT nie leżą w jego gestii, by następnie decydować o odrzuceniu oferty w oparciu o dokonaną przez siebie interpretację przepisów.

Rozstrzygnięcie zamawiającego jest błędne, ponieważ odwołujący prawidłowo wskazał stawki VAT podążając w tym zakresie za instrukcjami zamawiającego zawartymi w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, zgodnie z którymi wykonawcy zobowiązani byli do wycenienia wszystkich pozycji wybranego zadania i wypełnienia załącznika do formularza ofertowego (1a lub 1b). Załączniki te przewidywały konieczność umieszczenia właściwej stawki podatku VAT dla każdej z wymienionych czynności osobno.

Nie ulega wątpliwości, że usługa wodowania i opróżniania WC opodatkowana jest podatkiem VAT w stawce 8% i taką też stawkę podatku VAT zastosował odwołujący. Następnie wykonawcy zobowiązani byli obliczyć łączną cenę brutto dla każdego zadania sumując wartość poszczególnych pozycji.

Z uzasadnienia rozstrzygnięcia wynika natomiast, że zamawiający opisane powyżej usługi traktuje jako jedno świadczenie i prawidłowe w jego ocenie jest zastosowanie stawki VAT w wysokości 23% dla całego przedmiotu zamówienia.

Z takim stanowiskiem zamawiającego nie sposób się zgodzić. Ze sporządzonej przez zamawiającego dokumentacji przetargowej nie wynika, aby przedmiotem zamówienia była jedna usługa. Wręcz przeciwnie, wiele okoliczności przemawia za tym, że przedmiotem zamówienia było szereg usług pozostających między sobą w relacji komplementarności, ale nie kompleksowości.

W rozdziale 3. specyfikacji istotnych warunków zamówienia wymieniona została usługa utrzymania w czystości, która została zdefiniowana jako czyszczenie okresowe zewnętrzne i wewnętrzne, podstawowe zewnętrzne i wewnętrzne oraz pobieżne. Definicja ta nie

obejmuje zatem usługi wodowania i opróżniania WC. W zakresie tych usług zamawiający odesłał do załączników do specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Nie polega zatem na prawdziwe twierdzenie zamawiającego co do intencji traktowania wszystkich czynności objętych zamówieniem jako stanowiących jedną usługę. Istotne jest także pominięcie przez zamawiającego określenia „usługa kompleksowa”, które ma swoje legalne znaczenie na gruncie prawa podatkowego i pozwala, po spełnieniu przesłanek, uznać zbiór usług za jedną usługę dla celów podatkowych.

Zamawiający dał wykonawcom do zrozumienia, jak interpretuje pojęcie kompleksowego utrzymania w czystości. W pytaniu nr 2 jeden z wykonawców zapytał o dopuszczalność wykazania doświadczenia za pomocą usług sprzątnięcia budynków i pomieszczeń oraz terenu zewnętrznego wokół nich. Zamawiający wyjaśnił, że pisząc o usłudze kompleksowego utrzymania w czystości miał na myśli wszelkie usługi utrzymania w czystości, a nie wyłącznie utrzymanie w czystości pojazdów kolejowych. W przypadku usług czyszczenia w budynkach i pomieszczeniach nie wykonuje się usługi wodowania i opróżniania zamkniętych zbiorników WC, zatem zamawiający potwierdził, że usługi te nie mieszczą się w przyjętej na potrzeby postępowania definicji usługi utrzymania w czystości.

Również poprzez brak odpowiedzi na pytanie dotyczące stosowania właściwych stawek podatku VAT, nie modyfikując swoich intencji, zamawiający utwierdził odwołującego w przekonaniu co do zasadności przyjęcia różnych stawek podatku VAT.

Przyjęcie przez zamawiającego interpretacji co do zasadności stosowania jednej stawki podatku VAT w sytuacji, gdy dla poszczególnych usług stosuje się różne stawki, musi zostać należycie uzasadnione. Stosowanie jednolitej stawki podatku VAT dla zbioru usług obejmującego usługi o różnych stawkach podatku VAT stanowi wyjątek od reguły, który nie może być interpretowany rozszerzająco.

Rozstrzygnięcie kwestii poprawności zastosowanej stawki VAT dla świadczeń będących przedmiotem zamówienia publicznego może i powinno zapaść jedynie na gruncie regulacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz przepisów prawa wspólnotowego (Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej).

W orzecznictwie i nauce prawa podatkowego wielokrotnie rozważany był problem traktowania usług o charakterze kompleksowym, tj. usług, na które składa się dwa lub więcej świadczeń o zbliżonym charakterze. Punktem odniesienia, w niniejszej sprawie są dwa orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawach C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs & Excise i C-41/04 Levob Verzekeringen BY i OV Bank NV przeciwko Staatsecretaris van Financien.

Usługa kompleksowa występuje w szczególności, gdy jedno lub kilka świadczeń ma charakter usługi wiodącej, podczas gdy inne mają charakter pomocniczy – wówczas

podzielają one reguły opodatkowania usługi głównej. Świadczenie ma charakter pomocniczy, jeśli nie stanowi dla konsumenta celu samego w sobie, lecz jest środkiem dla lepszego wykorzystania usługi głównej.

Zatem regułą jest, iż opodatkowaniu VAT na zasadach dla nich przewidzianych podlegają poszczególne świadczenia/usługi wchodzące w skład usługi kompleksowej i tylko wtedy, gdy podział usługi kompleksowej pozbawiony byłby gospodarczego/ekonomicznego uzasadnienia, możliwe jest potraktowanie usługi kompleksowej jako całości z perspektywy regulacji VAT, a za ekonomicznie uzasadnione uznać należy przypadki, gdy dana usługa kompleksowa składa się z usługi głównej i służących jej usług pomocniczych.

TSUE w przytoczonych orzeczeniach jasno określa więc zasadę ogólną (odrębne opodatkowanie usług wchodzących w skład usługi kompleksowej) oraz szczególne przypadki, gdy możliwe jest potraktowanie usługi kompleksowej jako całości dla potrzeb VAT. Wszelkie wyjątki od powszechnie obowiązujących reguł powinny być interpretowane ściśle. W świetle orzecznictwa TSUE warunkiem koniecznym zastosowania jednolitego podejścia w zakresie VAT do usług wchodzących w skład usługi kompleksowej, jest wykazanie ich ekonomicznej jedności przejawiającej się w tym, iż jedno lub kilka świadczeń ma charakter usługi głównej, a pozostałe usług pomocniczych służących lepszemu korzystaniu z usługi głównej. W opinii odwołującego usługi wybierania nieczystości z wagonów z zamkniętym obiegiem WC oraz napełniania zbiorników wodą są z gospodarczego punktu widzenia samoistne, tj. ich wyłącznym celem nie jest umożliwienie wykonania usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego.

W praktyce życia gospodarczego usługi związane z odprowadzeniem ścieków i wywozem śmieci świadczone są przez wyspecjalizowane podmioty.

Za usługi ściśle związane z utrzymaniem czystości taboru kolejowego można uznać czyszczenie okien i ram z zewnątrz czy odkurzanie siedzeń, nie mieszczą się zaś w nich usługi, które ze swej natury mają odrębny i samoistny charakter, jak usługi wywozu śmieci i wybierania nieczystości.

W podobnych stanach faktycznych stanowisko zajmował Minister Finansów jednolicie przyjmując samoistny charakter usług polegających na wybieraniu nieczystości z wagonów z zamkniętym obiegiem WC. W stanach faktycznych będących podstawą wydania wymienionych interpretacji zamawiający w opisie przedmiotu zamówienia wskazywali wprost, że zamówienie dotyczy usługi kompleksowej. Minister Finansów wychodząc z założenia, że stosowanie jednolitej stawki podatku VAT dla zbioru usług o różnych stawkach podatku VAT stanowi wyjątek, uznawał, iż usługi te muszą być traktowane dla celów podatkowych rozłącznie (interpretacja indywidualna z 30 kwietnia 2012 r. sygn. ILPP1/443-97/12-3/AI i interpretacja indywidualna z 10 października 2012 roku Nr IPPP1/443-670/12-2/PR).

Zatem w niniejszej sprawie nie można mówić o kompleksowości usług, ponieważ zamawiający nie wskazał na nią w dokumentacji przetargowej ani dokumentacja ta nie uzasadnia przyjęcia takiej interpretacji. Analiza czynności objętych postępowaniem prowadzi do wniosku, że są one względem siebie komplementarne w tym znaczeniu, że mogą funkcjonować obok siebie, ale także zupełnie niezależnie. W szczególności wykonanie żadnej usługi czyszczenia nie jest uzależnione od wykonania (uprzednio czy następczo) usługi wodowania lub opróżniania zbiornika WC, usługi te nie pozostają w relacji usługa główna – usługa pomocnicza. Tym samym nie istnieją podstawy uzasadniające przyjęcie jednolitej stawki podatku VAT w wysokości 23% dla wszystkich usług objętych zamówieniem w sytuacji, gdy dwie z tych usług opodatkowane są podatkiem VAT w stawce 8%, a oferta odwołującego nie zawiera błędu w ustaleniu ceny.

W odpowiedzi zamawiający wniósł o oddalenie obu odwołań w całości i podtrzymał swoje stanowisko zawarte w informacji o wyniku postępowania. Stwierdził, że opisując usługę zastosował jeden kod CPV. Nie rozróżniał elementów usługi, która według niego jest kompleksowa i jednolita. Użycie określenia „kompleksowa” w specyfikacji czy umowie nie przesądza o charakterze tej usługi. W załączniku nr 8 do specyfikacji, w § 3 wskazał rodzaje czyszczeń, a w ramach tych czyszczeń również opróżnianie zbiornika WC i wodowanie. Usługa polega na tym, iż wykonawca ma oddać czysty tabor, a za każdym razem, żeby oddać WC do użytku pasażera, musi zostać opróżniony pojemnik na fekalia, uzupełniona woda w tym samym stopniu jak wyczyszczona łazienka czy uzupełniony papier. W praktyce nie zdarza się tak, iż wodowanie czy odfekalnianie jest wykonywane zupełnie osobno jako osobna usługa w stosunku do czynności sprzątania. Może okazać się natomiast, iż nie jest ono potrzebne przy każdym sprzątaniu.

Zamawiający po to rozróżnił w załączniku 1b elementy usługi, aby mógł skalkulować cenę usługi przy zmianie częstotliwości.

Zwrócił uwagę, iż w ubiegłym roku wykonawcy wiedzieli, iż na całą usługę należy wskazać stawkę 23%, również zamawiający do wartości zamówienia doliczył 23% i taką kwotę podał przed otwarciem ofert. Zwraca uwagę, iż odwołujący – Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. w swoim odwołaniu twierdzi, iż na opróżnienie WC i wodowanie powinna być stawka 8%, jednak w swojej ofercie na wodowanie zastosował 23%.

Przystąpienie po stronie zamawiającego do obu postępowań zgłosił Impel Cleaning Sp. z o.o. wnosząc o oddalenie obu odwołań.

W oparciu o stan faktyczny ustalony na podstawie dokumentacji postępowania oraz złożonych oświadczeń Izba ustaliła i zważyła, co następuje: oba odwołania zasługują na uwzględnienie.

Na wstępie Izba stwierdziła, że nie zachodzi żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem któregoś z odwołań, opisanych w art. 189 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, a odwołujący mają interes we wniesieniu odwołania w rozumieniu art. 179 ust. 1 i art. 180 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Izba stwierdziła również, że stan faktyczny sprawy nie jest sporny między stronami.

Ze stanowisk stron wynika, że nie jest sporne również to, że usługi opróżniania WC (odfekalniania) są usługami, o których mowa w poz. 142 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, tj. usługami związanymi z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków (PKWiU ex 37), które są objęte stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%. Przedmiotem sporu pomiędzy stronami jest to, czy wskazany w niniejszym postępowaniu przedmiot zamówienia powinien być traktowany na gruncie prawa podatkowego jako usługa kompleksowa, czy też jako zbiór usług.

Ze względu na to, że Krajowa Izba Odwoławcza nie jest organem właściwym do ustalania w stosunku do podatników ich obowiązków podatkowych, zwłaszcza w sposób dla nich wiążący w świetle prawa podatkowego, może ona jedynie wyrazić swój pogląd wynikający z jej najlepszej wiedzy dotyczącej zasad naliczania podatku od towarów i usług opartej między innymi na przepisach prawa, orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądów, interpretacjach organów podatkowych oraz praktyce podatkowej.

Przedmiotem zamówienia w niniejszym postępowaniu jest utrzymanie w czystości pojazdów kolejowych, na które składają się: czyszczenie okresowe zewnętrzne i wewnętrzne, czyszczenie podstawowe zewnętrzne i wewnętrzne, czyszczenie pobieżne, a także lub w ich ramach – z zależności od przyjętego poglądu – wodowanie (czyli napełnianie wodą zbiorników) i odfekalnianie (opróżnianie zbiorników WC).

Zamawiający otrzymał w postępowaniu osiem ofert – w czterech z nich przedmiotowa usługa została potraktowana jako kompleksowa i dla wszystkich czynności zadeklarowano jednolitą stawkę 23%, w czterech natomiast dla czynności odfekalniania wskazano stawkę 8% (w jednej z nich również dla wodowania wskazano 8%, jednak oferta ta nie stanowi przedmiotu rozpoznania w niniejszym postępowaniu odwoławczym).

Prawidłowością, która, zdaniem Izby, wyznacza te dwie tendencje we wskazaniu stawek podatku od towarów i usług (a zatem i potraktowanie usługi jako kompleksowej bądź nie) jest

zadeklarowanie przez tych wykonawców wykonywania usługi samodzielnie lub przy udziale podwykonawców. Wykonawcy, którzy zaplanowali wykonywanie usługi bez udziału podwykonawców zastosowali stawkę jednolitą, natomiast ci, którzy będą korzystać z podwykonawców – inną stawkę dla usługi odfekalniania.

Przy tym odwołujący C..... K..... w swojej ofercie wskazał wprost, że podwykonawcą będzie CLIPPER Sp. z o.o., załączył też ofertę tej firmy na odbiór pojemników WC ze stawką 8% VAT. Podobne stanowisko prezentował też podczas rozprawy. Ponieważ zaś wodowanie zamierza wykonywać samodzielnie, jako usługę „niespecjalistyczną”, zaliczył je do usługi kompleksowej i wskazał stawkę VAT 23% – co jest zgodne z powyżej stwierdzoną tendencją.

Odwołujący – Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. oświadczył podczas rozprawy, że on również w zakresie odfekalniania korzystać będzie z podwykonawcy. I on również w tym zakresie wskazał stawkę VAT 8%.

Pozostali wykonawcy, którzy zastosowali dwie stawki VAT, nie przystąpili do postępowania odwoławczego, jednak okoliczność tę w stosunku do wykonawcy Zakłady Usługowe Zachód Sp. z o.o. można wywieść ze stanowiska podatnika zawartego w załączonej do odwołania KIO 2727/12 interpretacji podatkowej, w której również wykonawca ten również wskazuje, że korzysta z podwykonawców w zakresie odfekalniania.

Podział ten, tj. że wykonawcy korzystający z podwykonawców nie traktują wszystkich wymaganych czynności jako usługi kompleksowej, a wykonujący ją samodzielnie, tak ją traktują, nie jest, według Izby, kwestią przypadku czy „braku profesjonalizmu” wykonawców w zakresie znajomości przepisów podatkowych, jak uznał zamawiający.

Wynika on raczej z różnego stanu faktycznego, który będzie stanowił podstawę do kwalifikowania usługi jako kompleksowej lub też jako zbioru usług i, w konsekwencji, naliczania przez wykonawców podatku. Jakkolwiek bowiem stawka podatku od towarów i usług w odniesieniu do danego typu usług jest jednakowa dla wszystkich podatników, jednak, jak wiadomo, może ona być naliczana w odmienny sposób, jeśli dana usługa zostanie potraktowana jako część usługi kompleksowej.

Teoretyczne zasady, które pozwalają zakwalifikować daną usługę jako kompleksową, zostały wskazane w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego i są one stronom znane, nie jest zatem konieczne ich przywoływanie. Wskazują one na to, że zasadą podatkową jest odrębne opodatkowanie każdej z usług, a traktowanie usługi jako kompleksowej może nastąpić po spełnieniu warunków, głównie rozróżnienia na usługi główne i pomocnicze oraz ze względu na sztuczność ekonomiczną dokonywania podziału usługi na odrębne usługi.

W oczywisty sposób stwierdzenie, czy dana usługa jest usługą kompleksową, czy też nie, zależy od konkretnego stanu faktycznego – w tym sposobu realizacji usługi. Skoro zaś

zależy to od indywidualnej oceny stanu faktycznego, nie da się uniknąć pewnej uznaniowości w tym zakresie.

Znaczenie dla stanowiska Izby ma także fakt, że zamawiający spytany przez wykonawców wprost, czy zamawianą usługę należy traktować kompleksowo, nie zajął stanowiska. Choć zrozumiałe jest, że nie jest jego celem branie odpowiedzialności za tę kwestię w razie odmiennej opinii organów podatkowych, jednak nie ma przeszkód, a nawet wskazane jest, by wyraził on swoją opinię przed, a nie dopiero po złożeniu przez wykonawców ofert. Należy powiem przyznać rację odwołującemu, że niedopuszczalna jest sytuacja, w której wykonawcy składają oferty mając 50% szans, że uda im się złożyć ofertę, w której stawka VAT znajdzie uznanie w oczach zamawiającego, gdyż w jawny sposób godzi to w zasadę uczciwej konkurencji.

Przy tym analizując treść specyfikacji istotnych warunków zamówienia można dojść zarówno do wniosku, że usługę tę należy potraktować jako kompleksową, jak i jako zbiór usług. I rzeczywiście nie ma tu znaczenia, czy zamawiający użył w tytule zamówienia określenia „kompleksowa” lub też jednego kodu CPV (nie byłoby też istotne, gdyby był on kompletnie błędny).

Podstawą ustaleń jest treść specyfikacji istotnych warunków zamówienia i poszczególnych załączników do niej. Rzeczywiście w rozdziale 3. „Opis przedmiotu zamówienia” zamawiający wskazuje tylko ogólnie na usługę utrzymania w czystości, a w załączniku nr 8 zawierającym szczegółowy opis przedmiotu zamówienia w §3 „Szczegółowe wymagania utrzymania w czystości pojazdów kolejowych” zamawiający opróżnianie WC i wodowanie opisał jako część utrzymania w czystości pomieszczeń WC. Jednak jednocześnie w § 4 tego załącznika pod tytułem „Czynności dodatkowe” napełnianie zbiorników wodą (wodowanie) i opróżnianie zbiornika fekalia wyodrębnił jako czynności dodatkowe, które wykonuje się w celu utrzymania czystości pojazdów kolejowych. Także w załącznikach 1a i 1b (tabele wyceny) zamawiający wyodrębnił usługę defekalniania i wodowania od innego rodzaju czyszczenia, przy tym z zawartej tam jako podstawa wyceny „przewidywanej ilości sprzętań wg typu pojazdu w okresie obowiązywania umowy” wynika, że ilości czyszczeń, opróżniania WC i wodowania są różne, np. 1) dla SA105 czyszczenie pobieżne, czyszczenie podstawowe wewnętrzne i zewnętrzne 105 razy, czyszczenie okresowe wewnętrzne i zewnętrzne 12 razy, opróżnianie WC i wodowanie 112 razy, 2) dla SA108 czyszczenie pobieżne 261 razy, czyszczenie podstawowe wewnętrzne i zewnętrzne 485 razy, czyszczenie okresowe wewnętrzne i zewnętrzne 36 razy, opróżnianie WC i wodowanie 521 razy, 3) dla SA132/4 czyszczenie pobieżne 1250 razy, czyszczenie podstawowe wewnętrzne 575 razy, czyszczenie podstawowe zewnętrzne 735 razy, czyszczenie okresowe wewnętrzne 50 razy, czyszczenie okresowe zewnętrzne 150 razy, opróżnianie WC i wodowanie 885 razy.

Zatem rzeczywiście oznacza to, że poszczególne elementy usługi nie będą zlecane i wykonywane jednocześnie w ramach „zwykłego” sprzątnia.

Tym samym, skoro zamawiający w specyfikacji istotnych warunków zamówienia dał powód do odrębnej oceny przez wykonawców sposobu realizacji usługi, nie jest zaskakujące, że wykonawcy zakwalifikowania usługi do usługi kompleksowej albo zbioru usług dokonali według swojego projektu realizacji tej usługi.

Zatem dla wykonawców, którzy całość usługi realizują samodzielnie – poprzez swoich pracowników, poszczególne etapy usługi mogą być nierozróżnialne w szczególny sposób i niepodzielne, a opróżnianie WC jest po prostu częścią sprzątnia – skoro mogą je wykonywać nawet ci sami pracownicy, a wszelki podział byłby sztuczny. Dlatego też usługa jest uznawana przez nich za kompleksową.

Natomiast wykonawcy zlecający czynności odbioru/opróźniania pojemników WC wyspecjalizowanym firmom, podkreślają osobne zlecenie danych usług i ich osobne opodatkowanie, zatem traktują je jako zbiór usług.

Prawidłowość takiego podejścia potwierdza z kolei stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu wyrażone w przedstawionej przez odwołującego – Zakłady Usługowe „Południe” Sp. z o.o. interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2012 roku sygn. ILPP1/443-97/12-3/A1, w której Dyrektor Izby Skarbowej, po zapoznaniu się ze sposobem świadczenia usługi przez podatnika wyraził stanowisko, że usługę tę należy traktować jako zbiór usług ze względu na to, że w praktyce wystawiane są comiesięczne faktury z pozycjami kosztorysu, na usługę składają się zarówno usługi *stricte* utrzymania czystości wagonu, jak i usługi specjalistyczne opróżniania pojemników WC, usługi te są zlecane niezależnie od siebie, nie są to usługi współzależne i nie mają wobec siebie funkcji usługi głównej i pomocniczej.

Każdy z tych poglądów mieści się w ramach teoretycznych zasad podziału usługi na kompleksowe i nie-kompleksowe.

Na marginesie można dodać, że, zdaniem Izby, z tego też powodu Zakłady Usługowe Zachód Sp. z o.o. (które obecnie realizują usługę dla zamawiającego) w niniejszym postępowaniu w inny sposób niż w ubiegłym roku potraktowały tę usługę pod względem podatkowym.

Powyżej przywołana interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu pozwala też domniemywać, że organy podatkowe takiego wskazania stawki VAT nie uznałyby za błąd w naliczeniu (czy na tym etapie – zadeklarowaniu naliczenia) podatku od towarów i usług, a skoro tak – to i zamawiający nie powinien uznać go za błąd w obliczeniu ceny oferty.

W związku z powyższym Izba orzekła jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2, § 3 i § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. *w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania* (Dz. U. Nr 41, poz. 238).

Przewodniczący: