

**Sygn. akt: KIO 2857/12**  
**KIO 2860/12**

**WYROK**  
**z dnia 14 stycznia 2013 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza** - w składzie:

**Przewodniczący: Izabela Kuciak**

**Protokolant: Paulina Nowicka**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 stycznia 2013r. w Warszawie odwołań wniesionych do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej:

- A. w dniu 21 grudnia 2012r. przez wykonawcę **Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o. o., ul. Boczna 2, 50-502 Wrocław**
- B. w dniu 21 grudnia 2012r. przez wykonawcę **Impel Cleaning Sp. z o. o., ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław**

w postępowaniu prowadzonym przez **Koleje Dolnośląskie S.A., ul. Wojska Polskiego 1/ 5, 59-220 Legnica,**

przy udziale:

- A. wykonawcy **C..... K....., prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą Zakład Usługowy Malarski i Porządkowy C..... K....., ul. Oświęcimska 124, 45-461 Opole,** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: 2857/12 i 2860/12 po stronie zamawiającego,
- B. wykonawcy **Impel Cleaning Sp. z o. o., Ślężna 118, 53-111 Wrocław,** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: 2857/12 po stronie zamawiającego.

**orzeka:**

1.A. Oddala odwołanie wniesione przez wykonawcę Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o. o., ul. Boczna 2, 50-502 Wrocław (sygn. 2857/12).

B. Uwzględnia odwołanie wniesione przez wykonawcę Impel Cleaning Sp. z o. o., ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław (sygn. 2860/12) i nakazuje unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej oraz powtórzenie czynności oceny ofert.

2. Kosztami postępowania obciąża Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o. o., ul. Boczna 2, 50-502 Wrocław i Koleje Dolnośląskie S.A., ul. Wojska Polskiego 1/5, 59-220 Legnica i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 30 000 zł 00 gr (słownie: trzydzieści tysięcy złotych zero groszy), uiszczoną przez Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o. o., ul. Boczna 2, 50-502 Wrocław i Impel Cleaning Sp. z o. o., ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław, tytułem wpisów od odwołań,

2.2. zasądza od Kolei Dolnośląskich S.A., ul. Wojska Polskiego 1/5, 59-220 Legnica na rzecz Impel Cleaning Sp. z o. o., ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław kwotę 18 600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wpisu od odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika Odwołującego.

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 Legnicy.

**Przewodniczący:** .....

**Sygn. akt: KIO 2857/12**

**KIO 2860/12**

### **Uzasadnienie**

Zamawiający prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiotem jest „świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego.” Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 4 lipca 2012 r. pod numerem 2012/S 126-209436.

**Sygn. akt: KIO 2857/12**

W niniejszym postępowaniu Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, odrzucenia oferty Odwołującego i zaniechania odrzucenia oferty wykonawcy: C..... K..... Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759 ze zm.) dalej zwanej „ustawą Pzp”:

1. art. 7 ust. 1 w zw. z ust. 3 przez dokonanie czynności badania i oceny ofert oraz wyboru oferty najkorzystniejszej niezgodnie z przepisami ustawy, tzn. dokonanie wyboru oferty wykonawcy, który zastosował niewłaściwą stawkę podatku VAT w odniesieniu do usługi „wodowania”, co powinno skutkować odrzuceniem oferty tego Wykonawcy, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny i wyborem oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej;
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 przez:
  - a) bezzasadne odrzucenie oferty Odwołującego z powodu błędu w obliczeniu ceny, polegającego na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT w odniesieniu do usługi „wodowania”. Z analizy uzasadnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego można wywieść, iż Zamawiający, zakwalifikował usługę „wodowania” do PKWiU 81.29.1 „Usługi w zakresie pozostałego sprzątnia i czyszczenia”, które objęte są 23 % stawką podatku VAT, gdy tymczasem usługa „wodowania” powinna być zakwalifikowana do PKWiU 36.00.30.0 „Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych”, które są opodatkowane 8 % stawką podatku VAT (poz. 141 Załącznika nr 3 do ustawy o VAT);
  - b) zaniechanie odrzucenia oferty Wykonawcy C..... K....., jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Ww. Wykonawca dokonując obliczenia ceny oferty przyjął, że usługa wodowania jest opodatkowana 23 % stawką podatku VAT, gdy

tymczasem usługa ta powinna być zakwalifikowana do PKWiU 36.00.30.0 „Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych”, które są opodatkowane 8 % stawką podatku VAT (poz. 141 Załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Mając powyższe na uwadze Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu: unieważnienia czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego, dokonania ponownego badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego, odrzucenia oferty Wykonawcy C..... K..... oraz Impel Cleaning Sp. z o.o., na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny, wyboru oferty Odwołującego jako oferty najkorzystniejszej.

Odwołujący podał, że w dniu 12 grudnia 2012 r. otrzymał od Zamawiającego informację o odrzuceniu jego oferty, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, z powodu błędu w obliczeniu ceny, polegającego na nieprawidłowym zastosowaniu stawki podatku VAT. Stanowisko Zamawiającego, w opinii Odwołującego jest błędne. W pierwszej kolejności Odwołujący wskazuje, iż w uzasadnieniu dokonania czynności odrzucenia oferty Odwołującego brak jest odniesienia i wskazania, w stosunku do jakiej usługi Odwołujący zastosował błędna stawkę podatku VAT. Jedynie domyślać można się, iż Zamawiającemu chodziło o stawkę podatku VAT na usługę „wodowania” (ODE, ODS), na którą Odwołujący wskazał 8 % stawkę podatku VAT. Oznacza to, że Zamawiający naruszył normę art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy, nie podając uzasadnienia faktycznego i prawnego dokonania czynności odrzucenia oferty Odwołującego.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, Odwołujący wskazuje, iż oferta została odrzucona bezpodstawnie, z naruszeniem zasady równego traktowania i uczciwej konkurencji Wykonawców (art. 7 ust. 1 i ust. 3 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy), ponieważ Odwołujący zastosował prawidłowe stawki podatku VAT w odniesieniu do poszczególnych usług obejmujących przedmiot zamówienia.

Z uwagi na wątpliwości co do charakteru przedmiotowego zamówienia, tzn. czy zamówienie ma charakter usługi kompleksowej, czy też składa się z zespołu odrębnych usług, co ma istotne znaczenia z punktu widzenia zastosowania odpowiedniej stawki podatku VAT, Odwołujący wystąpił do Zamawiającego z odpowiednim zapytaniem. Zamawiający w oświadczeniu z dnia 24 sierpnia 2012 r. wskazał, iż *„nie traktuje świadczenia przedmiotowej usługi jako usługi mającej charakter kompleksowy. Przemawia za tym faktyczny charakter usługi będącej przedmiotem postępowania oraz jej opis dokonany w całej dokumentacji postępowania.”* Oznacza to, że Wykonawcy obliczając cenę każdej z usług wchodzących w skład przedmiotu zamówienia, tj.: czyszczenia pobieżnego, czyszczenia codziennego, czyszczenia gruntowego, mycia zewnętrznego, wodowania i odfekaliania, powinni zastosować stawkę podatku VAT właściwą dla danej usługi. Zasada

jest bowiem, że każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, zaś zastosowana stawka podatku VAT powinna być zgodna z obowiązującymi przepisami. Z przepisów ustawy o VAT wynika, iż ustawę stosuje się do odpłatnych dostaw towarów oraz do odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju (art. 5 ustawy o VAT), zaś podstawową stawką podatku VAT jest stawka 23 % (art. 41 ust. 1 ustawy o VAT). W art. 41 ustawy o VAT, ustawodawca określa również, iż występują stawki preferencyjne, co do określonych towarów i usług w wysokości 0 %, 5%, 7%. Towary i usługi objęte 8 % stawką podatku VAT wymienione są w załączniku nr 3 do ustawy o VAT. Dostawy i usługi opodatkowane podatkiem VAT, zgodnie z art. 5a ustawy o VAT, są wymienione i identyfikowane za pomocą klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeśli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. W zakresie świadczeń objętych przedmiotowym postępowaniem do ich identyfikacji stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (PKWiU).

W tym miejscu Odwołujący podnosi, że Zamawiający błędnie zakwalifikował usługę „wodowania”, która polega na dostarczeniu i napełnieniu zbiorników wodnych wodą, wskazując, iż mieści się ona w grupowaniu PKWiU 81.29.1 „Usługi w zakresie pozostałego sprzątania i czyszczenia”, co w konsekwencji oznacza, że powinna być objęta 23 % stawką podatku VAT. Zgodnie z przyjętymi zasadami kwalifikacji dostaw i usług, usługa wodowania powinna być zakwalifikowana do Sekcji E „Dostawa wody; ścieki i odpady oraz usługi związane z ich rekultywacją”, Dział 26 „Woda w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody”, pozycja 36.00.30.0 „Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych”.

Przyjęcie prawidłowej klasyfikacji usługi wodowania wg PKWiU, wpływa na jej prawnopodatkową kwalifikację do usług objętych 8 % stawką podatku VAT. Wskazane usługi są bowiem wymienione w poz. 141 Załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Z powyższego wynika, zdaniem Odwołującego, iż cena oferty Odwołującego została prawidłowo obliczona, z zastosowaniem stawek podatkowych właściwych dla danego rodzaju usług, tzn. usługa czyszczenia pobieżnego - z 23 % stawką podatku VAT, usługa czyszczenia codziennego - z 23 % stawką podatku VAT, usługa czyszczenia gruntowego - z 23 % stawką podatku VAT, usługa mycia na zewnątrz - z 23 % stawką podatku VAT, ponieważ te usługi mieszczą się w grupowaniu PKWiU 81.29.1 „Usługi w zakresie pozostałego sprzątania i czyszczenia”, odfekalnianie - z 8 % stawką podatku VAT, ponieważ usługa ta mieści się w grupowaniu PKWiU ex 37 „Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków” (poz. 142 załącznika nr 3 do ustawy o VAT), wodowanie - z 8 % stawką podatku VAT, ponieważ usługa ta mieści się w grupowaniu PKWiU pozycja 36.00.30.0 „Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci

wodociągowych” (poz. 141 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Z powyższego wynika, iż Odwołujący zastosował prawidłową stawkę podatku VAT na świadczenie usługi „wodowania” tj. 8 %, w związku z czym jego oferta nie powinna zostać odrzucona, w przeciwieństwie do pozostałych ofert złożonych w niniejszym postępowaniu, które zawierają błędy w obliczeniu ceny, polegające na zastosowaniu niewłaściwej stawki podatku VAT na usługę „wodowania”.

Z formularzy ofertowych pozostałych wykonawców wynika bowiem, iż Wykonawca Impel Cleaning Sp. z o.o. zastosował do wszystkich usług objętych przedmiotem zamówienia, w tym do wodowania i odfekalania, jednolitą, podstawową 23% stawkę podatku VAT, co oznacza, że uznał, iż usługi będące przedmiotem zamówienia mają charakter usług kompleksowych, co konsekwencji powoduje, że stawka podatkowa wszystkich usług (usługi głównej i usług powiązanych) byłaby taka sama. Mając jednak na uwadze postanowienia SIWZ oraz oświadczenie Zamawiającego z dnia 24.08.2012 r. potwierdzające, że usługi będące przedmiotem zamówienia nie mają charakteru kompleksowego, zdaniem Odwołującego, należy uznać, iż wykonawca zastosował niewłaściwą stawkę podatku VAT w odniesieniu do usługi odfekalania oraz usługi wodowania, w związku z czym jego oferta powinna być odrzucona, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Wykonawca C..... K....., zastosował do usługi wodowania 23 % stawkę podatku VAT, co oznacza, że jego oferta powinna zostać odrzucona, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, jako zawierająca błędy w obliczeniu ceny.

### **Sygn. akt: KIO 2860/12**

W niniejszym postępowaniu Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, odrzucenia oferty Odwołującego i zaniechania odrzucenia ofert wykonawców: C..... K..... oraz Dolnośląskiego Przedsiębiorstwa Usługowego Sp. z o.o.. Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów ustawy Pzp:

1. art. 7 ust. 1 i 3 przez naruszenie zasad zachowania uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców;
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 przez odrzucenie oferty Odwołującego jako zawierającej błędy w obliczeniu ceny oraz poprzez zaniechanie odrzucenia, jako zawierającej błąd w obliczeniu ofert złożonych przez: a) C..... K....., b) Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o.o.;
3. art. 91 ust 1 przez wadliwy wybór oferty najkorzystniejszej.

W związku z powyższym Odwołujący wniósł o: 1) uchylenie czynności odrzucenia oferty Odwołującego i nakazanie odrzucenia oferty złożonej przez a) C..... K....., b) Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o.o.; 2) uchylenie czynności wyboru jako najkorzystniejszej w postępowaniu oferty złożonej przez: C..... K.....; 3) nakazanie

Zamawiającemu powtórzenie czynności badania i oceny ofert; 4) nakazanie Zamawiającemu dokonanie wyboru najkorzystniejszej oferty spośród niepodlegających odrzuceniu ofert, złożonych przez Wykonawców niewykluczonych z postępowania tj. oferty Odwołującego.

Odwołujący wyjaśnił, że w dniu 12 grudnia 2012 r., na podstawie przekazanego przez Zamawiającego zawiadomienia o odrzuceniu ofert oraz wyborze oferty najkorzystniejszej (pismo z dnia 7 grudnia 2012 r.), powziął informację, że jego oferta została, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, odrzucona jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny.

W ocenie Odwołującego, zastosowana przez niego do obliczenia ceny oferty w przedmiotowym postępowaniu, stawka podatku VAT, wskazana i przyjęta została prawidłowo, tj. zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT. Odwołujący zaznacza, że obowiązkiem Wykonawcy jako podatnika jest właściwe nazewnictwo i przyporządkowanie wykonywanej usługi do danej stawki podatku VAT. Powyższe wynika m.in. z faktu, iż wystawiając fakturę za wykonane zadanie podatnik zobowiązany jest do wskazania w niej stawki wraz z kwotą podatku (art. 106 ustawy o VAT). Bezspornym jest również, że skoro określenie prawidłowej stawki VAT ciąży na wystawcy faktury - Wykonawcy, to ciąży na nim również odpowiedzialność za prawidłowe jej zastosowanie. Tym samym podmiotem odpowiedzialnym, ponoszącym wszelkie, również finansowe konsekwencje, błędów lub omyłek, dotyczących nieprawidłowego ustalenia stawki podatku od sprzedawanych usług, jest wykonawca. W przedmiotowym zakresie odpowiedzialność Zamawiającego jest wyłączona. Tym samym, ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT uzależnione jest od prawidłowej kwalifikacji przedmiotu sprzedaży oraz właściwości podmiotowych podatnika. W aktualnym stanie prawnym, inna niż podstawowa stawka podatku VAT, może być przez podatnika stosowana w ściśle oznaczonych przypadkach wskazanych i dopuszczalnych przez ustawodawcę.

Mając na względzie przywołane podstawowe zasady prawa podatkowego, Odwołujący dokładając najwyższej staranności oraz po wnikliwej i drobiazgowej analizie postanowień SIWZ wraz z wyjaśnieniami Zamawiającego, a także po szczegółowym zbadaniu faktycznych warunków realizacji zamówienia oraz stanu prawnego, w którym usługa jest zamawiana a w przyszłości będzie realizowała, stwierdził, że w całej kontraktowanej przez Zamawiającego usłudze utrzymania w czystości taboru kolejowego, świadczenia polegające na wodowaniu i odfekalaniu mają znaczenie marginalne i pomocnicze względem głównego przedmiotu zamówienia, którym bezsprzecznie jest utrzymanie w czystości taboru kolejowego. Ponadto, ze względu na okoliczność, że Zamawiający nie wyodrębnił ww. usług wodowania i odfekalowania jako odrębnego pakietu, umieścił natomiast ww. czynności wśród zamkniętej grupy pojedynczych, ale zorganizowanych świadczeń, które wykonawca zobowiązany będzie realizować w ramach

niniejszego zamówienia, którego celem jest utrzymanie czystości odpowiednio w zakresie autobusów szynowych i elektrycznych zespołów trakcyjnych, brak było podstaw do sztucznego dzielenia opisanych przez Zamawiającego w SIWZ pakietów na niezależne części. Odwołujący podkreśla, że treść opisu przedmiotu zamówienia, o którym mowa powyżej, nie uległa zmianie na skutek przywołanego już pisma Zamawiającego z dnia 24 sierpnia 2012 r. i zachowała brzmienie, że *„świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego w postaci autobusów szynowych będzie się odbywało w postaci: czyszczenia pobieżnego, czyszczenia codziennego, czyszczenia gruntowego, mycia zewnętrznego, wodowania, odfekaliowywania a świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego w postaci elektrycznych zespołów trakcyjnych będzie się odbywało w postaci czyszczenia pobieżnego, czyszczenia codziennego, czyszczenia gruntowego, mycia zewnętrznego, wodowania, odfekaliowywania.”*

Tym samym opinia Zamawiającego, że incydentalny charakter wykonywania niektórych z wymienionych działań, w tym w szczególności wodowania i odfekaliowywania przesądza o rozdzielnosci faktycznej i podatkowej usługi, zdaniem Odwołującego, z uwagi na przytoczony jednoznaczny opis przedmiotu zamówienia i aktualne brzmienie przepisów podatkowych, w pierwszej kolejności jest obojętna dla sposobu podatkowej kwalifikacji usługi a ponadto nie stanowi podstawy, aby przyjąć, że usługa nie ma charakteru kompleksowego. Odwołujący podkreśla, że incydentalność świadczenia, nie tylko nie wpływa, ale również nie zmienia podstawowego i głównego celu świadczenia, którym w przypadku przedmiotowego postępowania, bezspornie jest utrzymanie wymaganego taboru kolejowego w czystości, a więc co do zasady utrzymanie odpowiedniego stanu porządku i higieny.

Z daleko idącej ostrożności Odwołujący podnosi, że zgodnie z prawem podatkowym, mającym w sprawie ważne znaczenie, fiskalnej kwalifikacji usługi dokonuje się ze względu na cel, któremu ma służyć lub służy, nie zaś ze względu na jej częstotliwość, jakość czy liczbę działań do wykonania w ramach świadczenia. Przedstawione powyżej stanowisko Odwołującego znajduje uzasadnienie w dotychczasowym dorobku organów podatkowych, ale również sądów, jak również Krajowej Izby Odwoławczej. Sprawa świadczeń złożonych była przedmiotem orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który w swoim orzecznictwie potwierdził zasadę, że opodatkowanie podatkiem od towarów i usług według określonej stawki podlega sprzedaż ze wszystkimi elementami składającymi się na kompleksowy jej zakres określony w umowie, bez względu na sposób fakturowania zastosowany przez podatnika. I tak ETS w wyroku z dnia 27 października 2005 r., sygn. akt C-41/04 w sprawie Levob Verzekeringen BV stwierdził, że jeżeli dwie lub więcej czynności (typu: dostawa towarów lub/i świadczenie usług) dokonane przez podatnika na rzecz nabywcy są tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie



gospodarczym jedną całość, której rozdzielnie miałyby sztuczny charakter, to wszystkie te czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku VAT (czyli albo dostawę określonego towaru, albo świadczenie konkretnej usługi), i to nawet wówczas, gdy następuje to za zapłatą dwóch lub wielu odrębnych cen. Także w wyrokach z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs and Excise (Wielka Brytania) Trybunał uznał, 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 artykułu 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. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W związku z powyższym, mając na uwadze, że polska ustawa o VAT stanowi wdrożenie na grunt prawa polskiego unormowań zawartych w VI Dyrektywie Rady, przy dokonywaniu wykładni zawartych w niej przepisów przy podatkowej kwalifikacji usług, należy uwzględniać wskazówki wynikające z orzecznictwa ETS.

Zdaniem Odwołującego podkreślenia wymaga również, iż Zamawiający nie określił jednoznacznie i wprost, jaka część wykonywanej usługi powinna zostać objęta inną niż podstawowa stawką podatku. Przyjęty w SIWZ sposób i systematyka opisu przedmiotu zamówienia oraz pouczenia o sposobie obliczenia ceny potwierdza także, że kontraktowana usługa utrzymania w czystości taboru kolejowego ma charakter kompleksowy. Tym samym, w stanie faktycznym sprawy aktualnym jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 499/06 oraz z dnia 2 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1946/07, zgodnie z którym w przypadku świadczenia o kompleksowym charakterze, na które składa się czynność podstawowa, której wykonanie było celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze niezbędne do wykonania czynności podstawowej, ustalając właściwą stawkę podatku VAT trzeba przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności. Przedstawione stanowisko Odwołującego potwierdza także ugruntowana linia orzecznicza Krajowej Izby Odwoławczej - wyrok z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. akt: KIO 2380/12), wyrok z dnia 23 lipca 2012 r. (sygn. akt 1395/12. 1408/12, 1412/12, 1413/12, 1423/12), wyrok z dnia 28 sierpnia 2012 r. (sygn. akt 1731/12).

Izba stanowczo sprzeciwia się stosowaniu przez wykonawców w przetargach publicznych podziałów zamówienia, w celu uzyskania nieuczciwej przewagi konkurencyjnej, poprzez zaniżenia kwoty należnego podatku VAT. Izba wskazuje, iż przed opodatkowaniem przedmiotu zamówienia należy wziąć pod uwagę podłoże ekonomiczne dokonywanych czynności - w ślad za wyrokiem WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 2247/09. Z powyższymi ustaleniami pozostaje w zgodzie także stanowisko Ministra Finansów z dnia 30 marca 2012 r., zakazujące sztucznego rozdzielania usług złożonych w aspekcie ekonomicznym.

Ponadto, w sprawie istotnym jest również, że usługa stanowiąca przedmiot zamówienia tj. usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego kwalifikowana jest zgodnie z obowiązującym PKWiU pod numerem: 81.29.10.0 - pozostałe usługi sprzątnia i czyszczenia gdzie indziej niesklasyfikowana. Usługi te objęte są podstawową stawką podatku VAT. Mając na względzie, że na ww. przedmiot zamówienia składa się szereg czynności, Odwołujący ustalając stawkę podatku od towarów i usług w postępowaniu kierował się w szczególności stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie, z którym: *„przy czynnościach o charakterze kompleksowym (...). na które składa się czynność podstawowa, będąca celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze niezbędne do wykonywania czynności podstawowej, ustalając właściwą stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jedną stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej”* (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2006 r. sygn. akt: I FSK 945/05 opublikowane w ONSAiWSA 2007/4/91) oraz Sądu Administracyjnego w Krakowie tj.: *„(...) istnieje grupa usług o charakterze złożonym, w skład których może wchodzić szereg innych, odrębnych usług. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla podatnika celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej.”* (wyrok Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 2 października 2008 r., sygn. akt: I/SA/Kr 128/07).

Tym samym stanowisko Zamawiającego, że część czynności składających się na usługę utrzymania w czystości tabor kolejowego ujmowana jest w innej niż wskazana powyżej grupie PKWiU pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania. O ile bowiem sam sposób kwalifikacji poszczególnych usług, został przez Zamawiającego dokonany prawidłowo, to nie sposób pominąć podstawowego dla sposobu opodatkowania faktu, że przedmiotem niniejszego zamówienia nie jest wykonywanie zindywidualizowanych i niepowiązanych usług, ale realizacja jednej, zbiorczej dla wszystkich wskazanych w SIWZ

czynności porządkowych tj. usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego, obłożonej podstawą stawką podatku VAT.

W związku z powyższym, a również z uwagi na bezsporną okoliczność, że przedmiot zamówienia oznaczony został przez Zamawiającego wskutek przyjętej w SIWZ struktury i systematyki jako usługa kompleksowa, to niedopuszczalnym jest sztuczne i nieuzasadnione potrzebami prawidłowego wykonania świadczenia, stosowanie dla ww. jednolitej usługi, różnych stawek podatku VAT. Tym samym cena skalkulowana przez Odwołującego skalkulowana została prawidłowo. W konsekwencji, a *contrario*, bezsprzecznym jest także, że ceny skalkulowane przez pozostałych wykonawców, w tym Wykonawcę, którego oferta została uznana za najkorzystniejszą, zawierają błąd, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp i podlegają odrzuceniu.

### **Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje:**

#### **Sygn. akt KIO 2857 oraz KIO 2860**

Zgodnie z postanowieniami rozdziału V. SIWZ, „*świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego Zamawiającego będące przedmiotem niniejszego postępowania będzie się odbywało w sposób ciągły jako realizacja jednego zadania przez Wykonawcę, z którym zostanie podpisana umowa o udzielenie zamówienia publicznego w sposób szczegółowo określony poniżej oraz w załącznikach do przedmiotowej SIWZ. Świadczenie przedmiotowej usługi będzie się odbywało w sposób sukcesywny zgodnie ze szczegółowymi zasadami określonymi w niniejszej SIWZ. Świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego – autobusów szynowych będzie następowało w postaci: a) czyszczenia pobieżnego – CPS (...), b) czyszczenie codzienne CCS (...), c) czyszczenie gruntowne CGS (...), d) mycie zewnętrzne MZS (...), e) wodowanie WDS (...), f) odfekalniania ODS (...). Świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego – Elektrycznych Zespołów Trakcyjnych będzie następowało w postaci: a) czyszczenia pobieżnego – CPE (...), b) czyszczenia codziennego CCE (...), c) czyszczenia gruntownego CGE (...), d) mycia zewnętrznego MZE (...), e) wodowanie WDE (...), f) odfekalniania ODE (...)*” (pkt 1, 2, 3 rozdziału V. SIWZ). Analogiczne postanowienia znalazły się w § 1 projektu umowy.

W załączniku nr 2 do SIWZ Zamawiający wyjaśnił m.in. że wodowanie oznacza napełnianie zbiorników wodnych w pojazdach kolejowych (...), zaś odfekalnianie to usuwanie nieczystości płynnych ze zbiorników na fekalia w taborze kolejowym, uwzględniając odpowiednie regulacje środowiskowe (...).

Zgodnie z Planem sprzętań, stanowiącym załącznik nr 3 SIWZ, mycie gruntowne, mycie zewnętrzne, wodowanie i odfekalnianie będzie wykonywane operatywnie, pozostałe czynności co do zasady będą realizowane codziennie.

Na podstawie przepisu art. 38 ust. 1 ustawy Pzp, jeden z Wykonawców wniósł o wyjaśnienie treści SIWZ w przedmiocie charakteru prawnego usługi będącej przedmiotem zamówienia (pismo z dnia 18 lipca 2012 r.). Wykonawca wskazał, że „*przedmiotem zamówienia jest usługa utrzymania w czystości taboru kolejowego, na którą składa się wiele usług składowych. Wśród nich występują usługi, które opodatkowane są 23% stawką podatku VAT, oraz takie, które są opodatkowane 8% stawką podatku VAT. Do tych ostatnich należą usługi wodowania i odfekalania. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wynika, iż w przypadku usług złożonych można mieć do czynienia z usługami kompleksowymi, bądź zespołem niezależnych usług. W przypadku gdy ma się do czynienia z usługami kompleksowymi, czyli usługami, w których można wyróżnić usługę główną i usługi zależne, które są powiązane ekonomicznie z usługą główną, usługi te jako kompleksowa usługa są opodatkowane jednolitą stawką podatku VAT, którą jest opodatkowana usługa główna. W przypadku gdy ma się do czynienia z zespołem usług, każda z usług jest opodatkowana oddzielnie. Mając powyższe na uwadze Wykonawca zwraca się z zapytaniem, jaki charakter prawny ma usługa będąca przedmiotem zamówienia, tj. usługa utrzymania w czystości taboru kolejowego, kompleksowy, czy nie? Udzielenie odpowiedzi na to pytanie ma bardzo istotne znaczenie zarówno dla Zamawiającego jak i dla Wykonawców, ponieważ od niej zależy przyjęta w postępowaniu stawka podatku VAT, tj. jednolita 23% dla całej usługi, czy też indywidualnie wyliczana dla poszczególnych usług wchodzących w skład usługi będącej przedmiotem zamówienia. Ma to szczególne znaczenie w kontekście orzecznictwa Sądu Najwyższego, z którego wynika, iż zastosowanie błędnej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, co skutkuje koniecznością odrzucenia oferty.*

*Zdaniem Wykonawcy przedmiotowa usługa ma charakter usługi kompleksowej. W przedmiocie charakteru prawnego usług utrzymania w czystości taboru kolejowego wypowiedziała się Krajowa Izba Odwoławcza w postępowaniu o sygn. akt: KIO 918/12, gdzie zamawiającym była spółka Przewozy Regionalne Sp. z o.o., w którym Izba stwierdziła, iż usługa utrzymania w czystości taboru kolejowego, w skład której wchodzi m.in. usługi wodowania i odfekalania jest usługą kompleksową, i należy do niej stosować jednolitą stawkę podatku VAT, w tym przypadku 23%.”*

W odpowiedzi Zamawiający wyjaśnił (pismo z dnia 24 sierpnia 2012 r.), że „*przedmiotem prowadzonego postępowania jest świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego. Zamawiający pragnie jednak podnieść, iż nie traktuje świadczenia przedmiotowej usługi jako usługi mającej charakter kompleksowy. Przemawia za tym faktyczny charakter usługi będącej przedmiotem postępowania oraz jej opis dokonany w całej dokumentacji postępowania.*

*Zamawiający pragnie wskazać, że zgodnie z treścią Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia (dalej SIWZ) świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego w postaci autobusów szynowych będzie się odbywało w postaci: czyszczenia pobieżnego, czyszczenia codziennego, czyszczenia gruntownego, mycia zewnętrznego, wodowania, odfekaliania. Świadczenie usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego w postaci elektrycznych zespołów trakcyjnych będzie się odbywało w postaci: czyszczenia pobieżnego, czyszczenia codziennego, czyszczenia gruntownego, mycia zewnętrznego, wodowania, odfekaliania.*

*Dokonanie takiego, a nie innego wyróżnienia poszczególnych rodzajów usług, wśród których znajdują się usługi wodowania oraz odfekaliania, dla prawidłowego wykonania których konieczne jest posiadanie odpowiedniego potencjału technicznego, znacznie bardziej skomplikowanego niż służącego do wykonywania pozostałych usług w postaci czyszczenia taboru – wynika z braku kompleksowości usługi czyszczenia. Jednocześnie Zamawiający pragnie wskazać, iż zlecenie wykonania poszczególnych usług, w tym wodowania oraz odfekaliania będzie się odbywało w sposób zdecydowanie niezależny i niekompatybilny (zdecydowanie bardziej incydentalny niż w odniesieniu do pozostałych usług) w stosunku do pozostałego zakresu usługi będącej przedmiotem niniejszego postępowania.*

*Mając na uwadze przyjmowane przez organy podatkowe stanowiska w ramach interpretacji indywidualnych Zamawiający pragnie wskazać, iż z ekonomicznego punktu widzenia usługi złożone nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonywaniu czynności głównej, zasadniczej lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.*

*Mając powyższe na uwadze Zamawiający wskazuje, iż w zaistniałym stanie faktycznym mamy do czynienia z sytuacją wskazaną powyżej (co oczywiście będzie miało znaczenie dla zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT dla poszczególnych rodzajów usług jednostkowych).”*

Odwołujący Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o.o. zastosował obniżoną stawkę podatku VAT (8%) w odniesieniu do usług wodowania i odfekaliania. Odwołujący Impel Cleaning Sp. z o.o. cały przedmiot zamówienia opodatkował stawką podstawową 23%. Zaś Cezary Kołada usługę odfekaliania opodatkował 8% stawką podatku VAT, w stosunku do pozostałych usług zastosował stawkę podstawową.

Pismem z dnia 7 grudnia 2012 r. Zamawiający poinformował Odwołującego

Dolnośląskie Przedsiębiorstwo Usługowe Sp. z o.o. o odrzuceniu jego oferty, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, z powodu błędu w obliczeniu ceny, polegającego na nieprawidłowym zastosowaniu stawki podatku VAT. Uzasadniając swoje stanowisko Zamawiający wskazał, iż w przedmiotowym postępowaniu z całego zakresu usług obciążonych podstawową stawką podatku VAT w wymiarze 23 % należy wyróżnić usługę odfekalania (ODE, ODS). W załączniku nr 3 do ustawy (stawka podatku VAT 8%) znajdują się pod pozycją 142 usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków. Przedmiotowym usługom, zgodnie z treścią odesłania odpowiadają usługi opisane zgodnie z klasyfikacją PKWiU, znajdujące się w Dziale 37 „Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, osady ze ścieków kanalizacyjnych”. Powyższe, w ocenie Zamawiającego, powoduje, iż w odniesieniu do świadczenia usługi odfekalania winna zostać zastosowana 8% stawka podatku VAT, zaś w odniesieniu do pozostałych usług, związanych z utrzymaniem w czystości taboru kolejowego, mieszczących się w grupowaniu PKWiU 81.29.1 a więc „Usługi w zakresie pozostałego sprzątnia i czyszczenia” - stawka VAT o charakterze podstawowym, a więc 23%.

Powołanym wyżej pismem Zamawiający poinformował Odwołującego Impel Cleaninig Sp. z o.o., że jego oferta została, na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, odrzucona jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Zamawiający w uzasadnieniu faktycznym odrzucenia oferty Odwołującego stwierdził, że Odwołujący do obliczenia ceny oferty zastosował jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Zamawiający wskazał, że powyższe nie zasługuje na akceptację z uwagi na aktualnie obowiązujące przepisy prawa w tym zakresie oraz jego własne stanowisko wyrażone w piśmie z dnia 24 sierpnia 2012 r., w którym oświadczył, że nie traktuje świadczenia usługi stanowiącej przedmiot zamówienia, jako usługi mającej charakter kompleksowy.

### **Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje:**

#### **Sygn. akt KIO 2860/12**

Odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie Izba stwierdziła, że obowiązkiem zamawiającego jest dokonanie oceny ofert, w tym m.in. pod względem prawidłowości przyjętych przez wykonawców przy obliczeniu ceny stawek VAT. Obowiązek taki wynika z dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, który nakazuje zamawiającemu odrzucenie ofert zawierających błąd w obliczeniu ceny, za który uznać należy przyjęcie niewłaściwej stawki VAT. Stanowisko to potwierdził Sąd Najwyższy w dwóch uchwałach z dnia 20 października 2011 r. w sprawach o sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11. Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu zapytania Sądu Okręgowego w Koninie czy określenie w treści oferty wykonawcy błędnej stawki podatku VAT oraz

obliczenie w oparciu o tą stawkę, podatku VAT, jako składnika ceny brutto, stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp i jest podstawą do odrzucenia oferty, udzielił pozytywnej odpowiedzi na to pytanie. Tym samym, Sąd Najwyższy potwierdził, że zamawiający w świetle dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp ma uprawnienie do weryfikacji zaoferowanej ceny pod kątem ustalenia, czy nie zawiera ona błędu w obliczeniu ceny w zakresie określenia właściwej stawki VAT. Obowiązek taki aktualizuje się również na gruncie niniejszego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

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

Udzielenie odpowiedzi na to pytanie wymaga jednakże w pierwszej kolejności oceny charakteru prawnego dokumentu z dnia 24 sierpnia 2012 r., sporządzonego przez Zamawiającego. Zamawiający w rzeczonym dokumencie wyraził swoją opinię stwierdzając, że usługa stanowiąca przedmiot zamówienia nie powinna być traktowana jako usługa kompleksowa, wskazując na przyczyny takiej kwalifikacji, jednakże nie podał, jakie stawki podatku VAT, w odniesieniu do jakich usług, winny być zastosowane. Jednocześnie nie zmienił postanowień SIWZ w zakresie sposobu obliczenia ceny. Pozostawił postanowienia pkt 1 rozdziału XII, gdzie wskazał, że wykonawca powinien podać w Formularzu ofertowym ceny jednostkowe netto i brutto oraz łączną cenę brutto. Nadto, w § 5 ust. 1 projektu umowy znalazło się postanowienie, że do kwoty wynagrodzenia zostanie doliczony podatek VAT według obowiązującej stawki. W ocenie Izby, oznacza to, że wolą Zamawiającego nie było dokonanie modyfikacji SIWZ, bowiem Zamawiający nie wprowadził do treści SIWZ ani odwołania do przedmiotowego pisma, a tym bardziej nie podjął się wskazania prawidłowych stawek podatku VAT i co istotne, pozostawił ciężar ich określenia wykonawcom, wskazując, że winni oni doliczyć podatek VAT według obowiązującej stawki. Zamawiający nie sprecyzował więc swojego stanowiska w sposób jednoznaczny, rozstrzygając kwestię opodatkowania podatkiem VAT. Skoro tak, to w ocenie Izby, nie można uznać, że Zamawiający dokonał modyfikacji postanowień SIWZ w ten sposób, że określił, w jaki sposób należy opodatkować przedmiot zamówienia, tym samym stanowisko Zamawiającego nie może być uznane za wiążące (wyrok SO w Krakowie z 28.04.2005 r., sygn. akt II Ca 42/05).

Nadto, stanowisko Zamawiającego nie może być traktowane jako ostateczne, bowiem oznaczałoby to, że Izba nie jest uprawniona do badania prawidłowości określenia

stawki podatku VAT, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z bezwzględnie obowiązującymi przepisami praw, tj. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Na marginesie należy zwrócić uwagę, iż jakkolwiek w analizowanym piśmie Zamawiający wyróżnił usługi wodowania i odfekaliania, to jednak na etapie oceny ofert uznał, że jedynie usługa odfekaliania winna być traktowana w sposób odrębny.

Zatem w dalszej kolejności niezbędne jest rozstrzygnięcie, czy usługa stanowiąca przedmiot zamówienia ma charakter kompleksowy, czy też składa się z szeregu odrębnych usług nie mających charakteru kompleksowego.

W polskich przepisach podatkowych brak jest szczegółowych uregulowań dotyczących świadczeń złożonych. Nie ma legalnej definicji tego pojęcia, nie ma więc określonych normatywnie kryteriów, czy też innych wyznaczników, które pozwalałyby w sposób precyzyjny określić granice pomiędzy przypadkami, gdy mamy do czynienia z kilkoma świadczeniami, które należy opodatkować odrębnie, a sytuacją, kiedy związek pomiędzy tymi świadczeniami jest tak ścisły, iż należy już mówić o istnieniu jednego świadczenia o charakterze złożonym (kompleksowym), które powinno być opodatkowane według jednolitej stawki podatku VAT. Stąd też należy zachować wyjątkową ostrożność w klasyfikowaniu przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej. Każda sytuacja powinna być analizowana indywidualnie z uwzględnieniem charakterystycznych dla niej i istotnych elementów, z punktu widzenia rozpatrywania istnienia związku pomiędzy poszczególnymi czynnościami i w tym kontekście ewentualnego traktowania ich jako jednej gospodarczej całości (jednego świadczenia). Zwrócić należy także uwagę na konieczność przeanalizowania podłoża ekonomicznego dokonywanych czynności, przed przystąpieniem do oceny i analizy sposobu ich opodatkowania (uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie sygn. akt III SA/Wa 2247/09).

Jeśli świadczenia tworzą usługę o charakterze kompleksowym, wówczas również dla celów jej opodatkowania na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług powinny tworzyć całość. W przypadku świadczenia o kompleksowym charakterze, na które składa się czynność podstawowa, której wykonanie było celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze, niezbędne do wykonania czynności podstawowej, ustalając właściwą stawkę podatku VAT powinno się przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej. Zaprezentowane stanowisko potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 499/06 oraz z dnia 2 grudnia 2008 r. sygn. akt I FSK 1946/07.

W zdefiniowaniu usług kompleksowych pomocne jest także orzecznictwo ETS. W wyroku w sprawie C-349/96 ETS uznał po pierwsze, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne, po drugie zaś,



świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż mogłoby to spowodować naruszenie całego systemu opodatkowania. Ponadto, świadczenie jednolitej usługi ma miejsce w szczególności w przypadkach, gdy jeden lub więcej elementów może być uznany za tworzący świadczenie (usługę) główne, podczas, gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenie (usługi) dodatkowe, do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia (usługi) głównego. Usługa musi być uznana za dodatkową w stosunku do usługi głównej, jeśli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, ale środek do lepszego wykorzystania dostarczonej usługi głównej.

Podobne stanowisko zajął Minister Finansów w piśmie z dnia 30 marca 2012 r., w którym stwierdził, iż transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeśli nie są one od siebie niezależne. Ponadto, podczas ustalania czy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, czyli czy jest to świadczenie kompleksowe, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja.

Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, że przy ocenie, czy dana usługa ma charakter kompleksowy, istotnym jest zbadanie następujących okoliczności, tj.:

- celu realizowanej usługi,
- charakteru usługi w zakresie jej odrębności i niezależności,
- ekonomicznego charakteru usługi w aspekcie jej podziału,
- wzajemne powiązanie usług w odniesieniu: usługa główna (zasadnicza) oraz usługa dodatkowa (pomocnicza).

Odnosząc powyższe rozważania do niniejszego stanu faktycznego stwierdzić należy, że oceny spełniania warunku kompleksowości przedmiotowej usługi należało dokonać, zdaniem Izby, w danym stanie faktycznym sprawy. Bezsporną jest okoliczność, iż na usługę kompleksową z reguły składa się szereg usług, które mają niejako odrębny byt gospodarczy, tj. każda z nich może być zamawiana i wykonywana niezależnie przez różne podmioty, na podstawie odrębnych umów. Dodatkowo każdej z tych usług przypisany jest z reguły odrębny symbol PKWiU i właściwa stawka podatku VAT. Zatem, możliwość rozdzielenia określonych usług, także tych składających się na przedmiot zamówienia, nie przesądza o braku kompleksowości danych usług, istotne są bowiem okoliczności faktyczne.

Na tym tle nie zasługuje na aprobatę stanowisko Zamawiającego, że usługi wodowania i odfekalania mając charakter niezależny przesądzą o braku kompleksowości zamawianych usług. Gdyby uznać bowiem, że możliwość wyodrębnienia usług ma rozstrzygające znaczenie dla kwestii opodatkowania, instytucja usług kompleksowych została by wypaczona i byłaby w zaniku. Tymczasem sam Zamawiający zauważył w odpowiedzi na odwołanie, że obecna praktyka, zauważalna w obrocie gospodarczym, pokazuje, że znaczenie usług kompleksowych ciągle wzrasta.

W ocenie Izby, wbrew stanowisku Zamawiającego, treść SIWZ pozwala na stwierdzenie, że zamawiana usługa ma charakter kompleksowy. Przesądza o tym rodzaj usług, cel, jakiemu służą (jaki ma zostać osiągnięty). Nadto, objęcie jednym zamówieniem i to bez podziału na części, wszystkich usług oraz nazwa postępowania, która wszystkie usługi, stanowiące przedmiot zamówienia, obejmuje pojęciem „czyszczenie”, potwierdza pogląd o kompleksowym charakterze zamawianych usług. Fakt, iż w formularzu ofertowym oraz w projekcie umowy Zamawiający wymaga wskazania cen za poszczególne rodzaje usług pozostaje bez wpływu na dokonaną ocenę. Gdyby bowiem uznać to stanowisko za słuszne oznaczałoby to, że sposób wyceny rozstrzyga o charakterze zamawianych usług. Tymczasem orzecznictwo, które wypracowało pojęcie „usługi kompleksowej”, nie wskazuje na tego rodzaju determinantę. Bez wpływu na ocenę w tym przedmiocie pozostaje również okoliczność, że dla wykonania usługi odfekalania i wodowania konieczne jest posiadanie odpowiedniego potencjału technicznego, mogłoby mieć to co najwyżej znaczenie dla formułowania warunków udziału w postępowaniu, bowiem orzecznictwo ważkiego znaczenia temu czynnikowi nie przypisuje. Nadto, przyjęcie takiego stanowiska powodowałoby, że niezwykle trudne, a wręcz niemożliwe byłoby wyznaczenie granicy, która dałaby możliwość odróżnienia usług kompleksowych od zespołu usług.

Mając na uwadze uwarunkowania niniejszego zamówienia oraz wyartykułowane wyżej wytyczne, pomocne przy ocenie kompleksowego charakteru usług, w pierwszej kolejności należało zbadać cel realizowanej usługi. Nie ulega wątpliwości, że treść SIWZ w sposób jednoznaczny nie wskazuje, jaki charakter ma zamawiana usługa. Jednakże z opisu przedmiotu zamówienia oraz z treści pozostałych postanowień SIWZ jednoznacznie wynika, że w rozpoznawanym przypadku mamy do czynienia z usługą o charakterze kompleksowym, O ile w przypadku usług sprzątnięcia i czyszczenia taboru kolejowego, które są grupowane PKWiU 81.29.1 – „Usługi w zakresie pozostałego sprzątnięcia i czyszczenia” – nadrzędny cel takich usług rysuje się jasno. Niewątpliwie realizacja ww. usług za pomocą kompleksowego sprzątnięcia, umycia, oczyszczenia prowadzi do uzyskania efektu w postaci posiadania czystego taboru kolejowego. Natomiast dla usług polegających na wodowaniu i odfekalaniu,

trudno znaleźć inny cel, niż utrzymanie czystości. Jest to zatem ten sam cel, któremu służą wszystkie pozostałe czynności stanowiące przedmiot zamówienia.

Zresztą sam Zamawiający nie zaprzecza, że usługa wodowania winna być zaliczona do usług związanych z utrzymaniem czystości taboru kolejowego, mieszczących się w grupowaniu PKWiU 81.29.1, a więc „Usługi w zakresie pozostałego sprzątnia i czyszczenia”, które opodatkowane są stawką 23% (odpowiedź na odwołanie).

Dalej zwrócić należy uwagę, iż jakkolwiek okoliczność, że Zamawiający obejmuje jednym zamówieniem wiele usług, nie ma rozstrzygającego znaczenia dla oceny charakteru usługi, stanowiącej przedmiot zamówienia, to winna być również brana pod uwagę. Ważne jest, że Zamawiający określił przedmiot zamówienia jako usługę, zawierającą szereg sprecyzowanych w SIWZ czynności, mających na celu utrzymanie czystości. Z punktu widzenia Zamawiającego należy uznać, że dopiero wykonanie wszystkich usług w cyklu czynności podejmowanych w ramach zamówionej usługi kompleksowej – składało się na osiągnięcie celu gospodarczego, jakim jest dla Zamawiającego utrzymanie taboru w czystości.

Istotnie znaczenie, jak wskazano, ma okoliczność, iż na realizację usługi utrzymania w czystości taboru kolejowego składa się szereg różnorodnych czynności, które są względem siebie komplementarne i składają się na jedną całość, tj. na usługę kompleksowego utrzymania w czystości taboru kolejowego.

W ocenie Izby, o kompleksowym charakterze zamawianej usługi przesądza również aspekt ekonomiczny. Świadczeniem zasadniczym (a zarazem sensem ekonomicznym realizacji przedmiotu zamówienia dla zamawiającego) jest utrzymanie czystości taboru.

Izba wskazuje, że w rozpoznawanej sprawie nie bez znaczenia jest również udział usług wodowania i odfekaliania w całości zamówienia. Nie jest kwestią sporną, że udział ten jest niewielki. Zatem nie można przypisać ww. usługom istotnego, pod względem ekonomicznym, udziału w całości zamawianej usługi.

O tym, że usługa zamawiana w niniejszym postępowaniu ma charakter kompleksowy świadczy również fakt, że świadczenia związane z utrzymaniem w czystości taboru kolejowego, grupowane w PKWiU 81.29.1 - „Usługi w zakresie pozostałego sprzątnia i czyszczenia”, które są opodatkowane stawką podstawową podatku VAT 23%, mają charakter dominujący względem świadczeń polegających na wodowaniu i odfekalianiu.

W ocenie Izby, również brak codziennej potrzeby wykonania danej usługi nie może przesądzać o braku potrzeby jej wykonywania dla uzyskania oczekiwanego dla Zamawiającego stanu czystości, a tym samym stanowić podstawy do oceny, że dana usługa nie pozostaje z czynnościami podstawowymi w stosunku kompleksowości. Nie jest więc trafny argument Zamawiającego, że bardziej incydentalny charakter spornych usług w

porównaniu do głównych usług może przesądzać o braku ich związku z usługami mającymi charakter dominujący.

W ocenie Izby, uznanie usługi odfekalowania za usługę odrębną, niemającą związku z pozostałymi usługami, stanowiącymi przedmiot zamówienia, miałoby charakter sztuczny. Jak była już o tym mowa, nie sposób uznać, że usuwanie nieczystości płynnych nie jest elementem usługi, która polega na utrzymaniu w czystości taboru kolejowego. Oczywistym jest bowiem, że niezrealizowanie przedmiotowej usługi spowoduje, że do realizacji celu, w postaci otrzymania czystego taboru kolejowego, nie dojdzie.

Analogiczne stanowisko jest konsekwentnie przyjmowane w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej, również w tych orzeczeniach przywołanych przez Zamawiającego, chociaż tezy wybrane przez Zamawiającego wprost na to nie wskazują (np. sygn. akt KIO 904/12, KIO 911/12, KIO 918/12, KIO 1395/12, KIO 408/12, KIO 412/12, KIO 413/12, KIO 423/12). Orzecznictwo sądów okręgowych potwierdza prawidłowość tych rozstrzygnięć, wystarczy wskazać na wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 13.11.2012 r., sygn. akt XXIII Ga 1442/12, gdzie Sąd usługi mycia, odkurzania, czyszczenia, dezynfekcji taboru kolejowego, wyposażania wagonów w pakiety sanitarne, a także wywóz śmieci i wybieranie nieczystości z wagonów z zamkniętym obiegiem WC zakwalifikował do usług o charakterze kompleksowym.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności i przedstawioną argumentację Izba uznała, że usługa zamawiana przez Zamawiającego w omawianym postępowaniu ma charakter kompleksowy, a zatem prawidłowym było przyjęcie przez Odwołujących dla całego przedmiotu zamówienia podstawowej stawki VAT na poziomie 23%. Zatem, zarzut naruszenia przepisów art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp oraz art. 7 ust. 1 ustawy Pzp należało uznać za słuszny.

Izba nie znalazła podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia przepisu art. 7 ust. 3 ustawy Pzp. Hipotezą normy prawnej zawartej we wskazanym przepisie jest okoliczność, w której zamawiający udziela zamówienia publicznego, w sytuacji, gdy ocena dotyczy etapu wcześniejszego, tak jak miało to miejsce w niniejszym stanie faktycznym, stwierdzenie przekroczenia wskazanej normy nie jest możliwe.

Zarzut naruszenia przepisu art. 91 ust. 1 ustawy Pzp również okazał się chybiony. Izba nie stwierdziła bowiem, sam Odwołujący również tego nie wskazywał, że wyboru oferty najkorzystniejszej dokonano w oparciu o inne kryteria oceny ofert niż te ustalone w SIWZ.

### **Sygn. akt KIO 2857/12**

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Aktualność zachowują rozważania poczynione w sprawie o sygn. akt KIO 2857, zatem nie ma podstaw do ich powielania w tym miejscu.

Rozstrzygnięcie o kompleksowym charakterze zamawianej usługi powoduje, że poza istotą sporu pozostaje rozstrzygnięcie o kwalifikacji poszczególnych usług, wchodzących w skład zamawianej usługi, według PKWiU.

Na marginesie stwierdzić należy, iż nie przekonuje argumentacja Odwołującego o trafności ujęcia spornej usługi w grupowaniu PKWiU pozycja 36.00.30.0 „Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych”. Przyjęta kwalifikacja wskazuje bowiem na inny charakter usługi niż ta, która miała być przedmiotem świadczenia. Brak również wskazania podstaw do przyjęcia takiego grupowania w treści odwołania.

Mając na uwadze powyższe okoliczności stwierdzić należy, iż zarzut naruszenia przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp nie znalazł potwierdzenia w odniesieniu do oferty Odwołującego, znajdując zaś potwierdzenie w stosunku do oferty złożonej przez C..... K..... nie mógł stać się podstawą do uwzględnienia odwołania, gdyż biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie w sprawie sygn. akt KIO 2860/12, stwierdzone naruszenie pozostaje bez wpływu na wynik postępowania (art. 192 ust. 2 ustawy Pzp).

Naruszenie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp uzasadnia twierdzenie o uchybieniu przepisowi art. 7 ust. 1 ustawy Pzp.

Zarzut naruszenia przepisu art. 7 ust. 3 ustawy Pzp nie mógł zyskać aprobaty z przyczyn, o których była mowa powyżej.

Chybiony okazał się również zarzut naruszenia przepisu art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp, w ocenie Izby, z uzasadnienia faktycznego i prawnego jasno wynika, z jakich przyczyn oferta Odwołującego została odrzucona.

Odrzucenie przez Zamawiającego oferty Impel Cleaninig Sp. z o.o. spowodowało, iż Odwołujący nie miał legitymacji do wniesienia odwołania w tym zakresie. Jedynym środkiem ochrony prawnej przysługującym Odwołującemu, w sytuacji, w której wskazany Wykonawca wniósł odwołanie, było zgłoszenie przystąpienia do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego w sprawie o sygn. akt KIO 2860/12. W związku z powyższym stanowisko Odwołującego w odniesieniu do oferty tego wykonawcy nie mogło być brane pod uwagę.

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy, na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 w zw. z § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238), zaliczając do kosztów postępowania odwoławczego wpis od każdego z odwołań w wysokości 15.000,00 zł oraz koszty wynagrodzenia pełnomocnika wykonawcy Impel Cleaning Sp. z o. o. w kwocie 3.600,00 zł.

**Przewodniczący:** .....