Sygn. akt: KIO 2723/17

WYROK
z dnia 11 stycznia 2018 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:
Przewodniczący: Małgorzata Matecka

Protokolant: Rafał Komoń

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 stycznia 2018 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 27 grudnia 2017 r. przez Odwołującego: **WC Serwis Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w Zabrzu** w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: **24 WOJSKOWY ODDZIAŁ GOSPODARCZY w Giżycku**

przy udziale wykonawcy **TOI TOI Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

orzeka:

1. oddala odwołanie,

kosztami 2. postępowania obciąża Odwołującego, i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania,
2.2. zasądza kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) od Odwołującego na rzecz wykonawcy TOI TOI Polska Spółka z ograniczoną

---

odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie stanowiącą koszty poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1579, 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 Olsztynie.**

Przewodniczący: ……

Sygn. akt: KIO 2723/17

Uzasadnienie

Zamawiający – 24 Wojskowy Oddział Gospodarczy w Giżycku (dalej jako „Zamawiający”) prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego postępowanie pn. „Usługa sanitarna polegająca na zabezpieczeniu potrzeb wojska w przenośne urządzenia sanitarne wraz z ich kompleksową obsługą serwisową dla 24. Wojskowego Oddziału Gospodarczego” (dalej jako „Postępowanie”). Wartość ww. zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1579, ze zm.), dalej jako „ustawa Pzp”.
Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w dniu 25 października 2017 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod nr 2017/S 205-423099.
I. W dniu 27 grudnia 2017 r. wykonawca WC Serwis spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa (dalej jako „Odwołujący”) wniósł do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej odwołanie od czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w Postępowaniu w ramach Zadania nr 1, w tym od zaniechania odrzucenia oferty TOI TOI Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie.
Odwołujący zarzucił Zamawiającemu dokonanie niezgodnego z przepisami ustawy Pzp

wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez wykonawcę TOI TOI Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie (dalej jako „Przystępujący"), podczas gdy zawiera ona niedający się usunąć błąd w obliczeniu ceny i winna zostać odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, przez co doszło do naruszenia przepisu art. 91 ust. 1 ustawy Pzp, i w konsekwencji Odwołujący zarzucił Zamawiającemu zaniechanie odrzucenia ww. oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.
W związku z podniesionymi zarzutami Odwołujący wniósł o nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej i dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oferty Odwołującego, ewentualnie ponowne przeprowadzenie czynności badania ofert i odrzucenie oferty zawierającej nieprawidłową stawkę podatku VAT.
Uzasadniając podniesione zarzuty Odwołujący w szczególności wskazał, co następuje:
W pierwszej kolejności Odwołujący wskazał, iż Postepowanie obarczone jest poważnym naruszeniem ze strony Zamawiającego, albowiem doszło do sytuacji, w której zostały złożone dwie oferty, zawierające odmienne stawki VAT i nie doszło do odrzucenia żadnej z tych ofert, lecz obydwie podlegały ocenie przez Zamawiającego.

Odwołujący wskazał, iż stawka podatku VAT w wysokości 23% ma charakter podstawowy co wynika z przepisu art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm.), dalej jako „ustawa o podatku od towarów i usług".
Każde odstępstwo od tej zasady, tj. zastosowanie stawki preferencyjnej (m. in. w wysokości 8%) musi wynikać z przepisu szczególnego. Jedną bowiem z naczelnych zasad prawa podatkowego jest *exceptiones non sunt extendendae,* czyli zakaz dokonywania rozszerzającej interpretacji wyjątków.
Jeden z tych wyjątków został uregulowany w art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do tej ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. Na mocy art. 146a pkt 1 i pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%; stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.
W załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, zawierającym „Wykaz towarów i usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki 7%" (w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. – 8%) pod pozycją 142 znajdują się usługi sklasyfikowane pod symbolem PKWiU ex 37 „Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków". Jest to zarazem wyjątek stanowiący podstawę do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT.
Odwołujący zauważył, iż w praktyce problemy w zakresie możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT pojawią się w odniesieniu do usług złożonych, na które składają się – poza usługą odbioru nieczystości ciekłych – także inne usługi (poboczne, pomocnicze) jak np. wynajem, transport czy montaż. Organy podatkowe zgodnie uznają, iż w takim przypadku mamy do czynienia z usługą kompleksową, w ramach której usługę główną stanowi odbiór nieczystości ciekłych, natomiast usługa najmu, transportu, montażu są usługami pobocznymi, dodatkowymi, niestanowiącymi celu samego w sobie dla usługobiorcy.
Odwołujący stwierdził, iż usługi wskazane przez Zamawiającego pod pozycjami 1 – 10 Zadania nr 1 dotyczą wyłącznie usług najmu, transportu, montażu i serwisu czystościowego kontenerów sanitarnych, niemniej w odniesieniu do wszystkich tych pozycji Zamawiający wprost wskazuje, iż odbiór ścieków leży w jego gestii. Taki zapis implikuje uznanie, iż świadczone przez wykonawcę usługi w tym zakresie nie będą polegały na odbiorze nieczystości ciekłych (nie będzie to usługa ani główna, ani poboczna), a jedynie na dostarczeniu i obsłudze wynajętych kontenerów. Z uwagi na fakt, iż usługą główną w tym

zakresie będzie stosunek najmu, wykonawca zobligowany jest do zastosowania stawki 23%.
W odróżnieniu od pozostałych usług (innych niż wskazane pod poz. 1 – 10 Zadania nr 1) wykonawca nie odbiera nieczystości ciekłych nagromadzonych w wynajmowanych

kontenerach sanitarnych, a jego rola ogranicza się wyłącznie do wykonania stosownego przyłącza kanalizacyjnego, co stanowi usługę oznaczoną kodem PKWiU 43.22.11.0 (roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających), nieuprawniającą do zastosowania obniżonej stawki VAT.
Okoliczność, iż inne usługi (niż wskazane w poz. 1 – 10 Zadania nr 1) polegają na odbiorze nieczystości ciekłych pozostaje bez znaczenia dla sprawy i nie uprawnia do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT również w odniesieniu do urządzeń sanitarnych, z których ścieki nie będą odbierane.
Podsumowując Odwołujący stwierdził, iż w zakresie wynagrodzenia za usługi wskazane pod poz. 1 – 10 Zadania nr 1 zastosowanie winna znaleźć pełna stawka podatku VAT w wysokości 23%. Uchybienie w tym zakresie stanowiło błąd w obliczeniu ceny, a Zamawiający zobligowany był do odrzucenia oferty Przystępującego bez jej dalszego badania, czego jednak zaniechał oraz dokonał naruszenia przepisów ustawy Pzp uznając tę ofertę za najkorzystniejszą.
W przypadku nieuznania powyższych argumentów za zasadne, Odwołujący wniósł o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z zakresu księgowości i rachunkowości na okoliczność objęcia usług wskazanych pod poz. 1 – 10 formularza cenowego dotyczącego Zadania nr 1 prawidłową stawką podatku VAT.
Na rozprawie Odwołujący podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie. Powołał się na objaśnienia kodu PKWiU 37 zamieszczone na stronie internetowej GUS. Na potwierdzenie tego, że także Przystępujący stosował różne składki VAT, jako dowód w sprawie, Odwołujący złożył wyciąg z oferty Przystępującego (formularz cenowy) wraz z OPZ z innego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w którym za wykonanie usługi podobnej do tej wskazanej w poz. 1-10 Zadania 1 zaoferował cenę z uwzględnieniem stawki VAT wynoszącej 23%. Odnosząc się do stanowiska Przystępującego dotyczącego złożonego przez Odwołującego formularza cenowego powołał się na treść Opisu przedmiotu zamówienia (pkt 10, 11 oraz 14), z których wynika, iż usługi, do których zastosowano stawkę VAT 23%, nie polegały wyłącznie na dostarczeniu kontenera. Ponadto stwierdził, iż nie przeczy temu, że zapewnienie drożności rur stanowi usługę oznaczoną symbolem PKWiU 37, ale w odniesieniu do przedmiotu zamówienia Postępowania nie jest to usługa wiodąca, lecz jedynie pomocnicza.

II. Pismem z dnia 4 stycznia 2018 r. Zamawiający oświadczył, iż uwzględnia odwołanie w całości.
Na rozprawie Zamawiający podtrzymał ww. stanowisko w sprawie. Wyjaśnił, iż jest jednostką budżetową i nie korzysta z odliczeń podatku VAT. Ponadto nie ma on odpowiedniej wiedzy i umiejętności, aby ocenić stosowanie określonych stawek VAT przez wykonawców, co też w jego ocenie stanowi wyraz ich polityki fiskalnej. Oświadczył, iż w 2017 r. doprowadził kanalizację w gminie Bemowo Pilskie i jest on obciążany comiesięcznymi fakturami za oprowadzanie ścieków. Potwierdził, że do obowiązków wykonawcy należy utrzymanie drożności rur doprowadzających wodę i odprowadzających ścieki, ale zauważył, że wszelkie koszty związane z obiorem i utylizacją nieczystości ponosi wyłącznie Zamawiający.
III. W terminie przewidzianym przepisami ustawy Pzp przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego zgłosił wykonawca TOI TOI Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie.
Izba stwierdziła skuteczność przystąpienia ww. wykonawcy do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.
Pismem z dnia 8 stycznia 2017 r. Przystępujący wniósł sprzeciw wobec uwzględnienia w całości zarzutów odwołania przez Zamawiającego.
Swoje stanowisko w sprawie Przystępujący przedstawił w piśmie z dnia 9 stycznia 2018 r. W treści ww. pisma Przystępujący stwierdził, iż Odwołujący nieprawidłowo definiuje proces „odprowadzania ścieków", ograniczając go do czynności opróżnienia zbiornika, w którym są gromadzone ścieki i przetransportowania nieczystości do oczyszczalni ścieków.
Przystępujący, powołując się na treść przepisów art. 3 pkt 38 lit. a, 38a – 38c ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska oraz art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, zaprezentował pogląd, zgodnie z którym ścieki powstają z chwilą wprowadzenia ich do urządzenia umożliwiającego odprowadzenie ich do sieci kanalizacyjnej lub do zbiornika bezodpływowego (a tym

urządzeniem jest na przykład pisuar, toaleta przenośna, kontener sanitarny). Odprowadzenie ścieków polega zatem na usuwaniu ich z miejsca ich powstania. Procesem „odprowadzania ścieków" objęte jest zatem:

a) etap I – odprowadzenie ścieków, powstałych w urządzeniu umożliwiającym ich dalsze odprowadzenie, do zbiornika bezodpływowego lub do przyłącza wodno-kanalizacyjnego, umożliwiającego następnie odprowadzenie ścieków do sieci kanalizacyjnej;

b) etap II – opróżnienie zbiornika bezodpływowego i przetransportowanie nieczystości ciekłych do punktu zlewnego na oczyszczalni ścieków lub odprowadzenie ścieków za pomocą sieci kanalizacyjnej do oczyszczalni ścieków.

Fakt, iż w pozycjach 1 – 10 zamówienia Zamawiający zapewnia odprowadzanie ścieków poprzez sieć kanalizacji nie oznacza, że usługa wykonawcy nie polega na odprowadzaniu ścieków. Wykonawca zapewnia bowiem odprowadzenie ścieków z urządzenia, jakim jest kabina WC, pisuar, umywalka czy kabina prysznicowa, poprzez przyłącze wodno – kanalizacyjne do sieci kanalizacyjnej, którą następnie ścieki są odprowadzane do oczyszczalni ścieków.

Przystępujący wskazał, iż na podstawie przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach Zamawiający jest obowiązany zapewnić prawidłową gospodarkę nieczystościami ciekłymi na terenie kompleksu wojskowego Bemowo Piskie. Zamawiający musi więc stworzyć i zapewnić warunki do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury wodno-kanalizacyjnej w sposób zapewniający odprowadzanie ścieków. Realizacja ww. celu jest możliwa przede wszystkim poprzez wykonanie przyłączenia do wskazanego przyłącza wodno-kanalizacyjnego, co pozwoli na odprowadzenie ścieków wprost do sieci kanalizacyjnej. Wszystkie pozostałe usługi świadczone przez wykonawcę mają charakter towarzyszący i są związane z koniecznością zapewnienia odpowiedniego standardu sanitarnego usługi głównej, polegającej na odprowadzaniu ścieków w sposób dostosowany do liczby osób oraz zgodny z przepisami prawa.

Nieuprawnione jest rozdzielanie przez Odwołującego usługi głównej, jaką jest odprowadzanie ścieków, i usług towarzyszących, czyli dostarczenia kontenerów i zapewnienia obsługi sanitarnej. W szczególności konieczne jest zapewnienie odpowiedniego standardu minimalnego usług odprowadzania ścieków poprzez:

a) zapewnienie drożności i szczelności przyłączenia do sieci kanalizacyjnej, zapobiegając wydostaniu się nieczystości ciekłych na zewnątrz;
b) dezynfekcję, sprzątanie, uzupełnianie środków czystości.

Kluczowe jest zatem zapewnienie szczelnego i drożnego przyłączenia do sieci kanalizacyjnej, co zapobiegnie wydostaniu się nieczystości ciekłych na zewnątrz i przenikaniu ich do ziemi i wód gruntowych.

Przystępujący stwierdził, iż wykonanie przyłącza kanalizacyjnego jest usługą związaną z odprowadzaniem i oczyszczaniem i powołał się w tym zakresie na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 grudnia 2013 r.

Zdaniem Przystępującego w omawianej sprawie mamy do czynienia z kompleksową usługą sanitarną, na którą składa się:

a) wynajem, a ściśle udostępnienie kontenera sanitarnego w ramach świadczonej usługi;
b) jego transport i posadowienie;
c) przyłączanie do przyłącza wodno-kanalizacyjnego i złącza kablowego energii elektrycznej i jego udostępnienie;
d) serwis (sprzątanie i uzupełnianie środków higienicznych).

Powołując się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 marca 2012 r. (sygn. akt III SA/Wa 1468/12) za uzasadnione uznał przyjęcie, że zapewnienie przyłącza kanalizacyjnego pomiędzy kontenerem a siecią kanalizacyjną i utrzymanie jego drożności niewątpliwie stanowi czynność odprowadzania ścieków. Bez wykonania przedmiotowego przyłącza nie byłoby bowiem możliwe wprowadzenie ścieków do sieci kanalizacyjnej. Ponadto, zapewnienie przyłącza kanalizacyjnego nie służy żadnemu

innemu celowi poza umożliwieniem pozbywania się ścieków i jest ono wstępnym i niezbędnym warunkiem odprowadzania ścieków, co przemawia za dopuszczalnością stosowania do tej usługi obniżonej stawki VAT, jako usługi odprowadzania ścieków. Świadczenia w postaci udostępnienia kontenerów sanitarnych wyposażonych w urządzenia do odprowadzania ścieków, oraz podłączenia takiego kontenera do sieci kanalizacyjnej i utrzymania sprawności przedmiotowej instalacji pozostają w nierozerwalnym związku funkcjonalnym powodującym, że stanowią one całość gospodarczą, której podzielenie miałoby charakter sztuczny. Usługi serwisowe należy natomiast uznać za pomocnicze względem omówionej powyżej usługi sanitarnej mającej na celu zapewnienie prawidłowej gospodarki nieczystościami ciekłymi na terenie Zamawiającego.
W ocenie Przystępującego, potwierdzeniem prezentowanego przez niego stanowiska jest również okoliczność, iż największa zdolność techniczna, największe ryzyka i największe koszty są związane z częścią usługi dotyczącej ściśle odprowadzania ścieków i zabezpieczenia właściwego funkcjonowania urządzeń, które mają skutecznie i bezpiecznie „przeprowadzić" ścieki z kabiny do kanalizacji. Przedstawił przykładowe elementy ceny dostarczenia i obsługi jednego kontenera sanitarnego oraz jako dowód w sprawie załączył do pisma z dnia 9 stycznia 2018 r. kalkulację (kosztorys) wykonania zamówienia w zakresie zadania nr 1.
Ponadto, do ww. pisma z dnia 9 stycznia 2018 r., jako dowody w sprawie, Przystępujący załączył także specyfikację istotnych warunków zamówienia w postępowaniu na wykonanie usługi sanitarnej polegającej na dostarczeniu, obsłudze i pozostawieniu do używania na czas

trwania zlecenia kontenerów sanitarnych w ilości 12 sztuk w kompletach wojskowych administrowanych przez JW.5701 w Wędrzynie (nr 21/2014/INFRA) oraz ofertę złożoną w tym postępowaniu przez Odwołującego na potwierdzenie faktu stosowania również przez Odwołującego stawki VAT 8% w odniesieniu do analogicznych pod względem przedmiotowym świadczeń (załączniki nr 21 i 22 do pisma z dnia 9 stycznia 2018 r.).
Ponadto wniósł o przeprowadzeniu dowodu z przesłuchania wskazanych świadków, będących pracownikami technicznymi Przystępującego.
Na rozprawie Przystępujący podtrzymał dotychczasowe stanowisko. W odniesieniu do objaśnienia GUS, na które powoływał się Odwołujący, stwierdził, iż w niniejszej sprawie adekwatne jest powołane na treść oznaczoną pierwszą oraz ostatnią gwiazdką, co potwierdza szerokie rozumienie pojęcia odprowadzania nieczystości ciekłych. Wskazał na konieczność stosowania funkcjonalnego podejścia w ramach dokonywania wykładni tego pojęcia. W odniesieniu do dowodu złożonego przez Odwołującego, tj. formularza cenowego z oferty Przystępującego złożonej w innym postępowaniu podkreślił, iż zawsze, gdy oferuje on wyłącznie udostępnienie jakiegoś urządzenia, ale bez zapewnienia jego działania, stosuje on stawkę VAT 23%, natomiast gdy łącznie z zapewnieniem funkcjonowania takiego urządzenia, stawkę VAT w wysokości 8%. Jakkolwiek w tamtym postępowaniu dostarczeniu kontenerów towarzyszyło wykonywanie określonych napraw, jednakże nie miało tu miejsca zapewnienie 24-godzinnnego funkcjonowania dostarczonych urządzeń i instalacji.
Sprecyzował tezę dowodową wnioskowanego dowodu z przesłuchania świadków (zakres czynności składających się na zadania wskazane w poz. 1-10 Opisu przedmiotu zamówienia).
Izba dopuściła i przeprowadziła dowody z dokumentacji Postępowania, a także dokumentów załączonych przez Odwołującego do odwołania oraz przez Przystępującego do pisma z dnia 9 stycznia 2018 r. oraz złożonych przez Odwołującego i Przystępującego na rozprawie.
Izba odmówiła dopuszczenia i przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego z zakresu księgowości i rachunkowości (wniosek Odwołującego) oraz dowodu z przesłuchania świadków (wniosek Przystępującego).
Zgodnie z przepisem art. 190 ust. 4 ustawy Pzp Izba może powołać biegłego spośród osób wpisanych na listę biegłych sądowych prowadzoną przez prezesa właściwego sądu okręgowego, jeżeli ustalenie stanu faktycznego sprawy wymaga wiadomości specjalnych.
Jak wskazuje się na gruncie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego (co powinno znaleźć zastosowanie również na gruncie przepisów ustawy Pzp dotyczących postępowania odwoławczego) *„Wiadomości specjalne to niewątpliwie związane z wyodrębnioną dziedziną*

wiedzy wiadomości szczególne, wyjątkowe, gruntowne, szczególnie dobrze komuś znane ze względu na prowadzone prace badawcze (studia) lub działalność zawodową, wykonywaną ze szczególną umiejętnością i biegłością. (…) W literaturze i orzecznictwie SN zgodnie przyjmuje się, że nie jest dopuszczalne powołanie dowodu z opinii biegłego w celu ustalenia obowiązującego stanu prawnego oraz zasad stosowania i wykładni obowiązujących przepisów prawa, gdyż przyjmuje się, że jest ono znane sądowi (iura novit curia); z literatury zob. np. Z. Resich, w: Z. Resich, W. Siedlecki (red.), Kodeks, t. I, s. 458; T. Ereciński, w: T. Ereciński (red.), Kodeks, cz. 1, t. I, s. 663 i 755; zob. także orz. SN z 20.10. i 4.11.1936 r. (C. I 2340/35, Zb.Urz. 1937, poz. 431); wyr. SN z 4.3.1965 r. (III CR 795/64, PiP 1966, Nr 4–5, s. 831 z glosą E. Wengerka); wyr. SN z 4.11.1966 r. (II PR 445/66, Legalis); post. SN z 21.12.1966 r. (I CR 214/66, Legalis); wyr. SN z 20.1.1970 r. (II PR 18/69, Legalis); wyr. SN z 10.10.1990 r. (I CR 379/90, niepubl.); wyr. SN z 1.7.1998 r. (I PKN 203/98, OSNAPiUS 1999, Nr 15, poz. 478); wyr. SN z 12.9.2000 r. (I PKN 10/00, OSNP 2002, Nr 7, poz. 156); wyr. SN z 19.1.2011 r. (V CSK 211/10, OSNC 2011, Nr D, poz. 77).” [K. *Piasecki* (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Tom I. Komentarz. Art. 1–366, Wyd. 7. Warszawa 2016].

Izba uznała, iż wnioskowany przez Odwołującego dowód w postaci opinii biegłego sprowadzałby się do przedstawienia wykładni dotyczącej obowiązującego prawa podatkowego, powodując nieuzasadnioną zwłokę postępowania odwoławczego, a w konsekwencji również prowadzonego przez Zamawiającego Postępowania. Mając to na uwadze Izba postanowiła wniosek dowodowy Odwołującego oddalić.

W odniesieniu do wniosku Przystępującego o przeprowadzeniu dowodu z zeznań świadków należy wskazać, iż jako tezę dowodową Przystępujący wskazał zakres czynności składających się na zadania wskazane w poz. 1-10 Opisu przedmiotu zamówienia.

„Świadkiem *jest osoba fizyczna powołana w procesie cywilnym w celach dowodowych. Jest to osoba trzecia, która nie uczestniczy bezpośrednio w procesie, która była w stanie i miała możliwość spostrzec poza procesem okoliczności sporne i mające znaczenie w konkretnym procesie i która ma obowiązek, w razie wskazania jej jako świadka, zeznawać przed sądem. Zeznanie świadka stanowi oświadczenie wiedzy odnoszące się do określonego faktu (zdarzenia, stosunku, stanu), przedstawiające, odtwarzające ten fakt (zob. K. Piasecki, Kodeks, s. 910).”* [A. *Zieliński* (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Wyd. 9, Warszawa]. Zauważenia wymaga, iż zakres przedmiotu zamówienia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego powinien być określany przede wszystkim w oparciu o dokumentację tego postępowania, a nie zeznania świadków. Relacje osób będących pracownikami Przystępującego sprowadzałyby się w istocie do przedstawienia bardziej szczegółowego (w zakresie kwestii technicznych) stanowiska Przystępującego odnośnie

czynności wchodzących w zakres przedmiotu zamówienia, które zostało już przedstawione zarówno w treści pisma z dnia 9 stycznia 2018 r. jak i w trakcie rozprawy. Z tych też względów osoby te powinny raczej występować w charakterze pełnomocników Przystępującego. Należy również zauważyć, iż Odwołujący wnosząc o oddalenie przedmiotowego wniosku dowodowego oświadczył między innymi, iż zakres zadań wskazanych w poz. 1-10 Zadania 1 nie stanowi kwestii spornej pomiędzy stronami. Mając na uwadze wskazane powyżej okoliczności Izba postanowiła oddalić wniosek Przystępującego o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadków.

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem stron i uczestnika postępowania, na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz oświadczeń i stanowisk stron oraz uczestnika postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje.

Izba ustaliła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek, o których stanowi art. 189 ust. 2 ustawy Pzp, skutkujących odrzuceniem odwołania.

Izba stwierdziła, że Odwołujący jest legitymowany, zgodnie z przepisem art. 179 ust. 1 ustawy Pzp, do wniesienia odwołania. Zgodnie z tym przepisem wykonawcy przysługuje legitymacja do wniesienia odwołania, jeżeli ma (lub miał) interes w uzyskaniu zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp. W ocenie Izby Odwołujący wykazał spełnienie powyższych przesłanek, co nie było też sporne.

Izba uznała, iż odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie wymaga wskazania, iż 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 stwierdził, że 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, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki określonej w art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp. Tym samym, Sąd Najwyższy potwierdził, że zamawiający na gruncie regulacji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp ma obowiązek weryfikacji zaoferowanej ceny pod kątem ustalenia, czy nie zawiera ona błędu w obliczeniu ceny w zakresie określenia właściwej stawki VAT. Na zamawiającym spoczywa bowiem wynikający z art. 18 ustawy Pzp obowiązek prawidłowego i zgodnego z przepisami przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. W przywołanych uchwałach Sąd Najwyższy podniósł

---

także, że w świetle art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 roku o cenach nie może budzić wątpliwości, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert nakłada obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki podatku VAT.
Należy również zaznaczyć, iż Krajowa Izba Odwoławcza co do zasady nie jest organem powołanym do rozstrzygania sporów dotyczących prawa podatkowego, jednakże dla potrzeb konkretnego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego winna dokonać interpretacji właściwych przepisów podatkowych w przedmiocie zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług (powyższe dotyczy również oceny dokonywanej przez zamawiającego). Jak stwierdził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały w sprawie o sygn. akt III CZP 52/11 taka interpretacja będzie miała swoje zastosowanie jedynie do oceny ofert wykonawców w postępowaniu o udzielenie tego zamówienia publicznego i nie ma rozstrzygającego znaczenia w sferze zobowiązań podatkowych wykonawców.
Pomiędzy Odwołującym (a w konsekwencji również Zamawiającym wobec uwzględnienia odwołania w całości) i Przystępującym nie było sporne, iż w przypadku zadań wskazanych pod pozycjami 1 – 10 OPZ w zakresie Zadania 1 Postępowania mamy do czynienia z tzw. świadczeniami kompleksowymi.
Pojęcie "świadczeń kompleksowych" nie zostało wprost zdefiniowane ani w krajowych przepisach podatkowych, ani w przepisach unijnych. Wypracowane natomiast zostało w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz orzecznictwie krajowym na tle konkretnych stanów faktycznych. Przykładowo, w wyroku z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał, że "jeżeli dwa świadczenia lub więcej (...) są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej". Podobny pogląd wyraził Trybunał w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 stwierdzając, że "usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej."
Z orzecznictwa unijnego i krajowego odnoszącego się do pojęcia świadczenia kompleksowego wynika, iż przy dokonywaniu ustaleń w tym zakresie, w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego, należy w szczególności mieć na uwadze cel (gospodarczy) realizacji danego świadczenia oraz jego dominujący charakter.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniu tym podatkiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jak stanowi przepis art. 5a ww. ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Od 1 stycznia 2011 r. na potrzeby podatku od towarów i usług stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293, ze zm.). Zgodnie z przepisem § 3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r., poz. 1676, ze zm.) do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług do dnia 31 grudnia 2018 r. stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).
Należy zatem wskazać, że podatnik (wykonawca biorący udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia) zobowiązany jest do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z prawidłowym zdefiniowaniem i zaklasyfikowaniem wykonywanych czynności, na podstawie odpowiednich klasyfikacji.
W załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, zawierającym „Wykaz towarów i usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki 7%" (a w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. – 8%) pod pozycją 142 zostały wskazane usługi sklasyfikowane pod symbolem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług PKWiU ex 37 „Usługi *związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków*".
Powyższe oznaczenie ex 37 oznacza zawężenie zakresu usług objętym preferencyjną stawką podatku VAT wyłącznie do usług, w ramach grupowania 37, określonych jako „Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków".
Zgodnie z opisem zamieszczonym na stronie internetowej Głównego Urzędu Statystycznego ww. grupowanie obejmuje między innymi:
- usługi związane z odprowadzaniem ścieków, zazwyczaj wykonywane za pomocą systemów ściekowych, kanalizacyjnych lub drenażowych,
- usługi związane z utrzymaniem, czyszczeniem systemów kanalizacyjnych i drenażowych, włączając przetykanie rur.

Mając na uwadze przedmiot niniejszego zamówienia w części objętej odwołaniem należy stwierdzić, iż podstawowy cel oraz dominujący charakter usług wskazanych w pozycjach 1 – 10 Zadania nr 1, związany jest z odprowadzaniem ścieków.
Nie chodzi bowiem w tym przypadku wyłączenie o usługę wynajmu kontenerów, lecz w szczególności o ich udostępnienie i zapewnienie ich właściwego funkcjonowania jako jednego z elementu systemu odprowadzania ścieków. Podstawowym celem jakim kierował się zamawiający podejmując decyzję o udzieleniu niniejszego zamówienia niewątpliwie było zapewnienie właściwego procesu odprowadzania ścieków, do czego zamawiającemu potrzebne były nie tylko same kontenery sanitarne, ale także podłączenie ich do systemu kanalizacji, a następnie zapewnienie ich właściwego funkcjonowania, w tym w szczególności w zakresie zapewnienia drożności i szczelności przyłączenia do sieci kanalizacyjnej.
W ramach wykonywanej usługi, zgodnie z treścią Opisu przedmiotu zamówienia, wykonawca zobowiązany jest do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wszystkich urządzeń niezależnie od warunków atmosferycznych, między innymi do zabezpieczenia przed zamarznięciem instalacji wodno – kanalizacyjnych (pkt 3 lit. l OPZ).
Okoliczność nałożenia na wykonawcę obowiązku prawidłowego funkcjonowania dostarczonych kontenerów oraz instalacji wodno – kanalizacyjnych wynikała również ze stanowisk stron i uczestnika postępowania przedstawionych w toku rozprawy przed Izbą (zakres czynności składających się na poz. 1 – 10 Zadania nr 1 nie był sporny).
Mając na uwadze powyższe, w ocenie Izby, dominujący charakter oraz główny cel czynności, do jakich zobowiązany będzie wykonawca realizujący zamówienie w części objętej odwołaniem, sprowadza się do zapewnienia właściwego odprowadzania ścieków, co prowadzi do zakwalifikowania przedmiotowej usługi (mającej charakter kompleksowy, składającej się z wielu różnorodnych czynności) jako usługi związanej z odprowadzaniem ścieków i objętej stawką podatku VAT w wysokości 8%. Wykonawca zapewnia bowiem odprowadzenie ścieków z urządzenia, jakim jest kabina WC, pisuar, umywalka czy kabina prysznicowa, poprzez przyłącze wodno – kanalizacyjne do sieci kanalizacyjnej, którą następnie ścieki są odprowadzane do oczyszczalni ścieków.
Należy przy tym zauważyć, iż Odwołujący nie wykazał w toku postępowania odwoławczego dlaczego proces „odprowadzania ścieków" powinno się ograniczać do czynności opróżnienia

zbiornika, w którym są gromadzone ścieki i przetransportowania nieczystości do oczyszczalni ścieków. Trzeba w tym miejscu podkreślić, iż w ww. klasyfikacji PKWiU posłużono się sformułowaniem „odprowadzanie", a nie „odbiór" ścieków.

Dodatkowym potwierdzeniem powyższego stanowiska jest także przykładowa kalkulacja ceny dostarczenia i obsługi 1 kontenera sanitarnego przedstawiona w treści pisma Przystępującego z dnia 9 stycznia 2018 r. oraz kalkulacja (kosztorys) wykonania zamówienia w zakresie Zadania nr 1 stanowiąca załącznik (nr 23) do ww. pisma z dnia 9 stycznia 2018 r. Z ww. kalkulacji wynika, iż największy koszt w ramach wykonywanej usługi dotyczy czynności ściśle związanych z odprowadzaniem ścieków. Wymaga podkreślenia, iż wyliczeniom przedstawionym w tych kalkulacjach Odwołujący w żaden sposób nie zaprzeczył.
Ponadto, stanowisko Odwołującego zaprezentowane w piśmie z dnia 6 grudnia 2017 r., w odpowiedzi na wezwanie Zamawiającego z dnia 5 grudnia 2017 r., w ocenie Izby nie jest uzasadnione także w odniesieniu do poniższej kwestii. Zdaniem Odwołującego w przypadku zadań wskazanych pod pozycjami 1 – 10 OPZ w zakresie Zadania 1 mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, w ramach którego za usługę główną należy uznać usługę wynajmu kontenerów sklasyfikowaną pod pozycją 77.39.12.0 PKWiU (wynajem *i dzierżawa kontenerów).* Jak natomiast wynika z opisu tej pozycji zamieszczonego na stronie GUS chodzi tu o wynajem i dzierżawę kontenerów intermodalnych (czyli kontenerów będących jednostkami ładunkowymi używanymi w intermodalnym transporcie towarowym). Tymczasem w przypadku ww. zadań mamy do czynienia z dostarczeniem zupełnie innych kontenerów niż służące do transportu towarów kontenery intermodalne, o istota całego kompleksowego świadczenia sprowadza się do zapewnienia właściwego funkcjonowania systemu odprowadzania ścieków na jego początkowym odcinku.
Odnosząc się do stawek VAT stosowanych przez Odwołującego i Przystępującego w odniesieniu do podobnych zamówień w innych postępowaniach należy stwierdzić, iż okoliczności te (a w konsekwencji złożone dowody) nie mają istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Stosowanie w przeszłości określonych stawek podatku od towarów i usług nie świadczy o tym, że były one poprawne, ani tym bardziej nie dowodzi poprawności stawek wskazanych w ofertach wykonawców złożonych w Postępowaniu. Oceny w tym zakresie należy dokonać w odniesieniu do postanowień Opisu przedmiotu zamówienia obowiązującego w obecnie prowadzonym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego.
Natomiast w odniesieniu do złożonych przez Odwołującego i Przystępującego dowodów w postaci indywidualnych interpretacji podatkowych należy wskazać stanowisko wynikające z orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, zgodnie z którym dla prawidłowego ustalenia stawki podatkowej ma znaczenie klasyfikacja według PKWiU i interpretacja uzyskana od Urzędu Statystycznego w Łodzi w zakresie klasyfikacji danej usługi w świetle PKWiU. Może

ona stanowić dowód rozstrzygający o prawidłowości zastosowanej stawki, natomiast indywidualne interpretacje podatkowe, nawet wydane w oparciu o opis stanu faktycznego adekwatnego do opisu przedmiotu zamówienia, nie stanowią dowodu rozstrzygającego o stawce podatku od towarów usług, gdyż nie wiążą one ani zamawiającego, ani Izby, ani nawet wykonawcy. Interpretacje te wiążą jedynie organ podatkowy co do ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej podatnika stosującego się do posiadanej interpretacji (wyrok z dnia 3 stycznia 2013 r., KIO 3/13; z dnia 24 stycznia 2013 r., KIO 54/13; z dnia 10 kwietnia 2013 r., KIO 700/13; z dnia 30 grudnia 2013 r., KIO 2863/13).
Mając na uwadze zaprezentowane powyżej stanowisko i uzasadniającą je argumentację Izba uznała, iż oferta Przystępującego nie była obarczona błędem w obliczeniu i w związku z tym nie wystąpiła przesłanka odrzucenia oferty, o której mowa w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.
Na marginesie należy również dodać, iż Izba nie podziela stanowiska Odwołującego, iż o naruszeniu przez Zamawiającego przepisów ustawy Pzp świadczy sama okoliczność zaniechania odrzucenia jednej z ofert w sytuacji zastosowania przez dwóch wykonawców

różnych stawek podatku od towarów i usług. Jak bowiem słusznie zauważył sam Odwołujący zawsze istnieje możliwość zastosowania podstawowej stawki VAT, także wtedy, gdy oferowane przez wykonawcę świadczenie uprawnia go do zastosowania stawki preferencyjnej. W związku z tym, w sytuacji której Izba uznała, iż Przystępujący był uprawniony do zastosowania stawki VAT wynoszącej 8%, żadna z ofert nie jest obarczona błędem w obliczeniu ceny, albowiem w cenie jednej z ofert uwzględniono preferencyjną stawkę VAT, a w cenie drugiej oferty uwzględniono podstawową stawkę VAT, do czego wykonawca zawsze jest uprawniony. Analogiczna sytuacja miała miejsce na etapie czynności badania i oceny ofert, a następnie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, albowiem pierwotnie Zamawiający również uznał za dopuszczalne zastosowanie w odniesieniu do zadań wskazanych w pozycjach nr 1 – 10 stawki podatku od towarów i usług wynoszącej 8% (co pozostawało w zgodności z jego ustaleniami na etapie szacowania wartości zamówienia – dokumentacja Postępowania), a decyzja w tym zakresie została zmieniona dopiero po wniesieniu odwołania na skutek jego uwzględnienia w całości.
Biorąc pod uwagę powyższy stan rzeczy ustalony w toku postępowania, Izba orzekła jak w sentencji.
O kosztach postępowania odwoławczego Izba orzekła na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp oraz § 3 pkt 1 i 2 i § 5 ust. 3 pkt 2 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, ze zm.), stosownie do wyniku postępowania.

Przewodniczący: …...……