Sygn. akt: KIO 988/25

WYROK

Warszawa, 7 kwietnia 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca:Joanna Gawdzik-Zawalska
Protokolant:Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej 17 marca 2025 r. przez wykonawcę
WC SERWIS POLSKA sp. z o.o. Zabrze (KRS: 1005807) ubiegającego się o udzielenie zamówienia w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego:
Skarb Państwa – 25 Wojskowy Oddział Gospodarczy Białystok, przy udziale uczestnika po stronie zamawiającego – wykonawcy ubiegającego się o udzielnie zamówienia:
TOI TOI Polska sp. z o.o. Warszawa (KRS: 172894)

orzeka:

Oddala odwołanie
Kosztami postępowania odwoławczego w całości obciąża odwołującego i:
2.1.zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego koszty: odwołującego 7 500 zł 00 gr (siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) tytułem wpisu od odwołania i zamawiającego 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem wynagrodzenia i wydatków jednego pełnomocnika;
2.2.zasądza od odwołującego na rzecz zamawiającego 3 600 zł 00 gr (trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania odwoławczego.
Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych.

Przewodnicząca:……..…...……..

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

Skarb Państwa - 25. Wojskowy Oddział Gospodarczy w Białymstoku (ul. Kawaleryjska 70, 15-325 Białystok) (dalej zamawiający) na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. 2024r. poz. 1320) (dalej Ustawa lub Pzp) prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w oparciu o art. 275 ust. 1 Pzp w trybie podstawowym bez negocjacji pn.: „Usługa najmu pralni kontenerowych”, znak Postępowania: 11/W1/2025 (dalej Postępowanie). Przedmiot zamówienia, warunki udziału, kryteria oceny ofert oraz zasady prowadzenia Postępowania określa specyfikacja warunków zamówienia (dalej SWZ).

17 marca 2025 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w Warszawie wpłynęło odwołanie WC SERWIS POLSKA Sp. z o.o. Zabrze (ul. Szybowa 20E, 41-808 Zabrze, KRS: 0001005807) (dalej odwołujący) od niezgodnych z Ustawą czynności zamawiającego.

20 marca 2025 r. , w związku z udostępnieniem przez zamawiającego 17 marca 2025 r. informacji o wniesieniu odwołania zgłoszenie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego zgłosił wykonawca ubiegający się o udzielenie zamówienia, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza TOI TOI Polska sp. z o.o. Warszawa (ul. Płochocińska 29, 03-044 Warszawa, KRS: 0000172894) (dalej przystępujący lub TOI TOI Polska.). Izba wobec zachowania terminu i wykazania spełniania przesłanek z art. 525 Ustawy uznała zgłoszenia przystąpienia za skuteczne.

Odwołujący zarzucał zamawiającemu naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp zw. z art. 41 ust. 1 i 2 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361) (dalej ustawy VAT), w zw. z art. w zw. z art. 239 ust. 1 Pzp poprzez odrzucenie oferty odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny ze względu na zastosowanie stawki podatku VAT na przedmiot zamówienia w wysokości 8%, podczas gdy stawka ta jest prawidłowa, gdyż przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowe, które jest objęte jednolitą stawką podatku VAT w wysokości 8% oraz poprzez zaniechanie odrzucenia ofert pozostałych wykonawców, podczas gdy zawierają one błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu dla całego zamówienia jednolitej stawki podatku VAT w wysokości 23%, która jest stawką nieprawidłową, czego konsekwencją jest nieprawidłowy wybór oferty przystępującego jako najkorzystniejszej.

Odwołujący wnosił o nakazanie zamawiającemu: 1) unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej; 2) unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego; 3) przeprowadzenia ponownego badania i oceny ofert w postępowaniu z uwzględnieniem oferty odwołującego; 4) odrzucenie ofert TOI TOI Polska, REKORD HALE NAMIOTOWE Sp. z o.o., MTOILET Sp. z o.o., G-CON Sp. z o.o.

Zamawiając wnosił o oddalenie odwołania. Podkreślał, że istotą i świadczeniem zasadniczym zamówienia jest najem pralni kontenerowej a nie odprowadzanie i oczyszczanie ścieków. Przedmiot zamówienia nie obejmuje dostawy wody ani odbioru - odprowadzania ścieków, które zgodnie z SWZ obciążają zamawiającego i do realizacji zamówienia nie ma potrzeby posiadania zezwolenia na odbiór nieczystości. Przystępujący popierał stanowisko zamawiającego.

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem stron i uczestnika, na podstawie zebranego materiału w sprawie w postaci dokumentacji Postępowania (szczególności SWZ wraz z załącznikami i oferty odwołującego) z uwzględnieniem stanowisk stron i uczestnika Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co niżej opisano.

Izba ustaliła, że nie została wypełniona żadna z przesłanek, o których stanowi art. 528 Ustawy, skutkujących odrzuceniem odwołania.

Izba stwierdza, że jako uzasadnienie interesu we wniesieniu odwołania odwołujący wskazał, że w konsekwencji jego uwzględnienia uzyskałby zamówienie, bowiem złożona przez niego oferta jest najkorzystniejsza w świetle ustanowionych w postępowaniu kryteriów oceny ofert, a wykonawca nie podlega wykluczeniu z postępowania. W wyniku naruszenia przepisów Pzp odwołujący utracił możliwość prawidłowego wykonania zamówienia, uzyskania zysku ekonomicznego oraz potwierdzeń prawidłowego wykonania zamówienia.

Izba stwierdza, że w zakresie zarzutu zaniechania odrzucenia ofert wykonawców, którzy zastosowali stawki 23 % podatku VAT odwołujący nie wykazał interesu we wniesieniu odwołania w rozumieniu art. 505 ust. 1 Pzp, co stanowi o oddaleniu skierowanych w stosunku do tych wykonawców zarzutów. Bezspornym w sprawie jest, że cena ofertowa brutto odwołującego była najniższą w Postępowaniu. Stąd decyzja zamawiającego w przedmiocie odrzucenia ofert pozostałych wykonawców pozostawałaby bez wpływu na wynik Postępowania. Izba oddaliła zarzut w oparciu o art. 505 ust. 1 Pzp w zw. z art. 554 ust. 1 pkt 1) Pzp.

Izba oceniła, że odwołujący posiada interes w uzyskaniu zamówienia oraz możliwość poniesienia szkody w związku z ewentualnym naruszeniem przez zamawiającego przepisów Ustawy w zakresie zarzutu dotyczącego oferty odwołującego, co wypełnia materialnoprawną przesłankę dopuszczalności odwołania, o której mowa w art. 505 ust. 1 Ustawy. W tym zakresie odwołujący nie sprostał jednak ciężarowi dowodowemu i izba oddaliła odwołanie. Odwołujący nie wykazał, że decyzja zamawiającego o nieprawidłowości zastosowania przez niego stawki 8 % VAT do przedmiotu zamówienia i w konsekwencji uznanie, że cena zawiera błąd w obliczeniu ceny i podlega odrzuceniu w trybie art. 226 ust. 1 pkt 10) Pzp narusza Ustawę.

Izba stwierdza, że zarzuty odwołania, w tym zarzut dotyczący oferty odwołującego, opierały się na założeniu, że przedmiot zamówienia ma charakter kompleksowy i jednocześnie**, że istotą Postępowania a więc usługą główną / wiodącą jest odbiór – odprowadzanie nieczystości ciekłych. Odwołujący wskazywał tutaj, że dostawa objęta przedmiotem zamówienia jest związana z usługą odprowadzania ścieków rozumianą jako wykonanie a następnie serwisowanie przyłącza odprowadzającego ścieki od kontenera z pralkami do zbiornika na nieczystości, co stanowi uzasadnienie dla objęcia całego świadczenia 8 % podatkiem VAT jako usługi związanej z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków z PKWIU ex37 w kategorii utrzymanie, czyszczenie systemów kanalizacyjnych i drenażowych, włączając przetykanie rur (poz. 26 załącznika nr 3 do ustawy VAT). Okoliczności tych odwołujący nie wykazał.**

Strony oraz przystępujący powoływali się na dokumenty Postępowania. Przywoływali stanowiska orzecznictwa oraz organów podatkowych, które w ich ocenie potwierdzały prawidłowość stanowisk procesowych.

Izba ustaliła, w oparciu o dokumenty Postępowania i biorąc pod uwagę stanowiska procesowe, w tym także oświadczenia złożone na rozprawie, bezsporne okoliczności, że:

1. Zgodnie z SWZ przedmiotem zamówienia jest usługa wynajmu pralni kontenerowych, której szczegółowy zakres określa załącznik nr 3 do SWZ, przedmiot zamówienia obejmuje:
   a. mające charakter jednorazowy
      - dostawę celem najmu wraz z montażem i
      - odbiór wraz z demontażem

      mobilnego kontenera wyposażonego w pralki, zbiornika na wodę zasilającego pralnię, zbiornika na nieczystości płynne zabezpieczającego pralnię wraz z podłączeniami kontenera do zbiorników (dalej również łącznie pralnia kontenerowa),

   oraz

   b. usługi zabezpieczające funkcjonowanie pralni kontenerowej mające charakter powtarzalny i obejmujące: wynajem pralni kontenerowej oraz usługi serwisowe pralni kontenerowej (naprawianie lub wymianę niesprawnego systemu lub jego wyposażenia)

przy czym zamawiający zapewnia: źródło zasilania pralni kontenerowej w energię elektryczną, dostarczanie wody użytkowej do zbiornika zasilającego a także odbiór nieczystości ze zbiornika na nieczystości;

zamawiający oczekiwał dostawy, demontażu i zabezpieczenia trzech sztuk pralni kontenerowych i wynajmu w okresie 30

miesięcy we wskazanym miejscu;

2.Dla zamówienia wskazano podstawowy kod CPV: 98390000-3 a więc inne usługi z działu 98000000 Inne usługi komunalne, socjalne i osobiste, podczas gdy

usługi związane z odprowadzania ścieków objęte są działem 90000000-7 usługi odbioru ścieków, usuwania odpadów, czyszczenia/sprzątania i usługi ekologiczne, o czym stanowi Rozporządzenie 213/2008 zmieniające rozporządzenie (WE) nr 2195/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Wspólnego Słownika Zamówień (CPV) oraz dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczące procedur udzielania zamówień publicznych w zakresie zmiany CPV (Dz.U.UE.L.2008.74.1, 2008.03.15); tutaj izba podkreśla, że także klasyfikacja PKD i PKWIU całkowicie odrębnie traktuje usługi objęte przywołanymi powyżej kodami CPV i podatkiem 8 % VAT objęte są usługi wskazane w załączniku nr 3 ustawy VAT pozycja 26 – usługi odprowadzania i oczyszczania ścieków ex 37;

3.Zamawiający wymagał od wykonawców określenia w formularzu cenowym cen netto, stawki podatku VAT i ceny brutto; zamawiający w treści SWZ nie ustanowił obowiązującej w Postępowaniu stawki podatku VAT;

4.Zamawiający wymagał od wykonawców wskazania w ramach ceny ofertowej dodatkowo składających się nań cen jednostkowych oraz ich iloczynu, netto, brutto i podatek VAT za:

- Podstawienie pralni kontenerowej,
- Odbiór pralni kontenerowej,
- Miesięczne zabezpieczenie pralni kontenerowej (prąd Zamawiającego);

5.W Postępowaniu oferty złożyło 5 wykonawców, 4 skalkulowało cenę ofertową stosując stawkę podatku VAT 23%, a odwołujący stawkę VAT 8 %:

- REKORD HALE NAMIOTOWE Sp. z o.o.: cena netto 249 360,00, VAT 23%, cena ofertowa 306 712,80, termin do 5 dni
w tym cena jednostkowa netto za sztukę pralni kontenerowej: podstawienie 10 000,00, odbiór 8120,00, zabezpieczenie miesięczne 6 500,00
- odwołujący: cena netto 204 000,00, VAT 8%, cena ofertowa 220 320,00, termin do 5 dni
w tym cena jednostkowa netto za sztukę pralni kontenerowej: podstawienie 4 000,00, odbiór 2 000,00, zabezpieczenie miesięczne 6 200,00
- MTOILET Sp. z o.o.: cena netto 234 000,00, VAT 23%, cena ofertowa 287 820,00, termin do 5 dni
w tym cena jednostkowa netto za sztukę pralni kontenerowej: podstawienie 8 600,00, odbiór 3 900,00, zabezpieczenie miesięczne 6 550,00
- G-CON Sp. z o.o.: cena netto 298 800,00, VAT 23%, cena ofertowa 367 524,00, termin do 5 dni
w tym cena jednostkowa netto za sztukę pralni kontenerowej: podstawienie 9 900,00, odbiór 4 700,00, zabezpieczenie miesięczne 8 500,00
- przystępujący: cena netto 209 040,00, VAT 23%, cena ofertowa 257 119,20, termin do 5 dni
w tym cena jednostkowa netto- za sztukę pralni kontenerowej: podstawienie 4 090,00, odbiór 1 690,00, zabezpieczenie miesięczne 6 390,00

6.Zamawiający wezwał odwołującego do wyjaśnień w zakresie zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 8%;

7.Po analizie udzielonych przez odwołującego wyjaśnień, zamawiający odrzucił ofertę odwołującego jako, że oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny wskazując w uzasadnieniu faktycznym, m.in., że (podkreślenia własne izby) „nie zgadza się ze stanowiskiem firmy WC SERWIS POLSKA SP. Z 0.0 ponieważ definicja kontenera sanitarnego przedstawia się następująco „Kontener sanitarny to przenośny rodzaj toalety lub węzła sanitarnego, który jest używany w miejscu gdzie brakuje stałej infrastruktury sanitarnych urządzeń, takich jak toalety publiczne. Wewnątrz kontenera znajdują się zazwyczaj toalety, wyposażone w udogodnienia, takie jak spłuczka, umywalka, papier toaletowy i ręczniki. Wyposażone w miejsca do mycia rąk z dostępem do bieżącej wody i mydła. Oprócz toalet i umywalek mogą one posiadać kompletny węzeł sanitarny (także natryski), który pozwala na utrzymanie odpowiedniej higieny użytkowników". Zamawiający nie chce wynająć kontenera sanitarnego tylko zwykły kontener wyposażony w pralki i suszarki. Wiodącą usługą wykonaną przez Wykonawcę jest wynajem kontenerów pralniczych. Pozostałe czynności, czyli, ich serwis są czynnościami pomocniczymi. Powyższe wywołuje skutki w zakresie jednolitego opodatkowania wszystkich czynności wchodzących w skład tego świadczenia, zgodnie z usługą wiodącą. Usługa serwisowa nie jest związana z wywozem ścieków, dostawą wody czy sprzątaniem co pozwalałoby zastosować preferencyjną stawkę VAT równą 8%. W tym przypadku nie ma zastosowania art. 146aa ust. 1 pkt 2 oraz poz. 26 „ Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków" załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług. Usługa serwisowa związana jest z obsługą techniczną sprzętu co objęte jest stawką VAT równą 23%. W związku z powyższym do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie świadczącej usługi obowiązująca stawka VAT to 23%. W związku z powyższym Zamawiający odrzuca ofertę ww. Wykonawcy na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 września 2019r. prawo zamówień publicznych (Dz.U. z2024r. poz. 1320), w myśl którego zamawiający odrzuca ofertę zawierającą błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.”

Izba ustaliła, opierając się na zgodnych oświadczeniach stron i uczestnika, także, że:

8.Żadna ze stron ani uczestnik nie występowali o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej ani wiążącej informacji stawkowej w odniesieniu do przedmiotu zamówienia w Postępowaniu;

Izba wskazuje również, że:

9.żadne z przywołanych przez odwołującego stanowisk organów nie dotyczy analogicznego stanu faktycznego – w szczególności wszystkie odnoszą się do świadczeń, do których realizacji wymagane było i konieczne posiadanie zezwoleń na odbiór nieczystości i wykonawca realizował odbiór nieczystości.

Odwołujący celem wykazania zasadności zastosowania stawki VAT 8%, powołał się na dowód w postaci fragmentu Umowy nr 216/2024 zawartej 13 września 2024 r. w Białymstoku przez odwołującego z zamawiającym na usługę najmu pralni kontenerowej, gdzie przewidziano stawkę 8 % VAT na wynagrodzenie; izba stwierdza, z uwzględnieniem zgodnych stanowisk stron i uczestnika z rozprawy, że zakres obowiązków był inny i umowa nie zawierała wyraźnego wyłączenia z obowiązku wykonawcy odbioru (odprowadzenia ścieków) i wykonawca realizował te obowiązki w ramach tej lub odrębnych umów z zamawiającym; izba pominęła dowód jako nieadekwatny dla rozstrzygnięcia istoty sporu.

Odwołujący celem wykazania zasadności zastosowania stawki VAT 8% przywołał także:

- Wiążącą Informację Stawkową (WIS) 0112-KDSL2-1.440.54.2023.2.MW dla wykazania, że usługa wykonania przyłącza kanalizacji sanitarnej, która umożliwia odbiór ścieków jest usługą objętą ex37 – izba stwierdza, że stan faktyczny, dla którego wydano informację stawkową nie jest adekwatny do istniejącego w sprawie; w szczególności wykonawca w tamtej sprawie był jedynym podmiotem świadczącym usługi odbioru ścieków dla realizowanych przyłączy i przyłącza służyły podłączeniu i odprowadzeniu ścieków do istniejącej już kanalizacji wykonawcy; tym samym wnioski WIS nie stanowią podstawy adekwatnej do uzasadnienia zarzutów;

- orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej wydane w sprawie pod sygnaturą KIO 4409/24, w której izba uznała zasadność zastosowania stawki podatku VAT 8 % do usługi najmu kontenerów; izba stwierdza jednak, że w niniejszej sprawie zakres przedmiotu zamówienia nie jest analogiczny do tamtego – nie obejmuje bowiem bieżącego sprzątania, opróżniania i utrzymywania czystości kontenerów, a przede wszystkim a. wykonawca wykonywał podłączenia do punktów poboru wody i odprowadzania ścieków (przy czym odprowadzenie ścieków zapewniał wykonawca) albo b. wykonawca sukcesywnie dostarczał wodę i wywóz nieczystości płynnych, co nie stanowi przedmiotu zamówienia w Postępowaniu; tym samym wnioski izby w tamtym postępowaniu nie mogą stanowić wprost argumentu dla uzasadnienia zarzutów.

Izba stwierdza, że:

Zgodnie z art. 239 ust. 1 Pzp zamawiający wybiera najkorzystniejszą ofertę na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia.

Zgodnie z art. 16 Pzp zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób: 1) zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców; 2) przejrzysty; 3) proporcjonalny. Jednocześnie Izba zwraca uwagę, że równe traktowanie nie jest celem samym w sobie, lecz instrumentem rozpatrywanym w świetle rezultatów, do jakich ma doprowadzić. Wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w sposób odmienny, a sytuacje odmienne nie były traktowane w sposób identyczny, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt. 10 Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błąd w obliczeniu ceny lub kosztu. Przepisy Pzp nie definiują pojęcia błędu w obliczeniu ceny. Powszechnie jednak przyjmuje się, mieści się w nim wyliczenie ceny w oparciu o niewłaściwe dane wynikające z błędu, co do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, w tym również nieprawidłowa stawka podatku VAT będąca konsekwencją nieprawidłowo dokonanej subsumpcji stanu faktycznego (tutaj oznaczenie świadczenia głównego) do normy prawa podatkowego. Jak wskazuje się w orzecznictwie, który to pogląd izba podziela, „Wystąpienie błędu należy oceniać w kategoriach obiektywnych, a więc niezależnych od zawinienia czy motywów zachowania wykonawcy przy kształtowaniu treści oferty. Ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji” (vide uchwała Sądu Najwyższego z 20 października 2011 r., , OSNC 2012/4, poz. 45, aktualna na gruncie PZP).Konsekwencją więc zastosowania niewłaściwej stawki podatku VAT w ofercie jest jej odrzucenie na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ustawy VAT podstawowa stawka VAT wynosi 23%. Towary i usługi, wobec których stosować można obniżoną stawkę VAT zostały określone w Załączniku nr 3 do Ustawy VAT, który odwołuje się do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Zgodnie z art. 41 ust. 13 Ustawy VAT, towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 23%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę. Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem

ścieków zostały sklasyfikowane w Załączniku nr 3 do Ustawy VAT w pozycji 26 w grupowaniu odnoszącym się do PKWiU ex 37. Jednocześnie ustawa VAT w odniesieniu do świadczenia kompleksowego umożliwia zastosowanie stawki obniżonej, którą stosuje się do usługi zasadniczej świadczenia kompleksowego.

Stąd dla ustalenia czy zastosowanie do świadczeń objętych zamówieniem znajdzie stawka 8 % VAT niezbędne jest wykazanie, że przedmiot zamówienia jest świadczeniem kompleksowym i obejmuje skonkretyzowaną usługę związaną z odprowadzeniem i oczyszczeniem ścieków z ex 37 PKWIU (tutaj utrzymanie, czyszczenie systemów kanalizacyjnych i drenażowych, włączając przetykanie rur) i jednocześnie, że ta skonkretyzowana usługa jest usługą zasadniczą zamówienia, podczas gdy inne mają charakter pomocniczych.

Ustawa VAT nie definiuje pojęcia świadczenia kompleksowego. Powszechnie przyjmuje się, że oceny czy mamy do czynienia z usługą kompleksową należy dokonywać w konkretnym przypadku, mając na uwadze charakter i zakres przedmiotu zamówienia. Jeśli wyodrębnienie usługi zasadniczej jest możliwe, wówczas możliwym jest także zastosowanie do wszystkich usług wchodzących w skład świadczenia złożonego tych samych zasad opodatkowania tj. zasad właściwych dla usługi głównej. Podobnie, w przypadku gdy nie można ustalić usługi wiodącej (głównej), to wówczas do wszystkich świadczeń winna znaleźć zastosowanie podstawowa stawka podatku VAT. (vide m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2005-10-27. C-41/04).

Zasadą jest, że każda czynność powinna być uznawana za odrębną i niezależną a czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT.

Okoliczność że przedmiot zamówienia stanowi usługę kompleksową w rozumieniu ustawy VAT był bezsporny. Składa się nań szereg czynności, m.in. transport, montaż kontenera, przyłącza i zbiorników, wynajem pralni kontenerowej, usługi serwisowe urządzeń, ale z wyłączeniem dostawy wody i odbioru ścieków realizowanych zgodnie z SWZ przez podmiot trzeci względem wykonawcy. Realizacja świadczeń pobocznych powinna prowadzić do jednego celu – wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. *(podkreślenia własne izby) „Z kolei czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza czynność traktowana jest jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez czynność główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać czynności głównej bez czynności pomocniczej. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia, świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będzie jedno świadczenie kompleksowe, obejmujące kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład wykonywanego świadczenia wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu świadczenia kompleksowego.*

*Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej TSUE) w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r., w sprawie nr C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1999:93, stwierdzając że: „Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. **Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej (...). Charakter danego świadczenia należy oceniać biorąc pod uwagę punkt widzenia nabywcy oraz cechy charakterystyczne tego świadczenia** (vide: wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service srl, ECLI:EU:C:2008:108, pkt 51-53; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, ECLI:EU:C:2009:365, pkt 17-19 oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV, ECLI:EU:C: 2009:722, pkt 36-38). Stanowisko takie przedstawiła również Rzecznik Generalna Juliane Kokott w opinii z dnia 22 października 2020 r. do sprawy C-581/19, Frenetikexito – Unipessoal Lda przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2020:855, wskazując, że „Wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji (26). Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa Trybunału jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu (27)". Rzecznik Generalna zauważyła także, że „Jeżeli zespół świadczeń i czynności ustala cenę łączną, w świetle orzecznictwa Trybunału jest to również wskazówka świadcząca o istnieniu jednego świadczenia złożonego (30). Odwrotnie natomiast: uzgodnienie odrębnych cen za poszczególne elementy świadczenia również jest jedynie wskazówką przemawiającą za istnieniem kilku niezależnych świadczeń (31)". Należy zauważyć, że powołaną wyżej opinię podzielił TSUE w wydanym w dniu 4 marca 2021 r. wyroku C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167. Podsumowując zatem powyższe świadczenie kompleksowe ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy, dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają*

skorzystanie ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej), niezależnie opodatkowane świadczenia".

W świetle powyższego, dla oceny, czy przedmiotową usługę należy oceniać jako usługę kompleksową istotnym jest ustalenie celu realizowanego zamówienia, jego charakteru oraz wartości z punktu widzenia nabywcy. W ocenie izby odwołujący nie wykazał, żeby:

a. świadczenie montażu a przede wszystkim serwisu przyłączenia kontenera do zbiornika na nieczystości płynne było takiego rodzaju, żeby pozwalało, także wbrew stanowisku zamawiającego, znajdującemu oparcie w opisie przedmiotu zamówienia, CPV zamówienia, wyodrębnieniu cen i wyłączeniu z obowiązków wykonawcy odbioru nieczystości ocenić jako świadczenie podstawowe;
b. ocenić pozostałe świadczenia takie jak transport, montaż a następnie wynajem i serwis kontenera z pralkami jako pomocnicze względem świadczenia montażu przyłącza lub serwisu przyłącza.

W ocenie izby odwołujący nie wykazał też, że usługa montażu lub serwisu przyłącza pomiędzy kontenerem i zbiornikiem na nieczystości płynne stanowiła usługę odbioru i oczyszczania ścieków, o której mowa w ex 37 PKWIU lub z nią związaną w taki sposób, że przesądza o zastosowaniu stawki 8 % (powiązanie, istota zamówienia i pomocniczość świadczeń pozostałych).

Odwołujący wskazywał, że podstawowym celem i dominującym charakterem usług objętych przedmiotem zamówienia jest umożliwienie odprowadzenia powstałych nieczystości ciekłych, w związku z wynajmem pralni kontenerowych. Wskazywał, że: „Przedmiotem usługi jest wynajem pralni w zabudowie kontenerowej/modułowej. Zgodnie z brzmieniem Opisu przedmiotu zamówienia, Zamawiający oczekuje dostawy kontenera, jego poziomowania, wykonania przyłączy wod-kan oraz energetycznych, a następnie dbałość o prawidłowe funkcjonowanie wraz z usuwaniem ewentualnych awarii, by w końcu zlecić Wykonawcy rozłączenie systemu sanitarnego i odbiór kontenerów. W konsekwencji - dla całego zakresu usługi właściwa jest stawka podatku VAT w wysokości 8% obowiązująca dla usługi głównej, którą stanowi odbiór nieczystości ciekłych, natomiast usługa najmu, transportu, montażu, sprzątania itd. są usługami pobocznymi, dodatkowymi, niestanowiącymi celu samego w sobie dla Zamawiającego." Odwołujący podkreślał też, że usługa objęta zamówieniem jest analogiczna do usługi, w zakresie czynności podejmowanych już wcześniej przez wykonawcę, co usługa wynajmu kontenera sanitarnego - prysznicowego / z toaletami, gdzie stosował stawkę 8 % VAT. „Wskazać bowiem należy, że kontener pralniowy jest techniczne tym samym, co kontener prysznicowy - jego głównym zadaniem również jest zapewnienie czystych warunków higieniczno- sanitarnych i umożliwienie odprowadzenia powstałych nieczystości ciekłych, a jedyną różnicą jest sposób powstania nieczystości - w kontenerze pralniowym nieczystości powstają w wyniku prania tkanin, a w prysznicowym - nieczystości powstają w wyniku mycia się osób. Z obydwu takich kontenerów - nieczystości odprowadzane są w ten sam sposób i traktowane są dokładnie tak samo - są tego samego rodzaju nieczystości, które podlegają takim samym regułom odprowadzania. Docelowe miejsce odprowadzania tych nieczystości jest to samo. Nieczystości te mieszają się w ramach infrastruktury sanitarnej i trafiają do oczyszczalni. Zarówno kontener pralniowy jak i kontener prysznicowy są to instalacje sanitarne i węzły sanitarne, których celem jest doprowadzenie wody i odprowadzenia ścieków powstałych w procesie prania / mycia się."

Izba stwierdza, że, co do zasady zgadza się twierdzeniami, co do analogii z punktu widzenia podatku VAT traktowania usług wynajmu kontenerów z pralkami czy też prysznicowych – istotny jest jednak zakres przedmiotu zamówienia – świadczeń realizowanych przez wykonawcę. Izba nie podzieliła opinii odwołującego, co do głównego celu i istoty zamówienia w tym Postępowaniu. Odwołujący nie wykazał, by było nim odprowadzanie i oczyszczanie ścieków. Cel ten ani istota przedmiotu zamówienia i w konsekwencji świadczenie wiodące, w ocenie izby, nie uległyby zmianie gdyby wyposażeniem kontenera zamiast pralek były prysznice o ile zakres obowiązków i świadczeń przewidzianych SWZ dla stron pozostał tożsamy. Izba podzieliła tutaj stanowisko procesowe zamawiającego, zgodnie z którym: „przedmiotem zamówienia jest „usługa polegająca na wynajmie 3 pralni kontenerowych z wyposażeniem wraz z ich obsługą serwisową." - § 1 pkt. 1 umowy. Z powyższą usługą rzecz jasna powiązane są usługi towarzyszące, wskazane szczegółowo w OPZ, ale powyższe nie oznacza - tak jak to przyjął Odwołujący - że przedmiot umowy z uwagi na możliwość wyodrębnienia usługi wiodącej może zostać zakwalifikowany jako usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków. Już same literalne brzmienie § 1 pkt. 1 umowy wskazuje - wbrew stanowisku Odwołującego - że przedmiotem zamówienia jest usługa wynajmu pralni kontenerowych, a nie usługa związana z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków. (...) nie ma potrzeby do stosowanie jakiejkolwiek innej wykładni poza językową celem odkodowania/wyjaśnienia istoty zamawianej usługi, (...) za tym, że przedmiot zamówienia nie może zostać zakwalifikowany do usługi związanej z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków przemawiają dwie niezwykle istotne

okoliczności: Po pierwsze - jak wynika ze Specyfikacji (pkt I.5 OPZ) dostarczenie wody użytkowej jest po stronie Zamawiającego. Po drugie - jak wynika ze Specyfikacji (pkt I.6 OPZ) odbiór nieczystości jest po stronie Zamawiającego. Z powyższych zapisów jednoznacznie wynika, iż to Zamawiający, a nie Wykonawca zobowiązany będzie do odbioru nieczystości wytworzony w trakcie użytkowania pralni kontenerowej. W/w obowiązek, który bierze na siebie do realizacji Zamawiający jest o tyle istotny, że w konsekwencji powoduje za niezasadne przyjęcie przez Odwołującego założenia, że usługą wiodącą w przedmiotowym postępowaniu może być usługa związana z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, gdyż odbiór nieczystości będzie „odprowadzał/odbierał" Zamawiający, a nie Wykonawca."

Stanowisko to znajduje oparcie brzmieniu SWZ.

Ponad to izba wskazuje, że brak jest podstaw i odwołujący nie wykazał, że pralnia kontenerowa stanowi urządzenie pozwalające na przyjęcie, że dochodzi tutaj do odbioru - odprowadzania ścieków, poczynając od zaworu kontenera do zbiornika na ścieki. Nie wykazał, że sam montaż przyłączenia lub jego serwis w zakresie określonym SWZ do źródła ścieków jako kontenera był wyodrębniony i stanowił usługę odbioru – odprowadzania ścieków w rozumieniu PKWIU ex37, a przede wszystkim, że usługą podstawową i istotą zamówienia jest odbiór – odprowadzanie ścieków z pralni kontenerowej. Ta usługa stanowić może zgodnie z intencją zamawiającego przedmiot odrębnego zamówienia i realizowana może być przez podmiot trzeci.

Okoliczności przywoływane przez strony i uczestnika wskazywały na praktykę stosowania różnych stawek podatku VAT w podobnych zamówieniach. W odniesieniu do usługi objętej zamówieniem żadna ze stron i uczestnik nie wystąpili i nie uzyskali indywidualnej interpretacji podatkowej ani wiążącej informacji stawkowej. Odwołujący nie przedstawił także interpretacji podatkowych ani wiążących informacji stawkowej wydanych na rzecz podmiotu trzeciego ani orzeczenia Krajowej Izby Odwoławczej, których stan faktyczny (przedmiot zamówienia) będący podstawą ich wydania byłby analogiczny do objętego przedmiotem zamówienia w Postępowaniu. Decyzje i orzeczenie organów dotyczyły usług, których zakres implikował konieczność dysponowania przez wykonawcę zezwoleniem na usługi asenizacyjne o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 oraz art. 8 ust. 1-1b, 2a ustawy z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, obejmował bowiem również usługę opróżniania szamb lub wywozu nieczystości, a w pewnych przypadkach także przyłączenie do kanalizacji i doprowadzenie wody. Oczywistym jest, że usługa odprowadzania ścieków do oczyszczalni ścieków przy użyciu wozów asenizacyjnych lub za pomocą systemu kanalizacyjnego mieści się w zakresie usług związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków. W niniejszej sprawie jednak, co było bezsporne, zakres przedmiotu zamówienia, nie wymagał posiadania przez wykonawców zezwolenia na odprowadzenie ścieków do oczyszczalni – dostarczenie wody i odbiór ścieków z pralni kontenerowej obciąża bowiem zgodnie z SWZ wyłącznie zamawiającego. Fakt, że funkcjonowanie pralni kontenerowej wiąże się w sposób naturalny z odbiorem nieczystości (ich odprowadzeniem i oczyszczaniem ścieków) a także doprowadzeniem wody nie zmienia tego, że przedmiot zamówienia objął wyłącznie usługi zapewnienia urządzeń służących praniu i ich technicznej sprawności. Brak tu tożsamości podmiotu realizującego świadczenia objęte przedmiotem zamówienia w Postępowaniu i podmiotu zobowiązanego do odbioru ścieków. Celem Postępowania było zapewnienie możliwości korzystania z pralni kontenerowej rozumianej wyłącznie jako najem pralni z technicznie sprawnymi urządzeniami – odwołujący nie wykazał, że było inaczej. Postępowanie nie obejmuje świadczeń poza dostawą z montażem a następnie demontażem i odbiorem pralni kontenerowej wraz z zapewnieniem technicznej sprawności urządzeń w okresie ustalonym SWZ. Odwołujący nie wykazał, że świadczenie objęte przedmiotem zamówienia nie może być realizowane przez odrębny podmiot od świadczącego usługę odbioru (odprowadzenia i oczyszczania) ścieków i jest takiego rodzaju, że nie może być zrealizowane bez odprowadzenia i oczyszczenia ścieków. Sam fakt niemożności zrealizowania usługi bez jakiegoś elementu - tutaj np. bez przyłącza – nie przesądza także, że zapewnienie przyłącza stanowi usługę wiodącą zamówienia, ani że jego działanie stanowi odprowadzenie i oczyszczanie ścieków z ex 37 PKWIU.

W świetle art. 555 ust. 1 w zw. z art. 516 ust. 1 pkt. 8-10 Ustawy „Izba nie może orzekać co do zarzutów, które nie były zawarte w odwołaniu" zaś „Odwołanie zawiera: (…) 8) zwięzłe przedstawienie zarzutów; 9) żądanie co do sposobu rozstrzygnięcia odwołania; 10) wskazanie okoliczności faktycznych i prawnych uzasadniających wniesienie odwołania oraz dowodów na poparcie przytoczonych okoliczności". W ocenie izby w niniejszej sprawie odwołanie nie zawierało uzasadnienia faktycznego, które pozwoliłoby na zrekonstruowanie sprzecznego z Ustawą zachowania zamawiającego. Zgodnie z art. 554 ust. 1 Ustawy „Izba uwzględnia odwołanie w całości lub w części, jeżeli stwierdzi: 1) naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia, konkursu lub systemu kwalifikowania wykonawców".

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku na podstawie art. 575 i 574 Ustawy oraz § 5 i § 8 ust. 2 pkt 1 poz. 2437). Izba zaliczyła do kosztów postępowania wpis wniesiony przez odwołującego oraz koszty poniesione tytułem wynagrodzenia jednego pełnomocnika.

Mając na uwadze powyższe Izba orzekła jak w sentencji.

Przewodnicząca:……..