

Sygn. akt: KIO 454/25
Sygn. akt: KIO 500/25

WYROK

Warszawa, dnia 28 lutego 2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - **w składzie:**

Przewodnicząca: Katarzyna Odrzywolska

Protokolant: Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 lutego 2025 r. w Warszawie odwołań wniesionych do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej:

- 1) w dniu 7 lutego 2025 r. przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Budowlane WITKASp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie (sprawa o sygn. akt KIO 454/25)
- 2) w dniu 10 lutego 2025 r. przez wykonawcę Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (sprawa o sygn. akt KIO 500/25)

w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego: Warmińsko - Mazurskie Centrum Chorób Płuc w Olsztynie przy udziale uczestnika:

- A) wykonawcy Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 po stronie odwołującego
- B) wykonawcy Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 po stronie zamawiającego
- C) wykonawcy Warmińskie Przedsiębiorstwo Budowlane ROMBUD Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 i KIO 500/25 po stronie zamawiającego

orzeka:

1. oddala odwołanie (sprawa o sygn. akt KIO 454/25);
2. umarza postępowanie w zakresie opisanym w pkt III.2 petitum odwołania z powodu wycofania zarzutu przez odwołującego (sprawa o sygn. akt KIO 500/25);
3. uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w zakresie Zadania 1; powtórzenie czynności badania i oceny ofert, w tym odrzucenie oferty wykonawcy ROMBUD Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny (sprawa o sygn. akt KIO 500/25);
4. kosztami postępowania odwoławczego w sprawie o sygn. akt KIO 454/25 obciąża wykonawcę Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie, i:
 - 4.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Budowlane WITKASp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie tytułem wpisu od odwołania;
5. kosztami postępowania odwoławczego w sprawie o sygn. akt KIO 500/25 obciąża zamawiającego Warmińsko - Mazurskie Centrum Chorób Płuc w Olsztynie, i:
 - 5.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, tytułem wpisu od odwołania;
 - 5.2. zasądza od zamawiającego Warmińsko - Mazurskiego Centrum Chorób Płuc w Olsztynie na rzecz wykonawcy Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie kwotę 23 600 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą uzasadnione koszty strony poniesione z tytułu wpisu od odwołania oraz wynagrodzenia pełnomocnika.

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:.....

Sygn. akt: KIO 454/25
Sygn. akt: KIO 500/25

Uzasadnienie

Warmińsko - Mazurskie Centrum Chorób Płuc w Olsztynie (dalej: „zamawiający”) prowadzi, na podstawie przepisów

ustawy z dnia 11 września 2019 roku - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r., poz. 1320 ze zm.) - dalej: „ustawa Pzp” postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Wzrost dostępności pogłębionych badań diagnostycznych oraz leczenia onkologicznego, poprzez przyrost powierzchni użytkowej Centrum i doposażenie” z podziałem na zadania: „Rozbudowa szpitala o nową bryłę budynku głównego WMCCPw Olsztynie”, „Przebudowa łącznika AC budynku głównego WMCCP w Olsztynie”, „Zabudowa wnęk międzyryzalitowych budynku głównego WMCCP w Olsztynie”; znak sprawy SZP.2420.57.2024 (dalej „postępowanie” lub „zamówienie”), o wartości szacunkowej powyżej progów unijnych, o których mowa w art. 3 ustawy Pzp.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Numer publikacji ogłoszenia: 688578-2024, numer wydania Dz.U. S: 220/2024, data publikacji: 12 listopada 2024 r.

W dniu 31 stycznia 2025 r. zamawiający poinformował wykonawców o wyborze, jako najkorzystniejszej w postępowaniu (dla wszystkich części zamówienia) oferty złożonej przez wykonawcę Warmińskie Przedsiębiorstwo Budowlane ROMBUD Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie (dalej „ROMBUD”) oraz odrzuceniu ofert złożonych przez wykonawców: (1) Przedsiębiorstwo Budowlane WITKASp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie (dalej „WITKA”)(2) Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie (dalej „Budimex”); (3) Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego PEDBUD Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie (dalej „PEDBUD”).

W dniu 7 lutego 2025 r. przez wykonawcę Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Spz o.o. z siedzibą w Olsztynie (dalej „odwołujący 1”) zostało wniesione odwołanie na czynności wyboru dla trzech wymienionych powyżej zadań w ramach opisanego postępowania oferty wykonawcy ROMBUD; odrzucenie co do trzech wymienionych powyżej zadań w ramach opisanego postępowania oferty odwołującego 1; zaniechania odrzucenia oferty ROMBUDco do wszystkich trzech zadań; zaniechania wyboru odnośnie trzech zadań oferty odwołującego 1 (sprawa o sygn. akt KIO 454/25).

Odwołujący 1 zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1)art. 239 ust. 1 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru co do trzech zadań oferty ROMBUD;
- 2)art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez odrzucenie oferty odwołującego 1 mimo tego, że ta nie zawierała błędu w obliczeniu ceny;
- 3)art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty ROMBUD mimo tego że ta zawierała błąd w obliczeniu ceny;
- 4)art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług poprzez oczywiście błędną wykładnię i tym samym przyjęcie, że w niniejszym postępowaniu co do każdego z zadań możliwe było stosownie również dla części robót stawki preferencyjnej, kiedy to prawidłowa wykładnia norm tych przepisów prowadzi do wniosku, że prace związane z wykonaniem instalacji gazów medycznych są nierozdzielnie związane z pracami budowlanymi, co oznacza, że te winny być opodatkowane podatkiem VAT w stawce 23%, a nie 8%.

Zarzucając powyższe odwołujący 1 wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

- 1)unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej;
- 2)unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego 1;
- 3)odrzucenia oferty ROMBUD w zakresie wszystkich trzech zadań;
- 4)dokonania ponownej czynności oceny i badania ofert.

W dniu 10 lutego 2025 r. przez wykonawcę Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (dalej „odwołujący 2” lub „KDM”) zostało wniesione odwołanie na czynności zamawiającego podjęte w Zadaniu 1 postępowania: Rozbudowa szpitala o nową bryłę budynku głównego WMCCP w Olsztynie (sprawa o sygn. akt KIO 500/25).

Odwołujący 2 zarzucił zamawiającemu naruszenie:

- 1)art. 226 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 16 pkt 1-3 ustawy Pzp poprzez zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy ROMBUD pomimo, że zawiera ona błąd w obliczeniu ceny polegający na wskazaniu w ofercie błędnej stawki 23% VAT w zakresie prac związanych z wykonaniem i utrzymaniem tzw. zieleni (tereny zewnętrzne), podczas gdy właściwa powinna być w tym zakresie stawka preferencyjna w wysokości 8% VAT;
ewentualnie, w przypadku oddalenia zarzutu związanego z odrzuceniem oferty:
- 2)art. 128 ust. 1 i 4 ustawy Pzp w zw. z art. 112 ust. 2 pkt 4 ustawy Pzp w zw. z art. 116 ust. 1 ustawy Pzp w zw. z art. 16 pkt 1-3 ustawy Pzp poprzez zaniechanie wezwania do wyjaśnień wykonawcy ROMBUD w zakresie podmiotowych środków dowodowych tj. wykazu robót budowlanych w zakresie poz. 1 i inwestycji zrealizowanej na rzecz Muzeum Bitwy pod Grunwaldem pomimo, że złożone przez ww. wykonawcę dokumenty nie potwierdzają spełniania w zakresie spełniania warunku udziału w postępowaniu określonego w pkt III.2.5) ppkt 5.1 SWZ, jak również zaniechanie wezwania do uzupełnienia podmiotowych środków dowodowych w przypadku, gdy wskazana przez wykonawcę inwestycja nie spełnia warunku udziału w postępowaniu dotyczącego zdolności technicznej i zawodowej;
- 3)art. 239 ust. 1 ustawy Pzp w zw. z art. 17 ust. 2 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru oferty wykonawcy ROMBUD niezgodnie z przepisami ustawy.

Zarzucając powyższe odwołujący 2 wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

- 1) unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w zakresie Zadania 1;
 - 2) powtórzenia czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem zarzutów postawionych w odwołaniu,
 - 3) odrzucenia oferty ROMBUD;
- ewentualnie:
- 4) wezwania ROMBUD do wyjaśnień podmiotowych środków dowodowych w zakresie poz. 1 wykazu robót budowlanych i inwestycji zrealizowanej na rzecz Muzeum Bitwy pod Grunwaldem w zakresie tego czy zakres prac zrealizowanych przez wykonawcę z wyłączeniem rozbudowy i przebudowy osiąga wymaganą przez zamawiającego w pkt III.2.5) ppkt 5.1 SWZ wartość, i ewentualnie do uzupełnienia dokumentów, jeżeli ww. inwestycja nie spełnia warunku udziału w postępowaniu w zakresie zdolności technicznej i zawodowej;
 - 5) ponowienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w postępowaniu.

Zamawiający poinformował wykonawców, zgodnie z art. 185 ust. 1 ustawy Pzp, o wniesieniu odwołania, wzywając uczestników postępowania do złożenia przystąpienia.

W terminie określonym w art. 525 ust. 1 ustawy Pzp, swoje przystąpienia zgłosili wykonawcy: (1) Budimex S.A. z siedzibą w Warszawie zgłaszając przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 po stronie odwołującego; (2) Grupa KDM Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie zgłaszając przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 po stronie zamawiającego; (3) Warmińskie Przedsiębiorstwo Budowlane ROMBUD Sp. z o.o. z siedzibą w Olsztynie zgłaszając przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt: KIO 454/25 i KIO 500/25 po stronie zamawiającego.

W sprawie o sygn. akt KIO 454/25 strony i uczestnicy złożyli swoje stanowiska:

- 1) zamawiający w piśmie z 17 lutego 2025 r., działając na podstawie art. 521 ust. 1 ustawy Pzp (Odpowiedź na odwołanie) zaprezentował swoje stanowisko, w którym wniósł o jego oddalenie w całości jako niezasadnego;
- 2) wykonawca ROMBUD zaprezentował swoje stanowisko w piśmie z 20 lutego 2025 r.;
- 3) wykonawca KDM zaprezentował swoje stanowisko w piśmie z 21 lutego 2025 r.;
- 4) wykonawca KDM wniósł w piśmie z 24 lutego 2025 r. o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentu: przykładowa oferta z dnia 23 grudnia 2024 r. od potencjalnego podwykonawcy na wykonanie instalacji gazów medycznych (cena oferty zastrzeżona jako tajemnica przedsiębiorstwa wykonawcy);
- 5) pismo odwołującego z 19 lutego 2025 r. - stanowisko w sprawie;
- 6) pismo odwołującego z 21 lutego 2025 r. - stanowisko w sprawie;
- 7) wniosek kosztowy odwołującego z 24 lutego 2025 r.

W sprawie o sygn. akt KIO 500/25 odwołujący złożył swoje stanowiska:

- 1) w piśmie z 24 lutego 2025 r. złożył oświadczenie o wycofaniu odwołania w części tj. w zakresie zarzutu ewentualnego opisanego w pkt III.2 odwołania, w pozostałym zakresie podtrzymał odwołanie;
- 2) w piśmie z 24 lutego 2025 r. wniósł o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodów z dokumentów: (1) interpretacji indywidualnej z dnia 19 września 2023 r. nr 0112-KD SL2-1.440.250.2023.4.55 oraz (2) interpretacji indywidualnej z dnia 3 listopada 2016 r. nr IPPP2/4512-632/16-3/BH na okoliczność wykazania, że w przypadku realizacji inwestycji polegającej na wykonaniu robót budowlanych, w zakres których wchodzi zagospodarowanie terenów zieleni wokół budynku Izba Skarbowa/ Dyrektor Izby Skarbowej uważają, że zakres tych prac podlega opodatkowaniu preferencyjną stawką podatku w wysokości 8%; (3) oferty handlowej z 30 grudnia 2024 r. na zagospodarowanie terenów zieleni dotyczącej inwestycji realizowanej przez zamawiającego (w zakresie cen objęta tajemnicą przedsiębiorstwa wykonawcy) na okoliczność, że zakres prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach tej inwestycji może być zlecony podwykonawcy a stawka, którą stosuje podwykonawca wynosi 8%; (4) decyzji nr SD.6131.218.2024.AG z 23 grudnia 2024 r. na okoliczność, że decyzja stanowiąca zezwolenie na usunięcie drzew i krzewów oraz wykonanie nasadzeń jest decyzją wydawaną na podstawie ustawy o ochronie przyrody a nie ustawy Prawo budowlane, z decyzji wynika zobowiązanie organu do uiszczenia opłaty do wysokości 365 570,00 zł. z tytułu usunięcia drzew chyba, że zamawiający wykona nasadzenia kompensacyjne, które przez okres 3 lat od upływu terminu wskazanego w zezwoleniu zachowają swoją żywotność lub nie zachowują żywotności, ale z przyczyn niezależnych od posiadacza nieruchomości (co oznacza konieczność świadczenia usług pielęgnacji, które zostały włączone w zakres niniejszego postępowania przetargowego).

Ponadto zamawiający na posiedzeniu w dniu 24 lutego 2025 r. wniósł o przeprowadzenie dowodu z dokumentu: interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Bydgoszczy ITPP1/443-345/13/TS na okoliczność wykazania, że prawidłowe jest stanowisko zamawiającego, że dla zakresu prac polegającego na dostawie i montażu instalacji gazów medycznych należy zastosować preferencyjną stawkę podatku VAT - 8%.

Wobec tego, że odwołujący 1 podtrzymał w całości zarzuty i żądania odwołania, z kolei odwołujący 2 podtrzymał zarzuty odwołania w części Izba skierowała sprawę do rozpoznania na rozprawie. W zakresie wycofanym przez

odwołującego 2 Izba umorzyła postępowanie, orzekając w pkt 2 sentencji.

Wykonawca ROMBUD na rozprawie w dniu 24 lutego 2025 r. wniósł o przesłuchanie w charakterze świadka Pana K.M., który brał udział w przygotowaniu oferty dla zamawiającego, na okoliczność przyjętych przez niego w ofercie stawek VAT.

Krajowa Izba Odwoławcza, po przeprowadzeniu rozprawy w przedmiotowych sprawach, na podstawie zebranego materiału dowodowego, po zapoznaniu się z dokumentacją postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, przesłaną przez zamawiającego w formie elektronicznej, po zapoznaniu się z treścią odwołań, odpowiedzią zamawiającego na odwołanie w sprawie sygn. akt: KIO 454/25, pismami procesowymi przedkładanymi przez odwołujących w obu sprawach, jak też przystępujących w sprawie o sygn. akt: KIO 454/25 a także po wysłuchaniu oświadczeń, jak też stanowisk stron i uczestników postępowania, złożonych ustnie do protokołu w toku rozprawy ustaliła i zważyła, co następuje

Izba ustaliła, że nie zaszła żadna z przesłanek, o których stanowi art. 528 ustawy Pzp, skutkujących odrzuceniem odwołania.

Izba dokonała również badania spełnienia przez odwołującego 1 i odwołującego 2 przesłanek określonych w art. 505 ustawy Pzp, to jest kwestii posiadania przez nich legitymacji do wniesienia odwołania, która przejawia się w następujący sposób.

Odwołujący 1 i odwołujący 2 są wykonawcami, którzy złożyli swoje oferty w postępowaniu. Oferta odwołującego 1 została odrzucona na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Gdyby zamawiający dokonał oceny ofert zgodnie z przepisami ustawy Pzp - oferta odwołującego 1 została by uznana za najkorzystniejszą co do wszystkich trzech zadań. Tym samym na skutek działań zamawiającego odwołujący 1 może ponieść szkodę związaną z nieuzyskaniem zamówienia publicznego i osiągnięcia zysku z tytułu jego realizacji. Z kolei oferta odwołującego 2 została sklasyfikowana na drugim miejscu w rankingu ofert w ramach zadania nr 1. W wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp, dokonał on wyboru oferty, która powinna podlegać odrzuceniu. Wskutek zaniechań zamawiającego odwołujący 2 może ponieść szkodę polegającą na uniemożliwieniu mu uzyskania zamówienia w zadaniu nr 1 i osiągnięcia zysku z tytułu realizacji tej części zamówienia.

Izba włączyła w poczet materiału dowodowego dokumentację postępowania przesłaną przez zamawiającego do akt sprawy.

Izba dopuściła i oceniła dowody złożone przez strony i uczestników postępowania, załączone do pism procesowych, złożone na posiedzeniu, inne niż stanowiące element dokumentacji postępowania, na okoliczności przez nich wskazane.

Izba postanowiła oddalić wniosek dowodowy wykonawcy ROMBUD, złożony na rozprawie w dniu 24 lutego 2025 r. o przesłuchanie w charakterze świadka Pana K.M., który brał udział w przygotowaniu oferty dla zamawiającego, na okoliczność wysokości stawek VAT zastosowanych przez niego w sporządzonych kosztorysach i ofercie.

Dowód ten należy uznać za niedopuszczalny, bowiem nie można za pomocą dowodu z zeznań świadka ustalać okoliczności, które mogą zostać stwierdzone wyłącznie na podstawie dokumentów. Izba zwraca uwagę, że postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego ma charakter sformalizowany, a w konsekwencji wszystkie decyzje podejmowane w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego dokonywane są wyłącznie w oparciu o dokumenty i to te, które przedkładane są w toku postępowania. Bez znaczenia zatem pozostaje jaka była intencja stron składających ofertę, dokumenty na których strona się opierała, jeśli te nie zostały zamawiającemu przedłożone. Ocena w zakresie tego jaka stawka podatku VAT została przez ROMBUD naliczona w Zadaniu 1 może być zatem dokonana przez Izbę w oparciu o wyjaśnienia składane przez tego wykonawcę w odpowiedzi na wezwanie zamawiającego.

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje

Izba ustaliła, że przedmiotem zamówienia, zgodnie z opisem zawartym w pkt IV specyfikacji warunków zamówienia (dalej „SWZ”) jest wykonanie robót budowlanych na terenie Warmińsko-Mazurskiego Centrum Chorób Płuc w Olsztynie przy ul. Jagiellońskiej 78, w ramach inwestycji pn. „Wzrost dostępności do pogłębionych badań diagnostycznych oraz leczenia onkologicznego, poprzez przyrost powierzchni użytkowej Centrum i doposażenie”, obejmującej następujące zadania: Zadanie nr 1: Rozbudowa szpitala o nową bryłę budynku głównego WMCCP w Olsztynie; Zadanie nr 2: Przebudowa łącznika AC budynku głównego WMCCP w Olsztynie; Zadanie nr 3: Zabudowa wnęk międzyryzalitowych budynku głównego WMCCP w Olsztynie. Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia, zakres robót, sposób ich wykonania, zawarte zostały w załącznikach nr 1, 2 i 3 - Dokumentacja - odpowiednio dla zadań nr 1, 2 i 3, zawierających: Projekt Architektoniczno- Budowlany (PA-B); Projekt Techniczny (PT); Specyfikacje Techniczne Wykonania i Odbioru Robót (dalej „STWiOR”); Przedmiary robót pomocnicze do wyceny. Składowe dokumentacji określającej zakres zamówienia wzajemnie się uzupełniają, w przypadku rozbieżności lub sprzeczności będzie zastosowana hierarchia ważności wg podanej kolejności: (1) Projekt Architektoniczno- Budowlany, (2) Projekt

techniczny, (3) STWiOR, (4) Przedmiary robót, (5) Oferta Wykonawcy.

Izba ustaliła także, że w dokumentacji technicznej stanowiącej Załącznik nr 1, 2 i 3 w podzałącznikach Szczegółowej Specyfikacji Wykonania i Odbioru Robót (Branża sanitarna) - odpowiednio dla każdego z zadań, określono: „instalacje zasilające w gazy medyczne są zakwalifikowane do klasy wyrobów medycznych II b, montowana armatura i wyposażenie powinny być zarejestrowane jako wyroby klasy II a oraz II b” (odpowiednio dla Zadania nr 1 - strona 26, dla Zadania nr 2 - strona 24, dla Zadania nr 3 - strona 25), a w podzałącznikach Projekt techniczny - instalacje sanitarne, sanitarne wewnętrzne, zamawiający określił warunki techniczne ich wykonania, tj. „Projektowaną instalację gazów medycznych należy wykonać zgodnie z wymaganiami zawartymi w PN-EN ISO7396-1:2016-07 - Systemy rurociągowo do gazów medycznych - Część 1: Systemy rurociągowo do sprężonych gazów medycznych i próżni” oraz zgodnie z przepisami BHP i ppoż. Projektowane instalacje gazów medycznych, zgodnie z Dyrektywą 93/42/EWG oraz przepisami krajowymi (Ustawa o wyrobach medycznych z dnia 7 kwietnia 2022 r.- Dz. U. z 2022 r. poz. 974), zostały zaliczone do wyrobów medycznych klasy IIb. Instalacja, jako wyrób medyczny, powinna zostać oznakowana obowiązkowym znakiem CE. Wszystkie przywołane w niniejszym projekcie normy zharmonizowane z Dyrektywą 93/42/EWG, w trakcie wykonywania instalacji, muszą być przestrzegane, tak aby instalacja mogła zostać oznakowana przez jej Wykonawcę znakiem CE” (odpowiednio dla Zadania nr 1 - strona 148, dla Zadania nr 2 - strona 62, dla Zadania nr 3 - strona 91).

Jednocześnie ustalono, że w ramach Zadania nr 1 wykonawca będzie zobowiązany do realizacji prac związanych z wykonaniem oraz utrzymaniem tzw. zieleni - zagospodarowanie terenów zieleni, które znajdują się wokół budowanego obiektu. Zakres zagospodarowania zieleni został opisany w Szczegółowym opisie przedmiotu zamówienia w pliku projekt architektoniczno - budowlany; w pkt 5 projektu opisano: „W zakresie zagospodarowania terenu projektuje się m. in.: - parkingi, ciągi piesze, drogi dojazdowe, techniczne i ppoż., - niezbędną wycinkę drzew i uporządkowanie terenów zielonych”. Szczegółowy zakres prac określony został w dokumentach: „Inwentaryzacja dendrologiczna, projekt gospodarki szatą roślinną, projekt nasadzeń kompensacyjnych” oraz w odrębnym przedmiarze robót dot. zieleni. W zakres prac wchodzi w szczególności wykonanie nasadzeń oraz pielęgnacja zieleni (tak też w przedmiarze robót). Stosownie do pkt 7 projektu pt.: „Inwentaryzacja dendrologiczna, projekt gospodarki szatą roślinną, projekt nasadzeń kompensacyjnych” pielęgnacja ma obejmować okres 3 lat.

Z kolei w pkt XIX SWZ zamawiający opisał sposób w jaki należy dokonać obliczenia ceny oferty. Zamawiający wskazał, że cena oferty jest ceną ryczałtową netto i brutto, zawierającą wszystkie koszty wykonania pełnego zakresu przedmiotu zamówienia. Wskazał ponadto, że oferowaną cenę ryczałtową brutto wpisaną do formularza oferty należy wyliczyć w oparciu o: aktualne, powszechnie stosowane katalogi, cenniki, taryfikatory bądź inne wskaźniki kosztów, dane przedstawione w SWZ, w tym wynikające z projektowanych postanowień umowy, opisu przedmiotu zamówienia - dokumentacji projektowej i jej zakresu, koszty wykonania w okresie udzielonej przez wykonawcę gwarancji i wymaganych przeglądów gwarancyjnych zabudowanych urządzeń na obiekcie oraz wykonanie czynności konserwacyjnych tychże urządzeń, warunkujących utrzymanie gwarancji, ewentualne koszty pobranych od zamawiającego mediów, koszty ubezpieczenia OC, koszty związane z obowiązującymi przy wykonaniu zamówienia przepisami prawa w tym koszty należnego podatku od towarów i usług VAT, jak również koszty wynikające z wszelkich upustów i rabatów.

Wykonawcy w toku postępowania nie kwestionowali zapisów SWZ w zakresie, w jakim zamawiający opisał sposób obliczenia ceny oferty, z kolei w zakresie dotyczącym zakwalifikowania przedmiotu zamówienia pod kątem stawki podatku od towarów i usług jeden z wykonawców zwrócił się do zamawiającego z pytaniem: „Czy zamawiający dopuszcza zastosowanie preferencyjnej stawki VAT dla poszczególnych zakresów przedmiotu zamówienia?”. W odpowiedzi na powyższe zamawiający w piśmie z 10 grudnia 2024 r. odpowiedział co następuje: „Wykonawca winien zastosować stawki podatku VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa dotyczącymi podatku od towarów i usług”.

Izba ustaliła ponadto, że 31 grudnia 2024 r. zamawiający opublikował na stronie prowadzonego postępowania „Informację z otwarcia ofert”.

Zgodnie z nią w terminie wskazanym w SWZ złożonych zostało dla części 1 zamówienia sześć ofert: (1) ROMBUD cena 30 466 491,13 zł., (2) Budimex z ceną 33 206 346,90 zł., (3) Strabag z ceną 36 205 336,58 zł., (4) WITKA cena 32 718 000,00 zł., (5) KDM cena 34 412 941,80 zł., (6) PEDBUD z ceną 42 065 234,96 zł.

Z kolei w części 2 zamówienia swoje oferty złożyło czterech wykonawców oferując ceny: (1) ROMBUD 4 897 659,21 zł., (2) WITKA 5 535 000,00 zł., (3) KDM 5 917 525,17 zł., (4) PEDBUD 6 469 884,39 zł.

Dla części 3 zamówienia swoje oferty złożyło czterech wykonawców: ROMBUD z ceną 6 355 532,47 zł., (2) WITKA cena 5 412 000,00 zł., (3) KDM 8 219 475,40 zł., (4) PEDBUD cena 9 138 248,35 zł.

W formularzu ofertowym, zgodnie z wzorem stanowiącym załącznik nr 4 do SWZ, wykonawcy zobowiązani byli wpisać cenę netto, zastosowaną stawkę podatku VAT oraz cenę brutto za wykonanie części zamówienia o wykonanie której się ubiegali. Odwołujący 1, co wynika z treści Formularza oferty zastosował stawkę 23% VAT na cały zakres zamówienia. Z kolei wykonawcy: ROMBUD, Strabag oraz KDM zastosowali stawki podatku VAT 8% i 23%.

Z akt sprawy wynika również, iż w toku postępowania, zamawiający zwrócił się do wykonawców o wyjaśnienia w zakresie zastosowanej stawki podatku od towarów i usług VAT.

W szczególności pismem z 21 stycznia 2025 r. wezwał wykonawcę WITKA, w trybie art. 223 ust. 1 ustawy Pzp, do złożenia wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty. Wskazał, że w wypełnionym Formularzu ofertowym, stanowiącym załącznik nr 4 do SWZ, w pkt 2, ppkt 2.1, 2.2, 2.3, wykonawca podał cenę oferty w zakresie poszczególnych zadań z zastosowaniem stawki podatku VAT - 23%. Zamawiający wezwał do wyjaśnienia prawnego i faktycznego zastosowania powyższej stawki VAT do wyceny oferty, w zakresie każdego z zadań.

Podobne wezwanie zostało skierowane do wykonawcy ROMBUD z tym zastrzeżeniem, że wykonawca poproszony został o wyjaśnienie ceny oferty w zakresie poszczególnych zadań z zastosowaniem stawki podatku VAT - 8 i 23%.

Pismo o analogicznej treści zostało przesłane do wykonawcy KDM, który również zastosował w swojej ofercie stawki podatku VAT w wysokości 8% i 23%.

Wykonawcy złożyli następujące odpowiedzi.

WITKA w piśmie z 27 stycznia 2025 r. wskazał: „Przedmiotowe postępowanie, którego dotyczą wyjaśnienia, polega na wykonaniu robót budowlanych w ramach inwestycji o nadanej przez Państwa nazwie, to jest Wzrost dostępności do pogłębionych badań diagnostycznych oraz leczenia onkologicznego, poprzez przyrost powierzchni użytkowej Centrum i doposażenie. Stawka podatku VAT na usługi budowlane, nieobjęte społecznym programem mieszkaniowym, wynosi 23% i taką też stawkę podatku zastosowałem składając Państwu ofertę. Nazwa inwestycji zawiera również słowo „doposażenie”, które w szerokim zakresie może wskazywać, że inwestycja poza robotami budowlanymi będzie obejmować szereg przedmiotów, urządzeń i wyrobów niezbędnych do świadczenia usług Państwa zakresu. Jednocześnie udzielając obszernych odpowiedzi na pytania, często powtarzające się w kontekście wyposażenia, wskazywaliście Państwo bardzo szczegółowo, co należy ująć w wycenie. Ze wszystkich wskazanych elementów, uznawanych za przedmioty, urządzenia i wyroby będące domysłem częścią „doposażenia”, żadne w mojej ocenie nie kwalifikowały się do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT. Mając na uwadze specyfikę przedmiotu realizacji oraz profil Państwa działalności, a także ze świadomością możliwości stosowania preferencyjnej stawki podatku VAT dla wyrobów medycznych, szczegółowo rozpatrzyłem możliwość przyjęcia stawki VAT 8% dla instalacji gazów medycznych i nie znalazłem ku temu podstaw. Wobec niniejszego stwierdzenia poniżej przytoczę powody braku możliwości zastosowania w tym przypadku stawki podatku VAT innej, niż 23%. W dokumentach postępowania, zwłaszcza w SWZ, opisie przedmiotu zamówienia oraz w załącznikach, słusznie nie wskazaliście Państwo, że oczekujecie dostawy wyrobu medycznego, za jaki można uznać gazy medyczne. W innym przypadku należałoby jasno wyartykułować żądanie, chociażby poprzez wydzielenie w formularzu ofertowym odrębnego wiersza dla tego zakresu, co czyni się chociażby w przypadku postępowań „zaprojektuj i zbuduj” wskazując odrębnie prace projektowe, realizację i ewentualnie nadzór autorski, mimo że owe zakresy stawki VAT nie rozróżniają. Niemniej wydzielenie stosuje się w kontekście rozliczeń, do czego odnoś się również przy przedmiotowej sprawie. Ponadto instalacja gazów medycznych nie może być w myśl przepisów podatkowych traktowana jako wyrób medyczny, ponieważ jest zakresem prac do wykonania przy przedsięwzięciu polegającym na budowie nowego obiektu. Wydzielenie wykonania instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego nosiłoby znamiona sztucznej optymalizacji podatkowej, ponieważ taki „wyrób” nie byłby możliwy do wykorzystania czy funkcjonowania (a zwłaszcza do wykonania w ogóle) bez powstania obiektu, będącego robotą budowlaną. Proszę również zwrócić uwagę, że przedmiotowa instalacja gazów medycznych ma zostać przyłączona do już istniejącej, tym samym jest to robota budowlana polegająca na rozbudowie istniejącej instalacji. Powyższa interpretacja jest powszechnie stosowaną linią orzecznictwa, co w niezwykle czytelny sposób obrazuje wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 02 marca 2018 r. (sygn. akt KIO 275/18) wydany w sprawie bliźniaczej inwestycji. Treść wyroku załączam Państwu celem potwierdzenia powyższych argumentów. Dodatkowo pragnę wskazać, że brak wydzielenia w formularzu ofertowym gazów medycznych, traktowanych jako wyrób medyczny rozliczany preferencyjną stawką podatku VAT ma swoje odbicie w informacjach zawartych w SWZ, odpowiedziach i umowie, w treściach dotyczących płatności i jest kolejnym argumentem potwierdzającym zasadność przyjęcia stawki VAT 23% dla robót budowlanych. Gdyby bowiem przyjąć możliwość uznania gazów medycznych za wyrób medyczny, dokonanie płatności mogłoby odbyć się dopiero po całkowitym zakończeniu prac, jednorazową płatnością, o czym nie ma mowy. Celem rozwiania wątpliwości załączam również szczegółową opinię Kancelarii Doradcy Podatkowego, analizującą przedmiotowe postępowanie. Niniejsze wyjaśnienia proszę na równi traktować dla wszystkich zadań postępowania, w sprawie których zostałem wezwany do wyjaśnień”.

Wykonawca ROMBUD złożył swoje wyjaśnienia w piśmie z 24 stycznia 2025 r. wskazując, że „w ramach prowadzonego postępowania przetargowego złożył oferty w zakresie poszczególnych zadań przyjmując cenę ryczałtową brutto obejmującą podatek VAT, zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024r. poz. 361, 852, 1473, 1721, 1911)”. Dalej wskazywał, że „Specyfikacja Warunków Zamówienia stanowiła, iż cenę

oferty należy wyliczyć w oparciu o: aktualne, powszechnie stosowane katalogi, cenniki, taryfikatory bądź inne wskaźniki kosztów, dane przedstawione w SWZ, w tym wynikające z projektowanych postanowień umowy, opisu przedmiotu zamówienia - dokumentacji projektowej i jej zakresu, koszty wykonania w okresie udzielonej przez Wykonawcę gwarancji i wymaganych przeglądów gwarancyjnych zabudowanych urządzeń na obiekcie oraz wykonanie czynności konserwacyjnych tychże urządzeń, warunkujących utrzymanie gwarancji, ewentualne koszty pobranych od Zamawiającego mediów, koszty ubezpieczenia OC, koszty związane z obowiązującymi przy wykonaniu zamówienia przepisami prawa w tym koszty należnego podatku od towarów i usług VAT, jak również koszty wynikające z wszelkich upustów i rabatów. W formularzu cenowym, którego wzór był załącznikiem do SWZ należało podać cenę netto, kwotę brutto oraz stawkę i kwotę podatku VAT dla każdego zadania wyszczególnionego w formularzu ofertowym. Zamawiający w przedmiotowym formularzu nie określił stawki podatku VAT, tym samym dopuścił zastosowanie różnych stawek, które należało przyjąć zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku od towarów i usług. W ramach robót budowlano-instalacyjnych, dla poszczególnych zadań, jest m.in. wykonanie instalacji gazów medycznych. Zamawiający zastrzegł, w dokumentacji projektowej, iż po wykonaniu, w ramach poszczególnych zadań, instalacja gazów medycznych ma być oznakowana przez jej wykonawcę znakiem CE, który będzie potwierdzał spełnianie przez oferowany produkt wymogów określonych w ustawie o wyrobach medycznych oraz rozporządzeń przywołanych, transponujących wymagania Dyrektywy Europejskiej 93/42/EEC dotyczącej wyrobów medycznych oraz że wszystkie zastosowane urządzenia powinny być wyrobami medycznymi o kategorii IIa lub IIb oraz posiadać certyfikat zgodności. (np. Projekt sanitarny instalacji wewnętrznych pkt.9.5 dla zadania nr 1). Według art. 41 ust. 1 ustawy - stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Jednakże, zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku. Stawka taka wynika między innymi z art. 41 ust. 2 ustawy - dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. art. 114 ust. 1 i art. 138i ust. 4. Natomiast zgodnie z treścią art. 146a pkt 1 i pkt 2 ustawy - w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f: (1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%, (2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy o VAT, wynosi 8%. W powołanym wyżej załączniku pod poz.105 wskazane zostały wyroby medyczne w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika, bez względu na symbol PKWiU. Powyższy zapis oznacza, że 8% stawka podatku VAT ma zastosowanie wyłącznie do dostawy wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczonych do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - innych niż towary związane z ochroną zdrowia wymienione w pozostałych pozycjach załącznika nr 3 do ustawy. W orzecznictwie TSUE wypracowany został pogląd, zgodnie z którym każde świadczenie należy na gruncie regulacji o podatku VAT traktować odrębnie. Jedynie w sytuacji, gdy kilka świadczeń wykonywanych przez podatnika jest ze sobą ściśle powiązanych w ten sposób, że tworzą obiektywnie, z ekonomicznego i gospodarczego punktu widzenia, jedno świadczenie, nie należy dokonywać sztucznego podziału tego świadczenia dla celów podatkowych. WPB „ROMBUD” składając ofertę przetargową wskazało, iż dostawa i montaż instalacji gazów medycznych - będących częścią robót instalacyjnych sanitarnych, zostanie zlecone podwykonawcy tj. firmie specjalistycznej posiadającej określone prawem uprawnienia do dostarczenia i zamontowania tego typu instalacji. Naszym zdaniem, w przypadku zakupu przez firmę kompletnego wyrobu medycznego należy zastosować 8% stawkę podatku VAT (dostawca wyżej wymienionego wyrobu stosuje przy sprzedaży stawkę podatku VAT w wysokości 8%, nasza firma dokonuje jedynie odsprzedaży a więc przeniesienia własności), natomiast dla pozostałego zakresu robót określonych przez Zamawiającego w SWZ należy zastosować stawkę podatku VAT w wysokości 23%. Zatem wykonanie instalacji gazów medycznych - o ile produkt ten spełniać będzie warunki wymagane przepisami ustawy o wyrobach medycznych - może korzystać z preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 8%, zgodnie z art.41 ust.2 w związku z poz.13 załącznika nr 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (po zmianach). W załączeniu przesyłamy również pisma z interpretacjami Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, Izby Skarbowej w Warszawie oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej”.

Z kolei wykonawca KDM w swoich wyjaśnieniach z 24 stycznia 2025 r. zadeklarował, że wskazane przez niego wartości podatku dotyczą zakresu robót budowlanych, w tym również wykonania instalacji gazów medycznych oraz zagospodarowania zieleni, które są odpowiednio opodatkowane stawką 8% VAT. Wskazał, że: „potwierdzeniem powyższego zakresu jest opis zamówienia zgodnie z załącznikiem nr 1, 2 i 3 Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia dla zadania nr 1, 2 i 3 opisujący zakres dla instalacji sanitarnych obejmujący wydzieloną część w postaci instalacji gazów medycznych z kodem CPV: 24111500 - 0 dla każdego zadania tego postępowania. Natomiast zakres zagospodarowania zieleni został opisany dla zadania nr 1 w Szczegółowym opisie przedmiotu zamówienia w pliku projekt architektoniczno-budowlany w dokumentach: „Inwentaryzacja dendrologiczna, projekt gospodarki szatą roślinną, projekt nasadzeń kompensacyjnych” oraz przedmiarze robót dot. zieleni. Zgodnie z ustawą o VAT, obniżoną stawkę VAT w wysokości 8%

stosuje się m.in. do: gazów medycznych, które są klasyfikowane jako produkty lecznicze w rozumieniu przepisów Prawa farmaceutycznego, (art. 41 ust. 2 w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT), gazów będących wyrobami medycznymi, jeśli spełniają wymogi ustawy o wyrobach medycznych, nasadzenia zieleni gdy są częścią robót budowlanych (art. 41 ust. 12-12c oraz załącznik nr 3 do ustawy o VAT)". Przywoływał także wyroki Krajowej Izby Odwoławczej, w których odnoszono się do problematyki stosowania właściwej stawki VAT dla powyższych zakresów.

Zamawiający pismem z 31 stycznia 2025 r. zawiadomił o wyborze najkorzystniejszej oferty, we wszystkich częściach zamówienia wybierając ofertę wykonawcy ROMBUD oraz odrzuceniu ofert złożonych przez wykonawców: WITKA, Budimex i PEDBUD, podając uzasadnienie faktyczne i prawne.

Zamawiający wskazał jako podstawę prawną odrzucenia przepis art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp podając, że w związku z rozbieżnością w zastosowaniu stawki podatku VAT w formularzach ofertowych wykonawców biorących udział w niniejszym postępowaniu, zamawiający wezwał wszystkich wykonawców do złożenia wyjaśnień dotyczących prawnej i faktycznej podstawy zastosowania w ofercie danej stawki podatku VAT. W wyznaczonym terminie wykonawcy złożyli stosowne wyjaśnienia.

Po szczegółowej analizie zamawiający uznał, iż ceny ofert złożonych przez ww. wykonawców, zostały ustalone z uwzględnieniem jednej stawki podatku VAT, a mianowicie 23%, co według zamawiającego stanowi błąd w obliczeniu ceny i stanowi podstawę do odrzucenia powyższych ofert.

Zwrócił uwagę na zapisy dokumentacji technicznej, w tym STWiOR oraz podzałączników Projekt techniczny - instalacje sanitarne, sanitarne wewnętrzne. Stwierdził, że na tej podstawie uznać należy, że instalacje gazów medycznych są wyrobem medycznym, w konsekwencji czego wykonawcy winni do wyceny złożonych ofert w ww. zakresie zastosować stawkę podatku VAT w wysokości 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2) i w zw. z pozycją 13 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2024 poz.361 ze zm.). WPB „ROMBUD” składając ofertę przetargową wskazało, iż dostawa i montaż instalacji gazów medycznych - będących częścią robót instalacyjnych sanitarnych, zostanie zlecone podwykonawcy, tj. firmie specjalistycznej posiadającej określone prawem uprawnienia do dostarczenia i zamontowania tego typu instalacji. Na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wykonanie instalacji gazów medycznych - o ile produkt ten spełniać będzie warunki wymagane przepisami ustawy o wyrobach medycznych - może korzystać z preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 8%, a dla pozostałego zakresu robót określonych przez zamawiającego w SWZ zasadne było zastosowanie stawki podatku VAT w wysokości 23%.

Ponadto zamawiający przypomniał, że w piśmie z 10 grudnia 2024 r. kierowanym do wykonawców, odpowiadając na pytanie jednego z nich o treści: Czy zamawiający dopuszcza zastosowanie preferencyjnej stawki VAT dla poszczególnych zakresów przedmiotu zamówienia? stwierdził, że: Wykonawca winien zastosować stawki podatku VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa dotyczącymi podatku od towarów i usług. Skoro więc przepis ustawy podatkowej stanowi o preferencyjnej stawce podatku VAT do określonych towarów składających się na przedmiot zamówienia, należało tę właśnie stawkę zastosować. Wykonanie instalacji gazów medycznych z reguły powiązane jest z robotami budowlanymi, co nie wyklucza zastosowania stawki preferencyjnej do tej części zamówienia.

Jak stwierdził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 53/11: Tylko oferty równoważne w zakresie obiektywnie sprawdzalnych elementów, a takim elementem jest stawka podatku VAT wynikająca z obowiązujących przepisów, stwarzają możliwość porównania i tym samym równego traktowania oferentów. (...) Oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na wysokość ceny brutto, niewątpliwie zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowana jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Zgodnie z powołaną wyżej uchwałą SN oraz orzecznictwem KIO, zastosowanie błędnej stawki podatku VAT przy ustalaniu ceny ofertowej, o ile nie stanowi oczywistej omyłki, stanowi błąd w obliczeniu ceny, który nie podlega możliwości poprawy, i stanowi podstawę do odrzucenia oferty na podstawie art. 226 ust. 10 Pzp. Mając na uwadze przeprowadzenie postępowania w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców, a także mając na uwadze złożone w tym zakresie wyjaśnienia, zamawiający odrzuca ww. oferty.

Z powyższą decyzją nie zgodzili się wykonawcy WITKA oraz KDM, składając swoje odwołania (pierwszy 7 lutego 2025 r., drugi 10 lutego 2025 r.) do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej. Przy tym odwołujący 1 kwestionował wybór ofert dokonany przez zamawiającego we wszystkich częściach zamówienia, odwołujący 2 wybór dokonany dla zadania 1.

Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, stanowiska stron oraz zakres zarzutów podnoszonych w odwołaniu Izba uznała, że odwołanie wniesione przez wykonawcę WITKA nie zasługiwało na uwzględnienie. Zasadne okazały się zarzuty podniesione przez wykonawcę KDM, w konsekwencji Izba uwzględniła odwołanie w tej sprawie, w zakresie jaki został przez odwołującego 2 podtrzymany (zgodnie z pkt 3 sentencji) i nakazała zamawiającemu: unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej w zakresie Zadania 1; powtórzenie czynności badania i oceny ofert, w tym odrzucenie oferty wykonawcy ROMBUD na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, jako

zawierającej błąd w obliczeniu ceny.

Z uwagi na tożsamą tematykę obu odwołań tj. prawidłowość podjętych przez zamawiającego czynności, w związku z badaniem w ofertach wykonawców poprawności zastosowania przez nich stawki podatku VAT, Izba odniesie się łącznie do kwestii poruszonych w obu odwołaniach.

Na wstępie należy przypomnieć treść przepisów, które znajdą zastosowanie przy rozpoznawaniu przedmiotowych spraw.

I tak, zgodnie z art. 16 pkt 1 i 2 ustawy Pzp, zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców oraz przejrzysty.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Stosownie do art. 253 ust. 1 pkt 2 ustawy Pzp niezwłocznie po wyborze najkorzystniejszej oferty zamawiający informuje równocześnie wykonawców, którzy złożyli oferty, o wykonawcach, których oferty zostały odrzucone - podając uzasadnienie faktyczne i prawne.

Art. 239 ust. 1 ustawy Pzp stanowi, że zamawiający wybiera najkorzystniejszą ofertę na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia.

Zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570) - dalej „ustawa o VAT” obniżoną stawkę VAT w wysokości 8% stosuje się m.in. do: (1) gazów medycznych, które są klasyfikowane jako produkty lecznicze w rozumieniu przepisów Prawa farmaceutycznego (art. 41 ust. 2 w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT); (2) gazów będących wyrobami medycznymi, jeśli spełniają wymogi ustawy o wyrobach medycznych; (3) nasadzenia zieleni gdy są częścią robót budowlanych (art. 41 ust. 12-12c oraz załącznik nr 3 do ustawy o VAT).

Należy przypomnieć, że zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Krajowej Izby Odwoławczej i sądów okręgowych, błędne podanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny. Sąd Najwyższy w uchwałach z dnia 20 października 2011 r. w sprawach o sygn. akt III CZP 52/11 oraz III CZP 53/11 przesądził, że: „Określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.)”. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że: „jeżeli jednak zamawiający opisując w s.w.i.z. sposób obliczania ceny nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT, wówczas oferta zawierająca stawkę podatku VAT niezgodną o zobowiązującymi przepisami, podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy. O porównywalności ofert można bowiem mówić dopiero wówczas gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na wysokość ceny brutto, niewątpliwie zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowana jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny”.

Stanowisko to zachowuje aktualność na tle obecnie obowiązującej ustawy Pzp. Przesądza ono, że to na zamawiającym ciąży obowiązek weryfikacji zaoferowanej ceny pod kątem ustalenia, czy nie zawiera ona błędu w obliczeniu ceny w zakresie określenia właściwej stawki podatku VAT. Zamawiający ma bowiem obowiązek prawidłowego i zgodnego z przepisami prawa przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej, w szczególności z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Zasada ta doznała by uszczerbku w sytuacji w której zamawiający dokonałby wyboru oferty w postępowaniu, w którym wykonawcy zastosowali do obliczenia ceny oferty różne stawki podatku VAT.

W obliczu powyższego należy stwierdzić, że zamawiający prawidłowo uznał, że w sytuacji gdy wykonawcy w treści Formularza ofertowego wskazywali różne stawki podatku VAT (23 % lub też 8 i 23 %) należało skierować do nich wezwanie do złożenia wyjaśnień w tym przedmiocie. Z kolei treść wyjaśnień pozwalała zamawiającemu po pierwsze na ustalenie jakie stawki podatku VAT wykonawca zastosował, przy tym co istotne to treść wyjaśnień była podstawą ustalenia na jakie zakresy zamówienia wykonawcy zastosowali (w przypadkach gdy tak było) preferencyjne stawki podatku VAT, a po drugie z jakich przyczyn podjęli taką właśnie decyzję.

Zauważenia wymaga także, że przywołane wyżej stanowisko Sądu Najwyższego wskazuje, że decyzja zamawiającego co do odrzucenia oferty wykonawcy w oparciu o przesłankę nakazującą odrzucenie oferty ze względu na błąd w obliczeniu ceny, zależy od tego jakie zapisy znalazły się w dokumentacji prowadzonego postępowania, w odniesieniu do zastosowanej stawki podatku VAT tj. czy zamawiający pozostawił wysokości stawki podatku VAT do samodzielnego ustalenia oraz zastosowania przez wykonawców, w oparciu o obowiązujące przepisy, czy też wskazał w

SWZ i przesądził jaka stawka podatku VAT jest właściwa w przypadku tego konkretnego przedmiotu zamówienia. W tym pierwszym przypadku bowiem naliczenie niewłaściwej stawki podatku VAT skutkuje obowiązkiem odrzucenia oferty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, w tym drugim natomiast zamawiający może dokonać poprawienia oferty wykonawcy, w oparciu o przepis art. 223 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp.

Kluczowym zatem, dla oceny zarzutów niniejszego odwołania, było dokonanie analizy zapisów SWZ, w szczególności Rozdziału XIX SWZ, w którym zamawiający wskazał w jaki sposób wykonawcy winni dokonać obliczenia ceny oferty i ustalenie, czy zamawiający narzucił wykonawcom zastosowanie określonej stawki podatku VAT w ofercie, czy też pozostawił jej ustalenie do decyzji podmiotu składającego ofertę. Należało też ocenić czy zapisy zamieszczone w SWZ, stanowiące wytyczne co do tego w jaki sposób wykonawcy mają obliczyć cenę swojej oferty, były jednoznaczne w swojej treści i ustalić czy były one przedmiotem wyjaśnień zamawiającego w toku prowadzonego postępowania.

W tym zakresie Izba, po zapoznaniu się z treścią postanowień SWZ zważyła, że zgodnie z pkt XIX.2 SWZ zamawiający przewidział: Oferowaną cenę ryczałtową brutto wpisaną do formularza oferty należy wyliczyć w oparciu o: „aktualne, powszechnie stosowane katalogi, cenniki, taryfikatory bądź inne wskaźniki kosztów, dane przedstawione w SWZ, w tym wynikające z projektowanych postanowień umowy, opis przedmiotu zamówienia - dokumentacji projektowej i jej zakresu, koszty wykonania w okresie udzielonej przez Wykonawcę gwarancji i wymaganych przeglądów gwarancyjnych zabudowanych urządzeń na obiekcie oraz wykonanie czynności konserwacyjnych tychże urządzeń, warunkujących utrzymanie gwarancji, ewentualne koszty pobranych od Zamawiającego mediów, koszty ubezpieczenia OC, koszty związane z obowiązującymi przy wykonaniu zamówienia przepisami prawa w tym koszty należnego podatku od towarów i usług VAT, jak również koszty wynikające z wszelkich upustów i rabatów”. Już w świetle powyższych zapisów nie ulega wątpliwości, że zamawiający pozostawił wykonawcom kwestię ustalenia właściwej stawki podatku VAT.

Jednocześnie, zgodnie z odpowiedziami na pytania do SWZ (pismo zamawiającego z 10 grudnia 2024 r.) zamawiający na pytanie: „Czy Zamawiający dopuszcza zastosowanie preferencyjnej stawki VAT dla poszczególnych zakresów przedmiotu zamówienia?”, udzielił następującej odpowiedzi: „Wykonawca winien zastosować stawki podatku VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa dotyczącymi podatku od towarów i usług”.

Tym samym nie budzi wątpliwości Izby, że jedynym nakazem, wyrażonym wprost w dokumentach zamówienia, jak też wynikającym z odpowiedzi na pytania, był wymóg zastosowania stawki VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT. W konsekwencji pozostawienia wysokości stawki podatku VAT do samodzielnego ustalenia oraz zastosowania przez wykonawców, w oparciu o obowiązujące przepisy, każdy z wykonawców miał obowiązek samodzielnego ustalenia prawidłowej tj. zgodnej z obowiązującymi przepisami dla składanych ofert wysokości stawki podatku VAT.

Z kolei obowiązkiem zamawiającego było dokonać weryfikacji poprawności działań wykonawców, a zatem ustalić czy przyjęli oni w swoich ofertach właściwe dla danego zakresu stawki podatku VAT, przy tym jak zauważono powyżej, powyższych ustaleń zamawiający powinien dokonać na podstawie udzielonych przez wykonawców wyjaśnień, złożonych na wezwanie zamawiającego. Nie budzi przy tym wątpliwości treść wezwań skierowanych do wykonawców 21 stycznia 2025 r., w których zamawiający oczekiwał wyjaśnienia prawnego i faktycznego zastosowania określonych w ofertach stawek VAT, w zakresie każdego z zadań. Wykonawca udzielając odpowiedzi powinien zatem precyzyjnie wyjaśnić na jakie zakresy zamówienia zastosował daną stawkę podatku i na jakiej podstawie podjął przedmiotowe decyzje.

Odnosząc się w dalszej części do zastosowanych przez wykonawców stawek VAT w ofertach Izba w pierwszej kolejności pragnie poczynić następującą uwagę.

Krajowa Izba Odwoławcza nie ustala prawidłowości stawki VAT w taki sposób, jak czynią to organy podatkowe - każdy podatnik może uzyskać indywidualną informację podatkową i wiążącą informację stawkową (WIS). Zgodnie z informacją podaną na stronie: „Wiążąca informacja stawkowa i interpretacja indywidualna to dwie odrębne instytucje prawne, obsługiwane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Interpretacje indywidualne funkcjonują od 2007 r., natomiast decyzje WIS są wydawane od 2019 r.” Jak wyjaśniono na wskazanej stronie: „Przepisy prawa podatkowego określają różne tryby postępowania w celu uzyskania WIS i interpretacji indywidualnych. Odmienny jest także zakres podmiotowy i przedmiotowy obu tych instytucji. Konsekwentnie - inna jest też procedura wydawania WIS i interpretacji indywidualnych. Do wydawania WIS stosuje się art. 42a - 42i ustawy o VAT, jak również przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem rozdziałów 17, 18, 19 i 20. Natomiast w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych stosuje się przepisy art. 14b-14s Ordynacji podatkowej. W celu uzyskania kompleksowej informacji dotyczącej podatku VAT, obejmującej zarówno stawkę, jak i inne elementy konstrukcyjne podatku, np. wyeliminowanie obowiązku zastosowania zwolnienia czy ustalenie podstawy opodatkowania, konieczne jest złożenie zarówno wniosku ORD-IN, aby otrzymać interpretację indywidualną (w zakresie np. wyeliminowania lub zastosowania zwolnienia oraz ustalenia podstawy opodatkowania), jak i wniosku WIS-W, aby otrzymać WIS (w zakresie stawki podatku VAT)”.

To zatem organy podatkowe są właściwe do wydawania wiążących informacji w zakresie stawki VAT, a nie Krajowa Izba Odwoławcza. Krajowa Izba Odwoławcza może jedynie oceniać „prawidłowość” stawki VAT w postępowaniu o udzielenie zamówienia, w którym wniesiono rozpatrywane odwołanie. Izba rozpatruje „prawidłowość” stawki VAT wyłącznie pod kątem ewentualnych naruszeń przez zamawiającego przepisów ustawy Pzp, opierając się przy tym na dowodach przedłożonych przez strony i uczestników postępowania. Dlatego też nie można wywodzić z dotychczasowego orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, że dla danego zakresu czy przedmiotu zamówienia in abstracto (np. dla wykonania instalacji gazów medycznych) określona stawka VAT jest właściwa. Powyższe zależne jest od wielu okoliczności takich jak zapisy zamieszczone w dokumentacji postępowania, wyjaśnienia składane w postępowaniu, jak też zależne jest od dowodów jakie strony przedłożyły na potwierdzenie prezentowanych przez nich stanowisk.

Rola Izby w postępowaniu sprowadza się zatem do oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, a zatem w pierwszej kolejności ustalonego dla danej sprawy stanu faktycznego, który to ustalany jest na podstawie dokumentacji postępowania, jak też dowodów przedkładanych przez strony i uczestników postępowania.

Nie ma także podstaw w okolicznościach tej sprawy, aby popierać pogląd o określonej stawce VAT orzeczeniami Krajowej Izby Odwoławczej. Jak zostało wcześniej powiedziane, Izba ustala czy zamawiający w danym postępowaniu, przy opisanym przez niego zakresie zamówienia dopuścił się naruszeń przepisów ustawy Pzp, w tej sprawie czy prawidłowo uznał, że właściwe będzie przyjęcie jednej stawki VAT - 23% czy też należy z zakresu zamówienia wydzielić instalację gazów medycznych i prace związane z wykonaniem i utrzymaniem tzw. zieleni. Także wydane w niniejszej sprawie orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej jest wiążące wyłącznie dla stron postępowania odwoławczego, i ostatecznie może okazać się, że prawidłowa stawka VAT, ustalona jako wiążąca dla danego przedmiotu zamówienia przez właściwe organy podatkowe jest inna, niż ustalona na podstawie materiału dowodowego, złożonego przez strony postępowania odwoławczego.

W okolicznościach przedmiotowej sprawy, na podstawie zebranego materiału dowodowego Izba uznała, że właściwe w tej sprawie było zastosowanie obniżonych stawek podatku VAT - 8% na: wykonanie instalacji gazów medycznych (we wszystkich częściach zamówienia) oraz dla nasadzenia zieleni (stanowiącej opis zamówienia w zakresie części 1).

W zakresie instalacji gazów medycznych wskazać należy, że ta stanowi wyrób medyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 2022 r. o wyrobach medycznych, zaliczony do klasy IIb. Nie można zgodzić się z argumentacją odwołującego 1, że zamawiający nie wskazał, że w zakresie instalacji gazów medycznych oczekuje dostawy wyrobu medycznego, gdyż jednoznacznie zostało to opisane w dokumentach zamówienia: dokumentacji technicznej stanowiącej Załącznik nr 1, 2 i 3 w podzałącznikach STWiOR (Branża sanitarna) - odpowiednio dla każdego z zadań, określono, iż „instalacje zasilające w gazy medyczne są zakwalifikowane do klasy wyrobów medycznych II b, montowana armatura i wyposażenie powinny być zarejestrowane jako wyroby klasy II a oraz II b” (odpowiednio dla Zadania nr 1 - strona 26, dla Zadania nr 2 - strona 24, dla Zadania nr 3 - strona 25), a w podzałącznikach Projekt techniczny - instalacje sanitarne, sanitarne wewnętrzne, zamawiający określił warunki techniczne ich wykonania, tj. „Projektowaną instalację gazów medycznych należy wykonać zgodnie z wymaganiami zawartymi w PN-EN ISO 7396-1:2016-07 - „Systemy rurociągowo do gazów medycznych - Część 1: Systemy rurociągowo do sprężonych gazów medycznych i próżni” oraz zgodnie z przepisami BHP i ppoż. Projektowane instalacje gazów medycznych, zgodnie z Dyrektywą 93/42/EWG oraz przepisami krajowymi (Ustawa o wyrobach medycznych z dnia 7 kwietnia 2022 r. - Dz. U. z 2022 r. poz. 974), zostały zaliczone do wyrobów medycznych klasy IIb. Instalacja, jako wyrób medyczny, powinna zostać oznakowana obowiązkowym znakiem CE. Wszystkie przywołane w niniejszym projekcie normy zharmonizowane z Dyrektywą 93/42/EWG, w trakcie wykonywania instalacji, muszą być przestrzegane, tak aby instalacja mogła zostać oznakowana przez jej Wykonawcę znakiem CE” (odpowiednio dla Zadania nr 1 - strona 148, dla Zadania nr 2 - strona 62, dla Zadania nr 3 - strona 91).

Z kolei sprzedaż zamawiającemu wyrobu medycznego w postaci instalacji rurociągowo gazów medycznych podlega opodatkowaniu 8% stawką VAT. Zgodnie z poz. 13 tabeli Załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług stawką 8% VAT opodatkowane są: „Wyroby medyczne, wyposażenie wyrobów medycznych, systemy i zestawy zabiegowe, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.), oraz wyroby medyczne do diagnostyki in vitro i wyposażenie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/746 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro oraz uchylecia dyrektywy 98/79/WE i decyzji Komisji 2010/227/UE (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 176, z późn. zm.), dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

Z przepisów ustawy o VAT wynika jednoznacznie, że preferencyjna stawka 8% dla wyrobu medycznego znajduje zastosowanie zawsze, gdy wybór medyczny spełnia warunki dopuszczenia do obrotu. Skoro zatem w przedmiotowym postępowaniu zamawiający wymaga wykonania i dostarczenia przez wykonawców instalacji gazów medycznych, będącej wyrobem medycznym z odpowiednim certyfikatem - tym samym zastosowanie znajdzie preferencyjna stawka podatku.

Na takie właśnie rozumienie przepisów ustawy o VAT w omawianym zakresie oraz taki właśnie tryb postępowania wskazuje także przedłożona przez zamawiającego, jako dowód w sprawie, Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 8 lipca 2013 r. ITPP1/443-345/13/TS. Okoliczności faktyczne opisywane w przedmiotowej sprawie były bardzo zbliżone do tych, które mają miejsce w prowadzonym postępowaniu. O wydanie indywidualnej interpretacji do organu podatkowego zwróciła się Spółka, która w wyniku przeprowadzonego postępowania zawarła ze Szpitalem umowę, której przedmiotem była przebudowa istniejącego Oddziału chirurgicznego i Bloku operacyjnego na nowy Oddział Chirurgiczny z Pododdziałem Oparzeniowo-Urazowym w zakresie robót remontowych, ogólnobudowlanych, wykończeniowych oraz instalacyjnych branży sanitarnej, elektrycznej oraz teletechnicznej w obrębie jednego obiektu. Wynagrodzenie, podobnie jak w niniejszej sprawie, ustalono na kwotę ryczałtową, która zostanie zapłacona Spółce po dokonaniu protokolarnego odbioru robót. Jednym z elementów zadania była instalacja gazów medycznych. Zamawiający zastrzegł, że wymagane jest złożenie odnośnie oferowanego systemu rurociągowego do gazów medycznych oświadczenia Spółki, że po wykonaniu w ramach przedmiotowego zamówienia systemu rurociągowego do gazów medycznych, dostarczy zamawiającemu deklarację zgodności CE lub Certyfikat zgodności CE, który będzie potwierdzał spełnianie przez oferowany produkt wymogów określonych w ustawie o wyrobach medycznych. W związku z powyższym Spółka zwróciła się do organu podatkowego z zapytaniem, czy właściwe jest podzielenie przedmiotu zamówienia i zastosowanie stawki podatku VAT w wysokości 8% za wykonanie instalacji gazów medycznych, natomiast dla pozostałego zakresu robót stawki podstawowej w wysokości 23%.

Organ rozpoznający sprawę uznał, iż w celu ustalenia prawidłowej stawki VAT należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja. Należy określić czy powyższa transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, tj. czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne i niezależne, czy też jest to jedno świadczenie kompleksowe. Stwierdził również, że prace związane z instalacją gazów medycznych i pozostałe roboty ogólnobudowlane podejmowane w ramach zawartej umowy dotyczącej przebudowy oddziału szpitala należy w tak przedstawionym opisie sprawy potraktować jako świadczenia odrębne, opodatkowane właściwymi dla tych usług stawkami. Wykonanie wszystkich elementów zadania będącego przedmiotem przetargu objęte jest jedną umową, jednak dla każdego z elementów opracowana została dokumentacja techniczna zawierająca przedmiar robót oraz „kosztorysy orientacyjne”. Za uznaniem czynności instalacji gazów medycznych jako niezależnej przemawiał zdaniem organu również fakt, iż Spółka zleciła wykonanie systemu rurociągowego do gazów medycznych firmie specjalistycznej, posiadającej określone prawem uprawnienia do dostarczenia i zamontowania tego typu instalacji. W konsekwencji organ uznał, że wykonanie instalacji gazów medycznych - o ile produkt ten spełniać będzie warunki wymagane przepisami ustawy o wyrobach medycznych - może korzystać z preferencyjnej stawki podatku 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług. Odnośnie natomiast świadczenia pozostałych usług ogólnobudowlanych w zakładzie opieki zdrowotnej, zastosowanie będzie miała podstawowa stawka podatku w wysokości 23%, w myśl art. 41 ust. 1 ww. ustawy o VAT jako, że żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie przewidują obniżonej stawki VAT do wykonywania ww. prac w pomieszczeniach służby zdrowia.

Podobnie w sprawie będącej przedmiotem odwołania mamy do czynienia z sytuacją, w której zamawiający, w dokumentacji postępowania, a ściślej w przywoływanych wyżej zapisach dokumentacji projektowej, wyodrębnił zakres prac obejmujących wykonanie instalacji gazów medycznych i wskazał, że jest ona wyrobem medycznym klasy IIb. Tym samym dla wyodrębnionego w niej zakresu należało zastosować stawkę podatku VAT właściwą dla niego tj. 8%.

Nie zasługuje na uwzględnienie argumentacja odwołującego 1, że z treści SWZ wynika przedmiot zamówienia, którym jest wykonanie robót budowlanych, nie wyodrębniono natomiast w nazwie postępowania dostawy i montażu instalacji gazów medycznych. Podobnie w zakresie wskazywanych kodów CPV, które to zdaniem odwołującego 1 powinny oddawać i opisywać zakres zamówienia. Izba zwraca uwagę, że sama nazwa zamówienia nie przesądza o zastosowaniu lub też nie określonej stawki podatku VAT, należy bowiem brać pod uwagę zakres opisany w dokumentacji, a z tej wynika bezspornie, że przedmiotem są także dostawy i usługi. Jak trafnie zwrócił uwagę zamawiający np. w zakresie zadania nr 1 wchodzi dostawa i montaż dźwigów osobowych o wartości ok. 800 tys. złotych, których też nie wyodrębniono w nazwie przedsięwzięcia. Nie decyduje zatem samo określenie zamówienia jako roboty budowlane, gdyż powyższe służy wyłącznie zakwalifikowaniu z jakim rodzajem zamówienia mamy do czynienia (dostawy, usługi, roboty budowlane), zgodnie z treścią art. 27 ust. 1 ustawy Pzp i przyjęciu właściwej procedury udzielenia zamówienia. Podobnie nie sposób budować argumentacji na wskazaniu jakie kody CPV zamawiający wymienił w Rozdziale IV pkt 7 SWZ, nie

sposób jest bowiem w treści SWZ wymienić wszystkich kodów CPV. Samo w sobie nie może to być argumentem przemawiającym za tym, że nie sposób było z dokumentacji wyodrębnić zakresu związanego z instalacją gazów medycznych. Przy tym argument ten jest nietrafiony także z tej przyczyny, że w przedmiarach dla wszystkich zadań jest wyraźnie wskazana Klasyfikacja robót wg Wspólnego Słownika Zamówień oraz wskazanie na kod 24111500-0 - Gazy medyczne.

Izba nie podziela poglądu wykonawcy WITKA, że przedmiot zamówienia, skoro został zakwalifikowany generalnie jako roboty budowlane, to winien być postrzegany jako jedno świadczenie, wobec którego zaistniały podstawy do zastosowania konstrukcji tzw. świadczenia o kompleksowym charakterze.

Zgodnie z utrwalonym poglądem TSUE, jak też w polskim orzecznictwie wskazuje się, że zasadniczo każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być uznawane za odrębne i niezależne. Z tzw. świadczeniem kompleksowym mamy do czynienia w sytuacji, gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę lub jedną dostawę. Wówczas przyjmuje się, że nie powinny być one sztucznie dzielone dla celów podatkowych i uznaje, że tworzą jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy o VAT.

Definiując świadczenia kompleksowe, warto odnieść się do wskazań Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej „TSUE” (przykładowo do wyroku z dnia 27 października 2005 r. Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financien, sygn. C-41/04C-41/04), który na ten temat wypowiadał się już wielokrotnie, rozstrzygając przy tym spory, w których uczestniczyły również polskie organy skarbowe. Zgodnie z poglądem prezentowanym przez TSUE usługa kompleksowa powinna opierać się na łącznym wykonywaniu kilku świadczeń, które służą realizacji głównego celu gospodarczego danej umowy; świadczenia składowe mają charakter komplementarny - poszczególne usługi składają się w całość; nabywca nie jest zainteresowany odrębną realizacją poszczególnych składowych świadczenia kompleksowego; poszczególne czynności są ze sobą tak ściśle związane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Kierując się tak sformułowanymi wytycznymi nie sposób uznać, że mamy w tej sprawie do czynienia ze świadczeniem kompleksowym. W świetle postanowień SWZ przywołanych wyżej nie budzi wątpliwości, że instalacja gazów medycznych została wyodrębniona przez zamawiającego w dokumentacji projektowej i opisana oddzielnie. Ponadto zamawiający wielokrotnie podkreślał w treści ww. dokumentacji, że jest to wyrób medyczny klasy IIb, którego dotyczą szczególne warunki wykonania i odbioru. Zamawiający wprost wskazał również na normę PN-EN ISO 7396-1-1:20016-07, która dotyczy ww. szczególnych warunków projektowania i wykonywania instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego. Z treści wyjaśnień złożonych przez ROMBUD w postępowaniu wynika także, że ten zakres będzie zlecony podwykonawcy tj. specjalistycznej firmie posiadającej określone prawem uprawnienia do dostarczenia i zamontowania tego typu instalacji. Podobną argumentację powiela wykonawca KDM, wskazując na zamiar powierzenia podwykonawcy tej części zamówienia (dowód: przykładowa oferta z 23 grudnia 2024 r. od potencjalnego podwykonawcy na wykonanie instalacji gazów medycznych - zastrzeżona jako tajemnica przedsiębiorstwa).

Bez znaczenia dla oceny w tej sprawie pozostaje okoliczność, że co podkreśla odwołujący 1, w wyniku realizacji każdego z opisywanych 3 zadań powstaną nowe, powiększone obiekty kubaturowe i to rzekomo miałyby decydować o uznaniu powyższych świadczeń za kompleksowe. Nie ma bowiem znaczenia czy mamy do czynienia z remontem istniejącego budynku czy też z budową lub rozbudową obiektu. W przypadku budowy czy rozbudowy o nowe/powiększone obiekty kubaturowe teoretycznie możliwą byłaby sytuacja w której zamawiający wszczyną w pierwszej kolejności postępowanie na wykonanie robót budowlanych polegających na budowie nowych obiektów a następnie wszczyną kolejne na wykonanie potrzebnych robót instalacyjnych, w tym w zakresie instalacji gazów medycznych. Powyższe jest dowodem na to, że świadczenia powyższe nie mają charakteru kompleksowych.

Nie sposób jest także uznać za trafioną argumentacji wykonawcy WITKA, że w formularzu ofertowym zamawiający oczekiwał wskazania jednej stawki VAT, na co miała wskazywać konstrukcja tego formularza (zamawiający miał żądać stawki podatku VAT a nie stawek tego podatku). Formularz ofertowy jest dokumentem edytowalnym, przekazywanym jako wzór do wypełnienia przez wykonawcę i to zadaniem wykonawcy, jako profesjonalisty, jest wskazanie prawidłowego podatku od towarów i usług a jeśli wykonawca ma w tym zakresie wątpliwości - ich wyartykułowanie na etapie postępowania.

Także przywoływany przez odwołującego 1 zapis we wzorze umowy w § 6 ust. 1, w którym to w dopisku znajdującym się w nawiasie zamawiający wskazał, iż stawka VAT to 23% nie może być uznany jako argument dla zastosowania tej stawki podatku na całość zamówienia. Należy zauważyć, że przedmiotowy wzór umowy został udostępniony w ramach odpowiedzi na pytania zestaw 5, z kolei w zestawie 6 udzielonych odpowiedzi zamawiający doprecyzował, że wykonawca jest zobowiązany zastosować stawki podatku VAT zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami podatkowymi. Należy także przypomnieć, że przekazany przez zamawiającego projekt umowy będzie podlegał uzupełnieniu o właściwe dane (w tym cenę oferty netto, brutto i należny podatek VAT) po wyborze oferty, przed jej zawarciem. Tym samym dane które zostaną tam wpisane są pochodną oświadczenia woli złożonego przez

wykonawcę w treści oferty.

Tym samym, mając na uwadze, że przepis powszechnie obowiązującej ustawy podatkowej stanowi o preferencyjnej stawce podatku VAT do określonych towarów składających się na przedmiot zamówienia - instalacji gazów medycznych, należało tą właśnie stawkę zastosować. Wykonanie instalacji gazów medycznych z reguły powiązane jest z robotami budowlanymi, co nie wyklucza zastosowania stawki preferencyjnej do tej części zamówienia. Skoro ustawa podatkowa nie rozróżnia zastosowania określonej stawki podatku VAT od kwestii łączenia lub nie instalacji gazów medycznych z robotami budowlanymi - nieuprawnione jest zdaniem Izby stanowisko odwołującego 1, że z uwagi na rodzaj prowadzonego postępowania (roboty budowlane) należało sporządzając ofertę zastosować na całość prac stawkę podstawową w wysokości 23%.

W konsekwencji Izba uznała, że odwołanie o sygn. akt KIO 454/25 nie zasługiwała na uwzględnienie i na podstawie art. 553 zdanie pierwsze ustawy Pzp orzekła jak w pkt 1 sentencji. Zgodnie bowiem z treścią art. 554 ust. 2 pkt 1 ustawy Pzp, Izba uwzględnia odwołanie, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia. Brak potwierdzenia się zarzutów wskazanych w odwołaniu powoduje, iż w przedmiotowym stanie faktycznym nie została wypełniona hipoteza normy prawnej wyrażonej w ww. przepisie, ponieważ zamawiający dokonał badania oferty odwołującego 1, w sposób w pełni zgodny z postanowieniami zarówno SWZ jak i powszechnie obowiązującego prawa. Odrzucenie oferty zawierającej stawkę VAT niezgodną z ustawą o VAT było w okolicznościach przedmiotowej sprawy w pełni uzasadnione. Tym samym dokonany przez zamawiającego wybór, jako najkorzystniejszej, oferty złożonej przez ROMBUD był prawidłowy (z zastrzeżeniem, że dotyczy to oceny zastosowania stawki VAT 8% dla instalacji gazów medycznych).

O kosztach postępowania w tej sprawie orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na podstawie art. 557 i art. 575 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 8 ust. 2 w zw. z § 5 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020 r., poz. 2437).

Odnosząc się z kolei do zakresu prac dotyczących wykonania i utrzymania zieleni nie jest sporne w sprawie, że w zakresie zamówienia w ramach Zadania 1 mieści się zagospodarowanie terenów zieleni, które znajdują się wokół budowanego obiektu. Zakres ten został opisany w Szczegółowym opisie przedmiotu zamówienia, w pliku projekt architektoniczno-budowlany, pkt 5: „W zakresie zagospodarowania terenu projektuje się m. in.: parkingi, ciągi piesze, drogi dojazdowe, techniczne i ppoż., niezbędną wycinkę drzew i uporządkowanie terenów zielonych”. Szczegółowy zakres prac określony został w dokumentach: „Inwentaryzacja dendrologiczna, projekt gospodarki szatą roślinną, projekt nasadzeń kompensacyjnych”, w którym w pkt 7 wskazano, że pielęgnacja ma obejmować okres 3 lat oraz w odrębnym przedmiarze robót dotyczącym zieleni. W zakres prac, co wynika z kolei z przedmiarów robót, wchodzi w szczególności wykonanie nasadzeń oraz pielęgnacja zieleni.

Nie budzi wątpliwości, że zagospodarowanie terenów zieleni powinno być objęte 8% stawką podatku VAT. Właściwą klasyfikacją PKWiU dla świadczonych usług zagospodarowania terenów zieleni wokół budynku jest PKWiU 81.30, zgodnie z załącznikiem nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, obejmującym usługi objęte 8% stawką VAT.

Podobnie, jak w przypadku wykonania instalacji gazów medycznych, także odniesieniu to tych usług, chociaż wykonywane są w ramach inwestycji (robót budowlanych) jako, że są realizowane niejako obok nich, posiadają swoją odrębną dokumentację projektową oraz przedmiar - winny być traktowane odrębnie od robót budowlanych, zgodnie z przywołaną wyżej zasadą, że każde świadczenie dla celów VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Również w tym przypadku nie sposób jest twierdzić, że wraz z pracami budowlanymi tworzą jedną kompleksową usługę i mogą zostać uznane jako pomocnicze.

Tym samym, traktowane jako odrębne świadczenie, które mieści się w grupowaniu PKWiU 81.30., dla którego zastosowanie znajdzie art. 41 ust. 12-12c oraz załącznik nr 3 do ustawy o VAT - winny zostać opodatkowane preferencyjną stawką podatku VAT - 8%.

Powyższe stanowisko zostało również wyrażone w interpretacjach podatkowych: Wiążącej Informacji Stawkowej z dnia 19 września 2023 r. 0112-KDSL2-1.440.250.2023.4.SS, oraz Interpretacji Indywidualnej z dnia 3 listopada 2016 r. IPPP2/4512-632/16-3/BH, które odwołujący 2 przedłożył jako dowód w sprawie (załącznik do pisma procesowego z 24 lutego 2025 r.). Izba w szczególności zwraca uwagę na treść drugiej z nich, w której organ ocenił prawidłowość zastosowania obniżonej stawki podatku VAT dla prac polegających na zagospodarowaniu terenów zieleni, wykonywanych w ramach kontraktu na roboty budowlane. W Interpretacji wskazano, że te podlegają opodatkowaniu stawką VAT 8% przewidzianą w poz. 176 załącznika nr 3 do Ustawy o VAT. Natomiast wykonywane w ramach tego samego kontraktu usługi budowlane podlegają opodatkowaniu stawką VAT - 23%.

Izba dopuściła także dowód przedłożony przez odwołującego 2 w załączeniu do pisma procesowego z 24 lutego 2025 r. z treści oferty handlowej z 30 grudnia 2024 r. na zagospodarowanie terenów zieleni, dotyczącą inwestycji realizowanej przez zamawiającego (w zakresie cen objęta tajemnicą przedsiębiorstwa wykonawcy) na okoliczność, że

zakres prac związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach tej inwestycji może być zlecony podwykonawcy, a stawka którą stosuje podwykonawca wynosi 8%. Powyższa stanowi dowód na potwierdzenie, że ten zakres prac, jako odrębny od robót budowlanych, powierzony zostanie podmiotowi, który stosuje stawkę podatku VAT w wysokości 8%.

Powyższą interpretację co do zastosowania obniżonej stawki VAT potwierdza sam wykonawca ROMBUD, który w piśmie procesowym z 14 lutego 2025 r. - przystąpieniu do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego stwierdza: „oferta złożona przez przystępującego, została przygotowana przy zastosowaniu właściwej stawki VAT, tj. 8% zarówno dla zakresu obejmującego gazy medyczne jak i prac związanych z wykonaniem i utrzymaniem zieleni”.

Tym samym przedmiotem oceny Izby, w tym konkretnym stanie faktycznym, było nie tyle ustalenie jaka stawka podatku VAT jest właściwą dla zakresu polegającego na wykonaniu i utrzymaniu zieleni, ale ocena czy z treści złożonych przez ROMBUD w postępowaniu wyjaśnień wynika, że ten dla tego zakresu obniżoną stawkę podatku VAT zastosował.

Na tak zadane pytanie należy odpowiedzieć przecząco. ROMBUD bowiem, w treści złożonych w toku postępowania wyjaśnień z 21 stycznia 2025 r., odnosi się wyłącznie do zakresu robót związanych z instalacją gazów medycznych. Nie odnosi się w ogóle do zakresu dotyczącego utrzymania zieleni, stąd zamawiający oceniając te wyjaśnienia nie miał żadnych podstaw, aby uznać, że również w odniesieniu do prac związanych z utrzymaniem zieleni wykonawca ten stosuje stawkę obniżoną. Wątpliwość zamawiającego w tym zakresie powinien dodatkowo wzbudzić fakt, że inny wykonawca - KDM w swoich wyjaśnieniach także ten zakres wyszczególnił, jako podlegający opodatkowaniu inną, obniżoną stawką.

Z kolei argumentacja ROMBUD prezentowana w piśmie procesowym - przystąpieniu, jak też prezentowana na rozprawie, nie mogła przez Izbę być wzięta pod uwagę przy ocenie złożonych w toku postępowania wyjaśnień a w konsekwencji nie mogła mieć wpływ na ocenę prawidłowości złożonej oferty. Twierdzenia, że udzielając wyjaśnień zamawiającemu w piśmie z 21 stycznia 2025 r. ROMBUD odniósł się generalnie do zakresu robót związanych z instalacją gazów medycznych, ponieważ występują one we wszystkich trzech zadaniach objętych postępowaniem, natomiast prace związane z utrzymaniem zieleni znajdują się tylko w zadaniu 1, a w związku z tym informacja o zastosowanej stawce podatku VAT na ten zakres została pominięta jako nieproblematyczna, nie mogą zostać przez Izbę uznane. Podobnie dowody w postaci wydruków pierwszych stron kosztorysów sporządzonych dla zadania 1, z których wynikać miało, że łączna wartość kosztorysów netto, brutto i podatek VAT odpowiada kwotom umieszczonym w formularzu ofertowym, a ROMBUD dla prac związanych z utrzymaniem zieleni zastosował stawkę VAT - 8% należy uznać za dowody spóźnione.

Izba zwraca bowiem uwagę, że ocenie w ramach postępowania odwoławczego podlegają czynności zamawiającego dokonane w toku postępowania, jak też dokumenty w toku postępowania przekazywane i składane. W konsekwencji wyłącznej ocenie mogą zostać poddane wyjaśnienia złożone przez ROMBUD w postępowaniu, a z tych w żaden sposób nie wynika, że w ofercie zastosowana została obniżona stawka VAT także dla zakresu związanego z pielęgnacją zieleni skoro odniesiono się w nich wyłącznie do prac polegających na instalacji gazów medycznych.

Z tych też powodów, na podstawie złożonych w toku postępowania wyjaśnień, zamawiający winien uznać, że ROMBUD przyjął w swojej ofercie stawkę podatku VAT w wysokości 23% w ramach Zadania nr 1 do prac związanych z tzw. zielenią. Przy czym, jak już wyżej wskazano, stawka ta dla tego zakresu jest nieprawidłowa, a tym samym świadczy o błędzie w obliczeniu ceny.

Zamawiający błędnie oceniając wyjaśnienia zaniechał zastosowania art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, co stanowiło naruszenie przepisów postępowania. W konsekwencji, doprowadziło to do wyboru oferty ROMBUD w części 1 zamówienia z naruszeniem art. 239 ust. 1 ustawy Pzp, ponieważ nie jest ona ofertą najkorzystniejszą w rozumieniu kryteriów oceny ofert, a powinna podlegać odrzuceniu.

W konsekwencji Izba uznała, że odwołanie o sygn. akt KIO 500/25 zasługiwała na uwzględnienie i na podstawie art. 553 zdanie pierwsze ustawy Pzp orzekła jak w pkt 3 sentencji. Zgodnie bowiem z treścią art. 554 ust. 2 pkt 1 ustawy Pzp, Izba uwzględni odwołanie, jeżeli stwierdzi naruszenie przepisów ustawy, które miało wpływ lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia. Potwierdzenia się zarzutów wskazanych w odwołaniu powoduje, iż w przedmiotowym stanie faktycznym została wypełniona hipoteza normy prawnej wyrażonej w ww. przepisie, ponieważ zamawiający dokonał badania oferty ROMBUD w zakresie zadania 1, w sposób błędny, z naruszeniem przepisów ustawy Pzp. Obowiązkiem zamawiającego było odrzucenie oferty zawierającej stawkę VAT niezgodną z ustawą o VAT, w konsekwencji dokonany przez zamawiającego wybór, jako najkorzystniejszej w Zadaniu 1, oferty złożonej przez ROMBUD był nieprawidłowy.

O kosztach postępowania w tej sprawie orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na podstawie art. 557 i art. 575 ustawy Pzp oraz w oparciu o przepisy § 7 ust. 1 pkt 1 w zw. z § 5 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020 r., poz. 2437).

Przewodnicząca:.....