

WYROK
z dnia 18 maja 2023 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Agnieszka Trojanowska

Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie w Warszawie w dniu 18 maja 2023 r. odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 2 maja 2023 r. przez: **wykonawcę Hospital Service spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we Wrocławiu, ul. Antoniego Słonimskiego 1** w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego **Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Regionalny Szpital w Kołobrzegu, ul. Łopuskiego 31-33**

przy udziale **wykonawcy Fudeko Spółka Akcyjna z siedzibą w Gdyni, ul. Spokojna 4** zgłaszającego swoje przystąpienie w sprawie sygn. akt KIO 1233/23 po stronie zamawiającego

orzeka:

1. Oddala odwołanie,

2. kosztami postępowania obciąża wykonawcę Hospital Service spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we Wrocławiu, ul. Antoniego Słonimskiego 1:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczonej przez wykonawcę Hospital Service spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we Wrocławiu, ul. Antoniego Słonimskiego 1 tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od wykonawcy Hospital Service spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we Wrocławiu, ul. Antoniego Słonimskiego 1 na rzecz zamawiającego Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Regionalny Szpital w Kołobrzegu, ul. Łopuskiego 31-33 kwotę 4 208 zł. 00 gr (słownie: cztery tysiące dwieście osiem złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wydatków pełnomocnika i dojazdu.

Stosownie do art. 579 ust. 1 i 580 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 z późn. zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego **w Warszawie**.

Przewodniczący:.....

Sygn. akt KIO 1233/23

Uzasadnienie

Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego pn.: Świadczenie kompleksowej usługi utrzymania w czystości i prawidłowym stanie sanitarnym budynków oraz sprzątanie terenów zewnętrznych Regionalnego Szpitala w Kołobrzegu. (znak postępowania: EP/08/2023) zostało wszczęte ogłoszeniem opublikowanym w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2023/S 058 - 171677 z dnia 22.03.2023 r.

W dniu 21 kwietnia 2023 r. zamawiający opublikował odpowiedzi na pytania do treści SWZ, w tym na pytanie 14 i 118.

W dniu 2 maja 2023 r. wykonawca Hospital Service spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą we Wrocławiu wniósł odwołanie. Odwołanie zostało wniesione przez pełnomocnika działającego na podstawie pełnomocnictwa z dnia 28 kwietnia 2023 r. udzielonego przez prokurenta samoistnego, zgodnie z zasadami reprezentacji wynikającymi z KRS. Odwołanie zostało przekazane zamawiającemu w dniu 2 maja 2023 r.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

1) art. 135 ust. 2 ustawy w zw. z art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) przez udzielenie wyjaśnień na pytania nie dotyczące treści SWZ, ale pytania o treść treści oferty, która nie zostanie odrzucona w postępowaniu z powodu błędu w obliczeniu ceny i zakwalifikowanie przez zamawiającego w odpowiedziach na pytania zamówienia ze względu na podatek VAT mimo, że zgodnie z ww. bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa podatkowego wystawca faktury tj. wykonawca jest podmiotem zobowiązanym do ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT za usługę a w myśl rozdz. XVI pkt 1 i 2 SWZ wykonawca był podmiotem zobowiązanym do samodzielnego ustalenia stawek podatku VAT w zamówieniu i obliczenia ceny kompletnej, jednoznacznej, ostatecznej i uwzględniającej wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia w tym podatek VAT (jeśli występuje);

2) art. 7 pkt 1 w zw. z art. 134 ustawy w zw. z art. 5, art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) oraz art. 8 ustawy i art. 5 oraz art. 353(1) Kodeksu cywilnego przez zakwalifikowanie przez zamawiającego usług składających się na zamówienie ze względu na podatek VAT i wskazanie stawek podatku VAT znajdujących zastosowanie do tychże usług oraz zobowiązanie wykonawców do obliczenia ceny brutto przy zastosowaniu tychże stawek podatku VAT podczas, gdy:

a) wykonawca jako wystawca faktur i płatnik podatku VAT jest podmiotem zobligowanym z mocy ustawy o VAT do:

i. samodzielnej kwalifikacji świadczenia ze względu na podatek VAT,

ii. samodzielnego ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT dla danego świadczenia

i ponosi pełną i wyłączną odpowiedzialność za zastosowanie właściwej stawki podatku VAT;

b) obowiązek zastosowania określonej stawki podatku VAT dla danego świadczenia wynika z bezwzględnie obowiązującej ustawy o VAT a nie instrukcji, interpretacji lub poleceń zawartych w SWZ; a

c) przysługujące zamawiającemu z mocy ustawy uprawnienia gospodarza postępowania oraz

d) zasada swobody kontraktowania ustalona w art. 353(1) Kodeksu cywilnego

nie uchylają ww. przepisów prawa podatkowego oraz nie zezwalają zamawiającemu na władcze klasyfikowanie świadczeń ze względu na podatek VAT a ponadto nie zezwalają także na kształtowanie przez zamawiającego ceny brutto za wykonanie zamówienia.

Wniósł o uwzględnienie odwołania w całości oraz nakazanie zamawiającemu zmiany treści SWZ przez:

usunięcie zawartych w SWZ wszystkich postanowień, zgodnie z którymi:

przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i wyłącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. (...) przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie.

i wskazanie w zamian, że:

Wykonawca - jako wystawca faktur i płatnik podatku VAT - ponosi pełną odpowiedzialność za zastosowanie właściwej stawki podatku VAT. Wykonawca zobowiązany jest do samodzielnej klasyfikacji usług objętych zamówieniem, ustalenia stawki lub stawek podatku VAT znajdujących/yh zastosowanie w zamówieniu i obliczenia ceny brutto za wykonanie zamówienia z zastosowaniem właściwej lub właściwych stawek podatku VAT.

Odwołujący oświadczył, że ma interes w złożeniu niniejszego odwołania, ponieważ obecne postanowienia SWZ naruszają przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych i prawa podatkowego a w konsekwencji uniemożliwiają mu złożenie oferty i ubieganie się o przedmiotowe zamówienie. Odwołujący nie może złożyć oferty, gdyż ze względu na przysługujące mu zwolnienie z podatku VAT nie może obliczyć ceny ofertowej z zastosowaniem stawki podatku VAT 23% tj. stawki wskazanej w SWZ. Tym samym, w wyniku naruszenia przez zamawiającego powyżej wskazanych przepisów ustawy i prawa podatkowego, Odwołujący może ponieść szkodę w postaci utraty możliwości pozyskania przedmiotowego zamówienia, a ponadto jest narażony na szkodę polegającą na pozbawieniu odwołującego realnych korzyści finansowych wynikających z tytułu realizacji niniejszego zamówienia.

Odwołujący podniósł, że aktualne postanowienia dokumentacji postępowania są niezgodne z Ustawą, praz prawem podatkowym, w tym w szczególnością ustawą o VAT oraz Kodeksem cywilnym.

Zamawiający w odpowiedzi na pytania dotyczące SWZ (odpowiedzi nr 14 i 118 z dn. 21.04.2023 r.) dokonał kwalifikacji usług składających się na zamówienie pod względem podatku VAT. W odpowiedzi nr 118 zamawiający potwierdził, że przedmiotem zamówienia są kompleksowe usługi utrzymania czystości oraz usługi sprzątania wewnętrznego. W odpowiedziach zostało także wskazane, że przedmiotem zamówienia nie są tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie. Powyższe grupowania są bezpośrednio związane z matrycami VAT. Przypisanie czynności do danej grupy usług skutkuje obowiązkiem przypisania do danej usługi określonej stawki podatku VAT. Zarówno ww. pytanie jak i odpowiedź na nie dotyczy więc identyfikacji zamówienia w matrycach VAT a nie treści SWZ.

W tych samych odpowiedziach zamawiający wskazał stawkę podatku VAT, która w jego ocenie znajduje zastosowanie do usług składających się na zamówienie oraz zobowiązał wykonawców do obliczenia ceny brutto za ww. usług z zastosowaniem stawek podatku VAT podanych w pytaniach nr 14 i 118. Zamawiający – powtarzając za pytającym wykonawcą - oświadczył:

przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i wyłącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. (...) przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa

towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie.

Dokumentacja postępowania przed udzieleniem ww. odpowiedzi nie zawierała informacji o kwalifikacji usług składających się na zamówienie ze względu na podatek VAT oraz nie zawierała informacji o stawkach podatku VAT występujących w zamówieniu. SWZ nie zobowiązywała także wykonawcy do obliczenia ceny ofertowej przy zastosowaniu określonej stawki podatku VAT.

Odwołujący podniósł, że treść odpowiedzi na pytania nr 14 i 118 wykraczają poza wyjaśnienia treści SWZ. Kwalifikacja usług składających się na przedmiot zamówienia nie stanowi treści SWZ. Kwalifikacja ta była w myśl rozdz. XVI pkt 1 i 2 SWZ obowiązkiem wykonawcy. Zamawiający w treści SWZ jednoznacznie wskazał, że cena powinna być skalkulowana w sposób jednoznaczny i powinna uwzględniać wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia m.in. (...) podatek VAT (jeśli dotyczy) oraz, że wykonawca w przedstawionej ofercie winien zaoferować cenę kompletną, jednoznaczną i ostateczną. SWZ nie zawierała także jakichkolwiek informacji, o kwalifikacji zamówienia ze względu na podatek VAT, poleceń co do stawki podatku VAT, którą należy zastosować w postępowaniu lub innych wymogów co do podatku VAT-u. Wobec powyższego, skoro zgodnie z postanowieniem SWZ wykonawcy samodzielnie byli zobowiązani ustalić właściwą stawkę podatku VAT a dokumentacja postępowania nie zawierała żadnych innych niż ww. wskazówki lub poleceń w zakresie dotyczącym VAT, to ww. pytania nie dotyczyły treści SWZ. Treść SWZ wobec, której zostały postawione pytania nie istniała w chwili zadania pytań.

Odwołujący zwrócił również uwagę, że pytający nie proszą o wyjaśnienie konkretnego postanowienia SWZ. Pytający zwrócili się do zamawiającego o potwierdzenie swojego stanowiska o stawce podatku VAT znajdującej zastosowanie w zamówieniu. Pytający wprost napisali: proszę o potwierdzenie, że usługa (...) jest opodatkowana stawką podatku 23% oraz prosimy o potwierdzenie, że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa (...) podlegająca opodatkowaniu 23% oraz sprzątanie (...) podlegające opodatkowaniu stawką 8% (...) oraz przedmiotem usługi nie są (...) tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie. Wykonawca w obu z ww. pytań nie zgłasza wątpliwości co do treści SWZ, ale prosi o potwierdzenie swojego własnego stanowiska co stawki podatku VAT oraz, że dokonana przez niego kwalifikacja usługi ze względu na VAT jest prawidłowa. Wykonawca poprosił zamawiającego o potwierdzenie, że zastosowanie przez niego określonej stawki podatku VAT nie spowoduje odrzucenia jego oferty z powodu błędu w obliczeniu ceny. Zamawiający odpowiadając na ww. pytania w sposób zacytowany powyżej, dokonał więc niejako wstępnej (przed upływem terminu składania ofert) oceny oferty a nie wyjaśnień SWZ.

Odwołujący zwraca także uwagę, zamawiający udzielając ww. odpowiedzi, w rzeczywistości przedstawił swoją interpretację przepisów ustawy o VAT znajdujących zastosowanie w zamówieniu i ujawnił, jak będzie oceniał oferty ze względu na błąd, o którym mowa w art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy. Przedstawienie przez zamawiającego własnych interpretacji prawa podatkowego oraz informacji o badaniu i ocenie ofert, które będzie stosował w postępowaniu nie mieści się w granicach wyjaśnień, o których mowa w art. 135 ust. 2 ustawy.

Odwołujący zwrócił również uwagę, że zgodnie z ww. przepisami prawa podatkowego ustalenie stawki podatku VAT od sprzedaży jest czynnością, która stanowi obowiązek wystawcy faktury i podatnika a więc wykonawcy. Obowiązek ten wyrażony został w art. 29a ustawy o VAT, który ma charakter ius cogens. Z tego też powodu zamawiającemu nie przysługuje uprawnienie do władczego rozstrzygania o kwalifikacji sprzedaży ze względu na VAT.

Uwagi wymaga również, że zamawiający w ww. odpowiedziach nie powołał się na uzyskaną przez siebie Wiążącą Informację Skarbową (WIS), którą mógł uzyskać na podst. art. 42 d ust. 1 ustawy o VAT, i która to informacja jest wiążącą dla organów podatkowych a więc i podatników.

Wobec powyższego, zamawiający wbrew przepisowi art. 29 ustawy o VAT i bez uzasadnienia wynikającego z dokumentu urzędowego, którym jest WIS, bezpodstawnie pozbawił podatnika (wykonawcę) prawa do zastosowania stawki podatkowej uznanej przez niego za prawidłową. Również i z tego powodu odwołujący podniósł, że ww. odpowiedź nie jest wyjaśnieniem treści SWZ, ale informacją o ocenie ofert, która będzie stosowana przez zamawiającego w zakresie dotyczącym podatku VAT do ofert złożonych w postępowaniu i która to ocena – na wniosek wykonawcy niestanowiący pytania do SWZ - została ujawniona przed otwarciem ofert.

Odwołujący podkreślił, że wykonawcy w odpowiedzi na zadane przez siebie pytania nie oczekują wyjaśnień SWZ, ale proszą zamawiającego o informację, czy potwierdza, że prawidłowo zakwalifikowali usługi występujące w zamówieniu pod względem VAT a tym samym, że złożona przez nich oferta nie będzie podlegała odrzuceniu z powodu błędu w obliczeniu ceny. Pytania te są więc pytaniami o treść oferty a nie prośbą o wyjaśnienie wątpliwości znajdujących się w SWZ. Zamawiający udzielając odpowiedzi o wyżej przywołanej pytania nie wyjaśnił treści SWZ, ale wskazał jaki sposób kalkulacji ceny ofertowej uważa za zgodny z ustawą o VAT. Ze względu na powyższe w ocenie odwołującego w postępowaniu został naruszony art. 135 ust. 2 ustawy.

Ustawa o podatku od towarów i usług w art. 5 ust.1 określa, że opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju,

wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Zgodnie z art. 29a ustawy o podatku od towarów i usług, co do zasady, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej łącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W celu określenia prawidłowej kwoty podatku z tytułu ww. transakcji podlegających opodatkowaniu VAT istotne jest zastosowanie odpowiedniej stawki podatku do ww. zdarzeń gospodarczych, które powodują powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek określenia dla danej dostawy lub usługi prawidłowej stawki VAT spoczywa na podatniku – dostawcy towaru czy usługi lub nabywcy towaru czy usługi, który w wyniku nabycia staje się podatnikiem VAT. Tak więc podatnik zobowiązany do rozliczenia transakcji powinien określić prawidłową stawkę podatku dla danej transakcji, lub też określić czy dana transakcja może korzystać ze stawki obniżonej, bądź też ze zwolnienia od VAT.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie I Wydziału Cywilnego z dn. 6 czerwca 2013. (sygn. akt: IA Ca 20/13) wystawca faktur jako płatnik podatku VAT, ponosi pełną odpowiedzialność za zastosowanie właściwej stawki podatku VAT. Wobec powyższego Zamawiający – jako podmiot nieuprawniony w myśl prawa podatkowego - nie jest legitymowany do kwalifikowania świadczenia ze względu na podatek VAT.

Generalną zasadą, na mocy art.41 ust.1 ustawy o VAT, jest opodatkowanie towarów i usług stawką podstawową, która do 31 grudnia 2016 roku wynosi 23% (art.146 a pkt 1 ustawy o VAT). Z ustawy o VAT wynika, że ustawodawca przewidział stawki preferencyjne:

- 1) 8% – dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT,
- 2) 5% – dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy o VAT,
- 3) 0% – w eksporcie, wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, dla towarów i usług wymienionych w art. 83, art. 119 ust. 7 i 8, art. 129 ust. 1 oraz załączniku nr 8 do ustawy o VAT. Obniżone stawki VAT wynikają także z Rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2022 roku w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w 2023 r.

Rozporządzenie to określa:

- 1) towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług do wysokości 8%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki,
- 2) towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 0%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki.

Ponadto ustawodawca przewidział szereg zwolnień od podatku, które zostały określone w:

- 1) rozdziale 2 i 3 działu VIII ustawy o VAT,
- 2) załączniku nr 7 do ustawy o VAT oraz w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 maja 2022 roku zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, które określa inne niż określone w art.43-81 i 122 ustawy o VAT zwolnienia od podatku od towarów i usług oraz szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień.

Uwagi wymaga również, że wskazana w SWZ ocena zamawiającego w zakresie stawki podatku od towarów i usług, nie wiąże w żaden sposób organów podatkowych. W przypadku ustalenia przez organ podatkowy, że wykonawca jako podatnik podatku od towarów i usług, nie chcąc się narazić na odrzucenie oferty, zastosował niewłaściwą stawkę tego podatku, wyłącznie wykonawca będzie ponosił konsekwencje zastosowania błędnej stawki podatku VAT wskazanej przez zamawiającego w SWZ.

Wobec powyższego odwołujący podniósł, że kwalifikacja usług składających się na zamówienie pod względem podatku VAT dokonane przez zamawiającego w ww. odpowiedzi nr 14 i 118 jest niezgodne z ustawą oraz przepisami podatkowymi i kodeksem cywilnym, gdyż:

- 1) ani stronom umowy, ani zamawiającemu nie przysługuje uprawnienie do władczego rozstrzygnięcia o stawce podatku VAT mającej zastosowanie w sprawie. Stawka podatku VAT, która znajduje zastosowanie do danej dostawy lub usługi wynika wprost z przepisów prawa (matrycy podatkowej). Podatnik zobowiązany jest stosować bezwzględnie obowiązującą stawkę Vat wynikającą z matrycy i nie jest uprawniony do jej zmiany, czy to w drodze umowy, czy to na skutek wykonania postanowień zawartych w SWZ;
- 2) treść SWZ wobec, której zostały zadane pytania nie zawierała żadnej informacji o obowiązku kwalifikowania zamówienia w określony sposób pod względem podatku VAT lub stosowania do zamówienia określonych stawek lub zwolnień z podatku VAT;
- 3) ustawa nie zobowiązuje zamawiającego do kwalifikacji zamówienia pod względem podatku VAT a informacja o ww. kwalifikacji nie jest obowiązkowym elementem SWZ;

Odwołujący zwrócił uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z dn. 25 lutego 2010 r. (sygn. akt: I CSK 394/09), zgodnie, z którym: zasada swobody kontraktowej zezwala na ustalenie wysokości ceny sprzedaży. Nie oznacza to jednak, że strony umowy sprzedaży mogą jednocześnie zdecydować, że uzgodniona cena nie obejmuje podatku VAT. Obowiązek

odprowadzenia tego podatku wynika bowiem z przepisów szczególnych, mających charakter bezwzględnie obowiązujący. Jeżeli jednak strony ustalą cenę, z pominięciem stawki podatku VAT, nie oznacza to, że czynność nie podlega opodatkowaniu. Ustalona cena ma wpływ jedynie na jego wysokość.

Biorąc pod uwagę treść powyższego wyroku – skoro stronom nie przysługuje uprawnienie do uzgodnienia w umowie ceny z pominięciem podatku VAT, to tak samo stronom, ale i zamawiającemu w postępowaniu o zamówienie publiczne, nie przysługuje uprawnienie do kształtowania ceny przez zobowiązanie wykonawców do zastosowania wybranej przez siebie stawki podatku VAT.

Podobne stanowisko w sprawie zajął Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dn. 6 czerwca 2013 r. (sygn. akt: IA Ca 20/13), zgodnie z którym: w niniejszej sprawie sytuacja jest o tyle inna, że strony uzgodniły nie tyle to, że transakcja nie jest w ogóle opodatkowana podatkiem VAT, ale że cena zostanie ustalona przy uwzględnieniu 0% stawki VAT, w sytuacji, gdy właściwą stawką była stawka podstawowa, czyli 22 %. Uzgodnienia stron, o ile nie mogą zwolnić powoda z odprowadzenia od zawartej transakcji podatku VAT we właściwej wysokości, bowiem obowiązek podatkowy wynika z przepisów bezwzględnie obowiązujących, to jednak świadczą o kształcie nawiązanego przez strony stosunku cywilnoprawnego.

W ten sposób strony określiły bowiem należną za dostarczony sprzęt cenę i tę właśnie cenę uznać należy za wiążącą w rozliczeniach stron. Jeszcze raz podkreślenia wymaga, że te uzgodnienia stron mają znaczenie jedynie dla cywilnoprawnych rozliczeń stron, nie mają natomiast znaczenia dla prawidłowości rozliczenia powoda, jako płatnika podatku VAT, z organami skarbowymi.

Wobec powyższego odwołujący podniósł, że narzucony w odpowiedzi nr 14 i 118 wymóg obliczenia ceny przy zastosowaniu stawek podatku VAT wskazanych przez zamawiającego stanowi naruszenia zasady kontraktowania. Zamawiający wbrew art. 29a ustawy o VAT decyduje o stawce podatku VAT, która ma być zastosowana do obliczenia ceny. Działanie to jest niezgodne ze swobodą kontaktowania, gdyż wymusza na wykonawcy zastosowanie stawki VAT wybranej przez zamawiającego podczas, gdy konsekwencje obliczenia ceny z zastosowaniem błędnej stawki podatku VAT, będą obciążały wyłącznie wykonawcę. Innymi słowy, zamawiający nadużywając przysługujących mu uprawnień gospodarza postępowania, obarcza wykonawcę odpowiedzialnością karno – skarbową, za skalkulowanie oferty według wymogów SWZ a nie według prawa podatkowego.

Jak wynika z treści pytania 118, wykonawcy biorą pod uwagę, że przedmiotem zamówienia są tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie. Czynności te podlegają zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zakres zastosowania zwolnienia opisany został w INTERPRETACJI OGÓLNEJ NR PT1.8101.5.2017.PSG.622 MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Odwołujący zaznaczył, że powyższe ryzyko ma także istotne znaczenie dla zamawiającego, gdyż jak wskazał Sąd Najwyższy (sygn. akt V CK 293/03) zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT (ustawy z 8 stycznia 1993 r.), w razie wystawienia przez sprzedawcę faktury wykazującej kwotę podatku VAT, mimo że dokonana sprzedaż została zwolniona od tego podatku, sprzedawca jest obowiązany do zapłaty wykazanej kwoty podatku. Kwota podatku VAT wykazanego w takiej fakturze nie może być jednak elementem rozliczenia podatku w trybie art. 10 i 26 ustawy o VAT (obecnie art. 19a). W szczególności, odbiorca takiej faktury nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego o kwotę wykazanego w niej podatku (zob. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, Nr 4, poz. 136). Odwołujący podniósł również, że zamawiający na mocy odpowiedzi nr 14 i 118 wyraża zgodę, aby świadczyć nienależnie względem wykonawcy (zapłacić nienależne wykonawcy wynagrodzenie), które to działanie jest wprost sprzeczne z zasadą efektywności wyrażoną w Prawie zamówień publicznych. Odwołujący powtarzając na wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 4 czerwca 2019 r. (sygn. akt: V ACa 30/19) wskazał, że: świadczenie uiszczone przez kupującego w celu pokrycia VAT-u, jest świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 § 2 k.c., jeżeli w rzeczywistości sprzedaż podatkiem tym nie jest obciążona (wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 8 grudnia 2015 r. sygn. akt I ACa 460/15 niepubl., wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 listopada 2012 r. sygn. akt VI ACa 678/12 niepubl., wyrok Sądu Najwyższego z 24 listopada 2011 r. sygn. akt I CSK 66/11 niepubl., wyrok Sądu Najwyższego z 27 lutego 2004 r. sygn. akt V CK 293/03 publ. OSNC z 2005 r. nr 3 poz. 51). (...) w świetle art. 411 k.c. także wiedza świadczącego odośnie braku takiej powinności pozostaje bez znaczenia w sytuacji, gdy realizacja świadczenia następuje w wykonaniu nieważnej czynności prawnej. Sąd Najwyższy w przywołanym już wyroku z dnia 27 lutego 2004 roku (sygn. akt V CK 293/03), oczywiście w stanie prawnym obowiązującym w dacie wydawania wyroku wskazując, że cena w zakresie obejmującym bezpodstawnie ustalony podatek VAT jest świadczeniem nienależnym, podniósł

jednocześnie, że zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (tekst jedn.: Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 z późn. zm.), jak i art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.), cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje także kwotę należnego podatku od towarów i usług. Umowa w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług w niewłaściwej wysokości jest nieważna (art. 58 § 3 k.c.), w tym bowiem zakresie jest sprzeczna z przepisami ustawy o VAT. (...) Sąd Najwyższy w przywołanym wyżej orzeczeniu (sygn. akt V CK 293/03) dodał, że zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT (ustawy z 8 stycznia 1993 r.), w razie wystawienia przez sprzedawcę faktury wykazującej kwotę podatku VAT, mimo że dokonana sprzedaż została zwolniona od tego podatku, sprzedawca jest obowiązany do zapłaty wykazanej kwoty podatku. Kwota podatku VAT wykazanego w takiej fakturze nie może być jednak elementem rozliczenia podatku w trybie art. 10 i 26 ustawy o VAT (obecnie art. 19a). W szczególności, odbiorca takiej faktury nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego o kwotę wykazanego w niej podatku (zob. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, Nr 4, poz. 136). (...)

Odnosząc się do kwestii prawidłowości ustalonej kwoty podatku Sąd Najwyższy wskazał, że „artykuł 2 ust. 4 ustawy o VAT (obecnie art. 5 ust. 2), zgodnie z którym wskazane w tym artykule czynności podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa, odnosi się do stosunku między podatnikiem (tj. świadczącym usługi) a organem podatkowym, nie dotyczy natomiast stosunku między wykonawcą a odbiorcą usługi. W odniesieniu do tego stosunku obowiązuje ogólna norma prawa zobowiązań, zgodnie z którą zapłata wykonawcy całości lub jakiegokolwiek części wynagrodzenia za usługę, mimo nieważności umowy między wykonawcą a odbiorcą usługi, stanowiłoby nienależne świadczenie (art. 410 § 2 k.c.). Uregulowanie zawarte w art. 2 ust. 4 ustawy o VAT (obecnie art. 5 ust. 2) jest specyficznym rozwiązaniem prawa podatkowego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2000 r., I SA/KA 1175/98, „Biuletyn Skarbowy” 2001, nr 5, s. 22) i jako takie nie może modyfikować norm prawa cywilnego (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 sierpnia 2000 r., III SA 2229/99, ONSA 2001, nr 4, poz. 175).

Niezależnie od powyższego, uprzedzając ewentualną argumentację zamawiającego i ewentualnych przystępujących, że w sprawie w zamówieniu nie występują tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie i tym samym nie występują przesłanki do zastosowania stawki podatku „zw” dla czynności, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT, gdyż odwołujący nie świadczy usługi podstawowej tj. nie wykonuje w zamówieniu żadnych czynności leczniczych, terapeutycznych lub służących poprawie zdrowia, ponoszę, że: powyższa wykładnia nie znajduje żadnego uzasadnienia świetle przepisów ustawy o VAT, a przede wszystkim w brzmieniu przepisów Dyrektywy 2006/112/WE oraz w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), które łącznie stanowią podstawowy wyznacznik kierunku interpretacyjnego polskich regulacji podatkowych, gdyż celem tych ostatnich jest wyłącznie wdrożenie regulacji unijnych do polskiego porządku prawnego. W myśl Interpretacji Ogólnej wydanej przez Ministra Rozwoju i Finansów w dniu 29 grudnia 2017 r., znak: PT1.8101.5.2017.PSG.622 (dalej: Interpretacja ogólna):

„Powyższe przepisy stanowią implementację do krajowego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”), zgodnie z którym Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze (...)” Należy zauważyć, że regulacje art. 132 ust. 1 lit. b)-c) Dyrektywy 2006/112/WE dotyczące zwolnienia usług medycznych oraz usług ściśle z nimi powiązanych zostały umiejscowione w Rozdziale 2 Tytułu IX Dyrektywy 2006/112/WE, obejmującym obligatoryjne zwolnienia dla czynności wykonywanych w interesie publicznym. Dyrektywa 2006/112/WE nie definiuje pojęcia „usług wykonywanych w interesie publicznym”, jednakże rodzaj usług skatalogowanych w Rozdziale 2 wskazuje, że są to usługi służące dobru ogółu, które teoretycznie powinny być wykonywane przez państwo. Z uwagi na to, że na państwie ciąży obowiązek zapewnienia obywatelom tego rodzaju świadczeń, a także zapewnienia ich powszechnej dostępności, w Dyrektywie 2006/112/WE przyjęto, że państwo członkowskie nie powinno opodatkowywać wartości dodanej powstałej w toku wykonywania tego rodzaju działalności. Jednocześnie, TSUE precyzuje, że taki społeczny/publiczny interes zwolnienia określonego w art. 132 ust. 1 lit. b)-c) Dyrektywy 2006/112/WE materializuje się przez zagwarantowanie szerokiego i lepszego dostępu do opieki medycznej i szpitalnej dzięki obniżeniu łącznego kosztu ich świadczenia - Por. np. opinia Rzecznik Generalnej E. S. z 10 września 2009 r. w sprawie C 262/08 CopyGene A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2009:541, pkt 33, wyroki TSUE z 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier Rec. str. I-12911, pkt 43; z 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23, oraz z 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kiigler, Rec. str. I-6833, pkt 29. Przy czym spełnienie kryterium interesu publicznego, w przypadku usług opieki medycznej, należy oceniać zawsze z perspektywy odbiorcy tych usług. Mając na uwadze powyższe fundamenty ustanowienia zwolnień z VAT oraz odnosząc się do literalnego brzmienia art. 132 ust. 1

lit. b) oraz lit. c) Dyrektywy 2006/112/WE, należy wywieść wniosek, że aby zastosować zwolnienie koniecznym, ale i wystarczającym (poza spełnieniem wszystkich pozostałych kryteriów zwolnienia, w tym kryteriów podmiotowych) jest wykazanie, że dana usługa stanowi usługę z zakresu opieki medycznej lub usługę ściśle z nią związaną. Powyższe potwierdza także wprost rzecznik generalny Eleanor S. w Opinii do sprawy C-262/08, CopyGene A/S, w której w oparciu o budowę przepisu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i jego literalne brzmienie wskazano (także w formie tabelarycznej, aby uwydatnić znaczenie poszczególnych warunków), że zwolnienie od podatku VAT istnieje jeśli świadczona usługa:

- jest opieką szpitalną lub medyczną

lub

- stanowi działalność towarzyszącą (ściśle związaną) z opieką szpitalną lub medyczną (leczeniem szpitalnym lub medycznym)

oraz

- podmiot świadczący ww. usługi spełnia określone przepisami Dyrektywy kryteria - podmiotowe zwolnienia.

Zgodnie z treścią przepisu art. 132 ust. 1 lit b) Państwa członkowskie zwalniają opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze

Oznacza to, że usługi mające charakter pomocniczy względem usługi podstawowej powinny być opodatkowane w ten sam sposób co usługa podstawowa, nawet jeśli są wykonywane przez inny podmiot niż ten świadczący usługę podstawową. Wynika to przede wszystkim z faktu, że tego typu usługi nie stanowią celu samego w sobie, lecz środek do skorzystania ze świadczenia podstawowego⁵, a ich wykonywanie nie miałyby sensu bez istnienia usługi podstawowej (czyli usługi z zakresu opieki medycznej).

Podobny wniosek wypływa z treści Interpretacji Ogólnej. Zgodnie z jej treścią:

„Przedmiotem interpretacji – w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi zakresu usług, które mogą korzystać z przedmiotowego zwolnienia – są czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie w kontekście określenia ich charakteru oraz możliwości zastosowania zwolnienia od podatku”.

i dalej :

„W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki. W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również – i w praktyce często jest – wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT”.

Powyższe potwierdza, że Minister Rozwoju i Finansów uznaje za poprawne stosowanie zwolnienia dla usług ściśle związanych z opieką medyczną (usługą podstawową), wprost wymienionych w treści Interpretacji Ogólnej, które zgodnie z jej brzmieniem są wykonywane przez podmioty zewnętrzne w ramach outsourcingu i łącznie z usługą podstawową świadczoną przez zlecającego stanowią jeden proces. Dlatego w powyższym kontekście jako niemal kuriozalne należy uznać stwierdzenie, że zwolnienie opisane w Interpretacji Ogólnej znajduje zastosowanie jedynie w przypadku delegowania do podmiotów zewnętrznych usług ściśle związanych łącznie z usługami podstawowymi. Taka sytuacja, w której podmiot leczniczy delegowałby do podmiotu zewnętrznego w ramach outsourcingu usługi podstawowe tzn. usługi z zakresu opieki medycznej, przykładowo razem z usługami utrzymania czystości, w praktyce bowiem się nie zdarza. Idąc tym tokiem rozumowania należałoby uznać, że Interpretacja ogólna opisuje stan rzeczy zupełnie niewystępujący w rzeczywistości gospodarczej, co zaprzecza celom jej wydania (zapewnienie jednolitości stosowania prawa wobec występujących w praktyce rozbieżności).

Odwolujący wskazał również na wyroki: z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. s. I-10373, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897 pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo.

Wobec powyższego wykładnia, która zakłada konieczność jednoczesnego świadczenia usług podstawowych dla zastosowania zwolnienia z VAT w stosunku do usług ściśle związanych z tymi usługami powinna być odczytana jako naruszająca prawo, gdyż stanowiłaby nieuprawnione ograniczenie zwolnienia z VAT w stosunku do regulacji unijnych, a

w konsekwencji prowadziłyby do wniosku o sprzeczności przepisu polskiej ustawy o VAT z Dyrektywą 2006/112/WE i uzasadniałyby pominięcie stosowania przedmiotowych regulacji. Prawidłowa tzn. prounijna wykładnia wskazanych przepisów pozwala stwierdzić, że polski ustawodawca wprowadzając w art. 43 ust. 17a ustawy zastrzeżenie, że usługi ściśle związane powinny być świadczone przez podmioty świadczące usługi podstawowe, nie wyznaczył dodatkowego ograniczenia przedmiotowego zwolnienia, ale miał na celu wyłącznie zabezpieczenie spełnienia kryterium podmiotowego zwolnienia – warunek, że podmiot stosujący zwolnienie będzie posiadać odpowiedni status tzn. jak wskazuje Dyrektywa 2006/112/WE, będzie podmiotem „odpowiednio uznanym”, co na gruncie polskich przepisów jest równoznaczne z posiadaniem statusu podmiotu leczniczego uprawnionego do świadczenia opieki medycznej.

Z daleko idącej ostrożności odwołujący zwrócił także uwagę w zakresie przedmiotu zamówienia – Załącznik nr 9 - wskazanym w SWZ mieszczą się takie czynności jak np:

- Wykonywanie usługi w zakresie mycia i dezynfekcji dużych powierzchni w obszarze medycznym środkami myjąco-dezynfekcyjnymi, techniką „jednego dotyku mopa” w systemie kuwetowego preparowania mopów;
- Prowadzenie dezynfekcji powierzchni skażonych biologicznie zgodnie z obowiązującymi wytycznymi Stowarzyszenia Higieny Lecznictwa i obowiązującą w szpitalu procedurą zawartą w załączniku nr 9 do OPZ.
- Prowadzenie mycia i dezynfekcji małych powierzchni przy użyciu jednorazowych nasączonych środkiem myjąco-dezynfekcyjnym lub myjącym, bezpyłowych ściereczek/czyściwa, techniką jednego kontaktu (system wiaderkowego preparowania ściereczek 1 x użytku).
- Dezynfekcja przez pełne zanurzenie, a następnie mycie i osuszanie słoje do dobowej zbiórki moczu, o pojemności do 3 litrów; dezynfekcję tych naczyń należy przeprowadzać środkiem na bazie preparatów nadtlenowych; na stałe (codziennie) należy ją przeprowadzać w Oddziałach Neurologii i Chorób Wewnętrznych, na pozostałych oddziałach - zależnie od potrzeby; zapewnienie przykrywanych, opisanych pojemników do dezynfekcji słoje w każdym z miejsc użytkowania leży po stronie wykonawcy mycie i dezynfekcja łóżek szpitalnych.

Odwołujący podniósł, że zasadą prawa podatkowego akceptowaną i stosowaną przez orzecznictwo sądowe - zarówno TSUE, jak i sądów krajowych - jest to, że każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne (jako przedmiot opodatkowania), zaś traktowanie ich jako świadczeń złożonych (kompleksowych) ma charakter wyjątkowy. Co do zasady ze świadczeniami złożonymi mamy do czynienia w szczególności w przypadku, gdy jeden lub więcej elementów świadczenia może być uznany za tworzący świadczenie główne (zasadnicze), podczas gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenia dodatkowe (pomocnicze), do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia głównego.

W myśl Interpretacji Ogólnej nr PT1.8101.5.2017.PSG.622 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza zwalnia się od podatku VAT czynności, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o VAT, a polegające m.in. na: wsparciu pielęgniarzek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych - w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie pojemników z wydzielinami), monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych), przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowywaniem leków), asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów), czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie), zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów, czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny), transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy), czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny - w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej).

Odwołujący, podniósł, że niektóre z czynności wskazane w Interpretacji Ogólnej zostały wymienione wprost w SWZ jako wyodrębniony i szczególny zakres zamówienia. Wobec powyższego odpowiedzi na pytania nr 14 i 118 zawierają błędną ze względu na podatek VAT kwalifikację zamówienia. Zamówieniem nie są bowiem kompleksowe usługi utrzymania czystości, ale zarówno utrzymanie czystości i porządku jak również tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie, o których mowa w ww. Interpretacji oraz SWZ. Odwołujący z daleko idącej ostrożności za ww. Interpretacją Ogólną

Odwołujący powtarza, że: W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki. i W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również - i w praktyce często jest - wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT. Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom). Wobec powyższego oraz mając na względzie:

a) rodzaj czynności, które wykonawca będzie realizował zgodnie z SWZ, w tym w szczególności zakres czynności wynikający z załącznika nr 9 i 3 do SWZ;

b) zadania realizowane przez zamawiającego;

c) fakt, że czynności wymienione w Załącznikach nr 9 i 3 SWZ służą w rzeczywistości realizacji procesu terapeutycznego realizowanego przez zamawiającego na rzecz swoich pacjentów; d) treść ww. Interpretacji Ogólnej, która czynności realizowane w warunkach, o których mowa w Załącznikach nr 9 i 3 o SWZ, kwalifikuje jako świadczenia zwolnione od podatku VAT na podst. art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o VAT to czynności objęte przedmiotem zamówienia nie mają charakteru kompleksowej usługi utrzymania czystości. Czynności te są wykonywane ze względu na potrzeby pacjentów zamawiającego, które to potrzeby definiuje proces terapeutyczny. W zamówieniu brak jednocześnie uzasadnienia lub opisu, który dawałby podstawy do przyjęcia, że w postępowaniu występuje kompleksowa usługa sprzątnia lub kompleksowa usługa utrzymania porządku i czystości. Gołosłowne i arbitralne oświadczenie zamawiającego co do przyjętej przez niego kwalifikacji usługi i rodzaju czynności realizowanych w zamówieniu nie stanowi na podstawie prawa podatkowego przesłanki (powodu) do przypisania określonej stawki podatku VAT. Odwołujący podkreślił, że prawo podatkowe kwalifikuje czynność ze względu na VAT przez ustalenie rzeczywistej treści czynności faktycznej przy uwzględnieniu celu i efektu, który czynność ta realizuje. Dla ustalenia treści ww. czynności nie pozostają obojętne warunki towarzyszące realizacji świadczenia, do których zalicza się m.in. potrzeby zamawiającego (konsumenta). Innymi słowy, jeżeli przedmiotem zamówienia są czynności wpisujące się wprost w część procesu terapeutycznego, medycznego, leczniczego to dana czynność z woli zamawiającego wyrażonej w SWZ nie staje się czynnością sprzątnia. Sztuczne narzucanie treści czynności w drodze postanowień SWZ stanowi sprzeczność z prawem, nie podlega ochronie a w zakresie prawa podatkowego (ustawy o VAT) jest bezwzględnie nieważne. W związku z powyższym, oraz z uwagi zasady wykładni oświadczeń woli, w tym w szczególności, wykładnię literalną, Odwołujący podniósł, że odpowiedzi nr 14 i 118 jako wprost niezgodne z ustawą o VAT oraz ustawą o informacji o cenach są bezwzględnie nieważne w myśl art. 58 kc (podobnie w ww. SN dnia 27 lutego 2004 r. sygn. akt: V CK 293/03) i nie wywołują skutków prawnych, w tym zwłaszcza nie obligują wykonawców do traktowania usługi opisanej w SWZ postępowania jako usługi kompleksowej, do której znajduje zastosowanie stawka podatku 23% VAT lub, do której nie znajduje zastosowania art. art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o VAT. Odwołujący wyjaśnił jednocześnie, że: Artykuł 58 k.c. wyznacza od strony negatywnej ogólne ramy dopuszczalnej treści oraz celów czynności prawnych. Funkcja tego przepisu zasadniczo polega na tym, aby zapobiegać powstawaniu stosunków społecznych sprzecznych z porządkiem prawnym i uznanymi normami moralnymi (Z. Radwański (w:) System prawa prywatnego, t. 2, 2002, s. 222). Przepis ten odczytany a contrario może służyć także za formalną podstawę swobody czynności prawnych, wyznaczając granice tej swobody. Przedmiotem regulacji art. 58 k.c. są wszelkie czynności prawne. W myśl komentowanego przepisu jakakolwiek czynność prawna:

1) nie może być sprzeczna z ustawą;

2) nie może mieć na celu obejścia ustawy;

3) nie może być sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

W razie naruszenia tych zakazów czynność jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inne (łagodniejsze) konsekwencje. Nieważność, o której mowa w art. 58 § 1 k.c., jest nieważnością bezwzględną, co oznacza, że czynność prawna nie wywołuje żadnych skutków w sferze cywilnoprawnej. Stan nieważności z przyczyn wskazanych w komentowanym przepisie powstaje z mocy samego prawa (ipso iure) i datuje się od początku (ab initio, ex tunc), tzn. od chwili dokonania czynności (por. Z. Radwański, Teoria umów, Warszawa 1977, s. 128; J. Preussner-Zamorska, Nieważność czynności prawnej w prawie cywilnym, Warszawa 1983; M. Gutowski, Nieważność czynności prawnej, Warszawa 2008, s. 401 i n.; M. Safjan (w:) K. Pietrzykowski, Komentarz, t. I, 2008, s. 314; P. Księżak, (w:) M. Pyziak-Szafnicka, Komentarz, 2009, s. 576 i n.; zob. też wyr. SN z dnia 19 grudnia 1984 r., III CRN 183/84, Lex nr 8663; wyr. SA w Katowicach z dnia 11 kwietnia 2002 r., I ACa 169/02, OSA 2003, z. 5, poz. 20, z aprobowaną glosą M. Niedośpiąła, OSA

2004, z. 1, poz. 84; wyr. SN z dnia 5 grudnia 2002 r., III CKN 943/99, OSNC 2004, nr 3, poz. 48; wyr. SN z dnia 17 czerwca 2005 r., III CZP 26/05, OSNC 2006, nr 4, poz. 63, z aprobującymi glosami: S. Dalki, PPE 2006, nr 1-3, s. 99 i n oraz W. Brodniewicza, OSP 2006, z. 7-8, poz. 85; wyr. SN z dnia 5 kwietnia 2007 r., II CSK 553/06, Lex nr 315531; wyr. SN z dnia 7 kwietnia 2010 r., II UK 357/09, Lex nr 583813; wyr. SN z dnia 2 marca 2011 r., I CSK 261/10, Lex nr 784986; wyr. SN z dnia 7 kwietnia 2010 r., II UK 357/09, Lex nr 583813). Nieważność czynności prawnej jest skutkiem powszechnym, tzn. działającym wobec wszystkich (erga omnes). Oznacza to, że każdy, kto ma w tym interes prawny, może się na nią powołać, jak również dochodzić ustalenia nieważności czynności prawnej na drodze sądowej (art. 189 k.c.). Ponadto stan bezwzględnej nieważności czynności prawnej jest brany pod uwagę z urzędu przez organy stosujące prawo (por. post. SN z dnia 19 grudnia 1984 r., III CRN 183/84, Lex nr 8663; wyr. SN z dnia 5 grudnia 2002 r., III CKN 943/99, OSNC 2004, nr 3, poz. 48; wyr. SN z dnia 17 czerwca 2005 r., III CZP 26/05, OSNC 2006, nr 4, poz. 63, z aprobującą glosą W. Brodniewicza, OSP 2006, z. 7-8, poz. 86; wyr. SN z dnia 7 kwietnia 2010 r., II UK 357/09, Lex nr 583813; wyr. SN z dnia 7 kwietnia 2010 r., II UK 357/09, Lex nr 583813; wyr. SN z dnia 3 listopada 2011 r., V CSK 142/10, OSNC-ZD 2011, nr 4, poz. 73; K. Piasecki (w:) K. Piasecki, Komentarz, s. 225; M. Safjan (w:) K. Pietrzykowski Komentarz, t. I, 2008, s. 314 i n.).⁶

Odwolujący podniósł również, że narzucony przez zamawiającego podział zamówienia ze względu na podatek VAT kreuje sztuczną inżynierię cenową polegającą na obłożeniu czynności pomocowych przy pacjencie stawką VAT 23% podczas, gdy na rynku istnieją wykonawcy, w tym, odwołujący, którzy dla tego rodzaju usług są zobowiązani stosować zwolnienie z VAT. Wobec powyższego jednym z najbardziej oczywistych konsekwencji zastosowania do obliczenia ceny ofertowej narzuconej przez zamawiającego stawki VAT 23% jest możliwość zakwestionowania przez Administrację Skarbową tj. organy podatkowe, stawek podatku VAT zastosowanych do transakcji. W zakresie ww. inżynierii cenowej, odwołujący podniósł, że ww. zastrzeżenie z odpowiedzi nr 14 i 118 powodują bezprawną i nieuzasadnioną postanowieniami SWZ ingerencję zamawiającego w ceny ofertowe. Postanowienia SWZ narzucają wykonawcy sztuczne dopasowanie ceny do wymagań podanych w SWZ. Owo sztuczne dopasowanie determinuje przeprowadzenie przez wykonawcę fałszywej kwalifikacji ze względu na rodzaj usługi (usługi pomocowe/ usługi inne) a w konsekwencji wpływa na stawkę podatku VAT, która zostaje zastosowana do obliczenia ceny brutto. Odwołujący podkreślił, że ww. dostosowywanie ceny jest nieprawdziwe i wtórne względem rzeczywistej kalkulacji ceny ofertowej. Dostosowanie to jest konsekwencją ustalonej w odpowiedziach nr 14 i 118 stawki podatku VAT wymaganej w ofertach, która powoduje, że wykonawca jest pozbawiony prawa do wyceny usługi zgodnie z jej rzeczywistą wartością a zamiast tego ma obowiązek zaoferowania ceny o określonej proporcji wartościowej, którą to proporcję wykonawca może uzyskać wyłącznie ingerując w sposób niedozwolony w obliczenia ceny ofertowej. Odwołujący podkreślił, że ma świadomość jakie usługi składają się na zamówienia, potrafi je kwalifikować, zna koszty ich realizacji i ceny rynkowe ww. usług i dokładnie wie ile będzie kosztowała dana usługa. Sztuczne dopasowanie cen zgodnie z proporcją zamawiającego wskazaną w SWZ wprowadza m.in. opisane powyżej „przekłamania”, które nie stanowią odzwierciedlenia rynkowego.

Odwolujący podniósł ponadto, że tak ukształtowane postanowienie SWZ przeczy przede wszystkim naturze zobowiązania. Narzucenie wykonawcom stawek podatku VAT, które mogą zastosować do wyceny usługi powoduje znaczącą ingerencję zamawiającego w cenę ofertową. Skutkiem powyższej ingerencji oświadczenie woli wykonawcy ulega zniekształceniu i deformacji oraz nie odzwierciedla rzeczywistych ustaleń i obliczeń dotyczących wysokości ceny brutto. Ingerencja ta dokonuje się mimowolnie, gdyż wynika ze wskazanego powyżej postanowień SWZ. Odwołujący podkreślił, że to wykonawca jest podmiotem, który zgodnie z naturą tego zobowiązania powinien kształtować swoją cenę a zamawiający w żaden sposób, żadnymi mechanizmami, czy też działaniami arytmetycznymi nie powinien ingerować w ową cenę, gdyż jest to sprzeczne nie tylko z naturą zobowiązania, ale także z zasadami współżycia społecznego.

W dniu 4 maja 2023 r. zamawiający powiadomił wykonawców o wniesieniu odwołania.

W dniu 4 maja 2023 r. do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego zgłosił swój udział wykonawca Fudeko Spółka Akcyjna z siedzibą w Gdyni. Przystępujący wskazał, że posiada interes w uzyskaniu rozstrzygnięcia na korzyść strony, do której przystępuje, czyli do zamawiającego. Interes ten polega na tym, że wyjaśnienia treści SWZ odnoszące się do określenia przez zamawiającego stawki podatku VAT, którą wykonawcy zobowiązani są stosować przy kalkulacji ceny oferty, wbrew twierdzeniom odwołującego, gwarantują przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego przy zachowaniu zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Jednocześnie, jako że nie upłynął jeszcze termin składania ofert, przystępujący ma możliwość uzyskania przedmiotowego zamówienia publicznego i w jego interesie jest, aby postępowanie o udzielenie zamówienia zostało przeprowadzone w sposób prawidłowy i zgodny z przepisami Prawo zamówień publicznych. Zgłoszenie zostało wniesione przez prokurenta samoistnego zgodnie z zasadami reprezentacji wynikającymi z KRS. Do zgłoszenia dołączono dowody przekazania kopii zgłoszenia stronom postępowania.

W dniu 17 maja 2023 r. zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie i oświadczył, że nie podziela zarzutu opisanego przez odwołującego w odwołaniu, dotyczącego naruszenia art. 135 ust. 2 Ustawy w zw. z art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy

o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) oraz art. 7 pkt 1 w zw. z art. 134 Ustawy w zw. z art. 5, art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) oraz art. 8 Ustawy i art. 5 oraz art. 353 1 Kodeksu cywilnego

Odwolujący nie wskazał w odwołaniu żadnych przepisów ustawy PZP ani przepisów związanych z ustawą Pzp, które zamawiający naruszył w przedmiotowym postępowaniu. Odwołanie w całości dotyczy interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, nie zawiera jednak żadnych zarzutów dotyczących przepisów, do których stosowania zamawiający jest obowiązany przy udzielaniu zamówień publicznych.

Do zamawiającego w toku tego postępowania wpłynęły prośby o wyjaśnienie treści SWZ.

Zamawiający na pytanie nr 14:

14. Prosimy o potwierdzenie że usługa objęta niniejszym postępowaniem jest w całości opodatkowaną stawką podatku 23%" udzielił następującej odpowiedzi:

Odp. Przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8%. Natomiast na pytanie 118:

118. Zwracamy się z wnioskiem o potwierdzenie, że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i "łącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. Innymi słowy prosimy o potwierdzenie, że przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie", Zamawiający udzielił następującej odpowiedzi: Odp. Zamawiający potwierdza.

Zamawiający udzielając odpowiedzi na pytanie 118 potwierdził, że przedmiotem postępowania jest wyłącznie usługa sprzątania budynków szpitala oraz terenów zewnętrznych oraz, że w przedmiocie zamówienia nie mieszczą się żadne usługi medyczne i pomocowe świadczone przy pacjencie. Opis przedmiotu zamówienia leży w gestii zamawiającego, który ma dostateczną wiedzę dotyczącą, które usługi są świadczone przy pacjencie, a które nie. Tym bardziej, że w postępowaniu z 2017 roku Zamawiający wprowadził w zakres usługi sprzątania budynków szpitala również usługi pomocnicze przy pacjencie, które stanowiły odrębny element formularza cenowego oferty, natomiast w związku z faktem, że są to usługi szczególne, które mogą mieć wpływ na bezpieczeństwo i jakość usług świadczonych na rzecz pacjentów, dostęp do danych wrażliwych pacjentów dla osób nieuczestniczących w procesie leczenia, epidemiologię itp. szpital w 2020 roku usunął wszelkie usługi świadczone przy pacjencie z przedmiotu zamówienia na usługę sprzątania i wykonuje je we własnym zakresie za pomocą własnego personelu medycznego.

Ustalenie prawidłowej wysokości stawki VAT leży co do zasady w gestii wykonawcy. Natomiast zbadanie czy wykonawcy przyjęli prawidłowe stawki podatku VAT jest jednym z obowiązków zamawiającego wynikających z ustawowej zasady równego traktowania wykonawców. Stawki podatku VAT we wszystkich ofertach powinny być prawidłowe i jednakowe, po to by oferty były w pełni porównywalne.

Zamawiający, zgodnie z obowiązującymi zasadami udzielił wyjaśnień treści SWZ. Ponieważ w formularzu cenowym i w SWZ nie określono stawki podatku VAT do zamawiającego wpłynęły zapytania także w tym zakresie. Pierwsze pytanie dot. stawki VAT 23% zamawiający wyjaśnił, że w przedmiotowym postępowaniu mają zastosowanie dwie stawki VAT, tj. 8% w przypadku sprzątania terenów zewnętrznych oraz 23% w przypadku sprzątania budynków szpitala. Natomiast drugie pytanie dotyczyło co jest przedmiotem zamówienia, czy w jego zakres wchodzi czynności pomocnicze przy pacjencie. Zamawiający zgodnie z tym co zawarł w opisie przedmiotu zamówienia odpowiedział na zadane pytanie, że potwierdza że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i wyłącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. Zamawiający potwierdził, że przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie, ponieważ tego typu usługi zamawiający wykonuje we własnym zakresie, nie są one zlecane podmiotowi zewnętrznemu wraz z usługą sprzątania budynków szpitala.

Nadmienił, że jest zobowiązany do opisanego przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględnienia wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty. Ponadto obowiązkiem zamawiającego jest opracować SWZ wskazując sposób obliczenia ceny. Wobec faktu, że wpłynęły w tym zakresie prośby o wyjaśnienie treści SWZ, zamawiający udzielił odpowiedzi zgodnie z aktualnym stanem prawnym oraz w zgodzie z zapisami dotychczasowej umowy na identyczną usługę.

Zamawiający nie dokonał klasyfikacji do danej grupy usług, a jedynie zgodnie ze stanem faktycznym udzielił potwierdzenia, że w przedmiocie zamówienia nie znajdują się usługi pomocnicze przy pacjencie.

Dokumentacja postępowania faktycznie nie zawierała informacji o stawce VAT, która ma zastosowanie w niniejszym postępowaniu, z tego właśnie względu wykonawcy interesujący się niniejszym postępowaniem złożyli prośby o wyjaśnienie treści SWZ w tym zakresie, co zamawiający uczynił, zgodnie z aktualnym stanem faktycznym i prawnym. Zamawiający ma obowiązek udzielenia wyjaśnień treści SWZ.

Nieprawdą jest, że odpowiedzi udzielone przez zamawiającego wykraczają poza zakres wyjaśnień treści SWZ. Zgodnie bowiem z art. 134 ust. 1 pkt 17 ustawy Pzp zamawiający ma obowiązek określić sposób obliczenia ceny. Co więcej musi to uczynić w sposób, który zapewni równe traktowanie wykonawców. Art. 135 ustawy Pzp polega na uzyskaniu przez wykonawców pewności, co do wymagań zawartych w SWZ, a w konsekwencji umożliwienie podjęcia decyzji, czy są w stanie ubiegać się o udzielenie zamówienia. Odpowiedzi udzielane w ramach wyjaśnień treści SWZ są bezwzględnie wiążące dla wykonawców i stają się częścią SWZ. Wyjaśnienia treści SWZ służą doprecyzowaniu, rozwinięciu kwestii wynikających z jej postanowień w celu przedstawienia ich celowościowego rozumienia, niedoprecyzowanych z różnych przyczyn na etapie tworzenia SWZ. Wyjaśnienia SWZ stanowią rodzaj wykładni autentycznej jej treści, dzielą los SWZ. Zamawiający, prowadząc postępowanie o udzielenie zamówienia, obowiązany jest zapewnić przestrzeganie zasad równego traktowania wykonawców i uczciwej konkurencji. Przejawia się ona również w tym, że wykonawca ma prawo działać w zaufaniu do udzielanych mu odpowiedzi, traktować je jako wykładnię autentyczną i oczekiwać, że zastosowanie się do nich nie będzie się wiązało dla niego z ujemnymi skutkami. Zamysłem zamawiającego od samego początku prowadzenia postępowania było, że w tym postępowaniu mają zastosowanie stawki VAT, zgodnie z aktualnym stanem prawnym i aktualnie obowiązującą umową. Dlatego też zamawiający potwierdził, że w przedmiotowym postępowaniu są usługi objęte 8% i 23% stawką podatku VAT i że przedmiotem zamówienia nie są usługi pomocnicze przy pacjencie, co od początku postępowania było zamysłem zamawiającego, jednak jak widać po pytaniach do postępowania dla wykonawców nie było to jednoznaczne. Stąd w wyjaśnieniach treści SWZ potwierdzono ten fakt.

Odwolujący zarzuca zamawiającemu, że odpowiadając na pytania 14 i 118 dokonał wstępnej oceny ofert a nie wyjaśnień SWZ. Jest to nieuzasadniony zarzut. Co więcej zamawiający miał na względzie fakt, że bez określenia jednoznacznie stawki VAT mogą wpłynąć oferty z różnymi stawkami VAT, co uniemożliwiłoby równe traktowanie wykonawców i problemy z oceną ofert. A to na zamawiającym ciąży obowiązek oceny ofert w sposób rzetelny i jednoznaczny oraz jednakowy dla wszystkich wykonawców. Co więcej jeśli zamawiający nie wskazałby stawki VAT mogłoby to prowadzić do konieczności unieważnienia postępowania, ponieważ w takiej sytuacji nie ma możliwości ewentualnego poprawienia błędów w zakresie obliczenia ceny i traktowanie ich jako omyłek rachunkowych.

Nieprawdą jest fakt, że wykonawcy zadający pytania proszą o potwierdzenie, że złożona oferta nie będzie podlegała odrzuceniu. Dlatego właśnie treść wyjaśnień SWZ dotyczy wszystkich uczestników postępowania i jest umieszczana w dokumentach postępowania, w sposób zapewniający równe traktowanie wykonawców. Wszyscy wykonawcy otrzymują te same wyjaśnienia w jednakowym czasie i dla wszystkich są one wiążące. Zamawiający nie prowadzi korespondencji z poszczególnymi wykonawcami w zakresie wątpliwości co do ich oferty a jedynie udziela wyjaśnień wszystkim uczestnikom postępowania dotyczące treści SWZ i jak w tym przypadku wyjaśnień co jest przedmiotem zamówienia.

Zasadą jest, że dla odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju zastosowanie ma stawka podstawowa, czyli 23%. Natomiast wyjątkowo stosuje się stawkę obniżoną bądź zwolnienie od podatku od towarów i usług (VAT), jeśli przewidują to przepisy szczególne w ustawie o podatku od towarów i usług, bądź przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie.

Należy mieć na uwadze, że art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy, zwalnia od podatku wyłącznie usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, nie zwalnia zatem wszystkich świadczeń, które można wykonać w ramach wykonywania zawodów medycznych, ale tylko służące określonej celowi. Oznacza, to, że wszędzie tam, gdzie nie ma bezpośredniego związku z leczeniem - nie ma prawa do zastosowania zwolnienia od podatku VAT. Świadczenie usług, dokonywane w ramach wymienionych w przepisie zawodów, w tym lekarza, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jeśli nie odpowiadają one koncepcji opieki medycznej. W związku z tym, że ustawodawca wprowadza wyjątek zapisu tego nie można interpretować w sposób rozszerzający.

Z powyższego wynika, że zwolnienie to ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, zatem warunkiem jego zastosowania jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek:

- 1.przedmiotowej, tj. świadczone usługi mają dotyczyć opieki medycznej w zakresie profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawiania zdrowia,
- 2.podmiotowej, tj. usługi te muszą być świadczone przez podmioty lecznicze lub w ramach wykonywania zawodów wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy

Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że zwolnienie od podatku nie ma zastosowania.

W przedmiotowym postępowaniu zamawiający w opisie przedmiotu zamówienia nie przewidział żadnych usług dotyczących opieki medycznej w zakresie profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawiania zdrowia.

W praktyce zamówień publicznych można zaobserwować fakt, że w przypadku czynności pomocniczych przy pacjencie, które mogą być zwolnione z podatku VAT wszyscy zamawiający po pierwsze określają wyraźnie te usługi w postępowaniach, co więcej formularze cenowe w tym zakresie posiadają osobną pozycję, w której te usługi są wyceniane. Ponieważ w przedmiotowym postępowaniu takich usług nie przewidziano Formularz cenowy składa się z 2 części, tj. sprzątanie budynków szpitala oraz sprzątanie terenów zewnętrznych.

Zamawiający, badając oferty, ma obowiązek również badać wysokości stawki VAT. Aby oferty złożone w postępowaniu mogły być porównywalne, m.in. ceny ofertowe muszą być obliczone z zastosowaniem tych samych reguł, a w tym z zastosowaniem tych samych stawek VAT, które są istotnym elementem kalkulacji ceny oferty.

Jeśli zamawiający wskazał w SWZ lub w udzielonych wyjaśnieniach treści SWZ konkretną stawkę podatku VAT, a wykonawca zastosuje inną niż wskazaną przez zamawiającego stawkę VAT na etapie badania i oceny ofert zamawiający jest zobowiązany do ustalenia prawidłowości zastosowanych stawek VAT, wezwania wykonawców do złożenia ewentualnych wyjaśnień.

Zamawiający powinien zweryfikować, czy zastosowana przez wykonawcę stawka VAT jest prawidłowa i znajduje uzasadnienie w przepisach prawa.

Jeżeli treść SWZ nie jest doprecyzowana wtedy wykonawcy mogą zwrócić się do zamawiającego o udzielenie wyjaśnień treści SWZ, co nastąpiło w przedmiotowym postępowaniu.

Ustawa zobowiązuje zamawiającego do precyzyjnego określenia przedmiotu zamówienia i wyjaśnienia treści SWZ, w przypadku kiedy nie jest dla wykonawców zrozumiała bądź budzi jakiejkolwiek wątpliwości, co też Zamawiający zgodnie z obowiązującymi przepisami uczynił.

Zarzut całkowicie bezzasadny, ponieważ zamawiający nie określił zapisów, że cena nie obejmuje podatku VAT. Wręcz przeciwnie zamawiający potwierdził, że w przedmiotowym postępowaniu mają zastosowanie dwie stawki podatku VAT, tj. 23% dla sprzątania budynków szpitala oraz 8% dla terenów zewnętrznych. Ponadto zamawiający jednoznacznie potwierdził, co też wynika z opisu przedmiotu zamówienia, że przedmiotowym postępowaniem nie są objęte usługi pomocnicze przy pacjencie, które podlegają zwolnieniu od podatku VAT.

Interpretacja ogólna Ministra Rozwoju i Finansów, na które powołuje się odwołujący wskazuje wyraźnie, że została wydana na skutek zgłaszanych wątpliwości w zakresie opodatkowania usług przy pacjencie, opisane w interpretacji ogólnej jako usługi opieki medycznej lub usługi ściśle z nią związane, a nie usługi sprzątania budynków szpitala, które są przedmiotem niniejszego postępowania.

Zamawiający nie wyraził zgody na zapłacenie wykonawcy nienależnego wynagrodzenia wykonawcy. Podatek Vat wskazany w fakturze nie stanowi bowiem wynagrodzenia wykonawcy a jest obowiązkowym obciążeniem od sprzedaży towarów i usług określonym w przepisach prawa. Zasada efektywności jest zachowana w przedmiotowym postępowaniu. Zasada ta konstytuuje obowiązek udzielenia zamówienia w sposób zapewniający zarówno najlepszą jakość przedmiotu zamówienia (dostaw, usług oraz robót budowlanych) w stosunku do środków, które zamawiający może przeznaczyć na jego realizację, oraz najlepszy stosunek nakładów do efektów, w tym efektów społecznych, środowiskowych i gospodarczych. Zamawiający jest zobowiązany uwzględnić tę zasadę przy ustalaniu warunków zamówienia, w szczególności w zakresie opisu przedmiotu zamówienia, warunków udziału w postępowaniu i kryteriów oceny ofert. Co zamawiający uczynił w przedmiotowym postępowaniu. Stawka VAT jaka ma zastosowanie w postępowaniu nie wpływa na zachowanie tejże zasady.

Za klasyczny błąd w obliczeniu ceny, uznaje się przyjęcie przez wykonawcę do wyliczenia ceny niewłaściwej stawki podatku VAT. Takiego błędu co do zasady nie można poprawić, a jego konsekwencją jest odrzucenie oferty.

Powyższe wynika m.in. z uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. (sygn. akt III CZP 52/11), w której SN orzekł, że o porównywalności ofert, w zakresie zaproponowanej ceny, można mówić tylko wtedy, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównywania, zostały obliczone przez wykonawców z zachowaniem tych samych reguł.

Tak samo wypowiada się Krajowa Izba Odwoławcza m.in. podkreślając, że w przypadku stwierdzenia błędu w obliczeniu ceny zamawiający ma obowiązek odrzucenia oferty. Zdaniem Izby ustawodawca nie dookreślił, jakie błędy skutkują odrzuceniem oferty oraz nie dokonał w tym zakresie żadnego zróżnicowania. Należy uznać, że błąd w obliczeniu ceny to każdy błąd polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki VAT, niezależnie od tego, czy wykonawca zastosował stawkę niższą czy też wyższą od prawidłowej.

Zastosowanie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT może zostać uznane za omyłkę, polegającą na niezgodności oferty z dokumentami zamówienia, niepowodującą istotnych zmian w treści oferty, w przypadku kiedy zamawiający zawarł w SWZ konkretny zapis określający stawkę podatkową, jaką należy zastosować w ofercie.

Zasady te jasno wskazują, że zamawiający może określić stawkę podatku VAT, która ma zastosowanie w danym zamówieniu. Co więcej jest to także z korzyścią dla wykonawców.

Uchwała Sądu Najwyższego z 20 października 2011 r., w której skład orzekający stwierdził, że „jedynie wówczas, jeśli

Zamawiający wskazał w SIWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą przecież także wysokość określonej w ofercie ceny, to dopiero wtedy może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w SIWZ. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty. Natomiast w sytuacji, w której zamawiający nie określił w SIWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki”

Usługi sprzątania w szpitalu, które są przedmiotem niniejszego postępowania, wykonywane w salach szpitalnych przy łóżkach pacjentów, jak i wykonywane na korytarzach, łazienkach, klatkach schodowych, podlegają opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%.

Żadne z tych usług nie są bezpośrednio związane z procesem opieki nad pacjentem w zakresie m.in. profilaktyki, poprawiania i przywracania zdrowia.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106) - dalej u.p.t.u. zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Na podstawie art. 43 ust. 17 u.p.t.u., zwolnienia, o których mowa m.in. w art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u., nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli :

a)nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej od podatku lub

b)ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Z kolei art. 43 ust. 17a u.p.t.u. stanowi, że zwolnienie ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

W interpretacji indywidualnej z 15.06.2016 r., IBPP3/4512-361/16/JP, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wyjaśnił, że usługi utrzymania czystości 'nie są usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ani też ściśle z tymi usługami związanymi. Czynnościom tym nie można również przypisać celu terapeutycznego. Świadczenia zdrowotne - działania medyczne dotyczą bowiem pacjentów i wykonywane są w stosunku do pacjentów, którzy są ich odbiorcami. Nie sposób uznać, że wymienione wyżej usługi są świadczeniami zdrowotnymi wykonywanymi w stosunku do chorych, mającymi cel terapeutyczny. Zapewniają one jedynie prawidłowe funkcjonowanie podmiotu leczniczego pod względem technicznym i porządkowym oraz zapewniają utrzymanie prawidłowych warunków sanitarno-higienicznych pomieszczeń szpitalnych. Nie ma zatem podstaw do rozciągania zakresu zwolnienia dla usług opieki medycznej na wyżej wymienione czynności. W odniesieniu do ww. czynności nie jest zatem spełniona przesłanka przedmiotowa warunkująca zastosowanie zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u.”.

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy VAT, zwalnia się od podatku, usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

W myśl natomiast art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

W myśl art. 43 ust. 17a ustawy, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Z uwagi na fakt, że przepisy art. 43 ust. 1 pkt 18-18a ustawy VAT stanowią implementację do polskiego porządku prawnego art. 132 ust. 1 lit. b i c) dyrektywy 2006/112/WE organ odwoławczy przy wykładni wskazanych przepisów odwołał się do ukształtowanego orzecznictwa TSUE. Zgodnie z przywołanym przepisem dyrektywy zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze, jak również świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie. Zasadnie organ odwoławczy zauważył m.in., że w orzecznictwie tym podkreśla się przede wszystkim, że pojęcia dotyczące zwolnień należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, w myśl której podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (m.in. wyrok w sprawie C-262/080). Konsekwencją takiej interpretacji było wskazanie przez Trybunał, że pojęcie "opieki medycznej" dotyczy świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w

miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (wyrok w sprawie C- 106/05, pkt 27). Podobnie w sprawie C-76/99 ETS stwierdził, że dla rozstrzygnięcia o objęciu czynności zwolnieniem należy uwzględnić cel czynności, jeżeli następuje to w związku z diagnozowaniem bądź terapią, świadczenie jest wolne z podatku jako czynność opieki medycznej bądź działalność jej towarzysząca. W wyroku w sprawie C-212/01 ETS doprecyzował natomiast, że ze zwolnienia mogą korzystać również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych. Ścisłe rozumienie celu opieki medycznej znalazło także swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych por. wyroki: WSA w Białymstoku z 11 października 2011 r. sygn. I SA/Bk 286/11, WSA we Wrocławiu z 6 czerwca 2012 r. sygn. I SA/Wr 247/12, WSA w Krakowie z 6 września 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 829/16.

WSA w Gliwicach słusznie zauważył, że nie każda usługa w zakresie opieki medycznej podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług, lecz tylko taka, która służy profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Usługa w zakresie opieki medycznej wymaga przynajmniej zapewnienia możliwości oceny stanu zdrowia pacjenta w celu postawienia prawidłowej diagnozy oraz zaproponowania odpowiedniego, dostosowanego do konkretnej osoby postępowania terapeutycznego. Usługi dotyczące sprzątnięcia w jednostkach leczniczych i wykonywania różnych czynności porządkowych na polecenie personelu są niezbędne i konieczne dla prawidłowego funkcjonowania szpitala. Niezbędne dla funkcjonowania szpitala są także inne usługi np. dostawy energii elektrycznej, wody, utrzymania poziomu technicznego infrastruktury szpitalnej, zlecane podmiotom zewnętrznym, które jednakże nie są usługami z zakresu opieki medycznej i świadczeniami na rzecz konkretnego pacjenta i nie służą bezpośrednio profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie jego zdrowia. Jednakże usługi te nie mieszczą się w dyspozycji art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy VAT.

Mając na uwadze powyższe podnieść należy, że odwołanie nie zasługuje na uznanie, ponieważ Odwołujący nie przedstawił żadnych naruszeń przepisów przez zamawiającego, do których stosowania jest obowiązany przy udzielaniu zamówień publicznych.

Natomiast odnośnie zarzutów dotyczących ustawy o podatku od towarów i usług podkreślić należy, że przepisy art. 43 ust. 1 pkt 18-18a ustawy o podatku VAT stanowią implementację do polskiego porządku prawnego art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy 2006/112/WE. Ukształtowane w tym zakresie orzecznictwo TSUE, podkreśla że pojęcia dotyczące zwolnień należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwo od ogólnej zasady, w myśl której podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Konsekwencją takiej interpretacji było wskazanie przez Trybunał, że pojęcie „opieki medycznej” dotyczy świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia. Wg orzecznictwa TSUE dla rozstrzygnięcia o objęciu czynności zwolnieniem należy uwzględnić cel czynności, jeżeli następuje to w związku z diagnozowaniem bądź terapią, świadczenie jest wolne od podatku jako czynność opieki medycznej bądź działalność jej towarzysząca. Wobec orzecznictwa TSUE, a także polskiego orzecznictwa wynika, że jeśli z okoliczności, w których dane świadczenie zostało podjęte wynika, że miało ono inny cel niż ochrona (przywrócenie) zdrowia ludzkiego, zwolnienie nie będzie przysługiwać.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Gliwicach (III SA/GI 545/17), zwolnieniu od podatku VAT nie podlegają usługi zapewnienia odpowiedniego stanu sanitarno-higienicznego pomieszczeń podmiotu leczniczego oraz opieki nad pacjentami na polecenie personelu. Jak słusznie zauważył sąd do opieki w podmiocie leczniczym niezbędna jest np. dostawa energii elektrycznej, która także nie podlega zwolnieniu z podatku VAT. Są one niezbędne do procesu świadczenia opieki medycznej, jednak nie służą bezpośrednio profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie jego zdrowia.

Nie jest prawdą, że to wyłącznie wykonawca odpowiada za przyjętą stawkę podatku VAT przy danej usłudze. Ponieważ to na zamawiającym w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego spoczywa obowiązek weryfikacji, sprawdzenia i oceny ofert, w tym również w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT. W celu równego traktowania wykonawców i zachowania zasad uczciwej konkurencji, która jest nadrzędną zasadą udzielania zamówień publicznych, Zamawiający nie może rozpatrywać indywidualnych interpretacji wykonawców co do czynników składowych ceny ofertowej brutto poszczególnych ofert. Ponadto należy zauważyć, że błędnie odwołujący interpretuje przedmiot zamówienia w tym postępowaniu, ponieważ wszystkie czynności przy pacjencie wykonuje wyłącznie personel szpitala i nie są to usługi, które zlecane są firmom zewnętrznym. Ponieważ są to szczególne usługi związane z ochroną i poprawą zdrowia pacjenta wykonuje je wyłącznie personel szpitala, co jednoznacznie potwierdził zamawiający w toku udzielania wyjaśnień treści SWZ, podkreślając, że żadne usługi przy pacjencie nie są przedmiotem niniejszego postępowania. Co więcej w postępowaniach, gdzie takie usługi są zlecane na zewnątrz są one odpowiednio wyartykułowane. Nie może być sytuacji, w której to wykonawcy narzucają zamawiającemu, czy w przedmiocie zamówienia mają być takie usługi czy inne, bo to rolą zamawiającego jest jednoznaczne i precyzyjne opisanie przedmiotu zamówienia, w sposób, który nie budzi wątpliwości wykonawców. Ponieważ takie wątpliwości w toku postępowania się pojawiły, zamawiający dokonał odpowiedniego wyjaśnienia treści SWZ.

Odwołujący nie wykazał sprzeczności postanowień SWZ wraz z wyjaśnieniami treści SWZ, które są jej integralną częścią z zapisami ustawy Prawo zamówień publicznych, tym samym odwołanie nie zasługuje na uznanie, ponieważ nie

naruszone zostały żadne przepisy w zakresie Prawa zamówień publicznych. Jedyne zarzuty wynikające z niniejszego odwołania dotyczą ustawy o podatku od towarów i usług i jej indywidualnej interpretacji, w sposób dla siebie korzystny przez odwołującego.

Izba ustaliła następujący stan faktyczny:

Izba dopuściła dowód z dokumentacji postępowania tj. SWZ, wyjaśnień SWZ z dnia 21 kwietnia 2023 r. oraz Interpretacji Ogólnej powołanej przez odwołującego w odwołaniu.

SWZ:

IV. OPIS PRZEDMIOTU ZAMÓWIENIA

1. Przedmiotem zamówienia jest świadczenie kompleksowej usługi utrzymania w czystości i prawidłowym stanie sanitarnym budynków oraz sprzątanie terenów zewnętrznych

Regionalnego Szpitala w Kołobrzegu.

2. Kody Wspólnego Słownika Zamówień:

90.91.00.00-9 Usługi sprzątania

90.90.00.00-6 Usługi w zakresie sprzątania i odkażania

90.52.44.00-0 Usługi gromadzenia, transportu i wywozu odpadów szpitalnych

90.61.00.00-6 Usługi sprzątania i zamywania ulic

90.62.00.00-9 Usługi odśnieżania

90.91.40.00-7 Usługi sprzątania parkingów

3. Przedmiot zamówienia nie został podzielony na części. Zamawiający nie dopuszcza składania ofert częściowych. Nie jest możliwe podzielenie zamówienia na części, z uwagi na charakter świadczonej usługi, która musi być prowadzona w sposób kompleksowy.

7. Szczegółowe wymagania dotyczące realizacji oraz egzekwowania wymogu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę zostały określone we Wzorze Umowy oraz OPZ, stanowiącymi odpowiednio Załączniki nr 8 i 9 do SWZ.

8. Szczegółowy opis oraz sposób realizacji zamówienia zawiera OPZ, stanowiący Załącznik nr 9 do SWZ.

XV. OPIS SPOSOBU OBLICZENIA CENY OFERTY

1. Wykonawca podaje cenę ofertową brutto na Formularzu Ofertowym, stanowiącym Załącznik nr 1 do SWZ.

2. Cena ofertowa brutto musi uwzględniać wszystkie koszty związane z realizacją przedmiotu zamówienia zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia oraz postanowieniami umowy określonymi w niniejszej SWZ. Cena winna obejmować w szczególności koszty prac związanych z przygotowaniem do realizacji usługi, zabezpieczenie kosztów dotyczących materiałów niezbędnych do świadczenia usługi, wyposażenia stanowisk pracy osób realizujących usługę, koszty związane z ubezpieczeniami, zakładane marże, koszt ryzyk pojawiających się podczas realizacji zamówienia jakie na obecnym etapie postępowania mogą być zidentyfikowane. Cena ofertowa brutto musi uwzględniać wszystkie koszty związane z realizacją przedmiotu zamówienia zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia wskazanym w OPZ oraz wzorem umowy.

3. Cena oferty powinna być wyrażona w złotych polskich (PLN) z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku.

4. Zamawiający nie przewiduje rozliczeń w walucie obcej.

5. Wyliczona cena oferty brutto będzie służyć do porównania złożonych ofert.

6. Jeżeli w postępowaniu złożona będzie oferta, której wybór prowadziłby do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, Zamawiający w celu oceny takiej oferty doliczy do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek rozliczyć zgodnie z tymi przepisami.

W takim przypadku Wykonawca, składając ofertę, jest zobligowany poinformować zamawiającego, że wybór jego oferty będzie prowadzić do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego, wskazując nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, których dostawa lub świadczenie będzie prowadzić do jego powstania, oraz wskazując ich wartość bez kwoty podatku.

7. Wzór Formularza Ofertowego został opracowany przy założeniu, że wybór oferty nie będzie prowadzić do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT. W przypadku, gdy Wykonawca zobowiązany jest złożyć oświadczenie o powstaniu u zamawiającego obowiązku podatkowego, to winien odpowiednio zmodyfikować treść formularza.

Z załącznika nr 9 do SWZ wynika, że wykonawca ma świadczyć :

11. Wykonywanie usługi w zakresie mycia i dezynfekcji dużych powierzchni w obszarze medycznym środkami myjąco-dezynfekcyjnymi, techniką „jednego dotyku mopa” w systemie kuwetowego preparowania mopów.

12. Prowadzenie dezynfekcji powierzchni skażonych biologicznie zgodnie z obowiązującymi wytycznymi Stowarzyszenia Higieny Lecznictwa i obowiązującą w szpitalu procedurą zawartą w załączniku nr 9 do OPZ.

13. Prowadzenie mycia i dezynfekcji małych powierzchni przy użyciu jednorazowych nasączonych środkiem myjąco-dezynfekcyjnym lub myjącym, bezpyłowych ściereczek/czyściwa, techniką jednego kontaktu (system wiaderkowego preparowania ściereczek 1 x użytku).

20. Prowadzenie gospodarki odpadami medycznymi oraz komunalnymi na terenie RS: odbiór z działów/oddziałów, segregacja, składanie kartonów i składowanie odpadów, przekazanie (w obecności wskazanego pracownika Regionalnego Szpitala w Kołobrzegu) wyspecjalizowanym odbiorcom wskazanym przez Zamawiającego, zgodnie z obowiązującą ustawą oraz innymi obowiązującymi przepisami o gospodarce odpadami (Rozporządzeniem Ministra Zdrowia w sprawie szczegółowego sposobu postępowania z odpadami medycznymi i obowiązującymi w szpitalu „Zasadami gospodarki odpadami” itp.) – zgodnie z załącznikiem nr 12 i 12a do OPZ

30. Dezynfekcja przez pełne zanurzenie, a następnie mycie i osuszanie słoje do dobowej zbiórki moczu, o pojemności do 3 litrów; dezynfekcję tych naczyń należy przeprowadzać środkiem na bazie preparatów nadtlenowych; na stałe (codziennie) należy ją przeprowadzać w Oddziałach Neurologii i Chorób Wewnętrznych, na pozostałych oddziałach - zależnie od potrzeby; zapewnienie przykrywanych, opisanych pojemników do dezynfekcji słoje w każdym z miejsc użytkowania leży po stronie Wykonawcy.

Wyjaśnienia SWZ z dnia 21 kwietnia 2023 r.

14. Prosimy o potwierdzenie że usługa objęta niniejszym postępowaniem jest w całości opodatkowana stawką podatku 23%

Odp. Przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8%.

118. Zwracamy się z wnioskiem o potwierdzenie, że przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i wyłącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. Innymi słowy prosimy o potwierdzenie, że przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie.

Odp. Zamawiający potwierdza.

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.5.2017.PSG.622 MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW

z dnia 29 grudnia 2017 r.

w sprawie zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁾ (dalej: „ustawa o VAT”), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Przedmiotem interpretacji – w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi zakresu usług, które mogą korzystać z przedmiotowego zwolnienia - są czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie w kontekście określenia ich charakteru oraz możliwości zastosowania zwolnienia od podatku.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Zakres powyższego zwolnienia jest ograniczony podmiotowo – stosownie bowiem do art. 43 ust. 17a ustawy o VAT zwolnienie, o którym mowa m.in. w ust. 1 pkt 18a, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle

związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe. Powyższe przepisy stanowią implementację do krajowego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³) (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”), zgodnie z którym Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

Na podstawie art. 43 ust. 17 ustawy o VAT (stanowiącym implementację art. 134 dyrektywy 2006/112/WE) zwolnienia, o których mowa m.in. w ust. 1 pkt 18 i 18a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18 i 18a lub

2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie definiują pojęcia usług opieki szpitalnej i medycznej oraz czynności ściśle z nimi związanych. Pojęcia te nie zostały również zdefiniowane w ustawie o VAT. W zakresie zwolnienia usług medycznych wielokrotnie jednak wypowiadał się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)⁴). W związku z powyższym znaczenie pojęcia usług opieki szpitalnej i medycznej oraz usług ściśle z nimi związanych należy interpretować z uwzględnieniem tez wynikających z orzecznictwa TSUE. Zaznaczyć przy tym należy, że TSUE wielokrotnie podkreślał, że pojęcia używane do opisanie zwolnień wymienionych w dyrektywie powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. W wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r. C-86/09 *Future Health Technologies Ltd* TSUE stwierdził m.in.: „(...) usługi medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia”. W wyroku z dnia 18 listopada 2010 r. C-156/09 *Verigen Transplantation Service International AG* TSUE wskazał m.in., że pojęcie świadczenia opieki medycznej odnosi się do czynności, które mają na celu diagnozę, opiekę oraz, w miarę możliwości, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowia. O ile świadczenia opieki medycznej powinny mieć cel terapeutyczny, to jednak zgodnie z orzecznictwem niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie⁵).

Nie ma przy tym znaczenia, że świadczenia takie są wykonywane przez personel, który nie stanowi wykwalifikowanego personelu medycznego, ponieważ nie jest konieczne, aby każdy aspekt opieki terapeutycznej wykonywany był przez personel medyczny⁶). W wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r. C-262/08 *CopyGene A/S* TSUE wskazał z kolei, że pojęcie działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną nie obejmuje świadczeń, które nie przedstawiają żadnego związku z opieką szpitalną nad odbiorcami tych świadczeń ani z opieką medyczną świadczoną ewentualnie na ich rzecz. Świadczenia takie wchodzą w zakres tego pojęcia wówczas, gdy są rzeczywiście wykonywane jako usługi pomocnicze względem stanowiącej świadczenie główne opieki szpitalnej nad odbiorcami lub opieki medycznej świadczonej na rzecz odbiorców, co oznacza, że nie stanowią one celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego. W wyroku tym TSUE orzekł, że – zważywszy na cel zwolnienia przewidzianego w tym zakresie w przepisach dyrektywy – jedynie świadczenie usług, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usług opieki szpitalnej i medycznej, i które w procesie świadczenia tych usług stanowią etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą, mogą stanowić działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną⁷).

W świetle powyższego zatem, aby daną czynność uznać za usługę ściśle związaną z usługami w zakresie opieki medycznej służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, konieczne jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej). W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki. W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również – i w praktyce często jest – wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT.

Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie

wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom).

Wśród takich usług można przykładowo wymienić: wsparcie pielęgniarek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych – w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie pojemników z wydzielinami), monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych), przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowywaniem leków), asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów), czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie), zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów, czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny), transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy), czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny – w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej).

Zaznaczyć przy tym należy, że wymienione powyżej czynności będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. podmioty świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT). Wskazać również należy, że warunek świadczenia czynności na terenie podmiotu leczniczego sprowadza się w istocie do tego, że są one faktycznie wykorzystywane (w ramach świadczenia usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia) na terenie tych podmiotów (np. dostawa żywienia dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy zostało ono przygotowane poza tym terenem, odbiór odzieży i pościeli szpitalnej wykorzystywanej przez pacjentów oraz dowóz czystej odzieży i pościeli szpitalnej dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy jej pranie zostało wykonane poza terenem szpitala).

Wymienione powyżej czynności nie będą objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy będą pozostawały w ścisłym związku z usługami medycznymi niesłużącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia – np. gdy będą wykonywane w związku z usługami opieki zdrowotnej, realizowanymi w innym celu niż ochrona zdrowia ludzkiego (np. z operacjami plastycznymi wykonywanymi wyłącznie z powodów kosmetycznych czy też upiększających, testami genetycznymi dla celów ustalenia ojcostwa, badaniami lekarskimi przeprowadzanymi w celu wydania zaświadczenia niezbędnego do otrzymania odszkodowania od ubezpieczyciela itp.). Powyższe czynności nie będą także objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy podmiot je wykonujący nie będzie podmiotem wykonującym usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Podsumowując, przedstawione powyżej usługi wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie, objęte są zakresem zwolnienia od podatku na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT, z uwzględnieniem wskazanych zasad i warunków.

1) Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm. 2) Dz. U. z 2017 r., poz. 1221. Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów – 2 – Poz. 5

3) Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.

4) m.in. w wyrokach: z dnia 14 września 2000 r. C-384/98 D.vW.; z dnia 11 stycznia 2001 r. C-76/99 Komisja przeciwko Francji; z dnia 10 września 2002 r. C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; z dnia 6 listopada 2003 r. C-45/01 Dornier; z dnia 20 listopada 2003 r. C-212/01 Unterpertinger; z dnia 20 listopada 2003 r. C-307/01 d'Ambrumenil i Dispute Resolution Services Ltd; z dnia 1 grudnia 2005 r. C-394/04 i C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE; z dnia 8 czerwca 2006 r. C-106/05 L.u.P. GmbH; z dnia 14 grudnia 2006 r. C-401/05 VDP Dental Laboratory NV; z dnia 14 czerwca 2007 r. C-434/05 Horizon College; z dnia 10 czerwca 2010 r. C-262/08 CopyGene A/S; z dnia 10 czerwca 2010 r. C-86/09 Future Health Technologies Ltd; z dnia 18 listopada 2010 r. C-156/09 Verigen Transplantation Service International AG.

5) Pkt 24 wyroku.

6) Pkt 28 wyroku. Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów – 3 – Poz. 5

7) Pkt 38 – 40 wyroku. Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów – 4 – Poz. 57

Pismo z dnia 16 lipca 2012 r. Izba Skarbowa w Poznaniu ILPP2/443-551/12-2/AK

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 23 maja 2012 r. (data wpływu 28 maja 2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku VAT do świadczonych usług - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 28 maja 2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku VAT świadczonych usług.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca posiada status podmiotu leczniczego w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej (Dz. U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654 z późn. zm.), czego potwierdzeniem jest wpis Spółki w Rejestrze Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą (dalej: "Rejestr"), prowadzonym przez Wojewodę X pod numerem księgi X (przed wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej Rejestr ten nosił nazwę Rejestru Zakładów Opieki Zdrowotnej). Wpis Wnioskodawcy do powyższego Rejestru nastąpił 15 grudnia 2010 r., natomiast rozpoczęcie prowadzenia działalności leczniczej przez Wnioskodawcę nastąpiło w dniu 1 stycznia 2011 r.

Wnioskodawca prowadzi działalność leczniczą polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, a więc działań służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia lub odrębnych przepisów regulujących zasady ich wykonywania.

W ramach działalności leczniczej Spółka prowadzi przedsiębiorstwo o nazwie "Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej" "X" we X. W ramach struktury tego zakładu wydzielone zostały dwie jednostki organizacyjne powołane w celu wykonywania działalności związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, o których jest mowa w art. 100 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654). Jednostkami tymi są (1) zespół pielęgniarski powołany do udzielania świadczeń zdrowotnych mieszkańcom domów opieki zlokalizowanych na terenie tych podmiotów, a także pacjentów przebywających na terenie szpitali oraz (2) zespół pielęgnacyjny, który został zarejestrowany jako jednostka organizacyjna realizująca zadania w zakresie usług pielęgnacyjnych (kod resortowy funkcji ochrony zdrowia, stanowiący część IX systemu resortowych kodów identyfikacyjnych - HC.4.6) oraz pozostałych pomocniczych usług opieki zdrowotnej (kod resortowy funkcji ochrony zdrowia, stanowiący część IX systemu resortowych kodów identyfikacyjnych - HC.4.9).

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca świadczy także usługi na rzecz innych podmiotów wykonujących działalność leczniczą (dalej: "Usługi"). Usługi te świadczone są głównie za pośrednictwem zatrudnionego personelu niższego stopnia, tj. salowych i sanitariuszy, polegają w szczególności na pomocy personelowi medycznemu innych podmiotów leczniczych w opiece medycznej nad pacjentami oraz wykonywaniu dodatkowych czynności związanych ze wskazaną wyżej opieką oraz ogólnym funkcjonowaniem tych innych podmiotów leczniczych.

Głównym celem świadczonych przez Wnioskodawcę Usług jest zatem wykonywanie czynności służących zapewnieniu szeroko pojętej opieki medycznej nad pacjentami innych podmiotów leczniczych. Wnioskodawca podkreśla, iż powyższe czynności realizowane są z zachowaniem wytycznych i przepisów z zakresu prawa ochrony zdrowia.

W ramach Usług mogą być realizowane, w zależności od konkretnego zakresu umowy zawartej pomiędzy Spółką a danym podmiotem leczniczym, następujące czynności:

- * pomoc pielęgniarkom w wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych w związku z wykonywaniem opieki nad pacjentami, w tym czynności związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów,
- * pomoc przy ubieraniu/przebijaniu pacjenta,
- * pomoc przy wykonywaniu różnego rodzaju opatrunków,
- * pomoc przy karmieniu pacjentów i rozdawaniu posiłków,
- * ścielenie łóżek szpitalnych i transport pościeli,
- * czynności wykonywane po śmierci pacjentów (mycie zwłok, transport zwłok),
- * transport środków higienicznych na terenie szpitala,
- * czynności związane z gospodarką w zakresie bielizny i odzieży szpitalnej oraz prowadzeniem związanej z tym dokumentacji,
- * przeprowadzanie czynności mycia i dezynfekcji pomieszczeń szpitala, np. sal pacjentów, sal zabiegowych, bloków operacyjnych,
- * przeprowadzanie czynności dezynfekcji lub mycia używanych na terenie szpitala przedmiotów,
- * czynności związane z oczyszczaniem i praniem bielizny, odzieży i pościeli szpitalnej,

- * transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej świadczonej na rzecz pacjentów (np. narzędzia, materiały i pojemniki do badań, wyniki badań, łóżka, naczynia, sztucze, wózki, materace, sprzęt jednorazowy),
- * transport żywności oraz czynności związane z gospodarką żywnością,
- * transport pacjentów i asysta przy ich przemieszczaniu się,
- * transport krwi i materiałów krwiopochodnych,
- * pomoc personelowi medycznemu przy zmianie odzieży i obuwia oraz w procesie przygotowywania się do przeprowadzenia procedur medycznych,
- * asysta przy operacjach i zabiegach medycznych,
- * przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów do operacji i zabiegów medycznych, w tym mycie i dezynfekcja narzędzi, stołów, pojemników,
- * czynności związane z gospodarką odpadami i ich odpowiednim znakowaniem oraz przygotowywaniem raportów w tym zakresie,
- * obsługa niektórych procesów związanych z funkcjonowaniem szpitala (np. rejestrowanie pacjentów, prowadzenie szatni, portierni szpitalnej i magazynów szpitalnych, prowadzenie i archiwizacja dokumentacji szpitalnej),
- * czynności związane z gospodarką lekami i środkami opatrunkowymi,
- * czynności wykonywane w aptece szpitalnej,
- * dbanie o należyty stan i poziom środków sanitarnych i higienicznych,
- * czynności bieżące związane ze sprawowaniem opieki nad pacjentami, np. monitorowanie ich stanu i powiadamianie personelu medycznego o nieprawidłowościach.

Powyższe czynności wykonywane są zgodnie z wytycznymi i procedurami określonymi przez dany podmiot leczniczy oraz pod ścisłym nadzorem osób koordynujących realizację tych czynności w poszczególnych podmiotach leczniczych. W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy wykonywane przez Wnioskodawcę na rzecz podmiotów leczniczych Usługi są zwolnione z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy, wykonywane przez Wnioskodawcę na rzecz podmiotów leczniczych Usługi są zwolnione z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

UZASADNIENIE stanowiska Wnioskodawcy:

Jednolity charakter realizowanych przez Wnioskodawcę Usług

W ocenie Wnioskodawcy, dla prawidłowego określenia sposobu opodatkowania VAT Usług, w pierwszej kolejności należy wskazać, że czynności realizowane w ramach Usług należy rozpatrywać całościowo. Zgodnie z poglądem wyrażonym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: "ETS") w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd. (CPP).

"29. (...) Z artykułu 2 (1) VI Dyrektywy wynika, iż każde świadczenie usług musi być zasadniczo uznawane za odrębne i niezależne i, po drugie, świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT; należy określić zasadnicze cechy transakcji w celu ustalenia, czy podatnik świadczy na rzecz klienta, który jest typowym klientem, kilka odrębnych usług zasadniczych czy też jedną usługę".

W powołanym orzeczeniu ETS zwrócił przede wszystkim uwagę na fakt, że dla potrzeb oceny określonego działania jako świadczenia jednolitego najistotniejsze jest jego zbadanie z perspektywy nabywcy. W praktyce oznacza to, że jeżeli z punktu widzenia odbiorcy określonego świadczenia stanowi ono jedną całość, to mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego podział prowadziłby do sztuczności i wypaczałby ekonomiczny i faktyczny cel dokonywania transakcji. W związku z powyższym Wnioskodawca uważa, że opodatkowanie VAT świadczonych przez niego Usług należy zawsze (tekst jedn.: w odniesieniu do każdej z zawartych przez Spółkę z podmiotami leczniczymi umów) rozpatrywać całościowo, poprzez pryzmat opieki medycznej sprawowanej przez dany podmiot leczniczy nad pacjentem. Mając bowiem na względzie specyfikę funkcjonowania podmiotów leczniczych należy wskazać, iż dla podmiotów leczniczych nabywających usługi Wnioskodawcy Usługi te mają ekonomiczny sens jedynie wtedy, gdy są realizowane w całości.

Tym samym, zdaniem Wnioskodawcy, w świetle stanowiska zaprezentowanego przez ETS, jakiegokolwiek rozdzielanie poszczególnych czynności wykonywanych przez Wnioskodawcę na szereg świadczeń podlegających odrębnemu opodatkowaniu dla celów podatku VAT byłoby działaniem sztucznym nieuprawnionym. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż czynności wykonywane przez Wnioskodawcę stanowią ekonomiczną całość i powinny być dla celów VAT traktowane jako jedna usługa.

Możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, zwalnia się z opodatkowania VAT usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce zachowaniu ratowaniu przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług

ściśle z tymi usługami związane wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Powyższy przepis stanowi implementację do polskich przepisów artykułu 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy 2006/11 2/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 dalej Dyrektywa) zgodnie z którym zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlega opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego przez szpitale ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

Definicja opieki medycznej nie została zawarta ani w krajowych ani we wspólnotowych przepisach podatkowych. Kwestia ta była jednak przedmiotem rozstrzygnięć ETS. Przykładowo w sprawie C-106/05 L.u.P GmbH ETS orzekł, iż pojęcie opieki medycznej odnosi się do świadczeń które służą diagnozie opiece oraz w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia.

Jak wskazano natomiast w orzeczeniu C-307/01 w sprawie D'Ambrumenil to, czy dana usługa medyczna powinna zostać zwolniona z podatku VAT warunkuje jej cel powinien to być cel terapeutyczny służący ochronie utrzymaniu, czy też przywróceniu zdrowia. W tym miejscu Wnioskodawca podkreśla również, iż w świetle orzecznictwa ETS powołany cel terapeutyczny nie może być interpretowany w sposób wąski (orzeczenie ETS w sprawie Verigen Transplantation Service International sygnatura sprawy przed ETS C-156/09). W każdym przypadku należy zatem zbadać charakter świadczonej usługi, aby określić czy jej nadrzędnym celem jest ochrona zdrowia, bowiem dążenie w ramach realizowania danej usługi do takiego celu warunkuje możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania VAT.

W kontekście powyższego, w ocenie Wnioskodawcy ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT nie mogłyby korzystać takie usługi medyczne, które nie służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Jak podkreślił bowiem ETS w wyroku C-307/01 w sprawie D'Ambrumenil, jeżeli kontekst w jakim realizowana jest dana usługa medyczna, pozwala określić, że jej podstawowym celem nie jest ochrona zdrowia w tym jego utrzymanie lub przywrócenie zwolnienie nie ma zastosowania do tej usługi.

Zdaniem Wnioskodawcy usługami, które nie mogłyby korzystać ze zwolnienia z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT byłyby przykładowo usługa przeprowadzania przez lekarza analiz medycznych w celu przedstawienia opinii medycznej, która jest niezbędna do celów ubiegania się o odszkodowanie.

Celem każdej z czynności realizowanych w ramach Usług przez Wnioskodawcę jako przez podmiot posiadający status podmiotu leczniczego jest natomiast bez wątpienia profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie lub poprawa zdrowia pacjenta.

W kontekście powyższego świadczone przez Spółkę Usługi niewątpliwie posiadają cel terapeutyczny. Ostatecznym beneficjentem tych usług jest bowiem każdorazowo pacjent korzystający z opieki medycznej danego podmiotu leczniczego. W konsekwencji, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż przedstawione w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym usługi spełniają warunek przedmiotowy określony w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Skoro natomiast Wnioskodawca posiada status podmiotu leczniczego w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, to niewątpliwie spełniony jest także warunek podmiotowy wskazany w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, zgodnie z którym dla celów zwolnienia z opodatkowania VAT dane usługi muszą być wykonywane przez podmioty lecznicze.

Tym samym, należy stwierdzić, iż świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz podmiotów leczniczych usługi korzystają ze zwolnienia z opodatkowania VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Dodatkowo Wnioskodawca wskazuje na interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w dniu 19 stycznia 2012 r., sygn. IPTPP1/443-897/11-3/MS, w której organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska. W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Artykuł 7 ust. 1 ustawy stanowi, iż przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Należy zaznaczyć, że w myśl art. 5a ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku od towarów i usług 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.

Zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Należy zaznaczyć, że zarówno w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, jak i w rozporządzeniach wykonawczych do niej przewidziano możliwość zastosowania obniżonych stawek podatku, a nawet zwolnień od podatku. Zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone między innymi w art. 43 ustawy.

Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Natomiast zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Ponadto, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy, zwolnieniu podlegają również usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:

1. lekarza i lekarza denty,sty,
2. pielęgniarki i położnej,
3. medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654, Nr 149 z późn. zm.),
4. psychologa.

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy, zwalnia się od podatku świadczenie usług, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów, o których mowa w pkt 18 i 19.

Stosownie do art. 43 ust. 17 ustawy, zwolnienia, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a, 22 -24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1. nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub
2. ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Ponadto, w myśl art. 43 ust. 17a ustawy, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Z powyższych przepisów wynika, że zwolnieniu od podatku podlegają usługi opieki medycznej, które spełniają określone warunki - służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia i świadczone są przez konkretne, wymienione przez ustawodawcę podmioty (lekarzy, lekarzy denty,sty, pielęgniarki, położne, psychologów i osoby wykonujące inne zawody medyczne, o których mowa w ustawie o działalności leczniczej) podmioty lecznicze lub inne podmioty wykonujące te usługi na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Należy zauważyć, że powyższe zwolnienie odnosi się do usług w zakresie opieki medycznej oraz dostawy towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych wykonywanych w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (pkt 18) oraz świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza (pkt 18a). Należy również podkreślić, iż treść cytowanych wyżej przepisów w sposób jednoznaczny wskazuje, że świadczenie usługi podstawowej objętej zwolnieniem (tekst jedn.: usługi w zakresie opieki medycznej) łącznie z usługami związanymi i niezbędnymi do świadczenia usługi podstawowej, musi zostać dokonane przez jeden podmiot czyli podmiot świadczący usługę podstawową.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca posiada status podmiotu leczniczego w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, czego potwierdzeniem jest wpis Spółki w Rejestrze Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą. Wnioskodawca prowadzi działalność leczniczą polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, a więc działań służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia lub odrębnych przepisów regulujących zasady ich wykonywania.

W ramach działalności leczniczej Spółka prowadzi przedsiębiorstwo o nazwie "Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej" "X". W ramach struktury tego zakładu wydzielone zostały dwie jednostki organizacyjne powołane do wykonywania

działalności związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Jednostkami tymi są (1) zespół pielęgniarski powołany do udzielania świadczeń zdrowotnych mieszkańcom domów opieki zlokalizowanych na terenie tych podmiotów, a także pacjentów przebywających na terenie szpitali oraz (2) zespół pielęgnacyjny, który został zarejestrowany jako jednostka organizacyjna realizująca zadania w zakresie usług pielęgnacyjnych oraz pozostałych pomocniczych usług opieki zdrowotnej.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca świadczy także usługi na rzecz innych podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Usługi te świadczone są głównie za pośrednictwem zatrudnionego personelu niższego stopnia, tj. salowych i sanitariuszy, polegają w szczególności na pomocy personelowi medycznemu innych podmiotów leczniczych w opiece medycznej nad pacjentami oraz wykonywaniu dodatkowych czynności związanych ze wskazaną wyżej opieką oraz ogólnym funkcjonowaniem tych innych podmiotów leczniczych.

Głównym celem świadczonych przez Wnioskodawcę usług jest zatem wykonywanie czynności służących zapewnieniu szeroko pojętej opieki medycznej nad pacjentami innych podmiotów leczniczych. Wnioskodawca podkreśla, iż powyższe czynności realizowane są z zachowaniem wytycznych i przepisów z zakresu prawa ochrony zdrowia.

W ramach Usług mogą być realizowane, w zależności od konkretnego zakresu umowy zawartej pomiędzy Spółką a danym podmiotem leczniczym, następujące czynności:

- * pomoc pielęgniarkom w wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych w związku z wykonywaniem opieki nad pacjentami, w tym czynności związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów,

- * pomoc przy ubieraniu/przebijaniu pacjenta,

- * pomoc przy wykonywaniu różnego rodzaju opatrunków,

- * pomoc przy karmieniu pacjentów i rozdawaniu posiłków,

- * ścielenie łóżek szpitalnych i transport pościeli,

- * czynności wykonywane po śmierci pacjentów (mycie zwłok, transport zwłok),

- * transport środków higienicznych na terenie szpitala,

- * czynności związane z gospodarką w zakresie bielizny i odzieży szpitalnej oraz prowadzeniem związanej z tym dokumentacji,

przeprowadzanie czynności mycia i dezynfekcji pomieszczeń szpitala, np. sal pacjentów, sal zabiegowych, bloków operacyjnych,

- * przeprowadzanie czynności dezynfekcji lub mycia używanych na terenie szpitala przedmiotów,

- * czynności związane z oczyszczaniem i praniem bielizny, odzieży i pościeli szpitalnej,

- * transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej świadczonej na rzecz pacjentów (np. narzędzia, materiały i pojemniki do badań, wyniki badań, łóżka, naczynia, sztucce, wózki, materace, sprzęt jednorazowy),

- * transport żywności oraz czynności związane z gospodarką żywnością,

- * transport pacjentów i asysta przy ich przemieszczaniu się,

- * transport krwi i materiałów krwiopochodnych,

- * pomoc personelowi medycznemu przy zmianie odzieży i obuwia oraz w procesie przygotowywania się do przeprowadzenia procedur medycznych,

- * asysta przy operacjach i zabiegach medycznych,

- * przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów do operacji i zabiegów medycznych, w tym mycie i dezynfekcja narzędzi, stołów, pojemników,

- * czynności związane z gospodarką odpadami i ich odpowiednim znakowaniem oraz przygotowywaniem raportów w tym zakresie,

- * obsługa niektórych procesów związanych z funkcjonowaniem szpitala (np. rejestrowanie pacjentów, prowadzenie szatni, portierni szpitalnej i magazynów szpitalnych, prowadzenie i archiwizacja dokumentacji szpitalnej),

- * czynności związane z gospodarką lekami i środkami opatrunkowymi,

- * czynności wykonywane w aptece szpitalnej,

- * dbanie o należyty stan i poziom środków sanitarnych i higienicznych,

- * czynności bieżące związane ze sprawowaniem opieki nad pacjentami, np. monitorowanie ich stanu i powiadamianie personelu medycznego o nieprawidłowościach.

Powyższe czynności wykonywane są zgodnie z wytycznymi i procedurami określonymi przez dany podmiot leczniczy oraz pod ścisłym nadzorem osób koordynujących realizację tych czynności w poszczególnych podmiotach leczniczych.

Przepisy art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 19 ustawy, stanowią implementację do polskiego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b i lit. c Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z późn. zm.), zgodnie z którym zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają świadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez

zainteresowane państwo członkowskie, a także opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

W tym miejscu podkreślić należy, iż z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich i które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT (wyrok C-473/08 w sprawie Eulitz, pkt 25). Ponadto, jak również wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości UE w swym orzecznictwie: pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 VI Dyrektywy (obecnie art. 132 Dyrektywy 2006/112/WE Rady) powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika.

Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 VI Dyrektywy (art. 132 Dyrektywy) powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (pkt 27 ww. wyroku).

Analiza powyższych przepisów wskazuje, iż zwolnienie od podatku usług w zakresie opieki medycznej ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Z tego względu oprócz przedmiotu transakcji istotny jest również status podmiotu świadczącego daną usługę. Ze zwolnienia korzystają usługi służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, inne podmioty świadczące te usługi na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza, bądź przez określonych przedstawicieli zawodów medycznych. Obejmuje zatem tylko świadczenia medyczne wykonywane w określonym celu przez określone osoby (podmioty).

W myśl art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654 z późn. zm.) podmiotami leczniczymi są:

1. przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 i Nr 239, poz. 1593 oraz z 2011 r. Nr 85, poz. 459 i Nr 106, poz. 622) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,
2. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
3. jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej,
4. instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. Nr 96, poz. 618),
5. fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
6. kościoły, kościelne osoby prawne lub związki wyznaniowe
- w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 1 i ust. 2 ww. ustawy, działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Może również polegać na:

1. promocji zdrowia lub
2. realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Na mocy art. 3 ust. 4 ww. ustawy, w ramach struktury organizacyjnej podmiotu leczniczego może zostać wydzielona jednostka organizacyjna, w celu udzielania świadczeń zdrowotnych mieszkańcom domów pomocy społecznej, wychowankom regionalnych placówek opiekuńczo-terapeutycznych lub interwencyjnych ośrodków preadopcyjnych, zlokalizowana na terenie tych podmiotów.

Z powołanych powyżej przepisów wynika jednoznacznie, iż zwolnione od podatku są określone usługi w zakresie opieki medycznej oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze lub określone w przepisach osoby (lekarzy, lekarzy dentystów, pielęgniarki, położne, psychologów i osoby wykonujące inne zawody medyczne, o których mowa w ustawie o działalności leczniczej) lub inne podmioty wykonujące te usługi na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Z opisu sprawy wynika, iż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca świadczy także usługi na rzecz innych podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Usługi te świadczone są głównie za pośrednictwem zatrudnionego personelu niższego stopnia, tj. salowych i sanitariuszy, polegają w szczególności na pomocy personelowi medycznemu innych podmiotów leczniczych w opiece medycznej nad pacjentami oraz wykonywaniu dodatkowych czynności związanych ze wskazaną wyżej opieką oraz ogólnym funkcjonowaniem tych innych podmiotów leczniczych.

Głównym celem świadczonych przez Wnioskodawcę usług jest zatem wykonywanie czynności służących zapewnieniu szeroko pojętej opieki medycznej nad pacjentami innych podmiotów leczniczych.

Z orzecznictwa TSUE wynika, że określone świadczenie może być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24, ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 19 (pkt 29 wyroku TSUE z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05).

Z art. 13 część A ust. 2 lit. b tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynika, że czynność główna, z którą określona dostawa towarów lub określone świadczenie usług są ściśle związane, sama musi być również czynnością podlegającą zwolnieniu, aby tego rodzaju dostawa lub świadczenie nie zostały wyłączone spod zakresu zwolnienia, o którym mowa w szczególności w ust. 1 lit. b tego przepisu (zob. wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. str. I-1385, pkt 22 (pkt 26 wyroku TSUE z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05).

Jak to również wynika z art. 13 część A ust. 2 lit. b tiret pierwsze szóstej dyrektywy, świadczenie usług lub dostawa towarów ściśle związanych z czynnościami głównymi, o których mowa między innymi w ust. 1 lit. i tego przepisu, mogą korzystać ze zwolnienia tylko, jeżeli są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu (zob. również podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niemcom, pkt 48, Ygeia, pkt 26, oraz Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 25) (pkt 38 wyroku TSUE z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05).

Natomiast zgodnie z art. 13 część A ust. 2 tiret drugie szóstej dyrektywy świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. i tego przepisu, jeśli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT (pkt 42 wyroku TSUE z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05).

Mając na uwadze opis sprawy i powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że usługi opisane we wniosku spełniają przesłanki zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy umożliwiające skorzystanie ze zwolnienia. Jak wskazał Wnioskodawca ww. czynności będą świadczone przez zakład opieki zdrowotnej i będą to czynności ściśle związane z podstawową usługą opieki medycznej świadconą przez szpital.

Reasumując, w przedmiotowej sprawie z uwagi na fakt, że usługi będące przedmiotem wniosku służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia i są ściśle z tymi usługami związane oraz są one świadczone przez określony ustawą podmiot (NZOZ), korzystają ze zwolnienia od podatku VAT określonego w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

Izba zważyła, co następuje:

Izba stwierdziła, że zgłoszone przystąpienie spełnia wymogi formalne określone w art. 525 ust. 1 – 3 ustawy.

Izba nie dopatrzyła się przesłanek odrzucenia odwołania, o których mowa w art. 528 ustawy.

Izba oceniła, że odwołujący wykazał przesłankę materialnoprawną dopuszczalności odwołania, o której mowa w art. 505 ust. 1 ustawy.

Zarzuty naruszenia przez zamawiającego

art. 135 ust. 2 ustawy w zw. z art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) przez udzielenie wyjaśnień na pytania nie dotyczące treści SWZ, ale pytania o treść treści oferty, która nie zostanie odrzucona w postępowaniu z powodu błędu w obliczeniu ceny i zakwalifikowanie przez zamawiającego w odpowiedziach na pytania zamówienia ze względu na podatek VAT mimo, że zgodnie z ww. bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa podatkowego wystawca faktury tj. wykonawca jest podmiotem zobowiązanym do ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT za usługę a w myśl rozdz. XVI pkt 1 i 2 SWZ wykonawca był podmiotem zobowiązanym do samodzielnego ustalenia stawek podatku VAT w zamówieniu i obliczenia ceny kompletnej, jednoznacznej, ostatecznej i uwzględniającej wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia w tym podatek VAT (jeśli występuje);

2) art. 7 pkt 1 w zw. z art. 134 ustawy w zw. z art. 5, art. 5, art. 29a i art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) oraz art. 8 ustawy i art. 5 oraz art. 353(1) Kodeksu cywilnego przez zakwalifikowanie przez zamawiającego usług składających się na zamówienie ze względu na podatek VAT i wskazanie stawek podatku VAT znajdujących zastosowanie do tychże usług oraz zobowiązanie wykonawców do obliczenia ceny brutto przy zastosowaniu tychże stawek podatku VAT podczas, gdy:

a) wykonawca jako wystawca faktur i płatnik podatku VAT jest podmiotem zobligowanym z mocy ustawy o VAT do:

- i. samodzielnej kwalifikacji świadczenia ze względu na podatek VAT,
 - ii. samodzielnego ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT dla danego świadczenia i ponosi pełną i wyłączną odpowiedzialność za zastosowanie właściwej stawki podatku VAT;
 - b) obowiązek zastosowania określonej stawki podatku VAT dla danego świadczenia wynika z bezwzględnie obowiązującej ustawy o VAT a nie instrukcji, interpretacji lub poleceń zawartych w SWZ; a
 - c) przysługujące zamawiającemu z mocy ustawy uprawnienia gospodarza postępowania oraz
 - d) zasada swobody kontraktowania ustalona w art. 353(1) Kodeksu cywilnego
- nie uchylają ww. przepisów prawa podatkowego oraz nie zezwalają zamawiającemu na władcze klasyfikowanie świadczeń ze względu na podatek VAT a ponadto nie zezwalają także na kształtowanie przez zamawiającego ceny brutto za wykonanie zamówienia.

Zarzuty te Izba rozpozna łącznie. Zarzuty nie zasługują na uwzględnienie. Izba dostrzegła, że odwołanie sprowadza się w swojej istocie do kwestionowania prawa zamawiającego do wskazania w SWZ stawki (stawek) podatku VAT, za pomocą których wykonawcy mają obliczyć cenę oferty. Odwołujący bowiem stoi na stanowisku, że podmiotem wyłącznie uprawnionym do określenia stawki podatku VAT jest wykonawca, stąd zamawiającemu nie wolno jest wskazać w dokumentach zamówienia stawek podatkowych. Izba nie podziela tego stanowiska. Żaden przepis ustawy nie zakazuje zamawiającemu podania stawki podatku, co więcej to zamawiający jest zobowiązany do opisu przedmiotu zamówienia w sposób umożliwiający skalkulowanie ceny ofertowej. Przepis art. 99 ust. 1 ustawy wskazuje, że przedmiot zamówienia opisuje się w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględniając wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty. Tym samym to zamawiający ustala jakie czynności wchodziły w zakres zamówienia, a z kolei ten zakres przedmiotowy zamówienia przekłada się na ustalenie, jaka stawka podatku od towarów i usług będzie miała zastosowanie. Co więcej zamawiający powinien wiedzieć, jaką stawkę podatku zastosować do opisanego przez niego przedmiotu zamówienia, skoro jest zobligowany skontrolować poprawność obliczenia ceny ofertowej i badać oferty pod kątem przesłanki odrzucenia oferty z art. 226 ust. 1 pkt 10 tj. błędu w obliczeniu ceny. Nadto, aby umożliwić zamawiającym taką kontrolę ustawodawca w ordynacji podatkowej umożliwił zamawiającym występowanie o uzyskanie interpretacji indywidualnej, jak i wiążącej informacji stawkowej. Konsekwentnie, jeśli zamawiający zna stawkę podatku mającą zastosowanie do zamawianego przez niego przedmiotu i ma obowiązek określenia w SWZ sposobu obliczenia ceny oferty – art. 134 ust. 1 pkt 17 ustawy, to ma prawo wskazać tę stawkę w SWZ w celu ułatwienia wykonawcom kalkulacji oferty. Prawo zamawiającego do wskazania stawki VAT w ofercie jest akceptowane w orzecznictwie Sądu Najwyższego, Sądu Prawa Zamówień Publicznych i Izby.

Przykładowo powołać należy:

- wskazaną przez zamawiającego w odpowiedzi na odwołanie i zachowującą aktualność w bieżącym stanie prawnym uchwałę Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt III CZP 52/11, która zaowocowała tezą:

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, tj. Dz.U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.).

Sama teza nie rozstrzyga prawa zamawiającego do określenia stawki, stąd konieczne jest szersze przytoczenie rozważań Sądu Najwyższego:

Na zamawiającym ciąży bowiem z mocy art. 18 ZamPublU obowiązek prawidłowego i zgodnego z prawem przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w celu dokonania wyboru najkorzystniejszej oferty, z zachowaniem zarazem zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, przewidzianej w art. 7 ust. 1 ZamPublU. I chociaż zgodzić się należy z prezentowanym w piśmiennictwie poglądem, że wysokość oferowanych przez wykonawców cen nie jest wyłącznym kryterium oceny ich ofert, przesądzającym samodzielnie o uznaniu jednej z tych ofert za najkorzystniejszą, to jednak należy mieć na uwadze okoliczność, że chronologiczny układ elementów hipotezy normy art. 91 ust. 2 ZamPublU przemawia, z woli ustawodawcy, za uznaniem ceny za obligatoryjne i najważniejsze kryterium wyboru przez zamawiającego najkorzystniejszej oferty.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 ZamPublU ilekroć w ustawie jest mowa o cenie (a jest o niej mowa także w art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU) - należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050, ze zm.). Z kolei z mocy ostatnio wymienionego przepisu, w cenie uwzględnia się m.in. podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu m.in. podatkiem od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”).

W świetle więc art. 3 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy o cenach nie może wywoływać jakiegokolwiek wątpliwości pogląd, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym zatem element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert przez wykonawców nakłada na nich obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki

podatku VAT.

Obowiązkiem zamawiającego jest więc dokonanie także i w tym zakresie oceny poprawności przedstawionych przez wykonawców ofert, skoro przepis art. 87 ust. 2 ZamPublU nakłada na niego w określonych sytuacjach obowiązek poprawienia oferty, a art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU - nawet obowiązek odrzucenia oferty.

Pierwszy z obu wymienionych przepisów formułuje przesłanki ograniczające zamawiającemu możliwość badania ewentualnego wystąpienia innej omyłki aniżeli oczywista omyłka pisarska lub rachunkowa, a polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia (dalej „SIWZ”). Przepis art. 87 ust. 2 pkt 3 ZamPublU nie określa jednak przedmiotowo tego ograniczenia, a więc tych elementów oferty i tych elementów SIWZ, pomiędzy którymi ma być badana niezgodność, nie wyłączając zatem badania także i niezgodności występującej pomiędzy stawkami podatku VAT wskazanymi w każdym z wymienionych źródeł, tj. w ofercie i w SIWZ.

Drugi z wymienionych przepisów (art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU) nie zawiera już żadnego elementu przedmiotowego ograniczenia przy dokonywaniu przez zamawiającego oceny, czy zawarte w ofercie obliczenie ceny zawiera błędy, a jeśli tak, to w szczególności czym zostały one - w ocenie zamawiającego - spowodowane.

W tej sytuacji, przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. Odmienny wniosek musiałby zatem prowadzić do niedającej się zaaprobować zgody na nieprzewidziane ustawą ograniczenie uprawnień zamawiającego, a w konsekwencji uniemożliwienie mu rzetelnego zbadania przesłanki uzasadniającej wykonanie przez zamawiającego ustawowego obowiązku odrzucenia oferty.

Dlatego nie jest przekonywający argument, podnoszony w orzeczeniach Krajowej Izby Odwoławczej, przytoczony w uzasadnieniu postanowienia Sądu Okręgowego przedstawiającego zagadnienie prawne, że ocena zastosowania przez oferentów prawidłowej stawki podatku VAT może być dokonywana wyłącznie przez Ministra Finansów lub organy kontroli skarbowej, a nie przez zamawiającego i to także w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Inną kwestią jest to, że skutki prawne takiej interpretacji, tj. oceny zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT, dokonanej przez zamawiającego przy wstępnej ocenie ofert wykonawców, ograniczają się wyłącznie do płaszczyzny wyboru ofert w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego i nie przesądzają dalej idących konsekwencji jurydycznych, zwłaszcza w płaszczyźnie publicznoprawnej, tj. nie mają rozstrzygającego znaczenia w sferze zobowiązań podatkowych tychże wykonawców wobec Skarbu Państwa, już po zawarciu i wykonaniu umowy z zamawiającym.

W ustawie ZamPublU ustawodawca obciążył zamawiającego najpierw obowiązkiem oceny ofert wykonawców, której rezultat - w zależności od przejawów negatywnego wyniku tej oceny - generuje albo obowiązek zamawiającego poprawienia w ofercie m.in. innej omyłki i niezwłocznego zawiadomienia o tym wykonawcy, albo obowiązek odrzucenia oferty, jeśli zawiera ona błędy w obliczeniu ceny lub jeśli wykonawca, niezwłocznie zawiadomiony o poprawieniu oferty, w terminie trzech dni od dnia doręczenia tego zawiadomienia nie zgodził się na poprawienie innej omyłki (art. 87 ust. 2 pkt 3 i art. 89 ust. 1 pkt 6 i 7 ZamPublU).

Ten kompatybilnie ukształtowany w ZamPublU zakres obowiązków zamawiającego ma na celu zapewnienie możliwości dokonania prawidłowej oceny merytorycznej zgłoszonych ofert, z zachowaniem wynikającej z ustawy zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. O porównywalności ofert, w zakresie zaproponowanej ceny, można zatem mówić dopiero wówczas, gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównywania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Zakres obowiązków kontrolnych zamawiającego i kształt nakazanych ustawą, chronologicznie ujętych, kolejnych jego obowiązków, warunkowany jest treścią SIWZ. **Jedynie wówczas jeśli zamawiający wskazał w SIWZ konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą przecież także wysokość określonej w ofercie ceny, to dopiero wtedy może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w SIWZ. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty.**

Natomiast w sytuacji, w której zamawiający nie określił w SIWZ stawki podatku VAT w ogóle nie może dojść do wystąpienia innej omyłki w rozumieniu art. 87 ust. 2 pkt 3 ZamPublU, ponieważ nie wystąpi wówczas ustawowa przesłanka niezgodności oferty z SIWZ, a to wobec braku dwóch potrzebnych do porównania elementów, a zarazem niezbędnych do oceny przesłanki w postaci zaistnienia niezgodności.

W tej ostatnio wskazanej sytuacji w rachubę wchodzi wyłącznie ocena wystąpienia błędu w obliczeniu w ofercie ceny. Wobec braku faktycznej możliwości odniesienia się do stawki podatku VAT wobec jej nieuwzględnienia w SIWZ, obowiązek zamawiającego musi ograniczyć się wyłącznie do oceny prawidłowości przyjętej w ofercie wykonawcy stawki podatku VAT, która jako element cenotwórczy miała niewątpliwie bezpośredni wpływ na ukształtowanie wysokości przedstawionej w ofercie ceny. Przyjęcie w ofercie nieprawidłowej stawki podatku VAT, będącego elementem

cenotwórczym, jest zatem równoznaczne z błędem w obliczeniu zawartej w ofercie ceny, polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementu mającego niewątpliwie wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny. Innymi słowy, posłużenie się przez wykonawcę choćby tylko jednym nieprawidłowo określonym elementem kalkulacji ceny przekłada się na wystąpienie błędu w obliczeniu ceny i to bez względu na skalę czy matematyczny wymiar stwierzonego uchybienia.

Dla oceny, że doszło do wystąpienia błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU nie ma bezpośredniego znaczenia okoliczność, czy przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT, jako elementu kształtującego określoną w ofercie wysokość ceny, było zachowaniem świadomie zamierzonym przez wykonawcę, czy też nie miało takiego charakteru. Nawet bowiem w sytuacji, w której obliczenie w ofercie wysokości ceny, dokonane z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, nie było elementem świadomej manipulacji ze strony wykonawcy zmierzającego za wszelką cenę do uzyskania zamówienia publicznego, a tylko rezultatem błędnej interpretacji przez niego przepisów określających stawki tego podatku, to i tak nie neguje to wystąpienia błędu w obliczeniu ceny. Wystąpienie tego błędu, o którym stanowi art. 89 ust. 1 pkt 6 ZamPublU, oceniać należy 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 przecież wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami zabiegającymi o uzyskanie zamówienia publicznego. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT.

- Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 20 czerwca 2022 r., KIO 1518/22

Nie można zarzucić błędu w obliczeniu ceny wykonawcy, który zastosował w kalkulacji ceny stawkę podatku VAT na poziomie określonym przez Zamawiającego. W sytuacji określenia przez Zamawiającego obowiązującej stawki podatku VAT, wykonawcy ubiegający się o uzyskanie zamówienia są tą stawką związani, o ile nie została skutecznie zakwestionowana na właściwym etapie postępowania.

- Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 1 września 2022 r., KIO 2208/22

2. Błędem w obliczeniu ceny będzie nieprawidłowe określenie przez wykonawcę stawki VAT. Stawka podatku VAT jest bowiem elementem cenotwórczym. Do błędu w obliczeniu ceny dotyczącym stawki podatku VAT dojdzie w sytuacji, gdy wykonawca przyjmie w ofercie stawkę nieprawidłową w okolicznościach, gdy zamawiający nie określi w dokumentach zamówienia prawidłowej stawki podatku VAT.

Sam odwołujący dostrzegał w tracie rozprawy możliwość podania stawki VAT w dokumentach zamówienia, ale wiązał tę możliwość z uzyskaniem przez zamawiającego wiążącej informacji stawkowej.

Powyższe orzeczenia świadczą o tym, że zamawiający nie popada w sprzeczność z ustawą określając stawkę podatku w SWZ przez pryzmat, której na późniejszym etapie będzie badał przesłanki odrzucenia oferty. Nie oznacza to jednak, że zamawiający wydaje w tym zakresie wiążącą wytyczną, co do zobowiązania podatkowego wykonawcy, które na etapie ofertowania nie powstaje. Jest to element sposobu obliczenia ceny ofertowej, który ma służyć zapewnieniu porównywalności ofert. Zauważyć należy zatem, że wskazanie stawki w SWZ, czy dokonanie weryfikacji stawki przez zamawiającego na etapie badania i oceny ofert, podlega kontroli wykonawców, którzy mogą wnieść odwołania do Izby. Tak jak uczynił, to w tej sprawie odwołujący. Izba jednak zwraca uwagę, że odwołujący nie zarzucał zamawiającemu określenia nieprawidłowej stawki podatku VAT i nie domagał się wskazania innej stawki podatku, czy dopuszczenia możliwości złożenia oferty z inną stawką podatku, co do całości lub części zamówienia. Właśnie konstrukcja żądań i zarzutów odwołującego legła u podstaw oddalenia odwołania. Odwołujący podważa w ogóle możliwość wskazania przez zamawiającego jakiegokolwiek stawki podatku w dokumentach zamówienia, choć sam przyznaje, że w jakiś przypadkach zamawiający może określić stawkę. Odwołujący nie chce być zmuszany do zastosowania innej stawki niż wynika z uzyskanej przez niego interpretacji indywidualnej, choć przyznaje, że stawką 23% na usługi sprzątania wewnętrznego może być prawidłowa w odniesieniu do tych wykonawców, którzy nie są podmiotami leczniczymi. Kwestionuje wskazanie stawki 23 i 8% podczas, gdy nie przedstawia żadnego uzasadnienia dla wykreślenia stawki 8% i w tym zakresie nie dowodzi, że mógłby korzystać ze zwolnienia. Z jednej strony wskazuje na bardzo szerokie rozumienie usług pomocowych przy pacjencie – dbanie o dobrostan pacjenta, a więc zapewnienie wszelkich usług poprawiających samopoczucie pacjenta w trakcie pobytu w szpitalu – w tym utrzymania czystości w jego otoczeniu i znaczenia poziomu higieny w procesie leczenia, z drugiej wskazuje na konkretne czynności w załączniku nr 9, które kwalifikowałby jako czynności pomocowe przy pacjencie. To wszystko powoduje, że odwołanie jest wewnętrznie niespójne i nieprzekonywujące. Izba pozostaje związana zakresem zarzutów, a zatem nie może ustalić, że w rzeczywistości zarzuty dotyczą nieprawidłowego opisu sposobu obliczenia ceny przez nakazanie zastosowania wadliwej stawki podatku, albo nieprawidłowego opisu sposobu obliczenia ceny przez nakazanie zastosowania stawki podatku dyskryminującej wykonawców spełniających kryterium podmiotowe zwolnienia z podatku VAT. Takie zarzuty w tym

postępowaniu nie zostały postawione. Skoro zamawiający ma dokonywać oceny poprawności obliczenia ceny ofert pod względem uwzględniania podatku VAT w prawidłowej wysokości, dokonuje oceny ofert przez porównanie cen brutto, to w ocenie Izby nie ma ustawowego zakazu wskazania przez niego stawki podatku w dokumentach zamówienia. Przeciwnie ustawodawca w zakresie prawa podatkowego, aby ułatwić zamawiającemu wypełnienie obowiązków weryfikacji ofert pod kątem obliczenia ceny wyposażył zamawiających w narzędzia – uzyskanie indywidualnej interpretacji podatkowej, czy wiążącej informacji stawkowej. Tym samym w ocenie Izby również przepisy prawa podatkowego nie stoją na przeszkodzie temu, aby zamawiający wskazał stawkę podatku w dokumentach zamówienia. Tak samo jak w przypadku weryfikacji poprawności ofert, jak i przy konstruowaniu dokumentów zamówienia, zamawiający powinien nie pozostawać w sprzeczności z przepisami podatkowymi, ani opierać się na swoim przekonaniu i to podlega kontroli w ramach środków odwoławczych, pod warunkiem jednak takiej konstrukcji zarzutów, która umożliwi tę kontrolę.

W tym duchu wypowiedział się Sąd Okręgowy w Warszawie - XXIII Wydział Gospodarczy Odwoławczy w wyroku z dnia 22 października 2021 r., sygn. akt XXIII Zs 96/21

1. Nie ulega wątpliwości, że określenie stawki VAT jest obowiązkiem wykonawcy składającego ofertę i jest to czynność związana z określeniem ceny. Wykonawca jest zatem obciążony odpowiedzialnością za zastosowanie błędnej stawki. Zastosowanie przez wykonawcę innej stawki VAT niż przewidziana przepisami prawa podatkowego jest błędem w obliczeniu ceny, a błąd taki nie podlega poprawieniu. Zamawiający dokonując oceny poprawności złożonych w postępowaniu ofert, ma możliwość kwestionowania stawki podatku VAT, jednak jest ona bardzo ograniczona. Obowiązkiem zamawiającego jest odrzucenie oferty, która zawiera błędy w obliczeniu ceny. Opierając się zatem na treści art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 17 stycznia 2019 r. o informowaniu o cenach towarów i usług, który to wskazywany jest w definicji legalnej „ceny” w PZP, należy zaznaczyć, że w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową. Konsekwencją powyższego jest obowiązek przeprowadzenia weryfikacji przez zamawiającego także tego zakresu. Przy tym działania zamawiającego nie mogą pozostawać w sprzeczności z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a także ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

2. Zamawiający nie jest uprawniony do dokonania odrzucenia oferty na podstawie jedynie przekonania o konieczności zastosowania w zamówieniu określonej stawki VAT. Jeżeli wysokość stosowanej stawki w danej sprawie nie jest jednoznaczna, co więcej możliwe są różne jej interpretacje, a zamawiający nie dysponuje interpretacją indywidualną, to nie ma podstaw do kwestionowania wskazanej w ofercie stawki podatku VAT. Zarówno KIO jak i sąd nie są podmiotami właściwymi do ustalenia wysokości należnego podatku. Organami uprawnionymi do tego są Ministerstwo Finansów w tym Urzędy Skarbowe oraz sądy administracyjne.

W tym kierunku zmierza również orzecznictwo Izby – przykładowo Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 20 stycznia 2023 r. KIO 1/23

W trakcie badania ofert zamawiający jest zobowiązany do zweryfikowania prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatku VAT. W tym kontekście należało wskazać, że zamawiający dokonując weryfikacji prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatkowej, nie nabywa kompetencji czy też uprawnień właściwych dla organów kontroli skarbowej. Ocena prawidłowości zastosowanej przez wykonawcę stawki podatkowej podczas procesu badania ofert ogranicza się wyłącznie do czynności wyboru najkorzystniejszej oferty w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego i nie przesądza dalej idących konsekwencji prawnych, zwłaszcza na płaszczyźnie publicznoprawnej, tj. ustalenia zamawiającego nie mają rozstrzygającego znaczenia w sferze zobowiązań podatkowych tych wykonawców wobec Skarbu Państwa, już po zawarciu i wykonaniu umowy z zamawiającym. Podobnie Izba, na potrzeby rozstrzygnięcia odwołania wniesionego w związku z czynnością zamawiającego związaną z dokonaniem badania oferty wykonawcy pod kątem prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT lub zwolnienia od podatku, nie nabywa kompetencji lub uprawnień właściwych dla organu kontroli skarbowej, ale ocenia kwestionowaną w odwołaniu czynność zamawiającego pod kątem jej zgodności z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych.

Podobnie wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 20 czerwca 2022 r., KIO 1468/22 „Zamawiający ma obowiązek weryfikacji zaoferowanej ceny pod kątem ustalenia, czy nie zawiera ona błędów w obliczeniu ceny w zakresie określenia właściwej stawki podatku VAT. To na Zamawiającym spoczywa bowiem obowiązek prawidłowego i zgodnego z przepisami prawa przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Niezasadne jest stanowisko przyjmujące, że to wyłącznie na wykonawcy spoczywa ciężar prawidłowego zastosowania stawki podatku VAT.”, czy Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 26 stycznia 2022 r., KIO 44/22” Błędem w obliczeniu ceny jest nieprawidłowe określenie przez Wykonawcę stawki VAT. Stawka podatku VAT jest elementem cenotwórczym. Aby oferty złożone w postępowaniu mogły być porównywalne, m.in. ceny ofertowe muszą być obliczone z zastosowaniem tych samych reguł, a w tym z zastosowaniem tych samych stawek VAT, które są istotnym elementem kalkulacji ceny

oferty. Wynika to z zasady równego traktowania wykonawców określonej w art. 16 pkt 1 Prawa zamówień publicznych."

Rację zatem należy przyznać zamawiającemu, że określając stawkę podatku VAT w dokumentach zamówienia nie naruszył przepisów ustawy. Co więcej odwołujący nie zarzucał błędnego określenia stawki, ale takiego, które nie pozwala mu skorzystać z posiadanej interpretacji indywidualnej. Co więcej odwołujący mimo, że wskazuje, że w jego ocenie w przedmiocie zamówienia znajdują się usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, to nie domaga się ich wydzielenia i umożliwienia określenia dla nich przez zamawiającego innej stawki podatku.

Zamawiający w ocenie Izby określając, jakie usługi stanowią przedmiot jego zamówienia, a jakie nie i jak należy je kwalifikować pod kątem stawki podatku VAT, nie dokonał oceny ofert przed ich złożeniem, ani nie preferuje żadnego z wykonawców. Zamawiający udzielił wyjaśnień na zadane pytania, do czego jest zobligowany z mocy art. 135 ust. 2 ustawy. Zamawiający wyjaśnił wątpliwości wykonawców związane z opisem przedmiotu zamówienia i jego zakresem i potwierdził, że w ten opis nie są, w jego ocenie, włączone usługi przy pacjencie, dodatkowo wyjaśnił, bo wprost dotyczyły tego zapytania, jaka stawka podatku od towarów i usług ma zastosowanie do opisanego przez niego przedmiotu zamówienia. Izba uważa, że wbrew stanowisku odwołującego pytania te nie dotyczyły wyłącznie potwierdzenia prawidłowości rozumowania wykonawców, co do tego jaka stawka podatku ma zastosowanie, ale w szczególności pytanie 118 ustalenia czy w przedmiot zamówienia chodzą usługi pomocowe przy pacjencie. Co więcej zamawiający udzielając odpowiedzi, nie uczynił tego w sposób dowolny, ale w oparciu o interpretację indywidualną z 15 czerwca 2016 r. IBPP3/4512-361/16/JP, co wynika z odpowiedzi na odwołanie. Izba uważa, że skoro odwołujący domaga się usunięcia zawartych w SWZ wszystkich postanowień, zgodnie z którymi:

przedmiotem zamówienia jest kompleksowa usługa utrzymania czystości, podlegająca opodatkowaniu stawką VAT 23% oraz sprzątanie terenów zewnętrznych podlegające opodatkowaniu stawką VAT 8% i wyłącznie takie stawki podatku VAT wykonawcy zobowiązani są zastosować w kalkulacji oferty. (...) przedmiotem zamówienia nie są objęte usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, czyli tzw. czynności pomocnicze przy pacjencie.

i wskazania w zamian, że:

Wykonawca - jako wystawca faktur i płatnik podatku VAT - ponosi pełną odpowiedzialność za zastosowanie właściwej stawki podatku VAT. Wykonawca zobowiązany jest do samodzielnej klasyfikacji usług objętych zamówieniem, ustalenia stawki lub stawek podatku VAT znajdującej/yh zastosowanie w zamówieniu i obliczenia ceny brutto za wykonanie zamówienia z zastosowaniem właściwej lub właściwych stawek podatku VAT,

to poza zakresem odwołania jest zarzut nieprawidłowego określenia stawki podatku przez zamawiającego. Odwołujący bowiem nie oczekuje, że zamawiający zastąpi wskazane stawki innymi, w ocenie odwołującego prawidłowymi, lub dopuści możliwość zastosowania innej stawki, co do części zamówienia. Przeciwnie odwołujący chce mieć swobodę określenia stawki. W ocenie Izby, podniesione zarzuty i żądanie nie wskazują na naruszenie przez zamawiającego przepisów ustawy. Z tego względu Izba nie wypowie się co do tego, jaka stawka w tym postępowaniu powinna być wskazana przez zamawiającego.

Mając powyższe na uwadze zarzuty należało oddalić.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 i 575 ustawy, tj. stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem postanowień Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania z dnia 30 grudnia 2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437) na podstawie par. 8 ust. 2 zd. 1 cyt. rozporządzenia obciążając kosztami uiszczonego wpisu odwołującego oraz zasądzając od odwołującego na rzecz zamawiającego zwrot kosztów wydatków pełnomocnika i dojazdu na podstawie złożonego spisu kosztów.

Mając na uwadze powyższe orzeczono jak w sentencji.

Przewodniczący: