

WYROK

Warszawa, dnia 21.05.2025 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: **Agata Mikołajczyk**

Protokolant: Tomasz Skowroński

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 maja 2025 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 28 kwietnia 2025 r. przez Odwołującego: **Mostostal Warszawa S.A. z/s w Warszawie** (ul. Konstruktorska 12A, 02673 Warszawa) w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: **Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. J. Gromkowskiego z/s we Wrocławiu** (ul. Koszarowa 5, 51149 Wrocław)

- Uczestnik po stronie Odwołującego: **Budimex S.A. z/s w Warszawie** (ul. Siedmiogrodzka 9, 01-204 Warszawa);

- Uczestnik po stronie Zamawiającego: **Mosty Łódź S.A. z/s w Łodzi** (ul. Bratysławska 52, 94-112 Łódź)

orzeka:

1. Oddala odwołanie;

2. Kosztami postępowania odwoławczego obciąża Odwołującego: **Mostostal Warszawa S.A. z/s w Warszawie** (ul. Konstruktorska 12A, 02673 Warszawa) i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20.000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego tytułem wpisu od odwołania.

Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych.

.....

Sygn. akt: KIO 1529/25

Uzasadnienie

Odwołanie zostało wniesione do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 22 kwietnia

2025 r. przez wykonawcę **Mostostal Warszawa S.A. z/s w Warszawie** (Odwołujący) w postępowaniu prowadzonym w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.), [ustawa Pzp lub Pzp lub Ustawa PZP] przez Zamawiającego: **Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. J. Gromkowskiego z/s we Wrocławiu**. Przedmiotem zamówienia publicznego jest: „Budowa Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu”; nr sprawy: PN 88/24, Ogłoszenie o zamówieniu opublikowane w Dzienniku Urzędowym UE w dniu 19/12/2024; Nr 781275-2024

Odwołujący podał, że (...) zarzuca Zamawiającemu naruszenie następujących przepisów:

- art. 226 ust. 1 pkt 10 w związku z art. 16 pkt 1) ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oraz zaniechanie odrzucenia oferty zawierającej błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu wobec całości zamówienia nieprawidłowej, jednolitej stawki podatkowej w wysokości 23%, traktując całość zamówienia jako usługę kompleksową, podczas gdy w odniesieniu do dostawy i montażu instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego winno się zastosować stawkę preferencyjną 8%, co w konsekwencji doprowadziło do dopuszczenia do oceny różnych, nieporównywalnych względem siebie ofert, a tym samym naruszyło zasady zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz innych przepisów przywołanych w treści uzasadnienia niniejszego odwołania.

Mając na uwadze wyżej sformułowane zarzuty Odwołujący wnosi o:

(1) uwzględnienie odwołania w całości;

(2) nakazanie Zamawiającemu unieważnienie wyboru oferty najkorzystniejszej;

(3) nakazanie powtórzenia badania i oceny ofert i w konsekwencji odrzucenia oferty złożonej przez **Mosty – Łódź** jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny;

(4) zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów postępowania odwoławczego według norm przepisanych.

Wykonawca podał: (...) *Odwołujący złożył w postępowaniu ofertę, która po dokonaniu przez Zamawiającego oceny w ramach wszystkich kryteriów uplasowała się na drugim miejscu w rankingu. W przypadku uznania słuszności zarzutów odwołania, oferta wybranego wykonawcy zostanie odrzucona, a oferta Odwołującego może zostać uznana za najkorzystniejszą. Tym samym Mostostal Warszawa posiada interes w uzyskaniu zamówienia*”.

W uzasadnieniu stanowiska podał:

1. Odwołujący podnosi, że Zamawiający zaniechał odrzucenia i dokonał wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez **Mosty Łódź S.A.**, która zawiera błąd w obliczeniu ceny dopuszczając się przez to naruszenia art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Wybrany wykonawca popełnił błąd co do ustalenia faktu w zakresie zastosowania właściwych stawek

podatkowych wobec przedmiotu zamówienia. W konsekwencji dokonano wyboru oferty podlegającej odrzuceniu, a przy tym dopuszczono się naruszenia podstawowych zasad prowadzenia i udzielania zamówień publicznych, jakimi są zasada zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców wyrażone w art. 16 pkt 1 ustawy Pzp. Zamawiający dokonując wyboru oferty najkorzystniejszej nie dokonał prawidłowej oceny złożonych ofert. Pomimo że złożone zostały oferty z różnymi stawkami podatkowymi, czyli względem siebie nieporównywalne, dopuścił się wyboru oferty z błędnie ustaloną stawką podatku VAT w wysokości 23% wobec całego zamówienia, traktując je jako usługę kompleksową, podczas gdy część zamówienia stanowiąca wyrób medyczny (dostawa i instalacja gazów medycznych) winna mieć zastosowaną stawkę preferencyjną, tj. 8%.

2. Mostostal Warszawa pragnie zauważyć, że o zastosowaniu określonej stawki podatku VAT nie decyduje sam Wykonawca, lecz ściśle określone cechy przedmiotu zamówienia, które w kontekście opodatkowania należy rozumieć jako zdarzenia ekonomiczne, a nie czynności konwencjonalne, jak mogłaby być chociażby umowa między stronami. W przypadku przedmiotowej instalacji gazów medycznych należy z całą mocą podkreślić, że jako zdarzenie ekonomiczne jest bytem całkowicie odrębnym i niezależnym od zadania głównego. Odrębność ta ma wymiar zarówno technologiczny jak i funkcjonalny. Wykonanie tego elementu, nawet jeśli wchodzi ono w zakres całego zamówienia i objęte jest przedmiotem zamówienia przetargowego, odbywa się przecież przez odrębne, zupełnie niezależne od siebie podmioty, które przedstawiają na to zadanie oferty z zastosowaniem nie preferencyjną, 8% stawkę VAT.

Dowód: przykładowe 3 oferty podwykonawców Odwołującego na wyroby medyczne ze stawką preferencyjną

To zadanie zatem, jako odrębny byt ekonomiczny pozostaje bez wpływu na świadczenie główne. O owej odrębności tego elementu świadczy wreszcie fakt, że sam Zamawiający wyodrębnił go nadając mu własną, oddzielną dokumentację projektową, co potwierdza wymóg posiadania certyfikatu CE dla wyrobu medycznego odpowiedniej klasy, deklaracja zgodności wytwórcy oraz potwierdzenie złożenia wniosku zgłoszenia wyrobu do Prezesa Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych (str. 7 poniższego załącznika z dokumentacji projektowej – Projekt Wykonawczy. PW Opis – PW_GM_OPIS_Tech_Koszarowa_06.2024). Potwierdzają to także inne dokumenty wchodzące w zakres dokumentów zamówienia (tzw. materiały techniczne), obejmujące m. in. Specyfikację Techniczną Wykonania i Odbioru Robót, przedmiary, rysunki, rzuty, które dołączamy do niniejszego odwołania.

Dowód: - Projekt Wykonawczy. PW Opis – PW_GM_OPIS_Tech_Koszarowa_06.2024; - materiały techniczne z dokumentów zamówienia.

Dodatkowo należy też zauważyć, że pomimo że w SWZ Zamawiający nie określił jednoznacznie stawki podatku VAT, to jednak w wyniku udzielonych przezeń wyjaśnień do specyfikacji, w odpowiedzi na pytanie nr 29 w istocie wyraźnie potwierdził on w odpowiedzi zastosowania mieszanej stawki podatkowej.

Pytanie:

>Prosimy o określenie stawki VAT jaką należy przyjąć na poszczególne zakresy prac. Formularz ofertowy wymaga podania jednej stawki VAT na całość zamówienia, która składa się z wybudowania nie tylko obiektu ale także prac dookoła niego.

Odpowiedź Zamawiającego:

>Wartość Vat należy przyjmować zgodnie z ustawą o Vat i innymi obowiązującymi przepisami. Zmieniamy zapisy w SWZ załącznik nr 1 – ze stawki na wartość vat. Zamawiający wymaga podania kwoty netto, wartość vat oraz kwoty brutto.

Odwołujący wskazuje więc, że do kalkulacji ceny całego zamówienia wykonawcy winni przyjąć dwie stawki VAT w wysokości 23% i 8%. Użyte przez Zamawiającego w załączniku nr 1 do SWZ pojęcie >wartości VAT= nie jest bowiem tożsame z pojęciem stawki podatku. Zamawiający wprowadzając powyższe zmianę w istocie przewidział możliwość zastosowania różnych stawek VAT, które mogą być zsumowane w tzw. wartości VAT odpowiadając sumie naliczonego podatku różnych zakresów przedmiotu zamówienia opodatkowanych różnym VATem. Powyższego nie należy więc utożsamiać z przyzwoleniem na potraktowanie całości zamówienia jako usługi kompleksowej. Tymczasem w ofercie wybranego wykonawcy (Mosty Aódź S.A. z siedzibą w Łodzi) w odniesieniu do wyrobów medycznych zastosowano jednolitą stawkę VAT jak dla usługi kompleksowej, co zdaniem Odwołującego jest nieprawidłowe.

3. Odwołujący podkreśla, że w przedmiotowym postępowaniu nie powinno ulegać wątpliwości, że podstawowa stawka VAT w wysokości 23% mogła zostać przyjęta dla usługi budowlanej polegającej na budowie budynku sklasyfikowanego w PKOB do klasy ex 1264, do grupy: sanatoria, szpitale długoterminowego leczenia, szpitale psychiatryczne, przychodnie, poradnie, żłobki, ośrodki pomocy społecznej dla matki i dziecka. Stawka ta będzie miała zastosowanie do całego zakresu prac nieobjętego 8% stawką VAT. Podstaw prawną stosowania ww. stawki jest art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust 1 pkt 1 ustawy VAT.

4. Stawka VAT w wysokości 8% natomiast winna zostać przyjęta do dostawy i instalacji gazów medycznych, stanowiącej wyrób medyczny. Zgodnie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy VAT oraz poz. 13 załącznika nr 3 do ustawy VAT, w przypadku gdy przedmiotem dostawy jest wyrób medyczny w rozumieniu przepisów rozporządzenia

Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylenia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG dopuszczony do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, świadczenie takie opodatkowane powinno zostać obniżone stawką w wysokości 8%. Mając na uwadze, że w zakres przedmiotu zamówienia wchodzi świadczenie polegające na instalacji gazów medycznych wykonawcy powinni przyjąć do kalkulacji ceny stawkę VAT w wysokości 8%, kwalifikując świadczenie jako dostawę i montaż wyrobu medycznego.

Odwolujący wskazuje, że na poparcie prezentowanego stanowiska w zakresie stosowania stawki 8% VAT przywołać można następujące interpretacje:

Dowód:

-wiążąca informacja stawkowa 0112-KDSL2-1.450.501.2020.5.JKS z dnia 14.01.2021r.

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 19.09.2018r., sygn. 0112-KDIL13.4012.460.2018.2.AP

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 9.12.2019r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.608.2019.2.ICZ

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 6.10.2017r., sygn. 0115-KDIT11.4012.185.2017.4.RH

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 10.08.2017r., sygn. 0111-KDIB31.4012.178.2017.2.JP

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 18.06.2018r., sygn. 0114-KDIP11.4012.201.2018.2.IZ

-interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 12.09.2017r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.272.2017.2.KB

Dodatkowo wskazać należy, że analogiczne stanowisko prezentowane jest przez Krajową Izbę Odwoławczą. W tym kontekście jako przykładowy można przywołać wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 9 października 2020 r. (sygn. akt KIO 2410/20), gdzie Izba stwierdziła jednoznacznie: "W ocenie Izby taka sytuacja była już niejednokrotnie przedmiotem interpretacji indywidualnych na gruncie prawa podatkowego, jak również orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Krajowej Izby Odwoławczej i istnieje ugruntowane stanowisko organów podatkowych i orzeczniczych, z którego wynika, że dostawa i instalacja instalacji gazów medycznych zamawiana jako element świadczenia złożonego, na które składają się różne rodzajowo roboty budowlane dostawy i usługi, podlega stawce preferencyjnej 8%, natomiast pozostałe prace remontowe podlegają opodatkowaniu stawką podstawową 23%."

Warto nadmienić, że przywołany powyżej wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 9 października 2020 r. (sygn. akt KIO 2410/20) wyposaża nas również w swoistego rodzaju narzędzie, przy pomocy którego stosunkowo łatwo można zweryfikować czy w danej konkretnej sytuacji mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym czy też nie. Krajowa Izba Odwoławcza powołała się przy tym na interpretację indywidualną z dnia 1 marca 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP1-1.4012.694.2017.2.JO, gdzie określono: >Organ jednoznacznie podkreślił, iż pomimo objęcia przedmiotu zamówienia jedną umową koniecznym pozostaje zastosowanie odrębnej stawki podatku VAT, właściwej dla każdego elementu z osobna, gdyż prace związane z instalacją gazów medycznych są w istocie odrębnym świadczeniem. Przesądzą o tym następujące okoliczności:

"instalacja gazów medycznych realizowana jest w oparciu o dokumentację techniczną obejmującą prace w branży gazów medycznych,

"instalacja gazów medycznych wymaga przeprowadzenia procesu certyfikacji i uzyskania statusu wyrobu medycznego zgodnie z przepisami ustawy o wyrobach medycznych,

"wykonanie instalacji gazów medycznych generalny wykonawca będzie zlecać wyspecjalizowanemu podwykonawcy.

Okoliczności te prowadzą do wniosku, że zamawiający może zlecić wykonanie instalacji gazów medycznych również odrębnie, a więc bez powiązania z robotami budowlano-montażowymi w innych branżach. Wyklucza to z kolei możliwość zastosowania 23-stawki podatku VAT dla instalacji gazów medycznych realizowanych w ramach jednej umowy obejmującej rozmaite roboty budowlano-montażowe.

Z analogicznej sytuacji mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, tj., instalacja gazów medycznych realizowana jest w oparciu o Projekt Architektoniczno-Budowlany, Projekt wykonawczy, STWiOR i przedmiar robót i każde z nich zawiera wydzielone działy >Gazy medyczne=. Ponadto, w projekcie wykonawczym Zamawiający zawarł >wymagania materiałowe=, z których wprost wynika obowiązek przeprowadzenia procesu certyfikacji.

Co nie mniej istotne – z formularza oferty firmy Mosty – Łódź wprost wynika, że zamierza ten zakres powierzyć wyspecjalizowanemu podwykonawcy:

Nie powinno ulegać wątpliwości, że w przypadku przedmiotowego postępowania przetargowego wszystkie okoliczności występują. Tym samym powinny one zostać uwzględnione i spełnione w ofertach wykonawców. Wszystkie warunki przywołane w powyższym wyroku KIO są zatem wymagane w przypadku przedmiotowego zamówienia.

Wykonana instalacja gazów medycznych może być dopuszczona do użytkowania wyłącznie po przeprowadzeniu procesu certyfikacji i uzyskaniu statusu wyrobu medycznego zgodnie z przepisami ustawy o wyrobach medycznych (i czego Zamawiający żądał w SWZ). W tym kontekście Mosty - Łódź mogą dokonać zakupu wyrobu medycznego od innego podmiotu, natomiast wykonanie ww. instalacji wyrobu medycznego Mosty - Łódź będzie zlecał wyspecjalizowanemu

podwykonawcy. Zatem, wykonanie instalacji gazów medycznych – o ile produkt ten spełniać będzie warunki wymagane przepisami ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych – będzie korzystał z preferencyjnej stawki podatku 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy.

Jako że Mosty – Łódź na wszystkie elementy robót przyjęło 23% stawkę VAT można przypuszczać, że żaden z nich nie będzie podlegać przeprowadzeniu procesu certyfikacji i uzyskaniu statusu wyrobu medycznego i ewentualnie wykonana instalacja gazów medycznych nie będzie mogła być dopuszczona do użytkowania, a tym samym zamówienie w tym zakresie nie będzie zgodne z wymogami warunków zamówienia. To z kolei będzie niezgodne z celem przedmiotowego zamówienia gdyż taka instalacja nie będzie zgodna z SWZ i jako taka może determinować odrzucenie oferty także na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 5 ustawy Pzp.

Ponadto potwierdzenie słuszności zastosowania stawki preferencyjnej dla instalacji gazów medycznych odnaleźć można w orzecznictwie sądów, którego przykładami są chociażby:

- Wyrok NSA z dnia 1.06.2011 r., sygn. I FSK 869/10:

>Dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez podatnika prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane, jeżeli dostawca sprzętu nie wykazał, że dostawa i świadczone usługi są tak wzajemnie powiązane, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny prowadząc do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT, nawet jeśli każde z tych świadczeń zachowuje swoją użyteczność z punktu widzenia potrzeb szpitala, jako przeciętnego konsumenta. Nie oznacza to bowiem, że świadczenia te pozostają ze sobą nierozzerwalnie związane ekonomicznie.

(&) Należy rozdzielić jakiegokolwiek powiązanie poszczególnych świadczeń, od takiego związku pomiędzy nimi, który predestynuje je do uznania, że muszą być postrzegane jako jedno świadczenie złożone. Nie może o takiej klasyfikacji świadczeń decydować wyłącznie czynnik subiektywny, kładący akcent na wskazanie czynności zaspokajającej podstawową potrzebę nabywcy, przy uznaniu, że pozostałe mają charakter w jakikolwiek sposób uzupełniający tę potrzebę, bez analizy innych aspektów takich świadczeń.

(&) Jakkolwiek z punktu widzenia szpitala jako nabywcy sprzętu wykonanie budowlanych prac adaptacyjnych przez dostawcę sprzętu medycznego jest niewątpliwie użyteczne i pożądane, to nie można uznać, że prace te, są na tyle ściśle powiązane z dostawą akurat tego sprzętu, że stanowią z jego dostawą jedno świadczenie, jeżeli mają na tyle uniwersalny z punktu widzenia potrzeb szpitala charakter, że wykonane usługi służyć mogą innemu, niż dostarczony sprzęt medyczny w postaci.

(&) łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy.

- Wyrok NSA z dnia 28.06.2011 r., sygn. I FSK 958/10

>Dostawa sprzętu medycznego i wykonanie prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.

5.Odwołujący pragnie przy tym zauważyć, że pomimo wezwania wybranego wykonawcy, podobnie jak pozostałych wykonawców, do złożenia wyjaśnień w zakresie zastosowanej stawki podatku VAT, Zamawiający otrzymawszy je, nie dokonał prawidłowej oceny stanu faktycznego i nie dokonał odrzucenia ofert ze stawkami kompleksowymi, utrzymując stan nieporównywalności ofert, co potwierdza nie tylko naruszenie przepisu art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP, lecz również zasad zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców (art. 16 pkt 1 ustawy Pzp). Warto przy tym podkreślić, że oferty z zastosowanym prawidłowo podziałem stawek VAT na 23% i 8% złożyło aż 8 z 13 wykonawców, w tym czterech z pierwszej piątki rankingu ofert.

6.Udzielone przez Mosty Łódź wyjaśnienie, w tym przywołane przezeń orzecznictwo, nie koresponduje ze stanem faktycznym przedmiotowego zamówienia, a niektóre z nich stanowi wręcz potwierdzenie słuszności zarzutów niniejszego odwołania.

I tak, odnosząc się konkretnie do treści wyjaśnień wybranego wykonawcy, jak też popierając argumentację niniejszego odwołania, w pierwszej kolejności należy wskazać, że w przypadku zamówienia, w zakres którego wchodzi również dostawa i montaż gazów medycznych, nie mamy do czynienia z usługą kompleksową. Od strony ekonomicznej brak jest uzasadnienia, by instalacja gazów medycznych była możliwa jedynie w ramach szeroko rozumianych robót budowlanych. Wręcz przeciwnie - dostawa i montaż instalacji gazów medycznych może być realizowana zupełnie odrębnie, niezależnie od prowadzonych robót ogólnobudowlanych, często przez odrębny, profesjonalny podmiot. Jak zostało wyżej wskazane – także udostępniona dokumentacja przetargowa, w tym projektowa – absolutnie nie dowodzi jakoby istniał nierozzerwalny związek ekonomiczny czy funkcjonalny pomiędzy mającym być tu zapewnionym przez wykonawcę wyrobem medycznym a pozostałymi elementami robót budowlanych będących przedmiotem zamówienia. Związku tego nie tworzy z pewnością fakt ujęcia ich w ramach jednego przedmiotu zamówienia przetargowego.

Za całkowicie chybione należy więc uznać wywody wyjaśnień wybranego wykonawcy o rzekomej możliwości potraktowania całości zamówienia jako świadczenia niepodzielnego, czyli usługi kompleksowej opodatkowanej stawką VAT w wysokości 23%. Na marginesie wskazać należy, że niektóre z przywołanych w wyjaśnieniach wybranego wykonawcy wyroków (zarówno TSUE jak i krajowe) w wielu wypadkach nie dotyczyły tematyki gazów medycznych, a zupełnie innych spraw (usług kompleksowych w zakresie budownictwa mieszkaniowego, zabudowy kuchennej czy leasingu), a jedna z powołanych interpretacji wręcz potwierdza konieczność zastosowania dwóch stawek VAT 8% i 23%. Należy tu z całą mocą podkreślić, że idea podatku VAT nie polega tworzeniu sztucznych bytów ujednoliconych zamówień, które dla uproszczenia winno się opodatkowywać jednolitą stawką podatkową. Takie działanie jest nie tylko sprzeczne z cechami tego zamówienia, które zawiera w sobie odrębne, niezwiązane ze sobą zdarzenia ekonomiczne, z których jedno powinno być opodatkowane stawką preferencyjną, a więc niższą, lecz również z samą dyscypliną finansów publicznych. Dlategoż bowiem Zamawiający miałby płacić wykonawcy wyższy podatek VAT za przedmiot, który wykonawca nabywa od podwykonawcy za mniejszą preferencyjną wartość VAT?

Wbrew twierdzeniom wybranego wykonawcy – możliwość zastosowania stawki podstawowej jak dla usługi kompleksowej ma charakter wyjątkowy i nie jest normą. Zależy bowiem od wykazania istnienia ścisłego, nierozzerwalnego związku świadczenia pomocniczego z głównym, co w tym przypadku nie ma miejsca.

Warto przy tym przywołać wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 27 maja 2021 r. KIO 1225/21, gdzie Izba stwierdziła jednoznacznie:

>W ocenie Izby, w przypadku braku wskazania przez Zamawiającego w SIWZ stawki VAT, obowiązkiem wykonawcy jest ustalenie właściwej stawki VAT dla danego towaru czy usługi. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazuje jako zasadę przewodnią, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne, zgodnie z Dyrektywą 2006/112/WE, a wcześniej Szóstą Dyrektywą Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L 145 z późn. zm.).

Konstrukcja tzw. >świadczeń kompleksowych", na jaką powołuje się Odwołujący, traktowana jest jako wyjątek od tej zasady. Wyjątek ten zaś znajduje zastosowanie w razie wykazania, że istnieje ścisły nierozzerwalny związek świadczeń pomocniczych z dominującym świadczeniem głównym.

Mając więc powyższe na uwadze, brak właściwego rozdzielenia świadczeń objętych zamówieniem i zastosowania w nich prawidłowych stawek podatku VAT stanowi poważny błąd co do ustalenia faktu skutkujący powstaniem błędu w obliczeniu ceny w ofercie wybranego wykonawcy, który powinien determinować jej odrzucenie na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp. Mając na uwadze, z kolei, przyjęty przez Zamawiającego sposób procedowania pozwalający na dopuszczeniu do dalszej oceny ofert z zastosowanymi przez wykonawców w różny sposób stawkami podatku od towarów i usług VAT, a więc ofert względem siebie nieporównywalnych, co skutkowało w konsekwencji wyborem oferty podlegającej odrzuceniu – bezspornie naruszyło również zasady prowadzenia i udzielania zamówień publicznych wyrażone w art. 16 pkt 1 ustawy Pzp.

Do postępowania odwoławczego przystąpienie po stronie odwołującego zgłosił wykonawca: Budimex S.A. z/s w Warszawie wnosząc o oddalenie odwołania. W piśmie procesowym z dnia 12/05/2025 r. podał: (...) w wykonaniu zobowiązania Izby, wnosząc o uwzględnienie odwołania w całości, wskazując co następuje.

Konieczność zastosowania stawki 8% VAT dla instalacji gazów medycznych

1. Wykonawca Mosty- Łódź S.A. (dalej również jako „Mosty-Łódź”) dokonał nieprawidłowego obliczenia ceny oferty poprzez zastosowanie do jej skalkulowania błędnej stawki podatku VAT, a mianowicie jednolitej stawki 23% VAT, podczas gdy przedmiotem zamówienia objęta jest także instalacja gazów medycznych. Tym samym dla obliczenia ceny oferty należało przyjąć preferencyjną stawkę 8% VAT za ten zakres prac. Obowiązek zastosowania preferencyjnej stawki 8% VAT w zakresie części zamówienia dotyczącej instalacji gazów medycznych wynika bezpośrednio z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, nie pozostawiając w tym zakresie pola do dowolnej interpretacji.

2. Z obliczeń dokonanych przez Budimex wynika, że większość wykonawców składających ofertę w Postępowaniu dokonała rozróżnienia stawek podatkowych w procesie kalkulacji ceny ofertowej, wynikającego z okoliczności objęcia przedmiotem zamówienia instalacji gazów medycznych. Tak też postąpili wszyscy wiodący w tym segmencie budownictwa wykonawcy funkcjonujący na rynku, tj. Budimex, Hochtief, Climamedic, Mirbud, Mostostal, Erbud, Pre-Fabrykat, Demiurg. Na jednolitą stawkę podatkową zdecydowało się natomiast 5 z 13 wykonawców.

3. Zamawiający akceptując sytuację przyjęcia różnych stawek podatkowych przez poszczególnych wykonawców, nie tylko postąpił więc wbrew przepisom podatkowym, ale bezpośrednio doprowadził do złamania zasad przejrzystości, uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców – porównując oferty ze sobą nieporównywalne, opracowane przy odmiennym poziomie staranności i odmiennym podejściu do respektowania przepisów prawa.

4. Obowiązek zastosowania preferencyjnej stawki 8% VAT dla instalacji gazów medycznych wynika z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, bowiem instalacje gazów medycznych zostały zakwalifikowane do klasy wyrobów

medycznych II b. Instalacja gazów medycznych jako wyrób medyczny podlega certyfikacji i musi posiadać deklarację zgodności CE (musi zostać odpowiednio oznakowana) nadawaną przez wytwórcę przy udziale jednostki notyfikowanej.

5. Zgodnie z Rozporządzeniem 2017/745 pojęcie „wyrób medyczny” oznacza natomiast narzędzie, aparat, urządzenie, oprogramowanie, implant, odczynnik, materiał lub inny artykuł przewidziany przez producenta do stosowania - pojedynczo lub łącznie - u ludzi do co najmniej jednego z następujących szczególnych zastosowań medycznych:

- diagnozowanie, profilaktyka, monitorowanie, przewidywanie, prognozowanie, leczenie lub łagodzenie choroby,
- diagnozowanie, monitorowanie, leczenie, łagodzenie lub kompensowanie urazu lub niepełnosprawności,
- badanie, zastępowanie lub modyfikowanie budowy anatomicznej lub procesu lub stanu fizjologicznego lub chorobowego,
- dostarczanie informacji poprzez badanie in vitro próbek pobranych z organizmu ludzkiego, w tym pobranych od dawców narządów, krwi i tkanek, i który nie osiąga swojego zasadniczego przewidzianego działania środkami farmakologicznymi, immunologicznymi lub metabolicznymi w ludzkim ciele lub na nim, ale którego działanie może być wspomagane takimi środkami (art. 2 pkt 1) Rozporządzenia 2017/45).

6. Zgodnie z wyżej wymienionym Rozporządzeniem Rady UE 2017/745 art. 120, Dyrektywą Rady 93/42/EEC oraz przepisami krajowymi (Ustawą z dnia 7 kwietnia 2022 r. o wyrobach medycznych), instalacje gazów medycznych, zostały zakwalifikowane do wyrobów medycznych klasy IIb na podstawie reguły 9 (§4 ust. 4 pkt 1 Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 5 listopada 2010 r. w sprawie sposobu klasyfikowania wyrobów medycznych (Dz.U. 2010 nr 215 poz. 1416 ze zm.).

7. Nadto, zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 7 kwietnia 2022 r. o wyrobach medycznych, mającej na celu wdrożenie regulacji wyżej omówionego Rozporządzenia, do obrotu na terenie Rzeczypospolitej Polskiej można wprowadzać tylko wyroby, systemy lub zestawy zabiegowe, jeżeli dotyczące ich certyfikaty zgodności są ważne i prawidłowe.

8. Natomiast zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (m.in. art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146 ef. ust. 1 pkt 2) i w związku z pozycją nr 13 (Towary związane z ochroną zdrowia) załącznika nr 3 do ustawy), stawka preferencyjna w wysokości

8% powinna być zastosowana m.in. jeśli chodzi o wyroby medyczne, wyposażenie wyrobów medycznych, systemy i zestawy zabiegowe, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.71)), oraz wyroby medyczne do diagnostyki in vitro i wyposażenie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/746 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro oraz uchylecia dyrektywy 98/79/WE i decyzji Komisji 2010/227/UE (Dz.Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 176, z późn. zm.72)), dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

9. W zakresie zastosowania preferencyjnej stawki podatku 8% VAT do instalacji gazów medycznych były wydawane wielokrotnie (ugruntowane i niezmiennie) interpretacje Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej. Przystępujący, ponad interpretacje przywoływane przez Odwołującego, zwraca uwagę dodatkowo na interpretację nr 0114-KDIP-1-1.4012.694.2017.2.JO, z dnia 1 marca 2018 r., w ramach której jednoznacznie wskazano, że: „Zatem, wykonanie instalacji gazów medycznych - o ile produkt ten spełniać będzie warunki wymagane przepisami ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych - może korzystać z preferencyjnej stawki podatku 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy. Natomiast dla pozostałych usług budowlano-montażowych świadczonych w ramach budowy budynku Centrum, zastosowanie będzie miała podstawowa stawka podatku w wysokości 23%, w myśl art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy” (analogiczne stanowisko w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 października 2017 r. nr 0115-KDIT11.4012.185.2017.4.RH „Stawka VAT dla usług remontowo-budowlanych oraz dla instalacji gazów medycznych”).

10. W kwestii określenia stawki podatku VAT dla zamówienia publicznego, który obejmuje swoim zakresem także instalację gazów medycznych wielokrotnie zajęła stanowisko także Krajowa Izba Odwoławcza. Przykładowo, zgodnie z wyrokiem Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 9 października 2020 r. (sygn. akt KIO 2410/20): „W ocenie Izby niewątpliwie zamawiający jako jeden z elementów robót remontowych zamawia remont instalacji gazów medycznych, których elementy są wyrobami medycznymi, dla których konieczne będzie uzyskanie certyfikatu. W ocenie Izby nie budzi również wątpliwości, że co do zasady wyroby medyczne będą opodatkowane stawką preferencyjną tj. stawką 8%”.

11. Na fakt zakwalifikowania instalacji gazów medycznych jako wyrób medyczny klasy II b i ich certyfikację wskazywał sam Zamawiający w dokumentacji Postępowania, co szczegółowo w ramach załączników do odwołania przedstawił Odwołujący, w pliku pn. „materiały techniczne”. Przystępujący podkreśla w tym zakresie, że w ramach dokumentacji postępowania branża „gazów medycznych” nie tylko stanowiła przedmiot odrębnych opracowań, ale też w opracowaniach tych pojawiały się bezpośrednie wskazania o konieczności certyfikacji instalacji, wprost wskazujące więc na kwalifikację tej części świadczenia jako wyrobów medycznych. Tytułem przykładu Przystępujący wskazuje na

dokument STWIOR_GAZY MEDYCZNE, w ramach którego wskazane zostało:

12. Sam Zamawiający, nie tylko więc wprost wskazywał na objęcie przedmiotem zamówienia zakresu instalacji gazów medycznych, ale też wprost wskazywał na certyfikację tego zakresu i jego kwalifikację jako wyrobów medycznych, powołując się na konkretne przepisy prawa, przywoływane również na wstępie przez Przystępującego. Z jednej strony Zamawiający ma więc świadomość treści przepisów obowiązującego prawa, z drugiej zaś ignoruje konsekwencje wypływające z ich treści – w tym przypadku konieczność opodatkowania wyrobów medycznych stawką 8% VAT.

13. Mając powyższe na uwadze, każdy wykonawca na podstawie dokumentacji Postępowania wiedział, że w zakresie realizacji zamówienia wchodziły wyroby medyczne klasy II b podlegające certyfikacji (instalacja gazów medycznych), a tym samym obowiązkiem każdego wykonawcy było ustalenie prawidłowych stawek podatku VAT do obliczenia ceny oferty.

14. W konsekwencji wszyscy wykonawcy w niniejszym Postępowaniu dla tego zakresu prac (instalacji gazów medycznych) powinni przyjąć do obliczenia ceny oferty preferencyjną stawkę podatku VAT w wysokości 8% VAT dla instalacji gazów medycznych i 23 % VAT dla pozostałych prac objętych przedmiotem zamówienia.

Błąd w obliczeniu ceny

15. Nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku VAT, tj. stawki VAT niezgodnej z obowiązującymi przepisami prawa, do obliczenia ceny oferty, stanowi błąd w obliczeniu ceny oferty, a tym samym stanowi podstawę do odrzucenia oferty Mosty- Łódź na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp.

16. Stanowisko to potwierdza szerokie orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej, wskazujące, że błędem w obliczeniu ceny ofertowej jest w szczególności zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT:

1) wyrok z dnia 6 grudnia 2021 r., sygn. KIO 3404/21: „Wykonawca ma obowiązek zastosować prawidłową stawkę VAT, tj. taką, jaka wynika z obowiązujących przepisów. Tym samym nie jest uprawnieniem wykonawcy dokonanie wyboru stawki VAT przy kalkulacji ceny ofertowej. W konsekwencji zastosowanie przez Odwołującego stawki VAT 23% zamiast 8% było niedopuszczalne. Odwołujący w świetle obowiązujących przepisów podatkowych obowiązany był do zastosowania do obliczenia ceny brutto stawki ośmioprocentowej, a zastosowanie stawki podstawowej stanowiło błąd w obliczeniu ceny.”

2) wyrok z dnia 27 maja 2021 r., sygn. KIO 942/21: „Określenie w treści oferty wykonawcy błędnej stawki podatku VAT oraz obliczenie w oparciu o tą stawkę podatku VAT, jako składnika ceny brutto, stanowi błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w przepisie art. 226 ust. 1 pkt 10 p.z.p. Tym samym, zamawiający na gruncie przywołanej regulacji ma obowiązek weryfikacji zaoferowanej ceny pod kątem ustalenia, czy nie zawiera ona błędu w obliczeniu ceny, w zakresie dotyczącym określenia właściwej stawki VAT. Na zamawiającym spoczywa bowiem, wynikający z przepisów, obowiązek prawidłowego i zgodnego z prawem przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia, w celu dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Niewątpliwie ocena ofert, w zakresie oferowanej ceny odbywać się musi na równych zasadach, z poszanowaniem reguł równego traktowania i uczciwej konkurencji”

3) wyrok z dnia 26 listopada 2020 r., sygn. KIO 2933/20: „Cena oferty stanowi jedno z podstawowych kryteriów oceny ofert i w związku z tym nie może być żadnych wątpliwości co do jej wysokości czy też sposobu w jaki została ona obliczona. Jeżeli mówić o "cenie" czy "błędach w obliczaniu ceny", to nie sposób przyjąć cenę - skoro ma to być cena brutto - z nieprawidłową stawką podatku od towarów i usług, gdyż byłaby to ewidentnie cena błędnie obliczona. Trzeba mieć na uwadze to, że o porównywalności ofert w zakresie oferowanej ceny można mówić wyłącznie w tych przypadkach, w których porównywane ceny zostały obliczone według tych samych reguł”.

17. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego zawartym w uchwale z dnia 20 października 2011 r. (sygn. (sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11) „jeżeli zamawiający opisując w s.w.i.z. sposób obliczenia ceny nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT, wówczas oferta zawierająca stawkę podatku VAT niezgodną z obowiązującymi przepisami, podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy”. W niniejszym postępowaniu Zamawiający nie wskazał konkretnej stawki/stawek VAT, a pozostawił ich ustalenie wykonawcom zgodnie z obowiązującymi przepisami i wiążącą ich dokumentacją Postępowania, która nie pozostawia wątpliwości co do zakresu świadczenia, obejmującego również instalację gazów medycznych. Tym samym, powyższa uchwała SN znajduje w przedmiotowym przypadku zastosowanie i winna być w pełni respektowana.

18. Jednocześnie należy podkreślić, że w niniejszym przypadku, błąd w obliczeniu ceny w zakresie zastosowania nieprawidłowej stawki VAT nie może być uznany za omyłkę i podlegać poprawieniu przez Zamawiającego. Niezwykle istotnym jest fakt, że w niniejszym Postępowaniu, mamy do czynienia z ceną ryczałtową. Nie wiadomo zatem jaka faktycznie wartość prac (wartość wynagrodzenia netto wykonawcy Mosty-Łódź miałyby być opodatkowana stawką preferencyjną (8%), a tym samym Zamawiający nie ma informacji w jaki sposób należałoby poprawić cenę tej oferty.

19. Pozostawienie tej oferty w Postępowaniu spowoduje nieporównywalność ofert złożonych przez wykonawców. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego zawartym w uchwale przywołanej powyżej „Ustawowy obowiązek zamawiającego

odrzućcenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada 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. O porównywalności ofert można bowiem mówić dopiero wówczas gdy określone w ofertach ceny, mające być przedmiotem porównania, zostały obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na wysokość ceny brutto, niewątpliwie zaburza proces porównywania cen i musi być kwalifikowana jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny”.

20.W analogicznym stanie faktycznym, Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 28 lutego 2025 r., sygn. KIO 454/25 (niepublikowany) wskazała, że:

21.W związku z powyższym Zamawiający dopuścił się naruszenia przepisów ustawy Pzp, dokonując wyboru jako oferty najkorzystniejszej oferty Mosty-Łódź, bowiem uznał, za prawidłowe przyjęcie przez tego Wykonawcę jednej stawki 23 % VAT dla całego zakresu zamówienia, pomimo, że Zamawiający objął zakresem przedmiotu zamówienia także wyroby medyczne (podlegające certyfikacji) i opisał, że oczekuje dostawy wyrobu medycznego tj. instalacji gazów medycznych. Tym samym dla tego zakresu zamówienia powinna znaleźć zastosowanie preferencyjna stawka 8% VAT.

22.Tym samym Budimex wnosi o uwzględnienie odwołanie, tj. odrzucenie oferty Mosty-Łódź na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp, bowiem oferta tego wykonawcy zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu, których poprawienie nie jest dopuszczalne na obecnym etapie Postępowania zgodnie z przepisami prawa zamówień publicznych, prowadząc do naruszenia podstawowych zasad prowadzenia Postępowania, zdefiniowanych w art. 16 ust. 1 ustawy Pzp. (...)

Zamawiający w odpowiedzi na odwołanie (pismo z dnia 12.02.2025 r.) wniósł o oddalenie odwołania. W uzasadnieniu stanowiska wskazał na następujące okoliczności: (...)

Zgodnie ze zbiorczym zestawieniem ofert – oferta Odwołującego znajduje się na 2 pozycji kwalifikacji, gdzie wyprzedzona jest przez ofertę firmy Mosty-Łódź S.A. (oferta ta została wybrana jako najkorzystniejsza).

• dowód: zbiorcze zestawienie ofert (w aktach przekazanej sprawy).

Z decyzją Zamawiającego o wyborze oferty najkorzystniejszej nie zgodził się Wykonawca Mostostal Warszawa S.A. zarzucając Zamawiającemu naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP poprzez dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oraz zaniechanie odrzucenia oferty zawierającej błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu wobec całości zamówienia nieprawidłowej, jednolitej stawki podatkowej w wysokości 23%, traktując całość zamówienia jako usługę kompleksową, podczas gdy w odniesieniu do dostawy i montażu instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego winno się zastosować stawkę preferencyjną 8%, co w konsekwencji doprowadziło do dopuszczenia do oceny różnych, nieporównywalnych względem siebie ofert, a tym samym naruszyło zasady zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania Wykonawców oraz innych przepisów przywołanych w treści uzasadnienia odwołania. W stosunku do Wykonawcy Mosty-Łódź, Odwołujący przedstawia Zamawiającemu zarzut zaniechania odrzucenia oferty z powodu błędu w obliczaniu ceny”. (...)

Odwołujący podaje, że oferta złożona przez Mosty-Łódź zawiera błąd w obliczeniu ceny. Zarzuca on, że Wybrany Wykonawca popełnił błąd co do ustalenia faktu w zakresie zastosowania właściwych stawek podatkowych wobec przedmiotu zamówienia. W konsekwencji, jak twierdzi Odwołujący, dokonano wyboru oferty podlegającej odrzuceniu, a przy tym dopuszczono się naruszenia podstawowych zasad prowadzenia i udzielania zamówień publicznych, jakimi są zasada zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców wyrażone w art. 16 pkt 1 ustawy PZP. Odwołujący wskazuje, że Zamawiający dokonując wyboru oferty najkorzystniejszej nie dokonał prawidłowej oceny złożonych ofert, pomimo że złożone zostały oferty z różnymi stawkami podatkowymi, czyli względem siebie nieporównywalne, dopuścił się wyboru oferty z błędnie ustaloną stawką podatku VAT w wysokości 23% wobec całego zamówienia, traktując je jako usługę kompleksową, podczas gdy część zamówienia stanowiącą wyrób medyczny (dostawa i instalacja gazów medycznych) winna mieć zastosowaną stawkę preferencyjną, tj. 8%. Oferta Odwołującego zawierająca dwie stawki VAT, tj. stawkę podstawową 23% i stawkę preferencyjną 8% opiewała na kwotę 71 159 190,00 złotych brutto. Oferta najkorzystniejsza – Przystępującego po stronie Zamawiającego (z zastosowaniem jednolitej stawki 23% VAT) opiewała na kwotę 68 188 184,81 złotych a więc jest o 2 971 006,00 zł tańsza. Co wydaje się być szalenie istotne, gdyby akademicko założyć, że Przystępujący po stronie Zamawiającego zastosował stawkę preferencyjną do części zadania w postaci instalacji gazów medycznych to oferta Przystępującego po stronie Zamawiającego (w kwocie brutto) byłaby jeszcze niższa a więc różnica pomiędzy ofertą najkorzystniejszą a ofertą Odwołującego będzie jeszcze większa na korzyść Przystępującego, tj. firmy Mosty-Łódź S.A. Zamawiający przyjmuje wyjaśnienia Odwołującego odnoszące się do samej stawki podatku VAT w odniesieniu do instalacji gazów medycznych i nie kwestionuje ich, podobnie jak nie kwestionował wyjaśnień Odwołującego z dnia 10 marca 2025 roku, złożonych w odpowiedzi na żądanie Zamawiającego z dnia 5 marca 2025 roku. Oferta Odwołującego nie została przecież odrzucona. Ocenie w ramach niniejszego postępowania przed Krajową Izbą Odwoławczą podlega to, czy oferta Przystępującego po stronie

Zamawiającego, tj. firmy Mosty Łódź S.A. powinna zostać odrzucona w oparciu o art. 226 ust. 1 pkt. 10 ustawy PZP.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że poza firmą Mosty Łódź S.A. oferty ze stawką 23% złożyło także czterech innych wykonawców: Haras Budownictwo Sp. z o. o. - Sp. k., Skanska S.A., Alstal Grupa Budowlana, AWM Budownictwo S.A. Natomiast ośmiu wykonawców złożyło oferty ze stawkami zróżnicowanymi, tj. 23% i 8%. Z powyższego wynika, że liczna grupa trzynastu wykonawców podzieliła się na tych, którzy zastosowali w ofercie dwie różne stawki lub jedną stawkę kompleksową. Z uwagi na rozbieżność zastosowanych stawek VAT przez poszczególnych wykonawców (faktyczny ich podział na dwie grupy, w ramach których jedna grupa stosuje stawkę kompleksową 23% do całego zamówienia, a druga grupa stosuje dwie stawki – 23% i 8%), Zamawiający wezwał wszystkich wykonawców (w tym firmę Mosty-Łódź) do wyjaśnienia w tym zakresie złożonych ofert. Złożone przez wykonawców wyjaśnienia oraz dokonana przez Zamawiającego analiza, wykazały, że oferta wykonawcy Mosty-Łódź nie powinna zostać odrzucona w oparciu o art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP. Prawdliwość działania Zamawiającego poparta jest m.in. w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej, tj.:

a) w wyroku KIO z dnia 6 lutego 2020 roku (KIO 70/20). gdzie w podobnym stanie faktycznym, w odniesieniu do dostawy instalacji gazów medycznych, przy okazji realizacji nowego obiektu budowlanego (blok operacyjny) Izba wskazała na konieczność zastosowania jednolitej stawki podatku VAT jak dla świadczenia dominującego (roboty budowlane), cyt. „Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb Zamawiającego, który stwierdził (co należy uznać za w pełni uzasadnione, skoro chodzi o nowo budowany obiekt), że instalacja gazów medycznych nie zostałaby przez niego przewidziana, gdyby nie świadczenie główne, jakim jest wybudowanie bloku operacyjnego. W konsekwencji należy uznać, iż przedmiot analizowanego zamówienia jest świadczeniem złożonym, pomiędzy jego poszczególnymi elementami istnieje bowiem m.in. funkcjonalny i technologiczny związek. Nadto z punktu widzenia Zamawiającego dopiero wykonanie wszystkich elementów pozwoli na osiągnięcie stawianego celu, dopiero wtedy objęte zamówieniem świadczenia będą bowiem stanowiły całość, pozwalającą na pełne wykorzystanie przedmiotu zamówienia zgodnie z przeznaczeniem. (...) W wywołanym przez Zamawiającego przetargu celem było uzyskanie jako rezultatu bloku operacyjnego wyposażonego we wszelkie instalacje, w tym instalacje gazów medycznych, co oznacza, że samo jego wybudowanie bez instalacji gazów medycznych jak i wykonanie instalacji gazów medycznych bez wybudowania bloku operacyjnego nie mogą istnieć. W aspekcie gospodarczym świadczenia te tworzą obiektywną całość, ponieważ tylko w takiej konfiguracji prowadzą do osiągnięcia celu, jakim jest wybudowanie bloku operacyjnego. Nie można powiedzieć, że instalacja gazów medycznych jest wykonywana jedynie przy okazji budowy bloku operacyjnego, gdyż jest elementem służącym do pełnego zrealizowania celu. Dlatego też nie ma charakteru bytu samoistnego.”. Jak słusznie wskazuje się w uzasadnieniu przedmiotowego wyroku: „W ocenie Izby okoliczności sprawy wskazują, że Zamawiający zasadnie przyjął, iż w sprawie występuje na tyle silne powiązanie poszczególnych świadczeń tak ze względów gospodarczych, funkcjonalnych jak i technicznych, że uprawnione jest przyjęcie, że występuje świadczenie kompleksowe. Przedmiotem zamówienia jest wybudowanie obiektu budowlanego. W ramach robót budowlanych mają być wykonane m.in. roboty branży instalacyjnej, w tym wykonanie instalacji gazów medycznych, która nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W związku z tym w okolicznościach analizowanej sprawy argumentacja Odwołującego podnoszona na rozprawie, iż w przypadku instalacji gazów medycznych występują dwa elementy tj. element techniczny polegający na dostawie samej instalacji oraz element w postaci robót budowlanych niezbędnych do ich montażu, które organy podatkowe przyjmują za element pomocniczy dla dostawy gazów medycznych jest nietrafiona. Dotyczy ona bowiem innego przedmiotu zamówienia. Należy bowiem zgodzić się z Zamawiającym, że to, iż w wyniku wykonania robót w zakresie instalacji gazów medycznych powstanie wyrób medyczny, który jest objęty szczególnymi wymogami dotyczącymi certyfikacji i dopuszczenia do użytkowania, co, jak zostało przedstawione na rozprawie, następuje dopiero po ich wykonaniu i dostarczeniu niezbędnego wyposażenia, które w analizowanej sprawie nie jest objęte przedmiotem zamówienia, nie zmienia charakteru samych robót, które są objęte przedmiotem zamówienia. Ocena czy w danych okolicznościach faktycznych występuje świadczenie kompleksowe winna być dokonywana również przy uwzględnieniu specyfiki potrzeb Zamawiającego, który stwierdził (co należy uznać za w pełni uzasadnione, skoro chodzi o nowobudowany obiekt), że instalacja gazów medycznych nie zostałaby przez niego przewidziana, gdyby nie świadczenie główne, jakim jest wybudowanie bloku operacyjnego. W konsekwencji należy uznać, iż przedmiot analizowanego zamówienia jest świadczeniem złożonym, pomiędzy jego poszczególnymi elementami istnieje bowiem m.in. funkcjonalny i technologiczny związek. Nadto z punktu widzenia Zamawiającego dopiero wykonanie wszystkich elementów pozwoli na osiągnięcie stawianego celu, dopiero wtedy objęte zamówieniem świadczenia będą bowiem stanowiły całość, pozwalającą na pełne wykorzystanie przedmiotu zamówienia zgodnie z przeznaczeniem.”.

b) w wyroku KIO z dnia 25 stycznia 2023 r. (KIO 94/23), w którym Izba stwierdziła, że Zamawiający prawidłowo ocenił oferty wykonawców, uwzględniając charakter zamówienia jako usługi kompleksowej. Zastosowanie przez wykonawców

stawki VAT 23% było zgodne z przepisami, ponieważ instalacja gazów medycznych była traktowana jako część usługi budowlanej. W przedmiotowym wyroku Izba wskazała, że „zgodnie z orzecznictwem i doktryną przedmiotu w zakresie świadczeń kompleksowych sam fakt zakwalifikowania czynności jako świadczenie kompleksowe nie wyklucza opodatkowania tych świadczeń różnymi stawkami podatku VAT, w tym obniżoną stawką podatku VAT. Oznacza to, że zastosowanie różnych stawek podatku VAT - tak jak zrobił to Odwołujący - nie jest błędem ale jednocześnie nie potwierdza tego, że instalacja gazów medycznych w ramach przedmiotowego postępowania nie stanowi świadczenia pomocniczego i że nieprawidłowe było przyjęcie przez wykonawców podstawowej stawki podatku VAT”.

W praktyce, we wskazanych powyżej przypadkach, Izba więc przesądziła, że nieprawidłowe byłoby w analizowanym stanie faktycznym odrzucenie ofert z jedną stawką kompleksową na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz praktyką polskiego sądownictwa administracyjnego, instalacja gazów medycznych w ramach budowy szpitala stanowi świadczenie pomocnicze, mające na celu lepsze wykorzystanie świadczenia podstawowego, jakim jest budowa samego obiektu. W związku z tym, zarówno instalacja gazów medycznych, jak i podstawowe roboty budowlane, winny być traktowane jako część jednego, złożonego świadczenia gospodarczego. Podział tych świadczeń w celu opodatkowania byłby zatem sztuczny i nieuzasadniony. TSUE w wyroku z dnia 3 maja 2007 r. (C-111/05) wskazał, że w sytuacji gdy dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Analogicznie, w wyroku z dnia 25.02.1999 r. (C-349/96) TSUE uznał, że w przypadku, gdy poszczególne elementy świadczenia są ze sobą nierozzerwalnie powiązane i tworzą jedną całość ekonomiczną, nie należy ich rozdzielać w celach podatkowych. Z ustaleń i analizy Zamawiającego wynika, że możliwa jest również inna wykładnia przepisów podatkowych, zgodnie z którą świadczenia należy traktować i opodatkowywać osobno, a istotnym kryterium rozróżnienia świadczeń złożonych od odrębnych jest możliwość ich samodzielnego występowania w obrocie gospodarczym. Przykładem takiej wykładni przepisów podatkowych może być wyrok TSUE w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property, gdzie uznano, że usługi najmu oraz sprzątania części wspólnych budynków są odrębnymi świadczeniami, ponieważ mogą być świadczone niezależnie – np. sprzątanie może być zlecane zewnętrznym firmom i rozliczane osobno. Stanowisko takie prezentuje również Odwołujący. W świetle powyższego należy wskazać, że w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego była możliwość różnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zastosowania bądź nie zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w części zadania polegającej na budowie instalacji gazów medycznych. Jak z powyższego wynika, przepisy prawa podatkowego w tym zakresie nie są jednoznaczne. Jednocześnie należy wskazać, że przytaczane (również przez Odwołującego – Mostostal Warszawa S.A.) interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego, wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na podstawie art. 14b. ustawy z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, są jedynie interpretacjami przepisów prawa w danej i indywidualnej sprawie, w której zostały wydane. Mało tego, na uwagę zasługuje także stanowisko, zgodnie z którym wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego nie tworzy w relacji do jej adresata jakichkolwiek prawnie znaczących uprawnień i/lub obowiązków. Tworzy jedynie stan udzielenia informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, do której jej adresat może się zastosować, choć niewątpliwie nie ma takiego obowiązku. Z istoty interpretacji wynika, że nie rodzi ona dla zainteresowanego wiążących skutków prawnych. Zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego (wyrok NSA z dnia 1.06.2012 r., II FSK 2360/10).

Z powyższego wynika, że na tle analizowanego stanu faktycznego, związanego z wyborem i zastosowaniem właściwej (lub właściwych stawek podatkowych) dla Budowy Centrum Zdrowia Psychicznego, w tym robót budowlanych oraz dostawy i instalacji gazów medycznych, w związku z rozbieżną wykładnią tych zagadnień przez organy administracji podatkowej, wydawane w tym zakresie interpretacje podatkowe mogą być jedynie traktowane posiłkowo, a po drugie - de facto, potwierdzają zarówno możliwość zastosowania stawki podstawowej 23% dla całego zamówienia, jak i dwóch odrębnych stawek 8% i 23% (niższej do marginalnej części zamówienia jaką jest dostawa i instalacja gazów medycznych oraz wyższej do pozostałej części zakresu zamówienia). Chybiony jest przy tym argument zawarty przez Odwołującego w jego odwołaniu z dnia 22.04.2025 r., że z uwagi na zastosowanie jednolitej 23 % stawki podatku VAT do całego przedmiotu zamówienia instalacja gazów medycznych nie będzie podlegać obowiązkowemu procesowi certyfikacji i uzyskania statusu wyrobu medycznego, a w konsekwencji nie będzie mogła być dopuszczona do użytkowania. Kwestia zastosowania konkretnej stawki podatku VAT z założenia nie może wpływać na ten aspekt, dla którego wiążące są przepisy regulujące tę kwestię, a więc w szczególności rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych. Jak słusznie wskazała Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 26.04.2023 r. (KIO 1004/22): „W zakresie świadczeń kompleksowych sam fakt zakwalifikowania czynności jako świadczenie kompleksowe nie wyklucza opodatkowania tych świadczeń różnymi stawkami VAT”. Powyższe oznacza, że na gruncie prawa zamówień publicznych zastosowanie art. 226 ust. 1 pkt 10

ustawy PZP może mieć miejsce, gdy oferta zawiera błędy w obliczeniu ceny (w tym w zakresie błędnego wskazania stawki podatku VAT). Może się natomiast tak zdarzyć, że obie oferty (czy też kilka ofert) z różnymi stawkami VAT, są prawidłowe w zakresie obliczenia ceny. Jak Izba bowiem wskazała w wyroku z dnia 21.08.2023 r. (KIO 2241/23): „Rola Izby jest jedynie ocena prawidłowości przyjętej w ofercie stawki VAT w postępowaniu o udzielenie zamówienia, w którym wniesiono rozpatrywane odwołanie. Izba zatem ocenia czy wskazana w ofercie stawka VAT jest właściwa, mając na uwadze opisany przedmiot zamówienia, zakres czynności, które są wyceniane przez wykonawcę, a także w oparciu o dowody przedłożone przez strony postępowania. W konsekwencji nie mogą stanowić podstawy dla ustalenia właściwej stawki VAT wnioski płynące z dotychczasowego orzecznictwa Izby, że dla danego przedmiotu zamówienia in abstracto (np. dla określonych usług ściśle związanych z usługami opieki medycznej) określona stawka VAT jest prawidłowa.” Należy przy tym zauważyć, że w odpowiedzi Zamawiającego z dnia 11.02.2025 r., na pytanie dotyczące określenia stawki podatku VAT na poszczególny zakres prac, Zamawiający udzielił następującej odpowiedzi: „*Wartość Vat należy przyjmować zgodnie z ustawą o Vat i innymi obowiązującymi przepisami. Zmieniamy zapisy w SWZ załącznik nr1 – ze stawki na wartość vat. Zamawiający wymaga podania kwoty netto, wartości vat oraz kwoty brutto.*”

Zamawiający nie określił stawki podatku VAT dla poszczególnych elementów robót jak sugeruje to w odwołaniu firma Mostostal Warszawa S.A. Zamawiający wskazał, że określenie stawki podatku VAT jest obowiązkiem Wykonawcy. Zamawiający nakazał podanie wartości tego podatku, oczywiście co nie zwalnia Zamawiającego z weryfikacji poprawności obliczenia ceny, co też Zamawiający uczynił, uznając ofertę firmy Mosty-Łódź S.A. za poprawną pod tym względem. Nie bez znaczenia pozostaje także to, że zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia – Zamawiający oczekiwał realizacji „usługi kompleksowej” polegającej na wybudowaniu całego Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu. Zamawiający dokonując szacowania wartości całego zamówienia przyjął tą wartość łącznie na poziomie 75 006 657,39 złotych netto to jest 92 258 188,59 złotych brutto. Wartość instalacji gazów medycznych przyjęta została na poziomie 237 234,08 złotych netto stanowiła zatem zaledwie ok. 0,32% netto całej inwestycji. Istota interpretacji sprowadza się właśnie do właściwego zrozumienia pojęcia „kompleksowości” udzielanego zamówienia. W tym miejscu należy także zwrócić uwagę na fakt, że Wykonawca Mosty-Łódź, którego oferta została najwyżej oceniona, zastosował wyższą – podstawową stawkę podatku VAT 23% (podobnie jak czterech innych Wykonawców), podczas gdy oferta Odwołującego z niższą stawką podatku VAT 8% jest ofertą o łącznie wyższej cenie. Z powyższego wynika, że gdyby nawet hipotetycznie przyjąć, że Wykonawca Mosty-Łódź powinien w ofercie (w części) skalkulować preferencyjną stawkę VAT to istotnym jest fakt, że najkorzystniejsza oferta byłaby jeszcze niższa – co z natury rzeczy – nie stanowiłoby o zmianie rankingu ofert i nie powoduje uzyskania zamówienia przez Odwołującego. Powyższe stanowi o tym, że w tym przypadku oferty nie są nieporównywalne (jak próbuje sugerować Odwołujący) i przede wszystkim nie została naruszona fundamentalna dla zamówień publicznych zasada konkurencyjności tego postępowania, która wypływa z art. 16 pkt 1 ustawy PZP. Jak słusznie zwróciła uwagę Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 6.11.2012 r. (KIO 2294/12): „Posłużenie się podstawową stawką VAT, gdy zastosowanie mogłaby znaleźć stawka preferencyjna, nie mieści się w tak zakreślonym ratio legis art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. (obecnie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP). Nieracjonalne i sprzeczne ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem prawa zamawiającego do badania ceny oferty byłoby przyjęcie, że oferta, w której cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa, a która mimo tego jest najkorzystniejsza (zwłaszcza przy określeniu ceny jako jedynego kryterium oceny ofert), podlega odrzuceniu, gdyż przy przyjęciu stawki preferencyjnej jej cena byłaby niższa.” W tym miejscu należy wskazać, że stawka podatku VAT w wysokości 22% (obecnie w wysokości 23%) na mocy przepisu art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, stanowi stawkę podstawową. Jak przyjmuje się w literaturze przedmiotu, co do zasady towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową, co ma charakter reguły ogólnej, a w razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania, powinna być stosowana właśnie ta stawka (zob.: A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XVIII, LEX 2024, uwaga 3.8. do art. 41 ustawy o VAT). Teza ta ma również niebagatelne znaczenie w przedmiotowej sprawie, w której trudno odmówić wykonawcom, którzy zastosowali stawkę podstawową – z uwagi na złożoność i kompleksowość przedmiotu zamówienia (przedmiotu opodatkowania) – prawidłowości wyboru takiego rozwiązania podatkowego. Zresztą, takie działanie Zamawiającego, jest dodatkowo uzasadnione w świetle stanu faktycznego niniejszej sprawy, bowiem w tym konkretnym przypadku wybór oferty z zastosowaniem podstawowej (wyższej) a nie preferencyjnej (niższej) stawki podatku VAT, nie narusza kluczowych dla sprawy przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, w tym w szczególności wpływających z art. 16 ustawy PZP zasad konkurencyjności i równego traktowania wykonawców. Wykonawca Mosty-Łódź zastosował stawkę podstawową (wyższą stawkę), a więc przyjmując, że nawet gdyby zastosował niższą stawkę, to tym bardziej jego oferta byłaby ofertą najkorzystniejszą. Należy w tym miejscu przywołać, że takie działanie Zamawiającego, jest zgodne z orzecznictwem Krajowej Izby Odwoławczej. W wyroku z dnia 31.03.2014 r. (KIO 489/14), Krajowa Izba Odwoławcza wskazała, że: „Oceniając zasadność stanowiska odwołującego co do wskazanej stawki VAT, wskazać należy, że skoro ustawa o podatku od towarów i usług oraz inne ustawy regulujące odpowiedzialność podatników nie

wiążą z zastosowaniem stawki podstawowej żadnych ujemnych konsekwencji, a negatywny skutek dla podatnika ma wyłącznie podwyższenie ceny jego oferty poprzez niezastosowanie stawki preferencyjnej, to taka sama reguła powinna obowiązywać również przy wykładni przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych, w szczególności art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. [aktualnie art. 226 ust. 1 pkt 10 p.z.p.] (por. wyrok KIO 20 marca 2014 r. sygn. akt KIO 430/14). Podanie w cenie oferty nieprawidłowej niższej stawki podatku od towarów i usług godzi w uczciwą konkurencję, natomiast zastosowanie przez wykonawcę stawki podstawowej VAT nie może być uznane za niekonkurencyjne w stosunku do innych wykonawców. Podanie w ofercie wyższej stawki podatku VAT powoduje, że oferta tego wykonawcy staje się relatywnie droższa, a tym samym mniej konkurencyjna dla tego wykonawcy". Podobnie uznała Krajowa Izba Odwoławcza w przywołanych powyżej wyroku z dnia 6.11.2012 r. (KIO 2294/12), wskazując: „że w ratio legis art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. (obecnie art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy PZP) nie mieści się odrzucenie oferty, w sytuacji przyjęcia podstawowej stawki podatku VAT, nawet jeśli zastosowanie mogłaby znaleźć stawka preferencyjna. Nieracjonalne byłoby przyjęcie, że oferta, w której cenie mieści się podstawowa stawka podatkowa, a która mimo tego jest najkorzystniejsza, podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p., a skutkiem tego zamówienie uzyskuje wykonawca, który złożył ofertę mniej korzystną. Pogląd przeciwny jest nie do pogodzenia z zasadami wyrażonymi w art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych (...), zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów". Dla poparcia stanowiska w zakresie prawidłowości zastosowania przez Mosty-Łódź jednej podstawowej stawki podatku VAT dla całego zamówienia, może posłużyć stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażone w interpretacji z dnia 8.11.2018 r. (0111-KDIB3-1.4012.676.2018.3.ICz.), zgodnie z którą- „..... aby móc wskazać, że dana robota/usługa jest usługą złożoną (kompleksową), powinna się ona składać z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na realizację kompleksową składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast usługę należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną." Stanowisko takie przedstawił również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: TSUE - w wyroku z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), , stwierdzając, iż: "Pojedyncze świadczenie ma miejsce wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej". Podobny sposób interpretacji tego zagadnienia potwierdził również Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 6.06.2012 r. (I FSK 1374/11) wskazał, że różne stawki VAT mogą mieć zastosowanie, kiedy pod zakupione urządzenie medyczne niezbędne jest wykonanie zwykłych i standardowych czynności polegających na adaptacji pomieszczenia pod ten sprzęt. W ocenie Sądu, rozdzielenie dla celów podatkowych czynności dostawy sprzętu medycznego i adaptacji pomieszczeń nie ma charakteru sztucznego, ale w okolicznościach, gdy prace są standardowe i realizowane są w celu montażu sprzętu. W przedmiotowym postępowaniu tak nie jest, ponieważ roboty budowlane są kluczowe dla przedmiotu zamówienia (Budowy Centrum Zdrowia Psychicznego) a instalacja gazów medycznych (stanowiąca marginalny zakres złożonej inwestycji) jest elementem wtórnym inwestycji, który zostanie zrealizowany z uwagi jedynie na to, że realizowana będzie inwestycja Budowy Centrum Zdrowia Psychicznego.

Reasumując celem zasadniczym udzielenia zamówienia przez Zamawiającego jest realizacja „usługi kompleksowej” polegającej na wybudowaniu całego Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu. Instalacja gazów medycznych jest „usługą pomocniczą” a zatem Wykonawca Mosty-Łódź S.A. w świetle powyższych interpretacji miał prawo do zastosowania stawki jednolitej – podstawowej 23% podatku VAT dla całej kompleksowej usługi. Skoro zatem Wykonawca miał prawo do zastosowania stawki jednolitej 23% dla całej „usługi kompleksowej”, to Zamawiający nie był upoważniony do odrzucenia jego oferty w świetle art. 226 ust. 1 pkt. 10 ustawy PZP.

Do postępowania odwoławczego przystąpienie po stronie zamawiającego zgłosił wykonawca: **Mosty Łódź S.A. z/s w Łodzi** wnosząc o oddalenie odwołania. W piśmie procesowym z dnia 12/05/2025 r. wnioś – jak Zamawiający o oddalenie odwołania. W uzasadnieniu stanowiska podał: (...)

II.1. Ustosunkowanie się do argumentacji Odwołującego w zakresie wiążącej w Postępowaniu stawki podatku VAT.

5. Przystępujący nie może zgodzić się z narracją oferowaną przez Odwołującego w treści odwołania, gdyż jest ona całkowicie nietrafiona i chybiona. Odwołujący ponad wszelką wątpliwość dokonał błędnej interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz wydanych w tym zakresie interpretacji podatkowych, a w konsekwencji w sposób

nieuprawniony zarzucił Przystępującemu błąd w obliczeniu ceny, co zostanie wykazane w dalszej części pisma.

6.Oferta złożona przez Przystępującego spełnia wszystkie wymagania Zamawiającego określone w dokumentach zamówienia oraz została prawidłowo skonstruowana pod kątem podatkowym.

7.W ocenie Przystępującego, w zawieszę przez Krajową Izbą Odwoławczą („Izba”) sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, gdzie instalacja gazów medycznych stanowi świadczenie pomocnicze do świadczenia podstawowego, jakim jest budowa Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu i które powinno dla celów VAT być traktowane jako jedność i powinno być opodatkowane w całości 23% VAT. Aby nie pozostawać gołosłownym w ww. zakresie, Przystępujący przedstawi poniżej szczegółową argumentację swojego stanowiska, z powołaniem adekwatnych wyroków Izby oraz sądów europejskich.

8.Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że celem udzielenia zamówienia objętego Postępowaniem jest budowa Centrum Zdrowia Psychicznego dla dzieci i młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu wraz z niezbędną Infrastrukturą i zagospodarowaniem terenu. Zgodnie z treścią OPZ przygotowanego przez Zamawiającego, w ramach zamówienia przewiduje się m.in.:

(a)wykonanie robót budowlanych, w tym:

(i)budowę budynku szpitala;

(ii)budowę obiektów pomocniczych i obiektów małej architektury;

(iii)zagospodarowanie terenu wraz z budową, przebudową, rozbiórkami infrastruktury technicznej, placem zabaw, boiskiem szkolnym;

(iv)przebudowa zewnętrznego układu drogowego wraz z niezbędną infrastrukturą;

(v)budowę, przebudowę, rozbiórki infrastruktury technicznej; (b) wykonanie wycinki drzew i krzewów i wykonanie nasadzeń zastępczych; (c) wykonanie dokumentów budowy, tj. m.in.:

(i)szczegółowego harmonogramu dyrektywnego inwestycji;

(ii)szczegółowego harmonogramu rzeczowo – finansowego;

(iii)planu BIOZ;

(iv)projektu organizacji robót;

(d)uzyskanie niezbędnych pozwoleń, decyzji uzgodnień, w tym z gestorami sieci umożliwiające oddanie obiektu do użytkowania i użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

(e)przygotowanie kompletnej dokumentacji powykonawczej wraz z załącznikami;

(f)zawiadomienie o zakończeniu budowy do Państwowej Straży Pożarnej wraz z odbiorami;

(g)zawiadomienie o zakończeniu budowy Państwowej Inspekcji Sanitarnej wraz z odbiorami;

(h)zawiadomienie o zakończeniu budowy do organu nadzoru budowlanego wraz z odbiorami;

(i)uzyskanie prawomocnej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie; (j) wyposażenie obiektu: zgodnie z przedmiarami robót.

9.Zwracamy uwagę, że wykonanie instalacji gazów medycznych, do których potencjalnie mogłaby mieć zastosowanie stawka 8% VAT zawiera się w pozycji pod nazwą „budowa, przebudowa, rozbiórki infrastruktury technicznej”, będącej częścią składową punktu a) zakresu zamówienia wymienionego powyżej, obejmującego wykonanie robót budowlanych.

10.Zdaniem Przystępującego takie sformułowanie (dookreślenie) przedmiotu zamówienia jednoznacznie potwierdza, że dla Zamawiającego istotne jest otrzymanie od przyszłego wykonawcy zamówienia kompletnego, wyposażanego i zdanego do użytkowania (zgodnie z przeznaczeniem) opisanego powyżej Centrum Zdrowia Psychicznego, a więc wykonanie świadczenia kompleksowego, w którym wszystkie elementy są ze sobą nierozzerwalnie związane i komplementarne.

11.W naszej ocenie z punktu widzenia nabywcy świadczenia, (czyli Zamawiającego), jak i z punktu widzenia ekonomicznego, wszystkie wymienione powyżej prace stanowią całość służącą jednemu celowi, tj. budowie Centrum Zdrowia Psychicznego. W szczególności nie byłoby zasadne z punktu widzenia Zamawiającego wykonanie robót budowlanych, a następnie wykonanie instalacji gazów medycznych w dopiero co wykończonych pomieszczeniach, które łączyłyby się chociażby z koniecznością wykuvania bruzd instalacyjnych w nowo postawionych ścianach czy też innymi niezbędnymi (dodatkowymi) pracami. Takie sztuczne rozdzielenie robót byłoby nieracjonalne ze względów finansowych i organizacyjnych, skutkując niepotrzebnym przedłużeniem wszystkich prac. Tym samym z punktu widzenia celu, jaki zamierza osiągnąć Zamawiający, roboty budowlane i wykonanie innych prac instalacyjnych, w tym wykonanie instalacji gazów medycznych stanowią całość, a ich rozdzielenie byłoby sztuczne. Skoro więc dla uzyskania jak najlepszego efektu przedmiotowego, ekonomicznego i organizacyjnego, prace te powinny być wykonywane w całości, w tym samym miejscu, w tym samym celu oraz najlepiej w tym samym czasie, to rozdzielanie ich ma charakter sztuczny.

12.Przystępujący jest świadomy tego, że w świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii

Europejskiej (TSUE) (np. wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24 i przywołane tam orzecznictwo), każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne oraz niezależne. Niemniej jednak świadczenie składające się z więcej niż jednej czynności ale mające charakter jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż mogłoby to skutkować naruszeniem całego systemu opodatkowania. Oznacza to, że dane świadczenie może mieć charakter kompleksowy, jeżeli z ekonomicznego punktu widzenia oraz z perspektywy oczekiwań nabywcy, określone czynności stanowiące elementy danego świadczenia wchodziły w skład jednej złożonej usługi. W takim przypadku dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie należy sztucznie rozdzielać poszczególnych czynności.

13. W tym miejscu Przystępujący wskazuje, że ani Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ani polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług nie zawierają definicji świadczenia złożonego. Brak jest również szczególnych uregulowań dotyczących przesłanek uznawania danego świadczenia za świadczenie złożone. Ocena, w jakich okolicznościach świadczenia powiązane należy traktować jako świadczenia jednolite, kształtowana jest na bazie orzecznictwa TSUE. Przy czym zastrzec należy, że aczkolwiek TSUE w wielu orzeczeniach w sposób pomocny przy interpretacji przepisów wypowiadał się w kwestii świadczeń złożonych, to i tak każdorazowo rozstrzygnięcie w tym przedmiocie musi uwzględniać specyfikę konkretnego stanu faktycznego w danej sprawie.

14. Ten wyjątek od zasady rozdzielności oraz niezależności poszczególnych świadczeń ma zdaniem Przystępującego zastosowanie w przedmiotowej sprawie, bowiem (jak wskazano i wyjaśniono powyżej) celem Zamawiającego jest wybudowanie przez wykonawcę na jego rzecz kompletnie wyposażonego Centrum, a na to kompletne wyposażenie składa się także instalacja gazów medycznych. Z drugiej strony, wykonanie samej instalacji gazów medycznych, bez wybudowania Centrum, nie miałoby dla Zamawiającego najmniejszego sensu, gdyż instalacja ta działa zgodnie ze swoim przeznaczeniem dopiero gdy jest wbudowana w budynek, który ma obsługiwać. Świadczy to zdaniem Przystępującego o komplementarności wykonania instalacji gazów medycznych do świadczenia głównego jakim jest wybudowanie budynku Centrum.

15. Zaprezentowane powyżej stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TSUE.

I tak, m.in. w wyroku z dnia 25 lutego 1999 roku, nr C-349/96, Card Protection Plan

Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1999:93, TSUE wskazał, że: „Jedno świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”.

16. Podobnie Trybunał orzekł w ramach wyroku wydanego w sprawie nr C-41/04 (Levob Verzekeringen), w którym możemy przeczytać, że:

„(19) Jak to wynika z orzecznictwa Trybunału, jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja w celu określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku to jedno świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług (podobnie wyrok z 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg- Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12-14, oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 28 i 29).

(20) Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie że po pierwsze, z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda czynność powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności w celu określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie (por. przez analogię ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 29).

(21) W kwestii tej Trybunał orzekł, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, zwłaszcza w przypadku, gdy kilka elementów powinno zostać uznanych za konstytutywne dla świadczenia głównego, podczas gdy, przeciwnie, jedno lub więcej świadczeń powinno być postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, oraz wyrok z 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99, Primback, Rec. str. I-3833, pkt 45).

(22) Podobnie jest w przypadku, jeśli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.”

17. Z orzeczeń Trybunału wynika zatem, że co do zasady, nawet jeśli dane świadczenie składające się z kilku czynności jest przeznaczone dla jednego nabywcy, to każde z nich powinno być traktowane odrębnie, co oznacza także ich

odrębne opodatkowanie. Wyjątek od reguły dotyczy jednak sytuacji, gdy świadczenia te są ze sobą nierozzerwalnie połączone w taki sposób, że z gospodarczego punktu widzenia ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W takim przypadku, zdaniem Trybunału, świadczenie pomocnicze dzieli los prawny świadczenia głównego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w Postępowaniu.

18.Odnosząc tezy powyżej przywołanych orzeczeń TSUE do przedmiotowej sprawy, Przystępujący pragnie zauważyć, że jego zdaniem nabycie samej instalacji gazów medycznych nie jest celem Zamawiającego (wszak ma On zamiar wybudować obiekt kompleksowy, pełniący od momentu jego otwarcia funkcję Centrum Zdrowia Psychicznego) i nie miałoby żadnego uzasadnienia gospodarczego. Niewątpliwie również, instalacja gazów medycznych służy lepszemu i pełniejszemu wykorzystaniu Centrum jako takiego oraz poprawie jego parametrów funkcjonalnych. W konsekwencji, nie sposób uznać, że instalacja gazów medycznych powinna być w przedmiotowej sprawie traktowana jako usługa odrębna od budowy Centrum.

19.Przystępujący pragnie zwrócić uwagę, że prezentowane wyżej stanowisko TSUE wyrażają także polskie sądy, m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 marca 2011 roku (sygn. akt I SA/Po 951/10), w którym stwierdzono: „Biorąc powyższe rozstrzygnięcia pod uwagę, należy podzielić pogląd, że świadczenie złożone (kompleksowe) będzie mieć miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy będzie miała charakter świadczenia podstawowego i świadczenia pomocniczego (lub świadczeń pomocniczych), a zatem takich, które umożliwiają skorzystanie (względnie lepsze skorzystanie) ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można, bez popadania w sztuczność, rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy - wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia”.

20.Na poparcie swojego stanowiska Przystępujący pragnie także powołać interpretację indywidualną z dnia 10 maja 2013 roku, sygn. IBPP2/443-123/13/WN, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach czy wyroki KIO 2220/24 z 16 lipca 2024 . KIO 94/23 z 25 stycznia 2023 r., i KIO 1859/21 z 21 lipca 2021 r.

21.Przywołane powyżej orzeczenia potwierdzają słuszność zaprezentowanego powyżej przez Przystępującego stanowiska, a w konsekwencji prawidłowość ustalenia stanu faktycznego na potrzeby określenia ceny ofertowej. Tym samym nie można mówić, aby w sprawie znajdowała zastosowanie norma wyrażona w art. 226 ust. 1 pkt 10 Pzp. Przyjęcie koncepcji zaprezentowanej przez Odwołującego byłoby irracjonalne i prowadziłoby do sztucznego podzielenia świadczenia, które nie znajduje uzasadnienia zarówno od strony stricte budowlanej jak i ekonomicznej i finansowej.

Krajowa Izba Odwoławcza (Izba lub KIO) ustaliła i zważyła, co następuje:

Odwołujący Mostostal Warszawa S.A. z/s w Warszawie (wykonawca Mostostal) w odwołaniu zarzucił Zamawiającemu naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 10 w związku z art. 16 pkt 1) ustawy Pzp z uwagi na dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oraz zaniechanie odrzucenia oferty wykonawcy Mosty Łódź S.A. z/s w Łodzi(wykonawca Mosty lub Uczestnik Mosty) zawierającej, zdaniem wykonawcy, błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu wobec całości zamówienia nieprawidłowej, jednolitej stawki podatkowej w wysokości 23%, traktując całość zamówienia jako usługę kompleksową, podczas gdy w odniesieniu do dostawy i montażu instalacji gazów medycznych jako wyrobu medycznego winno się zastosować stawkę preferencyjną 8%, co w konsekwencji doprowadziło do dopuszczenia do oceny różnych, nieporównywalnych względem siebie ofert, a tym samym naruszyło zasady zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz innych przepisów przywołanych w treści uzasadnienia niniejszego odwołania.

Podnoszony w odwołaniu zarzut nie podlega uwzględnieniu.

Tak jak wskazał Zamawiający i Uczestnik celem udzielenia zamówienia objętego przedmiotowym postępowaniem jest budowa Centrum Zdrowia Psychicznego dla dzieci i młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu wraz z niezbędną Infrastrukturą i zagospodarowaniem terenu. Zgodnie z treścią Opisu Przedmiotu Zamówienia (OPZ) w ramach zamówienia przewiduje się m.in.:

(a)wykonanie robót budowlanych, w tym:

(i)budowę budynku szpitala;

(ii)budowę obiektów pomocniczych i obiektów małej architektury;

(iii)zagospodarowanie terenu wraz z budową, przebudową, rozbiórkami infrastruktury technicznej, placem zabaw, boiskiem szkolnym;

(iv)przebudowa zewnętrznego układu drogowego wraz z niezbędną infrastrukturą;

(v)budowę, przebudowę, rozbiórki infrastruktury technicznej; (b) wykonanie wycinki drzew i krzewów i wykonanie nasadzeń zastępczych; (c) wykonanie dokumentów budowy, tj. m.in.:

(i)szczegółowego harmonogramu dyrektywnego inwestycji;

- (ii)szczegółowego harmonogramu rzeczowo – finansowego;
- (iii)planu BIOZ;
- (iv)projektu organizacji robót;
- (d)uzyskanie niezbędnych pozwoleń, decyzji uzgodnień, w tym z gestorami sieci umożliwiające oddanie obiektu do użytkowania i użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;
- (e)przygotowanie kompletnej dokumentacji powykonawczej wraz z załącznikami;
- (f)zawiadomienie o zakończeniu budowy do Państwowej Straży Pożarnej wraz z odbiorami;
- (g)zawiadomienie o zakończeniu budowy Państwowej Inspekcji Sanitarnej wraz z odbiorami;
- (h)zawiadomienie o zakończeniu budowy do organu nadzoru budowlanego wraz z odbiorami;
- (i)uzyskanie prawomocnej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie; (j) wyposażenie obiektu: zgodnie z przedmiarami robót.

Wykonanie instalacji gazów medycznych, do których potencjalnie mogłaby mieć zastosowanie stawka 8% VAT zawiera się w pozycji pod nazwą „budowa, przebudowa, rozbiorczy infrastruktury technicznej”, będącej częścią składową punktu a) zakresu zamówienia wymienionego powyżej (iii), obejmującego wykonanie robót budowlanych.

Zamawiający w Formularzu oferty przed jego zmianą wymagał podania:

Kryterium nr 1 - Cena	Łączna cena netto: PLN zastosowana stawka VAT wynosi% ŁĄCZNA CENA BRUTTO: PLN
--------------------------	--

Odpowiadając na pytanie: (pismo z dnia 11.02.2025 r.): „Prosimy o określenie stawki VAT jaką należy przyjąć na poszczególne zakresy prac. Formularz ofertowy wymaga podania jednej stawki VAT na całość zamówienia, która składa się z wybudowania nie tylko obiektu ale także prac dookoła niego”. Podał: „Wartość Vat należy przyjmować zgodnie z ustawą o Vat i innymi obowiązującymi przepisami”. Jednocześnie poinformował o zmianie wprowadzonej do załącznika nr 1 SWZ: „ze stawki na wartość vat. Zamawiający wymaga podania kwoty netto, wartość vat oraz kwoty brutto”.

Wykonawca Mostostal w Formularzu oferty (po jego zmianie podał:

Kryterium nr 1 - Cena	Łączna cena netto: 55 437 548,63 PLN Kwota podatku VAT 12 750 636,18 PLN ŁĄCZNA CENA BRUTTO: 68 188 184,81 PLN
--------------------------	---

Wezwany w piśmie z dnia 5 marca 2025 r. w odpowiedzi na pytanie 1, które dotyczyło zastosowanej stawki podatku VAT dla przedmiotu zamówienia podał w szczególności:

- ✓ Zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia (dalej: OPZ) tj. załącznikiem nr 2 do Specyfikacji Warunków Zamówienia (dalej: SWZ) w ramach zamówienia przewiduje się zakres robót budowy budynku użyteczności publicznej o powierzchni całkowitej co najmniej 4 tys. m², przy czym wskazano na kod przedmiotu głównego zamówienia tj. kod CPV: 45.00.00.00-7 Roboty budowlane. Pozostałe wskazane kody są dodatkowe, które są elementami służącymi do pełnego zrealizowania celu, a zatem nie mają charakteru samoistnego.
- ✓ Zgodnie ze Specyfikacją Warunków Zamówienia pkt 3.6 zamówienie nie zostało podzielone na części, a więc mamy do czynienia z jednym zamówieniem o charakterze kompleksowym, służącym do realizacji celu jakim jest Budowa Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu. W postępowaniu wpłynęło pytanie (numer 29 z 11.02.2025 r.) jaką należy przyjąć stawkę podatku VAT, na co Zamawiający udzielił odpowiedzi, że należy przyjąć stawkę zgodnie z ustawą o vat i innymi obowiązującymi przepisami. Zatem w niniejszym postępowaniu, mając na względzie charakter zamówienia, który polega na uzyskaniu świadczenia kompleksowego, nie ma prawnej możliwości zastosowania innej stawki podatku VAT.
- ✓ Niewłaściwym dla celów podatku VAT jest dokonywanie sztucznego podziału poszczególnych świadczeń składających się na jedno kompleksowe świadczenie (w tym świadczeń pomocniczych), tylko po to aby zastosować dla tych poszczególnych świadczeń, w tym pomocniczych, różne stawki podatku VAT. W przypadkach, w których występuje kilka czynności, które składają się w rezultacie na jedno zasadnicze świadczenie, możemy mówić o pewnym kompleksie świadczeń.
- ✓ W przedmiotowym postępowaniu świadczeniem głównym była budowa obiektu Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu, a nie dostawa wyrobu medycznego.

W tych wyjaśnieniach powołał się na szereg orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz Krajowej Izby Odwoławczej także na wyroki TSUE. Odpowiadając na pytanie 2 wykonawca oprócz wskazanego orzecznictwa wskazał także na 3 interpretacje Dyrektorów Krajowej Informacji Skarbowej. Podobne stanowisko zaprezentowało jeszcze czterech

wykonawców spośród 13 wykonawców składających oferty, którzy zastosowali jednolitą stawkę podatkową – 23 %.

Odwolujący – Mostostal odpowiadając także na wezwanie w analogicznym zakresie w piśmie z dnia 10 marca 2025 r. w odpowiedzi na pytanie 1 (podobnie jak 8 pozostałych wykonawców, w tym wykonawca Budimex) podał z kolei:

✓ Do kalkulacji ceny Spółka przyjęła dwie stawki VAT w wysokości 23% i 8%. Podstawowa stawka VAT w wysokości 23% została przyjęta dla usługi budowlanej polegającej na budowie budynku sklasyfikowanego w PKOB do klasy ex 1264, do grupy: sanatoria, szpitale długoterminowego leczenia, szpitale psychiatryczne, przychodnie, poradnie, żłobki, ośrodki pomocy społecznej dla matki i dziecka. Stawka ta będzie miała zastosowanie do całego zakresu prac nieobjętego 8% stawką VAT. Podstawą prawną stosowania ww. stawki jest art. 41 ust. 1 w związku z art. 146aa ust 1 pkt 1 ustawy VAT. Stawka VAT w wysokości 8% przyjęta została do dostawy i instalacji gazów medycznych, stanowiącej wyrób medyczny.

Na poparcie stanowiska w zakresie stosowania stawki 8% VAT Spółka wskazała na cztery interpretacje Krajowej Informacji Skarbowej oraz na orzeczenie KIO - sygn. akt KIO 2410/20.

Izba w pierwszej kolejności wskazuje, że cytowana powyżej odpowiedź Zamawiającego na pytanie 29 z dnia 11.02.2025 r. nie powodowała, że Zamawiający w ten sposób ustalił stawki podatkowe obowiązujące w tym postępowaniu. Wbrew twierdzeniu Odwołującego tej odpowiedzi nie utożsamiać z brakiem przyzwolenia na potraktowanie całości zamówienia jako usługi kompleksowej, ani też jako wskazówką zastosowania różnych stawek VAT, które mają być zsumowane w tzw. wartość VAT odpowiadającą sumie naliczonego podatku różnych zakresów przedmiotu zamówienia opodatkowanych różnymi stawkami podatkowymi. Izba także zwraca uwagę na różne stanowiska wynikające przede wszystkim w pierwszej kolejności z interpretacji Krajowej Administracji Skarbowej, w tym WIP jak i z orzecznictwa sądów administracyjnych, podobnie jak i z orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, a także orzecznictwa TSUE, co było wykazywane przez wykonawców już na etapie składanych wyjaśnień jak i w odwołaniu i pismach procesowych. Trudno zatem w przypadku tej sprawy mówić o ugruntowanym stanowisku organów podatkowych i orzecznictwa, z którego ma wynikać, że dostawa i instalacja instalacji gazów medycznych zamawiana jako element świadczenia złożonego, na które składają się różne rodzajowo roboty budowlane, dostawy i usługi podlega stawce preferencyjnej 8% natomiast pozostałe prace remontowe podlegają opodatkowaniu stawką podstawową 23%.

Izba orzekając w tej sprawie i mając na uwadze argumentację Zamawiającego jako nabywcy świadczenia oraz Uczestnika Mosty, także mając na względzie aspekt ekonomiczny sprawy zgodziła się z ich poglądem, że wszystkie w OPZ prace, bez wyodrębnienia wykonania instalacji gazów medycznych stanowią całość służącą jednemu celowi - budowie Centrum Zdrowia Psychicznego. Z punktu widzenia celu, jaki zamierza osiągnąć Zamawiający, roboty budowlane i wykonanie innych prac instalacyjnych, w tym wykonanie instalacji gazów medycznych stanowią całość, a ich rozdzielenie byłoby sztuczne. Także dla uzyskania jak najlepszego efektu przedmiotowego, ekonomicznego i organizacyjnego, prace te powinny być wykonywane w całości, w tym samym miejscu, w tym samym celu oraz najlepiej w tym samym czasie. Te okoliczności przemawiają za stanowiskiem Zamawiającego i Uczestnika Mosty za niepodzielnością świadczenia. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na powoływane przez Zamawiającego stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 6.06.2012 r. (I FSK 1374/11) wskazał, że różne stawki VAT mogą mieć zastosowanie, kiedy pod zakupione urządzenie medyczne niezbędne jest wykonanie zwykłych i standardowych czynności polegających na adaptacji pomieszczenia pod ten sprzęt. W ocenie Sądu, jak wskazał, rozdzielenie dla celów podatkowych dostawy sprzętu medycznego i adaptacji pomieszczeń nie ma charakteru sztucznego, ale tylko w okolicznościach, gdy prace są standardowe i realizowane są w celu montażu sprzętu. W przedmiotowym postępowaniu - jak podkreślił Zamawiający - roboty budowlane są kluczowe dla przedmiotu zamówienia (Budowy Centrum Zdrowia Psychicznego), a instalacja gazów medycznych (stanowiąca marginalny zakres złożonej inwestycji - wartość spornej instalacji stanowi zaledwie ok. 0,32 % netto całej inwestycji) jest elementem wtórnym inwestycji, który zostanie zrealizowany z uwagi jedynie na to, że realizowana będzie inwestycja Budowy Centrum Zdrowia Psychicznego.

W konkluzji Izba stwierdza, że celem zasadniczym udzielenia zamówienia w przypadku tego postępowania jest realizacja „usługi kompleksowej” polegającej na wybudowaniu całego Centrum Zdrowia Psychicznego dla Dzieci i Młodzieży przy Wojewódzkim Szpitalu Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu, a wykonanie instalacji gazów medycznych jest „usługą pomocniczą”. Tym samym wykonawca Mosty-Lódź S.A. w świetle powyższych interpretacji miał prawo do zastosowania stawki jednolitej – podstawowej 23% podatku VAT dla całej kompleksowej usługi. Niewątpliwie ostateczne rozstrzygnięcie w tej sprawie będzie należało do właściwego organu podatkowego i dlatego Zamawiający – wobec przedstawionych argumentów – nie mógł definitywnie rozstrzygać spornej kwestii także co do oferty wykonawcy Mostostal, gdzie zastosowano zróżnicowane stawki podatku VAT. W konsekwencji Zamawiający nie miał podstaw do odrzucenia oferty wykonawcy Mosty na podstawie art. 226 ust. 1 pkt. 10 ustawy Pzp, czego domaga się w odwołaniu wykonawca Mostostal.

Reasumując Izba stwierdza, że w stanie faktycznym tej sprawy, uwzględniając podnoszony w odwołaniu zarzut, nie zaistniały przesłanki do uwzględnienia odwołania określone w art. 554 ustawy Pzp.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku na podstawie art. 575 Ustawy Prawa zamówień publicznych oraz w oparciu o przepisy poz. 2437).

Mając powyższe na uwadze, Krajowa Izba Odwoławcza orzekła jak w sentencji wyroku.

.....