

Sygn. akt: KIO 967/17

**WYROK**  
**z dnia 26 maja 2017 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza** - w składzie:

**Przewodniczący: Agata Mikołajczyk**

Protokolant: Mateusz Zientak

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 24 maja 2017 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 15 maja 2017 r. przez Odwołującego - wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **E. B. PKB Sp. z o. o. S.K.A., E. PKB Sp. z o. o. Sp. k. ul. (...)** w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: **Zakład Opiekuńczo-Lecznicy w K., ul. (...)**,

przy udziale wykonawcy: **P. B. P. C. – K. S.A. ul. (...)**, zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego,

**orzeka:**

1. Uwzględnia odwołanie i nakazuje Zamawiającemu:

1.1. unieważnienie czynności wyboru najkorzystniejszej oferty wykonawcy - Przedsiębiorstwo Budownictwa Przemysłowego C. – K. S.A. z K.;

1.2. unieważnienie czynności odrzucenia na podstawie art. 89 ust.1 pkt 6 ustawy – Prawo zamówień publicznych oferty wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: E. B.PKB Sp. z o. o. S.K.A., E. PKB Sp. z o. o. Sp. k. z siedzibą w K.;

1.3. ponowne badanie oferty wnoszącego odwołanie i ocenę niepodlegających odrzuceniu ofert zgodnie z kryteriami oceny określonymi w SIWZ.

2. Kosztami postępowania obciąża Zamawiającego - **Zakład Opiekuńczo-Lecznicy w K., ul. (...)** i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **10. 000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawców wspólnie

ubiegających się o udzielenie zamówienia: **E. B. PKB Sp. z o. o. S.K.A., E. PKB Sp. z o. o. Sp. k. ul. (...)** tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od zamawiającego - **Z. O.-L. w K., ul. (...)** na rzecz wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **E. B. PKB Sp. z o. o. S.K.A., E. PKB Sp. z o. o. Sp. k. ul. (...)** kwotę **10.000 zł 00 gr** (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 2164 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Krakowie**.

**Przewodniczący:** .....

**Sygn. akt: KIO 967/17**

#### **Uzasadnienie**

Odwołanie zostało wniesione przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia: **E. B. PKB Sp. z o. o. S.K.A., E. PKB Sp. z o. o. Sp. k.** z siedzibą w K. [Odwołujący lub Konsorcjum], w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego prowadzonym w trybie przetargu nieograniczonego którego przedmiotem jest „Wykonanie robót budowlanych polegających na budowie Pawilonu nr 5 w Zakładzie Opiekuńczo -

Lecznicy w K.” (znak postępowania: ZP 5/2017). Zdaniem wnoszącego odwołanie, Zamawiający – Zakład Opiekuńczo-Leczniczy w K. naruszył art. 89 ust.1 pkt 6 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych [Dz. U. z 2015 r. poz. 2164 ze zm.] [ustawa Pzp] z uwagi na jego niewłaściwe zastosowanie, polegające na bezzasadnym odrzuceniu oferty Odwołującego, w związku z uznaniem, iż oferta Odwołującego zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu stawki podatku od towarów i usług VAT w wysokości 8%, zamiast w prawidłowej wysokości 23%, podczas gdy Odwołujący w ofercie prawidłowo zastosował stawkę VAT w wysokości 8% w odniesieniu do robót budowlanych polegających na budowie budynku zakładu opiekuńczo-leczniczego. W związku z powyższym wnoszę o uwzględnienie odwołania oraz nakazanie: unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego, powtórzenia czynności badania i oceny ofert oraz dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej zgodnie z przepisami Ustawy, z uwzględnieniem oferty Odwołującego. Ponadto o zasądzenie na rzecz Odwołującego kosztów postępowania odwoławczego, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm przepisanych.

Odwołujący podał, że ma interes w uzyskaniu zamówienia. Biorąc pod uwagę okoliczność wykluczenia z postępowania konsorcjum firm, których liderem był S. P. z uwagi na nieprzedłużenie okresu związania z ofertą, Odwołujący uzyskałby przedmiotowe zamówienie w przypadku gdyby Zamawiający nie odrzucił oferty Odwołującego - w wyniku badania ofert zostałaby wybrana oferta Odwołującego jako oferta najkorzystniejsza. Wybrana pismem z dnia 9 maja 2017 r. jako najkorzystniejsza oferta wykonawcy C. K. S.A. uzyskała w przedmiotowym postępowaniu maksymalną ilość 100 pkt., w tym za cenę - 60 pkt., za długość okresu rękojmi - 20 pkt., za skrócenie terminu wykonania - 20 pkt. Odwołujący, podobnie jak C. K. S.A. i wszyscy pozostali oferenci, w ofercie uwzględnił najwyższy punktowany termin wykonania zamówienia, tj. 21 października 2018 r. i najwyższy punktowany okres rękojmi, tj. 72 miesięcy. Cena ofertowa brutto oferty Odwołującego wynosiła jednak 24.566.488,74 zł, a zatem była niższa od oferty wykonawcy C. K. S.A. stanowiącej kwotę 25,393.824,21 zł (różnica wynosiła zatem 827.335,47 zł). W konsekwencji, gdyby Zamawiający nie odrzucił oferty Odwołującego - oferta Odwołującego zostałaby wybrana jako najkorzystniejsza. Odwołujący uzyskałby bowiem 100 pkt., zaś wykonawca C. K. S.A. 98,05 pkt. W konsekwencji w związku z bezzasadną i sprzeczną z Ustawą czynnością Zamawiającego - Odwołujący utracił obiektywną możliwość uzyskania przedmiotowego zamówienia, co naraziło go na szkodę w postaci utraconych przychodów i zysków możliwych do osiągnięcia w przypadku udzielenia mu zamówienia. Gdyby bowiem Zamawiający nie odrzucił oferty Odwołującego postępowania - oferta Odwołującego zostałaby wybrana jako najkorzystniejsza.

Mając na uwadze powyższe - wskazać należy, iż Odwołujący ma interes w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia oraz może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez Zamawiającego przepisów ustawy Pzp.

W uzasadnieniu podnoszonego w odwołaniu zarzutu podał, co następuje:  
Zawiadomieniem o wyborze najkorzystniejszej oferty z dnia 9 maja 2017 r. Zamawiający poinformował Odwołującego o odrzuceniu jego oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt. 6 Ustawy. W ocenie Zamawiającego Odwołujący zastosował nieprawidłową stawkę podatku od towarów i usług VAT wynoszącą 8%, podczas gdy powinna zostać zastosowana stawka podatku od towarów i usług VAT 23%. Zamawiający wskazał, że przedmiotem postępowania jest budowa pawilonu nr 5 Zakładu Opiekuńczo-Leczniczego w K.. Nawiązując do treści projektu wykonawczego Zamawiający wskazał, iż budynek częściowo przeznaczony będzie na udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym oraz częściowo na ośrodek opieki dziennej. W części budynku przeznaczonej dla udzielania świadczeń stacjonarnym Zamawiający przewiduje pobyt 120 pacjentów. Zamawiający wyjaśnił, iż podział powierzchni przedstawia się następująco: opieka stacjonarna 992,5 m<sup>2</sup> piwnice oraz 3140,7 m<sup>2</sup> kondygnacje nadziemne, opieka dzienna 308,1 m<sup>2</sup> piwnice oraz 1642,6 m<sup>2</sup> kondygnacje nadziemne. Zamawiający wyjaśnił, iż zgodnie z rozporządzeniem w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych obiekty budowlane klasyfikuje się w jednej pozycji, zgodnie z ich głównym użytkowaniem. W ocenie Zamawiającego głównym celem użytkowania przedmiotowego budynku będzie udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym. Jednocześnie Zamawiający wskazał, iż stosownie do art. 41 ust. 12 i 12a ustawy o podatku od towarów i usług obniżoną stawkę VAT stosuje się również do obiektów budownictwa mieszkaniowego, do których zaliczono m. in. obiekty sklasyfikowane w PKOB w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczące usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W związku z powyższym Zamawiający uznał, iż kluczowe dla ustalenia prawidłowej stawki VAT jest ustalenie, czy budynek, który będzie przeznaczony na działalność Zakładu Opiekuńczo-Leczniczego w K. obejmującą udzielania całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym jest budynkiem instytucji ochrony zdrowia świadczącym usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską dla ludzi starszych, niepełnosprawnych itp. Mając na uwadze powyższe Zamawiający uznał, iż zastosowanie obniżonej 8% stawki podatku do robót budowlanych w postaci budowy przedmiotowego budynku było nieprawidłowe. Zamawiający stwierdził, iż mimo, że w budynku będą świadczone usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, będą to

jedynie usługi składowe wchodzące w skład usługi głównej jaką jest udzielanie świadczeń zdrowotnych. W takiej sytuacji przedmiotowy budynek w ocenie Zamawiającego nie jest budynkiem instytucji ochrony zdrowia świadczącym usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, którego budowa winna zostać opodatkowana stawką VAT 8%. Budynek ten należy w ocenie Zamawiającego raczej uznać za budynek instytucji świadczących usługi medyczne i chirurgiczne oraz pielęgnacyjne dla ludzi (tiret drugi klasy 1264).

Zamawiający powołał się przy tym na wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 18 sierpnia 2014 r. KIO 1571/14, w którym Izba w ocenie Zamawiającego wyraziła identyczne stanowisko

Zamawiający wskazał, iż w związku z powyższym przedmiotowy budynek nie może być sklasyfikowany w dziale 1264 PKOB w wyszczególnieniu w tirecie 6 -budynki instytucji ochrony zdrowia świadczące usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W takiej sytuacji w ocenie Zamawiającego roboty budowlane związane z budową tego budynku nie mogą być objęte stawką VAT 8%. Zdaniem Odwołującego, odrzucenie jego oferty było nieprawidłowe, a jej uzasadnienie należy uznać za błędne. Wbrew stanowisku Zamawiającego, Odwołujący prawidłowo zastosował stawkę VAT 8% w zakresie robót budowlanych dotyczących budowy budynku pawilonu nr 5 Zakładu Opiekuńczo- Leczniczego w K.. Przedmiotowy budynek zostanie po jego wybudowaniu przeznaczony na działalność stacjonarną zakładu opiekuńczo-leczniczego. Przyznał to sam Zamawiający, który na stronie 4 uzasadnienia zawiadomienia z dnia 9 maja 2017 r. stwierdził, iż „Należy zatem ustalić, czy budynek który będzie przeznaczony na działalność Zakładu Opiekuńczo-Leczniczego w K. obejmującą udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym jest budynkiem instytucji ochrony zdrowia świadczącym usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, itp.”. Zamawiający przyznał przy tym, iż aż 4133,2 m2 ze wskazanej przez Zamawiającego całkowitej analizowanej powierzchni budynku wynoszącej 6083,9 m2 przeznaczone będzie pod opiekę stacjonarną. Daje to 68% udział powierzchni przeznaczonej pod opiekę stacjonarną. W opisie do projektu wykonawczego zagospodarowania terenu (załącznik nr 8 do SIWZ) wskazano natomiast, iż: „Zadanie inwestycyjne dotyczyć będzie budynku przeznaczonego na opiekę psychiatryczną i odrębną częścią przeznaczoną na ośrodek opieki dziennej powiązanego funkcjonalnie przewiązką z pozostałymi pawilonami składającymi się na kompleks Zakładu z instalacjami wewnętrznymi wraz z zagospodarowaniem terenu, infrastrukturą techniczną, komunikacją pieszą, kołową, budową miejsc parkingowych oraz budową dwóch zbiorników p.poż wraz z punktami poboru” Odwołujący wskazał, że „Działalność zakładów opiekuńczo-leczniczych reguluje art. 12 ust.

1 pkt. 1 w zw. z art. 9 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej. Zgodnie z rzeczonymi przepisami działalność stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych innych niż szpitalne udziela się w przypadku świadczeń polegających w szczególności na udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i wyżywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych. Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o działalności leczniczej, pod pojęciem stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne inne niż świadczenie szpitalne rozumie się świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz lecznictwa uzdrowiskowego, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach. Zgodnie natomiast z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych świadczeniobiorca przebywający w zakładzie opiekuńczo-leczniczym, który udziela świadczeń całodobowych, ponosi koszty wyżywienia i zakwaterowania. Zasady klasyfikacji budynków określa z kolei rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB). Zgodnie z częścią I ust. 5 akapit trzeci objaśnień do PKOB stanowiących załącznik do ww. rozporządzenia w przypadku obiektów budowlanych użytkowanych lub przeznaczonych do wielu celów (np. budynek mieszkalny będący jednocześnie hotelem i biurem) klasyfikuje się je w jednej pozycji, zgodnie z ich głównym użytkowaniem”.

Odnosząc powyższe regulacje do stanu faktycznego niniejszej sprawy w pierwszej kolejności stwierdził, że Zamawiający zamierza w przedmiotowym budynku prowadzić działalność w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień. Działalność ta prowadzona będzie w przeważającej i wyodrębnionej części budynku w trybie stacjonarnym. W części budynku przeznaczonym na realizacji funkcji stacjonarnej przewiduje się pobyt 120 pacjentów. Jego zdaniem, „Jak wynika z przytoczonego powyżej art. 12 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 9 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej jednym z podstawowych świadczeń zakładów opiekuńczo-leczniczych jest udzielanie świadczeń polegających na zapewnianiu pacjentom pomieszczeń i wyżywienia odpowiednich do stanu zdrowia. Zapewnianie wyżej wskazanych świadczeń to zatem niewątpliwie usługa zakwaterowania. Z uwagi na brak legalnej definicji usługi zakwaterowania – konieczne jest odwołanie się do językowego znaczenia pojęcia „zakwaterować”. Zgodnie z internetowym Słownikiem Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl>) zakwaterować to „przydzielić komuś miejsce czasowego zamieszkania”. W

takiej sytuacji dla odpowiedniej klasyfikacji przedmiotowego budynku konieczna jest ocena ich głównego użytkownika zgodnie z PKOB, czyli w oparciu o kryterium powierzchni. Biorąc pod uwagę ww. kryterium - wskazać należy, iż jak sam podał Zamawiający w swoich wyjaśnieniach z dnia 9 maja 2017 r. 68% powierzchni przeznaczone będzie pod funkcję stacjonarną. Pozostała część, tj. 32% powierzchni przeznaczona natomiast będzie na ośrodek opieki dziennej. Nie budzi zatem wątpliwości, iż przeważająca funkcja budynku to opieka stacjonarna. Realizacja funkcji stacjonarnej będzie możliwa dzięki 120 miejscom zakwaterowania pacjentów. Jak wynika z projektu, zakwaterowania będzie realizowane w 57 pokojach jedno-, dwu- i - czteroosobowych. Dla pacjentów przebywających w części stacjonarnej zgodnie z projektem przewidziano pomieszczenia służące zarówno bezpośrednio funkcji zakwaterowania (kuchnie, stołówka, izolatki, magazyny bielizny), jak i funkcji związanej ze świadczeniem opieki lekarskiej i pielęgniarstwa. Klasyfikacja wyszczególnienia z tiretu szóstego klasy 1264 PKOB dotyczy jednak nie tylko usług zakwaterowania, ale usług zakwaterowania świadczonych łącznie z opieką lekarską i pielęgniarstwem. Skoro zatem w stacjonarnej wyodrębnionej części budynku świadczone będą usługi zakwaterowania wraz z usługami lekarskimi i pielęgniarstwowymi dla pacjentów będących mieszkańcami części stacjonarnej - to cała wyodrębniona część stacjonarna budynku winna być zaklasyfikowana w tirecie 6 klasy 1264 jako budynek instytucji ochrony zdrowia świadczący usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarstwem, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, itp. Wszystkie pomieszczenia w części stacjonarnej budynku, pomimo zróżnicowania ich funkcji są bowiem związane ze świadczeniem usług zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarstwem dla ludzi starszych, niepełnosprawnych". Odwołujący podał, że „Zasady klasyfikacji budynków PKOB przewidują natomiast klasyfikację całego budynku zgodnie z działalnością przeważającą. W przedmiotowym budynku 68% jego powierzchni przeznaczony jest na realizację funkcji stacjonarnej, a 32% na realizację funkcji ośrodka opieki dziennej. W takiej sytuacji zgodnie z częścią I ust. 5 akapitem czwartym wyjaśnień do PKOB należy określić jaki procent całkowitej powierzchni użytkowej przeznaczony jest na różne cele, zgodnie z grupowaniami klasyfikacji - na najbardziej szczegółowym poziomie. Wykonawca stwierdził, że (...) skoro 68% powierzchni budynku przeznaczone będzie na realizację funkcji stacjonarnej - to cały budynek winien być sklasyfikowany w tirecie 6 klasy 1264. Przedmiotowy budynek należy zatem zakwalifikować do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa art. 41 ust. 12a ustawy o VAT jako obiekt sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarstwem, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W konsekwencji w odniesieniu do robót budowlanych polegających na budowie przedmiotowego budynku Odwołujący prawidłowo zastosował stawkę VAT 8%.

Odwołujący wskazał, że podobne stanowisko co stawki VAT w odniesieniu do robót budowlanych realizowanych w odniesieniu do budynku zakładów opiekuńczo-leczniczego zaprezentowały organy podatkowe, w tym: Dyrektor Izby Skarbowej w W. w interpretacji z dnia 14 października 2011 r. znak (...), Dyrektor Izby Skarbowej w K. w interpretacji z dnia 7 maja 2012 r. znak (...), Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. w interpretacji z dnia 12 września 2011 r. znak (...).”

Odnosząc się do powołanego przez Zamawiającego wyroku KIO 1571/14 podniósł, że (...) przedmiotowe rozstrzygnięcie oparto przede wszystkim na indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej na wniosek zamawiającego-Wojewódzkiego Centrum Psychiatrii Długoterminowej Zakład Opiekuńczo-Leczniczy w S. Ś., co potwierdza poniższy fragment uzasadnienia orzeczenia: „W stanie faktycznym ustalonym w postępowaniu, Izba za własną uznaje argumentację przedstawioną przez Dyrektora Izby Skarbowej w P. w Interpretacji indywidualnej z dnia 7 lipca 2014 roku, iż prawidłową stawką podatku od towarów i usług jest stawka podstawowa, 23%, zwłaszcza do robót budowlano-montażowych wykonywanych wewnątrz budynków objętych przedmiotem zamówienia”. Tymczasem w dniu 5 września 2014 r. jeden z wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia złożył własny wniosek o wydanie interpretacji również w odniesieniu do właściwej stawki VAT dokładnie dla tego samego zadania pn. „Przebudowa i rozbudowa istniejącego budynku A o budynek B z przeznaczeniem na Zakład Opiekuńczo - Leczniczy o profilu psychiatrycznym, ETAP 2”. Dyrektor Izby Skarbowej w P. w interpretacji indywidualnej z dnia 1 grudnia 2014 r. nr (...) wydanej na wniosek wykonawcy, podobnie jak we wcześniej wydanej interpretacji z wniosku zamawiającego z dnia 7 lipca 2014 r. - uznał, iż stawka VAT winna wynosić 23%. W związku z niekorzystną (bowiem podnoszącą koszty działalności) dla służby zdrowia interpretacją w sprawie interweniowała poseł M. W., która w interpelacji nr (...) z dnia 16 grudnia 2014 r. przesłanej przy piśmie z dnia 23 grudnia 2014 r. nr (...) zapytała Ministra Finansów:

- 1) Czy budynek zakładu opiekuńczo-leczniczego świadczącego całodobowo długoterminowe świadczenia zdrowotne obejmujące zakwaterowanie z opieką lekarską i pielęgniarską (zgodnie ze statutem i kodem klasyfikacyjnym ustalonym przez GUS w Ł.) nie może wg dyrektora Izby Skarbowej w P. skorzystać z ulgi?
- 2) Dlaczego wszystkie zakłady opiekuńczo-lecznicze w Polsce działające na takich samych zasadach jak wojewódzkie centrum psychiatrii długoterminowej mogą stosować preferencyjną stawkę podatku VAT?
- 3) Czy organy administracji państwowej chcą doprowadzić do zamknięcia jednostki, która i tak boryka się na co dzień z ogromnymi problemami wynikającymi z niedofinansowania opieki psychiatrycznej w Polsce? ”



Odpowiedzi na interpelację nr (...) udzielił w imieniu Ministerstwa Finansów podsekretarz stanu J. N., który w piśmie z dnia 15 stycznia 2015 r. stwierdził m. in. co następuje: „Nadesłana interpelacja w istocie dotyczy konkretnego podmiotu, który prowadzi inwestycję rozbudowy budynku z przeznaczeniem na zakład opiekuńczo-leczniczy. Wykonawca powyższej inwestycji zwrócił się do dyrektora Izby Skarbowej w P. o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie prawidłowej stawki podatku VAT dla przedmiotowej inwestycji. Dyrektor Izby Skarbowej w P. w wydanej interpretacji indywidualnej z dnia 1 grudnia 2014 r. nr (...) stwierdził, że wnioskodawca jako generalny wykonawca w związku z wykonywanymi robotami budowlano-montażowymi przy budowie budynku z przeznaczeniem na zakład opiekuńczo-leczniczy winien zastosować podstawową stawkę podatku w wysokości 23%. W związku z tym, że po dokonaniu analizy ww. interpretacji indywidualnej stwierdzono jej nieprawidłowość, minister finansów na podstawie art 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) zmienił przedmiotową interpretację w dniu 8 stycznia 2015 r. (nr zmiany interpretacji: (...)) i uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, zgodnie z którym budynek przyszłego zakładu opiekuńczo-leczniczego spełnia definicję budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, o której mowa w art 41 ust 12a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) i należy zastosować obniżoną stawkę podatku VAT 8%.” Wraz z udzieleniem odpowiedzi na interpelację Minister Finansów dokonał analizy przedmiotowej interpretacji. W wyniku analizy Minister stwierdził jej nieprawidłowość, w związku z czym ją zmienił. Zmiana interpretacji nastąpiła w trybie art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej pismem Ministra Finansów z dnia 8 stycznia 2015 r. znak (...). W zmienionej interpretacji Minister Finansów stwierdził m. in.: „Mając na uwadze powyższe przepisy oraz przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, że powstały w wyniku przebudowy i budowy budynku B Zakład Opiekuńczo-Leczniczy o profilu psychiatrycznym udzielający długoterminowego zakwaterowania wraz z opieką lekarską i pielęgniarską, spełnia przesłanki pozwalające zakwalifikować go do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa art. 41 ust. 12a ww. ustawy o podatku od towarów i usług jako obiekt sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W konsekwencji roboty budowlano-montażowe związane z budową budynku B z przeznaczeniem na Zakład Opiekuńczo-Leczniczy (...) podlegają w całości opodatkowaniu, zgodnie z art. 41 ust. 12 i 12a w zw. z art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług stawką podatku w wysokości 8%.” Powyższa zmieniona interpretacja przepisów prawa podatkowego jednoznacznie potwierdza, iż w odniesieniu do robót budowlanych dotyczących zakładów opiekuńczo-leczniczych o profilu psychiatrycznym

Minister Finansów bezpośrednio wyraził jednoznaczne stanowisko o konieczności zastosowania 8% stawki podatku VAT. Podkreślić przy tym należy, iż zmiana interpretacji indywidualnych na korzyść podatnika w trybie art.14e § Ordynacji podatkowych jest instytucją wykorzystywaną stosunkowo rzadko, jedynie w wyjątkowych okolicznościach. Przedmiotową decyzję Ministra Finansów należy zatem uznać za jednoznaczną wytyczną co do stawki VAT w odniesieniu do omawianego zagadnienia, która określiła na przyszłość kierunek praktyki organów podatkowych. Zmiana interpretacji, w odniesieniu do tego samego obiektu i zadania, na które w swoim orzeczeniu powołał się KIO w wyroku z dnia 18 sierpnia 2014 r. KIO 1571/14 - czyni natomiast cytowane przez Zamawiającego orzeczenie nieaktualnym w kontekście zagadnienia prawidłowej stawki VAT w odniesieniu do robót budowlanych dotyczących zakładów opiekuńczo-leczniczych o profilu psychiatrycznym”.

Do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego przystąpił wykonawca - Przedsiębiorstwo Budownictwa Przemysłowego C. – K. S.A, wnosząc o oddalenie odwołania

#### **Izba ustaliła i zważyła, co następuje:**

Odwołanie podlega uwzględnieniu.

Przedmiotem zamówienia w postępowaniu, w którym wniesiono odwołanie jest „Wykonanie robót budowlanych polegających na budowie Pawilonu nr 5 w Zakładzie Opiekuńczo - Lecznicy w K.". Wykonawca w formularzu ofertowym – zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik nr 1 do SIWZ - zobowiązany był wskazać tylko cenę brutto za realizację przedmiotu zamówienia - bez wyodrębniania zastosowanej stawki podatku VAT. Zgodnie ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia – punkt XVI.3 - cena miała zawierać wszystkie koszty związane z realizacją zamówienia oraz uwzględniać inne opłaty i podatki. W punkcie IX.1 SIWZ - w zakresie rozpoznawanym przez Izbę - wskazano, że na ofertę składa się m.in. pod lit a) wymieniony formularz ofertowy oraz pod lit. c): *„Kosztorys ofertowy z cenami jednostkowymi i wartością robót określającą ofertowe wynagrodzenie Wykonawcy. Zamawiający wymaga, aby wykonawca przygotował kosztorys ofertowy w oparciu o załączone przedmiary robót. Wyceny robót należy dokonać przy zastosowaniu określonych w przedmiarach technologii i materiałów lub technologii i materiałów równoważnych, gwarantujących ten sam efekt użytkowy, techniczny oraz identyczną trwałość i bezpieczeństwo użytkowania.”* Ceny w kosztorysie – zgodnie z regułą – nie uwzględniały stawek podatku VAT.

Zamawiający w zawiadomieniu z dnia 9 maja 2017 r. w części dotyczącej odrzucenia oferty Odwołującego w szczególności podał, że „Zgodnie z projektem wykonawczym budynek ten częściowo przeznaczony jest na udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym (m.in. zespoły szatniowe personelu, pokoje personelu, pokoje łóżkowe pacjentów, jadalnie z zespołami zapleczy kuchennych)) oraz częściowo przeznaczony jest na ośrodek opieki dziennej (m.in. szatnie pacjentów, pokoje terapii grupowych, gabinety terapii indywidualnych, zespół rehabilitacyjny, jadalnia z zespołem zaplecza kuchennego, pomieszczenia pomocnicze (magazynowe, porządkowe)). W części przeznaczonej na udzielanie świadczeń w trybie stacjonarnym przewiduje się pobyt 120 pacjentów rozmieszczonych w pokojach jedno-, dwu- i czterosobowych. Część na ośrodek opieki dziennej przeznaczona jest dla pacjentów przebywających tylko na zabieg/terapię w określonych godzinach. Budynek posiada 3 kondygnacje nadziemne i jedną kondygnację podziemną. Podział powierzchni pod względem przeznaczenia przedstawia się następująco: piwnice w części pod opieką stacjonarną 992,5 m<sup>2</sup>, piwnice w części pod opieką dzienną 308,1 m<sup>2</sup>, kondygnacje nadziemne - opieka stacjonarna 3140,7 m<sup>2</sup>, kondygnacje nadziemne - opieka dzienna 1642,6 m<sup>2</sup>”. Dalej stwierdził, że (...) zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi klasyfikowania obiektów budowlanych zawartymi w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) w przypadku obiektów budowlanych użytkowanych lub przeznaczonych do wielu celów (np. budynek mieszkalny będący jednocześnie hotelem i biurem) klasyfikuje się w jednej pozycji, zgodnie z ich głównym użytkowaniem, Budynek pawilonu nr 5 Zakładu Opiekuńczo - Leczniczego w K. przeznaczony jest na dwa cele: udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym oraz ośrodek opieki dziennej. Jak wynika z podziału powierzchni pod względem przeznaczenia, głównym celem użytkowania będzie udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym (ponad 4 tys. m<sup>2</sup> w porównaniu do niecałych 2 tys. m<sup>2</sup> w przypadku ośrodka opieki dziennej)”. Dla ustaleń, czy budowa budynku przeznaczonego na taki cel jest objęta inną stawką podatku od towarów i usług niż stawka podstawowa 23% wskazał, że: „Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 (tj. 8%), stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Zgodnie z art. 41 ust. 12a cyt. ustawy przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale

12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Klasa 1264 Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych „Budynki szpitali i zakładów opieki medycznej” obejmuje: Budynki instytucji świadczących usługi medyczne i chirurgiczne oraz pielęgnacyjne dla ludzi, Sanatoria, szpitale długoterminowego leczenia, szpitale psychiatryczne, przychodnie, poradnie, żłobki, ośrodki pomocy społecznej dla matki i dziecka, Szpitale kliniczne, Szpitale więzienne i wojskowe, Budynki przeznaczone do termoterapii, wodolecznictwa, rehabilitacji, stacje krwiodawstwa, laktaria, kliniki weterynaryjne, itp., Budynki instytucji ochrony zdrowia świadczące usługi zakwaterowania, z opieką lekarską i pielęgniarską dla ludzi starszych, niepełnosprawnych, itp. Klasa nie obejmuje: Domów opieki społecznej (bez opieki medycznej) dla ludzi starszych lub niepełnosprawnych, itp. (1130). Jak wynika z treści 41 ust. 12a ustawy o podatku od towarów i usług, do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym zalicza się wyłącznie budynki wskazane w tirecie szóstym klasy 1264. Do budownictwa tego nie zalicza się natomiast innego rodzaju budynków wskazanych w tej klasie”. Dalej w zakresie ustaleń, „czy budynek który będzie przeznaczony na działalność Zakładu Opiekuńczo - Leczniczego w K. obejmującą udzielanie całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym jest budynkiem instytucji ochrony zdrowia świadczącym usługi zakwaterowania, z opieką lekarską i pielęgniarską dla ludzi starszych, niepełnosprawnych, itp.” podał, że: „Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 9 ust. 1 pkt. 1 ustawy o działalności leczniczej w zakładzie opiekuńczo leczniczym udzielane są stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne polegające na udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i wyżywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych. Zgodnie z załącznikiem nr 1 lp. 12 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień świadczenia opiekuńczo-lecznicze psychiatryczne obejmujące opiekę, pielęgnację i rehabilitację oraz leczenie chorych ze znacznymi i utrwalonymi zaburzeniami zachowania, którym nie można zapewnić opieki w innych warunkach. Zgodnie z art. 3 pkt. 2 lit. d ustawy o ochronie zdrowia psychicznego, na gruncie tej ustawy ilekroć mowa o szpitalu psychiatrycznym, odnosi się to również do innego zakładu leczniczego podmiotu leczniczego w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, sprawującego całodobową opiekę

*psychiatryczną lub odwykową*". Mając na uwadze powyższe okoliczności i cytowane przepisy stwierdził, że: (...) *zakład opiekuńczo-leczniczy udzielający całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym przeznaczony jest do leczenia, pielęgnacji i rehabilitacji osób chorych psychicznie i uzależnionych, których stan wymaga całodobowej opieki lekarsko-pielęgniarskiej. Niewątpliwie w ramach prowadzonej przez taki zakład działalności leczniczej i rehabilitacyjnej świadczone są także usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, lecz należy zauważyć, że usługi te są jedynie usługą składową, wchodzącą w skład usługi głównej, jaką jest udzielanie świadczeń zdrowotnych*".

Zatem według stanowiska Zamawiającego, budynek zakładu opiekuńczo - leczniczego udzielający całodobowych świadczeń zdrowotnych w zakresie opieki psychiatrycznej i leczenia uzależnień w trybie stacjonarnym nie jest instytucją, której celem jest świadczenie usług zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską i taki budynek należy uznać raczej za budynek instytucji świadczących usługi medyczne i chirurgiczne oraz pielęgnacyjne dla ludzi (tiret pierwszy klasy 1264) lub szpital długoterminowego lecznictwa, szpital psychiatryczny (tiret drugi klasy 1264). Tym samym do robót budowlanych dotyczących budowy takiego budynku nie ma zastosowania 8% stawka podatku od towarów i usług. Powyższe stanowisko Zamawiający poparł wyrokiem KIO 1571/14 z dnia 18 sierpnia 2014 r. podkreślając identyczność stanowisk w analogicznym stanie faktycznym, albowiem rozstrzygana kwestia dotyczyła – jego zdaniem - również Zakładu Opiekuńczo-Leczniczego o profilu psychiatrycznym powstałego w wyniku przebudowy i rozbudowy Wojewódzkiego Centrum Psychiatrii Długoterminowej jako zakładu lecznictwa zamkniętego przeznaczonego do diagnozowania, leczenia i rehabilitacji tych chorych, których stan wymaga całodobowej opieki lekarsko-pielęgniarskiej, który w ramach prowadzonej działalności leczniczej i rehabilitacyjnej zapewniał także zakwaterowanie długoterminowe dla osób psychicznie chorych.

Zdaniem Izby twierdzenia wnoszącego odwołanie wykonawcy, w stanie faktycznym sprawy, w przedmiocie zastosowanej do „bryły budynku” Pawilonu nr 5 stawki podatkowej VAT w wysokości 8% zostały poparte stosownymi dowodami wymaganymi art. 190 ust.1 ustawy Pzp. Takich dowodów nie przedstawił Zamawiający.

Izba przede wszystkim miała na uwadze stanowiska właściwych w sprawie organów podatkowych, na które powołał się Odwołujący, wyrażone co do stawki podatkowej VAT dla robót budowlanych realizowanych w odniesieniu do budynku zakładów opiekuńczo-leczniczego, w tym: Dyrektora Izby Skarbowej w W. w interpretacji z dnia 14 października 2011 r. znak IPPP1-443-1102/11-2/BS, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w

interpretacji z dnia 7 maja 2012 r. znak (...), oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 12 września 2011 r. znak (...). Także dla rozstrzygnięcia w tej sprawie kluczowa była zmiana interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia 7.07.2014 r., która stanowiła podstawę rozstrzygnięcia we wskazanej w zawiadomieniu o odrzuceniu oferty Odwołującego sprawie KIO 1571/14. W zmienionej interpretacji – pismo z dnia 8.01.2015 r., znak (...) - Minister Finansów stwierdził m. in.: *„Mając na uwadze powyższe przepisy oraz przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, że powstały w wyniku przebudowy i budowy budynku B Zakład Opiekuńczo-Lecznicy o profilu psychiatrycznym udzielający długoterminowego zakwaterowania wraz z opieką lekarską i pielęgniarską, spełnia przesłanki pozwalające zakwalifikować go do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, o którym mowa art. 41 ust. 12a ww. ustawy o podatku od towarów i usług jako obiekt sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W konsekwencji roboty budowlano-montażowe związane z budową budynku B z przeznaczeniem na Zakład Opiekuńczo-Lecznicy (...) podlegają w całości opodatkowaniu, zgodnie z art. 41 ust. 12 i 12a w zw. z art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług stawką podatku w wysokości 8%”. Przedmiotową decyzję Ministra Finansów wyrażoną w trybie art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do robót budowlanych dotyczących zakładów opiekuńczo-leczniczych o profilu psychiatrycznym o zastosowaniu 8% stawki podatku VAT, należało w stanie faktycznym tej sprawy uznać za wytyczną co do stawki VAT w odniesieniu do omawianego zagadnienia. Także ta zmiana interpretacji, w odniesieniu do analogicznego obiektu i zadania, którego zdaniem Zamawiającego dotyczyło rozstrzygnięcie KIO w wyroku z dnia 18.08. 2014 r. KIO 1571/14, powoduje, że nie jest możliwe skuteczne powoływanie się na to orzeczenie w kontekście zastosowania stawki VAT w wysokości 23 %, w miejsce 8 % w odniesieniu do robót budowlanych związanych z przedmiotowym zakładem opiekuńczo-leczniczych o profilu psychiatrycznym.*

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do jego wyniku na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp oraz z uwzględnieniem przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41 poz. 238 ze zm.), w tym jego § 3 pkt 2 zgodnie z którym uzasadnione koszty stron postępowania odwoławczego - ich wysokość określana jest na podstawie rachunków przedłożonych do akt sprawy. Stąd też sformułowany w odwołaniu wniosek o zasądzenie na rzecz Odwołującego kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych, nie mógł podlegać uwzględnieniu przez Izbę.

.....