

WYROK
z dnia 22 września 2011 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Agnieszka Bartczak-Żuraw

Protokolant: Paweł Nowosielski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 września 2011 r. odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 8 września 2011 r. przez **Odwołującego - wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Derśław Sp. z o.o., DGP Dozorbud Grupa Polska Sp. z o.o., Ul. Rusczańska 24, 28-230 Połaniec** w postępowaniu prowadzonym przez **Zamawiającego - Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Wyszkanie, ul. Komisji Edukacji Narodowej 1, 07-200 Wyszaków,**

przy udziale wykonawcy **Medi Staff Sp. z o.o., ul. Ruska 51, 50-079 Wrocław** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

orzeka:

1. **uwzględnić odwołanie i nakazuje unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego oraz ponowne badanie i ocenę ofert, z uwzględnieniem oferty Odwołującego,**
2. **kosztami postępowania obciąża Zamawiającego - Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Wyszkanie, ul. Komisji Edukacji Narodowej 1, 07-200 Wyszaków, i:**
 - 2.1. **zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Odwołującego - wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Derśław Sp. z o.o., DGP Dozorbud Grupa Polska Sp. z o.o., Ul. Rusczańska 24, 28-230 Połaniec** tytułem wpisu od odwołania;
 - 2.2. **nakazuje dokonać wpłaty kwoty 18.600 zł 00 gr (słownie: osiemnaście tysięcy sześćset złotych zero groszy) przez Zamawiającego - Samodzielny Publiczny**

Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Wyszkowie, ul. Komisji Edukacji Narodowej 1, 07-200 Wyszków na rzecz **Odwołującego - wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Derśław Sp. z o.o., DGP Dozorbud Grupa Polska Sp. z o.o., Ul. Rusczańska 24, 28-230 Połaniec**, stanowiącej uzasadnione koszty strony z tytułu wpisu od odwołania i wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. 113, poz. 759, z późn. zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego **w Ostrołęce**.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający – Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Wyszkowie, ul. Komisji Edukacji Narodowej 1, 07-200 Wyszków, prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759, z późn. zm.) (dalej „ustawa Pzp”) postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na usługę zapewnienia całodobowego utrzymania czystości w SPZZOZ w Wyszkowie. Wartość przedmiotowego zamówienia na usługi oszacowano na kwotę większą od wyrażonej w złotych równowartości kwoty określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Pzp. Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z dnia 7 lipca 2011 r. pod nr 2011/S 128-212929.

W dniu 8 września 2011 r. do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło odwołanie wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia – konsorcjum w składzie: Derśław Sp. z o.o., ul. Ruszczańska 24, 28-230 Połaniec oraz DGP Dozorbud Grupa Polska Sp. z o.o., ul. N.M. Panny 5e, 59-220 Legnica (dalej „Odwołujący”) od odrzucenia oferty i dokonania wyboru oferty najkorzystniejszej z naruszeniem przepisów prawa przez Zamawiającego. Rozstrzygnięciu temu Odwołujący zarzucał naruszenie przepisów ustawy Pzp, a mianowicie:

- art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez nieprawidłowe dokonanie odrzucenia oferty Odwołującego zarówno poprzez błędne przytoczenie przepisów dotyczących zwolnienia od podatku VAT, jak i poprzez błędne uznanie, iż nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny,
- art. 91 ust. 1 ustawy Pzp poprzez dokonanie wyboru oferty najkorzystniejszej z naruszeniem przepisów ustawy Pzp.

Wnosił o nakazanie Zamawiającemu powtórzenie oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego.

W uzasadnieniu Odwołujący wskazywał, iż w dniu 2 września 2011r. otrzymał pismo informujące, iż jego oferta została odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. W uzasadnieniu faktycznym Zamawiający podał, iż jego zdaniem Odwołujący błędnie uwzględnił jednolitą stawkę 23% VAT na usługi utrzymania czystości pomieszczeń medycznych i biurowych oraz na czynności związane z pielęgnacją chorego. W opinii Zamawiającego czynności związane z pielęgnacją chorego są zwolnione z podatku VAT w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

(Dz.U. Nr 54 poz. 535, z późn. zm.) (dalej „ustawa o podatku od towarów i usług”). Zamawiający wskazywał, iż stoi na stanowisku, że w konsekwencji zastosowania niewłaściwej stawki VAT cena oferty brutto została obliczona przez Odwołującego nieprawidłowo. Odwołujący podnosił, iż dysponuje indywidualną Interpretacją Podatkową wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 27 maja 2011 r., która jednoznacznie wskazuje, iż jest on obowiązany stosować 23 % stawkę podatku VAT dla czynności pomocniczych i opieki nad pacjentem oraz dla czynności sprzątania zoz. Indywidualna interpretacja podatkowa z dnia 27 maja 2011 r. została dołączona do odwołania. Odwołujący wskazywał, iż po zmianie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności art. 5a, obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011r., towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Cytując interpretację podatkową wskazywał, iż „konsekwencją tego zapisu jest fakt, iż w sytuacji gdy prawodawca nie dokonał przywołania stosownego symbolu PKWiU dla danego towaru lub usługi w przepisach w zakresie podatku VAT, klasyfikacji należy dokonać na podstawie cech charakterystycznych dla danego świadczenia i takim właśnie świadczeniem są usługi medyczne, będące przedmiotem niniejszej interpretacji. W art. 41 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług postanowiono, iż stawka od podatku od towarów i usług wynosi 22 %, z zastrzeżeniem art. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art.120 ust. 2 i 3 , art. 122 i art. 129 ust. 1. Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. art. 146a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług , wprowadzonym art. 19 pkt 5 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianach niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. Nr 238, poz. 1578) oraz art. 9 pkt 1 ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw w okresie od dnia 1 stycznia 2011r. do dnia 31 grudnia 2011 r., z zastrzeżeniem art. 146 f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110 wynosi 23 %”.

Od powyższej zasady w ustawie o podatku od towarów i usług i załącznikach zostały określone wyjątki, ustalające inne stawki podatku VAT bądź całkowite zwolnienie od podatku. Od dnia 1 stycznia 2011r. obowiązuje przepis art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług, który zwalnia od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej. W analizowanym przypadku pomimo, iż spółka „Derśław” Sp. z o.o. jest założycielem ZOZ-u, sama nie ma statusu zakładu opieki zdrowotnej oraz pracownicy spółki nie są jednocześnie pracownikami ZOZ, a zatem przepis ten nie ma zastosowania wobec „Derśław” Sp. z o.o. Brak podstaw również do zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o

podatku od towarów i usług, który statuuje, iż zwalnia się usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz zakładów opieki zdrowotnej na ich terenie, gdyż przepis ten należy rozpatrywać łącznie z art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, który to przepis jednoznacznie określa, iż zwolnienia o których mowa w ust. 1 pkt 18 a (i inne) mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe. Przytoczone przepisy weszły w życie z dniem 1 kwietnia 2011r. zgodnie z ustawą z dnia 18 marca 2011r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332). Powyższe przepisy jednoznacznie wskazują, iż nie jest wystarczające, aby usługa była wykonywana na rzecz zakładu opieki zdrowotnej (pkt 18a), ale warunkiem koniecznym zastosowania zwolnienia jest, aby świadczenie usługi podstawowej objętej zwolnieniem (tj. usługi w zakresie opieki medycznej) odbywało się łącznie z usługą związaną niezbędną do świadczenia usługi podstawowej, a więc musi zostać dokonane przez jeden podmiot, czyli podmiot świadczący usługę podstawową. W analizowanym przypadku w SPZOZ w Wyszku usługi podstawową wykonują lekarze i pielęgniarki - pracownicy Zamawiającego, natomiast usługę opieki nad chorym w zakresie obsługi przez Odwołującego - salowe, które są pracownikami Wykonawcy - trudno tutaj mówić o jedności podmiotu zarówno w sensie prawnym, jak i faktycznym (personalnym).

Jedynie na marginesie Odwołujący zaznaczał, iż nie miałby tutaj zastosowania w zakresie zwolnienia od podatku VAT również art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, pomimo iż Spółka „Derśław” Sp. z o.o. jest założycielem Zakładu Opieki Rehabilitacyjnej „Rytwiany” z siedzibą w Rytwianach. Zakład ten wpisany jest w rejestrze zakładów opieki zdrowotnej prowadzonym przez Wojewodę Świętokrzyskiego. Sama Spółka „Derśław” Sp. z o.o. nie posiada jednak statusu ZOZ w rozumieniu ust. 2 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, nadto osoby wykonujące usługi pomocnicze przy chorych są pracownikami Spółki „Derśław” Sp. z o.o. Z interpretacji podatkowej wynika, że zwolnienie wyartykułowane w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Ze zwolnienia korzystają bowiem usługi mające cel terapeutyczny lub leczniczy, świadczone przez zakłady opieki zdrowotnej oraz dostawa towarów i usług ściśle z tymi usługami związana, lecz wykonywana przez ZOZ. Każdy przepis w ustawie podatkowej stanowiący wyjątek od zasady stawki podstawowej należy interpretować ściśle, brak więc podstawy do zwolnienia od podatku VAT, a co za tym idzie stawka zastosowana przez Odwołującego w wysokości 23 % jest prawidłowa i nie stanowi błędu w obliczeniu ceny.

Mając na względzie okoliczność, iż ani sprzątnięcie ZOZ-ów ani czynności pomocnicze

przy pacjencie wykonywane przez podmiot inny aniżeli świadczący usługę podstawową nie mieszczą się w katalogu usług i dostaw zwolnionych z VAT, brak jakichkolwiek podstaw do stosowania stawki innej niż 23 %.

Jednocześnie Odwołujący wskazywał, iż w orzecznictwie KIO wykształcił się pogląd, że zastosowanie błędnej stawki podatkowej nie stanowi błędu w obliczeniu ceny (np. wyroki KIO/UZP 887/10, i KIO/UZP 905/10, KIO 924/10, KIO 1053/10, KIO 1280/10, KIO1287/10, KIO/UZP 1405/10, KIO 1427/10 i KIO 1430/10, KIO 1457/10 i KIO 1458/10, KIO 1476/10, KIO 1620/10, KIO 1667/10, KIO 1779/10, KIO 1884/10). W uzasadnieniach przytoczonych wyroków wskazuje się, iż błąd w zastosowaniu stawki podatkowej nie jest błędem w obliczeniu, lecz błędem co do prawa, będącego następstwem nieznamości regulacji prawa podatkowego obowiązującego w tym zakresie. W przekonaniu KIO jest to błąd w ustaleniu ceny, a nie jej obliczeniu.

Nadto w orzecznictwie wskazuje się, iż zastosowanie błędnej stawki podatku nie ma dla Zamawiającego znaczenia prawnego, ponieważ nie dochodzi do naruszenia art. 7 ust. 1 ustawy Pzp, gdyż istotną dla Zamawiającego jest cena brutto. Zastosowana stawka nie wpływa więc na porównanie ofert.

W świetle przytoczonych okoliczności faktycznych i prawnych wnosił jak w petitum.

Kopia odwołania została przekazana Zamawiającemu w dniu 7 września 2011 r.

W dniu 9 września 2011 r. Zamawiający wezwał do przystąpienia do postępowania odwoławczego i przekazał kopię odwołania.

W dniu 12 września do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wpłynęło przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego wykonawcy – Medi Staff Sp. z o.o., ul. Ruska 51, 50-079 Wrocław (dalej „Przystępujący”). Przystępujący podnosił, iż ma interes prawny w przystąpieniu do odwołania po stronie Zamawiającego, ponieważ jego oferta, w wyniku odrzucenia oferty Odwołującego, została uznana za najkorzystniejszą. Odwołujący podnosi zarzuty dotyczące dokonania wyboru oferty przez Zamawiającego z naruszeniem obowiązujących przepisów ustawy Pzp, tj. naruszenie art. 91 ust. 1 i art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp i wnosi o nakazanie Zamawiającemu dokonanie ponownej oceny ofert z uwzględnieniem jego oferty i wybór oferty najkorzystniejszej. Powyższe okoliczności uzasadniają interes prawny Przystępującego w przystąpieniu do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego.

Przystępujący wskazywał, iż Odwołujący zarzuca Zamawiającemu nieprawidłowe dokonanie odrzucenia jego oferty zarówno poprzez błędne przytoczenie przepisów dotyczących zwolnienia od podatku VAT, jak i poprzez błędne uznanie, iż nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny. Zdaniem Przystępującego,

w odniesieniu do zarzutu, iż zastosowanie błędnej stawki podatku VAT nie stanowi błędu w obliczeniu ceny, który zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp skutkuje odrzuceniem przez Zamawiającego oferty, nie zasługuje on na uwzględnienie. Przystępujący wskazywał, iż Zamawiający ma nie tylko prawo, ale i obowiązek zweryfikowania, czy w ofertach podano właściwe stawki podatku od towarów i usług, w oparciu o które będą wystawiane faktury w trakcie realizacji umowy i prowadzone rozliczenia podatkowe. Zastosowanie wadliwej stawki VAT naraża na odpowiedzialność samego wykonawcę, który wystawił fakturę, jak również może powodować takie same skutki dla jego kontrahenta, który dokonał odliczenia wadliwie naliczonego podatku VAT. Jak wskazuje się w orzecznictwie KIO: *„Stawka podatku VAT powinna być przyjęta przez wykonawcę w wysokości, która wynika z przepisów prawa podatkowego. (...) Błędne wskazanie obowiązującej stawki VAT, w tym przyjęcie innej stawki niż ta, którą objęty jest przedmiot zamówienia nadający zamówieniu zasadniczy charakter i przyjęcie jej do kalkulacji ceny oferty stanowi błąd w obliczeniu ceny, skutkujący odrzuceniem oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Błąd ten nie podlega poprawieniu jako inna omyłka polegająca na niezgodności treści oferty z treścią siwz, niepowodująca istotnych zmian w treści oferty. Nie jest to omyłka lecz błąd istotny co do okoliczności faktycznych, w postaci przyjęcia nieprawidłowego elementu mającego wpływ na właściwe obliczenie ceny. Podkreślić też należy, że przyjęcie błędnej stawki VAT nie stanowi niezgodności z treścią siwz lecz niezgodność z obowiązującymi przepisami prawa. Zamawiający ma obowiązek badania w ofertach prawidłowości stawki podatku VAT przyjętej do obliczenia ceny, ze względu na obowiązek zachowania w postępowaniu zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców oraz przestrzegania przepisów prawa, w tym prawa podatkowego.” (KIO/UZP 1771/09).*

Zdaniem Przystępującego uznanie za prawidłową cenę z błędnie podaną stawką podatku VAT narusza nie tylko przepisy prawa, ale i interesy innych wykonawców biorących udział w postępowaniu, co w konsekwencji prowadzi do uchybienia zasadom równego traktowania uczestników postępowania o udzielenia zamówienia publicznego i zaprzecza regułom uczciwej konkurencji.

Przystępujący zauważał, iż w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego przedmiotem oceny i porównania złożonych ofert jest cena brutto, którą stanowi według definicji art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.) (dalej „ustawa o cenach”), w zw. z art. 2 pkt 1 ustawy Pzp wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru lub usługi podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Niezbędnym jest więc

rozstrzygnięcie, czy podana kwota VAT, która wchodzi w skład ceny brutto oraz ma wpływ na jej wysokość, została wyliczona w oparciu o stawkę właściwą, zgodną z obowiązującymi przepisami prawa. W konsekwencji istotne jest, jaką stawkę podatku VAT wykonawca ujął w cenie brutto, albowiem pozwala to na ocenę, czy cena ofertowa została właściwie wyliczona. Zatem podanie niewłaściwej stawki podatku VAT i wyliczenie należności według takiej stawki wywiera wpływ na zobowiązanie podatkowe Zamawiającego i ponoszone koszty całkowite realizacji określonego zamówienia publicznego.

Odnosząc się do przedłożonej przez Odwołującego interpretacji podatkowej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 maja 2011 r., Przystępujący wskazywał, iż z dniem 1 lipca 2011 r. zmieniło się brzmienie art. 43 ust. 1 pkt 18-19 ustawy o podatku od towarów i usług, zatem przedstawiona przez Odwołującego interpretacja wydana została na kanwie przepisów już nieobowiązujących, które zostały zmienione.

Mając powyższe na uwadze, Przystępujący argumentował, iż odwołanie jest całkowicie bezpodstawne i w związku z tym wnosił o jego oddalenie w całości.

Kopia przystąpienia została przekazana Zamawiającemu i Odwołującemu.

Po przeprowadzeniu rozprawy, uwzględniając zgromadzony materiał dowodowy, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska Stron i Uczestnika, Izba ustaliła i zważyła, co następuje.

Izba ustaliła następujący stan faktyczny.

Zgodnie z rozdziałem III „Przedmiot zamówienia” pkt 1 SIWZ przedmiot zamówienia obejmuje świadczenie usług polegających na całodobowym specjalistycznym utrzymaniu czystości w pomieszczeniach należących do SPZZOZ w Wyszku, w tym:

- a) mycie,
- b) sprzątanie,
- c) czyszczenie różnych powierzchni,
- d) konserwacja podłóg,
- e) dezynfekcja,
- f) dezynsekcja i deratyzacja,
- g) transport odpadów z miejsc ich powstawania do miejsca składowania,
- h) pomoc przy czynnościach higieniczno – pielęgnacyjnych przy pacjentach,
- i) czynności transportowe i pomocnicze,
- j) inne związane z utrzymaniem porządku i czystości.

Przedmiot zamówienia został doprecyzowany w załącznikach do SIWZ od nr 1/1 do 1/7.

Z kolei rozdział XI SIWZ „Opis sposobu przygotowania ofert” pkt 8 określa, iż:
„Oferta winna zawierać łączną wartość brutto za cały okres realizacji zamówienia oraz za jeden miesiąc brutto oraz netto i podatek VAT, a także ceny jednostkowe brutto i netto za sprzątnięcie 1 m² powierzchni medycznych i biurowych wyrażoną cyfrowo i słownie. Wyliczone wartości i ceny muszą uwzględniać wszystkie koszty realizacji wynikające z zapisów specyfikacji i wzoru umowy”.

W rozdziale XIII SIWZ „Opis sposobu obliczenia ceny” Zamawiający przewidział:

- „1. Cenę oferty należy podać w złotych polskich i obliczyć dla całości zamówienia zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050) z uwzględnieniem wszelkich rabatów, upustów, itp., których wykonawca zamierza udzielić.
2. Cena brutto złotych podana w ofercie powinna obejmować wszystkie koszty związane z wykonaniem przedmiotu zamówienia oraz warunkami stawianymi przez Zamawiającego, w tym:
 - a) cenę netto usług określonych w przedmiocie zamówienia (rozdział 3 SIWZ)
 - b) przewidywane przez wykonawcę rabaty, upusty itp., zarówno kwotowe, jak i materiałowe powinny być wliczone w cenę.
3. Do wartości netto zamówienia należy doliczyć podatek VAT obliczony zgodnie z obowiązującymi przepisami i przedstawić w formularzu oferty.
4. W ofercie należy podać cenę brutto realizacji zamówienia (z podatkiem VAT), z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku.
5. Cena powinna być podana cyfrowo i słownie.
6. Oferta winna zawierać łączną wartość brutto obejmującego cały asortyment w ramach danego zadania, wyrażoną cyfrowo i słownie oraz ceny jednostkowe netto i brutto oraz VAT dla każdej pozycji asortymentowej oddzielnie.
7. Zamawiający nie przewiduje udzielenia zaliczki. Wymóg udzielenia zaliczki zawarty w ofercie spowoduje jej odrzucenie.
8. Cena oferty i wszystkie jej składniki powinna być wyrażona w PLN (złotych polskich) z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku.
9. W przypadku zwolnienia z podatku VAT Wykonawca zobowiązany jest dołączyć do oferty dokument potwierdzający zwolnienie.
10. Cena podana w ofercie wiąże oferenta. Oferowana cena będzie waloryzowana raz w roku, od pierwszego stycznia kolejnego roku, o średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem podany w komunikacie Prezesa GUS ogłoszonym w Monitorze Polskim”.

W odpowiedziach na pytania wykonawców z dnia 11 sierpnia 2011 r. Zamawiający

wskazał:

„Pytanie nr 6: Prosimy o wyjaśnienie jaki dokument będzie wymagał Zamawiający w ofercie od wykonawcy dot. pkt. XIII ppkt. 9 SIWZ? Należy zaznaczyć, że zgodnie ze zmianą obowiązującą od 1 kwietnia 2011r. art. 43 ust. 18a ustawy o VAT (powinno być ust. 1 pkt 18a) wykonawca na świadczone usługi na rzecz zakładów opieki zdrowotnej na ich terenie w zakresie pomocy przy pacjencie i transportu wewnętrznego (załącznik nr 1/7 SIWZ) może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT. W związku z czym proponujemy o wykazanie tych usług w formularzu ofertowym.

Odpowiedź: Dokument wskazany w tym przedmiocie może stanowić podstawa prawna zwolnienia. W załączeniu zmodyfikowany formularz cenowy.

Pytanie nr 25: Mając na uwadze zakres czynności stanowiących przedmiot zamówienia zawarty w SIWZ, zwracamy się z prośbą o dopuszczenie możliwości odpowiedniej modyfikacji formularza cenowego w zakresie sposobu wyceny usług oraz przedstawienie ceny ofertowej, jako sumy częściowych wyliczeń, poprzez umożliwienie zastosowania przez Oferenta kilku właściwych stawek podatku VAT, w tym w szczególności ze względu na podstawy prawne Oferenta, dopuszczające stosowanie zwolnienia od podatku VAT („ZW”) na wybrane czynności.

Odpowiedź: Zmodyfikowany formularz w załączeniu.

Pytanie nr 45: Załącznik nr 2 do SIWZ – formularz oferty – prosimy o doprecyzowanie w jaki sposób należy podzielić przedmiot zamówienia (usługa) ze względu na stawki VAT?

Odpowiedź: Wedle zmodyfikowanego druku oferty.

Zamawiający zmodyfikował druk formularza ofertowego jak poniżej:

„(...) Oferujemy wykonanie przedmiotu zamówienia zgodnie z wymogami SIWZ:

- łączna **wartość brutto** za 36 miesiące wynosi:zł. słownie:
.....zł, w tym **łączna wartość netto** za 36 miesiące wynosi:zł słownie:
.....zł,
plus podatek VATzł, dla wyliczeń uwzględniono następujące stawki VAT:

usługa: VAT%

usługa: VAT%

.....

- **wartość brutto** za 1 miesiąc wynosi:zł. słownie:zł, w tym **wartość netto** za 1 miesiąc wynosi: zł słownie: zł, plus podatek VAT%zł.
- czynności związane z pielęgnacją chorego za 1 miesiąc wynoszą: **brutto** zł, słownie:, w tym **netto** za 1 miesiąc zł, słownie: plus podatek VAT%zł.
- **wartość brutto za 1 m²** utrzymania czystości pomieszczeń medycznych wynosi:zł, w tym: **wartość netto za 1 m²**:.....zł., plus podatek VAT%,.....zł.
- **wartość brutto za 1 m²** utrzymania czystości pomieszczeń biurowych wynosi:zł, w tym **wartość netto za 1 m²**:.....zł., plus podatek VAT.....%,.....zł.”

Odwołujący złożył ofertę, w której całość zamówienia objęta została jednolitą stawką podatku VAT 23%.

Zamawiający odrzucił ofertę Odwołującego z powołaniem się na art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, wskazując w uzasadnieniu, iż Odwołujący przy obliczaniu ceny oferty uwzględnił jednolitą stawkę 23% VAT na usługi utrzymania czystości pomieszczeń medycznych i biurowych oraz na czynności związane z pielęgnacją chorego. Zamawiający podnosił, iż czynności związane z pielęgnacją chorego są zwolnione z podatku VAT w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji zastosowania niewłaściwej stawki VAT cena oferty brutto została obliczona przez Odwołującego nieprawidłowo. W związku z powyższym błąd w obliczeniu ceny stanowi przesłankę odrzucenia oferty w oparciu o art. 89 ust.1 pkt 6 ustawy Pzp.

W oparciu o powyżej ustalony stan faktyczny, Izba zważyła co następuje.

Na wstępie Izba stwierdziła, że nie zachodzi żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania opisanych w art. 189 ust. 2 ustawy Pzp, odwołanie nie posiada braków formalnych oraz został uiszczony od niego wpis.

Odwołujący spełnia również przesłanki wniesienia odwołania określone w art. 179 ust. 1 ustawy Pzp. Złożył najtańszą ofertę (jedyne kryterium - cena), która została przez Zamawiającego odrzucona. Ma on zatem możliwość uzyskania zamówienia w sytuacji potwierdzenia się zarzutów zawartych w odwołaniu, której to możliwości na skutek

podnoszonych naruszeń ustawy Pzp został pozbawiony.

Izba uznała skuteczność przystąpienia do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego Medi Staff Sp. z o.o., ul. Ruska 51, 50-079 Wrocław – Przystępującego z uwagi na spełnienie przez tegoż wykonawcę przewidzianych w art. 185 ust. 2 i 3 ustawy Pzp warunków przystąpienia.

Izba zaliczyła w poczet materiału dowodowego dokumentację postępowania, w tym protokół postępowania, ogłoszenie o zamówieniu, SIWZ, pismo z dnia 27 lipca 2011 r. wystosowane przez DGP Dozorbud Grupa Polska Sp. z o.o. dotyczące wyjaśnienia treści SIWZ, wyjaśnienia treści SIWZ z dnia 11 sierpnia 2011 r. (znak DEZ/P/341/ZP-24/2011), ofertę Odwołującego, odwołanie, indywidualną interpretację podatkową z dnia 27 maja 2011 r. wydaną dla Spółki Derślaw Sp. z o.o. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach załączoną do odwołania, przystąpienie do postępowania odwoławczego, kopie artykułów prasowych: „Czy sprzątanie szpitala przez firmę zewnętrzną jest obciążone VAT”, „Usługi salowych zwolnione z podatku” (Rzeczpospolita) - przedłożoną przez Odwołującego, „VAT na usługi pralnicze i salowych nabywane przez szpitale od zewnętrznej firmy” (Gazeta Podatkowa z 21 lipca 2011 r.) – przedłożoną przez Zamawiającego, odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Zdrowia – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 19593 w sprawie zmiany definicji usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT zawierającą kopię pisma ministra finansów z dnia 11 lutego 2011 r. sygn. PT1/063-4-178/EFU/2011BMI9-17943 - przedłożoną przez Zamawiającego.

Dokonując oceny podniesionych w odwołaniu zarzutów, w oparciu o zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, uwzględniając stanowiska Stron i Przystępującego - Uczestnika postępowania, Izba stwierdziła, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie. Potwierdził się bowiem zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez niezasadne odrzucenie oferty Odwołującego, a w konsekwencji także zarzut naruszenia art. 91 ust. 1 ustawy Pzp poprzez wybór oferty najkorzystniejszej z naruszeniem ustawy Pzp.

Przedmiotem sporu pomiędzy Odwołującym a Zamawiającym jest czynność Zamawiającego polegająca na odrzuceniu oferty Odwołującego z uwagi na zastosowanie przez Odwołującego nieprawidłowej, zdaniem Zamawiającego, jednolitej stawki 23% VAT na usługi utrzymania czystości pomieszczeń medycznych i biurowych oraz na czynności związane z pielęgnacją chorego, podczas gdy czynności związane z pielęgnacją chorego są zwolnione z podatku VAT w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług.

W oparciu o analizę dokumentacji postępowania, Izba uznała, iż w przedmiotowym przetargu Zamawiający nie określił jednoznacznie zasad wyliczenia podatku od towarów i

usług w ofertach wykonawców poprzez wskazanie wiążącej dla wykonawców stawki/zwolnienia w ramach poszczególnych elementów zamówienia. Wprawdzie w oparciu o pytanie jednego z wykonawców, w którym stwierdzono, iż „*zgodnie ze zmianą obowiązującą od 1 kwietnia 2011r. art. 43 ust. 18a ustawy o VAT (powinno być ust. 1 pkt 18a) wykonawca na świadczone usługi na rzecz zakładów opieki zdrowotnej na ich terenie w zakresie pomocy przy pacjencie i transportu wewnętrznego (załącznik nr 1/7 SIWZ) może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT*” i związanym z tym zapytaniem wnioskiem o wykazanie tych usług w formularzu ofertowym, Zamawiający zmodyfikował formularz ofertowy wydzielając „*czynności związane z pielęgnacją chorego*”, to równocześnie w sposobie określenia ceny w formularzu ofertowym nie wskazał, iż w tym zakresie wykonawcy mają wskazać zwolnienie od podatku VAT. Nie posłużył się określeniem zwolnione czy ZW, lecz wskazał „*plus podatek VAT%*zł”. Oznacza to zatem, iż nie przesądził o generalnej konieczności zakwalifikowania tych usług w ofercie jako zwolnionych od podatku od towarów i usług. Odpowiadając na pytanie nr 45 „*prosimy o doprecyzowanie w jaki sposób należy podzielić przedmiot zamówienia (usługa) ze względu na stawki VAT?*” wskazał, iż „*Wedle zmodyfikowanego druku oferty*”. Z jednej strony zakładał zatem, iż przedmiot zamówienia obejmował będzie zróżnicowane stawki w tym w zakresie, w tym w odniesieniu do czynności związanych z pielęgnacją chorego, z drugiej natomiast ani w SIWZ ani w odpowiedziach na pytania wykonawców nie wyartykułował wprost, iż jedynie wpisanie w tym zakresie zwolnienia uznane będzie przez niego za prawidłowe. Takiego wniosku nie sposób wywieść także z dopuszczenia jako wystarczającego dokumentu uzasadniającego zwolnienie od VAT (wymaganego w rozdziale XIII pkt 9 SIWZ) powołania się na podstawę prawną zwolnienia określoną w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Nie można zatem uznać, iż konieczność zastosowania zwolnienia została przez niego przesądzona. Powyższe, w ocenie Izby, oznacza, że Zamawiający nie wprowadził w SIWZ w powyższym zakresie jednoznacznych i wiążących dla wykonawców reguł dotyczących sposobu obliczania ceny, w ramach których niejako narzuciłby sposób obliczenia podatku od towarów i usług (tu: zastosowanie zwolnienia).

Uzasadniając zarzuty odwołania, Odwołujący argumentował, że Zamawiający błędnie uznał zaistnienie podstaw do zwolnienia od podatku od towarów i usług, jak również niezasadnie uznał, iż nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny skutkujący odrzuceniem oferty.

Stwierdzić należy, iż istotnie orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej w odniesieniu do zagadnienia odrzucenia oferty z powodu zastosowania niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług wywołuje rozbieżności. Wyrażane są zarówno poglądy, że podanie

nieprawidłowej stawki tego podatku stanowi błąd w obliczeniu ceny skutkujący obowiązkiem odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, jak i stanowisko przeciwne.

Skład orzekający Izby, na gruncie tej sprawy, po przeanalizowaniu występujących okoliczności, z uwzględnieniem argumentacji, która stała się podstawą wcześniejszych orzeczeń Krajowej Izby Odwoławczej w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia prawnego, uznał, iż niewłaściwe wskazanie stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny. W ocenie Izby przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp nie znajduje zastosowania w przypadku niewłaściwego, zdaniem Zamawiającego, naliczenia w ofercie podatku od towarów i usług. Izba w pełni podziela stanowisko i argumentację wyrażoną w tym przedmiocie w wyrokach Krajowej Izby Odwoławczej: z 29 marca 2010 r. (sygn. akt KIO/UZP 242/10, KIO/UZP 260/10), 18 czerwca 2010 r. (sygn. akt KIO 1053/10), 7 lipca 2010 r. (sygn. akt KIO 1287/10), 7 lipca 2010 r. (sygn. akt KIO 1280/10), 13 sierpnia 2010 r. (sygn. akt KIO 1620/10), 23 sierpnia 2010 r. (sygn. akt KIO 1667/10), 6 września 2010 r. (sygn. akt KIO 1779/10), 20 października 2010 r. (sygn. akt KIO 2194/10), 5 listopada 2010 r. (sygn. akt KIO 2326/10), 4 stycznia 2011 r. (sygn. akt KIO 2746/10), 1 lutego 2011 (sygn. akt KIO 106/11), 1 marca 2011 r. (sygn. akt KIO 313/11), 11 marca 2011 r. (sygn. akt KIO 399/11).

Zdaniem Izby za powyższą oceną przemawiają następujące argumenty.

Przepis art. 89 ust. 1 ustawy Pzp określający zamknięty katalog okoliczności stanowiących podstawę do odrzucenia oferty nie ustanawia *expressis verbis* jako podstawy jej odrzucenia zastosowania do obliczenia ceny ofertowej nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług. Przyjęcie za taką podstawę pkt 6 tego przepisu może zatem wynikać jedynie z określonej jego wykładni prowadzącej do utożsamienia błędu w obliczeniu ceny z niewłaściwym naliczeniem podatku od towarów i usług. W ocenie Izby wykładnia taka jest jednak nieuprawniona. Zdaniem Izby zastosowanie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp przede wszystkim sprowadzało się będzie do sytuacji, gdy wykonawca, obliczając cenę swej oferty, nie zastosował się do sposobu obliczenia ceny opisanego w SIWZ i otrzymał cenę ofertową inną niż w przypadku postępowania zgodnie z instrukcjami Zamawiającego. Izba podziela stanowisko, iż z treści art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp oraz innych przepisów, nie wynika żaden algorytm obliczania ceny z uwzględnieniem obowiązującej stawki podatku VAT i tym samym przepisy prawa *per se* nie ustanawiają normatywnego wzorca prawidłowości obliczania ceny, do którego można by odnieść prawidłowość działań wykonawcy w tym zakresie (z sankcją odrzucenia jego oferty). Dotyczy to także definicji ceny zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach, do której odsyła ustawa Pzp w art. 2 pkt 1. Według tej definicji cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i

usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. W ocenie Izby z powyżej definicji wynika zatem jedynie, że w cenie zawiera się podatek od towarów i usług (a zatem, że cena co do zasady jest tzw. ceną brutto). Podkreślić należy, że cena jest zasadniczym elementem oferty stanowiącej oświadczenie woli wykonawcy. Określenie ceny, za jaką wykonawca zobowiązuje się wykonać przedmiot zamówienia opisany szczegółowo w SIWZ objęte jest zatem sferą jego dyspozytywności. Podatek od towarów i usług zgodnie z przywołanym art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach jest elementem ceny, a tym samym zastosowanie właściwej stawki podatku również objęte jest sferą dyspozytywności wykonawcy. Cena oraz jej element składowy - podatek od towarów i usług w kwocie ustalonej w wyniku zastosowania właściwej stawki - jest zatem kategorią umowną, objętą decyzją oferenta, na rzecz którego będzie dokonywana zapłata za wykonanie zamówienia. Wskazanie stawki podatku od towarów i usług staje się zatem elementem oświadczenia woli wykonawcy w części dotyczącej zaoferowanej ceny i jako takie oświadczenie woli w myśl przepisów kodeksu cywilnego nie może być przez drugą stronę transakcji kwestionowane, chyba że budzi wątpliwości, np. obarczone jest wadą oświadczenia woli. Odpowiedzialność za prawidłowe naliczenie i odprowadzenie podatku od towarów i usług obciąża wykonawcę jako podatnika i to on ponosi ryzyko i pełną odpowiedzialność z tego tytułu, w tym odpowiedzialność karno-skarbową. W związku z tym należy przyjąć, że cena i zastosowana stawka podatku od towarów i usług podlega kontroli Zamawiającego tylko w takim zakresie, jaki wynika wprost z przepisów prawa. Jeżeli zatem intencja wykonawcy co do wykonania zamówienia za podaną cenę, uwzględniającą odpowiedni, wedle uznania tego wykonawcy, podatek od towarów i usług, nie jest wątpliwa, to Zamawiający winien przyjąć tak złożone oświadczenie woli i poddać je ocenie zgodnie z jego treścią. W przedmiotowej sprawie Odwołujący podkreślał, że zastosowana przez niego stawka VAT 23% także w odniesieniu do czynności pielęgnacji chorego była jego świadomym wyborem, opartym o posiadaną indywidualną interpretację podatkową. Nie można zatem uznać, aby jego oświadczenie woli w tym zakresie było objęte jakąś wadą budzącą wątpliwości Zamawiającego co do jego skuteczności czy prawidłowości. Potwierdzeniem powyższego stanowiska, w odniesieniu do znaczenia ceny całkowitej oferty jest uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r. (sygn. III CZP 54/06) przywołana m.in. w wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 7 lipca 2010 r. (sygn. akt KIO 1280/10). Wydana na gruncie postępowania w sprawie o zamówienie publiczne dotyczącego robót budowlanych zawiera istotne wskazówki w odniesieniu do ceny, jej charakteru, jak również znaczenia w jej ustaleniu podatku od towarów i usług. Sąd Najwyższy wskazał, iż postawione pytanie prawne należy rozważać w szerszym kontekście dotyczącym zagadnienia wpływu zmian podatku VAT na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny

(wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki VAT. Rozważania Sądu Najwyższego potwierdzają, że cena obejmująca także podatek od towarów i usług w określonej stawce jest kategorią umowną, a zmiana stawki (podwyższenie) po zawarciu umowy nie stwarza *per se* podstawy prawnej do żądania zapłaty ceny z uwzględnieniem powiększonej kwoty podatku. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika bowiem, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeżeli zatem przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą podatek od towarów i usług w określonej stawce, to art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do jej podniesienia w razie zmiany stawki tego podatku. Sąd Najwyższy wskazywał, że takiego uprawnienia nie daje również ustawa o podatku od towarów i usług, która w żadnym razie nie przesądza o wysokości wynagrodzenia, pozostawiając to uzgodnieniom między stronami. Strony zwyczajowo przy ustalaniu wysokości świadczenia uzgadniają także wysokość podatku, jednak nie oznacza to, iż z mocy prawa wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Uwzględniając powołany powyżej cywilistyczny charakter oferty, a tym samym i wskazanej w niej ceny obejmującej podatek od towarów i usług, Izba nie podzieliła stanowiska Zamawiającego o obowiązku weryfikacji prawidłowości zastosowania stawek podatkowych (w tym niezastosowania zwolnienia) w złożonych ofertach. W ocenie Izby brak jest podstaw do przypisania Zamawiającemu takiego obowiązku czy nawet uprawnienia. Byłoby to bowiem przypisanie podmiotom prowadzącym postępowania o udzielenie zamówienie publicznego kompetencji przysługujących wyłącznie organom podatkowym. Podkreślić należy, że nie tylko przepisy ustawy Pzp nie zobowiązują zamawiających do weryfikowania prawidłowości obliczenia podatku, ale także regulacje kodeksu cywilnego znajdujące zastosowanie do umów o zamówienia publiczne, nie przewidują sankcji nieważności czynności prawnych w przypadku wystąpienia błędów o charakterze podatkowym, a strony tych czynności nie są zobowiązane do kontrolowania prawidłowości wywiązywania się przez ich kontrahentów z obowiązków podatkowych. Jak zauważyła Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z dnia 29 marca 2010 r. sygn. akt KIO/UZP 242/10, KIO/UZP 260/10: *„Przyporządkowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT do błędu w obliczeniu ceny stanowi nadmierne przenoszenie regulacji administracyjnoprawnych w sferę normowania prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami są częścią (art. 2 pkt 13 i art. 14 Pzp).”*

Ponadto, podkreślić należy, że, niezależnie od zastosowanej w ofercie przez wykonawców stawki podatku od towarów i usług, w trakcie oceny ofert porównywana jest zawsze cena brutto, którą następnie Zamawiający obowiązany będzie zapłacić. Jednocześnie umowa cywilnoprawna nawet nieprawidłowo opodatkowana i rozliczona nie

jest dotknięta w tym zakresie sankcją nieważności. Przyjmując za punkt wyjścia porównywane w trakcie postępowania (i płacone w trakcie realizacji umowy) ceny brutto, ryzykiem wykonawcy, zarówno w odniesieniu do rzeczywistych stawek podatku od towarów i usług, które będzie musiał zastosować i odprowadzić od uzyskanej ceny, jak i ewentualnej odpowiedzialności karno-skarbowej, jest przyjęcie odpowiednich stawek podatku, natomiast dla Zamawiającego jest to okoliczność irrelevantna.

W tym kontekście za nieuprawnione należy uznać stanowisko, iż przyjęcia różnych stawek podatku od towarów i usług w ofertach przez wykonawców w ramach tego samego postępowania nie można pogodzić z wyrażoną w art. 7 ust. 1 ustawy Pzp zasadą równego traktowania wykonawców. Zasada ta w tym przypadku nie doznaje bowiem uszczerbku - wykonawcy w każdym przypadku (z wyłączeniem sytuacji opisywanej w art. 91 ust. 3a ustawy Pzp) otrzymują od Zamawiającego cenę brutto, którą według własnej decyzji i ryzyka pomniejszą o wynikającą z adekwatnych przepisów stawkę podatku od towarów i usług. Zastosowana stawka tego podatku nie wpływa zatem w żaden sposób ani na wynik oceny ofert, ani na ponoszone przez Zamawiającego koszty realizacji zamówienia. Zamawiający, dokonując oceny ofert, bierze pod uwagę ceny ofertowe brutto. Zatem fakt zastosowania określonej stawki nie ma wpływu na zachowanie uczciwej konkurencji i równe traktowanie wykonawców. Co więcej, zaoferowana cena brutto wiąże wykonawcę i pozostaje, co do zasady, niezmienna w toku realizacji zamówienia, niezależnie od rozliczeń wykonawcy z organami podatkowymi, nie stwarza więc żadnego ryzyka po stronie Zamawiającego.

Izba podnosi, że również przepisy prawa podatkowego przemawiają za przyjęciem tezy, iż ustalenie wysokości podatku od towarów i usług obejmujące także wybór stawki czy skorzystanie ze zwolnienia, należy wyłącznie do wykonawcy. W myśl bowiem art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy oraz inne podmioty wystawiające faktury są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku w ustalonych terminach na rachunek urzędu skarbowego. Zatem to wykonawca składający ofertę winien w niej uwzględnić odpowiednią - jego zdaniem - stawkę podatku od towarów i usług, to on potem będzie wystawiał na rzecz zamawiającego fakturę (lub faktury) za wykonanie zamówienia/jego części. Powyższe oznacza, że przyjęcie w cenie towaru lub usługi takiej lub innej stawki podatku od towarów i usług jest wyłącznym uprawnieniem podatnika - wystawcy faktury (czyli wykonawcy na gruncie ustawy Pzp). W szczególności dotyczy to także skorzystania przez wykonawcę ze zwolnienia z podatku od towarów i usług. Podkreślić należy, co wynika także z przedłożonej indywidualnej interpretacji podatkowej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, iż zwolnienie od podatku jako wyjątek od obowiązku opodatkowania należy wyklądać ściśle, bez możliwości rozszerzającej interpretacji. Podatnik może zatem z uprawnienia do zastosowania zwolnienia skorzystać,

ale, gdy ma w tym względzie uzasadnione wątpliwości, zastosowanie stawki podstawowej nie powinno być kwalifikowane jako nieprawidłowe.

Powołać także należy odrębność zobowiązań podatkowych od treści stosunków cywilnoprawnych. Przy ustalaniu ceny ofertowej nie ma miejsca stosowanie przepisów podatkowych w znaczeniu obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego. Złożenie oferty w postępowaniu o zamówienie publiczne nie prowadzi bowiem do powstania obowiązku podatkowego wykonawcy – obowiązek ten co do zasady powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Wykonawca zobowiązany jest więc do zastosowania prawidłowej (wynikającej z przepisów powszechnie obowiązujących) stawki podatku VAT w wystawionej fakturze. W ofercie oświadcza jedynie, iż cena ofertowa uwzględnia podatek od towarów i usług, a wysokość tego podatku ma charakter informacyjny.

W przedmiotowej sprawie Odwołujący dysponował indywidualną interpretacją podatkową wydaną dla Spółki Dersław Sp. z o.o. – lidera konsorcjum potwierdzającą konieczność zastosowania przez Odwołującego jednolitej stawki VAT 23 % dla usług w zakresie opieki nad pacjentem, jak i usług sprzątnia (stan faktyczny odpowiadający niniejszemu postępowaniu) i uzasadniającą niedopuszczalność skorzystania ze zwolnienia w zakresie czynności związanych z pielęgnacją chorego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18a w zw. z art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, ponieważ, nie dokonuje na rzecz Zamawiającego (będącego zoz, a w obecnej nomenklaturze – podmiotem leczniczym) usługi podstawowej (usługa z zakresu opieki medycznej) . Zamawiający, uzasadniając swoje stanowisko, ograniczył się do własnej, odmiennej interpretacji art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, zaś swojego twierdzenia nie poparł przekonującymi dowodami. W przeciwieństwie do Odwołującego, nie dysponował indywidualną interpretacją podatkową. Ponadto, jak sam przyznał, dokonał wykładni art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług w oparciu o literalne brzmienie tego przepisu, nie badając jego powiązań z art. 43 ust. 17a ustawy o podatku towarów i usług. W analizie zakresu zwolnienia uwzględnił publikacje w prasie, w tym zawierające stanowisko Ministerstwa Finansów co do intencji ustawodawcy we wprowadzeniu art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług (objęcie zwolnieniem zlecanych tzw. usług przy łóżku chorego, w tym usług salowych). Powoływał się też na treść odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Zdrowia – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 19593 w sprawie zmiany definicji usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT zawierającą kopię pisma ministra finansów z dnia 11 lutego 2011 r. sygn. PT1/063-4-178/EFU/2011BMI9-17943, pomijając okoliczność, iż w treści pisma wskazano na założenia projektu ustawy w zakresie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, jednak zaznaczono równocześnie, że proces

legislacyjny jeszcze się nie zakończył i ostateczny kształt ww regulacji nie jest jeszcze znany. W piśmie zawarto także zastrzeżenie, iż zawarte tam wyjaśnienia nie stanowią interpretacji ogólnej, o której mowa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) (dalej „Ordynacja podatkowa”). Wskazano również na możliwość uzyskania odpowiedzi na szczegółowe pytania dotyczące konkretnych stanów faktycznych w ramach instytucji interpretacji indywidualnych przewidzianych Ordynacją podatkową. Nie przedstawił także żadnej merytorycznej polemiki podważającej stanowisko wyrażone w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Tym samym, niezależnie od stanowiska o braku zasadności weryfikacji przez Zamawiającego oferty w zakresie stawki podatku od towarów i usług (w tym przypadku skorzystania ze zwolnienia) i odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, gdy stawka ustalona przez Zamawiającego jest odmienna od tej określonej przez wykonawcę, wątpliwym jest, czy istotnie dopuszczalne jest stwierdzenie, że stawka zawarta w ofercie Odwołującego nie jest prawidłowa. Zamawiający nie może bowiem oczekiwać od wykonawcy dysponującego indywidualną interpretacją podatkową, aby narażał się na odpowiedzialność także karno-skarbową, stosując preferencje podatkowe (zwolnienie), co do których w uzyskanej na jego wniosek interpretacji potwierdzono niedopuszczalność ich stosowania w danym przypadku. Wykonawca nie miał także obowiązku złożenia skargi na niekorzystną dla siebie interpretację, skoro, jak twierdził, argumentację Dyrektora Izby Skarbowej, opartą na wykładni wprowadzonych przepisów prawa (a nie intencji ustawodawcy), uznawał na merytorycznie przekonującą. Odwołujący wskazywał, iż także w piśmiennictwie podnoszono niejednoznaczność przepisu art. 43 ust. 1 pkt 18a w zw. z art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług skutkującą wątpliwościami co do rzeczywistego zakresu zwolnienia przewidzianego tym przepisem, w tym w odniesieniu do spornych usług związanych z pielęgnacją chorego. Samo powołanie się na intencje ustawodawcy nie jest wystarczające, lecz niezbędne jest przeprowadzenie rzetelnej i wnikliwej analizy przepisów, zwłaszcza że sporna regulacja dotyczy zwolnienia od podatku wymagającego ostrożnej i wąskiej interpretacji. Ponadto ani Zamawiający ani Przystępujący nie zdołali wykazać, że zmiana art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie 1 lipca 2011 r. (dokonana ustawą z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654), która uchyliła ustawę z dnia 30 sierpnia 1991 roku o zakładach opieki zdrowotnej (t.j. Dz.U. z 2007 r., Nr 14, poz. 89, z późn. zm.), uczyniła wnioski wynikające z indywidualnej interpretacji podatkowej nieaktualnymi. W ocenie Izby nowelizacja ww przepisu polegała bowiem na dostosowaniu terminologii występującej w ustawie o podatku od towarów i usług do wprowadzonej ustawy o działalności leczniczej. Przepis uzyskał następujące brzmienie: „*pkt 18a) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie*

zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza;” w miejsce brzmienia: „pkt 18a) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz zakładów opieki zdrowotnej na ich terenie”. Nie uległ natomiast zmianie art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, na którego treść powoływał się Odwołujący. Podobnie nowelizacja w zakresie art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 19 nie wprowadziła merytorycznie istotnej zmiany dla zakresu zwolnienia w kontekście stanu faktycznego niniejszej sprawy. W ocenie Izby brak jest zatem podstaw do przyjęcia, aby interpretacja podatkowa utraciła dla Odwołującego swoją aktualność.

Zdaniem Izby niezasadnym jest także oczekiwanie, że wykonawca, chcąc uczynić zadość oczekiwaniom Zamawiającego, w ofercie zamieści stawkę inną niż ta, którą winien zastosować w faktycznym rozliczeniu z organem skarbowym. Izba podkreśla, iż w jej opinii skorzystanie ze zwolnienia jest uprawnieniem podatnika, a Zamawiający nie może mu tego narzucić, jeśli dysponuje on indywidualną interpretacją podatkową przeczącą możliwości skorzystania ze zwolnienia. Wymaganie takie jest sprzeczne z racjonalnością działań przedsiębiorcy, co potwierdził również Przystępujący w odpowiedzi na pytanie Izby, iż w sytuacji gdyby taką interpretacją dysponował, zastosowałby się do jej treści. Zamawiający, który na etapie sporządzania SIWZ nie określił jednoznacznie właściwych według niego zasad wyliczenia VAT, w tym stawek czy zastosowania zwolnienia, co umożliwiłoby wykonawcom polemikę na etapie poprzedzającym składanie ofert, nie może następnie oczekiwać od wykonawcy, aby ponosił ryzyko, w tym odpowiedzialności karno-skarbowej, z tytułu nieprawidłowości podatkowych, jeżeli stawka podatku wskazana w jego ofercie pozostaje w sprzeczności z poglądem Zamawiającego. Należy zauważyć, że zarówno Zamawiający, jak również Krajowa Izba Odwoławcza, nie jest organem właściwym do rozpatrywania sporów na płaszczyźnie interpretacji przepisów prawa podatkowego - to zadanie wykonuje bowiem Minister Finansów (z jego upoważnienia dyrektorzy izb skarbowych - wydając interpretacje indywidualne; lub samodzielnie - wydając interpretacje ogólne w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości), bądź - w ramach postępowania podatkowego, a następnie kontroli skarbowej - naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

Powyższe potwierdza, że Zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki podatku od towarów i usług w inny sposób aniżeli

poprzez wyraźne wskazanie sposobu obliczenia ceny w ofercie. W konsekwencji Zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania tej stawki w ofercie wykonawcy, tak jak nie jest uprawniony do weryfikowania oświadczenia woli wykonawcy za wskazaną cenę w innym zakresie, aniżeli wyznaczony przepisami art. 91 ustawy Pzp. Właściwe do weryfikacji i przeprowadzania kontroli w tym zakresie są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zaś wykonawca (podatnik) określa jedynie stawkę podatku, zgodnie z przytoczonym przepisem art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług. Kompetencja ta nie może być domniemywana, co wynika to choćby z konstytucyjnej zasady legalizmu. Nie sposób znaleźć takiej wyraźnej podstawy w ustawie Pzp, w szczególności przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp nie stanowi o kognicji Zamawiającego ani Krajowej Izby Odwoławczej w tym zakresie. Skoro bowiem Zamawiający nie ma podstaw do określania w sposób wiążący dla podatnika stawek podatku od towarów i usług, które to uprawnienie przysługuje organom podatkowym, to również Krajowej Izbie Odwoławczej, w trybie dokonywania kontroli decyzji Zamawiającego, takie uprawnienie nie przysługuje. W związku z powyższym należało stwierdzić, że Zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczenia ceny oferty w zakresie naliczenia podatku, nie miał prawa - na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp - odrzucić oferty, w której cena została obliczona w inny sposób, aniżeli Zamawiający zakładał lub uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego.

Konsekwencje przyjęcia odmiennej interpretacji, zobowiązującej Zamawiającego do weryfikacji prawidłowości zastosowanych do obliczenia cen ofertowych stawek podatku od towarów i usług oraz do odrzucenia ofert, w których przyjęto niewłaściwe stawki, wywoływałyby istotne problemy w postępowaniach o zamówienia publiczne w sytuacji, gdy w jednym postępowaniu różni wykonawcy dysponują odmiennymi, wzajemnie sprzecznymi interpretacjami właściwych organów podatkowych. W takim przypadku wykonawcy z jednej strony byliby zabezpieczeni - zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej - przed negatywnymi konsekwencjami zastosowania określonych stawek w sferze prawa podatkowego i odpowiedzialności karno-skarbowej, z drugiej - narażeni na odrzucenie oferty, w przypadku odmiennego stanowiska Zamawiającego, który, uznając jedną stawkę podatku za właściwą, inną musiałby uznać za nieprawidłową. Podkreślić również należy, że rozstrzygnięcie o prawidłowości stawki podatku nierzadko, zwłaszcza w sprawach szczególnie skomplikowanych, może przekraczać możliwości i kompetencje zamawiających (tak wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r. sygn. akt KIO 1287/10). Prowadzić by to mogło do niekorzystnych z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu sytuacji, gdy wykonawcy, dochowując staranności w celu zabezpieczenia swoich interesów, uzyskują interpretację podatkową i w oparciu o nią w dobrej wierze przygotowują ofertę, nie mając równocześnie żadnej gwarancji, że ich oferta

nie zostanie przez zamawiającego odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, który w zakresie stawki podatku od towarów i usług zajmie inne stanowisko. Dotyczy to również okoliczności niniejszej sprawy. Odwołujący pozyskał indywidualną interpretację podatkową wydaną przez kompetentny, powołany do tego organ, potwierdzającą zastosowaną przez niego stawkę. Zamawiający natomiast, opierając się jedynie na własnej wykładni, opartej w dużej mierze na treści artykułów prasowych czy stanowisku Ministerstwa Finansów odnoszącym się do celów zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy Pzp, bez podjęcia próby wyjaśnienia zastosowanej stawki z Odwołującym, odrzucił jego ofertę jako zawierającą błąd w obliczeniu ceny.

Reasumując, należy stwierdzić, że błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, mogący stanowić podstawę odrzucenia oferty, odnosi się do omyłek rachunkowych lub innych błędów rzeczowych dotyczących wyceny przedmiotu zamówienia, (podstawy wyliczenia, objęcia nim wszystkich elementów, kompletności i prawidłowości wyliczeń) niepodlegających poprawieniu, a nie do wynikającej z przepisów prawa stawki podatku, co do której zastosowania, naliczenia i odprowadzenia sprzedawcy towarów i usług będący płatnikami tego podatku, czyli przedsiębiorcy prowadzący profesjonalną działalność gospodarczą, podejmują świadome decyzje, bezpośrednio obciążające ich konsekwencjami nieprawidłowości w tym zakresie (z odpowiedzialnością karno-skarbową łącznie). Przyjęcie takiego stanowiska nie tylko pozwala uniknąć negatywnych konsekwencji dla pewności i bezpieczeństwa prowadzenia działalności gospodarczej, ale jest spójne z obowiązującym systemem prawnym, przypisującym poszczególnym podmiotom określone kompetencje i odpowiedzialność.

Ponadto należy podkreślić, iż interes Zamawiającego w niniejszym postępowaniu nie ulega w żadnym razie uszczerbkowi, ponieważ nawet przy zastosowaniu stawki podstawowej 23% oferta Odwołującego pozostaje ofertą najkorzystniejszą cenowo. Zastosowanie stawki podstawowej przez Odwołującego nie narusza też w żaden sposób interesów pozostałych wykonawców, którzy uwzględnili zwolnienie, obniżając w ten sposób cenę brutto swoich ofert.

W tym stanie rzeczy Izba stwierdziła, że Zamawiający naruszył przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, a w konsekwencji dokonał nieprawidłowego wyboru oferty najkorzystniejszej, co pozostaje sprzeczne z art. 91 ust. 1 ustawy Pzp.

Z powyższych względów na podstawie art. 192 ust. 1 i 2 ustawy Pzp orzeczono, jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na

podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp oraz w oparciu o przepisy § 5 ust. 2 pkt 1 w zw. z § 3 pkt 1) i 2) lit. b) rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010r. 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), uwzględniając koszty zwrotu wynagrodzenia pełnomocnika w wysokości 3600 zł oraz wpisu od odwołania.

Przewodniczący