

WYROK
z dnia 10 maja 2018 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Anna Packo

Protokolant: Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 maja 2018 r., w Warszawie, odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 16 kwietnia 2018 r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia:

Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. Lubieszynska 34, 72-006 Mierzyn

w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego

Samodzielny Publiczny Szpital Kliniczny Nr 1 im. prof. Tadeusza Sokołowskiego Pomorskiego Uniwersytetu Medycznego w Szczecinie, ul. Unii Lubelskiej 1, 71-252 Szczecin

przy udziale:

A. wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia **MedAssist Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, „IZAN+” Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Naprzód Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Naprzód Service Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. Żabiniec 46, 31-215 Kraków,**

B. wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia **Impel Facility Services Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Optima Care Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. Ślężna 118, 53-111 Wrocław**

zgłaszających przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. oddala odwołanie,

2. kosztami postępowania obciąża wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i Firma Handlowo-Uslugowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością na rzecz Samodzielnego Publicznego Szpitala Klinicznego Nr 1 im. prof. Tadeusza Sokołowskiego Pomorskiego Uniwersytetu Medycznego w Szczecinie kwotę 4 497 zł 93 gr (słownie: cztery tysiące czterysta dziewięćdziesiąt siedem złotych dziewięćdziesiąt trzy grosze) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu dojazdu i wynagrodzenia pełnomocnika oraz opłaty skarbowej.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1579 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 Szczecinie.

Przewodniczący:

U z a s a d n i e

Zamawiający – Samodzielny Publiczny Szpital Kliniczny Nr 1 im. prof. Tadeusza Sokołowskiego Pomorskiego Uniwersytetu Medycznego w Szczecinie prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na „kompleksowe usługi sprzątnia, dezynfekcji powierzchni Szpitala z uwzględnieniem usług pomocniczych w obiektach SPSK Nr 1 zlokalizowanych w Szczecinie przy ul. Unii Lubelskiej 1 i ul. Broniewskiego 26 oraz w Policach przy ul. Siedleckiej” na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 z późn. zm.), w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane 10 stycznia 2018 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2018/S 006-010450. Wartość zamówienia jest większa niż kwoty określone na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

I Zarzuty i żądania odwołania:

Odwołujący – wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia Firma Handlowo-Usługowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i Firma Handlowo-Usługowa THOMAS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wniósł odwołanie zarzucając Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez jego niezastosowanie i zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Impel Facility Services Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i Optima Care Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, zwanych dalej: „Konsorcjum Impel”, w sytuacji gdy wykonawca ten objął oferowane przez siebie usługi w strefach I, II, III, IV, S1 oraz S2 zwolnieniem od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy nie ziszczyły się przesłanki do zastosowania przewidzianego w tych przepisach zwolnienia od podatku, ewentualnie nie ziszczyły się przesłanki do zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 42 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług w tak szerokim zakresie, jak zastosowany przez Konsorcjum Impel, co w każdym przypadku implikowało po stronie Zamawiającego obowiązek odrzucenia oferty tego wykonawcy z uwagi na błąd w obliczeniu ceny,

2. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez jego niezastosowanie i zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez wykonawców wspólnie ubiegających się o

udzielenie zamówienia MedAssist Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, „IZAN+” Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Naprzód Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i Naprzód Service Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, zwanych dalej: „Konsorcjum Medassist” w sytuacji, gdy wykonawca ten objął oferowane przez siebie usługi w strefach I, II, III zwolnieniem od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy nie ziszczyły się przesłanki do zastosowania przewidzianego w tych przepisach zwolnienia od podatku, ewentualnie nie ziszczyły się przesłanki do zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 42 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług w tak szerokim zakresie, jak zastosowany przez Konsorcjum Medassist, co w każdym przypadku implikowało po stronie Zamawiającego obowiązek odrzucenia oferty tego wykonawcy z uwagi na błąd w obliczeniu ceny,

3. art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez jego niezastosowanie i zaniechanie odrzucenia ofert złożonych przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist, podczas gdy ceny w tych ofertach zostały skalkulowane w sposób sprzeczny z zasadami określonymi w rozdziale „Sposób obliczenia ceny”, w tym w szczególności z punktem 1 ppkt 1 nakazującym, aby cena obejmowała wszystkie czynniki wpływające na jej wysokość, w tym podatek VAT, co skutkuje tym, że treść tych ofert nie odpowiada treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, a zatem winna zostać odrzucona na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych,

4. art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez jego niezastosowanie, pomimo iż złożenie oferty przez Konsorcjum Impel stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji wypełniający znamiona klauzuli generalnej definiującej czyn nieuczciwej konkurencji określonej w art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji poprzez manipulowanie podstawową opodatkowania podatkiem VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów poprzez nieproporcjonalne obniżenie stawki opodatkowania stawką podstawową w stosunku do opodatkowania stawką obniżoną w celu osiągnięcia nieuprawnionej przewagi konkurencyjnej w stosunku do Odwołującego oraz wypełniający znamiona czynu stypizowanego w art. 15 ust. 1 pkt 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji poprzez działanie mające na celu wymuszenie na klientach wyboru jako kontrahenta określonego przedsiębiorcy, a polegające na stworzeniu sytuacji optymalizującej uzyskanie zamówienia przez przedstawienie oferty najkorzystniejszej cenowo w następstwie manipulacji podatkowej, wywierając tym na Zamawiającego przymus dokonania wyboru takiej oferty oraz utrudniając uzyskanie zamówienia Odwołującemu,

5. art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez jego niezastosowanie, pomimo iż złożenie oferty przez Konsorcjum Medassist stanowi czyn nieuczciwej konkurencji

w rozumieniu ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji wypełniający znamiona klauzuli generalnej definiującej czyn nieuczciwej konkurencji określonej w art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji poprzez manipulowanie podstawową opodatkowania podatkiem VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów poprzez nieproporcjonalne obniżenie stawki opodatkowania stawką podstawową w stosunku do opodatkowania stawką obniżoną w celu osiągnięcia nieuprawnionej przewagi konkurencyjnej w stosunku do Odwołującego oraz wypełniający znamiona czynu stypizowanego w art. 15 ust. 1 pkt 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji poprzez działanie mające na celu wymuszenie na klientach wyboru jako kontrahenta określonego przedsiębiorcy, a polegające na stworzeniu sytuacji optymalizującej uzyskanie zamówienia przez przedstawienie oferty najkorzystniejszej cenowo w następstwie manipulacji podatkowej, wywierając tym na Zamawiającego przymus dokonania wyboru takiej oferty oraz utrudniając uzyskanie zamówienia Odwołującym,

6. art. 7 ust. 3 w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych polegające na dokonaniu wyboru jako najkorzystniejszej oferty polegającej odrzuceniu.

Odwołujący wniósł o:

1. nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności badania i oceny ofert oraz wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Konsorcjum Impel,
2. nakazanie Zamawiającemu powtórzenia czynności badania i oceny ofert, odrzucenia oferty złożonej przez Konsorcjum Impel oraz oferty złożonej przez Konsorcjum Medassist, oraz dokonanie wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Odwołującego,
3. przeprowadzenie dowodów z dokumentów załączonych do odwołania na okoliczności wskazane w jego uzasadnieniu,
4. zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego kosztów postępowania odwoławczego.

W uzasadnieniu odwołania Odwołujący wskazał, że 6 kwietnia 2018 r. Zamawiający powiadomił Odwołującego o wyborze jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Konsorcjum Impel. Na kolejnych miejscach w rankingu ofert sklasyfikowane zostały odpowiednio oferty złożone przez Konsorcjum Medassist (98,90 pkt) oraz oferta Odwołującego (82,14 pkt). Takie rozstrzygnięcie postępowania nie może zostać uznane za prawidłowe z poniższych przyczyn.

Zgodnie rozdziałem II specyfikacji istotnych warunków zamówienia, opis przedmiotu zamówienia pkt IV „Zakres zamówienia”, przedmiot zamówienia udzielanego w ramach postępowania obejmuje wykonanie usługi w zakresie:

1. utrzymania w należytym stanie sanitarno-higienicznym, poprzez sprzątanie i dezynfekcję, powierzchni poziomych i pionowych oraz sprzętów i wyposażenia w komórkach organizacyjnych szpitala zgodnie z aktualnie obowiązującymi aktami prawnymi,
2. sprzątania i dezynfekcji powierzchni szpitalnych z podziałem na trzy obszary: medyczny, administracyjno-gospodarczy oraz strefy sprzątania Przychodni Przyklinicznych, podzielone na jedenaście stref. Obszary oraz strefy wykazują zróżnicowane zanieczyszczenie szczepami patogennymi i wymagają zróżnicowania działań sanitarnych,
3. dezynsekcji i deratyzacji, co najmniej dwa razy w roku oraz według bieżących potrzeb Zamawiającego,
4. gospodarki odpadami medycznymi i innymi odpadami, w tym komunalnymi w obiektach szpitalnych oraz transportu do zbiorczych punktów gromadzenia odpadów, zgodnie z instrukcjami i aktualnymi przepisami prawa,
5. usług pomocniczych:
 - 5.1. zdawanie, pobieranie i dostarczanie z i na oddział odzieży pacjentów do i z magazynu depozytowego odzieży,
 - 5.2. prowadzenie szatni pacjentów i odwiedzających wraz z depozytem odzieży chorych,
 - 5.3. przyjęcie z oddziału zwłok/części ciała i organów i przekazanie do Pro-Morte lub Zakładu Patomorfologu (z zastosowaniem właściwej dokumentacji), pomoc personelowi medycznemu przy umieszczaniu zwłok w worku, transport wewnętrzny w obrębie wskazanej lokalizacji,
 - 5.4. prowadzenie i obsługa pomieszczeń Pro-Morte, zgodnie z obowiązującymi aktami prawnymi, wraz z przekazanym wyposażeniem,
 - 5.5. usługa dezynfekcji/mycia łóżek i inkubatorów w pomieszczeniach do tego celu przeznaczonych, transport łóżek i inkubatorów do i z pomieszczenia,
 - 5.6. organizacja i realizacja dystrybucji bielizny szpitalnej oraz przejęcie odpowiedzialności materialnej za powierzoną bieliznę,
 - 5.7. transport szpitalny: pomoc podczas transportu chorych, a w szczególności w transporcie pacjenta w obrębie kliniki/oddziału i na terenie danego obiektu: na blok operacyjny, blok porodowy, na badania diagnostyczne, konsultacje, do wykonywania badań niestacjonarnych, pomoc podczas transportu w danym obiekcie leków i środków farmaceutycznych z apteki szpitalnej, transport w danym obiekcie materiałów z magazynów do wskazanej jednostki, transportu przygotowanych specyfików z apteki szpitalnej do wskazanych jednostek organizacyjnych, transport zwłok, transport odpadów, transport bielizny, transport sprzętu i materiałów do i ze sterylizacji w obrębie danego obiektu, transport materiału biologicznego z Bloków Operacyjnych, Bloku Porodowego, SOR do i z miejsc w obrębie danego obiektu, usługi pomocnicze przy pacjencie.

Z powyższego w sposób jednoznaczny wynika, że przedmiot zamówienia obejmuje konglomerat różnorodnych świadczeń, które mają być wykonywane w pomieszczeniach

i budynkach Zamawiającego o różnej specyfice i przeznaczeniu (zarówno na potrzeby świadczenia usług leczniczych, jak i wykonywania działalności administracyjnej), co Zamawiający zaakcentował poprzez przyporządkowanie w punkcie XV opisu przedmiotu zamówienia swoich budynków i pomieszczeń do 11 stref. Podział pomieszczeń na strefy znalazł odzwierciedlenie w treści formularza ofertowego, bowiem Zamawiający wymagał od wykonawców podania w formularzu oferty: 1) ceny jednostkowej za utrzymanie czystości jednego metra kwadratowego powierzchni w okresie jednego miesiąca w poszczególnych strefach, 2) wartości czynności opisanych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, podlegających zwolnieniu od podatku od towarów i usług zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z 29 grudnia 2017 r., znak PTI.8101.5.2017,PSG.662 (dalej: „Interpretacja ogólna”) w przeliczeniu na jeden metr kwadratowy w okresie jednego miesiąca w poszczególnych strefach oraz 3) miesięcznej wartości netto i brutto za wykonanie usług opisanych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia – obliczona na podstawie zaoferowanych cen oraz wielkości zadań określonych w opisie przedmiotu zamówienia.

Konsorcjum Impel w treści oferty wskazało, że czynności zwolnione od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług wykonywane będą w strefach I, II, III, IV, S1, S2, obejmując zwolnieniem od podatku VAT około 82% usług stanowiących przedmiot zamówienia. Konsorcjum Medasssit w swojej ofercie zwolnieniem z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług objęło czynności wykonywane w strefach I, II, III, II P i IIIP, obejmując zwolnieniem od podatku VAT około 85% usług stanowiących przedmiot zamówienia. Odwołujący w swojej ofercie zastosował podstawową stawkę podatku VAT uznając, iż wykładnia przepisów art. 43 ust. 1 pkt. 18 i 18a oraz ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług w związku z treścią Interpretacji ogólnej, wskazują na brak jakichkolwiek podstaw do objęcia zwolnieniem z podatku VAT czynności stanowiących przedmiot zamówienia udzielanego w ramach postępowania.

Skutkiem powyższego było złożenie trzech ofert, w których wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT została ustalona odmiennie. Tymczasem Zamawiający, co potwierdza treść protokołu postępowania, w sposób bezkrytyczny przyjął prawidłowość wszystkich ofert, choć już zasady logicznego rozumowania skłaniałyby do powzięcia wątpliwości w zakresie tego, czy oferty tak skrajnie różniące się wartością podatku VAT z uwagi na zakres zastosowanego zwolnienia, mogą być prawidłowe. Zamawiający zaniechał jednak zweryfikowania, który z wykonawców prawidłowo ustalił podstawę opodatkowania podatkiem VAT, mimo że ciążył na nim obowiązek prawny w tym zakresie. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku: usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi

usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (art. 43 ust. 1 pkt 18), usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza (art. 43 ust. 1 pkt 18a). Zakres powyższego zwolnienia jest ograniczony podmiotowo, zgodnie bowiem z art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług ma ono zastosowanie do dostaw towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, wykonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe, tj. usługi medyczne. Z powyższego wynika istotna konkluzja, iż zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku od towarów i usług będzie miało zastosowanie jedynie wówczas, gdy usługi te wykonywane będą przez podmioty świadczące usługi medyczne i będą z tymi usługami medycznymi ściśle związane.

Głównym celem wydania Interpretacji ogólnej było usunięcie wątpliwości dotyczących przedmiotowego zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Wobec bowiem różnego zakresu usług świadczonych w ramach umów outsourcingu funkcjonujących w praktyce gospodarczej powstawały wątpliwości, jakie usługi można uznać za ściśle związane ze świadczeniem usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

W świetle ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) pojęcie „opieki medycznej”, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług należy odnosić do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia. Analogicznie pojęcie to rozumie również Naczelny Sąd Administracyjny. W świetle Interpretacji ogólnej, która opiera swoją argumentację o orzecznictwo TSUE, usługi, których dotyczy postępowanie, nie są usługami medycznymi, ale usługami ściśle związanymi z medycznymi, zatem nie zachodzi żadna przesłanka do zastosowania zwolnienia z VAT, bowiem brak jest w tym przypadku wykonywania przez wykonawcę usługi podstawowej, czyli medycznej, z którą usługa pomocnicza mogłaby pozostawać w ścisłym związku. Przedmiot zamówienia udzielanego w ramach postępowania nie obejmuje świadczenia usług medycznych (usługi głównej), skoro zaś nie występuje świadczenie usługi głównej, to nie można mówić o świadczeniu usługi pomocniczej, która by pozostawała z usługą główną w ścisłym związku. W zakresie przedmiotu zamówienia udzielonego w ramach postępowania nie mieści się świadczenie usług medycznych, a żaden z członów Konsorcjum Impel czy Konsorcjum Medassist nie świadczy takich usług na rzecz Zamawiającego. W takim stanie rzeczy nie jest obiektywnie możliwe, aby świadczone w ramach postępowania usługi, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług pozostawały w ścisłym związku ze

świadczeniem usługi podstawowej (medycznej). Fakt ograniczeń zastosowania wyżej wymienionego zwolnienia do określonego kręgu podmiotów został wskazany w treści Interpretacji ogólnej kilkakrotnie.

Przepis art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług w sposób jasny wskazuje, że zwolnienie, o którym mowa m.in. w ust. 1 pkt 18a, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi (a więc w zakresie opieki medycznej), dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (tj. rzeczywiście świadczących takie usługi). Skoro zaś warunkiem podmiotowym zwolnienia dla usług w zakresie opieki medycznej jest ich wykonywanie przez podmioty lecznicze w ramach ich działalności leczniczej, również tylko podmioty o takim charakterze będą mogły korzystać ze zwolnienia w przypadku usług ściśle z ww. usługami związanych. Czynności ściśle związane z usługą w zakresie opieki medycznej (czynności pomocnicze, których przykłady wymienione zostały w interpretacji ogólnej) będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, które również świadczą usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Podmioty niebędące leczniczymi (np. prywatne firmy sprzątające lub cateringowe) nie będą mogły z przedmiotowego zwolnienia korzystać.

Stanowisko powyższe potwierdził również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 17 listopada 2011 r., w którym podkreślił, że zakres zwolnienia z VAT przewidziany w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług obejmuje wyłącznie usługi w zakresie opieki medycznej, względnie ściśle z nimi związane usługi pomocnicze, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Warunkiem koniecznym acz niewystarczającym dla zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku od towarów i usług jest zatem świadczenia usługi medycznej (głównej), z którymi usługi pomocnicze mogłyby pozostawać w związku.

Na niemożność stosowania przesłanki zwolnienia z VAT określonej w art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku od towarów i usług do świadczenia usług utrzymania czystości w obiektach szpitala Izba wskazała w wyroku z 13 listopada 2012 r.: „skoro usługą podstawową, objętą przedmiotem zamówienia jest usługa utrzymania czystości w obiektach szpitala, która nie podlega zwolnieniu z VAT, a usługi pomocnicze, wymienione w SIWZ, nie są usługami ściśle związanymi z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, to nie zaistniała podstawa do zastosowania zwolnienia od VAT, określona w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług”.

Skoro zatem żaden członek Konsorcjum Impel czy Konsorcjum Medassist nie świadczy usług medycznych na rzecz Zamawiającego, w szczególności usług takich nie będzie

świadczyć w związku z zawarciem umowy, to nie jest możliwe wystąpienie stanu ścisłego związania usług objętych zwolnieniem z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług ze świadczeniem usług medycznych – jako usługą podstawową, a w konsekwencji w realiach postępowania nie jest w ogóle dopuszczalne zastosowanie omawianego zwolnienia z VAT.

Ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług mogą korzystać wyłącznie podmioty świadczące usługi medyczne. Przepis ma charakter wyjątku od ogólnej reguły opodatkowania podatkiem VAT, zatem jego wykładnia winna następować przy uwzględnieniu zasady *exceptiones non sunt extentendae*. Nie jest zatem dopuszczalne rozszerzanie zakresu omawianego zwolnienia z VAT czy to w zakresie przedmiotowym, czy podmiotowym.

Z treści wpisów w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wynika, że możliwość prowadzenia działalności w zakresie świadczenia usług medycznych została przewidziana jedynie w stosunku Optima Care Sp. z o.o. i Medassist Sp. z o.o. Tymczasem treść ofert złożonych przez Konsorcjum Impel oraz Konsorcjum Medassist prowadzi do konkluzji, iż zakresem zwolnienia objęto usługi wchodzące w zakres przedmiotu zamówienia niezależnie od tego, który z członków konsorcjum miałby je świadczyć, tj. zarówno usługi wykonywane przez podmiot, który hipotetycznie, zgodnie z wpisem w rejestrze przedsiębiorców, mógłby świadczyć usługi medyczne, jak i usługi, które miałyby być świadczone przez podmiot, który usług medycznych nie świadczy. Nie ma zaś żadnego uzasadnienia dla rozszerzania podmiotowego zakresu zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług o podmioty, które nie świadczą usług medycznych, a jedynie ubiegają się wspólnie o udzielenie zamówienia (czy wykonują umowę w sprawie zamówienia publicznego) z podmiotami, które hipotetycznie takie usługi mogłyby świadczyć. Do takiego nieuprawnionego rozszerzenia zakresu podmiotowego zwolnienia z VAT doszło zaś na gruncie ofert Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist. Gdyby bowiem nawet założyć, że usługi pomocnicze w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług świadczone przez Medassist Sp. z o.o. i Optima Care Sp. z o.o. mogą korzystać ze zwolnienia z VAT, to zwolnienie to i tak nie mogłoby obejmować usług świadczonych przez innych członków Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist.

Konstatację powyższą potwierdza wprost treść Interpretacji ogólnej akcentująca, iż przesłanka zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług dotyczy konkretnych kategorii podmiotów, tj. podmiotów leczniczych świadczących wymienione w tym przepisie usługi medyczne albo usługi medyczne i usługi pomocnicze ściśle z tymi usługami medycznymi związane. Tymczasem nie ulega wątpliwości, że nie każdy członek Konsorcjum Impel, jak również nie każdy członek

Konsorcjum Medassist jest podmiotem leczniczym, a zatem podmiotem, który jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT.

Przewidziany w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług zakres zwolnienia dotyczy wyłącznie określonych w tym przepisie usług. Tymczasem zarówno Konsorcjum Impel, jak i Konsorcjum Medassist zastosowały zwolnienie z VAT w bardzo szerokim zakresie, nieadekwatnym do faktycznego udziału wartości usług, potencjalnie podlegających zwolnieniu do całego przedmiotu zamówienia, gdyż objęły zakresem zwolnienia odpowiednio blisko 85% i 82% wartości oferowanych przez siebie usług.

Takie działania Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist nie mogą podlegać kwalifikacji jako działania prawidłowe, lecz należałoby rozpatrywać je jako przejaw niedozwolonej optymalizacji podatkowej, związanej z zawyżeniem ceny usług, do których Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist zastosowały zwolnienie z podatku VAT w celu zaoferowania niższej, korzystniejszej ceny za cały pakiet usług, tj. za cały przedmiot zamówienia udzielanego w ramach postępowania.

Ministerstwo Finansów konsekwentnie kwalifikuje jako nieprawidłową praktykę manipulowania podstawą opodatkowania VAT, polegającą na sztucznym zawyżeniu ceny towaru opodatkowanego stawką obniżoną VAT, przy jednoczesnym sztucznym zniżeniu ceny usługi opodatkowanej stawką podstawową, w celu uzyskania korzyści podatkowej. Dla stwierdzenia nadużycia wymagane jest aby: 1) dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki dla zastosowania zwolnienia z VAT, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów; 2) z ogółu obiektywnych czynników wynika, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Taka sytuacja ma miejsce na gruncie niniejszego postępowania. Konsorcjum Impel oraz Konsorcjum Medassist sztucznie manipulowały cenami swoich usług w celu objęcia zwolnieniem z VAT jak największej części ceny ofertowej. Wykonawcy zastosowali bowiem bardzo mały udział sprzedaży opodatkowanej (na poziomie 15% i 18%) w stosunku do wysokości oferowanych przez nich cen ofertowych za wykonanie całego przedmiotu zamówienia. Wartościowo zakres ten jest tak duży, iż, siłą rzeczy, obejmować musi zakup maszyn, urządzeń, środków dezynfekcji i środków czystości, co w żadnej mierze nie mieści się w zakresie zwolnienia z VAT określonym w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług. W takim stanie rzeczy żadne potencjalne kontrargumenty wykonawców dotyczące metodologii realizacji usług, optymalizacji ich świadczenia itp. nie pozwolą na wyjaśnienie zastosowania tak dużego zakresu zwolnienia z VAT w sposób inny, aniżeli nadużycie przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo

spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Konsorcjum Impel oraz Konsorcjum Medassist w sposób sztuczny skalkulowały podstawy opodatkowania usług znajdujących się w pewnego rodzaju „pakiecie”. W postępowaniu mamy bowiem do czynienia z zamówieniem będący „pakietem” usług utrzymania czystości oraz innych usług, z których część zalicza się do „ściśle związanych z usługami medycznymi”. Ww. konsorcja skalkulowały usługi utrzymania czystości, objęte stawką VAT 23% na poziomie 18% i 15%, a pozostałe usługi, objęte według wykonawców zwolnieniem z podatku VAT stanowią około 82% i 85% całości wartości przedmiotowego zamówienia. W aktualnym stanie prawnym w przypadku sprzedaży w pakiecie usług opodatkowanych różnymi stawkami VAT, podatnik ma obowiązek prawidłowo i całkowicie odrębnie je wycenić, odnosząc cenę danej usługi wchodzącej w skład pakietu przede wszystkim do rzeczywistego kosztu jej wykonania. Nie powinna zaś zawyżać ceny usługi objętej niższym podatkiem VAT lub objętej zwolnieniem, w szczególności, jeżeli działaniu takiemu towarzyszy jednocześnie zniżenie ceny usługi objętej stawką podstawową.

Opis przedmiotu zamówienia i opisujący ten przedmiot kod CPV, wskazują na istotę zamówienia, która obejmuje usługi o różnym przedmiocie, nie mieszczące się jednak (a już na pewno nie w takim zakresie, jak wynika z ofert Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist), w zakresie usług pomocniczych w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Usługi pomocnicze wymienione w punkcie 5. opisu przedmiotu zamówienia nie pokrywają się w pełni z katalogiem czynności wymienionych w Interpretacji ogólnej. I tak na przykład czynności pomocnicze wymienione w punktach 5.5.1 do 5.5.4 nie podlegają zwolnieniu z VAT. Również oznaczenie kodu CPV (90.91.00.00-6 – usługi w zakresie sprzątnięcia i odkażania) wskazuje, na czym polega podstawowa i jednocześnie największa pod względem wszelkiego rodzaju nakładów oraz zaangażowania zasobów usługa, jaka ma być świadczona w ramach realizacji zamówienia. Udział usług, które potencjalnie mogłyby być objęte zwolnieniem z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku od towarów i usług jednoznacznie wskazuje, że zakres zwolnienia zastosowanego przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist był nieproporcjonalnie duży, i wynikał nie ze specyfiki przedmiotu zamówienia, a ze sztucznego manipulowania przez tych wykonawców podstawą opodatkowania podatkiem VAT.

Ponadto, zgodnie z art. 43 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług, zwolnienia, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli: nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18 i 18a lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu

przez podatnika przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Głównym celem świadczenia usług objętych przedmiotem zamówienia udzielanego w ramach postępowania jest niewątpliwie osiągnięcie dodatkowego dochodu przez wykonawcę, z którym zostanie zawarta umowa w sprawie zamówienia publicznego, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia. W takim stanie rzeczy również ze względu na treść przepisu art. 43 ust. 17 ustawy o podatku od towarów i usług nie było dopuszczalne zastosowanie przez Konsorcjum Impel oraz Konsorcjum Medassist zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Nieprawidłowe zastosowanie przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług winno być kwalifikowane jako błąd w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, którego wystąpienie obliguje zamawiającego do odrzucenia oferty. W orzecznictwie KIO wskazuje się, że przez błąd w obliczeniu ceny, o którym stanowi przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, należy rozumieć w szczególności obliczenie ceny dokonane merytorycznie w sposób niezgodny z wymogami określonymi w przepisach prawa. Błędem takim, jak wynika z ukształtowanej linii orzeczniczej Izby oraz Sądu Najwyższego, jest zastosowanie błędnej stawki podatku VAT w sytuacji, gdy zamawiający żądał od wykonawców obliczenia ceny oferty z uwzględnieniem prawidłowo ustalonego VAT (uchwały SN z 20 października 2011 r.).

Niezależnie od przesłanki odrzucenia oferty opisanej w art. 89 ust 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych nastąpiło również ziszczenie się przesłanki odrzucenia oferty opisanej w art. 89 ust 1 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych. Niezgodność treści oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia musi mieć charakter zasadniczy i nieusuwalny, dotyczyć powinna sfery niezgodności zobowiązania zamawianego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz zobowiązania oferowanego w ofercie, tudzież polegać może na sporządzeniu i przedstawieniu oferty w sposób niezgodny z wymaganiami specyfikacji istotnych warunków zamówienia (z zaznaczeniem, iż chodzi tu o wymagania dotyczące sposobu wyrażenia, opisanie i potwierdzenia zobowiązania/świadczenia ofertowego, a więc wymagania, co do treści oferty, a nie wymagania co do jej formy, a także możliwe być winno wskazanie i wykazanie, na czym konkretnie niezgodność ta polega – co i w jaki sposób w ofercie nie jest zgodne z konkretnie wskazanymi, skwantyfikowanymi i ustalonymi fragmentami czy normami specyfikacji istotnych warunków zamówienia.

Zamawiający w punkcie 1 ppkt 1 rozdziału „Sposób obliczenia ceny” zawarł jednoznaczny wymóg, aby cena obejmowała wszystkie czynniki wpływające na jej wysokość, w tym podatek VAT. Obowiązku temu nie uczyniły zadość ani Konsorcjum Impel, ani Konsorcjum

Medassist, obaj wykonawcy w sposób nieprawidłowy uwzględnili w swoich cenach ofertowych podatek VAT. Tym samym, wbrew wyraźnemu postanowieniu specyfikacji istotnych warunków zamówienia, oferty Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist nie uwzględniły wszystkich czynników mających wpływ na wysokość ceny, nie uwzględniły bowiem należnego podatku VAT w jego prawidłowej wysokości, implikowanej normami ustawy o podatku od towarów i usług. Niezgodność treści ofert Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist z treścią specyfikacji istotnych warunków zamówienia przejawia się zatem w sporządzeniu i przedstawieniu oferty w sposób niezgodny z postanowieniami punktu 1 ppkt 1 rozdziału „Sposób obliczenia ceny” specyfikacji istotnych warunków zamówienia, a niezgodność ta ma charakter nieusuwalny i dotyczy merytorycznej treści oferty.

Z powyższych względów w realiach postępowanie ustalenie wysokości kwoty podatku VAT dla przedmiotu zamówienia skutkuje nie tylko ziszczeniem się przesłanki odrzucenia oferty z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, ale również przesłanki opisanej w art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist, kalkulując oferty, zastosowały mechanizm manipulacji podstawą opodatkowania usług wchodzących w zakres przedmiotu zamówienia udzielanego w ramach postępowania, w celu zaoferowania niższej, konkurencyjnej ceny ofertowej. Działanie to podlega kwalifikacji jako manipulacja cenowa, stanowiąca czyn nieuczciwej konkurencji, wypełniając znamiona klauzuli generalnej art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, definiującej czyn nieuczciwej konkurencji, jak również jako czyn nieuczciwej konkurencji stypizowany w art. 15 ust. 1 pkt 5 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Zgodne z definicją legalną sformułowaną w art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji czynem nieuczciwej konkurencji jest działanie sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta. Przykładowe wyliczenie takich czynów zawiera art. 3 ust. 2 oraz przepisy art. 5-17 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Każde działanie sprzeczne z normami stanowionymi lub dobrymi obyczajami, rozumianymi jako normy postępowania przedsiębiorców w działalności gospodarczej, nie będącymi jednak normami prawnymi (np. zasady współżycia społecznego), które zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy, musi podlegać pozytywnej kwalifikacji normatywnej w świetle przepisu art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Przepis art. 15 ust. 1 pkt 5 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji kwalifikuje natomiast jako czyn nieuczciwej konkurencji utrudnianie innym przedsiębiorcom dostępu do rynku przez działanie mające na celu wymuszenie na klientach wyboru jako kontrahenta

określonego przedsiębiorcy lub stwarzanie warunków uniemożliwiających podmiotom trzecim wymuszanie zakupu towaru lub usługi u określonego przedsiębiorcy.

Analiza oferty Konsorcjum Impel prowadzi do konkluzji, iż zaoferowało ono bardzo niskie ceny świadczenia usług utrzymania czystości 1 m² powierzchni (w okresie 1 miesiąca) w zakresie usług, które zostały opodatkowane podstawową stawką VAT, jednocześnie znacznie zawyżając wycenę usług, które (nieprawidłowo) zostały objęte przez Konsorcjum Impel zwolnieniem z VAT. Zaoferowane stawki za usługi w poszczególnych strefach opodatkowane stawką podstawową wahają się bowiem od 2,66 zł do 6,78 zł, w przypadku zaś usług objętych przez Konsorcjum Impel zwolnieniem z VAT kwoty oscylują od 8,14 do 27,13 zł.

Tożsame wnioski wynikają z analizy oferty złożonej przez Konsorcjum Medassist. Wykonawca ten bardzo nisko – na kwotę 3,69 zł (3 zł netto) wycenił świadczenie usług utrzymania czystości 1 m² powierzchni (w okresie 1 miesiąca) opodatkowanych podstawową stawką VAT, jednocześnie znacznie zawyżając wycenę usług, które objął (nieprawidłowo) zwolnieniem z VAT wyceniając je odpowiednio na: strefa I – 19 zł, strefa II – 35 zł, strefa III – 57,84 zł, strefa IIP – 35 zł, strefa IIIP – 57,80 zł. Taka dysproporcja cen świadczenia usług, często dotycząca tych samych stref, podobnie jak w przypadku oferty Konsorcjum Impel, nie daje się wyjaśnić w inny sposób aniżeli jako przejaw zastosowania manipulacji podatkowej.

W orzecznictwie KIO jednolicie wskazuje, iż sztuczne, oderwane od realiów gospodarczych ustalenie wartości jednostkowych składających się na cenę oferty, podjęte w celu uzyskania bardziej korzystnych warunków wykonywania umowy w sprawie zamówienia publicznego, stanowi czyn nieuczciwej konkurencji. Jest bowiem działaniem sprzecznym z dobrymi obyczajami kupieckimi oraz naruszającym interesy innych uczestników rynku, którzy ceny swoich ofert obliczają rzetelnie. W postępowaniach, gdzie cenę oferty tworzy suma cen jednostkowych, poprawność obliczenia cen jednostkowych ma istotne znaczenie, zwłaszcza w sytuacji, gdy ceny te stanowią element rozliczenia między zamawiającym a wykonawcą. Zasadą jest bowiem zapłata wynagrodzenia za prace rzeczywiście wykonane.

W realiach postępowania wystąpiło takie właśnie oderwane od realiów gospodarczych ustalenie wartości cen jednostkowych za świadczenie usług utrzymania czystości 1 m² powierzchni w okresie jednego miesiąca, polegające na sztucznym, nieadekwatnym do rzeczywistości obniżeniu cen jednostkowych objętych stawką podatkową, przy jednoczesnym zawyżeniu cen jednostkowych za świadczenie usług, które Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist objęło zwolnieniem z VAT na zasadzie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług.

W wyroku z 23 września 2014 r. Izba, odwołując się do orzecznictwa TSUE, stanęła na stanowisku, iż „zgodnie z orzecznictwem TSUE oraz stanowiskiem polskiego Ministerstwa Finansów (wyrażonym m.in. w projekcie zmian w prawie mających na celu doprecyzowanie

tzw. klauzuli antyabuzywnej), obejście prawa występuje, kiedy podatnik wykorzystuje określone konstrukcje prawne w sposób sztuczny (bez uzasadnienia ekonomicznego), dla osiągnięcia konkretnych (preferencyjnych) skutków podatkowych. Zidentyfikowane obejście prawa powinno mieć ten skutek, iż konsekwencje danej transakcji czy operacji należy określać tak, jakby sztuczna konstrukcja prawna nie została wprowadzona. Pomimo iż aktualnie klauzula obejścia prawa jest w polskim prawodawstwie obecna w ograniczonym stopniu, to jednak jej stosowanie wymusza m.in. orzecznictwo TSUE (tj. klauzulę należy stosować z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE). Przykładowo w wyroku TSUE w sprawie C-255/02 (Halifax), wskazano, iż klauzula ta powinna mieć zastosowanie w zakresie VAT, nawet jeżeli krajowe ustawodawstwo nie zawiera precyzyjnych wskazówek co do jej rozumienia. Zgodnie ze stanowiskiem TSUE skuteczne powoływanie się na brzmienie danego przepisu prawa wyłącznie celem uzyskania korzyści sprzecznych z celem danego przepisu nie powinno mieć miejsca. Stosowanie przepisów prawa podatkowego powinno być ograniczone wyłącznie do tych przypadków, kiedy ma to racjonalne uzasadnienie biznesowe (ekonomiczne) oraz nie jest sprzeczne z celem poszczególnych przepisów podatkowych. W przypadku stwierdzenia obejścia (nadużycia) prawa podatkowego dla danej transakcji należy określić takie konsekwencje podatkowe, jakie wystąpiłyby, gdyby do takiego nadużycia nie doszło.

Oferty złożone przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist sporządzone i złożone zostały z naruszeniem (obejściem) przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – art. 41 ust. 1, określającego stawkę podstawową tego podatku oraz art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a, regulujących zwolnienie z VAT bezpodstawnie zastosowane przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist. Naruszając te przepisy zarówno Konsorcjum Impel, jak i Konsorcjum Medassist, wykorzystало w sposób sztuczny przewidzianą w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a klauzulę zwolnienia z VAT w sposób sztuczny, w celu osiągnięcia preferencyjnych skutków podatkowych, tj. sztucznego i bezprawnego zniżenia wysokości podatku VAT, co finalnie pozwoliło tym wykonawcom na zaoferowanie wykonania zamówienia za znacznie niższą cenę niż Odwołujący, który takich bezprawnych mechanizmów manipulacji podatkiem nie zastosował.

Następstwem dokonanej przez Konsorcjum Impel oraz Konsorcjum Medassist manipulacji podatkowej było złożenie ofert pozornie korzystniejszych od oferty Odwołującego, skutkującej wymuszeniem na Zamawiającym sklasyfikowania tych ofert na wyższych pozycjach niż oferta Odwołującego, a finalnie również dokonaniem wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Konsorcjum Impel.

Dokonana przez Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist manipulacja podstawą opodatkowania jest niewątpliwie działaniem sprzecznym z prawem, ziściła się więc

wynikająca z art. 3 ust. 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji przesłanka sprzeczności z prawem.

W orzecznictwie sądów powszechnych wskazuje się, że dla ustalenia, że działania podmiotu wypełniają znamiona deliktu opisanego w art. 3 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji nie trzeba wykazywać naruszenia interesu innego przedsiębiorcy lub klienta, wystarczy ustalenie, że taka działalność owemu interesowi zagraża. Analogicznie stanowisko prezentuje również KIO. Manipulacja podstawą opodatkowania, której dopuściło się Konsorcjum Impel i Konsorcjum Medassist niewątpliwie zagraża interesowi innego przedsiębiorcy, tj. Odwołującego.

Całokształt okoliczności faktycznych podniesionych we wcześniejszej części odwołania uzasadnia również zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 7 ust. 3 w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Ustawodawca w art. 7 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych zawarł nakaz udzielenia zamówienia wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych, co jednocześnie oznacza zakaz udzielenia zamówienia wykonawcy wybranemu w sposób sprzeczny z normami ustawy Prawo zamówień publicznych. Z kolei przepis art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych obliguje zamawiającego do dokonania wyboru najkorzystniejszej oferty na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Cytowane przepisy pozostają w istotnym związku funkcjonalnym, stanowiąc swoiste klauzule gwarancyjne zgodności z czynności zamawiającego z ustawą Prawo zamówień publicznych i specyfikacją istotnych warunków zamówienia. Udzielenie zamówienia Konsorcjum Impel było następstwem naruszenia przez Zamawiającego przepisów art. 89 ust. 1 pkt 2, 3 i 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. Naruszony został zatem wynikający z art. 7 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych nakaz udzielenia zamówienia wykonawcy wybranemu wyłącznie zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych. Potwierdzenie zasadności ww. zarzutów implikuje zatem również potwierdzenie zarzutu naruszenia art. 7 ust. 3 w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych.

II Stanowisko Zamawiającego

Zamawiający wniósł o oddalenie odwołania i zasądzenie od Odwołującego na rzecz Zamawiającego uzasadnionych kosztów postępowania.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Zamawiający wskazał, że w odwołaniu Odwołujący postawił trzy jednobrzmiące zarzuty pod adresem czynności Zamawiającego dotyczących badania i wyboru najkorzystniejszej oferty, a odnoszących się do ofert złożonych przez obu Przystępujących. Wszystkie zarzuty odwołania dotyczące badania i wyboru najkorzystniejszej oferty opierają się o kwestę zastosowania przez Przystępujących stawki „zwolniony” w zakresie podatku od towarów i usług. Nadto Odwołujący wskazał, iż ma interes

prawny we wniesieniu odwołania z uwagi na oczekiwanie odrzucenia ofert Przystępujących, choćby zaoferowana przez Odwołującego cena przekraczała kwotę, jaką Zamawiający może przeznaczyć na wykonanie zamówienia. Odwołanie jest niezasadne.

Odwołujący nie ma interesu prawnego w składaniu odwołania, gdyż zaoferowana przez niego cena przekracza szacunki Zamawiającego ukształtowane na poziomie 41.932,658,40 zł netto, które to oszacowanie, z konieczności podyktowanej możliwym wystąpieniem wykonawców nie korzystających ze zwolnienia z podatku od towarów i usług skutkowało koniecznością przeznaczenia na sfinansowanie zamówienia kwoty 51,577.169,83 zł, której nie może on w sposób umożliwiający wybór oferty Odwołującego przekroczyć. W żadnym z możliwych scenariuszy Odwołujący, z ceną 72,385.274,07 zł brutto, nie ma szansy na uzyskanie zamówienia, zakładając nawet hipotetycznie, iż miałyby dojść do powtórzenia postępowania z uwagi na ewentualne unieważnienie aktualnego z przyczyn postulowanych przez Odwołującego. W takim wariantcie oferty Przystępujących po ewentualnym doliczeniu podatku VAT w dalszym ciągu są zdecydowanie korzystniejsze od oferty Odwołującego oraz nie zmienia się kolejność ofert.

Zarzut złożenia przez Przystępujących ofert sprzecznych ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia z uwagi na zakwestionowanie samego zastosowania stawki „zwolniony” w zakresie podatku VAT jest chybiony. Specyfikacja istotnych warunków zamówienia od początku zakładała możliwość złożenia oferty z ceną obliczoną przy założeniu zastosowania stawki „zwolniony”, co wynika jednoznacznie z postanowień rozdziału I pkt 9 „Sposób obliczenia ceny”, jak i punktu IB formularza oferty cenowej. Odwołujący nie kwestionował tych postanowień w drodze odwołania. Z tych przyczyn samo pojawienie się ofert przewidujących zastosowanie stawki „zwolniony” nie może być uznawane za sprzeczne ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, a zatem nie może też stanowić zasadnej podstawy zarzutu niezastosowania przez Zamawiającego art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Zarzuty Odwołującego względem oferty złożonej przez Konsorcjum Medassist są przedwczesne. Zgodnie art. 24aa ustawy Prawo zamówień publicznych Zamawiający dokonał względem tej oferty czynności polegających na przeliczeniu podanych parametrów w kontekście przewidzianych specyfikacją istotnych warunków zamówienia kryteriów wyboru oferty najkorzystniejszej. W odniesieniu do tej oferty nie doszło zatem do stosowania pogłębionych ostatecznych instrumentów odnoszących się do czynności oceny ofert, w tym narzędzi przewidzianych w art. 87 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. W świetle postawionych przez Odwołującego zarzutów bez zastosowania odnośnych regulacji względem oferty Konsorcjum Medassist nie sposób merytorycznie odnieść się do przedstawionych zarzutów, gdyż byłaby to antycypacja oceny oferty następująca jeszcze przed jej pełnym przeprowadzeniem.

Pozostałe zarzuty Odwołującego opierają się o przypuszczenie naruszenia przez Konsorcjum Impel art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, z którego to rzekomego naruszenia Odwołujący w zależności od ujęcia wywodzi różne podstawy odrzucenia oferty Konsorcjum Impel. Odwołujący nie ma racji, a jego zarzuty to jedynie nieoparte rzetelnymi argumentami spekulacje.

W ramach wykonania zamówienia nie ma wymagania dokonania przez wykonawcę zakupu maszyn i urządzeń, wykonawca ma nimi jedynie dysponować. Może je zatem mieć już zakupione bez związku z konkretnym zamówieniem, może też je wziąć w najem, leasing czy użyczenie.

Odwołujący sam potwierdza, że od strony przedmiotowej przynajmniej część usług objętych opisem przedmiotu zamówienia stanowi usługi ściśle związane z usługami medycznymi.

Zgodzić się należy w podniesioną w odwołaniu konstatacją, że pojęcie usługi ściśle związanej z usługą medyczną nie jest tożsame z usługą pomocniczą określoną w rozdziale II pkt 5 specyfikacji istotnych warunków zamówienia – właściwą relacją jest tu krzyżowanie się zakresów. Wynikający z tego wniosek jest jednak odmienny to tego, który wywodzi Odwołujący. Usługi ściśle związane z usługami medycznymi mogą bowiem występować w zdecydowanie szerszym zakresie zamówienia objętym opisem przedmiotu zamówienia niż sam tylko pkt 5 rozdziału II specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Z tej przyczyny skala zastosowanego zwolnienia jest najzupełniej realna.

Wskazana przez Odwołującego usługa odkażania może być kwalifikowana jako usługa ściśle związana z usługą medyczną. Okoliczność ta potwierdza realny charakter skali zastosowanego zwolnienia, tym bardziej, że, jak zauważa sam Odwołujący, jest to największa pod względem nakładów usługa. Poświadcza to, iż postawione przez Odwołującego zarzuty oparte są na oderwanych od realiów dotyczących przedmiotu zamówienia spekulacjach nakierowanych na wywołanie mylnego wrażenia, jakoby dochodziło do oszustwa podatkowego. Przekonanie to jest tym silniejsze, jeżeli weźmie się pod uwagę okoliczność, iż Odwołujący sam ze zwolnienia nie skorzystał, chociaż mógłby, gdyby odpowiednio się do tego przygotował, tak jak pozostali wykonawcy.

Zarzuty oparte o rzekome uzyskiwanie dodatkowego dochodu z powodu zastosowania dozwolonego ustawą o podatku od towarów i usług zwolnienia i uczynienia z tego dochodu narzędzi konkurencji w stosunku do podatników niekorzystających ze zwolnienia są bezpodstawne. Pojedyncze postępowanie nie daje możliwości oceny kwestii konkurencji na rynku już choćby z tej przyczyny, iż nie obejmuje ono całego rynku, a samo złożenie oferty nie generuje jeszcze żadnego dochodu. Bezpodstawność zarzutu konkurencji zwolnieniem całkowicie zamyka symulacja oceny ofert dokonana przy założeniu, iż stawka „zwolniony” w ogóle nie byłaby zastosowana w żadnej z ofert – wynik postępowania

pozostawałby ten sam niezależnie od tego, czy Przystępujący do odwołania po stronie Zamawiającego korzystaliby ze zwolnienia.

III Stanowisko Przystępującego – Konsorcjum Impel

Przystępujący wniósł o oddalenie odwołania jako całkowicie bezzasadnego.

Wskazał, że oferta Przystępującego została przygotowana i złożona zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, zawiera prawidłowo naliczone stawki podatku VAT i nie stanowi czynu nieuczciwej konkurencji.

W ocenie Przystępującego Odwołujący w sposób nieuprawniony buduje argumentację odwołania w oparciu o założenie, jakoby zwolnienia wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 18 oraz z art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług były tożsame co do zakresu i warunków ich zastosowania. Już samo to założenie jest błędne i sprzeczne z treścią przepisów, gdyż ustawodawca nie bez przyczyny uregulował podstawę zwolnienia w dwóch odrębnych przepisach prawa. Stało się tak niewątpliwie dlatego, że warunki zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług różnią się od siebie, a możliwość ich zastosowania podlega odrębnej ocenie.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Optima Care Sp. z o.o. posiada status podmiotu leczniczego w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, czego potwierdzeniem jest wpis Spółki w Rejestrze Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą prowadzonym przez Wojewodę Dolnośląskiego pod numerem księgi 000000179756. Jednocześnie Optima Care Sp. z o.o. świadczy usługi z zakresu opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Przy świadczeniu tych usług Optima Care Sp. z o.o. działa jako podmiot profesjonalny, posiadający odpowiednie kompetencje, w tym pracowników przeszkolonych do realizacji czynności, o których mowa w powołanych wyżej przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, stanowiących element świadczeń realizowanych na terenie szpitali i logicznie wpisujących się w proces opieki medycznej w nich świadczonej, zatem jest uprawniona do stosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług, na potwierdzenie czego uzyskała pozytywną interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 kwietnia 2016 r., znak: ILPPI/4512-I-140/16-2/JKu.

Wbrew temu, na co wskazuje Odwołujący, do zwolnienia uregulowanego w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług nie odnosi się ograniczenie, o którym mowa art. 43

ust. 17a, co wynika z jego literalnego brzmienia i nie wymaga żadnej wykładni poza językową. Przepisu art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług nie dotyczy również treść Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29 grudnia 2017 r., znak PT1.8101.5.2017.PSG.662. Zarówno powołany przez Odwołującego w uzasadnieniu zarzutów przepis art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, jak też Interpretacja ogólna dotyczą wyłącznie zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 18a. Powyższe oznacza, że całość argumentacji Odwołującego dotycząca zarzutu braku spełnienia przesłanki podmiotowej zwolnienia jest nieadekwatna do sytuacji prawnopodatkowej Optima Care sp. z o.o. Z powyższego można jednoznacznie wyprowadzić wniosek, że to nie Konsorcjum Impel manipuluje podstawą opodatkowania świadczonych usług, ale Odwołujący manipuluje fragmentami Interpretacji ogólnej, pomijając kluczową kwestię, że jego konkurent (Konsorcjum Impel) może stosować zwolnienie wynikające z innej podstawy aniżeli ta, która służy Odwołującemu do uzasadnienia zarzutów.

Jednocześnie Odwołujący wyciągnął błędne wnioski z treści Interpretacji ogólnej wydanej w odniesieniu do przepisu art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Nie ma żadnych podstaw, aby postawić tezę, że zwolnienie, o którym mowa w ww. przepisie ma zastosowanie jedynie wówczas gdy usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, wykonywane są przez podmioty świadczące usługi medyczne i są z tymi usługami medycznymi ściśle związane. Taka interpretacja podważa sens zwolnienia, o którym mowa w powołanym przepisie i powoduje, że w praktyce nie mógłby on nigdy znaleźć zastosowania. Zgodnie z ww. przepisem zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Już samo brzmienie powołanego przepisu wskazuje, że objęte zwolnieniem są usługi wykonywane na rzecz podmiotów leczniczych, a zatem świadczone przez podmioty zewnętrzne wobec tych podmiotów leczniczych. Potwierdza to wprost treść Interpretacji ogólnej, w której wskazano: „W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki. W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również – w praktyce często jest – wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu

i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT. Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom)". W treści wydanej Interpretacji ogólnej, wbrew twierdzeniu Odwołującego, Minister nie formułuje warunku, aby podmiot zewnętrzny świadczący usługi ściśle związane z opieką medyczną na rzecz podmiotu leczniczego wykonywał jednocześnie usługi medyczne. Minister wskazuje jedynie, że wymienione w Interpretacji czynności będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że „będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. podmioty świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia”.

Wykonywanie usług podstawowych w zakresie opieki medycznej nie jest jednak tożsame z wykonywaniem usług medycznych, jak błędnie zakłada Odwołujący. Pojęcie usług z zakresu opieki medycznej jest znacznie szersze, co potwierdza orzecznictwo TSUE, zgodnie z którym usługi niebędące wprost leczeniem pacjentów, np. badania laboratoryjne (wyrok C-106/05), albo wykonywane przez personel niebędący zawodem medycznym, mogą stanowić usługi w zakresie opieki medycznej. Za usługi opieki medycznej TSUE uznał także usługi o charakterze profilaktycznym (C-262/08).

Usługi objęte przetargiem wpisują się w pojęcia usług z zakresu opieki medycznej i usług ściśle z nimi związanych, stąd za niewłaściwą należy uznać konkluzję Odwołującego, iż nie mogą one zostać objęte zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług.

Odwołujący błędnie przyjmuje również, że treść ofert złożonych m.in. przez Konsorcjum Impel prowadzi do konkluzji, iż zakresem zwolnienia objęto usługi wchodzące w zakres przedmiotu zamówienia niezależnie od tego, który z członków konsorcjum miałby je świadczyć, tj. zarówno usługi wykonywane przez podmiot, który hipotetycznie, zgodnie z wpisem w rejestrze przedsiębiorców, mógłby świadczyć usługi medyczne, jak i usługi, które miałby być świadczone przez podmiot, który usług medycznych nie świadczy. Usługi objęte zwolnieniem w ramach Konsorcjum Impel będzie wykonywał jedynie podmiot posiadający status podmiotu leczniczego, tj. Optima Care Sp. z o.o. Postawiona w treści odwołania teza, jakoby usługi objęte zwolnieniem miał świadczyć drugi z konsorcjantów, czyli Impel Facility Services Sp. z o.o., nie znajduje żadnego oparcia w stanie faktycznym i jest nieuzasadnionym domysłem Odwołującego. Impel Facility Services Sp. z o.o. jako konsorcjant będzie w ramach konsorcjum wykonywał te czynności, których kwalifikacja wskazuje na ich objęcie stawką podstawową 23%. Wszak to nie Konsorcjum jako takie, ale

każdy z jego członków jest odrębnym podatnikiem VAT i dokonuje kwalifikacji świadczonych przez siebie usług niezależnie od drugiego członka Konsorcjum.

Niezrozumiały jest argument, że wykonawcy zastosowali bardzo mały udział sprzedaży opodatkowanej (na poziomie 15% i 18%) w stosunku do wysokości oferowanych przez nich cen ofertowych za wykonanie całego przedmiotu zamówienia. Wartościowo zakres ten jest tak duży iż, siłą rzeczy obejmować musi zakup maszyn, urządzeń, środków dezynfekcji i środków czystości, co nie mieści się w zakresie zwolnienia z VAT określonym w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług. W odniesieniu do powyższego fragmentu należy zauważyć, że wartość zakupów, które są niezbędne do wykonania usług nie ma żadnego związku ze stawką VAT obowiązującą przy ich sprzedaży. Zastosowanie stawki zwolnionej jest warunkowane rodzajem danej usługi (jej przedmiotem), a nie wartością zakupów, które służą jej wykonaniu. Z argumentacji Odwołującego wynika, że używa pojęć „optymalizacja podatkowa” czy „nadużycie prawa” nie rozumiejąc ich znaczenia. Stosowanie stawki zwolnionej nie jest ani optymalizacją, ani nadużyciem prawa.

Nieuprawnione są także porównania do zamieszczonego na stronie Ministerstwa Finansów ostrzeżenia dotyczącego „Nieprawidłowego określania podstawy opodatkowania VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów”. Odwołujący poszukuje analogii do przypadków, które nie mają związku z analizowanym. Przedmiotem przetargu ogłoszonego przez Zamawiającego nie jest dostawa towarów (odrębnie czy też w zestawach), ale świadczenie usług, które podlegają odrębnej kwalifikacji VAT. Zakres tych usług został określony przez Zamawiającego, w związku z tym podmioty uczestniczące w przetargu nie miały możliwości manipulowania tym zakresem.

Treść odwołania wskazuje również, że Odwołujący niezasadnie i wbrew treści Interpretacji ogólnej zawęża zakres usług, które mogą korzystać ze zwolnienia z VAT. Według Odwołującego usługi pomocnicze zostały wymienione w rozdziale IV opisu przedmiotu zamówienia – punkty 1, 2, i 4 opisują główny zakres, natomiast 3 i 5 pozostały, w tym usługi pomocnicze; usługi pomocnicze wymienione w punkcie 5. nie pokrywają się w pełni z katalogiem czynności wymienionych w Interpretacji ogólnej, np. czynności pomocnicze wymienione w punktach 5.5.1 do 5.5.4 nie podlegają zwolnieniu z VAT.

Odwołujący wydaje się nie dostrzegać rzeczy oczywistej, a mianowicie, że czynności wymienione w treści Interpretacji ogólnej nie stanowią katalogu zamkniętego, na co wskazuje użyty przez Ministra Finansów zwrot „wśród takich usług można przykładowo wymienić”. Interpretacja ogólna wymienia zatem przykładowy katalog usług, które mogą być kwalifikowane jako usługi z zakresu opieki medycznej lub usługi ściśle z nimi związane, co nie oznacza, że czynności nie wymienione w tym katalogu pozostają poza zakresem zwolnienia. Minister Finansów nie wymienił jednocześnie wprost żadnych czynności, które nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 18a ustawy o podatku

od towarów i usług, co powoduje, że konkluzje, jakoby pewne kategorie usług można było na podstawie Interpretacji ogólnej uznać za wyłączone ze zwolnienia, są oczywiście błędne.

Przystępujący wskazuje ponadto, iż przygotowany przez Zamawiającego formularz ofertowy wprost przewidywał stosowanie stawki podatku VAT w wysokości „zwolniony”. Wnoszone zatem po złożeniu ofert zastrzeżenia co do stosowania tej stawki są w istocie spóźnionym zarzutem do treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia i sposobu obliczania ceny i jako spóźnione powinny zatem podlegać odrzuceniu.

Przystępujący podkreślił jednocześnie, że nawet, gdyby dla celów porównania złożonych ofert netto zastosować stawki podatku w wysokości 23 % – jego oferta byłaby nadal najtańsza.

IV Stanowisko Przystępującego – Konsorcjum Medassist

Przystępujący stwierdził, że stanowiskiem Odwołującego nie sposób się zgodzić.

Odwołujący nie zakwestionował zmiany specyfikacji istotnych warunków zamówienia wprowadzonej 19 marca 2018 r. w zakresie formularza oferty. Zmieniając formularz oferty Zamawiający przewidział, że część czynności opisanych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia podlega zwolnieniu od podatków od towarów i usług. Skoro Odwołujący nie zakwestionował zmiany specyfikacji, to na obecnym etapie nie może podnosić zarzutów dotyczących braku możliwości zakwalifikowania jakichkolwiek czynności objętych przedmiotowym zamówieniem jako podlegających zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Oferta Przystępującego jest zatem zgodna ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, bowiem zawiera wskazanie co do wartości usług podlegających zwolnieniu z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług, czego wymagał Zamawiający.

Przedmiotowe zamówienie obejmuje m.in. usługi pomocnicze przy pacjencie, tj. wszelką pomoc udzielaną pacjentowi w procesie hospitalizacji przez personel medyczny niższego szczebla, tj. salowe i sanitariuszy. Powyższe czynności współpielęgnacyjne mieszczą się w pojęciu świadczenia zdrowotnego zdefiniowanego w art. 5 pkt 40 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych jako działanie służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działanie medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich udzielania. Czynności współpielęgnacyjne są elementem procesu leczenia, służą bowiem profilaktyce, poprawie i przywracaniu zdrowia, co nadaje im cechy typowo medycznych. Oznacza to, że usługi współpielęgnacji są usługami w zakresie opieki medycznej, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług (usługi podstawowe). Na takim stanowisku stoi również Minister Rozwoju i Finansów, który w ogólnej interpretacji z 29 grudnia 2017 r. stwierdził, że w kontekście kwalifikowania usług

wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces, na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki, rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący w momencie opuszczenia przez pacjenta placówki.

Przedmiot zamówienia jest tożsamy z przedmiotem zamówienia udzielonego w postępowaniu prowadzonym pod numerem 2013/S 248-433253, którego Zamawiający udzielił Odwołującemu i które. Odwołujący realizuje od 1 maja 2014 r. Odwołujący z tytułu zrealizowanych usług wystawiał na rzecz Zamawiającego faktury VAT, w których stosował zwolnienie od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. W nazwie usługi Odwołujący wskazywał, iż „czynności pomocnicze przy pacjentach” stanowią „usługi w zakresie opieki medycznej”. Zatem Odwołujący zdaje się być świadomy faktu, że usługi realizowane na rzecz Zamawiającego częściowo stanowią usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Stanowisko zaprezentowane przez Odwołującego w odwołaniu stoi zatem w jawnej sprzeczności z postępowaniem Odwołującego. Odwołujący zarzuca wykonawcom nadużycie prawa podatkowego, w sytuacji gdy jego postępowanie jest identyczne.

Nie sposób się zgodzić z Odwołującym, że zasady logicznego rozumowania wykluczają istnienie sytuacji, kiedy oferty różnych wykonawców różnią się wartością podatku od towarów i usług. Wobec wykazania przez Przystępujących zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, określonego w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług, Zamawiający słusznie uznał, że każda z ofert została sporządzona prawidłowo. Zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Zamawiający nie jest w stanie *a priori*, jedynie w oparciu o wiedzę dotyczącą przedmiotu zamówienia, uznać, że wykonawcy nie przysługuje zwolnienie od podatku od towarów i usług. Prawidłowość zastosowanego zwolnienia należy każdorazowo ustalać również w oparciu o cechy indywidualne wykonawcy. Przystępujący (MedAssist Sp. z o.o.) jest podmiotem leczniczym w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej i jest wpisany do Rejestru Podmiotów Prowadzących Działalność Leczniczą (księga rejestrowa nr 000000182689), posiada też ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej podmiotu leczniczego.

Wobec faktu, że zamówienie obejmuje usługi pomocnicze przy pacjentach, które mieszczą się w pojęciu „usług w zakresie opieki medycznej służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia”, a jednym z członków konsorcjum Przystępującego i liderem konsorcjum jest podmiot leczniczy (tj. MedAssist Sp. z o.o.), to

dopuszczalne jest zastosowanie przez Przystępującego zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług.

Aby usługi świadczone w ramach zamówienia mogły podlegać zwolnieniu od podatku od towarów i usług, nie jest konieczne, aby wszyscy członkowie konsorcjum mieli status podmiotu leczniczego. Do skorzystania ze zwolnienia wystarczające jest, aby jeden z członków konsorcjum, ten, który będzie wykonywał czynności zwolnione od podatku od towarów i usług, miał status podmiotu leczniczego. Konsorcjum Medassist zostało utworzone w celu połączenia potencjałów różnych firm. Członkowie konsorcjum przewidzieli, że to MedAssist Sp. z o.o. będzie wykonywać czynności pomocnicze przy pacjentach. Bezzasadny jest zarzut Odwołującego, że z treści oferty Przystępującego wynika, że zakresem zwolnienia zostały objęte usługi wchodzące w zakres przedmiotu zamówienia niezależnie od tego, który z członków konsorcjum miałby je świadczyć. Oferta nie zawiera podziału zadań pomiędzy członków konsorcjum, a twierdzenie Odwołującego jest bezpodstawne, nie poparte żadnymi faktami.

Odwołujący zarzuca Przystępującemu, że zawyżył wartość usług podlegających zwolnieniu z podatku od towarów i usług, zaniżając jednocześnie wartość usług opodatkowanych tym podatkiem. Zarzut Odwołującego jest bezpodstawny. Wykonawca nie jest pozbawiony swobody w określeniu wartości poszczególnych usług wchodzących w skład zamówienia. Zgodnie z wyrokiem KIO z 9 listopada 2009 r., sygn. KIO/UZP 1364/09, KIO/UZP 1381/09, KIO/UZP 1388/09 sposób, w jaki wykonawcy kształtują swoją politykę cenową i strukturę kosztów w obrębie przedmiotu zamówienia jest ich indywidualną sprawą i mieści się poza badaniem Zamawiającego (o ile nie zawiera ceny rażąco niskiej). Podobnie wypowiedziała się Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z 16 stycznia 2017 r. w sprawie sygn. KIO 2496/16. Przy wycenie poszczególnych usług znaczenie ma koszt ich wytworzenia. Koszt wytworzenia usług współpielęgnacji jest inny, niż koszt wytworzenia usługi sprzątnia. Współpielęgnacja wymaga stałej i bardziej wykwalifikowanej obsady osobowej. Wartość rynkowa usług współpielęgnacji, tj. usług w zakresie opieki medycznej, jest znacznie wyższa od wartości rynkowej usług sprzątnia, co potwierdzają również faktury wystawiane przez Odwołującego na rzecz Zamawiającego. Odwołujący zarzuca innym wykonawcom sztuczne zawyżenie ceny usługi zwolnionej z podatku od towarów i usług, chociaż postępował w ten sam sposób. Odwołujący od 1 maja 2014 roku realizuje usługę, która swym przedmiotem odpowiada przedmiotowi zamówienia, które jest objęte niniejszym postępowaniem. Odwołujący, podnosząc zarzut zawyżenia przez Przystępującego wartości usług zwolnionych od podatku od towarów i usług, zdaje się zapominać, że sam wycenił wartość usług zwolnionych w obecnie realizowanej na rzecz Zamawiającego umowie w analogiczny sposób. Sposób wyceny przez Odwołującego potwierdza, że wartość usług zwolnionych od podatku od towarów i usług jest znacząco wyższa od wartości usług opodatkowanych.

Zgodnie z art. 43 ust. 18a ustawy o podatku od towarów i usług podmioty wykonujące usługi podstawowe, nie będące podmiotami leczniczymi, wykonujące usługi podstawowe mogą korzystać ze zwolnienia, co czynił Odwołujący. Odwołujący mógł zatem w niniejszym postępowaniu również skorzystać z takiego zwolnienia. Cytowana przez Odwołującego Interpretacja ogólna nic nie zmieniła w podmiotowym zakresie zwolnienia, a jedynie szerzej potraktowano w niej przedmiotowy zakres zwolnienia.

Odwołujący nie udowodnił nieprawidłowości (a nawet swoim zachowaniem potwierdził prawidłowość), zaoferowania przez Przystępującego cen za poszczególne usługi wraz ze zwolnieniem z podatku od towarów i usług.

V Ustalenia Izby

Na wstępie Izba stwierdziła, że nie zachodzi żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania, opisanych w art. 189 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, a Odwołujący ma interes we wniesieniu odwołania.

Sam fakt, że cena oferty Odwołującego jest wyższy niż kwota środków przewidzianych przez Zamawiającego na sfinansowanie realizacji usługi, a nawet fakt, że – przy takiej cenie – Zamawiający nie udzieliłby Odwołującemu zamówienia w przyszłym, powtórzonym postępowaniu, nie powoduje po stronie Odwołującego braku interesu we wniesieniu odwołania.

Zgodnie z art. 179 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych środki ochrony prawnej przysługują wykonawcy, uczestnikowi konkursu, a także innemu podmiotowi, jeżeli ma lub miał interes w uzyskaniu danego zamówienia oraz poniósł lub może ponieść szkodę w wyniku naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych. Z wyroku TSUE z 11 maja 2017 r. w sprawie C-131/16 wynika zaś, że odwołanie może dotyczyć ewentualnego wszczęcia nowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (skutkować wszczęciem nowego postępowania) i w ten sposób realizować interes wykonawcy w uzyskaniu danego zamówienia.

Bezsporne jest, że Odwołujący jest wykonawcą, który złożył w postępowaniu ofertę, oferta ta nie została odrzucona, a Odwołujący może oczekiwać, że w przypadku niepodpisania umowy z żadnym z Przystępujących (np. z powodu odrzucenia ich ofert), zamówienie może zostać udzielone właśnie jemu. Nie zmienia tego fakt, że cena jego oferty przekracza kwotę, którą Zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia, a nawet kwotę, którą może on na ten cel przeznaczyć i która w jego ocenie jest uzasadniona ekonomicznie. Do momentu oficjalnego stwierdzenia tej okoliczności w postępowaniu – w informacji o unieważnieniu postępowania z tej przyczyny – wszelkie oświadczenia Zamawiającego w tym zakresie są jedynie deklaracją dotyczącą stanu przyszłego i niepewnego, którą może on zmienić w zależności od okoliczności.

Co więcej, nawet w przypadku, gdyby Zamawiający rzeczywiście postępowanie unieważnił z tej przyczyny, a następnie powtórzył, okoliczności nowego postępowania mogą być inne, np. Odwołujący mógłby złożyć ofertę z niższą ceną, mieszczącą się w granicach możliwości finansowych Zamawiającego i opłacalności ekonomicznej zlecenia przez niego usługi lub też Zamawiający mógłby zmienić swoje założenia. Tym samym, przed zaistnieniem danych okoliczności, wszelkie założenia w tym zakresie (tj. niemożliwości uzyskania przez Odwołującego zamówienia również w przyszłym postępowaniu) są jedynie przypuszczeniami Zamawiającego i nie mogą stanowić podstawy do odmowy Odwołującemu prawa do skorzystania ze środków odwoławczych.

Izba stwierdziła także, że stan faktyczny sprawy (treść dokumentów występujących w postępowaniu – treść specyfikacji istotnych warunków zamówienia, treść złożonych ofert) nie jest sporny pomiędzy Stronami. Nie jest sporny również stan prawny (poza kwestią interpretacji przepisów).

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 2, 3 i 6, a także art. 7 ust. 1 i 3 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Zgodnie z art. 89 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli: pkt 2) jej treść nie odpowiada treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, z zastrzeżeniem art. 87 ust. 2 pkt 3; pkt 3) jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji; pkt 6) zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Art. 7 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych zawiera podstawową zasadę udzielania zamówień publicznych stanowiąc, że zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji i równe traktowanie wykonawców oraz zgodnie z zasadami proporcjonalności i przejrzystości. Z kolei z art. 7 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych wynika, że zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych.

Art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo zamówień publicznych powiązany jest m.in. z ustawą z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, której art. 3 stanowi, że czynem nieuczciwej konkurencji jest działanie sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta. Czynami nieuczciwej konkurencji są w szczególności: wprowadzające w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa, fałszywe lub oszukańcze oznaczenie pochodzenia geograficznego towarów albo usług, wprowadzające w błąd oznaczenie towarów lub usług, naruszenie tajemnicy

przedsiębiorstwa, nakłanianie do rozwiązania lub niewykonania umowy, naśladownictwo produktów, pomawianie lub nieuczciwe zachwalanie, utrudnianie dostępu do rynku, przekupstwo osoby pełniącej funkcję publiczną, a także nieuczciwa lub zakazana reklama, organizowanie systemu sprzedaży lawinowej oraz prowadzenie lub organizowanie działalności w systemie konsorcyjnym.

Odwołujący powołał się też na art. 15 ust. 1 pkt 1 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, który ma następujące brzmienie: czynem nieuczciwej konkurencji jest utrudnianie innym przedsiębiorcom dostępu do rynku, w szczególności przez sprzedaż towarów lub usług poniżej kosztów ich wytworzenia lub świadczenia albo ich odprzedaż poniżej kosztów zakupu w celu eliminacji innych przedsiębiorców.

Wszystkie sformułowane przez Odwołującego zarzuty dotyczą jednak *de facto* jednej kwestii, tj. możliwości zastosowania dla części czynności składających się na przedmiot zamówienia zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 43 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że zwalnia się od podatku: usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (pkt 18) oraz usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza (pkt 18a), z tym zastrzeżeniem, że zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18 i 18a nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli: 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a lub 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia (art. 43 ust. 17) oraz zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (art. 43 ust. 17a).

Główna linia sporu pomiędzy Stronami odnosi się do wykładni Interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z 29 grudnia 2017 r. nr PT1.8101.5.2017.PSG.622, dotyczącej wykładni przepisu art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, która to interpretacja – w opinii Odwołującego – zmienia dotychczasową interpretację przedmiotowych przepisów.

Z kolei zdaniem Przystępujących, ww. Interpretacja ogólna nie tylko nie zmienia dotychczasowej interpretacji przedmiotowych przepisów, ale wręcz ją rozszerza podając dość szeroki katalog przykładowych czynności zwolnionych od podatku.

Przy tym, jak Izba wywnioskowała z wypowiedzi Stron podczas rozprawy, że nie jest pomiędzy nimi sporne, że dotychczasowa interpretacja przepisów art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług pozwalała na objęcie spornych usług zwolnieniem od podatku od towarów i usług, co potwierdzają m.in. faktury wystawiane przez Odwołującego Zamawiającemu przed datą wydania ww. interpretacji (po tej dacie, jak wskazał Odwołujący, jest to kwestia sporna pomimo wystawienia faktur o danej treści), jak też interpretacja indywidualna, na którą powołał się Przystępujący Konsorcjum Impel.

W ww. Interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów stwierdzono m.in. że jej przedmiotem są czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie w kontekście określenia ich charakteru oraz możliwości zastosowania zwolnienia od podatku.

W opinii Ministra, aby daną czynność uznać za usługę ściśle związaną z usługami w zakresie opieki medycznej służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, konieczne jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej). Opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki. W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również – i w praktyce często jest – wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług. Dla zastosowania zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom). Wśród takich usług można przykładowo wymienić: wsparcie pielęgniarek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych – w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie

pojemników z wydzielinami), monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych), przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowaniem leków), asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów), czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie), zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów, czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny), transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy), czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny – w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej). Wymienione czynności będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. podmioty świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (art. 43 ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług). Warunek świadczenia czynności na terenie podmiotu leczniczego sprowadza się w istocie do tego, że są one faktycznie wykorzystywane (w ramach świadczenia usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia) na terenie tych podmiotów (np. dostawa wyżywienia dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy zostało ono przygotowane poza tym terenem, odbiór odzieży i pościeli szpitalnej wykorzystywanej przez pacjentów oraz dowóz czystej odzieży i pościeli szpitalnej dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy jej pranie zostało wykonane poza terenem szpitala). Czynności nie będą objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy będą pozostawały w ścisłym związku z usługami medycznymi niesłużącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, np. gdy będą wykonywane w związku z usługami opieki zdrowotnej, realizowanymi w innym celu niż ochrona zdrowia ludzkiego (np. z operacjami plastycznymi wykonywanymi wyłącznie z powodów kosmetycznych czy też upiększających, testami genetycznymi dla celów ustalenia ojcostwa, badaniami lekarskimi przeprowadzanymi w celu wydania zaświadczenia niezbędnego do otrzymania odszkodowania od ubezpieczyciela itp.). Powyższe czynności nie będą także objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy podmiot je wykonujący nie będzie podmiotem wykonującym usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu,

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

Po zapoznaniu się z treścią przedmiotowej interpretacji Izba podzieliła zdanie Przystępujących – w jej ocenie interpretacja Ministra Rozwoju i Finansów jest interpretacją dość szeroką co do katalogu usług, które podlegają zwolnieniu od podatku od towarów i usług, i obejmuje czynności, do których odnosiły się Strony w swoim sporze.

W opinii Izby interpretacja ta wyraźnie odnosi się również do usług, które szpitale standardowo zlecają wykonawcom zewnętrznym w trybie zamówień publicznych, w tym objętych przedmiotowym zamówieniem. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w interpretacji nie tylko na wstępie i w zakończeniu odniesiono się do czynności wykonywanych „w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne”, ale cała wstępna fraza brzmi: „czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie”. Dodatkowo w dalszej części interpretacji wskazano, że „konieczne jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej), tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę”. O opinii Izby oznacza to, że działalność podstawowa, o której mowa w art. 43 ust. 17 i ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, według Ministra, nie ma być wykonywana przez podmioty zewnętrzne w stosunku do zamawiającego – szpitala, lecz przez sam szpital. Tym samym nie jest konieczne, by zamawiający (szpital), wraz ze świadczeniem usług, które zleca w ramach zamówienia, zlecał także działalność leczniczą (w znaczeniu bezpośredniego leczenia pacjentów) i – *a contrario*, by, w przypadku braku takiego zlecenia, inne usługi nie podlegały zwolnieniu od podatku. Inna interpretacja, w ocenie Izby, wynika też bezpośrednio z treści art. 43 ust. 17 i ust. 17a ustawy o podatku od towarów i usług, a interpretacja odmienna byłaby nielogiczna – szpitale bowiem w zamówieniach analogicznych jak przedmiotowe zamawiają podobny zakres usług, jak opisany w niniejszym opisie przedmiotu zamówienia – i takich też usług dotyczył spór interpretacyjny oraz dotyczy przedmiotowa interpretacja Ministra.

W opinii Izby należy uznać też, że zlecane wykonawcy usługi stanowią nieodzowny element działalności szpitala („stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę”), bowiem w innym przypadku szpital, oszczędzając środki finansowe, nie zlecałby ich.

Przystępujący ma też rację, że sam fakt wydania interpretacji ogólnej, nie uchyla wydanych wcześniej interpretacji indywidualnych, a sama interpretacja indywidualna przedstawiona przez Przystępującego i wynikające z niej wnioski nie były kwestionowane.

W związku z powyższym Izba nie stwierdziła w ofertach Przystępujących błędu w obliczeniu ceny polegającego na zastosowaniu nieprawidłowych podstaw ustalenia stawki i wartości podatku od towarów i usług, a w konsekwencji także niezgodności z wymaganiami specyfikacji istotnych warunków zamówienia odnoszącymi się do zastosowania prawidłowej stawki podatku od towarów i usług (prawidłowego zwolnienia od podatku).

Izba zgodziła się także z Przystępującymi, że nie ma podstaw do stwierdzenia, że czynności podlegające zwolnieniu z podatku od towarów i usług ze względu na sytuację podmiotową danego podatnika, tj. jego status podmiotu leczniczego, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług, będzie wykonywał inny podmiot (konsorcjant), który takiego statusu nie ma.

Po pierwsze, jak podkreślali Przystępujący, nie wynika to z treści oferty. Oferta została co prawda złożona przez całe konsorcjum, ale nie zawiera informacji o podziale zadań pomiędzy poszczególne podmioty.

Po drugie, w wyjaśnieniach udzielonych Zamawiającemu przez Konsorcjum Impel 29 marca 2018 r. wykonawca ten wskazał wyraźnie na spełnienie „kryterium podmiotowego” zwolnienia od podatku od towarów i usług przez Optima Care Sp. z o.o. posiadającą wpis do Rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą i zakres planowanych dla niej czynności, a nie przez wszystkich konsorcjantów. Podobnych wyjaśnień udzieliło również Konsorcjum Medassist podczas rozprawy (Zamawiający nie wzywał tego wykonawcy do wyjaśnień w trakcie postępowania przetargowego).

Po trzecie, taka konstrukcja oferty, podział zadań i wyjaśnienia są logiczne, zgodne z zaobserwowaną praktyką i doświadczeniem życiowym, bowiem spółki tego typu powoływane są do życia w ramach grup kapitałowych właśnie w celu oddzielenia działalności opodatkowanej od zwolnionej od podatku.

Należy też zgodzić się z uwagą Przystępującego, że od zakładanego przez dane konsorcjum podziału zadań pomiędzy konsorcjantów (mogącego korzystać ze zwolnienia i nie mogącego korzystać ze zwolnienia od podatku) mogło zależeć, czy dana czynność została w ofercie objęta podatkiem od towarów i usług, czy też nie.

Izba nie uwzględniła również zarzutu dotyczącego popełnienia czynu nieuczciwej konkurencji poprzez zaniżenie wyceny czynności objętych 23% stawką podatku od towarów i usług

i zawyżenie wyceny czynności zwolnionych od podatku od towarów i usług uznając, że zarzut ten nie został udowodniony.

Rzeczywiście w ofercie Konsorcjum Impel ceny jednostkowe usług objętych podatkiem od towarów i usług kształtują się, w zależności od strefy, od 2,16 do 5,51 zł netto za m², a ceny jednostkowe usług zwolnionych od podatku od 8,14 do 27,13 zł netto za m² (nie dla wszystkich stref stwierdzono, że usługi zwolnione od podatku będą występowały – jest to 6 z 11 stref). Podobnie w ofercie Konsorcjum Medassist cena jednostkowa usług objętych podatkiem od towarów i usług to 3,00 zł netto za m² (dla wszystkich stref), a ceny jednostkowe usług zwolnionych od podatku to 19,00 do 57,84 zł netto za m² (nie dla wszystkich stref stwierdzono, że usługi zwolnione od podatku będą występowały – jest to 5 z 11 stref). Tymczasem Odwołujący zastosował jedynie ceny objęte podatkiem, w wysokości od 2,00 do 58 zł netto za m².

Jak słusznie jednak zauważył Przystępujący, ceny jednostkowe dla różnych stref są różne, a ich wycena zależy od zakresu czynności, kwalifikacji wymaganych od pracowników, wymaganych materiałów i sprzętu itp. Odwołujący, poza samym postawieniem zarzutu, nie przedstawił żadnych wyliczeń, z których wynikałoby, że poszczególne ceny jednostkowe dla poszczególnych stref i ich podział pomiędzy część objętą podatkiem od towarów i usług i część od niego zwolnioną jest niczym nieuzasadniony. Nie było też kwestionowane stwierdzenie, że podejrzenie działania Przystępujących w celu zaniżenia ceny ofert poprzez obniżenie w nich udziału procentowego podatku nie ma potwierdzenia w stanie faktycznym, tj. podział taki nie wpłynął na ranking ofert, a ceny ofert Przystępujących byłyby niższe od ceny oferty Odwołującego nawet po doliczeniu podatku od towarów i usług.

W zakresie naruszenia art. 7 ust. 1 i ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych Izba stwierdziła, że wobec niepotwierdzenia się powyższych zarzutów, nie potwierdził się także zarzut naruszenia ww. przepisów, który miał być konsekwencją wskazanych wcześniej naruszeń.

W związku z powyższym Izba orzekła jak w sentencji oddalając odwołanie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2, § 3 i § 5 ust. 3 pkt 1 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 z późn. zm.).

Przewodniczący: