

Sygn. akt: KIO 1121/12

WYROK

z dnia 12 czerwca 2012 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Barbara Bettman

Członkowie: Agnieszka Trojanowska

Paweł Trojan

Protokolant: Łukasz Listkiewicz

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **12 czerwca 2012 r.** w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **1 czerwca 2012 r.** przez występującego wspólnie wykonawcę: **Dismed Sp. z o. o., ul. Krajewskiego 1B, 01-520 Warszawa (lider); PROMED S.A. ul. Krajewskiego 1 B, 01-520 Warszawa**, w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego prowadzonym przez zamawiającego: **Szpital Powiatowy we Wrześni Sp. z o. o. ul. Słowackiego 2, 62-300 Września**, przy udziale wykonawcy:

A. Carestream Health Poland Sp. z o. o., ul. Wyczółki 40, 02-820 Warszawa, zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego,

orzeka:

1. **Oddala odwołanie,**
2. Kosztami postępowania obciąża odwołującego występującego wspólnie wykonawcę: **Dismed Sp. z o. o., ul. Krajewskiego 1B, 01-520 Warszawa (lider); PROMED S.A. ul. Krajewskiego 1 B, 01-520 Warszawa,**
 - 2.1. Zalicza na poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **15 000,00 zł** (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez występującego wspólnie wykonawcę: **Dismed Sp. z o. o., ul. Krajewskiego 1B, 01-520 Warszawa (lider); PROMED S.A. ul. Krajewskiego 1 B, 01-520 Warszawa,** tytułem wpisu od odwołania,
 - 2.2. Zasądza od odwołującego, występującego wspólnie wykonawcy: **Dismed Sp. z o.o., ul. Krajewskiego1B, 01-520 Warszawa (lider); PROMED S.A. ul. Krajewskiego 1 B, 01-520 Warszawa na rzecz zamawiającego Szpitala Powiatowego we Wrześni Sp. z o. o. ul. Słowackiego 2, 62-300 Września,** kwotę **3 600,00 zł** (słownie: trzy tysięcy sześćset złotych zero groszy), stanowiącą koszty postępowania odwoławczego, poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a ust. 1 i 198b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Poznaniu**.

Przewodniczący:

.....

.....

Uzasadnienie:

W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego na zakup, dostawę i montaż sprzętu i aparatury medycznej dla Szpitala Powiatowego we Wrześni w wyniku realizacji projektu – „Podniesienie jakości opieki medycznej w regionie poprzez rozbudowę Szpitala Powiatowego we Wrześni Sp. z o. o.” prowadzonym w trybie przetargu nieograniczonego - ogłoszonym w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z dnia 29 lutego 2012 r. pod numerem 2012/S 41-066612 - w dniu 1 czerwca 2012 r. zostało wniesione w formie pisemnej odwołanie w zakresie części 2 zamówienia - przez występującego wspólnie wykonawcę: PROMED S.A. z siedzibą w Warszawie; Dismed Sp. z o.o., z siedzibą w Warszawie, (dalej zwany także „Dismed”), w kopii przekazane zamawiającemu w terminie ustawowym.

Złożenie odwołania nastąpiło skutkiem powiadomienia dnia 22 maja 2012 r. o wynikach przetargu.

Odwołaniem zostały objęte czynności oraz zaniechania zamawiającego - Szpitala Powiatowego we Wrześni Sp. z o. o., dotyczące części nr 2 postępowania, polegające na:

1. dokonaniu wyboru jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Carestream Health Poland Sp. z o. o. z siedzibą w Warszawie (dalej także „Carestream”), pomimo że oferta ta podlega odrzuceniu;
2. zaniechaniu odrzucenia oferty Carestream z powodu błędu w obliczaniu ceny oraz z uwagi na fakt, że złożenie oferty zawierającej nieprawidłową stawkę VAT stanowi czyn nieuczciwej konkurencji;
3. zaniechaniu odrzucenia oferty Meditech Sp. z o. o. z siedzibą w Komornikach (dalej także „Meditech ”) z powodu błędu w obliczaniu ceny oraz z uwagi na fakt, że złożenie oferty zawierającej nieprawidłową stawkę VAT stanowi czyn nieuczciwej konkurencji;
4. zaniechaniu dokonania wyboru oferty odwołującego jako najkorzystniejszej.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu naruszenie przepisów art. 7 ust. 1 i 3, art. 89 ust. 1 pkt 3, art. 89 ust. 1 pkt 6 oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759 ze zm.), dalej zwanej ustawą Pzp, na skutek ich błędnej interpretacji lub zaniechania zastosowania.

Powołując się na naruszenie swego interesu w uzyskaniu zamówienia - odwołujący wnosił o nakazanie zamawiającemu:

- 1) unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej;
- 2) dokonania czynności odrzucenia oferty Carestream;
- 3) dokonania czynności odrzucenia oferty Meditech;
- 4) dokonania wyboru oferty odwołującego - jako najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu zgłoszonych zarzutów i żądań, odwołujący przywołał opis zamówienia, którego przedmiotem zgodnie z punktem 2 specyfikacji istotnych warunków zamówienia (dalej zwanej "SIWZ") jest zakup, dostawa i montaż sprzętu i aparatury medycznej dla Szpitala Powiatowego we Wrześni w wyniku realizacji projektu - „Podniesienie jakości opieki medycznej w regionie poprzez rozbudowę Szpitala Powiatowego we Wrześni Sp. z o. o.” Inwestycja polegać ma na zakupie, dostawie i montażu sprzętu aparatury medycznej przebudowywanego i rozbudowywanego Szpitala Powiatowego we Wrześni oraz przeszkoleniu personelu medycznego i technicznego po dokonaniu uruchomienia urządzeń, które mieści się w cenie dostawy sprzętu. Przedmiot zamówienia został podzielony na siedem niezależnych części (pakietów) zgodnie z Załącznikiem nr 1 do SIWZ. Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia i parametry techniczne wymagane znalazły się ww. Załączniku.

W zakresie pakietu nr 2 przedmiot zamówienia obejmował zakup, dostawę, montaż aparatu RTG z zawieszeniem sufitowym z dwoma detektorami. Zgodnie z punktem 8 Załącznika nr 1 do SIWZ dla pakietu nr 2 wymagane było *"Przygotowanie projektu wykonawczego obejmującego wszelką niezbędną dokumentację do uzyskania niezbędnych pozwoleń na adaptację koncepcji pracowni w formie graficznej wskazanych pomieszczeń do zainstalowania urządzenia oraz jego zainstalowanie, wykonanie projektu osłon stałych"*. Z kolei pkt 9 Załącznika nr 1 do SIWZ formułował wymóg *aby wraz z aparatem wykonawca dostarczył i zainstalował 2 szt. klimatyzatorów ściennych*.

Wyjaśniając treść SIWZ, w piśmie z dnia 30 marca 2012 r., w odpowiedzi na pytanie nr 117 zamawiający wskazał m.in., że w zakresie świadczenia dostawcy sprzętu leży wykonanie wzmocnienia stropu podłogi i sufitu dla urządzeń RTG (pkt 3 lit. b), wykonanie kanałów kablowych (pkt 3 lit. c), wykonanie okablowania sterującego i sygnalizacji ostrzegawczej pracowni sterowanej z aparatu RTG (pkt 3 lit. e). W tym samym piśmie, odpowiadając na pytanie nr 451 zamawiający wyjaśnił treść pkt 4 ppkt 3 SIWZ. Zgodnie z powyższym w zakresie świadczenia dostawcy sprzętu leży: (a) wzmocnienie stropu (jeśli wymagane?); (b) wykonanie kanałów kablowych w posadzce; (e) lokalne klimatyzatory; (i) instalacje wod.-kan. - wszelkie dodatkowe podejścia lub

układy chłodzące ewentualnie wymagane przez dostawcę urządzeń TK i RTG; (j) system ograniczenia dostępu do pracowni - interkom, domofon itp. (w zakresie wykonawcy robót budowlanych tylko sygnalizacja zajętości pomieszczenia w postaci lampki nad wejściem do pracowni); (l) meble. Ponadto, zamawiający wyraził zgodę aby w przypadku, kiedy koszt adaptacji jest po stronie dostawcy sprzętu, wykonawcą tych prac mógł być inny podwykonawca niż Generalny Wykonawca.

Odwołujący zwracał uwagę, że zakresem zamówienia zostały objęte nie tylko wyroby medyczne i prace budowlane (adaptacyjne), ale także narzędzia i urządzenia nie będące wyrobami medycznymi, w szczególności takie jak: klimatyzator, meble (blat dla konsoli operatorskiej 1 szt., blat/biurko pod stację lekarską opisową 1 szt. + krzesło 1 szt., szafka na dokumentację RTG 1 szt.), wieszak na fartuchy ołowiane 1 szt., fartuchy ochronne 3 szt, osłony na tarczycę 3 szt i gonady 3 szt. oraz okulary ochronne 3 szt. (razem zwane przez odwołującego „wyrobami niemedyceznymi”).

W pierwszej kolejności odwołujący zarzucił zamawiającemu, że czynność wyboru oferty Carestream Health Poland Sp. z o. o. została dokonana z naruszeniem art. 91 ust. 1 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. W ocenie odwołującego, oferta Carestream zawiera błąd w obliczeniu ceny, polegający na zastosowaniu do całości przedmiotu oferty - preferencyjnej stawki VAT, która dla wyrobów medycznych wynosi 8%. Stawka podatku VAT dotycząca opodatkowania zadań z zakresu prac adaptacyjnych jakie mają zostać wykonane w związku z dostawą i montażem aparatu RTG wynosi bowiem 23%. Odwołujący argumentował, że wybrany wykonawca nie miał możliwości objęcia całości swojego świadczenia obniżoną stawką VAT, właściwą jedynie dla sprzedaży wyrobów medycznych. Odwołujący zaznaczał, że to samo dotyczy oferty firmy drugiej w kolejności - Meditech Sp. z o. o., gdzie świadczenie polegające na dostawie aparatu RTG (część nr 2) zostało również w całości błędnie objęte preferencyjną stawką VAT, wynoszącą 8%.

W ramach zakresu świadczenia wykonawcy objętego pakietem nr 2, zdaniem odwołującego - nie stanowi większych trudności wyodrębnienie dostawy aparatury medycznej oraz robót budowlanych niezbędnych do przeprowadzenia w ramach prac adaptacyjnych. W takiej sytuacji prawidłowo obliczona cena oferty winna składać się z dwóch odrębnie opodatkowanych części: (1) dostawy aparatu RTG objętej obniżoną stawką VAT wynoszącą 8% oraz (2) robót adaptacyjnych leżących po stronie dostawcy opodatkowanych stawką 23%. Wszelkie odstępstwa od tej reguły, w szczególności polegające na zaniżeniu podatku należnego za wykonanie robót adaptacyjnych oraz dostawę wyrobów niemedyceznnych odwołujący ocenił jako błąd w obliczaniu ceny. Wobec

powyższego, zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez Carestream oraz oferty złożonej przez Meditech poczytał za sprzeczne z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Odwołujący argumentował, że zastosowanie niewłaściwej stawki VAT skutkuje błędem w obliczaniu ceny, który w okolicznościach niniejszego stanu faktycznego, nie podlega konwalidacji w trybie przepisów art. 87 ust. 2 pkt 2 lub 3 ustawy Pzp.

Odwołujący zwracał uwagę, że poprzez zastosowanie zaniżonej stawki VAT wykonawcy Carestream oraz Meditech znaleźli się w uprzywilejowanej sytuacji konkurencyjnej w stosunku do innych uczestników przetargu, a więc i do odwołującego, który właściwie skalkulował cenę, odrębnie obliczając podatek należny za dostawę aparatu RTG, a odrębnie podatek należny za wykonanie robót budowlanych. Cena oferty odwołującego jest bowiem kompletna, skalkulowana prawidłowo, zaś wykonawcy Carestream oraz Meditech mogli zaoferować niższe ceny - dzięki zaniżeniu podatku od towarów i usług. Zaniechanie odrzucenia ofert obu ww. wykonawców zakwalifikował również jako naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 3 Pzp.

Odwołujący przywołał opis sposobu obliczenia ceny zawarty w pkt 19 ppkt 1 SIWZ, gdzie podano, że oferta musi zawierać ostateczną, sumaryczną cenę obejmującą wszystkie koszty z uwzględnieniem wszystkich opłat i podatków (także podatku od towarów i usług), kosztów wynikających z warunków gwarancji oraz ewentualnych upustów i rabatów. Art. 2 pkt 1 ustawy nakazuje interpretować pojęcie ceny zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.). Przepis ten stanowi, że cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Zgodnie z ustawą o cenach podatek VAT jest zatem elementem składowym ceny i zastosowana stawka VAT ma zasadniczy wpływ na wartość ceny. Wykonawcy Carestream oraz Meditech, w stosunku do całości przedmiotu zamówienia (a zatem zarówno w odniesieniu do dostawy aparatu RTG, jak i wykonania wskazanych przez zamawiającego prac adaptacyjnych) zaproponowali cenę brutto skalkulowaną w oparciu o jedną preferencyjną stawkę VAT (8%), co wynika wprost z relacji ceny netto oraz brutto wskazanej w ofertach w stosunku do całości przedmiotu zamówienia. Odwołujący argumentował, że ani ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa VAT) ani przepisy wykonawcze do tej ustawy, zarówno w brzmieniu obowiązującym w momencie składania ofert w przedmiotowym przetargu, jak również obowiązujące w dniu wniesienia niniejszego pisma nie przewidują możliwości zastosowania preferencyjnej, 8-procentowej stawki VAT do usług polegających na wykonaniu prac adaptacyjnych w

zakresie wskazanym w SIWZ. Podstawową stawką VAT obowiązującą w Polsce, zgodnie z art. 41 ustawy VAT jest stawka 23%. Ma ona zastosowanie w odniesieniu do wszelkich transakcji, dostaw towarów i świadczenia usług, transakcji wewnątrzwspólnotowych i importu, dla których nie została określona ani obniżona stawka ani też zwolnienie przedmiotowe. Powyższa zasada znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. w wyroku z dnia 31 stycznia 1996 r. (sygn. akt SA/Łd 512/95) oraz w wyroku z dnia 13 grudnia 2005r. (sygn. Akt FSK 330/05), w których podkreślono, że jeżeli usługi lub towary danego rodzaju nie zostały wyraźnie określone w przepisach szczegółowych, iż stosuje się do nich niższą stawkę podatkową, to tego rodzaju usługi lub towary podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku. Wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą zatem wynikać z przepisów ustawy lub przepisów wykonawczych, wydanych na jej podstawie. Przepisy dotyczące preferencyjnych stawek podatkowych, zgodnie z zasadą obowiązującą przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa, nie mogą być interpretowane rozszerzająco (gdyż co do zasady wyjątki nie mogą być interpretowane rozszerzająco). Żaden przepis ustawy VAT oraz przepisów wykonawczych nie uprawnia podatnika do stosowania 8% stawki VAT do opodatkowania usług budowlanych i sanitarnych, jakimi są przewidziane w opisie przedmiotu zamówienia prace adaptacyjne pomieszczeń.

Odwołujący podkreślił, iż w zakresie dotyczącym prac adaptacyjnych - takich jak wskazane przez zamawiającego - nie może zostać zastosowana zasada jednorodnego (kompleksowego świadczenia), która pozwalałaby na rozszerzenie zastosowania preferencyjnej stawki VAT (właściwej do opodatkowania dostawy wyrobu medycznego) na tego rodzaju prace adaptacyjne. Podobnie, w ocenie odwołującego, nie ma podstaw prawnych uzasadniających przyjęcie stawki VAT 8% na wyroby niemedyczne, co również wykonawcy Carestream oraz Meditech założyli w swoich ofertach. W tym przypadku przepisy nigdy nie budziły kontrowersji ustawy VAT, która wyraźnie określa, że obniżona stawka podatku od towarów i usług dotyczy wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, natomiast ww. narzędzia i urządzenia nie stanowią wyrobu medycznego zgodnie z definicją wynikającą z ww. ustawy. Odwołujący wskazywał, że powyższe stanowisko zostało jednoznacznie przesądzone przez Ministra Finansów w wyniku wydania interpretacji ogólnej. Minister Finansów, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń złożonych, w tym czynności polegających na dostawie sprzętu medycznego i towarzyszącym tej dostawie czynności adaptacji pomieszczenia w dniu 30 marca 2012 roku wydał interpretację ogólną o sygnaturze PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279. Interpretacja ogólna, wydana w trybie art. 14a

ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa skierowana do wszystkich Dyrektorów Izb Skarbowych oraz Dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej stanowi oficjalną interpretację przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie oceny sposobu opodatkowania świadczeń złożonych przy dostawie urządzeń medycznych wraz z pracami adaptacyjnymi pomieszczeń, w tym również tych pomieszczeń, w których urządzenia będą instalowane. Minister Finansów uznał, iż dostawy urządzeń medycznych wraz z pracami adaptacyjnymi pomieszczeń, w których urządzenia te będą instalowane nie można traktować jako jednej dostawy kompleksowej, w której strony uznają, iż dochodzi do dostawy wyłącznie urządzenia medycznego, zaś wartość prac adaptacyjnych zwiększa wartość dostarczanego urządzenia. W konsekwencji, przy dostawie urządzeń medycznych wraz z pracami adaptacyjnymi pomieszczeń, w których urządzenia te będą instalowane zawsze dochodzi do dwóch dostaw, tj:

1) dostawy sprzętu medycznego - opodatkowanego stawką podatku VAT w wysokości 8%, oraz

2) dostawy prac adaptacyjnych (budowlanych itp.) opodatkowanych stawką 23% VAT.

Interpretacja ogólna, będąca wyznacznikiem interpretacji przepisów ustawy o VAT, wskazuje zatem, iż w przypadku prac adaptacyjnych, takich jak objęte zakresem wskazanego zamówienia, dla przykładu wzmocnienie stropu, wykonanie kanałów kablowych w posadzce czy montaż lokalnych klimatyzatorów - zastosowanie mieć będzie podstawowa stawka VAT, tj. 23%. Wydając interpretację ogólną Minister Finansów odwołał się do najnowszego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w omawianym zakresie, np. wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2011r. (sygn. akt FSK 869/10), gdzie sąd przyjął, iż zbyt daleko idącą tezą byłoby uznanie, że: *"pod pojęciem montażu urządzenia medycznego należy rozumieć także wykonanie infrastruktury budowlanej pomieszczenia, w którym następnie zamontowany zostanie dany sprzęt. Tak szerokie postrzeganie złożoności świadczeń przesunąłoby granicę ich rozpoznania w sposób, który prowadziłby do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT przez akceptowanie rozwiązań czyniących ten system nieprzejrzystym i pozostawiającym podatnika w niepewności"*. Ponadto, w wyroku z dnia 28 czerwca 2011r. (sygn. akt 958/10) ten sam sąd przyjął, że kierując się wskazówkami wynikającymi z orzeczeń TSUE należy za wyrokiem z dnia 1 czerwca 2011 r. (FSK 869/10) powtórzyć, że: *"dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez spółkę prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane"*.

Powołując się na przytoczone wyżej stanowisko orzecznictwa, odwołujący

stwierdził, że obecnie kwestia sposobu opodatkowania VAT prac adaptacyjnych pomieszczeń wykonywanych wraz z dostawą sprzętu medycznego jest jednoznacznie rozstrzygnięta na mocy wskazanej interpretacji ogólnej Ministra Finansów, będącej oficjalną wykładnią prawa podatkowego w omawianej kwestii, mającą zastosowanie co do zasady do ogółu podatników, czego konsekwencją jest, że niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium RP, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku, na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowie, rozbudowie itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku VAT. Według informacji posiadanych przez odwołującego, żaden z oferentów, w tym Carestream oraz Meditech, nie otrzymał interpretacji indywidualnej dotyczącej sposobu opodatkowania dostawy dokonywanej w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego na rzecz Szpitala Powiatowego we Wrześni, z której wynikałoby prawo któregokolwiek z oferentów do traktowania przedmiotu zamówienia jako usługi kompleksowej, z czym wiązałoby się prawo do zastosowania 8-procentowej preferencyjnej stawki VAT zarówno w odniesieniu do dostawy sprzętu jak i wykonania prac adaptacyjnych. Tym samym wszyscy wykonawcy są zobligowani do traktowania przedmiotu zamówienia jako złożonego z dwóch odrębnych dostaw - dostawy urządzenia i wykonania prac adaptacyjnych, co w konsekwencji winno przesądzić o zastosowaniu dwóch stawek podatkowych: 8 % dla dostawy sprzętu i 23% dla robót adaptacyjnych.

Odwołujący wskazywał, iż istotą interpretacji - zarówno ogólnych jak i indywidualnych - jest ujednoczenie wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez organy podatkowe. Cel ten, w odniesieniu do interpretacji ogólnych wskazany jest wprost w art. 14a Ordynacji podatkowej. Ocena każdej interpretacji musi być dokonywana z uwzględnieniem ww. celu, który ma charakter nadrzędny względem innych. Następnym interpretacji - zarówno ogólnych jak i indywidualnych - powinno być, równe traktowanie wszystkich podatników, którzy znajdują się w identycznej sytuacji faktycznej i prawnej. Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie mogą bowiem prowadzić do zaburzenia zasad konkurencji i równego traktowania podmiotów, ta ostatnia zasada wynika bowiem z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. W konsekwencji odwołujący stwierdził, iż wydanie interpretacji ogólnej wywołuje taki skutek, że interpretacje indywidualne wydane w odniesieniu do identycznego stanu prawnego i faktycznego tracą moc z mocy prawa. Oznacza to, że nawet jeżeli któryś z pozostałych oferentów dysponuje indywidualną

interpretacją podatkową wydaną przed dniem 30 marca 2012 r., to interpretacja taka nie może stanowić podstawy do oceny zgodności z prawem cen zaoferowanych przez wykonawców w niniejszym postępowaniu. Nie mniej jednak, kierując się względami ostrożności procesowej odwołujący podnosił, że na wniosek PROMED S.A. organy podatkowe dwukrotnie wydawały indywidualne interpretacje podatkowe, w których uznawano, że dla dostaw sprzętu medycznego wraz z wykonaniem adaptacji pomieszczeń nie dopuszczalne jest stosowanie jednolitej obniżonej stawki VAT. Organy uznawały bowiem, że tak skonstruowana usługa nie jest usługą kompleksową (interpretacja z dnia 14 marca 2011 r. sygn. IPPP1-433-1286/10-2/EK oraz interpretacja z dnia 14 marca 2011 r. sygn. IPPP1-433-1286/10-3/EK). W powyższych interpretacjach organ podatkowy przywołał również definicję wyrobu medycznego oraz wyposażenia wyrobu medycznego, stwierdzając, że prowadzenie prac adaptacyjnych nie mieści się w żadnej z tych definicji. Następnie organ przytoczył orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości EU, z którego wynika, że dla traktowania dwóch świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia konieczne jest istnienie nierozzerwalnego funkcjonalnego związku między tymi świadczeniami. Związek ten musi być na tyle ścisły by nie można było wydzielić z kompleksowego świadczenia poszczególnych elementów, które razem tworzą nierozzerwalną całość. W ocenie organu, taki związek istnieje pomiędzy dostawą wyrobu medycznego a jego montażem i z tego względu do opodatkowania dostawy i montażu sprzętu powinna mieć zastosowanie jedna stawka VAT - właściwa do opodatkowania dostawy wyrobu medycznego. Natomiast wykonanie prac adaptacyjnych realizuje inne cele nabywcy niż dostawa wyrobu medycznego wraz z montażem, ponieważ w dostosowanych pomieszczeniach zamawiający może również zainstalować sprzęt innego dostawcy. W ocenie Ministra Finansów - między dostawą sprzętu a pracami adaptacyjnymi brak jest ekonomicznego związku nie pozwalającego na rozdział świadczeń.

Mając do dyspozycji powyższe interpretacje indywidualne, odwołujący złożył w niniejszym postępowaniu ofertę, w której dostawę aparatu RTG opodatkowano stawką 8% VAT, zaś wykonanie prac adaptacyjnych odrębną stawką 23% VAT. Odwołujący podnosił, że posłużenie się stawką VAT w nieprawidłowej wysokości ma istotny wpływ na prawidłowość obliczenia ceny. W przypadku podania nieprawidłowej stawki podatku VAT (w szczególności wpływającej na zmniejszenie ceny) zamawiający ma obowiązek stwierdzić błąd w obliczaniu ceny, a w konsekwencji odrzucić wszystkie oferty dotknięte takim błędem.

Odwołujący nawiązał do uchwały podjętej przez Sąd Najwyższy w jednej ze spraw dotyczących oceny prawidłowości postępowania zamawiającego w przypadku

zastosowania nieprawidłowej stawki VAT przez oferenta, gdzie wyraźnie potwierdzono, że zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT jest błędem skutkującym odrzuceniem oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt. 6 Pzp. Jak bowiem wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wspomnianej uchwały z dnia 20 października 2011 r. (sygn. III CZP 53/11 oraz III CZP 52/11), *"ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT (...). Wskazanie w ofercie przez wykonawcę niższej niż wynikająca z obowiązujących przepisów, stawki podatku VAT i w efekcie uzyskanie niższej ceny brutto, może doprowadzić do wyboru oferty takiego wykonawcy, jako oferty najkorzystniejszej. Nie budzi wątpliwości, że w takiej sytuacji doszłoby do naruszenia wynikającego z art. 7 Pzp obowiązku przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców."* Odwołujący zaznaczył, że istniejące dotychczas w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej rozbieżności interpretacyjne dotyczące zagadnienia, czy podanie nieprawidłowej stawki VAT przez oferenta może być, czy też nie - uznane za błąd w obliczeniu ceny uzasadniający odrzucenie oferty na mocy art. 89 ust 1 pkt. 6 Pzp - w świetle cytowanej już uchwały SN zostały ukrócone, poprzez wskazanie, iż błąd w podaniu stawki VAT jest równoznaczny z błędem w obliczeniu ceny, co z kolei prowadzić musi do odrzucenia oferty taki błąd zawierającej. Co więcej, zdaniem Sądu Najwyższego, zamawiający jest zobligowany do weryfikacji stawek VAT stosowanych przez oferentów. W uzasadnieniu cytowanej już uchwały z dnia 20 października 2011 r., Sąd Najwyższy podkreślił obowiązek zamawiającego zapewnienia konkurencyjnego i zgodnego z prawem postępowania, w którym możliwe będzie dokonanie rzetelnego porównania ofert. Jak stwierdza SN: *„Zgodnie z art. 2 pkt 1 pzp ilekroć w ustawie jest mowa o cenie (a jest o niej mowa także w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp) - należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.). Z kolei z mocy ostatnio wymienionego przepisu, w cenie uwzględnia się m.in. podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu m.in. podatkiem od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”). W świetle więc art. 3 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy o cenach nie może wywoływać jakiegokolwiek wątpliwości pogląd, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym zatem element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert przez wykonawców nakłada na nich obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki podatku VAT. Obowiązkiem zamawiającego jest więc dokonanie także i w tym zakresie oceny*

poprawności przedstawionych przez wykonawców ofert, skoro przepis art. 87 ust. 2 Pzp nakłada na niego w określonych sytuacjach obowiązek poprawienia oferty, a art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp - nawet obowiązek odrzucenia oferty."

W związku z powyższym, mając na uwadze fakt, że zarówno oferta Carestream, która została wybrana przez zamawiającego jako najkorzystniejsza, jak również oferta Meditech zawierały błędne określenie stawki VAT (stawka jednolita 8% zamiast zastosowania dwóch odrębnych stawek VAT, odpowiednio: 8% dla dostawy sprzętu i 23% dla prac adaptacyjnych), oferty te zdaniem odwołującego, bezwzględnie podlegają odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt. 6 Pzp, a zaniechanie tej czynności przez zamawiającego, stanowiło istotne naruszenie przepisów ustawy. W rankingu ofert - oferta odwołującego zajmowała trzecią pozycję i odrzucenie oferty Carestream oraz oferty Meditech skutkowałoby obowiązkiem zamawiającego - dokonania wyboru oferty odwołującego jako najkorzystniejszej w niniejszym postępowaniu.

Podsumowując odwołujący uznał, iż w świetle uchwały Sądu Najwyższego, przesądzającej zastosowanie niewłaściwej stawki VAT za błąd w ustaleniu ceny, oferty dotknięte błędem w niniejszym postępowaniu podlegają odrzuceniu. Osobno podkreślił, iż w świetle art. 89 ust. 1 pkt 3 Pzp zamawiający zobowiązany jest do odrzucenia oferty jeżeli jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Zgodnie z art. 7 Pzp zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców. Reguły te są fundamentalnymi zasadami udzielania zamówień publicznych. Pozwalają one na realizację celów ustawowych, tj. efektywnego i gospodarnego dysponowania środkami publicznymi oraz zapewnienia dostępu do zamówień wszystkim podmiotom zdolnym do ich wykonania. W momencie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej zasady te nabrały dodatkowego znaczenia, gdyż stosowane są nie tylko do wykonawców krajowych, ale także zapewniają przestrzeganie odpowiednich regulacji dyrektyw oraz przepisów traktatowych. Zasadę równego traktowania podmiotów ubiegających się o zamówienie publiczne należy zatem przyjmować jako podstawowy wyznacznik oceny postępowania zamawiającego. W przekonaniu odwołującego, nieuwzględnienie odwołania doprowadzi do naruszenia tej podstawowej zasady, jaką zobowiązany jest przestrzegać zamawiający. Powyższa teza znajduje potwierdzenie w cytowanej już uchwale Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r., w której uznano, że „ustawowy obowiązek zamawiającego odrzucenia oferty zawierającej błędy w obliczeniu ceny zakłada wolę ustawodawcy zapewnienia stanu porównywalności ofert, z uwzględnieniem reguł uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami zabiegającymi o uzyskanie zamówienia

publicznego. Realizację tego słusznego założenia ustawodawcy zaburzałoby dokonywanie oceny ofert, w których ceny oferowane za wykonanie tej samej usługi byłyby skalkulowane z uwzględnieniem różnych stawek podatku VAT". Odwołujący podkreślił, iż z teza ta została również wyrażona przez Krajową Izbę Odwoławczą w wyroku z dnia 24 marca 2009 r. w sprawie o sygn. akt: KIO/UZP 282/09. W treści uzasadnienia KIO wskazuje, iż „*błędne podanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, który nie podlega poprawie i skutkuje koniecznością odrzucenia oferty w oparciu o art. 89 ust. 1 pkt. 6 ustawy Pzp. Skład orzekający Izby podziela w tym zakresie stanowisko wyrażone z wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2003 roku (sygn. V Ca 222/03), gdzie sąd wyraził pogląd, że uznanie za prawidłową cenę z błędnie podaną stawką podatku VAT naruszałoby interesy innych Wykonawców, biorących udział w postępowaniu i jako sprzeczne z prawem stanowiłoby czyn nieuczciwej konkurencji i mogłoby prowadzić do naruszenia zasady równego traktowania podmiotów ubiegających się o zamówienie publiczne.*"

Odwołujący wskazywał, że tożsamy problem związany z oceną czy błędem w obliczaniu ceny jest zastosowanie jednolitej preferencyjnej stawki VAT w przypadku dokonywania dostawy sprzętu medycznego wraz z adaptacją pomieszczeń znalazł się na wokandzie Krajowej Izby Odwoławczej w sprawie o sygn. akt KIO 972/12. W wyroku wydanym w dniu 23 maja 2012 r. Izba uwzględniła odwołanie i nakazała odrzucenie oferty wykonawcy, który na prace adaptacyjne przewidział 8% stawkę VAT.

Na wezwanie zamawiającego z dnia 1 czerwca 2012 r. do postępowania odwoławczego, pismami wniesionymi dnia 4 czerwca 2012 r., w kopii przekazanymi stronom - przystąpienie zgłosili wykonawcy:

A. Carestream Health Poland Sp. z o. o., z siedzibą w Warszawie, zgłaszający przystąpienie po stronie zamawiającego, który stwierdził, że stawka podatku od towarów i usług w wysokości 8% zastosowana dla określenia ceny dostawy aparatu RTG w jego ofercie jest poprawna. Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. opodatkowaniu stawką obniżoną podlegają bez względu na symbol PKWiU - wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Jednocześnie, zdaniem wykonawcy Carestream, dostawa główna wyrobów medycznych wraz z usługami dodatkowymi podlega opodatkowaniu według stawki VAT w wysokości 8% jako kompleksowa dostawa wyrobów medycznych. Na taką interpretację wskazują zarówno przepisy i orzecznictwo krajowe, jak i

wspólnotowe. Art. 29. ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że: „Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.” Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Pojęcie kwoty należnej (obrotu) z tytułu sprzedaży należy łączyć z pojęciem wynagrodzenia, czy zapłaty, które jest sprzedawcy należne z tytułu jego świadczenia na rzecz nabywcy. Uregulowanie wynikające z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, stanowi odpowiednik art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, str. 1, ze zm., (dalej: dyrektywa VAT)). Stosownie do art. 73 powołanej dyrektywy, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wynagrodzenie (zapłatę), które dostawca towarów lub świadczący usługi otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu wykonanych czynności, łącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw. Przepis art. 73 dyrektywy posługuje się pojęciem zapłaty (wynagrodzenia), którą dostawca lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać, a ustawodawca polski stanowi o obrocie, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży. Mimo różnic w nazewnictwie, zgłaszający przystąpienie uznał, że pojęcia te sobie odpowiadają. Ponadto, jak stanowi art. 78 dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje również podatki, opłaty i podobne należności z wyłączeniem podatku od wartości dodanej. Zgodnie z tym samym przepisem dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje dodatkowe koszty, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta. Państwa Członkowskie mogą uznać za dodatkowe koszty wydatki będące przedmiotem odrębnej umowy. Przepis ten wyjaśnia, jakie elementy uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia, stanowiącego podstawę opodatkowania i wymienia przykładowo kilka rodzajów kosztów mieszczących się w pojęciu podstawy opodatkowania. Powyższy przepis dotyczy kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług, które zwiększają łączną kwotę należną z tytułu transakcji. Zgodnie z tą regulacją każdy koszt bezpośrednio związany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, którym dostawca obciążył nabywcę lub klienta, powinien być włączony do podstawy opodatkowania. Zasada włączenia tych świadczeń do podstawy opodatkowania oznacza, że wartości tego typu kosztów, których ciężar przerzucany jest na nabywcę, nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje, jako element świadczenia zasadniczego, z zastosowaniem stawki podatku właściwej dla świadczenia zasadniczego. Dalej, zgłaszający przystąpienie wskazywał, że

ustawa o VAT nie zawiera odrębnego uregulowania stanowiącego odpowiednik art. 78 dyrektywy. Ustawodawca krajowy nie sprecyzował, jakie elementy należy uwzględnić przy ustalaniu podstawy opodatkowania, tak jak to uczynił ustawodawca wspólnotowy, uznając za wystarczające wskazanie ogólnej definicji podstawy opodatkowania. Nie oznacza to jednak, jakoby wszelkich dodatkowych kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług nie należało uwzględnić w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jak już powyżej wskazano, ogólne określenie podstawy opodatkowania w art. 29 ust. 1 ustawy, odpowiada uregulowaniu wspólnotowemu z art. 73 i 78 dyrektywy. W konsekwencji, w przeświadczeniu przystępującego, zapis ten winien stanowić wskazówkę interpretacyjną przy dokonywaniu wykładni polskich przepisów regulujących ustalanie podstawy opodatkowania. Wykładnia art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, z uwzględnieniem treści unormowań dyrektywy jest w pełni uzasadniona i zapewnia prawidłową interpretację tego przepisu. Tym samym, oznacza to, że do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy wyrobów medycznych powinny wliczać się także pozostałe elementy świadczenia związane z tą dostawą. W konsekwencji, całość świadczenia powinna być opodatkowana tą samą stawką VAT. Zgodnie z zapisem poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT stawka podatku wynosi 8%. Dostawa aparatu RTG wraz z niezbędnym wyposażeniem w ocenie zgłaszającego przystąpienie, winna być traktowana jako świadczenie kompleksowe. Wykonawca Carestream zaznaczał, że zgodnie z wytycznymi wskazywanymi w ugruntowanej linii orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dostawa aparatu RTG wraz z niezbędnym wyposażeniem stanowi kompleksową dostawę towarów, która powinna zostać opodatkowana według stawki VAT właściwej dla świadczenia głównego, tj. 8%. Przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji usługi złożonej, ani zasad kwalifikacji danych usług jako jednolitego świadczenia, lub równoległe istniejących świadczeń, które opodatkowane są odrębnie w sposób właściwy dla charakteru poszczególnego świadczenia. Definicja taka oraz zasady dokonywania klasyfikacji zostały wypracowane w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W ocenie zgłaszającego przystąpienie, analiza tego orzecznictwa prowadzi do wniosku, że wyłącznym warunkiem uznania świadczenia złożonego za jedno świadczenie, a nie kilka odrębnych świadczeń jest (i) obiektywna możliwość uznania, że w przedmiotowym stanie faktycznym istnieje (ii) jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego (iii) rozdzielenie miałyby charakter sztuczny, czy które nie mogłyby być (iv) wzajemnie rozdzielone. Taka konkluzja wynika z wyroków w następujących sprawach; Card Protection Plan (CPP), C-572/07 (RLRE Telfmer Property sro), C-41/04 (Levob Verzekeringen BV and OV Bank), C-111/05 (Aktiebolaget NN and Skatteverket). W tym kontekście przystępujący zwrócił uwagę na

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

Analizując przedmiotowy stan faktyczny wykonawca Carestream zaznaczał, że przedmiotowe świadczenia wchodzące w skład oferowanych usług powinny zostać uznane za jedno kompleksowe, jednolicie opodatkowane świadczenie. Wynika to z faktu, iż nie mogą one zostać rozdzielone bez uszczerbku dla dostawy głównej. Intencją nabywcy nie jest bowiem samo nabycie odpowiedniego sprzętu, ale jego zakup, dostawa i montaż, co wyraźnie wskazuje specyfikacja istotnych warunków zamówienia.

W szczególności wskazywał, że jako wykonawca zobowiązał się do:

- 1) przygotowania projektu wykonawczego obejmującego wszelką niezbędną dokumentację do uzyskania niezbędnych pozwoleń na adaptację koncepcji pracowni w formie graficznej wskazanych pomieszczeń do zainstalowania urządzenia oraz jego zainstalowanie, wykonanie projektu osłon stałych,
- 2) dostarczenie i zainstalowanie wraz z aparatem klimatyzatorów ściennych,
- 3) dostarczenie wraz z aparatem fartuchów ochronnych oraz osłony na tarczycę i gonady,
- 4) dostarczenie okularów ochronnych.

Tym samym, zakres nie obejmuje czynności, które mogły by zostać nabyte przez szpital w oderwaniu od dostawy głównej aparatu RTG. Wyżej wymienione czynności mają bowiem na celu właściwą i bezawaryjną pracę dostarczanych urządzeń. W konsekwencji, mając na uwadze fakt, iż zgodnie z ustawą o VAT stawka VAT dla dostawy wyrobów medycznych wynosi 8% to kompleksowa dostawa aparatu RTG podlega opodatkowaniu według tej samej stawki VAT w wysokości 8%. W związku z powyższym przystępujący uznał, że w stosunku do całości przedmiotu zamówienia została zastosowana prawidłowa stawka podatku od towarów i usług. Tym samym, oferta spółki Carestream zawierała ostateczną, sumaryczną cenę obejmującą wszystkie koszty z uwzględnieniem wszystkich opłat i podatków, kosztów wynikających z warunków gwarancji oraz ewentualnych upustów i rabatów, zgodnie z wymogiem wyrażonym w pkt 19 ppkt 1 SIWZ. Wnosił o oddalenie odwołania i utrzymanie czynności wyboru złożonej oferty na część 2 zamówienia jako najkorzystniejszej.

B. NUCMED Sp. z o. o., z siedzibą w Warszawie, zgłaszający przystąpienie po stronie odwołującego, który wnosił o uwzględnienie odwołania. Wskazywał na swój interes w przystąpieniu do postępowania toczącego się w wyniku wniesienia odwołania i rozstrzygnięcia na korzyść odwołującego, ponieważ bierze udział w przedmiotowym postępowaniu i uważa, że zarzuty odwołania są zasadne, co dowodzi naruszenia art. 7 ust. 1 ustawy Pzp.

Izba postanowiła dopuścić do udziału w postępowaniu odwoławczym wykonawcę Carestream Health Poland Sp. z o. o., z siedzibą w Warszawie, po stronie zamawiającego.

Izba postanowiła nie dopuścić do udziału w postępowaniu odwoławczym wykonawcy NUCMED Sp. z o. o., z siedzibą w Warszawie, po stronie odwołującego. Oferta zgłaszającego przystąpienie została sklasyfikowana jako czwarta w kryterium najniższej ceny, tj. po ofercie odwołującego. Wykonawca NUCMED Sp. z o. o. nie wykazał zatem własnego interesu w popieraniu stanowiska odwołującego, o którym stanowi art. 185 ust. 2 ustawy Pzp, gdyż rozstrzygnięcie na korzyść odwołującego, do którego zgłoszone zostało przystąpienie – nie niesie żadnych zmian w sferze pozycji wykonawcy NUCMED w danym przetargu. Ponadto wykonawca ten również zastosował w swojej ofercie jednolitą 8% stawkę VAT.

Zamawiający nie uwzględnił zarzutów przedstawionych w odwołaniu. W odpowiedzi na odwołanie z dnia 11 czerwca 2012 r. zajął stanowisko, iż nie zachodziły podstawy do uwzględnienia któregośkolwiek z zarzutów. Podtrzymał dokonaną ocenę ofert, uznając twierdzenia odwołującego, że nastąpiło zaniechanie ustalenia wszelkich czynności istotnych dla stwierdzenia, czy zaskarżone odwołaniem oferty podlegają odrzuceniu, za nieodpowiadające stanowi rzeczywistości. Utrzymywał, że postąpił zgodnie z przepisami ustawy Pzp, przez co dochował szczególnej staranności w prowadzeniu postępowania oraz w trakcie badania ofert i dokonywania czynności wyboru najkorzystniejszej oferty. Przede wszystkim, zamawiający stwierdził, że zgodnie z załącznikiem nr 2 do SIWZ - Oferta cenowa w kolumnie 3 nie narzucił wykonawcom zastosowania konkretnej podstawy wymiaru podatku VAT, lecz pozostawił to do określenia wykonawcom jako płatnikom podatku VAT. Zaznaczył, że jest to zgodne ze stanowiskiem Krajowej Izby Odwoławczej zaprezentowanym w wyroku o sygn. akt. KIO/UZP 234/08: *"Zamawiający nic ma obowiązku ani prawa do narzucania stawki VAT, Wykonawcy samodzielnie określają stawkę VAT, którą uwzględniają w cenie oferty."* W ocenie zamawiającego, nie miał również żadnej podstawy faktycznej, aby uznać podnoszony

przez odwołującego zarzut, iż złożenie kwestionowanych ofert stanowiło czyn nieuczciwej konkurencji, gdyż twierdzenia te w żaden sposób nie zostały udowodnione. Zamawiający zaprzeczył zarzutom naruszenia art. 7 oraz art. 89 ust. 1 pkt. 3 ustawy Pzp, argumentował, że poprawność stanowiska w zakresie nie uwzględnienia podnoszonych zarzutów – co do błędów w obliczeniu ceny ofert sklasyfikowanych na 2 pierwszych pozycjach - polegających na zastosowaniu li tylko jednej podstawy wymiaru podatku VAT - ma swoje oparcie w utrwalonej linii orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, między innymi wynikającej z wyroków o sygn. akt. KIO/UZP 406/08, sygn. akt. KIO/UZP 422/08, sygn. akt. KIO 624/11.

Powoływanie się w odwołaniu na pismo Ministra Finansów dnia 30 marca 2012 r., jako podstawy zarzutu w zakresie kreowania przez zamawiającego zapisów SIWZ względem stosowania różnych podstaw wymiaru podatku VAT, ze względu na rozliczenia podatkowe wykonawców z organami podatkowymi, uznał zamawiający za pozbawione znaczenia, gdyż ogłaszając dane postępowanie - nie mógł znać danego stanowiska - ogłoszenie o postępowaniu ukazało się bowiem z datą wcześniejszą. Ponadto, jeżeli odwołujący widział nieprawidłowość zapisów SIWZ, to miał możliwość złożenia odwołania na tym etapie postępowania, a nie po złożeniu ofert.

W konkluzji, zamawiający ponowił twierdzenie, że nie miał podstaw faktycznych i prawnych do odrzucenia kwestionowanych przez odwołującego ofert - jako zawierających błąd w obliczeniu ceny.

Do protokołu rozprawy, zamawiający prezentował pogląd, że mimo wskazania w treści załącznika nr 2a do SIWZ wprost stawki podatku VAT w wysokości 8% - dla poszczególnych części zamówienia, w tym dla części II – dostawy aparatu RTG – nie narzucił wykonawcom stawki podatku VAT, jaką powinni zastosować wyliczając cenę swoich ofert.

Izba nie stwierdziła podstaw do odrzucenia odwołania w oparciu o postanowienia art. 189 ust. 2 ustawy Pzp.

Izba dopuściła i przeprowadziła dowody: z ogłoszenia o zamówieniu, specyfikacji istotnych warunków zamówienia z załącznikami i wyjaśnieniami, protokołu postępowania z załącznikami, ofert wykonawców: Carestream Health Poland Sp. z o. o., Meditech Sp. z o. o., oferty odwołującego Nadto, Izba rozważyła stanowiska stron i przystępującego, przedstawione w pismach oraz do protokołu rozprawy.

Rozpatrując sprawę w granicach zarzutów odwołania jak stanowi art. 192 ust. 7

ustawy Pzp Izba ustaliła, co następuje.

Postępowanie dotyczy zakupu, dostawy i montażu sprzętu i aparatury medycznej dla Szpitala Powiatowego we Wrześni w wyniku realizacji projektu - Podniesienie jakości opieki medycznej w regionie poprzez rozbudowę Szpitala Powiatowego we Wrześni Sp. z o. o., w tym w zakresie części 2 zamówienia – na dostawę i montaż aparatu RTG z zawieszeniem sufitowym z dwoma detektorami 1 sztuka (...) po dokonaniu uruchomienia, które mieści się w cenie dostawy sprzętu. Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia (...) znajduje się w załączniku nr 1 do SIWZ.

W odniesieniu do zarzutów odwołania znaczenie posiadają poniższe postanowienia SIWZ.

„4. Warunki dodatkowe dotyczące przedmiotu zamówienia:

1. *Zaleceniem jest, aby Wykonawca przed złożeniem oferty zapoznał się z dokumentacją projektową rozbudowywanego i przebudowywanego Szpitala Powiatowego we Wrześni, w szczególności w zakresie dostawy i montażu sprzętu i aparatury medycznej wymienionej w pakiecie nr I, nr II.*

1. *Zaleceniem jest, aby Wykonawca przed złożeniem oferty ustalił z Generalnym Wykonawcą tj. konsorcjum GRUPA 3J S.A. (lider) & CLIMATIC Sp. z o.o. zakres niezbędnych prac adaptacyjnych pracowni radiologicznych, które to prace wykona Generalny Wykonawca.*

Punkt 19 SIWZ. Sposób obliczenia ceny oferty.

1) *Oferta musi zawierać ostateczną, sumaryczną cenę obejmującą wszystkie koszty z uwzględnieniem wszystkich opłat i podatków (także podatku od towarów i usług), kosztów wynikających z warunków gwarancji oraz ewentualnych upustów i rabatów.*

2) *Wynagrodzenie zamówienia ma zawierać w sobie wszystkie koszty niezbędne do wykonania zamówienia.*

Punkt 20 SIWZ. Opis kryteriów, którymi Zamawiający będzie się kierował przy wyborze ofert wraz z podaniem znaczenia tych kryteriów oraz sposobu oceny ofert. Jako jedyne kryterium oceny ofert została ustanowiona cena oferty.

Punkt 23. Załączniki stanowiące integralną część Specyfikacji (SIWZ)

Załącznik nr 1- opis przedmiotu zamówienia obejmuje w zakresie pakietu nr 2: zakup, dostawę, montaż aparatu RTG z zawieszeniem sufitowym z dwoma detektorami. Zgodnie z punktem 8 Załącznika nr 1 do SIWZ dla pakietu nr 2 wymagane było *"Przygotowanie projektu wykonawczego obejmującego wszelką niezbędną dokumentację do uzyskania niezbędnych pozwoleń na adaptację koncepcji pracowni w formie graficznej wskazanych pomieszczeń do zainstalowania urządzenia oraz jego zainstalowanie, wykonanie projektu osłon stałych"*. Z kolei pkt 9 Załącznika nr 1 do SIWZ

formułował wymóg, aby wraz z aparatem wykonawca dostarczył i zainstalował 2 szt. klimatyzatorów ściennych (sterownia i pomieszczenie badań. Pkt 10: "Wraz z aparatem wykonawca dostarczy fartuchy ochronne 3 sztuki, oraz osłony na tarczę 3 sztuki i gonady 3 sztuki oraz okulary ochronne 3 sztuki, bobix zestaw."

Opis w załączniku 1 nie obejmuje prac budowlanych z zakresu adaptacji pomieszczeń do zainstalowania aparatu RTG.

Załącznik nr 2- formularz oferta cenowa zawiera wzór oświadczenia Oferuję realizację przedmiotu zamówienia za cenę: (...).

Przedmiot zamówienia pakiet (...); wartość netto; stawka podatku VAT(...%); wartość podatku VAT (...); wartość brutto (...).

- oświadczamy, że cena brutto obejmuje wszystkie koszty realizacji przedmiotu zamówienia opisane w SIWZ;

- oświadczamy, że uzyskaliśmy od Zamawiającego wszelkich informacji niezbędnych do rzetelnego sporządzenia niniejszej oferty zgodnie z wymogami określonymi w SIWZ.

W Załączniku nr 2a do SIWZ - formularzu cenowym zamawiający określił stawkę podatku VAT w następujący sposób:

<i>Pakiet</i>	<i>sprzęt medyczny</i>	<i>Ilość Szt.</i>	<i>cena netto zł</i>	<i>VAT %</i>	<i>Cena brutto zł</i>
<i>I</i>	<i>tomograf komputerowy Pakiet PACS i RIS</i>	<i>1</i>		<i>8</i>	
<i>II</i>	<i>aparat RTG</i>	<i>1</i>		<i>8</i>	
<i>III</i>	<i>stanowisko prób wysiłkowych</i>	<i>1</i>		<i>8</i>	
	<i>aparat EKG</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>Holter EKG</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>Holter np. typu Holcard</i>	<i>2</i>		<i>8</i>	
<i>IV</i>	<i>Stół operacyjny</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>lampa operacyjna</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>ssak operacyjny</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>ssak zwykły</i>	<i>2</i>		<i>8</i>	
	<i>Diatermia</i>	<i>3</i>		<i>8</i>	
	<i>stolik do instrumentowania</i>	<i>6</i>		<i>8</i>	
	<i>Wózek/łóżko do</i>	<i>5</i>		<i>8</i>	

	<i>przewożenia chorych</i>				
	<i>respirator przenośny</i>	2		8	
	<i>stolik anestezjologiczny</i>	5		8	
	<i>Podgrzewacz do płynów</i>	3		8	
V	<i>Narzędzia klasyczne</i>	3		8	
		<i>kpl</i>			
	<i>Wiertarka chirurgiczna</i>	2		8	
VI	<i>aparat do znieczuleń</i>	3		8	
	<i>kardiomonitor modułowy</i>	4		8	
	<i>kardiomonitor podstawowy</i>	1		8	
VII	<i>pompy infuzyjne</i>	3		8	
	<i>defibrylator do TK</i>	1		8	
	<i>Defibrylator</i>	3		8	

Załącznik nr 4 - niektóre istotne postanowienia umowy które zostaną wprowadzone do treści zawieranej umowy w sprawie udzielenia zamówienia publicznego.

W § 1. Umowa zostaje zawarta w wyniku zamówienia publicznego udzielonego w trybie przetargu nieograniczonego, rozstrzygniętego w dniu , nr.....

2. Dostawca w ramach niniejszej umowy zobowiązany jest do dostawy i montażu sprzętu i aparatury medycznej przebudowywanego i rozbudowywanego Szpitala Powiatowego we Wrześni oraz przeszkoleniu personelu medycznego i technicznego po dokonaniu uruchomienia, które mieści się w cenie dostawy sprzętu.

3. Szczegółowy opis przedmiotu umowy określa Załącznik nr 3 „Szczegółowy opis przedmiotu zamówienia - Formularz parametrów wymaganych” – stanowiący integralną część umowy.

4. Zakres świadczeń Dostawcy wynikający z umowy jest tożsamy z jego zobowiązaniem zawartym w ofercie złożonej w postępowaniu o udzielenie zamówienia o którym mowa w ust. 1.

W § 3 Zgodnie z ofertą Dostawca następującą część zamówienia w zakresie (...) powierzy podwykonawcom, zgodnie z umowa zawartą na piśmie przez Dostawcę z podwykonawcą/podwykonawcami.

W § 5 1. Z tytułu zrealizowania przedmiotu umowy Zamawiający zapłaci Dostawcy łącznie:

a) Pakiet nr (...) kwotę netto zł (słownie.....); kwotę brutto zł (słownie.....) zgodnie z ofertą Dostawcy.

2. Cena, o której mowa w ust. 1 zawiera w sobie wszelkie składniki cenotwórcze jak

podatki, cła według aktualnie obowiązujących przepisów, zastosowane rabaty oraz wszelkie inne koszty związane z wykonaniem umowy.

3. Wartość przedmiotu umowy określona w ust. 1 jest ostateczna i nie podlega zmianie.”

Wyjaśniając treść SIWZ w piśmie z dnia 30 marca 2012 r., zamawiający podał, że udzielone wskutek zadawanych pytań odpowiedzi są integralną częścią SIWZ i obowiązują stronę wykonawcy podczas złożenia oferty.

Na pytanie 117 udzielił odpowiedzi jak niżej:

„SIWZ przewiduje przygotowanie projektu wykonawczego obejmującego wszelką niezbędną dokumentację do uzyskania niezbędnych pozwoleń na adaptację koncepcji pracowni w formie graficznej wskazanych pomieszczeń do zainstalowania urządzenia oraz jego zainstalowanie, wykonanie projektu osłon stałych. W związku z powyższym zapisem SIWZ, prosimy o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania:

1. Jakie pozwolenia przewiduje Zamawiający do uzyskania w ramach adaptacji pomieszczeń?

Odpowiedź: Wszystkie wymagane prawem za wyjątkiem projektu osłon stałych będących w zakresie wykonawcy robót budowlanych.

2. Czy Zamawiający wymaga uzyskania pozytywnej opinii Wojewódzkiego Inspektora Sanitarnego dla projektu osłon stałych przez Wykonawcę?

Odpowiedź: Nie, uzyskanie zgody dla projektu osłon stałych jest w zakresie wykonawcy robót budowlanych.

3. Prace adaptacyjne pracowni RTG muszą być wykonane zgodnie z projektem wykonawczym i wymaganiami producenta urządzenia oraz projektem osłon stałych. Zakres będzie obejmował:

a. wykonanie osłon stałych (okno, drzwi, ściany, podłoga, sufit) zgodnie z projektem osłon – w zakresie wykonawcy robót budowlanych

b. (opcjonalnie – jeżeli projekt i ekspertyza konstrukcyjna tego wymaga) wykonanie wzmocnienia stropu podłogi i sufitu dla urządzeń RTG – w zakresie dostawcy sprzętu

c. Wykonanie kanałów kablowych – w zakresie dostawcy sprzętu

d. Wykonanie zasilania głównego dla aparatu RTG – w zakresie dostawcy sprzętu od rozdzielni (w załączeniu opis – plik odp_zaf_nr 2_zasilanie.zip)

e. Wykonanie okablowania sterującego i sygnalizacji ostrzegawczej pracowni sterowanej z aparatu RTG – w zakresie dostawcy sprzętu

f. Wykonanie wentylacji pomieszczeń RTG. – w zakresie wykonawcy robót budowlanych (zgodnie z załączonymi wytycznymi – plik odp_zaf_nr 3_wentylacja.zip)

g. *Dostawa i montaż mebli (Blat dla konsoli operatorskiej 1szt., blat/biurko pod stację lekarską opisową 1szt. + krzesło 1szt., szafka na dokumentację RTG 1szt., wieszak na fartuchy ołowiane 1 szt.) – w zakresie dostawcy sprzętu.*

Czy Zamawiający przewiduje wykonanie powyższych prac we własnym zakresie, zgodnie z projektem wykonawczym?

Odpowiedź: Zamawiający określa powyżej podział prac adaptacyjnych dla poszczególnych obszarów.”

Na pytanie 451, dotyczące SIWZ pkt.4.”Warunki dodatkowe dotyczące przedmiotu zamówienia”ppkt.3, udzielił odpowiedzi jak niżej.

„Prosimy o określenie, które koszty wykonania „niezbędnych prac adaptacyjnych” są po stronie Generalnego Wykonawcy, a które po stronie Dostawcy sprzętu, a w szczególności:

- 5) Wzmocnienie stropu (jeśli wymagane?); – w zakresie dostawcy sprzętu*
- 6) Wykonanie kanałów kablowych w posadzce; – w zakresie dostawcy sprzętu*
- 7) Ochrona radiologiczna ścian, sufitu, podłogi; – w zakresie wykonawcy robót budowlanych*
- 8) Stolarka ochronna (drzwi i okno wglądowe); – w zakresie wykonawcy robót budowlanych*
- 9) Lokalne klimatyzatory; – w zakresie dostawcy sprzętu*
- 10) Wentylacja mechaniczna; – w zakresie wykonawcy robót budowlanych (zgodnie z załączonymi wytycznymi – plik odp_zal_nr_3_wentylacja.zip)*
- 11) Doprowadzenie z rozdzielni głównej budynku (oraz koszt) kabla zasilającego system; – w zakresie dostawcy sprzętu od rozdzielni (w załączeniu opis – plik odp_zal_nr_2_zasilanie.zip)*
- 12) Oświetlenie pomieszczeń; – w zakresie wykonawcy robót budowlanych*
- 13) Instalacje: wod.-kan., – w zakresie wykonawcy robót budowlanych (tj. montaż grzejników oraz umywalk) – w zakresie dostawcy sprzętu (wszelkie dodatkowe podejścia lub układy chłodzące ewentualnie wymagane przez dostawce urządzeń TK i RTG), teleinformatyczne oraz czujniki p-poż.; – w zakresie wykonawcy robót budowlanych*
- 14) System ograniczenia dostępu do pracowni (interkom, domofon itp.); – w zakresie dostawcy sprzętu (w zakresie wykonawcy robót budowlanych tylko sygnalizacja zajętości pomieszczenia w postaci lampki nad wejściem do pracowni)*
- 15) Prace wykończeniowe oraz koszt materiałów (sufity podwieszane, malowanie ścian, wykładziny podłogowe); – w zakresie wykonawcy robót budowlanych*
- 16) Meble – w zakresie dostawcy sprzętu*

Odpowiedź: Zamawiający określa powyżej podział prac adaptacyjnych dla poszczególnych obszarów.

Niektóre z w/wym. branż wymagają przygotowania dokumentacji. Które dokumentacje branżowe mają być opracowane na zlecenie Dostawcy?

Odpowiedź: Zamawiający wymaga dokumentacji wszystkich branż, które są do wykonania w zakresie dostawcy sprzętu.

Jeżeli jednak koszt adaptacji jest po stronie Dostawcy sprzętu, to czy wykonawcą tych prac może być inny podwykonawca niż Generalny Wykonawca?

Odpowiedź: Tak.”

Z powyższego wynika, że zamawiający wyraził zgodę w przypadku, kiedy koszt adaptacji jest po stronie dostawcy sprzętu, aby wykonawcą tych prac mógł być inny podwykonawca niż Generalny Wykonawca robót budowlanych w danym obiekcie.

Protokół postępowania podaje, że oferty na część 2 zamówienia złożyli wykonawcy:

- ADO-MED. Sp. z o.o. punktacja 78,68
- NUCMED Sp. z o.o. punktacja 79,38
- Meditech Sp. z o.o. punktacja 96,82
- konsorcjum firm: 1.PROMED S.A. 2.Dismed Sp. z o.o. punktacja 86,22
- Carestream Health Poland Sp. z o.o. punktacja 100,00.

Pismem z dnia 21 maja 2012 r., przesłanym faksem w dniu 22 maja 2012 r. zamawiający powiadomił o wyborze oferty wykonawcy Carestream Health Poland Sp. z o.o. na część 2 zamówienia.

Zarówno w ofercie Carestream Health Poland Sp. z o.o. oraz w ofercie wykonawcy Meditech Sp. z o.o. w odniesieniu do obliczenia cen ofert na część 2 zamówienia została zastosowana jednolita stawka podatku VAT w wysokości 8%, co stanowiło okoliczność bezsporną. Jedynie odwołujący zastosował stawkę zróżnicowaną 8% i 23% w rozbiciu ceny na kwoty netto i brutto dla odrębnych świadczeń.

Izba zważyła, co następuje.

Odwołujący wykazał posiadanie interesu w uzyskaniu przedmiotowego zamówienia legitymującego do wniesienia odwołania, skoro dowodził, iż naruszające przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych działania zamawiającego pozbawiły go możliwości wyboru oferty w części 2 postępowania, narażając przy tym na szkodę związaną z utratą korzyści z tytułu realizacji przedmiotowego kontraktu, który powinien uzyskać.

Przechodząc do rozstrzygnięcia sprawy, należało zauważyć, że pozostawało bezsporne, iż dostawa sprzętu medycznego, jakim w przedmiotowej części 2 postępowania jest aparat RTG wraz z akcesoriami i montażem, korzysta z preferencyjnej

stawki podatku VAT - 8% w oparciu o postanowienia załącznika nr 3, do ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t.j. Dz. U. Nr 177, poz. 1054 z 2011r.), poz. 105, gdzie z mocy art. 41 ust. 2 ustawy o VAT stawka podatku na wyroby medyczne w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. Nr 107, poz. 679 ze zm.) - bez względu na symbol PKWiU została ustalona w wysokości 8%.

Nie budziło również wątpliwości, że zarówno prace projektowe, jak i roboty budowlane (instalacyjne różnych branż) wiążące się z dostosowaniem (adaptacją) pomieszczeń szpitalnych dla potrzeb obsługi aparatu RTG pozostają opodatkowane stawką podstawową określoną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 23%.

Spór sprowadzał się natomiast do ustalenia, czy objęte przedmiotem zamówienia prace adaptacyjne pomieszczeń przeznaczonych na pracownię RTG, również korzystają z uprzywilejowanej stawki podatkowej z uwagi na kompleksowy charakter zamówienia. Ponadto, czy komplementarna dostawa określonych elementów akcesoryjnych wyposażenia korzysta również ze stawki uprzywilejowanej.

Rozstrzygając tę kwestię, Izba miała na uwadze, że podstawową regułą wynikającą z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jak również znajdującą zastosowanie w oparciu o wskazania obowiązującej obecnie dyrektywy nr 112 Rady WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest obowiązek odrębnego traktowania każdego świadczenia. Ani krajowe, ani też unijne przepisy nie definiują natomiast pojęcia „świadczeń złożonych,” inaczej zwanych kompleksowymi. Z tych względów jako pomocne do rozstrzygnięcia tego problemu - na gruncie rozpoznawanej sprawy, Izba uznała wypracowane poglądy orzecznictwa w odniesieniu do możliwości stosowania jednolitej stawki podatku VAT – jako obejmującej świadczenia kompleksowe.

Z orzecznictwa ETS wynika, że transakcję składającą się z wielu elementów, np. dostawy towarów, połączonej ze świadczeniem usług, można uznać na potrzeby podatku VAT za jedno świadczenie, gdy jeden z elementów ma charakter główny, a inne mają wobec niego charakter pomocniczy, przy czym wszystkie elementy usługi są konieczne, niezbędne i nierozzerwalnie związane z głównym przedmiotem zamówienia. Zdaniem ETS, wynikającym przykładowo z wyroku w sprawie *LevopVerzekeringen i OVC Bank (C-41/04, Aktiebolaget NN (C-41/04)*, kilka czynności należy traktować jako jedną transakcję, wówczas gdy poszczególne elementy są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. WSA w Poznaniu w wyroku sygn. akt I SA/PO 315/10

orzekł, że *„Usługa projektowa może być oddzielona od usługi budowy (...) bez uszczerbku dla każdej w sposób naturalnie uzasadniony ponieważ usługi projektowe (...) w obrocie gospodarczym świadczone są przez odrębne podmioty od wykonawców robót budowlanych.”*

Izba biorąc pod uwagę opis przedmiotu zamówienia dokonany przez zamawiającego w SIWZ, wraz z odpowiedziami na zapytania wykonawców, które stanowią integralną część SIWZ, uznała iż całość świadczenia przewidzianego w części 2 zamówienia nie ma charakteru kompleksowego, a zatem zastosowana dla obliczenia ceny brutto ofert wykonawców Carestream Health Poland Sp. z o. o. oraz Meditech Sp. z o. o. jednolita preferencyjna stawka podatku VAT - 8 %, była nieprawidłowa z punktu widzenia przywołanych wyżej przepisów podatku od towarów i usług.

Ocena powyższa znajduje wsparcie w tezach wyroków z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10, 28 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 958/10 oraz z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 401/11 Naczelnego Sądu Administracyjnego, mówiących *„o konieczności rozstrzygnięcia o złożoności świadczenia z uwzględnieniem specyfiki konkretnego stanu faktycznego oraz kierunkowych dyrektyw postępowania służących rozpoznaniu w szeregu powiązanych czynności gospodarczych świadczenia złożonego. Analiza orzecznictwa w szczególności Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje na konieczność badania związku pomiędzy poszczególnymi świadczeniami i ustalenia, czy ma on tak istotny charakter, iż czyni świadczenia nierozzerwalnymi.(...) Jednorodnym świadczeniem jest dostawa sprzętu i jego montaż, czyli sytuacja, w której wykonanie jednego z połączonych świadczeń jest niemożliwe bez istnienia drugiego z nich.”*

W oparciu o przywołaną argumentację orzecznictwa oraz stanu faktycznego niniejszej sprawy, Izba uwzględniła stanowisko odwołującego, że nie jest możliwe stwierdzenie istnienia tak ścisłego powiązania pomiędzy dostawą urządzenia medycznego, a pracami projektowymi i adaptacją pomieszczeń opisaną w SIWZ, a w szczególności z uwzględnieniem modyfikacji SIWZ dokonanej wyjaśnieniami z dnia 30 marca 2012 r. - które czyniłoby opracowanie dokumentacji projektowej, jak również roboty budowlane wyspecyfikowane po stronie dostawcy aparatu RTG - działaniami nieodzownymi w stosunku do dostawy urządzenia w sposób nierozzerwalny, tak co do zakresu tych prac, jak i podmiotu je wykonującego.

W szczególności Izba uznała, iż dla stwierdzenia takiego powiązania konieczne byłoby ustalenie, że wykonanie dostawy urządzenia nie jest możliwe bez jednoczesnego

dokonania adaptacji pomieszczeń przeznaczonych na pracownię RTG i pomocnicze. Prace projektowe i budowlane obejmujące adaptację pomieszczeń nie są, zdaniem składu orzekającego, składową samego montażu i instalacji dostarczanego urządzenia. Prace takie mają bezsprzecznie znaczenie w dostosowaniu funkcji pomieszczeń do wymagań sanitarnych oraz przepisów bhp, związanych z nowo zamawianym aparatem RTG. Nie są jednak nieodzowne dla dostawy samego urządzenia i jego montażu, co wchodzi w skład podstawowego zakresu zamówienia w części 2. O braku ścisłego powiązania pomiędzy dostawą a pracami projektowymi i adaptacyjnymi obiektu, świadczy okoliczność, iż powyższe elementy składowe zamówienia mogą być również wykonane przez inny podmiot, niż ten, który dostarczy sprzęt. Z opisu przedmiotu zamówienia nie wynika, aby wykonanie prac projektowych, budowlanych, obejmujących również wykonanie elementów: instalacji klimatyzacyjnej, zasilania energetycznego, projektu osłon stałych, musiało być powierzone wyłącznie wybranej firmie odpowiedzialnej za dostawę i instalację sprzętu RTG. W SIWZ przewidziano możliwość podwykonawstwa, czyli wykonania określonego zakresu świadczenia przyjętego umownie przez wykonawcę wybranego do realizacji zamówienia – przez inny wyspecjalizowany podmiot np. firmę budowlaną. W przekonaniu składu orzekającego Izby, samo stwierdzenie, iż adaptowane pomieszczenia w części stanowią zaplecze potrzebne dla przeprowadzania badań RTG, które musi spełniać wymagania ustalone odrębnymi przepisami - nie jest dostateczną okolicznością wskazującą na nierozzerwalny charakter świadczenia złożonego z dostawy urządzenia medycznego, prac projektowych i robót budowlanych - w aspekcie celów podatkowych. Izba nie zaprzecza, iż może zachodzić potrzeba wykonania robót budowlanych koniecznych dla montażu urządzenia medycznego, jak na przykład wzmocnienie konstrukcji stropu, czy też dostosowanie pomieszczenia do gabarytów urządzenia, co jednak nie może uzasadniać rozszerzenia stosowania uprzywilejowanej stawki podatkowej - na wykraczające poza konieczne do samego montażu urządzenia czynności. Przyjęcie stanowiska odmiennego mogłoby prowadzić do przesuwania granicy postrzegania świadczeń jako kompleksowych, nawet do takich sytuacji, kiedy przy okazji dostawy sprzętu medycznego, np. na tworzony oddział szpitalny, jako nierozzerwalne uznawałoby się wykonanie wszelkich prac adaptacyjnych pomieszczeń w jakich urządzenia te miałyby być instalowane, w tym standardowych remontów, czy też przeprowadzania modernizacji podnoszących walory użytkowe obiektów szpitalnych. Postępowanie dowodowe wykazało, że zakres zamówienia wykracza poza dostawę i montaż sprzętu medycznego. Załącznik nr 1 - opis przedmiotu zamówienia (SIWZ) oraz wyjaśnienia z dnia 30 marca 2012 r., obejmują oprócz zakupu, dostawy, montażu aparatu RTG również wykonanie szeregu innych prac - przyporządkowanych wykonawcy tj.:

- przygotowanie projektu wykonawczego, obejmującego wszelką niezbędną dokumentację do uzyskania niezbędnych pozwoleń na adaptację koncepcji pracowni w formie graficznej wskazanych pomieszczeń do zainstalowania urządzenia;
- dostarczenia i zainstalowania 2 szt. klimatyzatorów ściennych (sterownia i pomieszczenie badań);
- dostarczenia fartuchów ochronnych 3 sztuki, oraz osłon na tarczyce 3 sztuki i gonady 3 sztuki oraz okulary ochronne 3 sztuki, bobix zestaw;
- (opcjonalnie – jeżeli projekt i ekspertyza konstrukcyjna tego wymaga) wykonanie wzmocnienia stropu podłogi i sufitu dla urządzeń RTG;
- wykonanie zasilania głównego dla aparatu RTG;
- wykonanie okablowania sterującego i sygnalizacji ostrzegawczej pracowni, sterowanej z aparatu RTG;
- dostawa i montaż mebli (blat dla konsoli operatorskiej 1szt., blat/biurko pod stację lekarską opisową 1szt. + krzesło 1szt., szafka na dokumentację RTG 1szt., wieszak na fartuchy ołowiane 1 szt.);
- wykonanie kanałów kablowych w posadzce;
- lokalne klimatyzatory;
- doprowadzenie z rozdzielni głównej budynku (oraz koszt) kabla zasilającego system;
- wszelkie dodatkowe podejścia lub układy chłodzące ewentualnie wymagane przez dostawcę urządzeń RTG),
- system ograniczenia dostępu do pracowni (interkom, domofon itp.).

W toku rozprawy, uczestniczący w niej przystępujący ani zamawiający nie udowodnili okoliczności, które mogłyby uzasadniać potrzebę traktowania robót budowlanych i projektowych, jako kompleksowej nieodzownej usługi pomocniczej w stosunku do dostawy aparatu RTG, w szczególności nie wykazali, aby koniecznym do montażu urządzenia RTG było wykonanie prac projektowych i budowlanych w takim zakresie, jaki jest przedmiotem zamówienia. Wyszpecyfikowane wyżej prace przekraczały zakres montażu (uruchomienia) urządzenia RTG. Mając na uwadze powyższe okoliczności, Izba uznała, iż nie było podstaw do rozszerzenia preferencji podatkowej, poprzez zastosowanie do usług opodatkowanych podstawową stawką 23%, stawki preferencyjnej 8%, gdyż występują dwa odrębne świadczenia, które oddzielnie powinny zostać opodatkowane. Zaprezentowany sposób traktowania zamówienia na dostawę urządzeń medycznych wraz z adaptacją pomieszczeń, jako odrębnych świadczeń, znajduje oparcie nie tylko w najnowszym orzecznictwie sądowo-administracyjnym ale również w stanowisku Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji ogólnej wydanej w

dniu 30 marca 2012 r., służącej ujednoczeniu stosowania prawa podatkowego. Co do zasady, zarówno sądy administracyjne, jak i Minister Finansów traktują dostawę wyrobu medycznego i prace przystosowujące pomieszczenia szpitala, jako dwa oddzielne świadczenia, podlegające opodatkowaniu według odmiennych stawek VAT, tj. obecnie 8% i 23%. W wymienionej wyżej interpretacji nr PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279, dostępnej na stronie www.mf.gov.pl podano, że: „*Niezależnie od treści zawartej umowy dostawa sprzętu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium RP w okresie od 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu stawką 8% natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, rozbudowy, przebudowy etc.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą wyrobu medycznego nie korzystają co do zasady z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według stawki podstawowej, tj. obecnie 23%.*”

Izba nie podzieliła natomiast stanowiska odwołującego, że dostawy akcesoriów pomocniczych do wykonywania badań RTG, takich jak (blat dla konsoli operatorskiej 1 szt., blat/biurko pod stacją lekarską opisową 1 szt. + krzesło 1 szt., szafka na dokumentację RTG 1 szt.), wieszak na fartuchy ołowiane 1 szt., fartuchy ochronne 3 szt., osłony na tarczycę 3 szt i gonady 3 szt. oraz okulary ochronne 3 sztuki, - nie stanowią wyrobów medycznych. Niektóre wyroby mogą mieć wielorakie zastosowania. Przykładowo rzecz ujmując - monitory, komputery co do zasady nie stanowią wyrobów medycznych, ale połączone z urządzeniami *stricte* medycznymi – same takiego charakteru nabierają. Kwestionowane przez odwołującego akcesoria, np. fartuchy ołowiane, osłony przed promieniowaniem jonizującym – stanowią wyroby specjalnego przeznaczenia do wykonywania tego rodzaju badań, zabezpieczające pacjentów przed szkodliwym wpływem promieniowania. W zależności zatem od przeznaczenia mogą stanowić wyrób medyczny, rejestrowany w zestawie – jako wyrób medyczny, komplementarny i nieodzowny do prawidłowego i bezpiecznego korzystania z zamawianego sprzętu.

Powyższe rozważania Izba poczyniła na gruncie przepisów ogólnie obowiązujących ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do stawek opodatkowania VAT oraz interpretacji stosowania tych przepisów.

Izba nie mogła jednak przejść do porządku nad postanowieniami SIWZ w tym zakresie i pominąć okoliczności, że w Załączniku nr 2a do SIWZ – we wzorze Formularza cenowego, zamawiający wskazał wprost wysokość stawki podatku VAT 8% - jakiej podania oczekiwał od wykonawców przy obliczeniu ceny brutto oferty dla poszczególnych części (pakietów) zamówienia, w tym dla części 2 dostawy aparatu

RTG. Wykonawcy Carestream Health Poland Sp. z o. o. oraz Meditech Sp. z o. o. w dobrej wierze dostosowali się wymagań zamawiającego określonych w SIWZ i wyczyli cenę oferty w zakresie części 2 zamówienia z zastosowaniem do całości świadczenia stawki preferencyjnej, jak dla wyrobów medycznych. Jeżeli nawet, uznać, że w związku z modyfikacjami SIWZ, pierwotne brzmienie Załącznika nr 2a, może budzić pewne wątpliwości, to wszelkie niejasności w dokumentacji postępowania, jak wynika z ugruntowanego stanowiska i orzecznictwa Izby, nie mogą powodować negatywnych skutków dla wykonawców.

Żaden z wykonawców, po dokonaniu modyfikacji postanowień SIWZ, nie zadawał pytań odnośnie stawki opodatkowania VAT dla prac adaptacyjnych pomieszczeń, przerzuconych na dostawcę urządzenia, ani też nie korzystał ze środków ochrony prawnej w tym zakresie. Wobec postanowień SIWZ, wiążących zarówno wykonawców jak i instytucję zamawiającą, a więc również wskazanej stawki podatku VAT - w przypadku jej podważania - służył każdemu wykonawcy środek zaskarżenia.

Obowiązkiem zamawiającego, realizowanym w ramach badania i oceny ofert, było stwierdzenie czy zastosowana w ofertach wykonawców stawka podatku VAT - jako składnik ceny ofert w rozumieniu definicji ustawowej art. 2 pkt 1 ustawy Pzp – jest prawidłowa, z punktu widzenia wymagań ustanowionych w SIWZ. Przesądza bowiem o tym stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwałach z dnia 20 października 2011r. w sprawach sygn. akt III CZP 52/11 i III CZP 53/11, z których też wynika, że: *„Podstawowym dokumentem, który jest niezbędny do przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia jest (...) (s.i.w.z.). Na podstawie zawartych w niej warunków, wykonawcy przygotowują ofertę, jej bowiem treść jest wiążąca tak dla wykonawcy jak i dla zamawiającego. W specyfikacji zamawiający, podając sposób obliczenia ceny (art. 36 ust. 1 pkt 12), może również określić stawkę podatku VAT. Jeżeli zatem, zamawiający w s.i.w.z, w części dotyczącej sposobu obliczenia ceny, wskazał stawkę podatku VAT, wówczas kontrola oferty w tym zakresie może sprowadzać się do poprawienia oferty. (...) Jeżeli jednak zamawiający opisując w s.i.w.z. sposób obliczenia ceny nie zawarł żadnych wskazań dotyczących stawki podatku VAT, wówczas oferta zawierająca stawkę podatku VAT niezgodną z obowiązującymi przepisami podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy.”*

Z powyższego należało wywieść, że dokonana przez zamawiającego ocena ofert wykonawców Carestream Health Poland Sp. z o. o. oraz Meditech Sp. z o. o. w odniesieniu do zastosowanej stawki VAT, jako znajdująca oparcie w przytoczonych postanowieniach SIWZ, jest prawidłowa. Czynność ta, nie mogła zatem zostać

zakwestionowana przez Izbę. Działanie Izby ogranicza się do weryfikacji czynności zamawiającego w postępowaniu o zamówienie publiczne, pod względem przestrzegania wzorca ustawowego, tj. ustawy Pzp i ustanowionych w SIWZ warunków przetargu. Ponadto, zachowania reguł porównywalności złożonych ofert, w tym - aby określone w ofertach ceny, zostały obliczone z zachowaniem tych samych zasad. Izba nie jest organem uprawnionym do ustalania należności podatkowych, zatem wskazania wyroku są wiążące jedynie co do oceny oferty, niezależnie od tego, że strony kontraktu zobowiązane są prowadzić rozliczenia podatkowe zgodnie z odnośnymi przepisami – w ramach ceny brutto wybranej oferty.

Izba uznała jednocześnie za zbyt daleko idące zarzuty odwołującego, że złożenie kwestionowanych ofert, stanowi czyn nieuczciwej konkurencji (art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy Pzp) - ze względu na nieprawidłową w części świadczenia stawkę podatku VAT, którego dopuścili się wykonawcy: Carestream Health Poland Sp. z o. o. oraz Meditech Sp. z o. o. W ocenie Izby, nawet błędna stawka VAT może być wynikiem nieprawidłowego zastosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i często zmieniających się interpretacji w tym zakresie, co niewątpliwie zaburzając proces prawidłowej konkurencji w postępowaniu o zamówienie publiczne, nie może być automatycznie postawą zarzutu czynu nieuczciwej konkurencji ze strony innego wykonawcy - w rozumieniu przepisów art. 3 ustawy z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. Nr 153, poz. 1503 z 2003 r.).

Postępowanie dowodowe nie wykazało zasadności czynionych zarzutów naruszenia przez zamawiającego przepisów art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych, przez zaniechanie odrzucenia ofert wykonawców zawierających błąd w obliczeniu ceny oraz art. 91 ust. 1 tej ustawy, przez wybór oferty podlegającej odrzuceniu. W konsekwencji zamawiający nie naruszył również zasad ustalonych art. 7 ust. 1 i 3 tej ustawy, nakazujących równe traktowanie wykonawców z poszanowaniem uczciwej konkurencji i wybór oferty zgodnie z przepisami ustawy.

W tym stanie rzeczy Izba oddaliła odwołanie i orzekła jak w sentencji na podstawie art. 192 ust. 1 ustawy Pzp.

O kosztach orzeczono stosownie do wyniku sprawy na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy Pzp. Odwołanie zostało oddalone, kosztami postępowania w sprawie należało więc obciążyć odwołującego.

Izba zasądziła na rzecz zamawiającego od odwołującego kwotę 3 600,00 zł, tytułem zwrotu kosztów wynagrodzenia pełnomocnika, na podstawie § 3 pkt 2b oraz § 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 rodzaju kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania. (Dz. U. Nr 41, poz. 238).

Przewodniczący:

.....

.....