

WYROK
z dnia 6 grudnia 2019 r.

Krajowa Izba Odwoławcza – w składzie:

Przewodniczący: Anna Packo

Protokolant: Mikołaj Kraska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 grudnia 2019 r., w Warszawie, odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 25 listopada 2019 r. przez wykonawcę

Alteris Spółkę Akcyjną z siedzibą w Katowicach

w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego

Dolnośląskie Centrum Medyczne DOLMED Spółkę Akcyjną z siedzibą we Wrocławiu

przy udziale wykonawców:

A. **Althea Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Mikołowie,**

B. wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia **TMS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie oraz MDS Cardio Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie**

zgłaszających przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. oddala odwołanie,
2. kosztami postępowania obciąża Alteris Spółkę Akcyjną i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez Alteris Spółkę akcyjną tytułem wpisu od odwołania,
 - 2.2. zasądza od Alteris Spółki Akcyjnej na rzecz Dolnośląskiego Centrum Medycznego DOLMED Spółki Akcyjnej kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1843) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego we Wrocławiu.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający – Dolnośląskie Centrum Medyczne DOLMED S.A. prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na „dostawę systemu rezonansu magnetycznego i tomografu komputerowego wraz z przebudową i adaptacją pomieszczeń na poziomie -1 w budynku DCM DOLMED S.A. we Wrocławiu przy ul. Legnickiej 40” na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1843), w trybie przetargu nieograniczonego.

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane 18 sierpnia 2019 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod numerem 2019/S 155-381693. Wartość zamówienia jest większa niż kwoty określone na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych.

I Rozstrzygnięcie postępowania przetargowego

W przedmiotowym postępowaniu zostały złożone cztery oferty.

Zamawiający odrzucił oferty wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia TMS Sp. z o.o. i MDS Cardio Sp. z o.o. oraz ofertę wykonawcy Alteris S.A. na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, wskazując na błędne zastosowanie przez nich stawki preferencyjnej podatku od towarów i usług w wysokości 8% w odniesieniu do poz. 11 specyfikacji cenowej (stanowiącej wypełniony załącznik nr 1a do specyfikacji istotnych warunków zamówienia), dotyczący tzw. klatki Faradaya.

Zdaniem Zamawiającego pozycję „klatka Faradaya” należało traktować zgodnie z opisem dokonany przez Zamawiającego w pozostałej części dokumentacji przetargowej jako:

- 1) wykonanie klatki Faradaya ograniczającej zasięg pola magnetycznego oraz redukującego powstawanie artefaktów podczas badania (pkt 1.4.2 specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz pkt 4.4.2 części opisowej projektu budowlano-wykonawczego),
- 2) zainstalowanie ochronnej klatki Faradaya chroniącej przed niepożądanym promieniowaniem elektromagnetycznym mogącym zakłócić prawidłowy odczyt z urządzeń (pkt 6.2 i 7.13 części opisowej projektu budowlano-wykonawczego),
- 3) dostawę i montaż w pomieszczeniu diagnostycznym klatki Faradaya, wyposażonej w co najmniej 1 okno i 1 drzwi, przepusty kablowe z filtrami, filtry wentylacyjne, wykładzinę antystatyczną, kanały kablowe, sufitowe i ścienne. Klatka musi zawierać elementy oświetleniowe i elementy wykończenia architektonicznego ścian wewnętrznych, podłogi i sufitu (pkt 2.12.1 specyfikacji technicznej – załącznik nr 4 do specyfikacji istotnych warunków zamówienia).

W świetle rozbieżności interpretacyjnych organów podatkowych i orzecznictwa sądowego co do zasadności zastosowania stawki preferencyjnej VAT w odniesieniu do klatki Faradaya, Zamawiający zwrócił się do niezależnego doradcy podatkowego z prośbą o wydanie opinii. Otrzymana przez Zamawiającego „Informacja podatkowa” z 14 listopada 2019 r., przygotowana przez A.F.O. Kancelarię doradztwa podatkowego W. S., potwierdziła dominujące stanowisko organów podatkowych o konieczności oddzielnego potraktowania i opodatkowania montażu klatki Faradaya – wg stawki podstawowej wynoszącej 23% VAT. Dla oceny przedmiotowej sytuacji nie miał większego znaczenia sposób kwalifikowania klatki Faradaya w kategoriach montażu lub wyposażenia wyrobu medycznego lub poprzez użycie określeń innych niż zwrot „klatka Faradaya”.

W konsekwencji Zamawiający unieważnił postępowanie w oparciu o art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych, ze względu na fakt, że jedyna nieodrzucona oferta przekraczała możliwości finansowe Zamawiającego.

II Stanowisko Odwołującego

Odwołujący – ALTERIS S.A. wniósł odwołanie Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w zw. z art. 146a ustawy o podatku od towarów i usług oraz w związku z poz. 105 załącznika nr 2 do ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez błędne przyjęcie, że Odwołujący w swojej ofercie w poz. 11 specyfikacji cenowej zastosował niewłaściwą stawkę VAT wynoszącą 8%,
2. art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych w sytuacji bowiem, w której oferta Odwołującego nie została odrzucona, oferta Simens Healthcare Sp. z o.o. byłaby ofertą z najniższą ceną spośród ofert nieodrzuconych.

Odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania oraz o nakazanie Zamawiającemu: unieważnienia czynności odrzucenia oferty złożonej przez Odwołującego, unieważnienia czynności unieważnienia postępowania oraz dokonania ponownego badania i oceny ofert złożonych w postępowaniu, a także o zasądzenie od Zamawiającego na rzecz Odwołującego zwrotu uzasadnionych i udokumentowanych kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.

W uzasadnieniu odwołania Odwołujący wskazał, że Zamawiający odrzucił jego ofertę na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych z uwagi na rzekome błędy w obliczeniu ceny wynikające z błędnie zastosowanej stawki podatku od towarów i usług 8% w odniesieniu do poz. 11 specyfikacji cenowej – klatka Faradaya. Uzasadniając ww. decyzję wskazał, że w świetle rozbieżności interpretacyjnych organów podatkowych i orzecznictwa co do zasadności zastosowania stawki preferencyjnej VAT w odniesieniu do klatki Faradaya, Zamawiający zwrócił się do niezależnego doradcy podatkowego z prośbą o wydanie opinii w przedmiotowej kwestii. Otrzymana „Informacja podatkowa” przygotowana

przez A.F.O. Kancelarię doradztwa podatkowego W. S. potwierdziła dominujące stanowisko organów podatkowych o konieczności oddzielnego potraktowania i opodatkowania montażu klatki Faradaya – według stawki podatkowej wynoszącej 23%.

W ocenie Odwołującego odrzucenia oferty Odwołującego z uwagi na przyjęcie 8% stawki VAT od tzw. klatki Faradaya nie można uznać za czynność zgodną z prawem.

Stanowisko Odwołującego w sprawie zastosowania obniżonej 8% stawki podatku od towarów i usług jest bezpośrednim wynikiem posiadania przez niego interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Odwołujący zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach o rozstrzygnięcie m.in. kwestii opodatkowania dostawy rezonansu magnetycznego wraz z nierozzerwalnie związaną z nią usługą montażu. Odwołujący wskazał we wniosku, że montaż urządzenia będzie wymagał przeprowadzenia prac m.in. w postaci odizolowania urządzenia MR od wszelkich zewnętrznych fal elektromagnetycznych, w tym za pomocą belek poprzecznych i podłużnych powlekanych następnie miedzią. Z opisu tego wynika zatem, że montaż urządzenia będzie obejmował również wykonanie tzw. klatki Faradaya, będącej w istocie konstrukcją izolacyjną chroniącą montowany rezonans magnetyczny, a więc elementem, bez którego prawidłowe funkcjonowanie rezonansu nie jest możliwe.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w interpretacji indywidualnej z 23 lutego 2016 r., znak IBPP3/4512-993/15/KG, zgodził się twierdzeniami Odwołującego i uznał tym samym, że dostawa rezonansu magnetycznego wraz z usługą montażu w opisanym we wniosku kształcie (a więc obejmującym wykonanie izolacji elektromagnetycznej za pomocą belek podłużnych i poprzecznych powlekanych miedzią) opodatkowana będzie stawką 8%. Uzasadniając swoje stanowisko, organ podatkowy odwołał się do teorii świadczeń złożonych (kompleksowych) w podatku od towarów i usług. Organ podatkowy potwierdził tym samym, że w przypadku, kiedy dwa lub więcej świadczenia są ze sobą nierozzerwalnie powiązane, stanowiące pewną ekonomiczną jedność i wartość dla nabywcy, wówczas świadczeń takich nie należy sztucznie dzielić, a stawka opodatkowania VAT powinna być jedna, właściwa dla świadczenia dominującego. W przedstawionym stanie faktycznym wniosku bezsprzecznie takim świadczeniem dominującym była dostawa rezonansu magnetycznego, dla której to właściwa jest obniżona stawka podatkowa w wysokości 8%.

Odwołujący, w trybie wyjaśnień z art. 87 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych przedłożył zamawiającemu powyższą interpretację. Zamawiający nie odniósł się do niej w jakimkolwiek zakresie.

Bezpośrednią konsekwencją otrzymania interpretacji podatkowej, jest obowiązek zastosowania się do *meritum* interpretacji poprzez stosowanie obniżonej stawki podatkowej dla sprzedaży klatki Faradaya w sytuacjach, kiedy jest ona wykonywana przy dostawie rezonansu magnetycznego, stanowiąc jednocześnie część usługi instalacyjno-montażowej

tego urzędnika. Wynika to z charakteru prawnego interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 14k § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Stan prawny odnoszący się do dostawy z montażem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług pozostaje niezmienny od momentu złożenia wniosku o ww. interpretację do dnia złożenia odwołania.

W swoich orzeczeniach KIO podkreśla, że zamawiający, mimo odrębnego obowiązku ustalenia prawidłowej stawki VAT, nie może zignorować treści interpretacji indywidualnej wydanej dla uczestniczącego w danym postępowaniu wykonawcy. Powoływanie się na treść interpretacji nie może szkodzić wykonawcy nie tylko na gruncie prawa podatkowego, lecz także w czasie ubiegania się o udzielenie zamówienia publicznego (por. wyrok KIO sygn. KIO 203/12, sygn. KIO 750/08). W wyroku sygn. KIO 2407/17 Izba stwierdziła: „skład orzekający stoi na stanowisku, że jeżeli istnieje zgoda co do wysokości danej stawki pomiędzy podatnikiem a organem skarbowym, któremu podlega, to trudno wykonawcy zarzucać wystąpienie błędu w obliczeniu ceny w zakresie zastosowanej stawki podatku od towarów i usług. W przypadku usług złożonych i świadczeń kompleksowych, możliwość ich rozdzielenia lub połączenia w istocie zależy od danego stanu faktycznego, który może być różny w różnych sytuacjach lub różnić się ze względu na różne sposoby realizacji świadczenia”.

Zamawiający, uzasadniając odrzucenie oferty Odwołującego, powołuje się na sporządzoną „Informację podatkową” przygotowaną przez A.F.O. Kancelarię doradztwa podatkowego W. S. . Jednak stanowi ona wyłącznie dokument prywatny i jako taki nie może być uznana za wiążącą uczestników postępowania o zamówienie. Poza tym, poza wnioskiem końcowym, wskazuje ona raczej na liczne rozbieżne stanowiska orzecznictwa sądów administracyjnych i organów podatkowych dotyczące ustalenia stawek podatkowych przedmiotu niniejszego sporu. Istnienie wątpliwości co do prawidłowości danej stawki podatku nie może być utożsamiane z pewnością co do zastosowanej stawki błędnej, a w konsekwencji zaistnienia błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. Po trzecie, swoje twierdzenia doradca podatkowy opiera w znacznej mierze na założeniu, że czynności związane z montażem klatki Faradaya według stawki 23% mają charakter prac budowlanych. Jednak w specyfikacji cenowej Odwołujący rozgraniczył czynności związane z klatką Faradaya objęte, jako część świadczenia złożonego, obniżoną stawką VAT 8%, od usług remontowo-budowlanych objętych stawką 23%. Powyższy wniosek doradcy podatkowego nie ma więc związku z przedmiotowym stanem faktycznym.

Zamawiający nie podał w specyfikacji istotnych warunków zamówienia stawek podatku od towarów i usług, do czego miał prawo, zatem wykonawcy sami byli zobowiązani prawidłową stawkę ustalić. Obecnie niekorzystne skutki wątpliwości interpretacyjnych Zamawiający próbuje przerzucić na wykonawców, co jest niedopuszczalne.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz zasadami prawa UE w kontekście podatku od wartości dodanej, opodatkowanie świadczenia pobocznego, nierozdzielnie złączonego ze świadczeniem głównym, powinno odbywać się z zastosowaniem jednej stawki podatkowej.

W ramach świadczenia złożonego, jakim jest dostawa rezonansu magnetycznego wraz z jego montażem, można wyodrębnić świadczenie główne polegające na dostawie wyrobu medycznego oraz świadczenia pomocnicze, którym jest ogół czynności związanych z jego instalacją i montażem. Świadczenie związane z montażem wyrobu umożliwi w przyszłości prawidłowe korzystanie ze świadczenia głównego – specjalistyczny montaż jest więc niezbędny z punktu widzenia nabywcy do rozpoczęcia użytkowania urządzenia medycznego. W tym kontekście wskazane świadczenia tworzą zatem nierozdzielną całość, a rozdzielanie tych świadczeń byłoby niecelowe z obiektywnego, ekonomicznego punktu widzenia. Podział dostawy i montażu na dwie części byłby zatem sztuczny i nieracjonalny gospodarczo. Ponadto w analizowanym stanie faktycznym zajdzie tożsamość podmiotowa, tzn. oba świadczenia zostaną wykonane dla jednego odbiorcy, tj. będzie on nabywcą obu świadczeń, zaś wszystkie elementy składowe obu świadczeń zostaną wykonane przez ten sam podmiot (Odwołującego). Ogół czynności składających się na montaż rezonansu magnetycznego obejmuje wszelkie prace wymagane do prawidłowego uruchomienia urządzenia, a więc i wykonanie izolacji elektromagnetycznej, bez której rezonans magnetyczny w ogóle nie może być użytkowany. Praktyka opodatkowania świadczeń złożonych zdaje się być ugruntowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. W wyroku C-41/04 Levob Verzekeringnen BV z 20 marca 2007 r. Trybunał stwierdził, że przepisy Dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej świadczenia lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielanie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności tworzą jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej.

W wyroku z dnia 29 marca 2007 r., sygn. C-111/05, Trybunał przedstawił wskazówki, jakie należy brać pod uwagę przy kwalifikacji świadczenia złożonego (jako świadczenia złożonego kwalifikowanego bądź jako dostawa towarów bądź jako świadczenie usług). W orzeczeniu tym Trybunał uznał m. in., że „transakcja obejmująca dostawę i ułożenie kabla światłowodowego winna być uznana za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli z okoliczności wynika, że po przeprowadzeniu przez dostawcę prób funkcjonowania kabel będzie przekazany klientowi, który będzie mógł rozporządzać nim jak właściciel, cena samego

kabla stanowi wyraźnie większą część całkowitego kosztu transakcji, a usługi świadczone przez dostawcę ograniczają się do ułożenia kabla, bez zmiany jego charakteru i bez przystosowania go do specyficznych potrzeb klienta”. Z powyższego można wydedukować trzy elementy, jakie są istotne przy klasyfikacji danego świadczenia złożonego jako dostawy towarów: 1) na odbiorcę świadczenia przechodzi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel, 2) wartość towaru, będącego przedmiotem transakcji złożonej, jest wyraźnie wyższa niż pozostałych jej elementów (usługi) oraz 3) usługa towarzysząca dostawie towaru nie zmienia jego charakteru oraz nie dostosowuje go do specyficznych potrzeb odbiorcy.

W świadczeniu objętym niniejszym stanem faktycznym świadczeniem głównym jest bezsprzecznie dostawa rezonansu magnetycznego. Reszta prac instalacyjno-montażowych pełni będzie z kolei rolę akcesoryjną. Na Zamawiającego przejdzie prawo do rozporządzania przedmiotem dostawy jak właściciel, wartość usług instalacyjno--montażowych jest wyraźnie niższa niż wartość samego urządzenia MR, a przy tym samo wykonanie usług instalacyjno-montażowych nie zmieni charakteru urządzenia (tj. nie przystosuje go do specjalnych potrzeb Zamawiającego), lecz jedynie umożliwi korzystanie z przedmiotu zamówienia. Dostawa urządzenia objęta stanem faktycznym niniejszego odwołania spełnia zatem wszystkie przesłanki do uznania go za świadczenie złożone, dla którego właściwa powinna być jedna stawka VAT (w zakresie urządzenia i usług montażowych), idąca za świadczeniem wiodącym – dostawą rezonansu magnetycznego.

Również orzecznictwo polskiego sądownictwa administracyjnego aprobuje powyższe podejście, np. wyrok NSA z 6 maja 2015 r., sygn. 1 FSK 2105/13: „świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenie pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego, jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależne opodatkowane świadczenia”.

Zgodnie z przywołanymi przepisami ustaw podatkowych oraz orzecznictwem TSUE i polskich sądów administracyjnych, dostawa towarów oraz nierozzerwalnie związane z nią inne świadczenia, umożliwiające prawidłowe korzystanie z przedmiotu dostawy, powinny być opodatkowane jako jedna całość, z zastosowaniem jednej stawki podatkowej. W przedmiotowej sprawie nie powinno zatem budzić wątpliwości, że wykonanie usług instalacyjno-montażowych rezonansu magnetycznego, w tym wykonanie izolacji elektromagnetycznej, jest nierozzerwalnie związane z dostawą samego urządzenia. Wykonanie przedmiotowych prac wymaga bowiem wiadomości specjalnych oraz doświadczenia w

opisywanym zakresie, bez których uruchomienie rezonansu magnetycznego byłoby w ogóle niemożliwe.

Odwołujący podkreślił, że w ofercie przetargowej, jak i wniosku o interpretację, doszło do rozgraniczenia przez niego usług instalacyjno-montażowych objętych, jako część świadczenia złożonego, obniżoną stawką VAT 8%, od usług remontowo-budowlanych, które opodatkowane winny być stawką podstawową 23%. Wykonanie usług remontowo-budowlanych w miejscu instalacji rezonansu magnetycznego nie wykazuje bowiem tak silnego związku ekonomicznego z głównym przedmiotem świadczenia, jak prace instalacyjno-montażowe. Usługi te nie stanowią warunku koniecznego do uruchomienia urządzenia, w przeciwieństwie do usług instalacyjno-montażowych, bez których Zamawiający nie mógłby w ogóle rozpocząć użytkowania tego urządzenia. Odwołujący podkreśla, że warunkiem koniecznym do uruchomienia rezonansu magnetycznego jest m.in. wykonanie izolacji elektromagnetycznej.

Odwołujący jest świadomy występujących w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w praktyce organów podatkowych rozbieżności w przedmiocie stawki podatku od towarów i usług na wykonanie izolacji elektromagnetycznej rezonansu magnetycznego.

W obiegu prawnym znajdują się również prawomocne wyroki sądów administracyjnych, w których sądy wprost uznawały, że wykonanie prac adaptacyjnych pomieszczenia rezonansu magnetycznego może korzystać z preferencyjnej stawki podatkowej, np. WSA w Warszawie w wyroku z 4 marca 2011 r., sygn. III SA/Wa 1618/10, w wyroku z 7 kwietnia 2010 r., sygn. III SA/Wa 803/09.

Odwołujący wskazał też, że dostawa klatki Faradaya może również być potraktowana jako wyposażenie wyrobu medycznego, jakim jest rezonans magnetyczny, który nie może prawidłowo funkcjonować bez wykonania wokół niego izolacji elektromagnetycznej. W kwestii opodatkowania niezbędnego wyposażenia wyrobu medycznego tezy płynące z orzecznictwa sądów administracyjnych są korzystne dla podatników: zgodnie z wyrokiem NSA z 27 września 2018 r., sygn. I FSK 1901/16, ustawodawca posłużył się szerszym pojęciem wyrobów medycznych, obejmując nim również wyposażenie wyrobu medycznego – zarówno więc wykładnia językowa, logiczna oraz systemowa przemawiają za tym, że opodatkowanie wyposażenia medycznego zarejestrowanego w stosownym rejestrze powinno zostać opodatkowane analogicznie jak samo urządzenie, a więc z zastosowaniem stawki 8%. Analogiczne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z 25 lipca 2016 r., sygn. III SA/Wa 1686/15.

Odwołujący dokonał zatem prawidłowego zastosowania obniżonej stawki podatkowej VAT w wysokości 8% w odniesieniu do samego urządzenia, jak i do wykonania niezbędnych i koniecznych usług instalacyjno-montażowych. Postąpił też zgodnie z wiążącą go indywidualną interpretacją przepisów prawa podatkowego.

Konsekwencją niezasadności odrzucenia oferty Odwołującego jest brak podstaw do unieważnienia postępowania. Oferta Simens Healthercare Sp. z o.o. nie jest ofertą najniższą spośród ofert nieodrzuconych, a zatem odpadła przesłanka do unieważnienia wskazana w zawiadomieniu Zamawiającego z 14 listopada 2019 r.

III Stanowisko Zamawiającego

W odpowiedzi na odwołanie Zamawiający wniósł o oddalenie odwołania w całości oraz o przeprowadzenie dowodów z dokumentacji postępowania przetargowego znajdującej się w aktach sprawy KIO 2265/19 oraz z informacji podatkowej opracowanej przez A.F.O. Kancelaria doradztwa podatkowego Systemy rachunkowości W. S. z 14 listopada 2019 r. na okoliczność stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do dostawy i montażu klatki Faradaya.

Zamawiający wskazał, że powziął wątpliwość co do zasadności zastosowania stawki preferencyjnej VAT 8% w pozycji 11. specyfikacji cenowej: „klatka Faradaya” w ofertach wykonawców Alteris S.A. oraz TMS Sp. z o.o. i MDS Cardio Sp. z o.o. Pozostałe dwie oferty, złożone przez Althea Polska Sp. z o.o. i Siemens Healthcare Sp. z o.o., uwzględniały w tej pozycji stawkę podstawową VAT 23%.

Zamawiający nie wskazał w specyfikacji istotnych warunków zamówienia stawek VAT, w związku z czym nie mógł dalej rozpatrywać przedmiotowej kwestii w kategoriach omyłek podlegających poprawieniu na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych. Zamawiający zestawiał informacje, jakie zostały zawarte w dokumentacji przetargowej, stanowiące uszczegółowienie pozycji 11. „klatka Faradaya”.

W punkcie 1.4.3 specyfikacji istotnych warunków zamówienia wskazał, że wykonanie klatki Faradaya ma nastąpić w oparciu o wytyczne zawarte w dokumentacji projektowej i według zaleceń producenta aparatury. W specyfikacji technicznej – załącznik nr 4 do specyfikacji istotnych warunków zamówienia, sekcja 2.12 Usługi związane z uruchomieniem pracowni, pkt 2.12.1 Dostawa i montaż w pomieszczeniu diagnostycznym klatki Faradaya, wyposażonej w co najmniej 1 okno i 1 drzwi, przepusty kablowe z filtrami, filtry wentylacyjne, wykładzinę antystatyczną, kanały kablowe, sufitowe i ściennie. Klatka musi zawierać elementy oświetleniowe i elementy wykończenia architektonicznego ścian wewnętrznych, podłogi i sufitu. W dokumentacji projektowej – załącznik nr 5 do specyfikacji istotnych warunków zamówienia, projekt budowlany – opis techniczny, sekcja 4.4.2. Rezonans magnetyczny (RM): Rezonans magnetyczny wymaga zabezpieczenia pomieszczenia przez wykonanie klatki Faradaya, ograniczającej zasięg pola magnetycznego oraz redukującego powstawanie artefaktów podczas badania. Wszystkie elementy wprowadzane wewnątrz klatki muszą być wykonane z materiałów niemagnetycznych, a wszystkie elementy montowane na stałe muszą być uzgodnione z dostawcą aparatu. Projekt budowlany – opis techniczny, dział 6. Instalacje

sanitarne, centralnego ogrzewania i wentylacji – sekcja 6.2. Zakres opracowania: należy zainstalować ochronną klatkę Faradaya chroniącą przed niepożądanym promieniowaniem elektromagnetycznym, mogącym zakłócić prawidłowy odczyt z urządzeń; dział 7. Wewnętrzne instalacje elektryczne – sekcja 7.13. Instalacja ochrony od porażeń i połączeń wyrównawczych, projekt wykonawczy architektoniczno-budowlany – opis techniczny, dział 5. Rozwiązania architektoniczno-budowlane – sekcja 5.14. Sufity podwieszane: W pomieszczeniach rezonansu magnetycznego i tomografu typ sufitu, rozmieszczenie rastrów i osprzętu należy traktować jako propozycje. Szczegóły podłączenia z klatką Faradaya, zabezpieczenia pomieszczenia rezonansu i tomografu w zakresie dostawcy urządzeń. Projekt wykonawczy architektoniczno-budowlany – opis techniczny, dział 5. Rozwiązania architektoniczno-budowlane – sekcja 5.19. Stolarka drzwiowa: W pomieszczeniach rezonansu i tomografu zaprojektowano drzwi o szerokości 110 cm. Drzwi aluminiowe wyposażone j w. – drzwi wg odrębnego opracowania dostawcy urządzenia i wykonawcy klatki Faradaya.

Z powyższego wynika, iż Zamawiający nie traktował klatki Faradaya w kategoriach wyrobu medycznego.

30 października 2019 r. Zamawiający zwrócił się do Odwołującego z wezwaniem o udzielenie wyjaśnień wskazujących na podstawę zastosowania preferencyjnej stawki VAT. W odpowiedzi Odwołujący przedstawił interpretację indywidualną z 23 lutego 2016 r., wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy – Alteris S.A. odnośnie stosowania stawki 8% dla dostawy i usługi montażu wyrobu medycznego, gdzie w przedstawionym przez wnioskodawcę stanie rzeczy usługa montażu wyrobu medycznego obejmować miała również odizolowanie wyrobu medycznego od wszelkich fal elektromagnetycznych (w tym za pomocą belek poprzecznych i podłużnych powlekanych następnie miedzią). W interpretacji nie użyto określenia „klatka Faradaya”.

Zamawiający dokonał analizy publicznie dostępnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, których przedmiotem było opodatkowanie dostawy i/lub montażu klatki Faradaya. Na podstawie tej analizy Zamawiający ustalił, że przeważającym stanowiskiem organów podatkowych jest wskazanie na konieczność opodatkowania dostawy lub montażu klatki Faradaya stawką podstawową VAT. Z uwagi na powyższe uznał za zasadne zwrócenie się do niezależnego podmiotu specjalizującego się w zagadnieniach prawa podatkowego z prośbą o wydanie opinii w przedmiotowej kwestii. Otrzymana przez Zamawiającego „Informacja podatkowa. Analiza prawidłowości zastosowania stawki podatku VAT w odniesieniu do montażu klatki Faradaya” z dnia 14 listopada 2019 r. potwierdziła dominujące w interpretacjach i orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym brak jest wystarczająco uzasadnionych podstaw, aby w odniesieniu do czynności polegających na montażu klatki

Faradaya zastosować obniżoną 8% stawkę podatku VAT. Dla oceny przedmiotowej sytuacji nie miał większego znaczenia sposób kwalifikowania pozycji „klatka Faradaya” w kategoriach montażu lub wyposażenia wyrobu medycznego, a także wykorzystanie sformułowań unikających użycia określenia „klatka Faradaya”. Zdaniem eksperta, „zakładając nawet zakwalifikowanie klatki Faradaya jako wyposażenia wyrobu medycznego (na taką kwalifikację wskazuje szereg interpretacji), to również przy takim założeniu, przyjmuje się co do zasady; że dla celów podatku VAT wyposażenie wyrobu medycznego nie stanowi wyrobu medycznego, a tym samym nie korzysta z obniżonej stawki VAT (aczkolwiek jak wskazano w analizie, istnieją także nieliczne wyroki, z których wynika, że wyposażenie wyrobu medycznego, powinno korzystać obniżonej stawki VAT)”.

Zamawiający sięgnął do orzecznictwa KIO, w którym, w wyroku KIO 1355/2017 stwierdzono: „W opinii Izby także sama możliwość skorzystania przez Odwołującego w niniejszym postępowaniu przetargowym z potencjalnej ochrony zapewnianej przez fakt uzyskania interpretacji indywidualnej (niezależnie od wyrażonej wcześniej wątpliwości co do pewności tej późniejszej ochrony) i uznanie jego prawa do wskazania stawki VAT 0%, podczas gdy inni wykonawcy musieliby wskazać stawkę 23%. naruszałaby uczciwa konkurencja pomiędzy wykonawcami.”, w wyroku KIO 2409/12: „Z treści odwołania wynika, iż Odwołujący montaż klatki Faradaya kwalifikuje jako sprzedaż dodatkowego wyposażenia wyrobu medycznego będącego instalacją niezbędną do działania rezonansu (...). Poprzez taką kwalifikację („wyposażenie wyrobu medycznego do różnego przeznaczenia”, brak samoistnego waloru ekonomicznego, pomocniczy i niezbędny charakter instalacji) Odwołujący w istocie referuje do koncepcji świadczenia kompleksowego, choć w treści jego argumentacji odwołanie takie literalnie się nie pojawia. (...) Co więcej orzecznictwo NSA (...) bezpośrednio wskazuje na montaż klatki Faradaya – instalacji izolacji elektromagnetycznej jako rodzaju prac kwalifikowanych do kategorii prac adaptacyjnych niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania sprzętu, które nie stanowią elementu świadczenia kompleksowego i podlegają odrębnemu opodatkowaniu stawką podstawową (np. wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r., I FSK 869/10, wyrok NSA z 16 grudnia 2012 r., I FSK 401/11).

Zdaniem Zamawiającego Odwołujący nie przedstawił przekonującej argumentacji, która pozwoliłaby na wyłączenie czynności montażu klatki Faradaya z zakresu prac adaptacyjnych. Zgodnie z wyjaśnieniami zakres wymaganych robót obejmował także zakres robót instalacyjno-wykończeniowych: „Zamawiający informuje, iż dopuszcza każde rozwiązanie tłumiące wpływ promieniowania magnetycznego na zewnątrz pracowni. Wymogiem jest, aby oferowana klatka zapewniała optymalną pracę zainstalowanego aparatu MRI. Powinna zawierać okno oraz drzwi i być w pełni wykończona, zaś całość powinna zostać potwierdzona odpowiednim dokumentem o spełnieniu wszelkich polskich norm. Za wykończenie rozumie się umieszczenie na podłodze wykładziny o odpowiednich parametrach, na ścianach zaś

umieszczone powinny być panele bądź też inny dozwolony materiał. W pracowni powinny znajdować się punkty oświetleniowe oraz min. 6 gniazd 230 V. Klatka powinna posiadać wszelkie wpusty kablowe z odpowiednimi filtrami, oświetlenie wyjścia ewakuacyjnego, przycisku awaryjnego. Ponadto klatka powinna zostać wyposażona w dodatkowe warstwy osłonowe z blachy krzemowej na odpowiednich powierzchniach. Całość powinna zostać wykonana z należytą dbałością i zgodnie z posiadaną wiedzą Wykonawcy odnośnie odpowiedniego wykonania tego typu instalacji”.

Odwołujący nie wykazał także, iż montaż klatki Faradaya mieści się w pojęciu montażu rezonansu, co także powiązane jest z koncepcją świadczenia kompleksowego. NSA w wyroku z 16 grudnia 2011 r. I FSK 401/11 stwierdził, że: „zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowa była ocena, że dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących w specjalny sposób pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane. Spółka nie wykazywała bowiem takich okoliczności, które czyniłyby opisane świadczenia kompleksowym i jednocześnie stałyby na przeszkodzie do ich rozdzielenia, czyniąc takowe sztucznym, prowadząc tym samym do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT jako takiego. Prace budowlane obejmujące adaptacje pomieszczenia, w którym będzie ono zamontowane, w powyższych okolicznościach nie są składową montażu tychże urządzeń. Są one standardowymi pracami, których wykonanie jest potrzebne przy dostawie specjalistycznego sprzętu medycznego. Jednak ich wykonanie można powierzyć dowolnemu podmiotowi, który w sposób profesjonalny, adekwatny dla danego urządzenia, dostosuje pomieszczenie. W takim stanie rzeczy rozdzielenie dla celów podatkowych czynności dostawy sprzętu medycznego i adaptacji pomieszczeń nie ma charakteru sztucznego. Brak jest zatem podstaw, by dla prac związanych z montażem klatki Faradaya, które niewątpliwie były objęte zakresem zamówienia (...), Odwołujący zastosował stawkę 8%.”

Biorąc pod uwagę powyższe i kierując się wyrażoną w art. 7 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych zasadą prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji i równe traktowanie wykonawców oraz zgodnie z zasadami proporcjonalności i przejrzystości, Zamawiający dokonał odrzucenia ofert zawierających nieprawidłową stawkę VAT (8%), a następnie unieważnił postępowanie.

Unieważnienie postępowania było bezpośrednim skutkiem odrzucenia ofert z nieprawidłową stawką VAT oraz kwotą środków, jakie Zamawiający zamierzał przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia, wynoszącą pierwotnie 7,1 mln zł, a następnie zwiększoną w trakcie postępowania do poziomu 8,5 mln zł. Jedyną ważną w dniu unieważnienia postępowania ofertą firmy Siemens Healthcare Sp. z o.o. z ceną 9.589.034,91 zł znacząco przekraczała środki, jakimi Zamawiający dysponował na realizację zadania.

IV Stanowisko przystępujących po stronie Zamawiającego

Przystąpienie po stronie Zamawiającego zgłosili wykonawcy: Althea Polska Sp. z o.o. oraz wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia TMS Sp. z o.o., MDS Cardio Sp. z o.o.

Przystępujący Althea Polska Sp. z o.o. wskazał, że ustawa o podatku od towarów i usług w art. 41 ust. 1 oraz art. 146aa ust. 1 pkt 1 wskazuje, że towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową w wysokości 23%. W określonych przypadkach przewiduje jednak możliwość zastosowania stawki obniżonej VAT, m.in. w wysokości 8%. Art. 41 ust. 2 i art. 146aa ust. 1 pkt 2 wskazują, że dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1.

Punkt 13 załącznika nr 3 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że stawką 8% objęte są wyroby medyczne w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Definicja wyrobu medycznego została zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych: wyrobem medycznym jest narzędzie, przyrząd, urządzenie, oprogramowanie, materiał lub inny artykuł, stosowany samodzielnie lub w połączeniu, w tym z oprogramowaniem przeznaczonym przez jego wytwórcę do używania specjalnie w celach diagnostycznych lub terapeutycznych i niezbędnym do jego właściwego stosowania, przeznaczony przez wytwórcę do stosowania u ludzi w celu: a) diagnozowania, zapobiegania, monitorowania, leczenia lub łagodzenia przebiegu choroby, b) diagnozowania, monitorowania, leczenia, łagodzenia lub kompensowania skutków urazu lub upośledzenia, c) badania, zastępowania lub modyfikowania budowy anatomicznej lub procesu fizjologicznego, d) regulacji poczęć – który nie osiąga zasadniczego zamierzonego działania w ciele lub na ciele ludzkim środkami farmakologicznymi, immunologicznymi lub metabolicznymi, lecz którego działanie może być wspomagane takimi środkami.

W niniejszym postępowaniu przedmiotem rozważań w zakresie właściwej stawki VAT jest klatka Faradaya, czyli urządzenie, które nie jest wyrobem medycznym. Klatka Faradaya ma na celu zapobiegać interferencjom zewnętrznym oraz powstrzymać przed wydostawaniem się z urządzenia różnego rodzaju oddziaływań. Powyższe prowadzi do wniosku, że klatka Faradaya nie spełnia warunków określonych w art. 2 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku od towarów i usług, co oznacza, że nie jest ona wyrobem medycznym. Nie może zatem korzystać z obniżonej stawki VAT 8%, ale powinna być opodatkowana stawką podstawową 23%.

Ustawa o wyrobach medycznych przewiduje jeszcze jedną kategorię sprzętu wykorzystywanego do celów medycznych, ale niebędącego wyrobem medycznym, tj.

„wyposażenie wyrobu medycznego”, poprzez które należy rozumieć, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 33, artykuł, który, nie będąc wyrobem medycznym, jest specjalnie przeznaczony przez wytwórcę do stosowania łącznie z wyrobem medycznym, w celu umożliwienia jego używania zgodnie z przewidzianym zastosowaniem. Zgodnie z orzecznictwem i interpretacjami podatkowymi klatkę Faradaya należy zaliczyć do tej właśnie kategorii. Wyposażenie wyrobów medycznych (w tym również klatka Faradaya) jest opodatkowane podstawową stawką VAT 23%.

Również brzmienie przepisów historycznych aktów potwierdza, że obecnie wyposażenie wyrobów medycznych nie powinno korzystać ze stawki preferencyjnej 8%, ale musi być opodatkowane podstawową stawką VAT 23%. Obecnie brak w jest prawie polskim w odniesieniu do wyposażenia wyrobów medycznych zastosowania wcześniejszych rozwiązań. W związku z tym pojęcie wyrobu medycznego powinno być rozumiane w sposób wąski, przedstawiony w ustawie o wyrobach medycznych.

Ustawodawca w załączniku do ustawy o podatku od towarów i usług wskazał wprost, iż obniżona stawka VAT 8% znajdzie zastosowanie wobec wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, tj. wyposażenie wyrobu medycznego nie jest wyrobem medycznym. Uznanie, że obniżonej stawce podlegają obie te kategorie (wyrób i wyposażenie) i powinny być łącznie rozumiane jako wyrób medyczny, przeczy logice ustawy. W ocenie Przystępującego interpretacja indywidualna uzyskana przez Odwołującego, w szczególności przytoczony w niej opis stanu przyszłego i niektóre sformułowania powodują, iż nie znajdzie ona zastosowania w niniejszej sprawie. Nie rozstrzyga bowiem kwestii zastosowania obniżonej stawki VAT wobec wytworzenia, dostawy i montażu klatki Faradaya. W stanie przyszłym interpretacji Odwołujący wskazuje, że dokonywać będzie dostaw wyrobów medycznych, w tym rezonansów magnetycznych. Poza samą dostawą konieczne może być także dokonanie dodatkowych prac, polegających np. na wykonaniu robót budowlanych albo przebudowy lub montażu wyrobu medycznego. Przy tym twierdzi, że usługa montażu wyrobu medycznego obejmować będzie ogół czynności mających na celu połączenie wszystkich elementów wyrobu medycznego, ale także odizolowanie go od wszelkich zewnętrznych fal elektromagnetycznych (w tym za pomocą belek poprzecznych i podłużnych powlekanych następnie miedzią). Montaż ma nie ingerować w strukturę budynku. Nie będzie on spełniał definicji robót budowlanych lub przebudowy, określonych w planie budowlanym. Wskazał też wprost, że dostawa i montaż wyrobu medycznego będą ze sobą nierozzerwalnie związane, tworząc jedną całość pod względem gospodarczym, a usługa montażu będzie pełnić funkcję służebną względem dostawy wyrobu medycznego. Zgodnie z art. 14b ust. 1 ustawy Ordynacja podatkowa „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną)”. Ust. 2 ww. artykułu wskazuje

zaś, że „wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych”. Dodatkowo w ust. 3 ustawodawca zaznacza, że „składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego”. W świetle powołanych przepisów nie ulega wątpliwości, że organ wydający interpretacje indywidualne związany jest stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, których opis został przedstawiony przez podmiot ubiegający się o wydanie interpretacji. Oznacza to, że organ wydający interpretację nie jest uprawniony, nie posiada kompetencji i nie może weryfikować poprawności stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego wskazanego przez wnioskodawcę. Innymi słowy, musi on przyjąć je za prawdziwe i jest nim związany. Nie może dokonać samodzielnej oceny prawdziwości i prawidłowości wskazanego wnioskiem o wydanie interpretacji stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, nie może w tym zakresie dokonywać żadnych swoich ustaleń.

W ocenie Przystępującego, w opisie zdarzenia przyszłego wskazanego przez Odwołującego we wniosku o wydanie interpretacji znalazły się informacje, które budzą wątpliwości i mogły mieć wpływ na kierunek rozstrzygnięcia wydanego przez Ministra Finansów. Po pierwsze, w opisie zdarzenia przyszłego wnioskodawca nie zawarł wprost informacji, iż wraz z dostawą rezonansu magnetycznego dostarcza klatkę Faradaya, lecz ograniczył się do wskazania, iż elementem montażu rezonansu magnetycznego ma być odizolowanie wyrobu od wszelkich zewnętrznych fal elektromagnetycznych (w tym za pomocą belek poprzecznych i podłużnych powlekanych miedzią). Tymczasem mogło to mieć znaczenie dla kierunku rozstrzygnięcia wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, gdyż klatka Faradaya nie jest wyrobem medycznym, a wyposażeniem wyrobu medycznego, w związku z czym nie korzysta z preferencyjnej stawki VAT 8%, a obłożona jest stawką podstawową 23%. W ocenie Przystępującego, możliwe jest, że Odwołujący celowo we wniosku o wydanie interpretacji nie użył pojęcia „klatka Faradaya”, gdyż wiązałoby się to z ryzykiem uzyskania negatywnej interpretacji. Po drugie, w opisie zawartym we wniosku o wydanie interpretacji wskazał wprost, iż dostawa wyrobu i jego montaż (razem z izolacją, czyli *de facto* klatką Faradaya) będą ze sobą nierozzerwalnie złączone, tworząc jedną całość pod względem gospodarczym, przy czym usługa montażu pełnić będą służebną funkcję względem dostawy wyrobu medycznego. Mając na uwadze powyższe, Minister Finansów wydając interpretację podatkową był zobligowany do przyjęcia, że dostawa rezonansu magnetycznego (wyrobu medycznego) wraz z montażem stanowią nierozzerwalną całość, a usługa montażu jest usługą pomocniczą wobec dostawy wyrobu medycznego. W efekcie w wydanej interpretacji musiał potwierdzić, iż całość opisanego świadczenia (dostawa wyrobu medycznego wraz z montażem) korzysta z preferencyjnej stawki VAT 8%. Tymczasem, zdaniem Przystępującego, prawidłowa ocena

świadczenia w postaci dostawy rezonansu magnetycznego oraz wykonania i dostawy klatki Faradaya wskazuje, iż nie jest to usługa kompleksowa, ale każde z tych świadczeń mogą mieć i mają charakter samoistny i powinny podlegać odrębnemu opodatkowaniu.

Zdaniem Przystępującego, dostawy rezonansu magnetycznego i montażu klatki Faradaya nie można traktować jako świadczenia kompleksowego, ale jako dwie odrębne czynności na gruncie opodatkowania podatkiem VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia świadczenia kompleksowego, podobnie jak dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. Dopiero praktyka orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości UE ukształtowała zasady odnoszące się do świadczenia kompleksowego.

Co do zasady każde świadczenie na gruncie VAT należy traktować jako świadczenie odrębne i niezależne, jeśli tylko istnieje możliwość rozdzielenia grupy świadczeń w ten sposób, aby każde z nich zachowało swój charakter i wartość. Istotą świadczenia kompleksowego polega na tym, że jeśli kilka świadczeń pozostaje ze sobą w takim związku, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą całość, jedną czynność, to czynność ta nie powinna być rozdzielana w sposób sztuczny dla celów podatkowych. Innymi słowy, jeśli dwa lub większa liczba świadczeń jest ze sobą tak silnie związana, że gospodarczo tworzy *de facto* jedną całość, to taką grupę świadczeń należy traktować jako jedną całość, a zatem opodatkowywać według jednej stawki (nawet jeśli takie świadczenia spełnianie oddzielnie opodatkowane byłyby innymi stawkami VAT). W ramach świadczenia kompleksowego wyróżnia się świadczenie główne (zasadnicze) i pomocnicze, które nie jest „głównym celem” nabywcy, a pełni jedynie rolę pomocniczą względem świadczenia głównego. W skład świadczenia kompleksowego nie mogą wchodzić świadczenia/czynności, które nie służą spełnieniu świadczenia głównego i mogą mieć samoistny, odrębny charakter. TSUE w wyroku C-425/06 z 21 lutego 2008 r. wskazuje, że: „gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie. (...) każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (...). Jednakże w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne. Jest tak na przykład, gdy w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza się, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne oraz że jedno lub więcej świadczeń stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (...). W szczególności świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (...). Można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą

obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny.”

Dostawa klatki Faradaya w specyfikacji istotnych warunków zamówienia obowiązującej w postępowaniu wskazana była jako oddzielny element zamówienia w stosunku do samego rezonansu magnetycznego (pkt 2.12.1 specyfikacji technicznej). Potwierdza to tezę, że dostawa rezonansu i klatki może stanowić oddzielne świadczenia, a ich dostawa nie jest świadczeniem kompleksowym. Nic nie stoi bowiem na przeszkodzie, aby rezonans i klatka dostarczone były przez osobne podmioty. Nietrudno też wyobrazić sobie sytuację, w której w danej placówce klatka Faradaya jest już zamontowana, a dostawą objęty jest jedynie rezonans. Wynika stąd wprost, że klatka i rezonans nie są ze sobą nierozzerwalnie związane w kontekście świadczeń na gruncie podatku VAT, ale stanowią dwa samoistne świadczenia. Liczne interpretacje indywidualne oraz interpretacja ogólna Ministra Finansów wydawane na przestrzeni lat potwierdzają słuszność tezy przyjętej przez Przystępującego, że klatka Faradaya nie jest wyrobem medycznym, ale wyposażeniem wyrobu medycznego i jej dostawa opodatkowana winna być podstawową stawką podatkową 23%, a dostawa rezonansu magnetycznego i montaż klatki Faradaya to dla celów VAT czynności odrębne, oddzielnie opodatkowane i nie stanowią one świadczenia kompleksowego.

W interpretacji ogólnej PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279 z 30 marca 2012 r. Minister Finansów odniósł się m.in. do kwestii kompleksowości świadczenia oraz konkretnie do rezonansu magnetycznego: „W przypadku dostawy specjalistycznego sprzętu medycznego (np. tomografu komputerowego, rezonansu magnetycznego, aparatu rentgenowskiego) stanowiącego wyrób medyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. Nr 107 poz. 679, z późn. zm.) w związku z jego instalacją (montażem) – ze względu na wysokie zaawansowanie technologiczne tego sprzętu oraz wymogi bezpiecznego i prawidłowego jego funkcjonowania – wykonywane są niekiedy prace budowlane polegające na dostosowaniu pomieszczeń użytkownika (np. szpitala) do wymogów producenta oraz przepisów regulujących bezpieczeństwo użytkowników i pacjentów. Mimo iż wykonanie ww. prac budowlanych związane jest z dostarczeniem wyrobu medycznego i ma na celu m.in. umożliwienie prawidłowej oraz bezpiecznej pracy tego wyrobu, sam tylko ten związek nie powoduje, że prace te stanowią element kompleksowego świadczenia, jakim jest dostawa wyrobu medycznego. Złożenie zamówienia na wyrób medyczny wraz z adaptacją pomieszczenia wynika, co do zasady, z przyczyn praktycznych i niewątpliwiej korzyści dla użytkownika wynikającej z dostarczenia sprzętu wraz z przystosowaniem pomieszczenia, w którym będzie on funkcjonował. Same te okoliczności jednakże nie pozwalają na uznanie, że dostawa ta nabiera jednorodnego charakteru i może w całości korzystać z preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług.”

Interpretacja Ministra Finansów z 6 maja 2015 r. sygn. ILPP2/4512-I-284/15-2/SJz odnosi się do zagadnienia znaczenia wyrobu medycznego oraz wyposażenia wyrobu medycznego. Organ potwierdza, że są to dwie odrębne kategorie, które opodatkować należy inną stawką VAT – rezonans magnetyczny jako wyrób medyczny stawką 8%, zaś klatka Faradaya jako wyposażenie wyrobu medycznego stawką 23%: „W załączniku tym, w poz. 105, wymienione zostały, 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. Powyższy zapis oznacza, że 8% stawka podatku VAT ma zastosowanie wyłącznie do dostawy wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczonych do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – innych niż towary związane z ochroną zdrowia wymienione w pozostałych pozycjach załącznika nr 3 do ustawy o VAT. (...) Należy wskazać, że powołane powyżej przepisy art. 132 oraz art. 2 ust. 1 pkt 33 ustawy o wyrobach medycznych, w ocenie tut. Organu, nie dają podstaw do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT do dostawy towaru, który Wnioskodawca klasyfikuje jako wyposażenie wyrobu medycznego. Należy podkreślić, że zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego zagadnienia ma treść poz. 105 załącznika nr 3 do ustaw, w którym jako objęte preferencyjną stawką podatku wymienione zostały wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika, bez względu na symbol PKWiU. Norma ta wyraźnie odsyła do treści przepisów ustawy o wyrobach medycznych, a w rozumieniu tejże ustawy odrębnym przedmiotem o różnych właściwościach jest wyposażenie wyrobu medycznego i wyrób medyczny. Przesądza o tym słowniczek wyrażen używanych w tej ustawie definiujący kluczowe dla niej wyrażenia, a ściślej biorąc przywoływany wyżej art. 2 ust. 1 pkt 33 ustawy o wyrobach medycznych, zgodnie z którym wyposażeniem wyrobu medycznego jest artykuł, który – nie będąc wyrobem medycznym – jest specjalnie przeznaczony przez wytwórcę do stosowania łącznie z wyrobem medycznym, w celu umożliwienia jego używania zgodnie z przewidzianym zastosowaniem. W ocenie tut. Organu, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych pojęcia: „wyrób medyczny” i „wyposażenie wyrobu medycznego” należą do odrębnych towarów, choć funkcjonalnie związanych. (...) Wnioskodawca wskazał, że wyposażenie dodatkowe wyrobu medycznego (rezonansu magnetycznego) jakim jest klatka Faradaya, jest jego integralną częścią i razem z wyrobem medycznym stanowią część składową „sprawnego zestawu medycznego”, możliwego do prawidłowego użycia tylko przy wykorzystaniu obu elementów łącznie. Wymienione elementy nie stanowią jednak zestawu, mogą być przedmiotem odrębnej transakcji (tak jak jest w przedmiotowej sprawie). Rezonans magnetyczny nie może prawidłowo funkcjonować bez klatki Faradaya, ale może zostać zakupiony osobno. Klatka Faradaya jest wyposażeniem wyrobu medycznego (rezonansu magnetycznego). Biorąc pod

uwagę opis sprawy oraz powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że dostawa wyposażenia dodatkowego wyrobu medycznego jakim jest klatka Faradaya, które Wnioskodawca klasyfikuje jako wyposażenie wyrobu medycznego, nie może korzystać z preferencyjnej stawki podatku przewidzianej w ww. pozycji 105 załącznika nr 3 do ustawy, gdyż wymieniony towar nie stanowi wyrobu medycznego w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, a tylko dostawa takich towarów może korzystać z obniżonej stawki podatku. Bez znaczenia w niniejszej sprawie jest fakt, że wskazane wyposażenie wyrobu medycznego jest niezbędne do działania wyrobu medycznego, gdyż na gruncie ustawy o VAT istotne jest zakwalifikowanie konkretnego towaru do odpowiedniej, przewidzianej grupy towarów dla której ustawodawca wprowadził preferencyjną stawkę podatku”. Analogiczne stanowisko przedstawił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 25 czerwca 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.204.2018.2.IT. Organ dodatkowo wskazał, że nawet jeśli rezonans i klatka sprzedawane są jako jedna całość, to do poszczególnych jego elementów może być zastosowana odmienna stawka opodatkowania – w tym wypadku rezonans winien być opodatkowany stawką 8%, zaś klatka Faradaya stawką 23%. Także wyroki sądów administracyjnych, w tym NSA, potwierdzają, że dostawa rezonansu magnetycznego i montaż klatki Faradaya to odrębne czynności: wyrok z 1 czerwca 2011 r., sygn. I FSK 869/10, z 10 stycznia 2013 r., sygn. I FSK 293/12, z 16 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 401/11. Według NSA nie istnieje szczególny związek pomiędzy dostawą rezonansu, a instalacją izolacyjną, który uzasadniałby ich łączne opodatkowanie stawką obniżoną 8%. Sąd wskazał, że „uznanie kompleksowości świadczenia skutkować będzie zastosowaniem do usług opodatkowanych podstawową stawką, stawki obniżonej. Tak szerokie, jak proponuje to Spółka, zaakceptowane przez Sąd I instancji postrzeganie związku pomiędzy świadczeniami kwalifikującego je do jednolitego świadczenia złożonego mogłoby skutkować naruszeniem zasady konkurencji, przez stosowanie zwolnień podatkowych lub preferencyjnych stawek VAT do dostaw czy usług objętych, co do zasady stawką podstawową.”

Także Krajowa Izba Odwoławcza uznała, że dostawa rezonansu magnetycznego i montaż klatki Faradaya to odrębne czynności opodatkowane różnymi stawkami VAT, sygn. KIO 2409/12. Stanowisko Przystępującego znajduje potwierdzenie także w szeregu interpretacji podatkowych Ministra Finansów: interpretacja indywidualna z 26 września 2011 r., sygn. IBPP3/443-741/11/IK, z 14 maja 2010 r., sygn. PT1/033/53/356/WLI/09/PK-983, z 29 marca 2010 r., sygn. ILPP2/443-180/10-2/AK, z 8 marca 2010 r., sygn. IPPP1-443-2078/08-7/S/JB, z 28 lipca 2009 r., sygn. IBPPI/443-501/09/AZb.

Przystępujący TMS Sp. z o.o. i MDS Cardio Sp. z o.o. podzielił pogląd Zamawiającego i przystępującego Althea Polska Sp. z o.o. Podkreślił, że producent oferowanego przez Odwołującego rezonansu nie jest producentem ani dostawcą klatek Faradaya, więc

Odwołujący musi zakupić klatkę od innego producenta, zatem to on sam zestawia te elementy w zestaw.

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 w rozumieniu art. 179 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Izba ustaliła także, iż stan faktyczny postępowania w zakresie postawionych zarzutów (treść specyfikacji istotnych warunków zamówienia, treść złożonych ofert, udzielonych wyjaśnień oraz innych przedstawionych i sporządzonych w postępowaniu przetargowym dokumentów) nie jest sporny między Stronami i Przystępującymi.

Po zapoznaniu się z przedmiotem sporu oraz argumentacją Stron i Przystępujących, w oparciu o stan faktyczny ustalony na podstawie dokumentów postępowania przetargowego przedstawionych przez Zamawiającego oraz stanowisk Stron i Przystępujących Izba ustaliła i zważyła, co następuje: odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

1. art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych w zw. z art. 146a ustawy o podatku od towarów i usług oraz w związku z poz. 105 załącznika nr 2 do ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez błędne przyjęcie, że Odwołujący w swojej ofercie w poz. 11 specyfikacji cenowej zastosował niewłaściwą stawkę VAT wynoszącą 8%,
2. art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych w sytuacji bowiem, w której oferta Odwołującego nie została odrzucona, oferta Siemens Healthcare Sp. z o.o. nie byłaby ofertą z najniższą ceną spośród ofert nieodrzuconych.

Przepis art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych stanowi, że zamawiający unieważnia postępowanie o udzielenie zamówienia, jeżeli cena najkorzystniejszej oferty lub oferta z najniższą ceną przewyższa kwotę, którą zamawiający zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia, chyba że zamawiający może zwiększyć tę kwotę do ceny najkorzystniejszej oferty.

Ze względu na odrzucenie przez Zamawiającego trzech ofert i uznanie za prawidłową jedynie oferty, której cena przekraczała możliwości finansowe Zamawiającego, Zamawiający unieważnił przedmiotowe postępowanie przetargowe. Jednak czynność ta – w momencie, gdy brak zdolności Zamawiającego do sfinansowania zamówienia nie był przez Siemens

Healthcare Sp. z o.o. kwestionowany – w tym stanie faktycznym jest tylko konsekwencją wcześniejszych czynności Zamawiającego i z tego powodu samoistnie nie jest nieprawidłowa.

Zgodnie z dyspozycją art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera ona błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

Za taki błąd uznaje się m.in. nieprawidłowo wskazaną w ofercie wartość lub stawkę podatku od towarów i usług, której nie można skorygować jako np. omyłki rachunkowej lub niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia.

Art. 41 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.) stanowi, że (z zastrzeżeniem wskazanych wyjątków) stawka podatku wynosi 22%, a dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%. Przy czym art. 146aa tej ustawy wskazuje, że w okresie od 1 stycznia 2019 r. stawki te wynoszą odpowiednio 23% i 8%.

Załącznik 3. do ustawy zawiera wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7% (8%). W pozycji 105. (po zmianie ustawy z 9 sierpnia 2019 r. – w poz. 13.) wskazano, że ww. stawką objęte są wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika. W pozycjach 14. i 15. załącznika 3. wskazano inne „Towary związane z ochroną zdrowia”, tj. produkty lecznicze dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z przepisami ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 499, 399, 959, 1495, 1542, 1556 i 1590) oraz te, które uzyskały pozwolenie wydane przez Radę Unii Europejskiej lub Komisję Europejską, a także środki odkażające o właściwościach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2231).

Nie było sporne pomiędzy Stronami i Przystępującymi, że rezonans magnetyczny jest wyrobem medycznym i podlega opodatkowaniu stawką 8%, natomiast sama klatka Faradaya jako produkt nie należy do żadnej z kategorii towarów wymienionych w załączniku 3. do ustawy o podatku od towarów i usług i podlega opodatkowaniu stawką 23%, podobnie jak prace adaptacyjne i roboty budowlane w pomieszczeniach, w których ma być usytuowane urządzenie, towarzyszące montażowi rezonansu magnetycznego.

Nie było też sporne, że instalacja klatki Faradaya w pomieszczeniu, w którym znajduje się rezonans, jest niezbędna do jego prawidłowego i bezpiecznego funkcjonowania.

Sporne natomiast pozostało, czy dostawę i montaż klatki Faradaya, dokonywane wraz z dostawą i montażem rezonansu magnetycznego, należy uznać za element kompleksowej dostawy i montażu rezonansu magnetycznego, a tym samym łącznie objąć stawką preferencyjną podatku od towarów i usług w wysokości 8%.

W niniejszym postępowaniu spośród czterech złożonych ofert, w „Specyfikacji cenowej”, w której zawarto tabelę wyceny tych ofert, w poz. 11. dotyczącej „klatki Faradaya”, dwie oferty wskazywały na stawkę podatku od towarów i usług 8%, dwie natomiast 23%:

oferta 1.: netto 118.000,00 zł, VAT 9.440,00 zł, brutto 127.440,00 zł – 8%,

oferta 2.: netto 152.250,00 zł, VAT 35.017,50 zł, brutto 187.267,50 – 23%,

oferta 3.: netto 290.000,00 zł, VAT 23.200,00 zł, brutto 313.200,00 zł – 8%,

oferta 4.: netto 379.785,09 zł, VAT 87.350,57 zł, brutto 467.135,66 zł – 23%.

W kontekście zamówień publicznych kwestię podatku od towarów i usług, jako elementu silnie cenotwórczego, bowiem obejmującego nawet do 23% ceny oferty, która to wartość bez wątpienia może mieć wpływ na wybór oferty najkorzystniejszej (wysokość ceny co do zasady każdorazowo stanowi kryterium oceny ofert) należy rozpatrywać w dwóch aspektach: podatkowym, ale przede wszystkim – uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych 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. Przepis ten wymienia więc najważniejsze zasady, którymi zamawiający ma się kierować w trakcie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Sytuacja, w której w danym postępowaniu pomiędzy ofertami złożonymi przez wykonawców, ze względu na interpretację przepisów podatkowych, może występować piętnastoprocentowa różnica w cenie – czy to całej oferty, czy też jej poszczególnych pozycji – nie jest pożądana ani z punktu widzenia uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami i ich równego traktowania, ani przejrzystości samego postępowania.

Zamawiający nie uregulował w specyfikacji istotnych warunków zamówienia kwestii podatku od towarów i usług. Nie uzyskał też interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 14s ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), którego to wprowadzenie miało zapobiegać tego typu sytuacjom i sprzyjać zachowaniu uczciwej konkurencji i przejrzystości postępowań. Zgodnie bowiem z art. 14s § 1 Ordynacji podatkowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić zamawiający w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych w zakresie mającym wpływ na sposób

obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym, podmiot publiczny w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub zamawiający w rozumieniu ustawy o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi; przepisu art. 14b § 4 nie stosuje się. Zgodnie z § 2 art. 14s przepisy art. 14k-14n stosuje się odpowiednio do wykonawcy, partnera prywatnego lub koncesjonariusza. A zatem nie tylko zamawiający, ale też wykonawcy biorący udział w postępowaniu, objęci są ochroną, o której mowa w art. 14k Ordynacji podatkowej.

Tym samym, wobec wystąpienia w niniejszym postępowaniu sytuacji złożenia ofert z różnymi stawkami podatku od towarów i usług, wskazane jest uregulowanie tego stanu na przyszłość – nawet jeśli tylko dla celów samego postępowania przetargowego i otrzymania równoważnych ofert. Wobec rozbieżnych interpretacji podatkowych – na co wskazywał i Zamawiający, i wykonawcy – żaden z wykonawców, składając ofertę zgodnie z właściwą, w swojej ocenie, interpretacją przepisów, nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji, zwłaszcza w sytuacji, w której po złożeniu oferty nie może już tej stawki zmienić na zgodną z ustaleniami Zamawiającego.

Zatem, w ocenie Izby, unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jest w tym przypadku najlepszym rozwiązaniem i jeśli nie nastąpiłoby w oparciu o art. 93 ust. 1 pkt 4 ustawy Prawo zamówień publicznych, Zamawiający mógłby zastosować podstawę z art. 93 ust. 1 pkt 7 ustawy Prawo zamówień publicznych, tj. postępowanie obarczone jest niemożliwą do usunięcia wadą uniemożliwiającą zawarcie niepodlegającej unieważnieniu umowy w sprawie zamówienia publicznego. Wada ta polega na rozbieżnym zastosowaniu zasad wyceny ofert związanych z zastosowaniem odmiennych stawek podatku od towarów i usług. Jakkolwiek bowiem sama wartość podatku w pozycji 11. „Specyfikacji cenowej” nie wpływa na ranking ofert (kolejno są to ceny brutto: 7.359.179,00 zł, 7.911.064,50 zł, 8.481.075,81 zł, 9.589.034,91 zł), to już odrzucenie tańszych ofert ze względu na zastosowaną stawkę podatku od towarów i usług – tak. Należy bowiem przyznać rację przystępującemu Althea Polska Sp. z o.o. – Zamawiający odrzucił oferty ze stawką 8%, lecz gdyby uznać, że stawka VAT 8% jest w danym stanie faktycznym prawidłowa, to w konsekwencji należałoby odrzucić oferty ze stawką 23%.

Tym samym pozostawanie wykonawców w niepewności co do obliczenia ceny do momentu oceny ofert przez Zamawiającego, nie spełnia wymogów prowadzenia postępowania ani z zachowaniem uczciwej konkurencji, ani przejrzystości postępowania. Jak wskazywał Trybunał Sprawiedliwości UE w swoich licznych orzeczeniach – wymogiem obu tych

przymiotów postępowania jest, aby wykonawcy *a priori* znali zasady i wymogi, które będą w danym postępowaniu obowiązywać.

Poza tym Izba zgadza się z poglądem zaprezentowanym w przywołanym wcześniej orzeczeniu KIO, że z punktu widzenia uczciwej konkurencji niepożądana jest również sytuacja, w której jeden z wykonawców znajdzie się w sytuacji odmiennej od pozostałych właśnie z powodu powołania się na uzyskanie niestandardowej interpretacji indywidualnej.

Natomiast w aspekcie podatkowym Izba przychyliła się do stanowiska Zamawiającego i Przystępujących, że – przynajmniej w sytuacji istniejącej w niniejszym postępowaniu – klatka Faradaya powinna być opodatkowana stawką 23%.

Odwołujący co prawda powołał się na uzyskaną przez siebie interpretację indywidualną, lecz, zdaniem Izby, wobec braku odniesienia się w niej przez organ podatkowy bezpośrednio do nazwy „klatka Faradaya”, a zastosowanie przez Odwołującego określeń opisowych – nawet wobec dobrej wiary Odwołującego przy pozyskaniu tej interpretacji – prawdopodobna jest późniejsza wykładnia owej interpretacji przez organ podatkowy, odmienna od oczekiwań Odwołującego. W sytuacji spornej interpretacja taka bowiem również będzie podlegała wykładni.

W ocenie Izby klatka Faradaya, jakkolwiek sama w sobie z technicznego punktu widzenia konieczna do prawidłowego i bezpiecznego funkcjonowania urządzenia – co nie jest sporne, na gruncie przepisów podatkowych nie do końca, w ocenie Izby, spełnia wymogi dotyczące świadczenia pobocznego nierozzerwalnie związanego ze świadczeniem głównym. Chociaż bowiem oba świadczenia, tj. montaż rezonansu magnetycznego i klatki Faradaya są ze sobą związane, nie charakteryzują się cechą, zgodnie z którą „rozdzielenie tych świadczeń byłoby niecelowe z obiektywnego, ekonomicznego punktu widzenia, a podział dostawy i montażu na dwie części byłby sztuczny i nieracjonalny gospodarczo”. Nie ulega bowiem wątpliwości, że oba te przedmioty są lub mogą być produkowane przez innych producentów, podobnie jak i montowane przez innych wykonawców. Można je także oddzielnie zamontować i zdemontować. I właśnie z powodów ekonomicznych – świadczenia te często właśnie są rozdzielane.

Na gruncie opisu zawartego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, instalacja klatki Faradaya rodzajowo pokrywa się też raczej z pracami adaptacyjnymi – robotami budowlano--instalacyjnymi (opodatkowanymi, bezspornie, stawką 23%), niż sama dostawą i montażem rezonansu magnetycznego.

Również w „Specyfikacji cenowej”, stanowiącej formularz zawierający tabelę wyceny oferty, poszczególne elementy przedmiotu zamówienia zostały osobno wymienione, wycenione i opodatkowane – co nie sprawiło wykonawcom szczególnej trudności. Na gruncie

„Specyfikacji cenowej” zatem osobne pozycje stanowią: prace adaptacyjne – roboty budowlane, tomograf komputerowy, system do obrazowania rezonansem magnetycznym, wstrzykiwacze automatyczne, zestawy materiałów eksploatacyjnych, zestawy fantomów do kalibracji, odzież ochronna, klatka Faradaya, wózek inwalidzki, detektor implantów, lekarskie stacje opisowe, replikator do płyt CD i DVD, elementy infrastruktury informatycznej, opieka serwisowa itd.

Według Izby powyższy podział dokonany przez Zamawiającego był podziałem przedmiotowym, a nie podatkowym, tzn. odnosił się do poszczególnych elementów opisu przedmiotu zamówienia, niezależnie od ich opodatkowania – powtarzały się bowiem zarówno pozycje ze stawką VAT 23%, jak i 8%, a w pozycjach 17. i 18., dotyczących lekarskich stacji opisowych wskazano nawet w opisie pozycji „(VAT 8% i 23%)”. Zatem nie ma znaczenia dla wysokości opodatkowania fakt, że Zamawiający w innej pozycji ujął prace adaptacyjne – roboty budowlane, a w innej klatkę Faradaya. Podobnie w osobnych pozycjach ujął też klatkę Faradaya i rezonans magnetyczny.

Tym samym, w ocenie Izby, bardziej uzasadniony jest pogląd o zastosowaniu stawki podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Co do przedstawionej przez Odwołującego informacji pochodzącej od GE Medical System Scs, przedstawiciela producenta rezonansu magnetycznego – GE Healthcare, wskazującej, że belki tworzące izolację elektromagnetyczną, tj. klatka Faradaya, są konieczne i niezbędne do prawidłowego korzystania z wyrobu medycznego, tworząc wraz z ww. wyrobem medycznym zestaw funkcjonalny do prawidłowego świadczenia określonych usług medycznych – należy stwierdzić, że, jak już wskazano powyżej, nie budzi to wątpliwości, jednak na gruncie prawa podatkowego nie przesądza o wspólnym opodatkowaniu obu produktów.

W związku z powyższym Izba orzekła jak w sentencji.

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 (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 972), uwzględniając uiszczony przez Odwołującego wpis w wysokości 15.000 złotych oraz koszty wynagrodzenia pełnomocnika Zamawiającego w kwocie 3.600 złotych.

Przewodniczący: