

**WYROK**  
**z dnia 17 kwietnia 2023 r.**

**Krajowa Izba Odwoławcza** - w składzie:

**Przewodniczący: Robert Skrzyszewski**

Protokolant: Piotr Cegłowski

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 kwietnia 2023 r. w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 31 marca 2023 r. przez wykonawcę Promed S.A. z siedzibą w Warszawie w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego: Ginekologiczno-Położniczy Szpital Kliniczny im. Heliodor Świącickiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego w Poznaniu

przy udziale wykonawcy Medtronic Poland sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego o sygn. akt KIO 910/23 po stronie zamawiającego,

**orzeka:**

1. oddala odwołanie w zakresie zarzutu nr 1 odwołania dotyczącego błędu w obliczeniu ceny w części 3 zamówienia,
2. w pozostałym zakresie umarza postępowanie odwoławcze,
3. kosztami postępowania obciąża wykonawcę Promed S.A. z siedzibą w Warszawie i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 15 000 zł 00 gr (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę Promed S.A. z siedzibą w Warszawie tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od wykonawcy Promed S.A. z siedzibą w Warszawie na rzecz Zamawiającego: Ginekologiczno-Położniczego Szpitala Klinicznego im. Heliodor Świącickiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego w Poznaniu kwotę 3 752 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące siedemset pięćdziesiąt dwa złote zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu zwrotu kosztów dojazdu na rozprawę i wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 579 ust.1 i 580 ust.1 i 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 wraz ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Warszawie.

**Przewodniczący.....**

## Uzasadnienie

Zamawiający: Ginekologiczno-Położniczy Szpital Kliniczny im. Heliodora Świącickiego Uniwersytetu Medycznego im. Karola Marcinkowskiego w Poznaniu wszczął postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego na: dostawę urządzeń do monitorowania pacjenta w ramach projektu POIŚ (część nr 3.6), nr ref. PN-13/23.

Przedmiotowe zamówienie zostało ogłoszone w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 3 lutego 2023 r. pod nr 2023/S 025-073686.

W dniu 21 marca 2023 r. Odwołujący: Promed S.A. z siedzibą w Warszawie powziął wiadomość o odrzuceniu jego oferty i o wyborze najkorzystniejszej oferty wykonawcy konkurencyjnego Medtronic Poland sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, zwanego dalej Przystępującym lub Medtronic.

Jako podstawę prawną odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający wskazał przepis art. 226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, gdzie oferta ta zawierała błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu błędnej stawki podatku VAT w wysokości 23% dla czynności dotyczących szkolenia, montażu/installacji/aplikacji pulsoksymetrów. W uzasadnieniu odrzucenia Zamawiający stwierdził, że w jego ocenie dostawę aparatury medycznej wraz z jej montażem, instalacją oraz szkoleniem w zakresie obsługi należy traktować jako usługę kompleksową, a w konsekwencji zastosować jednorodną stawkę VAT dedykowaną do dostawy aparatury, tj. stawkę 8% VAT.

Nie zgadzając się z powyższymi czynnościami Zamawiającego Odwołujący w dniu 31 marca 2023 r. wniósł odwołanie do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej wobec niezgodnych z ustawą z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1710 wraz ze zm.), zwaną dalej ustawą Pzp czynności i zaniechań Zamawiającego podjętych w postępowaniu polegających na:

- 1) w  
yborze oferty Medtronic jako oferty najkorzystniejszej w części nr 3 postępowania,
- 2) o  
drzuceniu oferty Odwołującego PROMED S.A. w części 3 postępowania,

3)

Z

aniechaniu odrzucenia oferty Medtronic w części 3 postępowania.

Odwołujący zarzucił Zamawiającemu naruszenie:

1) art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp poprzez jego błędne zastosowanie i niezasadne odrzucenie oferty Odwołującego w części nr 3 postępowania, podczas gdy nie ziszczyły się przesłanki do zastosowania przedmiotowego przepisu, gdyż oferta Odwołującego nie zawiera błędów w obliczeniu ceny, a zastosowana przez Odwołującego stawka VAT jest prawidłowa;

2) art. 226 ust. 1 pkt 10) ustawy Pzp poprzez jego niezastosowanie w stosunku do oferty Medtronic i zaniechanie odrzucenia oferty tego wykonawcy w części nr 3 postępowania ze względu na błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu niewłaściwej stawki VAT;

3) art. 226 ust. 1 pkt 8) ustawy Pzp w zw. z art. 224 ust. 6 Pzp poprzez jego niezastosowanie i zaniechanie odrzucenia oferty Medtronic jako oferty z rażąco niską ceną w części nr 3 postępowania oraz ze względu na to, że wyjaśnienia złożone przez tego wykonawcę nie uzasadniają podanej w ofercie ceny;

4) art. 16 pkt 1 ustawy Pzp poprzez przeprowadzenie postępowania w sposób nie zapewniający zachowania zasady uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców.

Odwołujący wnosił o nakazanie Zamawiającemu:

I. unieważnienia czynności wyboru oferty Medtronic jako najkorzystniejszej w części nr 3 postępowania,

II. unieważnienia czynności odrzucenia oferty Odwołującego w części nr 3 postępowania,

III. powtórzenia czynności badania i oceny ofert, a w jej wyniku odrzucenia oferty Medtronic w części nr 3 postępowania.

W swoim odwołaniu Odwołujący zakwestionował powyższe rozstrzygnięcie, podnosząc, że dla czynności szkolenia oraz montażu/instalacji/aplikacji pulsoksymetrów zastosował prawidłową, podstawową stawkę VAT wynoszącą 23%, gdyż w przedmiotowym stanie faktycznym nie mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym.

Odwołujący zwrócił uwagę, że w przepisach prawa nie widnieje legalna definicja świadczenia kompleksowego, jednakże zarówno doktryna jak i orzecznictwo wypracowały pewien rodzaj wskazówek, zgodnie z którymi istota tejże konstrukcji polega na określeniu

kluczowego świadczenia, które przesądza o drugorzędnym charakterze pozostałych czynności.

Wywodził, że wszelkie te czynności powinny być środkiem do zrealizowania w sposób prawidłowy usługi głównej i nie mogą stanowić celu samego w sobie i obiektywnie nie da się ich rozdzielić od świadczenia głównego. Kwestia obiektywności ma zasadnicze znaczenie przy ocenie czy w danej sytuacji mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, a subiektywne przekonania Zamawiającego nie mają w tym kontekście żadnego znaczenia.

W ocenie Odwołującego - brak regulacji prawnej związanej z możliwością rozciągnięcia stawki podatkowej na inne czynności w ramach świadczenia kompleksowego powoduje, że każda z czynności wchodzących w skład takiego świadczenia powinna zostać opodatkowana właściwą dla siebie stawką. Ponadto tylko ściśle podejście do regulacji związanych z preferencyjnymi stawkami VAT będzie gwarantowało zachowanie zasady uczciwej konkurencji.

Powołał się na wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 14 lutego 2019 r. o sygn. akt KIO 126/19.

Wyraził pogląd, w aktualnym stanie faktycznym świadczenia dotyczące szkolenia oraz montażu/installacji/aplikacji obiektywnie mogą zostać wyodrębnione od dostawy sprzętu medycznego.

Argumentował, że w przypadku dotyczącym przeprowadzenia szkoleń ich realizacja jest czynnością samoistną, która występuje niezależnie od dostawy towaru.

Zaznaczył przy tym, że funkcjonalny związek pomiędzy dostarczeniem sprzętu medycznego a prowadzeniem szkoleń z zakresu obsługi tego sprzętu nie jest na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Tego rodzaju instruktaż może być bowiem realizowany obiektywnie po dostawie urządzeń i nie wpływa na prawidłowość dostarczenia pulsoksymetrów do siedziby Zamawiającego. Bez takiego kursu jak najbardziej można przewieźć sprzęt i go rozładować w siedzibie szpitala. Szkolenie nie jest zatem na tyle nierozzerwalnie związane, iż bez niego nie dałoby się wykonać dostawy urządzeń medycznych. Jest to usługa, którą obiektywnie można rozdzielić, mogłaby być także przedmiotem innego postępowania, bądź wydzielona do innej części zamówienia i przedmiotem odrębnej umowy na świadczenie usług. Już tylko z tych względów nie można w przedmiotowej sprawie mówić o świadczeniu kompleksowym.

Podobnie – w opinii Odwołującego - rzecz przedstawia się z usługą montażu/instalacji/aplikacji dostarczanego wyrobu medycznego. Również i w tym przypadku nie można mówić o niemożliwości „obiektywnego” rozdzielenia tych świadczeń, a już na pewno o takim ich powiązaniu, bez którego niemożliwa byłaby dostawa urządzeń.

Zwrócił przy tym uwagę, że tego rodzaju czynności mają za zadanie jedynie uruchomienie dostarczonego sprzętu i w żaden sposób nie wpływają na jego fizyczne dostarczenie do Zamawiającego. Równie dobrze, z obiektywnego punktu widzenia, takie działania mogłyby być przedmiotem odrębnego świadczenia, poza dostawą.

Ponadto, Odwołujący motywował, że sama konstrukcja formularza cenowego pozwala na stwierdzenie, że pozycje nr 3.2. i 3.3. nie dotyczą stricte sprzętu medycznego, lecz są jedynie usługą poboczną. Przedmiot zamówienia wyszczególniony przez Zamawiającego w pozycjach 3.2. i 3.3. obejmuje dodatkowe elementy, dla których ustawa o VAT nie przewiduje możliwości zastosowania stawki preferencyjnej. Rozdzielenie przez Zamawiającego w formularzu cenowym poszczególnych usług wchodzących w zakres zamówienia świadczy o ich samodzielności, co w konsekwencji wpływa na to, iż w tych pozycjach powinna zostać uwzględniona podstawowa stawka VAT, a nie stawka obniżona 8%, która ma zastosowanie jedynie do wyrobów medycznych (tutaj pulsoksymetrów). Takiemu podejściu nie przeczy argumentacja Zamawiającego wskazana w uzasadnieniu odrzucenia oferty, iż powodem wyodrębnienia elementów kalkulacyjnych ceny jest późniejsze właściwe rozliczenie dofinansowania jakie Zamawiający uzyskał. Wręcz przeciwnie, jest to argument przemawiający za rozdzieleniem ww. świadczeń. Warunki finansowania zamówienia najpewniej zakładają jedynie refundację dostawy sprzętu. Inne koszty temu towarzyszące musi ponieść Zamawiający we własnym zakresie. Donator odróżnia więc zakup towaru (i ściśle z tym związane świadczenia – np. transport do siedziby Zamawiającego) od usług, które jemu towarzyszą (w tym przypadku: szkolenia oraz montażu/instalacji/aplikacji).

Niemniej, Odwołujący zaznaczył, że niezależnie od intencji i okoliczności, takie ukształtowanie formularza cenowego, a w ślad za tym kontraktowych reguł wzajemnych rozliczeń, implikowało po stronie wykonawcy (podatnika) zastosowanie stawek adekwatnie do wymagań. Tym bardziej, że na gruncie §4 wzoru umowy wynagrodzenie stanowi suma kwot za poszczególne czynniki, a nie jedna kwota zbiorcza. Umowa wyodrębnia bowiem: (i) Dostawę dwudziestu pulsoksymetrów, (ii) Montaż/instalacja/aplikację dwudziestu pulsoksymetrów oraz (iii) Szkolenie z obsługi przedmiotu zamówienia.

Wskazał, że zgodnie ze stanowiskiem TSUE każde odstępstwo od zasadniczej stawki podatku od towarów i usług winno być interpretowane ściśle.

Według Odwołującego - jeżeli zatem występują jakiegokolwiek wątpliwości co do charakteru świadczeń pobocznych realizowanych obok świadczenia głównego (a takie niewątpliwie w tej sprawie zostały ujawnione), zgodnie z wyżej powołaną, generalną zasadą, należy zastosować w stosunku do tego rodzaju świadczeń stawkę podstawową 23 % VAT.

Z daleko posuniętej ostrożności podniósł, że zastosowanie stawki podstawowej nie jest błędem w obliczeniu ceny i nie powinno przysparzać negatywnych konsekwencji dla wykonawcy.

Nie ulega dla Odwołującego kwestii, że w myśl art. 146a pkt 1 w zw. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podstawowa podatku od towarów i usług wynosi 23%. Jest to stawka stanowiąca regułę: „Towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania, także powinna być stosowana ta stawka” (VAT. Komentarz Lex 2010 r. A. Bartosiewicz, R. Kubacki).

Nawet jeżeli zatem w złożonej ofercie można by było uwzględnić stawkę podatku VAT 8% (z czym oczywiście Odwołujący stanowczo się nie zgodził), to zastosowanie stawki podstawowej w wysokości 23% pozostaje bez wpływu na ocenę zgodności oferty z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji nie może być traktowane jako błąd w obliczeniu ceny. Zgodnie bowiem z art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT w przypadku wykazania na fakturze kwoty podatku wyższej od podatku należnego powstaje wobec podatnika obowiązek jego zapłaty w wysokości wykazanej na fakturze. Tym samym, jeżeli zastosowano stawkę 23% w miejsce stawki obniżonej i tak powstanie obowiązek zapłaty podatku w wysokości wynikającej z zastosowania stawki podstawowej.

W ocenie Odwołującego - w przeważającej większości orzeczeń KIO zaprezentowała pogląd, że zaferowanie podstawowej stawki VAT w wysokości 23% nie jest błędem w obliczeniu ceny skutkującym odrzuceniem oferty.

W przedmiotowej sprawie zgłosił przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego wykonawca Medtronic Poland sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie.

Pismem z dnia 11 kwietnia 2023 r. Zamawiający udzielił odpowiedzi na odwołanie uwzględniając je w części dotyczącej zarzutu rażąco niskiej ceny podanej w ofercie Przystępującego, a w pozostałym zakresie odwołania nie uwzględnił.

### **Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje.**

Na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w szczególności w oparciu o treść akt sprawy odwoławczej, w tym Specyfikacji Warunków Zamówienia, zwanej dalej SWZ, odwołania, oferty Przystępującego, w tym formularza opisu przedmiotu zamówienia będącego załącznikiem nr 1 do SWZ, formularza oferty stanowiącego załącznik nr 2 do SWZ, informacji o wyborze najkorzystniejszej oferty z dnia 21 marca 2023 r., odpowiedzi Zamawiającego na odwołanie z dnia 11 kwietnia 2023 r., pisma Przystępującego, jak również na podstawie złożonych na rozprawie wyjaśnień i dowodów Izba postanowiła odwołanie oddalić.

Odwołanie nie zawierało braków formalnych, wpis został przez Odwołującego uiszczony, zatem odwołanie podlegało rozpoznaniu. Izba nie stwierdziła przesłanek do jego odrzucenia.

Na posiedzeniu przed Krajową Izbą Odwoławczą pełnomocnik Odwołującego oświadczył, że cofa zarzut nr 2, 3 i 4 i wnosil o uwzględnienie odwołania w zakresie zarzutu nr 1.

W związku z powyższym Izba postanowiła umorzyć postępowanie odwoławcze w części odnoszącej się do zarzutów nr 2, 3 i 4 odwołania, które wołą Odwołującego zostały już wyjęte z zakresu zaskarżenia.

Natomiast, Izba uznała, że wymagał rozstrzygnięcia zarzut nr 1 dotyczący błędu w obliczeniu ceny jako objęty przedmiotem sporu.

Przechodząc do rozpoznania odwołania w przedmiotowej sprawie, należy wskazać, że po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Izba nie doszukała się w działaniach Zamawiającego naruszenia przepisów art.226 ust.1 pkt 10 ustawy Pzp.

Podstawowym, istotnym zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie była kwestia oceny czy Zamawiający miał dostateczne podstawy prawne do odrzucenia oferty Odwołującego z tego powodu, że jego oferta jest niezgodna z warunkami zamówienia i zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.



Wymaga wskazania, że punktem wyjścia do sformułowania przez Odwołującego zarzutu wystąpienia w jego ofercie błędu w obliczeniu ceny lub kosztu był złożony przez niego formularz cenowy.

W związku z tym Izba ustaliła, że obok obowiązku złożenia przez wykonawców formularza ofertowego mieli oni również przedłożyć wymagany treścią SWZ formularz oferty i opisu przedmiotu zamówienia, w których Odwołujący w odniesieniu do części nr 3 dostawy wskazał 8% stawkę podatku VAT, zaś w zakresie montażu/installacji oraz szkolenia z obsługi przedmiotu zamówienia zadeklarował 23% stawkę podatku VAT.

Na tle niniejszej sprawy Izba reprezentuje zapatrywanie, że przedmiot zamówienia ma charakter kompleksowy, a usługi montażu i szkolenia wchodzą w zakres dostawy urządzeń.

W ocenie Izby – prawidłowa możliwość korzystania z zamówionych pulsoksymetrów jest ściśle związana z ich montażem i szkoleniem dokonanym właśnie przez dostawcę tego konkretnego i dedykowanego sprzętu.

Warunkiem koniecznym realizacji świadczenia jest przeprowadzenie szkolenia dotyczącego danego urządzenia.

Zamawiający wykazał, że w jego organizacji obowiązuje procedura St.AM/P/002 pkt IV, zgodnie z którą po prawidłowym zainstalowaniu aparatu w konkretnej komórce Szpitala, koniecznym jest wykonanie szkolenia przez dostawcę aparatu.

Wobec tego należało przyjąć, że uzasadnione potrzeby Zamawiającego opisane w jego aktach wewnętrznych mają wpływ na ocenę związania samej dostawy głównej z usługą akcesoryjną szkolenia, która jest obowiązkowa.

Zdaniem Izby – usługa szkolenia przy zakupie pulsoksymetrów jest tak dalece związana z dostawą tego sprzętu, jak sama instrukcja obsługi danego produktu przesądzająca w ogóle o poprawnej możliwości korzystania z niego.

W przekonaniu Izby – nie jest zatem w prosty sposób możliwe dokonanie oddzielenia tej dostawy od usługi szkolenia, bowiem wiązałoby się to z nadmiernymi trudnościami i kosztami towarzyszącymi zleceniu takiej dodatkowej usługi, szczególnie biorąc pod uwagę jej znikomą wartość (123 zł brutto przy uwzględnieniu 23 % stawki podatku VAT).

Wątpliwości Izby – również nie zostały rozwiane przez Odwołującego w odniesieniu do usługi montażu pulsoksymetru. Wydaje się, że w takim przypadku mogłyby zostać zatarte granice odpowiedzialności za produkt z racji ingerencji podmiotu trzeciego w jego zawartość, co również ma istotny wpływ na ocenę kompleksowości świadczenia i również stanowi po stronie Zamawiającego nadmierne utrudnienie i ryzyko w zaspokojeniu jego własnych potrzeb.

W omawianym przypadku wartość tej usługi montażu wyceniona przez Odwołującego na kwotę 246 zł brutto przy uwzględnieniu 23 % stawki podatku VAT, przy realizacji odrębnej usługi – bez wątpienia uległaby zwielokrotnieniu w okolicznościach zorganizowania przez Zamawiającego oddzielnego zamówienia.

Ponadto, zdolności Zamawiającego do pozyskania wykonawcy odrębnie realizującego ową usługę montażu mogą wydawać się wątpliwe.

Na uwagę zasługuje zastrzeżenie Przystępującego dokonane na rozprawie, że nigdy nie oferuje świadczenia montażu i szkolenia w stosunku do sprzętu, którego sam nie oferuje. Do tego argumentu Odwołujący jednak się nie odniósł, co oznacza, że taką samą praktykę stosuje on we własnej organizacji.

W sprawie tej jednak kluczowe znaczenie miały skonkretyzowane okoliczności sprawy poparte dowodami przedstawionymi przez Zamawiającego potwierdzające, że Odwołujący sporne zagadnienie prawno-podatkowe rozumiał w analogiczny sposób jak obecnie Zamawiający.

Izba stwierdziła, że Zamawiający wykazał za pomocą dowodu z faktury VAT z dnia 16 maja 2022 r. wystawionej Zamawiającemu przez Odwołującego, a także oferty z dnia 8 kwietnia 2022 r., a także protokołu szkolenia z 9 maja 2022 r. wraz z protokołem zdawczo odbiorczym, że Odwołujący zastosował jedynie 8% stawkę podatku VAT w warunkach, gdy w tamtej dostawie pulsoksymetrów towarzyszył również montaż i szkolenie.

Izba wzięła również pod uwagę dowód Zamawiającego z faktury VAT z 16 marca 2023 r. wystawionej przez Odwołującego ze stawką 8%, a także dowód z umowy z dnia 30 stycznia 2023 r., które potwierdziły dostawę pulsoksymetrów wraz z akcesoriami i usługą instalacji, uruchomienia oraz szkolenia personelu przy zastosowaniu 8 % stawki podatku VAT.

Ostatecznie, Izba uwzględniła również dowód przedstawiony przez Zamawiającego z informacji cenowej Odwołującego z dnia 11 lutego 2022 r. udzielonej Zamawiającemu, z której wynika, że obowiązująca była 8 % stawka podatku VAT, a cena za dostawę pulsoksymetrów zawierała również instalację urządzenia oraz szkolenie w zakresie użytkowania.

Nie budzi zatem wątpliwości Izby, że Odwołujący w obrocie zamówień publicznych z Zamawiającym przy analogicznym przedmiocie zamówienia obejmującym łącznie dostawę pulsoksymetrów, ich montaż i szkolenie stosował 8 % stawkę podatku VAT.

Wobec tego - w przekonaniu Izby – Odwołujący w dacie składania oferty w rozpoznawanej sprawie miał świadomość możliwości uznania przez Zamawiającego kompleksowego charakteru zamówienia, co w konsekwencji doprowadziłoby do rozstrzygnięcia przez Zamawiającego, że zadeklarowana przez Odwołującego 23 % stawka VAT za montaż i szkolenie jest błędna.

Pomimo powyższej wiedzy Odwołujący nie skorzystał z możliwości zadania Zamawiającemu pytania w trybie przepisu art. 135 ustawy Pzp odnoszącego się do charakteru obecnego przedmiotu zamówienia (czy dostawa pulsoksymetrów wraz z montażem i szkoleniem mają charakter kompleksowy, a w konsekwencji jaka jest akceptowalna przez Zamawiającego stawka podatku VAT), co w konsekwencji miałyby wpływ na wysokość deklarowanej stawki podatku VAT w samej ofercie.

Powyższe dotyczy również możliwości żądania Odwołującego wyjaśnienia przez Zamawiającego znaczenia prawnego rozbicia w formularzu elementów (usług pomocniczych) przedmiotu zamówienia z przyporządkowaniem do nich poszczególnych cen.

Rozpoznając przedmiotową sprawę, wymaga zauważenia, że stosownie do art. 41 ust.2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług 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 i art. 138 i ust.4.

Przy czym w myśl art. 146a pkt 2 cyt. wyżej ustawy w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

Jednocześnie w poz. 13 tego załącznika wymienione są wyroby medyczne, wyposażenie wyrobów medycznych, systemy i zestawy zabiegowe, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz. Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.), oraz wyroby medyczne do diagnostyki in vitro i wyposażenie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/746 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro oraz uchylecia dyrektywy 98/79/WE i decyzji Komisji 2010/227/UE (Dz. Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 176, z późn. zm.), dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Przytaczając powyższe przepisy prawa, w tym również powołując się na ustawę o wyrobach medycznych z dnia 7 kwietnia 2022 r., a także postanowienia Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 str. 1 z późn. zm.) na uwagę zasługuje, że przepisy te nie przesądzają jednoznacznie o kwalifikowalności stawki podatku VAT w odniesieniu do pojęcia dostawy zawierającej świadczenia dodatkowe, to jest nie zawierają one objaśnienia formuły świadczenia kompleksowego.

Przyjmuje się w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przy takiej ocenie kompleksowości świadczenia czy odrębności świadczeń konieczne jest podejście indywidualne biorące pod uwagę konkretny stan faktyczny danej sprawy.

Przykładowo w wyroku TSUE z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 (Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket pkt 22, 23 i 25) Sąd ten przyjął zapatrywanie, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (vide: teza powyższa podobnie jak casus ze sprawy Levob Verzckeringen i OV Bank wyrok TSUE z dnia 27 października 2005 r., C-41/04).

W przekonaniu Izby – podzielenie spornego zamówienia na części, o czym obszernie wywiedziono na wstępie, spowodowałby właśnie taki sztuczny podział, abstrahujący o charakteru tego zamówienia.

Na gruncie wykładni krajowej funkcjonuje również interpretacja indywidualna z dnia 18 czerwca 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (0114-KDIP1-1.4012.201.2018.2.IZ) dotycząca uznania 8% stawki VAT dla dostawy i montażu sprzętu medycznego oraz przeszkolenia pracowników w zakresie jego obsługi.

W interpretacji tej organ wyraził pogląd, że na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 28 marca 2018 r. (data wpływu 4 kwietnia 2018 r.), uzupełnionym pismem z dnia 8 czerwca 2018 r. (data wpływu 11 czerwca 2018 r.), stanowiącym odpowiedź na wezwanie tut. organu z dnia 28 maja 2018 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania stawki 8% VAT dla dostawy i montażu sprzętu medycznego oraz przeszkolenia pracowników w zakresie jego obsługi - jest prawidłowe.

Mając powyższe na uwadze – Izba uznała, że Zamawiający miał dostateczną podstawę prawną do skorzystania z dyspozycji przepisu art.226 ust. 1 pkt 10 ustawy Pzp, który stanowi, że Zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu ceny lub kosztu.

W tym stanie rzeczy Izba na podstawie art. 553 ustawy Pzp postanowiła oddalić odwołanie.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 i art.576 ustawy Prawo zamówień publicznych, stosownie do wyniku postępowania, z uwzględnieniem przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz.U. z 2020 r. poz. 2437).

**Przewodniczący:.....**

