

WYROK
z dnia 29 listopada 2017 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Ryszard Tetzlaff

Protokolant: Mateusz Zientak

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **29 listopada 2017 r. w Warszawie** odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **17 listopada 2017 r.** przez wykonawcę **S. H. Sp. z o. o., ul. (...)** w postępowaniu prowadzonym przez **Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. N. M. P., ul. (...)**

przy udziale wykonawcy **T. Sp. z o.o., ul. (...)**, **adres do korespondencji: ul. (...)** zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. **oddala odwołanie,**

2. kosztami postępowania obciąża **S. H. Sp. z o. o., ul. (...)** i:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **7 500 zł 00 gr** (słownie: siedem tysięcy pięćset złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawcę **S. H. Sp. z o. o., ul. (...)** tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 24 sierpnia 2017 r. poz. 1579) na niniejszy wyrok -

w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Częstochowie**.

Przewodniczący:

.....

Sygn. akt: KIO 2417/17

Uzasadnienie

Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego prowadzone w trybie przetargu nieograniczonego na: *Zakup mobilnego aparatu RTG z ramieniem C w ramach „ Programu polityki zdrowotnej pn. Program profilaktyki i leczenia chorób układu sercowo-naczyniowego POLKARD na lata 2017-2010 w ramach zadania: Wyposażenie/ doposażenie w mobilne aparaty RTG z ramieniem C wysokiej klasy do procedur wewnątrznaczyniowych oddziałów kardiologii w roku 2017*”, nr postępowania DAZ.26.098.2017, zostało wszczęte ogłoszeniem w Biuletynie Zamówień Publicznych Nr 603322-N-2017, data zamieszczenia 19.10.2017 r., przez Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. N. M. P., ul. (...) zwany dalej: „Zamawiającym”.

W dniu 14.11.2017 r. (e-mailem) Zamawiający poinformował o odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 24 sierpnia 2017 r. poz. 1579) zwanej dalej: „Pzp” oferty S. H.Sp. z o. o., ul. (...) zwanej dalej: „S. H. Sp. z o. o.” albo „Odwołującym”. S. H. sp. z o. o., złożył ofertę, w której dla pozycji 1 załącznika wskazała stawkę VAT 8%, zaś dla pozycji 2 VAT w wysokości 8% i 23%. Wykonawca wezwany do złożenia wyjaśnień oświadczył, iż w pozycji 2 zastosował stawki 8% i 23%. Pierwsza z nich, tj. 8 %, ma zastosowanie do kosztów dostawy i instalacji wyrobu medycznego oraz do kosztów serwisu w ramach zaoferowanej 24-miesięcnej gwarancji, czyli ściśle związanych z dostawą. Stawka 23% została zaś zastosowana w pozycji 2 dla usługi przeszkolenia personelu w zakresie obsługi przedmiotu zamówienia, które może odbyć się po podpisaniu protokołu zdawczo-odbiorczego, zatem nie jest ściśle związane z dostawą. Analizując powyższe wyjaśnienia wskazał, co następuje. Minister Finansów wydał 30 marca 2012 r. interpretację ogólną dotyczącą opodatkowania podatkiem VAT dostawy i montażu sprzętu medycznego (nr PTI/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279). Minister uznał, że niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego podlega opodatkowaniu 8% stawką VAT. Natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowy, rozbudowy itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki VAT 23%.

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r, o podatku od towarów usług (ustawa o VAT) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5

ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest - zgodnie z art. 8 ust. 1 ww. ustawy każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne i niezależne (wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24). Jednakże transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT.

Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości UE jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy, albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok TS UE w sprawie C-572/07 RLRE Teilmer Property sro, pkt 17). W kontekście tego wyroku za świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz nabywcy, które mogą być rozdzielone w sposób obiektywnie uzasadniony, nawet jeśli są w pewien sposób powiązane. Minister Finansów, mając na uwadze powyższe orzecznictwo, stwierdził, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, celem określenia czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne i niezależne, czy też jest to jedno świadczenie kompleksowe, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja. 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 niewątpliwej 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.

Minister Finansów podzielił pogląd, że szpitale są specjalistycznymi placówkami, które z założenia spełniać muszą szereg wymogów specjalnych, w tym budowlanych. Wykonanie prac budowlanych polegających na przystosowaniu pomieszczenia do możliwości zainstalowania w nim specjalnego sprzętu medycznego, nie pozostaje z reguły w nierozzerwalnym związku akurat z tym sprzętem. Standardowe prace adaptacyjne pomieszczenia, których wykonanie jest konieczne przy dostawie tego rodzaju sprzętów medycznych trudno uznać za nierozzerwalnie związane ekonomicznie z konkretną dostawą. Nie ma przy tym znaczenia, że subiektywnie strony traktują poszczególne czynności jako świadczenie złożone, gdyż wnioski, co do kwalifikacji danych zdarzeń gospodarczych jako świadczenia złożonego, nie mogą być pozbawione waloru obiektywnego. Zakres i sposób opodatkowania Świadczenia w systemie VAT nie może być bowiem zależny jedynie od woli stron transakcji. Dokonanie obiektywnej oceny kwalifikacji świadczenia, jak już zaznaczono, należy dokonywać na podstawie wszystkich okoliczności towarzyszących tym świadczeniom.

Minister Finansów uznał więc, że niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku - na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku i usług, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowy, rozbudowy itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku od towarów i usług.

Zdaniem Ministra zasadność stanowiska, iż dostawa sprzętu medycznego i prac przystosowujących pomieszczenia stanowią w ww. okolicznościach dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane potwierdza orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zdaniem NSA (wyrok z 01.06.2011 r., sygn. I FSK 869/10) zbyt daleko idącą tezą byłoby uznanie, że *„pod pojęciem montażu urządzenia medycznego należy rozumieć także wykonanie infrastruktury budowlanej pomieszczenia, w którym następnie zamontowany zostanie dany sprzęt. Tak szerokie postrzeganie złożoności świadczeń przesunąłoby granicę ich rozpoznania w sposób, który prowadziłby do*

pogorszenia funkcjonalności systemu VAT przez akceptowanie rozwiązań czyniących ten system nieprzejrzystym i pozostawiającym podatnika w niepewności, co do przyjętego sposobu rozliczenia danej dostawy lub świadczonej usługi” (ww. wyrok z dnia 01.06.2011 r.). Z kolei w wyroku z 28.06.2011 r., sygn. akt I FSK 958/10, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „kierując się wskazówkami wynikającymi z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości należy za wyrokiem z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10 powtórzyć, że dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących pomieszczenia, w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.”.

Problem świadczeń złożonych został przeanalizowany argumentację podobną do przedstawionej w powyższym wyroku ETS, zastosował również w wyroku w sprawie C-41/04 między Levob Verzekeringen BV i OV Bank W a Staatssecretaris van Financien (powołany przez S. H. w swoich wyjaśnieniach). Analizowana sprawa dotyczyła opodatkowania dostawy programu informatycznego wraz z licencją na to oprogramowanie oraz jego instalacją i przystosowaniem do systemu informatycznego nabywcy oraz przeprowadzeniem szkolenia dla pracowników. ETS stwierdził, że art. 2(1) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej, lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej.

Podobnie w sprawie Aktiebolaget NN a Skatteverket (C-1 11/05) Trybunał uznał, że z art. 2(1) VI Dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną oraz że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT.

Na tle powyższych orzeczeń można wysnuć zasadę, że należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia czy podatnik zapewnia nabywcy kilka odrębnych świadczeń głównych, Q/ jedno świadczenie, 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 miałoby charakter sztuczny. O świadczeniu złożonym można zatem mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle

ściśle, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Muszą one stanowić jedną nierozzerwalną całość.

Koncepcja świadczeń złożonych oraz zakresu stosowania zwolnienia z VAT do usług związanych z najmem mieszkań była przedmiotem analizy w wyroku ETS w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property Sro przeciwko Finančni reditelstvi v Usti nad Labem (powołany wyłącznie w pkt 18 przez S. H. w swoich wyjaśnieniach). RLRE, będąca właścicielem budynków z mieszkaniami oddanymi w najem, poza czynszem (zwolnionym z VAT) pobierała od lokatorów kwoty z tytułu sprzątnia części wspólnych, wykonywanego przez dozorców budynków. Spółka traktowała sprzątnie powierzchni wspólnych jako usługę pomocniczą, ściśle związaną z najmem i obejmowała ją również zwolnieniem z VAT. ETS w ww. orzeczeniu przypomniał o odrębnym traktowaniu VAT każdego ze świadczeń, a także zwrócił uwagę, że jeżeli kilka świadczeń jest ze sobą funkcjonalnie powiązane w taki sposób, że ich wyodrębnienie byłoby działaniem sztucznym, a ponadto niektóre ze świadczeń (świadczenia pomocnicze) nie stanowią dla nabywców celu samego w sobie, wówczas dla celów VAT nie należy wyodrębniać takich pojedynczych świadczeń, a całość usługi powinna być traktowana jednolicie dla celów VAT.

W okolicznościach badanej sprawy, ETS uznał, że sprzątnie nie stanowi usługi pomocniczej wobec najmu i nie powinno być traktowane podatkowo jak usługa najmu. Jako przesłanki takiego podejścia, ETS wskazał fakt, że lokatorzy mieli możliwość zawarcia niezależnych umów z osobami trzecimi na sprzątnie części wspólnych budynku. Cytowane wyżej orzeczenia mają na celu przybliżenie sposobu kwalifikowania przez organy wymiaru sprawiedliwości usług jako stanowiących lub też nie, nierozzerwalną całość, pozwalającą na zastosowanie określonej stawki podatku VAT i nie odnoszą się wprost do stanu faktycznego niniejszej sprawy.

Uwzględniając powyższe należy uznać, iż zastosowanie preferencyjnej stawki VAT 8% do dostawy kosztów dostawy i instalacji wyrobu medycznego oraz serwisu w okresie 24 miesięcy, jako ściśle z nim związanych jest podziałem sztucznym. Nie ulega wątpliwości, że każda z tych usług jest możliwa do samodzielnego wyodrębnienia, jako czynność podlegająca opodatkowaniu właściwą stawką VAT. Czynności te nie tworzą w aspekcie gospodarczym jednej całości, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Pomiędzy poszczególnymi świadczeniami nie istnieje taki związek funkcjonalny, który uniemożliwiłby ich funkcjonalne wyodrębnienie. Co więcej, usługi te nie są wymienione w załączniku nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Złuszczka pozycja 105 tego załącznika wyraźnie określa, iż preferencyjnej stawce VAT 8% podlegają wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika;

ustawodawca nie wymienił tu, ani w innym miejscu załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, wymienionych wyżej usług dostawy, Instalacji i serwisu.

Nie można zwłaszcza przyjąć, iż usługa serwisu nie jest nierozzerwalnie związane z samym przedmiotem zamówienia. Zamawiający mógł bowiem przeprowadzić postępowania zmierzające do nabycia samego mobilnego aparatu RTG z ramieniem C, bez usługi serwisowej. Tym samym zastosowanie stawki preferencyjnej VAT 8% w pozycji nr 2 kolumna 8 załącznika nr 1 do SIWZ, zamiast podstawowej należy uznać za błąd w obliczeniu ceny art. 89 ust. i pkt 6 Pzp i ofertę S. H. Sp. z o.o. odrzucić.

Nie sposób nie zauważyć przy tym niekonsekwencji wykonawcy, który z jednej strony opodatkowuje stawką VAT 23% szkolenie personelu medycznego argumentując to wykonaniem tej usługi o podpisaniu protokołu zdawczoodbiorczego, pomijając przy tym fakt, iż także serwis gwarancyjny wykonywany będzie już po podpisaniu tego protokołu, stosując jednocześnie do niego stawkę preferencyjną 8%. Wobec powyższego Zamawiający, uznał iż Wykonawca popełnił błąd polegający na wadliwym doborze przez niego elementu mającego wpływ na obliczenie wysokości zaoferowanej ceny, w tym wypadku stosując obniżoną stawkę Vat w wysokości 8 %. Zamawiający podkreślił, iż oferta zawierająca niezgodną z obowiązującymi przepisami stawkę podatku VAT, wpływającego na cenę brutto, niewątpliwie zaburza proces porównania cen i musi być kwalifikowana jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny. Dla oceny, że doszło do wystąpienia błędu w obliczeniu ceny w rozumieniu art.89 ust. 1 pkt. 6 Pzp nie ma znaczenia, czy przyjęcie nieprawidłowej stawki podatku VAT, było zachowaniem zamierzonym przez Wykonawcę, czy też nie miało takiego charakteru. Nawet bowiem w sytuacji, w której obliczenie w ofercie ceny, dokonane z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT, nie było elementem świadomej manipulacji ze strony Wykonawcy zmierzającego takim, nagannym sposobem, do uzyskania zamówienia publicznego, a tylko rezultatem błędnej interpretacji przepisów określających stawki tego podatku, to i tak nie uchyla to wystąpienia błędu w obliczeniu ceny. Wskazanie w ofercie przez Wykonawcę niższej, niż wynikająca z obowiązujących przepisów, stawki podatku VAT i w efekcie uzyskanie niższej ceny brutto, może doprowadzić do wyboru takiego Wykonawcy, jako oferty najkorzystniejszej. Nie budzi wątpliwości, że w takiej sytuacji doszłoby do naruszenia wynikającego z art. 7 obowiązku przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania Wykonawców. Powyższe stanowisko potwierdza uchwała SN z 20.10.2011, III CZP 53/11.

Ponieważ Zamawiający nie wskazał w dokumentacji przetargowej (SIWZ) stawki VAT/ nie może zatem móc powołać się na art. 87 ust. 2 pkt. 3 Pzp i poprawić ową niezgodność jako omyłkę niepowodującą istotnych zmian w treści oferty. Takie rozwiązanie byłoby zgodne z uchwałą SN (sygn. akt III CZP 52/11 oraz III CZP 53/11)/ w której to

stwierdzono, iż określenie ceny ofertowej z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek omyłki (art. 89 ust. 1 pkt. 6 w zw. z art. 87 ust. 2 pkt. 3 Pzp). Co do zasady więc w przypadku źle zastosowanej stawki VAT w obecnym stanie prawnym odrzucamy ofertę zgodnie z wyżej wskazaną podstawą prawną, chyba że w SIWZ stawka została wyraźnie określona. Zgodnie z utrwaloną doktryną orzecniczą nieprawidłowe zastosowanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, niepodlegający poprawie i skutkuje koniecznością odrzucenia takiej oferty w oparciu o art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp (KIO 1355/17, KIO 1248/17). Zamawiający w niniejszym postępowaniu nie ustanowił dynamicznego systemu zakupów.

W dniu 17.11.2017 r. (wpływ bezpośredni do Prezesa KIO) S. H. Sp. z o. o. wniosło odwołanie na w/w czynność z 14.11.2017 r. Kopie odwołania Zamawiający otrzymał w dniu 16.11.2017 r. (e-mailem). Zarzucił naruszenie przez Zamawiającego:

1. art. 7 ust. 1 i 3 Pzp, tj. zasady równego traktowania wykonawców oraz prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób, który utrudnia uczciwą konkurencję,

2. art. 89 ust. 1 pkt. 6) Pzp poprzez bezpodstawne odrzucenie oferty Odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Odwołujący wnosil o:

- uwzględnienie odwołania w całości, - anulowanie czynności odrzucenia oferty Odwołującego, - dokonanie ponownej oceny ofert w sposób zgodny z zasadami Pzp, - w konsekwencji powyższych, uznania oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej, spełniającej wszystkie wymagania Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia zwanej dalej: „SIWZ”.

Zamawiający poinformował Odwołującego o odrzuceniu oferty S. na podstawie art. 89 ust 1 pkt 6 podając w uzasadnieniu, iż oferta zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na nieprawidłowym zastosowaniu stawki podatku VAT dla poz. nr 2. Odwołujący nie zgadza się z taką decyzją i wyjaśnił jak poniżej: Zgodnie z ofertą złożoną przez Odwołującego w postępowaniu DAZ.26.098,2017, Odwołujący będzie dokonywać dostaw wyrobu medycznego dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu pozycji 105 zał. nr 3 do ustawy o VAT w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych. Obrót wyrobami medycznymi jest opodatkowany stawką 8%. Zgodnie z zamówieniem, wraz z dostawą wyrobu medycznego wykonawca jest zobowiązany do wykonania świadczeń pozostających w ścisłym związku gospodarczym i funkcjonalnym z dostawą wyrobu medycznego, tj. dostawy tego wyrobu na miejsce instalacji, dokonania instalacji sprzętu, przeszkolenia personelu medycznego i technicznego w zakresie obsługi sprzętu. Dodatkowo zgodnie z umową wykonawca udziela stosowanej gwarancji na

dostarczany sprzęt. Zamawiający uznał, że zastosowanie preferencyjnej stawki VAT 8% do kosztów dostawy i instalacji wyrobu medycznego oraz serwisu w okresie 24 miesięcy jest nieprawidłowe. Zamawiający uznał bowiem, że wymienione świadczenia nie stanowią świadczeń pomocniczych do dostawy towaru, a są odrębnymi usługami podlegającymi opodatkowaniu VAT. W konsekwencji, fakt ten został uznany za podstawę do odrzucenia oferty Odwołującego. Podkreślił, iż wskazane w Piśmie argumenty uzasadniające odrzucenie oferty stoją w sprzeczności z przepisami w zakresie VAT oraz interpretacjami organów podatkowych. Jednocześnie, argumentacja przedstawiona przez Zamawiającego odwołuje się do elementów stanu faktycznego, który nie występuje w przypadku oferty złożonej przez Odwołującego, co w sposób szczególny podważa prawidłowość przedstawionego stanowiska przez Zamawiającego. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz praktyką polskich sądów administracyjnych, jeżeli dwa lub więcej świadczenia są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie. W konsekwencji, wszelkie świadczenia towarzyszące dostawie wyrobu medycznego, które są ściśle związane z tą dostawą i są niezbędne do realizacji tej dostawy w sposób zgodny z zawartą umową oraz standardami jakościowymi takich dostaw, powinny być potraktowane jako element składowy dostarczanego towaru. Jednocześnie, świadczenia te nie stanowią odrębnych usług z perspektywy VAT. W konsekwencji, stawka VAT właściwa dla wyrobu medycznego (8%) będzie stosowana również do tych świadczeń. Powyższe znajduje potwierdzenie w poniższych wyrokach TSUE:

- wyrok TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie Levob Verzekeringen BV i OV Bank N: *„Artykuł 2 ust 1 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciętnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej.”*
- wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro: *„18. Co więcej, w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, jeżeli nie są od siebie niezależne. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy można stwierdzić, że jedno lub więcej świadczeń stanowi*

świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności dane 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 (ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 51,52 i przytoczone tam orzecznictwo) "

- wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 B. Leasing:

„30. Z orzecznictwa Trybunału wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb. Orz. s. 1-897, pkt 51; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere, Zb. Orz. s. i-12359, pkt 23). Jedna transakcja występuje w wypadku, 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 miałoby charakter sztuczny (wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. 1-9433, pkt 22; a także z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-III/05 Aktiebolaget NN, Zb. Orz. s. 1-2697, pkt 23). Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. 1-973, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 52). (...) 32 W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 29; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20; a także w sprawie Field Fisher Waterhouse, pkt 18). Należy jednak przypomnieć, że brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia podatku VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 27, 28)."

- wyrok TSUE z 16.04.2015 r. w sprawie C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w W. - „31. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje

w szczególności wtedy, 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 ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 30). W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo)."

Dostarczenie sprzętu oraz instalacja

W świetle powyższych orzeczeń TSUE, należy wskazać na następujące okoliczności potwierdzające, że świadczenia w postaci dostawy i instalacji sprzętu stanowią świadczenia ściśle związane z dostawą wyrobu medycznego i jako takie nie stanowią odrębnych usług z perspektywy VAT:

- istotą całej transakcji jest dostawa wyrobu medycznego wraz z dostarczeniem oraz instalacją Zamawiający nie jest zainteresowany zakupem samego urządzenia medycznego, które nie będzie sprawnie funkcjonowało w placówce medycznej Zamawiającego,
- dostarczenie i instalacja są zawsze elementami dostawy wyrobu medycznego dostarczanego przez wykonawcę, gdyż wyrób medyczny będący bardzo skomplikowanym urządzeniem musi być zainstalowany i uruchomiony przez osoby mające specjalistyczną wiedzę w tym zakresie, z uwagi na unikalność aparatów medycznych dostarczanych przez wykonawcę - instalacja oraz uruchomienie musi być wykonane przez służby techniczne wykonawcę/Odwołującego,
- w świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że świadczenia w postaci dostarczenia oraz instalacji sprzętu są ściśle związane z faktem dokonania dostawy (sprzedaży) wyrobu medycznego,
- jednocześnie świadczenia w zakresie dostarczenia i instalacji personelu Zamawiającego nie byłyby nabywane bez elementu dostawy towaru, tym samym, nie mogą być uznane za samodzielne usługi z perspektywy VAT.
- dodatkowo należy wskazać, iż świadczenia w zakresie dostarczenia i instalacji sprzętu muszą być w całości zrealizowane przez wykonawcę/Odwołującego, gdyż pozwala to na udzielenie przez Odwołującego gwarancji na dostarczany towar:

o w przypadku gdyby dostarczenie i instalacja były realizowane przez podmioty trzecie (nieposiadające akceptacji Odwołującego), Siemens nie mógłby udzielić gwarancji na dostarczony towar, gdyż nie miałby pewności, że został on prawidłowo zainstalowany i może być użytkowany w sposób bezpieczny i zgodny z wymaganymi standardami,

o instalacja sprzętu przez Odwołującego jest elementem zabezpieczenia ryzyka Spółki związanego z ewentualnym uszkodzeniem tego sprzętu podczas użytkowania i dochodzeniem przez Zamawiającego ewentualnych roszczeń w zakresie świadczeń gwarancyjnych,

o jednocześnie w wyniku samodzielnego dostarczenia oraz instalacji sprzętu Zamawiający minimalizuje ryzyko nieprawidłowego użycia wyrobu medycznego i wystąpienia z tego tytułu negatywnych konsekwencji po jego stronie.

- jak zostało wskazane, w analizowanym przypadku, dostawa wyrobu medycznego będzie miała miejsce dopiero w chwili podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego do dnia 07.12.2017 r., tym samym odbiór wyrobu medycznego, czyli przejście prawa do rozporządzania towarem jako właściciel nastąpi w chwili podpisania tego protokołu. Potwierdzają to następujące fakty:

o po zrealizowaniu dostawy sprzętu oraz jego instalacji podpisany jest protokół odbioru urządzenia i następuje przekazanie urządzenia do używania,

o w momencie dostarczenia samego urządzenia do placówki Zamawiającego, Zamawiający nie jest jeszcze uprawniony do używania tego urządzenia, niezbędna jest jego instalacja.

W świetle powyższego, Odwołujący nie widzi żadnych podstaw do uznania, że dostarczenie sprzętu oraz jego instalacja powinny być traktowane odrębnie od dostawy towaru. W omawianym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym w postaci dostawy wyrobu medycznego wraz z czynnościami niezbędnymi dla realizacji tej transakcji, tj. dostarczenia wyrobu medycznego w pełni gotowego do funkcjonowania w placówce Zamawiającego. W omawianym przypadku dostawa wyrobu medycznego stanowi świadczenie główne, natomiast dostarczenie oraz instalacja sprzętu są świadczeniami pomocniczymi. Jak zostało powyżej udowodnione, świadczenie polegające na dostarczeniu i instalacji aparatu umożliwiają rozpoczęcie użytkowania wyrobu medycznego przez Zamawiającego zgodnie z jego przeznaczeniem. W tym kontekście analizowane świadczenia tworzą jednolitą funkcjonalnie całość. Rozdzielenie tych świadczeń byłoby w sposób obiektywny nieuzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia.

Ponadto, oba świadczenia cechują się tożsamością podmiotową, co oznacza, że oba świadczenia zostaną wykonane przez tego samego podatnika (tj. Odwołującego) na rzecz tego samego podmiotu (Zamawiającego). Znaczenie tożsamości podmiotowej jako przesłanki istotnej z punktu widzenia zaistnienia świadczenia złożonego dostrzegł przykładowo WSA we

Wrocławiu w wyroku z 14.07.2015r., sygn. I SA/Wr 987/15: „Kolejna cecha świadczenia kompleksowego to tożsamość podmiotowa tj. świadczenia powinny być wykonywane dla jednego odbiorcy, w tym sensie, że powinien on być nabywcą wszystkich składowych, zaś z drugiej strony elementy składowe powinny być świadczone przez tego samego podatnika”.

W konsekwencji powyższego, świadczenia w zakresie dostarczenia oraz instalacji sprzętu powinny podlegać stawce 8% VAT. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w utrwalonej praktyce organów podatkowych:

- interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.10.2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.338.2017.2.BW - „W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że w przedstawionych we wniosku okolicznościach sprawy koszty transportu ponoszone w związku ze sprzedażą ww. towarów będą stanowiły element świadczenia zasadniczego, a zatem powinny być opodatkowane według stawki podatkowej właściwej dla świadczenia głównego dostawy towarów.”
- interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12.09.2017 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.272.2017.2.KB - „W konsekwencji taka dostawa instalacji gazów medycznych - systemu rurociągowego dla gazów medycznych wraz z montażem, w każdym przypadku winna podlegać opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT (8%), bez względu na podmiot na rzecz którego następuje dostawa.”
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.09.2016 r., sygn. IBPP2/4512-435/16-2/AZ - „Podsumowując dostawa, montaż (niestanowiący usług budowlano - montażowych), szkolenie pracowników w zakresie obsługi sprzętu medycznego oraz rozruch sprzętu medycznego> stanowiącego wyrób medyczny w rozumieniu art. 2 ust 1 pkt 38 ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych, dopuszczony do obrotu na terytorium RP należy traktować, jako świadczenie kompleksowe (dostawę) i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8% na podstawie art. 41 ust 2 w zw. z poz. 105 załącznika Nr 3 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT.”
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w W. Informacji Skarbowej z 22.07.2016 r. sygn. IPPP2/4512-462/16-2/AO - „W świetle przywołanych przepisów i przedstawionych okoliczności należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że koszty usługi transportowej ponoszone w związku ze sprzedażą towarów - w analizowanych okolicznościach wyrobów medycznych - zwiększają kwotę należną od nabywcy z tytułu dostawy tych towarów oraz powinny być opodatkowane według stawki podatkowej właściwej dla realizowanej sprzedaży, która - zgodnie z oświadczeniem Wnioskodawcy - podlega opodatkowaniu stawką podatku VAT w wysokości 8%. Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie opodatkowania usługi transportowej stawką podatku VAT właściwą dla dostawy wyrobów medycznych należało uznać za prawidłowe.”

- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w B. z 26.09.2012 r., sygn. ITPP2/443-S17/12/RS: *„Mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny i zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, jak również regulacje odrębne, należy stwierdzić, że dostawa wyrobów medycznych wraz z elementami dodatkowymi w postaci towarów (m.in. butli do gazów medycznych, drobne elementy wyposażenia i montażu, komputerów, serwerów, akcesoriów komputerowych, ekranów, zasilaczy, drukarek, oprogramowania) oraz usług instalacyjnych, montażowych i „innych”, stanowiła świadczenie złożone. Dostawa tych wyrobów i usług nie stanowiła celu samego w sobie, lecz służyła zapewnieniu normalnego działania wyrobów medycznych. Zatem dostawa wyrobów medycznych stanowiła świadczenie główne, natomiast dostawa wskazanych urządzeń i usług - świadczenie pomocnicze. Z ekonomicznego punktu widzenia dostawa wyrobów medycznych wraz z tymi urządzeniami i usługami jest obiektywnie jednym świadczeniem. W konsekwencji Spółka ma prawo zastosować do takiej dostawy stawkę podatku właściwą dla świadczenia głównego, zgodnie z art. 41 ust 2 ustawy w związku z art. 146a pkt 2 i pozycją 179 załącznika nr 3, tj. 8%.”.*

Udzielnie gwarancji (błędna identyfikacja „usług serwisowych”).

Odwołujący pragnie podkreślić, iż wskazany zarzut przez Zamawiającego, że doszło do zastosowania stawki 8% na usługi serwisowe nie ma żadnego uzasadnienia faktycznego i prawnego. Przedmiotem umowy w zakresie niniejszego postępowania jest dostarczenie wyrobu medycznego wraz z instalacją oraz przeprowadzenie szkoleń pracowników. W zakresie umowy nie występuje takie świadczenie jak usługi serwisowe. W przesłanym do Zamawiającego uzasadnieniu do zastosowanych stawek VAT Spółka wskazała że zastosował stawkę 8% VAT do „kosztów serwisu, który odbywać się będzie w ramach zaoferowanej 24-miesięcznej gwarancji”. Sformułowanie to odnosi się wyłącznie do wszelkich czynności naprawczych, jakie Spółka może wykonywać w ramach udzielonej gwarancji. Takie świadczenia w żadnym przypadku nie stanowią odrębnej usługi, a stanowią czynności wykonywane w wyniku udzielonej gwarancji i tym samym są elementem składowym dokonywanej dostawy towarów. W praktyce obrotu towarami gwarancja na udzielony towar nigdy nie jest wyodrębniana jako oddzielne świadczenie. Co więcej, w praktyce czynności naprawcze na podstawie gwarancji mogą w ogóle nie wystąpić - jeżeli sprzęt będzie sprawnie funkcjonował w okresie gwarancyjnym.

Szkolenie.

Odwołujący zastosował natomiast stawkę 23% do świadczenia w zakresie szkolenia pracowników medycznych, gdyż szkolenie to jest dodatkowym świadczeniem realizowanym po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego, tj. po podpisaniu protokołu zdawczo-odbiorczego (moment przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel).

Obowiązek zastosowania stawki 23% na szkolenie z obsługi wyrobu medycznego, które jest realizowane po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego wynika z interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Przykładem mogą być tutaj następujące interpretacje:

- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w K. z 22.09.2016 r., sygn. IBPP2/4512-480/16-1/JJ
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 11.01.2012 r., sygn. IPPP3/443-1312/11-16/JF

W świetle powyższego, nie ulega wątpliwości, że zastosowane przez Odwołującego stawki VAT na poszczególne elementy ofert są prawidłowe a czynność odrzucenia oferty Odwołującego została dokonana z naruszeniem przepisów Pzp co winno skutkować uwzględnieniem odwołania. Uwzględniając powyższą argumentację, Odwołujący wnosił o unieważnienie czynności odrzucenia oferty Odwołującego, dokonanie ponownej oceny ofert i w konsekwencji wybór oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej. Uwzględnienie zarzutów przedstawionych w powyższym uzasadnieniu ma bezpośredni wpływ na wynik postępowania i w konsekwencji na uznanie oferty Odwołującego za najkorzystniejszą z uwagi na to, że jest to oferta najkorzystniejsza w oparciu o kryteria oceny ofert wskazane w SIWZ.

Zamawiający w dniu 17.11.2017 r. (e-mailem) wraz kopia odwołania, w trybie art. 185 ust.1 Pzp, wezwał uczestników postępowania przetargowego do wzięcia udziału w postępowaniu odwoławczym.

W dniu 20.11.2017 r. (wpływ bezpośredni do Prezesa KIO) T. Sp. z o.o., ul. (...), adres do korespondencji: ul. (...) zwanego dalej: „T. Sp. z o.o.” albo „Przystępującym”. Zgłosiła przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego wnosząc o oddalenie odwołania w całości. Kopia zgłoszenia została przekazana Zamawiającemu oraz Odwołującemu.

W dniu 29.11.2017 r. (wpływ bezpośredni do Prezesa KIO) Zamawiający wobec wniesienia odwołanie do Prezesa KIO wniósł na piśmie, w trybie art. 186 ust. 1 Pzp, odpowiedź na odwołanie, w której oddała w całości odwołanie. Kopia została przekazana Odwołującemu oraz Przystępującemu na posiedzeniu.

Ad. 1-3). Zamawiający podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko. W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne i niezależne (wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24). Jednakże transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne

transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości UE jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy, albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok TS UE w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Pro perty sro, pkt 17). W kontekście tego wyroku za świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz nabywcy, które mogą być rozdzielone w sposób obiektywnie uzasadniony, nawet jeśli są w pewien sposób powiązane. W ocenie Zamawiającego przedmiot postępowania nie jest skomplikowany w takim stopniu, jak w stanach faktycznych powołanych w interpretacjach oraz orzeczeniach przez Odwołującego się w wyjaśnieniach oraz odwołaniu i tym samym łączenie go w jedną usługę byłoby naruszeniem powyższej zasady.

Ad. 4). Usługi te, w opinii Zamawiającego, powinny być opodatkowane stawką 23%. Nie są to usługi, których nie można uznać za możliwe do rozdzielenia w stosunku do dostawy wyrobu medycznego. Zamawiający mógł bowiem przeprowadzić postępowania zmierzające do nabycia samego mobilnego aparatu RTG z ramieniem C, bez usługi serwisu, która odbywać się będzie w ramach zaoferowanej 24-miesięcznej gwarancji. Podkreślić należy, że w trakcie wykonywania tych usług dokonuje się wymiany części urządzenia, które uległy zużyciu, uszkodzeniu itp. przed upływem okresu jej obowiązywania i nie zapewniają prawidłowej pracy urządzenia. Jak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. Nr PT1.050.12.2015.ALX.572 (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 19.01.2016 r., poz. 3) dostawa części (w tym części zamiennych) do wyrobów medycznych, którym ustawa o wyrobach medycznych nie przyznaje statusu wyrobu medycznego, podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT, której wysokość w okresie do 31.12.2016 r. wynosi 23% (z zastrzeżeniem sytuacji, gdy są one wymienione w innych pozycjach załącznika nr 3 do ustawy). W uzasadnieniu Minister Finansów wskazał, że w pozycji 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT wymienione zostały wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach tego załącznika (bez względu na symbol PKWiU).

Ad. 5). Powołana w tej części odwołania interpretacja podatkowa Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z 22.09.2016 r., sygn. IBPP2/4512-480/16-1/JJ ma dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy o tyle, że potwierdza zasadność rozstrzygnięcia zamawiającego. Przedmiotowa interpretacja, jakkolwiek rozstrzyga, iż do szkolenia

mającego miejsce po dostawie sprzętu medycznego należy stosować stawkę podstawową, to odnosi się do odmiennego, niż objęty niniejszym postępowaniem, stanu faktycznego. W interpretacji tej omawiano bowiem będący przedmiotem pytania podatnika przyszły stan faktyczny, w którym szkolenie miało nastąpić w terminie późniejszym, niż sama dostawa i montaż wyrobów medycznych, do których miała mieć zastosowanie stawka preferencyjna 8%. W interpretacji tej wyraźnie stwierdzono, iż *„Odnosząc się natomiast do kwestii możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT dla świadczeń pomocniczych tj. szkoleń z obsługi wyrobów medycznych realizowanych po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego w terminie późniejszym w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia tej dostawy, (podkreślenie własne) należy stwierdzić, iż czynności takie nie stanowią kompleksowego świadczenia polegającego na dostawie wyrobu medycznego wraz z usługą szkolenia, lecz stanowią niezależne świadczenia podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT według właściwych stawek.”*. Dalej w powołanej interpretacji wskazano, iż: *„Takie stwierdzenie wynika z treści wniosku, w której zostało wskazane, że mogą zdarzyć się sytuacje, w których świadczenia pomocnicze realizowane będą po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia dostawy. Z powyższego nie wynika, że usługi szkolenia realizowane w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia dostawy będą świadczone w ramach tej dostawy w oparciu o zawartą umowę dotyczącą tej dostawy (podkreślenie własne). Wyjaśnienie, że czynności pomocnicze realizowane będą w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia dostawy wskazuje, że będą one wykonywane w rama umowy zawartej po dokonaniu dostawy.”*. Podkreślił, że Dyrektor Izby Skarbowej w cytowanej interpretacji wskazał, że w okolicznościach przedstawionych przez Wnioskodawcę nie wynika, aby Wnioskodawca zawarł jedną umowę dotyczącą dostawy wyrobu medycznego wraz z usługą pomocniczą w postaci szkoleń. Bowiem jak wynika z opisu sprawy, mogą zdarzyć się sytuacje, w których świadczenia pomocnicze (realizowane w postaci szkoleń) będą dokonywane po dokonaniu dostawy wyrobu medycznego w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia tej dostawy. Z powyższego wynika więc, że w powołany stanie faktycznym pierwotnie Wnioskodawca nie zawarł umowy na świadczenie kompleksowe w postaci dostawy wyrobu wraz z usługą szkoleniową, lecz wyłącznie na dostawę wyrobu medycznego. Dopiero w okresie późniejszym, po dokonaniu dostawy Wnioskodawca rozszerzy ofertę przez zaoferowanie usługi szkoleniowej z obsługi wyrobów medycznych. Wobec powyższego wykonywane przez Wnioskodawcę świadczenia w postaci szkoleń z obsługi wyrobów medycznych wykonywanych w terminie późniejszym, po dokonaniu dostawy w ramach uzupełnienia bądź rozszerzenia dostawy wyrobu medycznego, będące przedmiotem odrębnej umowy sprzedaży, stanowią więc niezależne, samoistne świadczenia, które nie korzystają z preferencji podatkowej przewidzianej dla wyrobu medycznego, lecz

podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT odrębnie, według stawki właściwej dla tego rodzaju czynności. Podkreślił, że w stanie faktycznym objętym postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego i będącym przedmiotem postępowania przed KIO ma zostać zawarta jedna umowa, w ramach której Wykonawca dostarczy zarówno wyrób medyczny, jak i wykona pewne usługi, w tym szkolenie personelu, a nie, jak w powołanej interpretacji, dwie umowy. Jest to zatem stan faktyczny dokładnie odmienny, niż przedstawiony przez Wnioskodawcę w powołanej przez Odwołującego, interpretacji. Podkreślił, że Zamawiający już w uzasadnieniu odrzucenie jego ofert wskazał, iż postępuje on niekonsekwentnie, twierdząc że usługa montażu jest nierozzerwalnie związana z dostawą wyrobu medycznego objętego stawką preferencyjną 8% podatku od towarów i usług, a usługa szkolenia już nie. W ocenie Zamawiającego, już tylko to błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług uzasadnia odrzucenie jego oferty z powodu błędu w obliczeniu ceny. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej W. z 11.01.2012 r. nie została przez Zamawiającego odnaleziona zarówno przy użyciu wyszukiwarek internetowych, jak i, co bardziej istotne, systemów rządowych www.sip.nf.gov.pl, <http://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/interpretacje-indywidualne-i-ogolne-sip> oraz innych - <https://interpretacje-podatkowe.org/>. Tym samym zastosowanie stawki preferencyjnej VAT 8% w poz. nr 2 kolumna 8 zał. nr 1 do SIWZ, zamiast podstawowej należało uznać za błąd w obliczeniu ceny - art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp i ofertę S. H. odrzucić.

Skład orzekający Krajowej Izby Odwoławczej po zapoznaniu się z przedstawionymi poniżej dowodami, po wysłuchaniu oświadczeń stron i Przystępującego złożonych ustnie do protokołu w toku rozprawy, ustalił i zważył, co następuje.

Skład orzekający Izby ustalił, że nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania na podstawie art. 189 ust. 2 Pzp. Odwołujący, którego oferta została odrzucona, i nie została skalsyfikowana w zakresie kryteriów oceny ofert, wypadku potwierdzenia zarzutów ma szansę na uzyskanie zamówienia.

Skład orzekający Izby, działając zgodnie z art. 190 ust. 7 Pzp dopuścił w niniejszej sprawie dowody z: dokumentacji postępowania o zamówienie publiczne nadesłanej przez Zamawiającego do akt sprawy w kopii potwierdzonej za zgodność z oryginałem, w tym w szczególności postanowień SIWZ, formularza asortymentowo - cenowego – zał. nr 1 do SIWZ, wyjaśnień z 25.10.2017 r. (odpowiedzi na pytania) i załączonych do nich zaktualizowanych wersji - zał. nr 7 do SIWZ (wzoru umowy), czy też zał. nr 6 do SIWZ/zał. nr 2 do umowy (tabela parametrów technicznych), oferty Odwołującego, wezwania w trybie art.

87 ust.1 Pzp z 03.11.2017 r. skierowanego do Odwołującego oraz odpowiedzi z 06.11.2017 r., jak i informacji o odrzuceniu oferty Odwołującego z 14.11.2017 r.

Izba, jako opracowanie własne Odwołującego, uznała złożone na rozprawie porównanie, że nawet przy zastosowaniu stawki 23 % jego oferta byłaby najkorzystniejsza. Nadto, za materiały poglądowe, Izba uznała złożone przez Odwołującego na rozprawie wydruki, co do charakteru – mobilnego aparatu RTG.

Przy rozpoznawaniu przedmiotowej sprawy skład orzekający Izby wziął pod uwagę także informację o odrzuceniu oferty Odwołującego, odwołanie, przystąpienie, odpowiedź na odwołanie, a nadto stanowiska i oświadczenia stron oraz Przystępującego złożone ustnie do protokołu.

Odnosząc się do podniesionych w treści odwołania zarzutów stwierdzić należy, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Odwołujący sformułował w odwołaniu następujące zarzuty naruszenia przez Zamawiającego:

1. art. 7 ust. 1 i 3 Pzp, tj. zasady równego traktowania wykonawców oraz prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób, który utrudnia uczciwą konkurencję,
2. art. 89 ust. 1 pkt 6) Pzp poprzez bezpodstawne odrzucenie oferty Odwołującego jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny.

Izba dokonała następujących ustaleń odnośnie przedmiotowego odwołania:

W pierwszej kolejności należy przywołać stan faktyczny wynikający z treści informacji o odrzuceniu oferty Odwołującego z 14.11.2017 r., wniesionego odwołania i odpowiedzi na odwołanie. Izba wskazuje także na treści – formularza asortymentowo - cenowego w ofercie Odwołującego, wzoru umowy (zał. nr 7 do SIWZ) – paragrafu przywołane poniżej, czy też zał. nr 6 do SIWZ/zał. nr 2 do umowy (tabela parametrów technicznych). W zakresie tych ostatnich według stanu na 25.10.2017 r. – zaktualizowane wersje dołączone do udzielonych w tym dniu wyjaśnień (odpowiedzi na pytania). Przeprowadzona przez Zamawiającego procedura wyjaśnień w trybie art. 87 ust. 1 Pzp poprzedzająca odrzucenie oferty Odwołującego (wezwanie z 03.11.2017 r. oraz odpowiedź z 06.11.2017 r.) zasadniczo nic nie wnosi w zakresie przedmiotu sporu. Materiały poglądowe złożone przez Odwołującego na rozprawie co do charakteru – mobilnego aparatu RTG – potwierdzają taki jego charakter. Złożone na rozprawie opracowanie własne Odwołującego - porównanie, że nawet przy

zastosowaniu stawki 23 % jego oferta byłaby najkorzystniejsza – nie ma znaczenia dla przedmiotu sporu biorąc pod uwagę brak możliwości zastosowania tryby art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp – z uwagi na okoliczności przywołane przez Zamawiającego w informacji o odrzuceniu oferty Odwołującego, które Izba podziela. Odnosząc się do poszczególnych kwestii w ramach rozpatrywania poszczególnych zarzutów.

Biorąc pod uwagę ustalenia i stan rzeczy ustalony w toku postępowania (art. 191 ust.1 Pzp), oceniając wiarygodność i moc dowodową, po wszechstronnym rozważeniu zebranego materiału (art. 190 ust. 7 Pzp), Izba stwierdziła co następuje.

Odnosnie drugiego zarzutu, Izba uznała, że podlega w/w zarzut oddaleniu.

Zakup mobilnego aparatu RTG z ramieniem C (poz. 1 zał. nr 1 do SIWZ /formularza asortymentowo-cenowego/) jest niewątpliwie elementem głównym, tak zarówno pod względem wartości, jak i celu zamówienia, którego efektem końcowym będzie przekazanie aparatu do eksploatacji, po jego wcześniejszym zainstalowaniu, co jest zgodne z § 3 ust. 1 wzoru umowy. Strony na rozprawie także zgodnie potwierdziły, iż nie będą wymagane w ramach instalacji żadnego rodzaju roboty ogólnobudowlane, czy też adaptacyjne pomieszczeń. W konsekwencji biorąc pod uwagę z nie budziła sporu okoliczność, że zakupiony sprzęt ma charakter mobilny, a bez stosownej instalacji sprzęt nie będzie funkcjonował. Należy uznać, że w przedmiotowym stanie faktycznym, tak dostawa do Zamawiającego, jak i instalacja stanowią usługę pomocniczą względem zakupu mobilnego aparatu RTG z ramieniem C i mogą być objęte stawka 8 %. Niewątpliwie także kwestia wyodrębnienia szkoleń i wskazania w ich zakresie stawki podstawowej 23 % przez Odwołującego była prawidłowym działaniem i tak czy inaczej nie stanowiła zasadniczo przedmiotu sporu. Z racji tego także, iż usługa tego rodzaju nie ma charakteru pomocniczego, gdyż obiektywnie ujmując urządzenie może funkcjonować niezależnie od przeszkolenia personelu mającego obsługiwać aparat RTG. Kwestią kluczową dla oceny końcowej prawidłowości lub też nie zastosowania stawki preferencyjnej 8 % przez Odwołującego w poz. 2 zał. nr 1 do SIWZ /formularza asortymentowo-cenowego/ była kwestia możliwości jej zastosowania do usługi gwarancji i oceny tego, czy przedmiot zamówienia obejmuje także usługę serwisu – w kontekście uznania, że są ono także elementem pomocniczym względem świadczenia głównego. Izba ostatecznie w tym zakresie oddaliła odwołanie, uznając prawidłowość czynności odrzucenia oferty Odwołującego przez Zamawiającego, z uwagi na to, iż w pierwszej kolejności przywołany na rozprawie przez Odwołującego wyrok KIO z 17.11.2017 r., sygn. akt: KIO 2297/17 nie dotyczył tego rodzaju kwestii, czyli ani gwarancji, ani serwisu. Zaś, Odwołujący podnosił, że w opisie przedmiotu

zamówienia (wzorzec umowy – zał. nr 7 do SIWZ) nie ma usługi serwisu, a jeśli jest to nie wykracza ona poza gwarancję, czyli będzie odbywać się w ramach zaoferowanej 24 - miesięcznej gwarancji. Izba podkreśla w następnej kolejności, że po pierwsze podnoszona jest w interpretacjach podatkowych kwestia tego rodzaju, że wymiana części urządzenia (części zamiennych), które nie są wyrobami medycznymi nie może być objęte stawka – 8 % (interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 29.12.2011 r., sygn. akt: IBPP2/443-1085/11/WN /http://interpretacja-podatkowa.pl/interpretacja/pokaz/1-_podatek-od-towarow-i-uslug-oraz-podatek-akcyzowy_/2-podatek-od-towarow-i-uslug/36-stawki-podatku/199598-stawka-wyroby-medyczne.html/ /<https://interpretacje-podatkowe.org/wyroby-medyczne/ibpp2-443-1085-11-wn/>), jak i interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. Nr PT1.050.12.2015.ALX.572 - Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 19.01.2016 r., poz. 3). Niewątpliwie w § 6 ust. 5 wzoru umowy wskazuje się na wymianę w okresie gwarancji podzespołu sprzętu na nowy, a elementem przedmiotowego urządzenia jest np. monitor (poz. 68 zał. Nr 6 do SIWZ/zał. nr 2 do umowy), czy też port USB i nagrywarka CD/DVD (poz. 77 zał. Nr 6 do SIWZ/zał. nr 2 do umowy). Inaczej mówiąc jej przedmiotem będzie także część /jej wymiana/ nie będąca wyrobem medycznym. Jednocześnie, Izba wskazuje, że usługa serwisowa, po pierwsze jest wskazana w § 5 ust. 2 i 3 wzoru umowy, nadto wykracza poza usługę gwarancyjną – pkt 91 zał. nr 6 do SIWZ/zał. nr 2 do umowy – gdzie stwierdza się: *„zakupy części zamiennych bez konieczności zakupu usługi ich wymiany przez okres co najmniej 10 lat, z zastrzeżeniem, że dla oprogramowania i sprzętu IT okres ten wynosi 10 lat.”*

Biorąc powyższe pod uwagę, Izba uznała jak na wstępie.

Jednocześnie wobec niepotwierdzenia drugiego zarzut, zarzut naruszenia przez Zamawiającego - art. 7 ust.1 i 3 Pzp, także podlega oddaleniu.

Biorąc powyższe pod uwagę, Izba uznała jak na wstępie.

W tym stanie rzeczy, Izba oddaliła odwołanie na podstawie art. 192 ust. 1 zdanie pierwsze i ust. 2 Pzp oraz orzekła jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy, na podstawie przepisu art. 192 ust. 9 i 10 Pzp w zw. z § 3 pkt 1 lit. a oraz § 5 ust. 4 rozporządzenia

Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238 oraz Dz. U. z 2017 r., poz. 47).

Przewodniczący:

.....