

WYROK
z dnia 29 lipca 2014 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: **Izabela Kuciak**

Protokolant: **Magdalena Cwyl**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **29 lipca 2014 r.** w Warszawie odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 17 lipca 2014 r. przez **Odwołującego** - GE Medical Systems Polska Sp. z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa w postępowaniu prowadzonym przez **Zamawiającego** - Szpital Specjalistyczny im. Stefana Żeromskiego Samodzielny Szpital Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Krakowie, Os. Na Skarpie 66, 31-913 Kraków

przy udziale **Wykonawcy** – "Philips Polska" Sp. z o.o., al. Jerozolimskie 195B, 02-222 Warszawa zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. Oddala odwołanie.

2. Kosztami postępowania obciąża **Odwołującego** - GE Medical Systems Polska Sp. z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa, i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę **15.000 zł 00 gr** (słownie: piętnaście tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Odwołującego** - GE Medical Systems Polska Sp. z o.o., ul. Wołoska 9, 02-583 Warszawa tytułem wpisu od odwołania.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 907 ze zm.), na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Krakowie.

Przewodniczący:

Uzasadnienie

Zamawiający prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na *"zakup, dostawę, montaż i uruchomienie cyfrowego aparatu RTG z urządzeniami peryferyjnymi oraz wielorzędowego tomografu komputerowego z podstacjami wraz z demontażem i odkupieniem używanego tomografu komputerowego CT Lightspeed Ultra Advantage rok produkcji 2005; do wyposażenia Szpitala Specjalistycznego im. S. Żeromskiego w Krakowie, zgodnie z wymaganiami określonymi w niniejszej Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia, zwanej dalej <<specyfikacją>>."* Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 19 marca 2014 r. pod numerem 2014/S 055-091589.

Odwołujący wniósł odwołanie wobec czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, odrzucenia oferty Odwołującego (w tym, z ostrożności, poprzez zaniechanie poprawienia w niej innych omyłek polegających na niezgodności SIWZ, niepowodujących istotnych zmian w treści oferty) oraz zaniechania zaproszenia Odwołującego do udziału w aukcji elektronicznej i przeprowadzenia aukcji elektronicznej bez udziału Odwołującego, zarzucając Zamawiającemu naruszenie przepisów art. 7 ust. 1, art. 89 ust. 1 pkt 6 i art. 91b ust. 1 ustawy Pzp (z ostrożności także art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp) i wnosząc o nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru oferty najkorzystniejszej, odrzucenia oferty Odwołującego i aukcji elektronicznej oraz powtórzenia czynności oceny ofert i aukcji elektronicznej.

Odwołujący w uzasadnieniu swojego stanowiska podał, iż podstawą do zastosowania 8% stawki VAT był fakt, iż przedmiot dostawy, to jest tomograf wraz z oprogramowaniem RIS-PACS oraz częściami peryferyjnymi stanowi świadczenie o charakterze jednolitym, kompleksowym w rozumieniu przepisów o VAT. Jednocześnie zwrócił uwagę, że ustawodawca nie daje podatnikom możliwości wyboru stawki VAT dla danej dostawy, co jednoznacznie wynika z faktu stwierdzenia przez ustawodawcę, że do towarów i usług wymienionych w załączniku m.in. nr 3 ustawy o VAT „stosuje się” stawkę 8 % podatku VAT.

Odwołujący wyjaśnił, że zastosował obniżoną stawkę VAT w wysokości 8% dla dostawy robota z uwagi na to, że nie będąc wyrobem medycznym ani też wyposażeniem wyrobu medycznego w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych stanowi on element uzupełniający (pomocniczy do wyrobu medycznego, jakim jest tomograf oraz system RIS/PACS), której dostawa podlega opodatkowaniu stawką 8%.

Odwołujący zwrócił uwagę, że w ramach dostawy objętej przedmiotowym zamówieniem robot jest przeznaczony funkcjonalnie do działania wraz z systemem RIS/PACS oraz tomografem i umożliwia uzyskanie wyniku przeprowadzonego za pomocą tomografu badania diagnostycznego w sposób zautomatyzowany. Robot pozwala na automatyczne nadrukowanie na wypalanej płycie nazwy jednostki przeprowadzającej badanie (szpitala) oraz danych pacjenta, dzięki czemu pozwala na zminimalizowanie pomyłek wynikających z błędu ludzkiego przy „ręcznym” opisywaniu płyt przez personel szpitala. Dodatkowo, robot pozwala na tak dalekie zautomatyzowanie procesu utrwalania wyników prowadzonych badań diagnostycznych, że zbędna staje się pomoc dodatkowej osoby z personelu szpitala, która byłaby - przy dużych pracowniach radiologicznych a taka właśnie jest ta umiejscowiona u Zamawiającego - konieczna do obsługi tego procesu. W przypadku niedostarczenia robota wyniki badań nie mogłyby być tak sprawnie i w tak doskonałej jakości przekazane do oceny lekarzowi określonej specjalności.

Zdaniem Odwołującego, dostawa sprzętu medycznego (tomografu) wraz z urządzeniem peryferyjnym (robotem) dla potrzeb opodatkowania VAT powinna być traktowana jako jednolite świadczenie, a w konsekwencji opodatkowana według jednolitych zasad - właściwych dla świadczenia głównego (czyli dostawy tomografu). Dostawa robota powinna zostać potraktowana jako świadczenie pomocnicze, dzielące los świadczenia głównego. Jest on bowiem ściśle związany ze świadczeniem podstawowym, gdyż w analizowanej sytuacji (dostawa towarów objętych zamówieniem) jest przeznaczony wyłącznie do obsługi tomografu, który jest przedmiotem jednoczesnej dostawy. Celem Zamawiającego jest nabycie tomografu, którego funkcje i działanie zostaną spożytkowane bardziej efektywnie poprzez dostawę robota. Tym samym, w ocenie Odwołującego, w świetle samego brzmienia zamówienia i warunków transakcji określonych w zamówieniu, nie ulega wątpliwości, że jedynym celem dostawy robota jest możliwość lepszego wykorzystania tomografu. Innymi słowy - zakup robota nie jest dla Zamawiającego celem samym w sobie. Zakup ten jest planowany tylko dlatego, że celem dostawy jest tomograf, zaś robot jest Zamawiającemu potrzebny wyłącznie w celu lepszego wykorzystania tomografu.

Odwołujący podkreślił, że prawidłowość zastosowania stawki obniżonej do całości świadczenia wynika również z bogatego orzecznictwa TSUE oraz polskich sądów administracyjnych. Jest również potwierdzona w orzeczeniach Krajowej Izby Odwoławczej. W tym miejscu przytacza liczne tezy z uzasadnień wyroków TSUE.

Odwołujący zwrócił uwagę, że o ile zasadne może być nabycie przez szpital tomografu i oprogramowania RIS/PACS bez robota, o tyle brak zakupu tomografu oznacza brak celowości zakupu robota, który umożliwia uzyskanie wyniku przeprowadzonego badania diagnostycznego. Nie może być więc mowy o tym, że opisywane świadczenia są względem siebie niezależne, czy też że występuje między nimi związek jedynie sztuczny.

Wprost przeciwnie, biorąc pod uwagę istniejący między świadczeniami związek gospodarczy należy uznać, że w tej sprawie mamy do czynienia z jednym świadczeniem kompleksowym - dostawą kompletnego i gotowego do optymalnej pracy tomografu komputerowego stanowiącego wyrób medyczny, co pozwala na zastosowanie do całej transakcji jednej stawki podatku VAT - 8%.

Dalej Odwołujący podał, że również polskie sądy administracyjne potwierdzają, że dostawa sprzętu medycznego wraz z urządzeniami peryferyjnymi stanowi świadczenie złożone. Przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 26 września 2011 r. (sygn. akt: I SA/Bd 340/11), w którym w zbliżonych okolicznościach faktycznych (dostawa oprogramowania medycznego wraz z elementami dodatkowymi - komputery, serwery, akcesoria komputerowe, zasilacze, ekrany, drukarki) - sąd uznał, iż tego rodzaju dostawa powinna być uznana za świadczenie kompleksowe i opodatkowana według obniżonej stawki VAT właściwej dla dostawy świadczenia głównego, tj. oprogramowania medycznego będącego wyrobem medycznym.

Podobnie w wyroku WSA w Gliwicach z 11 czerwca 2013 r. sygn. akt: III SA/GI 1900/12, gdzie w stanie faktycznym sprawy podatnik dostarcza klientom oprogramowanie medyczne wraz z niezbędnym wyposażeniem dodatkowym, jakim jest komputer (jednostka centralna) wyposażony w ekran oraz akcesoria komputerowe, takie jak urządzenia wskazujące oraz klawiatura. Dostarczany wraz z oprogramowaniem osprzęt komputerowy jest niezbędny do uruchomienia oprogramowania umożliwiającego dokonanie oceny danych obrazowych przez lekarza radiologa, oraz pracy na wygenerowanych obrazach, niezbędnej do postawienia diagnozy. Zdaniem Sądu, w tym przypadku występuje na tyle ścisły związek między tymi świadczeniami, że można mówić o świadczeniu złożonym, gdzie dostawa wyrobu medycznego stanowi świadczenie główne a dostawa "wyposażenia dodatkowego" - świadczenie pomocnicze. Towary określane mianem "wyposażenia dodatkowego" stanowią element niezbędny do prawidłowego funkcjonowania samego wyrobu medycznego. (...) Dodatkowe urządzenia nie stanowią celu samego w sobie, lecz zapewniają normalne działanie wyrobów medycznych. W konsekwencji wyroby medyczne stanowią świadczenie główne, natomiast wskazane urządzenia - świadczenie pomocnicze. Z ekonomicznego punktu widzenia dostawa wyrobów medycznych i powyższych urządzeń jest obiektywnie jednym świadczeniem. Dla odbiorców jest to także jedno świadczenie.

Z kolei w interpretacji z 18 czerwca 2012 r. , sygn. IPPP3/443-352/12-2/SM Minister Finansów wskazał, że „sprzedaż przez Spółkę wyrobów medycznych wraz z elementami dodatkowymi, niebędącymi samodzielnymi wyrobami medycznymi (np. komputer, drukarka, monitor czy inne urządzenie peryferyjne), stanowiącymi integralne wyposażenie niezbędne do funkcjonowania tych wyrobów, będzie stanowiła świadczenie złożone.”

Zaś, w interpretacji z 14 lutego 2012 r. sygn. ITPP2/443-1113/10/12-S/MD Minister

Finansów wskazał, że „dostawa wyrobów medycznych wraz z elementami dodatkowymi w postaci towarów (m.in. butli do gazów medycznych, 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. 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 była zatem obiektywnie jednym świadczeniem.

Odwołujący wskazuje również na wyrok KIO z 22 kwietnia 2013 r. sygn. KIO 799/13, w którym Izba podkreśla (powołując się na orzeczenia organów podatkowych), że „sprzedaż wyrobu medycznego wraz z dodatkowym wyposażeniem stanowi świadczenie złożone, tj. są ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, wyposażenie wyrobów medycznych w postaci zestawów komputerowych, monitorów, drukarek, pamięci wewnętrznych i zewnętrznych w celu archiwizacji badań (...) podlegać będzie opodatkowaniu według 8% stawki VAT”.

Zdaniem Odwołującego, szczególnie istotnym dla niniejszej sprawy rozstrzygnięciem KIO jest wyrok w sprawie KIO 2809/13 z 18 grudnia 2013 r., gdzie przedmiotem dostawy obok aparatu RTG była m.in. drukarka laserowa, duplikator (tj. urządzenie podobnego typu i przeznaczenia co robot do wypalania płyt), komputer do opisów i w której to sprawie Izba ustaliła, że do tak zdefiniowanego przedmiotu dostawy dochodzi do dostawy wyrobu medycznego oraz urządzeń umożliwiających lub ułatwiających pracę z wyrobem medycznych (w tym przypadku - aparatem RTG). Odwołujący zwraca uwagę, że w cytowanym wyroku Izba dokonała bardzo ważnego wyróżnienia stwierdzając: „zastosowanie preferencyjnej stawki VAT dotyczy zarówno przypadku, gdy dany element determinuje samo działanie aparatu RTG (jest niezbędny do prawidłowego uruchomienia aparatu/ wykonywania badań), *jak i przypadku, gdy dany element umożliwia wykorzystanie pełnego spektrum możliwości aparatu RTG jako wyrobu medycznego zgodnie z jego przeznaczeniem (np. opis czy też wydruk wyniku badania)*. W obu przypadkach, w ocenie składu orzekającego Izby, mamy do czynienia z sytuacją, w której rozdzielenie świadczeń byłoby obiektywnie *nieuzasadnione* (rozdzielenie uniemożliwiłoby **normalne uruchomienie /eksploatację lub *ograniczałoby wykorzystanie potencjału wyrobu medycznego***), a także nieuzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia ”

Odwołujący podniósł ponadto, że jeżeli, jak w przedmiotowej sprawie, kwestia stawki VAT nie była jednoznaczna – choć, w ocenie Odwołującego, powinna mieć zastosowanie 8% stawka VAT poprzez powołanie zasady kompleksowości świadczeń - w sytuacji

wątpliwości co do właściwej stawki jaka powinna mieć zastosowanie do opodatkowania VAT przedmiotu zamówienia Zamawiający nie powinien był odrzucać oferty Odwołującego. Jak bowiem KIO wskazuje w orzeczeniu z 23 stycznia 2014 r.: „*choć według Izby stawka 8% jest poprawna nie można wywodzić negatywnych konsekwencji w stosunku do wykonawców którzy zastosowali stawkę VAT 23%, a zatem nie można odrzucić ofert*”.

Co do opodatkowania dostawy przez Zamawiającego używanego tomografu komputerowego Odwołujący przyznał, że przedmiotowa dostawa tomografu teoretycznie mogłaby korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, jednakże pod warunkiem kumulatywnego spełnienia przesłanek tam wskazanych.

Dodatkowo należy mieć na uwadze, że w prawie podatkowym zastosowanie zwolnienia jest odstępstwem od reguły powszechności opodatkowania i każdorazowo powinno być poprzedzone stosownym badaniem pod kątem wystąpienia przesłanek umożliwiających jego zastosowanie oraz powinno zostać właściwie udokumentowane. Ustawa o VAT nie dopuszcza „domniemania” spełnienia warunków niezbędnych do zastosowania zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

Zamawiający zakładał, że dokona na rzecz wykonawcy dostawy używanego dotychczas sprzętu. Wobec powyższego Zamawiający, jako dokonujący dostawy tomografu, jest jedynym podmiotem mającym wiedzę na temat tego, czy wymienione powyżej przesłanki zastosowania zwolnienia zostały spełnione łącznie. Tymczasem w SIWZ brak jest jakichkolwiek informacji na ten temat, Zamawiający nie załączył oświadczenia, czy innych informacji w jakiegokolwiek formie, które jednoznacznie potwierdzałyby jego prawo do zastosowania zwolnienia z VAT dla dostawy tomografu. W szczególności Zamawiający nie przekazał informacji, z których wynikałoby, że tomograf wykorzystywany był przez Zamawiającego wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT. Tymczasem (co jest potwierdzone także w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej), niepodanie przez Zamawiającego w SIWZ informacji koniecznych do zastosowania właściwej stawki VAT powoduje niemożność wskazania prawidłowej stawki.

W sytuacji, gdy to od okoliczności leżących po stronie Zamawiającego zależy zastosowanie prawidłowej stawki VAT jest on zobligowany do wskazania wszelkich informacji tak, aby wykonawcy mogli dokonać prawidłowego obliczenia ceny oferty. W braku takiej informacji Odwołujący nie ma możliwości, postępując zgodnie z prawem, do zastosowania innej stawki podatku niż stawka właściwa dla towaru będącego przedmiotem dostawy, bez uwzględnienia okoliczności dodatkowych.

Wykonawca nie może domniemywać, że tomograf był wykorzystany przez Zamawiającego wyłącznie do prowadzenia działalności zwolnionej od podatku, skoro tomograf mógł być wykorzystywany przez Zamawiającego zarówno do diagnostyki w

zakresie ochrony zdrowia (czynność zwolniona z VAT), ale także do wykonywania czynności opodatkowanych np. w zakresie ekspertyz sądowych, badań, analiz prowadzonych, np. w trakcie prowadzonych badań klinicznych na zlecenie sponsora, bądź też w zakresie jego wynajmu na rzecz podmiotów trzecich, przy czym bez znaczenia jest, czy Szpital będący właścicielem tego tomografu w sposób prawidłowy udokumentował dostawę usług opodatkowaną VAT, rozliczył te transakcje i odprowadził należny podatek VAT. Istotne jest faktyczne wykorzystanie tego urządzenia do działalności innej niż zwolniona i tylko Szpital na podstawie swoich ewidencji prowadzonych dla celów opodatkowania VAT jest w stanie prawidłowo ocenić sposób opodatkowania tej dostawy.

W świetle powyższego, w ocenie Odwołującego, zważywszy na to, że Zamawiający nie przekazał żadnych informacji, z których wynikałoby jednoznacznie prawo Zamawiającego do zastosowania zwolnienia z VAT dla dostawy tomografu, Odwołujący składając ofertę był zobowiązany do wskazania stawki właściwej dla dostawy wyrobów medycznych tzn. 8%.

Odwołujący pragnie wskazać, że tylko podatnik - w tym przypadku Zamawiający - jeżeli od jego indywidualnych cech zależy możliwość zastosowania określonych stawek podatku - ma możliwość dokonania tego w sposób prawidłowy. Jak wskazuje Izba w wyroku z 3 lutego 2014 r. sygn. KIO 101/14 *„naliczenie prawidłowej stawki podatku VAT z uwagi na możliwe zwolnienia podmiotowe, jest sprawą indywidualna każdego z podmiotów”*. A zatem w sytuacji, gdy podmiotem od którego przymiotów indywidualnych zależy stosowana - *de facto* przez niego - stawka VAT - tenże podmiot musi podać odpowiednie informacje pozwalające na zastosowanie odpowiedniego sposobu opodatkowania. Fakt obowiązku ustalenia stawki VAT przez podatnika - a więc w tym przypadku Zamawiającego, jest również wskazany w wyroku KIO z 28 lutego 2014 r. sygn. KIO 257/14 i KIO 263/14.

Co więcej Odwołujący wskazał, że zgodnie z „Formularzem ofertowym” (strona 33 „SPECYFIKACJI ISTOTNYCH WARUNKÓW ZAMÓWIENIA”), w zakresie tomografu Zamawiający zobowiązany był podać m.in. (i) kwotę „*brutto*”, (ii) kwotę „*netto*” oraz (iii) „*podatek VAT zł (stawka w %)*”. W świetle powyższego sama treść „Formularza ofertowego” przewiduje, że dostawa tomografu winna podlegać opodatkowaniu VAT według właściwej stawki tego podatku. Odwołujący zauważa, że zwolnienie z VAT nie jest w swej istocie stawką VAT, lecz stanowi o zwolnieniu z obowiązku opodatkowania VAT danej transakcji. Co więcej, treść „Formularza ofertowego” wydaje się nie przewidywać zastosowania zwolnienia z VAT dla transakcji dostawy tomografu, tzn. brak jest stosownego pola, w którym można by wpisać informację o zastosowaniu zwolnienia z VAT.

Na marginesie Odwołujący wskazał, że w zakresie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT od 1 stycznia 2014 r. uległo ono fundamentalnej zmianie. Nowelizacja ww.

przepisu sprawiła, że sam status towaru jako używanego stracił zupełnie znaczenie z punktu widzenia możliwości zastosowania zwolnienia w przypadku jego dostawy. Otóż do 31 grudnia 2013 r. zgodnie ze wskazanym przepisem zwolniona od podatku była dostawa towarów używanych, pod warunkiem, że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przedmiotem zamówienia był między innymi demontaż i odkupienie używanego tomografu komputerowego CT Lightspeed Ultra Advantage rok produkcji 2005. W rozumieniu przepisów ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. wskazanie, że mamy do czynienia z „używanym” tomografem mogło być wskazówką dla wykonawców do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania przy obliczaniu ceny. Jednakże w niniejszym postępowaniu takie dorozumienie nie mogło mieć miejsca. SIWZ został sporządzony 14 marca 2014 r. a zatem już w sytuacji, gdy obowiązywało nowe, obecne brzmienie art. 43 ust 1 pkt 2 ustawy o VAT. Obecnie przepis ten w ogóle nie wspomina o tym, czy dany towar był czy nie był „używany”. Znaczenie ma wyłącznie to, czy był czy nie, wykorzystywany wyłącznie do wykonywania czynności zwolnionych oraz czy zbywca był uprawniony do odliczenia podatku naliczonego przy jego nabyciu,

O ile przed 1 stycznia 2014 r. dla możliwości zwolnienia z VAT dla dostawy towarów używanych znaczenie miał jedynie (i) status towaru jako towaru używanego oraz (ii) brak prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w stosunku do tych towarów, to obecnie warunkami umożliwiającymi zastosowanie zwolnienia z VAT są (i) wykorzystywanie towarów wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT oraz (ii) brak prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w stosunku do tych towarów.

Powyższa zmiana stanowi o tym, że zwolnienie z VAT w obecnej formie ma dużo węższe zastosowania, tzn. z praktycznego punktu widzenia dostawa towarów, która w poprzednim stanie prawnym korzystała ze zwolnienia z VAT, w obecnym stanie prawnym często z takiego zwolnienia nie będzie mogła skorzystać.

Odwołujący podsumowująco podał, że z uwagi na brak informacji o spełnieniu przesłanek umożliwiających zastosowanie zwolnienia z VAT, w związku z powołanymi przepisami prawa, w zakresie dostawy tomografu należało przyjąć, że Zamawiający zobowiązany był do opodatkowania takiej potencjalnej transakcji stawką właściwą dla dostawy takiego towaru, tzn. stawką VAT 8%. W konsekwencji stawka wskazana w ofercie Odwołującego powinna być uznana za prawidłową a jej odrzucenie z tego powodu przez Zamawiającego uznane winno być za nieprawidłowe i sprzeczne z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp.

Z daleko posuniętej ostrożności Odwołujący podniósł również zarzut zaniechania zastosowania art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp poprzez niepoprawienie w ofercie Odwołującego przyjętej stawki VAT w odniesieniu do demontażu i odkupienia od Zamawiającego używanego tomografu komputerowego CT LightSpeed Ultra Advantage. Zdaniem Odwołującego, jakkolwiek wydaje się, że językowa interpretacja tego przepisu nie pozwala na jego użycie w niniejszym stanie faktycznym (specyfikacja wprost nie narzucała stawki podatku VAT), to już względy celowościowe skłaniają do sięgnięcia do tej regulacji (jak wiadomo, jej wprowadzenie do systemu zamówień publicznych miało na celu ograniczyć konieczność odrzucenia ofert lub unieważniania postępowań z powodu drobnych pomyłek, czy nieporozumień). Mianowicie, skoro wykonawcy w istocie mieli przyjąć w ofertach stawkę ustaloną przez Zamawiającego - który będąc w tym przypadku podatnikiem o określonych cechach indywidualnych ma wyłączną możliwość określenia właściwej stawki podatku - to nie sposób stawiać im zarzutu błędnej klasyfikacji podatkowej (do tego sprowadza się przecież decyzja o odrzuceniu oferty z powodu błędu w obliczeniu ceny). W rezultacie niewłaściwa stawka VAT nie może być postrzegana jako wynik błędu lecz omyłki mającej źródło wyłącznie w nieprecyzyjnych zapisach SIWZ. Gdyby Zamawiający informację o tym, że ww. tomograf wykorzystywany był wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT oraz z tytułu jego nabycia nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego zamieścił w SIWZ, wówczas zachowanie Odwołującego byłoby niewytłumaczalne. Jednak nie posiadając tych danych Odwołujący postąpił adekwatnie do stanu wiedzy wynikającego z SIWZ i jego działaniu nie sposób przypisać cech bezprawności. Świadczy to dobitnie, że Odwołujący nie miał woli przyjęcia błędnej stawki VAT. Tym samym jej poprawienie ani nie spowoduje istotnej ingerencji w ofertę ani nie wygeneruje nowego oświadczenia woli (intencje Odwołującego są oczywiste - chce odkupić używany tomograf od Zamawiającego, „płacąc” zaoferowaną cenę netto powiększoną o należny podatek VAT).

W przeciwnym razie należałoby uznać, że postępowanie jest dotknięte wadą uniemożliwiającą zawarcie niepodlegającej unieważnieniu umowy. Niewątpliwie bowiem opis przedmiotu zamówienia, jak i pozostałe postanowienia SIWZ nie dawały podstaw wykonawcom (a przynajmniej tym, którzy bazowali wyłącznie na oficjalnych informacjach zawartych w dokumentacji przetargowej) do zastosowania zwolnienia podatkowego przy obliczaniu ceny oferty. Jeśli zatem istnieją obiektywne przesłanki do objęcia świadczenia demontażu i odkupienia od Zamawiającego używanego tomografu komputerowego CT LightSpeed Ultra Advantage zwolnieniem VAT, ale nie zostały one podane przed upływem terminu składania ofert, przez co nie były znane części wykonawcom, nie można uznać, że oferty są porównywalne a wykonawcy równo traktowani.

Na skutek bezpodstawnego odrzucenia oferty Odwołującego Zamawiający zaniechał

zaproszenia go do udziału w aukcji elektronicznej, czym naruszył, w ocenie Odwołującego, art. 91b ust. 1 ustawy Pzp (oferta Odwołującego nie podlega odrzuceniu, a zatem Odwołujący powinien mieć możliwość udziału w aukcji elektronicznej).

Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, co następuje:

Przedmiotem zamówienia jest zakup, dostawa, montaż i uruchomienie cyfrowego aparatu RTG z urządzeniami peryferyjnymi oraz wielorzędowego tomografu komputerowego z podstacjami wraz z demontażem i odkupieniem używanego tomografu komputerowego CT Lightspeed Ultra Advantage rok produkcji 2005; do wyposażenia Szpitala Specjalistycznego im. S. Żeromskiego w Krakowie, zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia określonym w załączniku nr 1 do specyfikacji (rozdział III pkt 1 SIWZ). Wśród urządzeń, będących przedmiotem dostawy oprócz aparatu RTG kostno-płucnego i wielorzędowego tomografu komputerowego (posiadających funkcjonalność nagrywania i odtwarzania płyt CD/DVD), znalazły się również macierz dyskowa i robot do wypalania wyników badań na płytach CD/DVD (załącznik nr 1 do SIWZ). Jednocześnie Zamawiający wymagał, aby Wykonawca skonfigurował i zapewnił prawidłowe działanie dostarczonego robota do pracy z posiadanym przez Zamawiającego systemem PACS/RIS.

Nadto, Zamawiający na pytanie nr 206, zadane przez jednego z wykonawców: „Zwracamy się z prośbą o wskazanie miejsca instalacji robota (wraz z drukarką) umożliwiającego archiwizowanie danych na płytach CD/DVD” udzielił następującej odpowiedzi: „Miejsce umieszczenia Robota do nagrywania płyt to rejestracja Działu Diagnostyki Obrazowej. Robot nie będzie umieszczony bezpośrednio przy aparacie TK lecz w Rejestracji Działu ze względu na specyfikę rozmieszczenia pracowni i pomieszczeń w Dziale Diagnostyki Obrazowej. To w Rejestracji kompletowany jest pełny wynik badania (opis+płyta). Tu dostarczane są opisy, skierowania, oświadczenia pacjenta z badań TK. Rejestracja nadzoruje obieg dokumentacji medycznej, wydawanie wyników, archiwizację dokumentów. Pacjent wyłącznie w rejestracji może odebrać wynik badania.”

Odwołujący dla dostawy przedmiotowego robota wraz z instalacją i uruchomieniem zastosował stawkę podatku VAT w wysokości 8%, analogicznie jak dla demontażu i odkupienia od Zamawiającego używanego tomografu komputerowego.

Pismem z dnia 29 maja 2014 r. Zamawiający, w trybie przepisu art. 87 ust. 1 ustawy Pzp, wezwał Odwołującego do złożenia wyjaśnień w przedmiocie zastosowania stawki podatku VAT w powyższym zakresie. Odwołujący udzielił odpowiedzi pismem z dnia 3 czerwca 2014 r.

Pismem z dnia 7 lipca 2014 r. Zamawiający poinformował Odwołującego o odrzuceniu jego oferty na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. W uzasadnieniu swojego stanowiska Zamawiający podał, że „Robot do wypalania wyników badań nie jest urządzeniem medycznym ani wyrobem specjalnie przeznaczonym przez wytwórcę do stosowania łącznie z wyrobem medycznym, w celu możliwości jego używania zgodnie z przewidzianym zastosowaniem. Przedmiotowy robot, dedykowany jest przez producenta m.in. dla dostawców usług drukarskich, dla przedsiębiorstw, dla agencji reklamowych i fotograficznych. (...) Zamawiający jako Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej nie prowadzi odpłatnej działalności leczniczej stąd tomograf komputerowy CT Lightspeed Ultra Advantage wykorzystywany był wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT oraz z tytułu jego nabycia nie przysługiwało Zamawiającemu prawo do odliczenia podatku naliczonego dlatego zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku sprzedaż używanego tomografu komputerowego.” Powyższe skutkowało zaniechaniem zaproszenia Odwołującego do udziału w aukcji elektronicznej.

Krajowa Izba Odwoławcza zważyła, co następuje:

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie stwierdzić należy, że obowiązkiem zamawiającego jest dokonanie oceny ofert, w tym m.in. pod względem prawidłowości przyjętych przez wykonawców przy obliczeniu ceny stawek podatku VAT. Obowiązek taki wynika z dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, który nakazuje zamawiającemu odrzucenie ofert zawierających błąd w obliczeniu ceny, za który uznać należy przyjęcie niewłaściwej stawki podatku VAT.

Rozstrzygnięcie podnoszonych zarzutów w aspekcie dostawy robota sprowadza się do ustalenia, czy w omawianym postępowaniu mamy do czynienia z usługą o charakterze kompleksowym, a tym samym, czy prawidłowym było zastosowanie przez wykonawców w złożonych ofertach jednolitej stawki podatku VAT na poziomie 8% dla dostawy tomografu i robota.

Przede wszystkim zauważenia wymaga, że polskie przepisy ustawy o podatku VAT nie dają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób powinno zostać opodatkowane świadczenie składające się z kilku elementów. Zagadnienie to nie jest również wprost rozstrzygnięte na gruncie przepisów wspólnotowych. Nie ma określonych normatywnie kryteriów kwalifikujących dane świadczenie jako złożone.

Niemniej jednak orzecznictwo dostrzegło, że w praktyce obrotu gospodarczego zdarzają się świadczenia natury kompleksowej, czyli takie, które nie dają się w prosty sposób zaklasyfikować do danej kategorii, bowiem składają się z kilku pojedynczych świadczeń. W związku z tym, w każdym przypadku dla określenia skutków podatkowych transakcji

złożonych należy badać, czy mamy do czynienia z kompozycją świadczenia głównego - dominującego, wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze, czy też dostawca realizuje kilka odrębnych i niezależnych świadczeń.

Koncepcja świadczeń złożonych (kompleksowych) została wypracowana na gruncie orzecznictwa, które opiera się jedynie na bardzo ogólnych definicjach dostawy i świadczenia usług, a w pozostałym zakresie bazuje na pewnym, wywodzonym ze względów systemowych, podejściu do tego zagadnienia, mającym zagwarantować funkcjonalność systemu podatku od wartości dodanej oraz zachowanie jego związku z realnymi zjawiskami ekonomicznymi.

W przypadku świadczeń złożonych należy odpowiedzieć na pytanie, czy świadczenia te powinny być traktowane jednolicie na gruncie przepisów o podatku VAT, czy też należy je rozdzielić i każde świadczenie z osobna opodatkować stosownie do przewidzianych dla niego regulacji podatkowych. W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że każda sytuacja powinna być analizowana indywidualnie, z uwzględnieniem charakterystycznych i istotnych dla niej elementów, z punktu widzenia rozpatrywania istnienia związku pomiędzy poszczególnymi czynnościami i w tym kontekście ewentualnego traktowania ich jako jednej gospodarczej całości (jednego świadczenia).

W tym miejscu należy podkreślić, że co do zasady, 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.

Nadal aktualny pozostaje pogląd, wyrażony m.in. w wyroku z dnia 9 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 2367/98, w którym stwierdzono, że: "Treść art. 18 ust. 1, jak i brzmienie niektórych innych przepisów ustawy z 1993 r. o VAT, nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że ustawodawca jako regułę określił sytuację, w ramach której stawka tego podatku wynosi 22%. Skoro zaś tak, to winno być poza sporem, że wyjątki od tej reguły nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Jeśli więc w stosunku do danego rodzaju towarów i usług nie zostało wyraźnie określone w przepisach szczególnych, iż ma do niego zastosowanie niższa stawka podatkowa, to tego rodzaju towar lub usługa podlegają opodatkowaniu 22% stawką podatku". Ogólne reguły konstrukcyjne podatku, a także brzmienie przepisów ustawy oraz stosownych regulacji dyrektywy potwierdzają, że stawka 22% (w latach 2011-2014 - 23%) ma charakter podstawowy i zasadniczy. Wynika to zresztą z samej jej nazwy - "stawka podstawowa" (ang. *standard rate*).

W ocenie Izby, w szczególności warto wskazać na tezę, którą uwypuklił TS UE w wyroku C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, zgodnie z którą należy dać prymat ochronie zasady nierozszerzania zwolnienia podatkowego nad traktowaniem kilku dostaw jako świadczenia złożonego, opodatkowanego wedle zasad

dotyczących świadczenia głównego. Każde odstępstwo od zasadniczej stawki podatku od towarów i usług winno być zatem interpretowane ściśle i ta ogólna zasada musi być brana bezwzględnie pod uwagę przy ocenie okoliczności konkretnej sprawy.

Ochrona tej zasady została także zaakcentowana w stanowisku Rzecznika Generalnego w tej sprawie, co znalazło wyraz w twierdzeniu, że "szósta dyrektywa ustanawia, niezależnie od określonych opcji dostępnych dla państw członkowskich, wyczerpujący katalog transakcji zwolnionych lub opodatkowanych według obniżonej stawki podatkowej. Jej celem jest zharmonizowanie w jak największym stopniu opodatkowania VAT i wyłączenie w ten sposób zakłócenia konkurencji".

Należy więc przyjąć, że w związku z charakterem stawki podstawowej, stawki obniżone (preferencyjne) mają charakter wyjątkowy. Wynika z tego, że za słuszny należy uznać pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodu co do możliwości objęcia danej czynności stawką obniżoną ciąży na podatniku dokonującym tej czynności (podobnie NSA w wyroku z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt III SA 381/97).

Obszernie Trybunał zajął się problemem świadczeń złożonych w wyroku z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise, w którym stwierdził, że w celu ustalenia, dla celów VAT, czy świadczenie usług, obejmujące kilka części składowych, należy traktować jako jedno świadczenie, czy też jako dwa lub więcej świadczeń wycenianych odrębnie, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę treść przepisu art. 2 (1) VI Dyrektywy, zgodnie z którym każde świadczenie usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne oraz fakt, iż świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone, co mogłoby prowadzić do nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu podatku VAT. Trybunał wskazał, że pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas, gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej.

Z powyższego wyroku nie płyną jednak wyraźne wskazówki, co do tego, od którego momentu podział danego świadczenia, obejmującego z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę, byłby sztuczny. Trybunał zaakcentował "ekonomiczny punkt widzenia" oraz ocenę z perspektywy nabywcy. Z treści powołanego wyroku wynika, że TSUE położył duży nacisk na subiektywne kryteria przy ocenie danego świadczenia jako złożonego, jednakże wnioski, co do kwalifikacji danego kompleksu zdarzeń gospodarczych jako świadczenia złożonego, nie mogą być pozbawione waloru obiektywnego albowiem zakres i sposób opodatkowania świadczenia nie może być zależny jedynie od woli stron transakcji. Stąd w

pierwszym rzędzie Trybunał odwołał się do art. 2 (1) VI Dyrektywy, wedle którego każde świadczenie usług powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne a świadczenie złożone w aspekcie gospodarczym nie powinno być sztucznie rozdzielane, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Sąd wskazał, że jeśli dana transakcja składa się z szeregu świadczeń i czynności należy uwzględnić wszystkie okoliczności, w jakich jest dokonywana rozpatrywana transakcja.

Z kolei w wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV p-ko Staatssecretaris van Financiën, Trybunał wskazał, że art. 2 (1) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że (...) jeżeli dwa lub więcej niż dwa 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 jednolite świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej (...).

Wobec powyższego należy przyjąć, że nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

W wyroku I FSK 869/10 Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że "łączyć poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy. W stanie faktycznym sprawy istotne jest także to, 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."

Warte odnotowania jest również stanowisko NSA zaprezentowane w wyroku z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. akt: I FSK 122/13: „Okoliczność, że wyposażenie dodatkowe jest

niezbędne do prawidłowego działania wyrobu medycznego nie jest wystarczającym uzasadnieniem do objęcia preferencyjną stawką podatku towaru, który nie posiada specjalnego przeznaczenia wytwórcy do stosowania z wyrobem medycznym i ma charakter standardowego towaru dostępnego w obrocie. Towar ten może być przedmiotem dostawy przez każdy inny podmiot, bez uszczerbku dla prawidłowego działania i funkcjonalności wyrobu medycznego. Specjalistyczny sprzęt medyczny, stanowiący wyrób medyczny w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, ze swej istoty stanowi urządzenie zaawansowane technicznie, dla którego prawidłowego funkcjonowania mogą być potrzebne inne urządzenia, które występują też osobno w obrocie gospodarczym. Faktycznym przeznaczeniem towarów, które w tej sprawie są zaliczane do "wyposażenia dodatkowego" jest z reguły nie tylko pełnienie funkcji pomocniczych w stosunku do wyrobu medycznego – trudno zatem uznać dostawę tych towarów za obiektywnie związaną ekonomicznie z tą konkretną dostawą. Słusznie zwraca uwagę organ podatkowy, że za świadczenie odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego podatnika na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, to mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich, ani też nie sprawi, że wartość świadczenia z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenie te byłyby uznane za świadczenia złożone. Charakter towarów które zalicza skarżąca do wyposażenia dodatkowego, tj. zestaw komputerowy, dysk twardy, monitor, drukarka, mysz, klawiatura, reduktor azotu, karta video, wspornik do montażu aparatu, lampa RTG, materace, pasy stabilizujące, wkłady piankowe i zestawów gąbek do stabilizacji pacjenta, pozwala na świadczenie tych przedmiotów niezależnie od dostawy samego wyrobu medycznego. Są to towary potrzebne do właściwego działania wyrobu medycznego, ale nic nie stoi na przeszkodzie aby dostawa tych towarów odbyła się niezależnie (samodzielnie) od wyrobu medycznego.”

Odnosząc powyższe rozważania do niniejszego stanu faktycznego stwierdzić należy, iż skoro na próżno poszukiwać normatywnych podstaw do objęcia preferencyjną stawką dostawy towarów, która co do zasady winna być opodatkowana stawką podstawową, to uzasadnienie do zastosowania tej stawki musi wynikać z uzasadnionych podstaw faktycznych. Odstępstwo od reguły w przypadku opodatkowania świadczeń o charakterze kompleksowym nie może być zatem traktowane w taki sposób, że uchwycenie związku pomiędzy świadczeniami upoważnia do zastosowania preferencji podatkowych na dostawę wszystkich towarów, które nawet pozostają w pewnej zależności. W ocenie Izby, i taki też wniosek płynie z powołanego orzecznictwa, jedynie na tyle ścisły związek pomiędzy świadczeniami, których rozdzielenie byłoby na tyle trudne lub nieuzasadnione ze względu na ten nierozzerwalny charakter, upoważnia do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT

wobec konglomeratu świadczeń. Jeżeli jednak dokonanie podziału jest możliwe, to winna znaleźć zastosowanie reguła podstawowa, zgodnie z którą każde świadczenie opodatkowane jest odrębnie, według stawek wynikających z przepisów prawa.

Analiza niniejszego stanu faktycznego, zdaniem Izby, nie upoważniała Odwoływającego do objęcia preferencyjną stawką podatku VAT dostawy robota do wypalania wyników badań. Bezsporne w niniejszej sprawie jest, że przedmiotowy robot nie stanowi wyrobu medycznego ani też wyposażenia wyrobu medycznego, co dawałoby podstawy do zastosowania 8% stawki podatku VAT na podstawie przepisu art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT.

Rozważenia zatem wymaga, czy uprawnione jest stanowisko Odwoływającego, że dostawa tomografu i rzeczono robotu stanowi świadczenie o charakterze kompleksowym. Odwołujący dla tej tezy poszukiwał uzasadnienia wskazując m.in. na pomocnicze znaczenie robota względem tomografu, przypisując temu robotowi nawet cechę elementu uzupełniającego. Na tym tle nie sposób nie zauważyć, że przedmiotowy robot stanowi odrębne urządzenie, może być wykorzystywany do wypalania wyników badań wykonanych za pomocą tomografu, jak i innych urządzeń. Nawet przypisanie tego urządzenia do tomografu w ten sposób, że będzie on służył do wypalania wyników badań na płytach CD/DVD właśnie z tego urządzenia nie powoduje, że związek między tymi urządzeniami jest nierozzerwalny. Tomograf może funkcjonować bez rzeczono robotu, tym bardziej, że przedmiotem dostawy jest urządzenie, które tę funkcjonalność posiada.

Wskazywanie przez Odwoływającego na okoliczność, że dostawa robota umożliwi uzyskiwanie w sposób zautomatyzowany wyników badań pozostaje bez wpływu na ocenę niniejszego stanu faktycznego. Pewne udogodnienia, jak i bezpieczeństwo związane z zastosowaniem robota, w ocenie Izby, nie powoduje, że robot ten zyskuje znaczenie na tyle komplementarne względem tomografu, że stanowi to uzasadnienie dla zastosowania preferencji podatkowych.

Nie znalazł potwierdzenia również i ten pogląd Odwoływającego, że zakup tomografu nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz jest środkiem dla lepszego wykorzystania usługi zasadniczej, jaką jest dostawa tomografu. Raz jeszcze należy zwrócić uwagę, że funkcjonalność, którą zapewnia robot posiada również zamawiany tomograf, nadto wykorzystanie robota może mieć różnoraki charakter. Sam producent dostrzega możliwości jego zastosowania w różnych dziedzinach, również w tych spoza ochrony zdrowia.

Nadto, gdyby Zamawiający w istocie przypisywałby tak ścisły związek tym urządzeniom z pewnością znalazłoby to odzwierciedlenie w treści SIWZ. Tymczasem Zamawiający opisał oba urządzenia oddzielnie, oczekując również odrębnego skalkulowania ceny obu urządzeń. Poza tym Zamawiający, wbrew twierdzeniom Odwoływającego, nigdzie nie

posługuje się stwierdzeniem, że robot stanowi urządzenie peryferyjne tomografu. Co więcej, Zamawiający wskazał miejsce jego posadowienia w Dziale Diagnostyki Obrazowej, gdzie istnieje możliwość drukowania i archiwizowania badań z różnych urządzeń, a nie tylko z tomografu. Zamawiający wyraźnie zaakcentował konieczność skonfigurowania robota w taki sposób, aby zapewnić prawidłowe działanie z ogólnoszpitalną siecią informatyczną PACS/RISC, co tylko potwierdza, że intencją Zamawiającego nie było dedykowanie robota jedynie do pracy z tomografem.

Zauważyć należy, że możliwość wykorzystania robota do wypalania wyników badań na płytach CD/DVD nie ogranicza pola jego wykorzystania wyłącznie z tomografem. Zatem, wskazywany przez Odwołującego, funkcjonalny związek pomiędzy tymi urządzeniami jest na tyle luźny, że rozdzielenie tych urządzeń jest jak najbardziej możliwe i z punktu widzenia Zamawiającego, z tego tytułu żadne ze świadczeń nie straci na wartości.

Odwołujący zdaje się nie dostrzegać, że robot nie służy zapewnieniu funkcjonowania tomografu zgodnie z jego przeznaczeniem, tomograf może funkcjonować bez robota. Jediną funkcją robota jest usprawnienie pracy określonego Działu, a nie nawet konkretnego urządzenia. Stąd też twierdzenia, o nierozzerwalnym powiązaniu funkcjonalnym absolutnie nie znajdują uzasadnienia.

Analiza orzecznictwa przywołanego przez Odwołującego prowadzi do analogicznych wniosków. Tezy tam sformułowane wskazują na zasadność przyjęcia koncepcji świadczenia kompleksowego w sytuacji, w której urządzenia dodatkowe są niezbędne do funkcjonowania wyrobu medycznego, ewentualnie służą zapewnieniu jego normalnego działania. Zaś, co do powoływanego przez Odwołującego orzeczenia Izby zapadłego na kanwie sprawy o sygn. akt: KIO 2809/13 Odwołujący pominął, że sam Zamawiający wskazał na niezbędność dodatkowych urządzeń z perspektywy dostawy aparatu RTG. W niniejszym stanie faktycznym takiego związku nie sposób odnaleźć i przypisać jego postrzeżenie Zamawiającemu. Wręcz przeciwnie, Zamawiający wskazując na elementy konieczne mówi o macierzy dyskowej, ale pojęciem tym nie posługuje się już w odniesieniu do robota.

Reasumując stwierdzić należy, iż Izba nie dostrzega, aby dostawy tomografu i robota były na tyle ściśle powiązane, iż uzasadnione byłoby postrzeżenie tej dostawy jako jednej całości, ze względu na nierozzerwalne powiązania między przedmiotowymi urządzeniami. Wręcz przeciwnie, rozdzielenie tych dostaw jest nie tylko możliwe, ale i uzasadnione, również w ocenie Zamawiającego, który takiego związku nie dostrzega. Traktowanie rzeczonych dostaw oddzielenie zapewni zaś przestrzeganie zasady odrębności opodatkowania każdego ze świadczeń odrębnie.

Odnosząc się do drugiego aspektu sporu stwierdzić należy, że jakkolwiek demontaż i odkupienie od Zamawiającego używanego tomografu komputerowego stanowi z punktu

wiedzenia przepisów o podatku VAT dostawę towarów wykonywaną przez Zamawiającego i to co do zasady jego obciąża właściwe opodatkowanie tej czynności, to w okolicznościach niniejszej sprawy nie budzi wątpliwości, iż Zamawiający przerzucił ten ciężar, mocą postanowień SIWZ, na wykonawców. Jednocześnie nie można pomijać, że zwolnienie od podatku przysługuje określonym czynnościom z mocy samego prawa i nie jest tutaj istotny zamiar podatnika co do ewentualnego objęcia czynności podatkiem.

Odwołujący dostrzega regulację przepisu art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT jednakże nie stosuje jej, ponieważ jak twierdzi, nie ma podstaw do przyjęcia, że tomograf wykorzystywany był przez Zamawiającego wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT. Jednocześnie stosując stawkę podatku VAT właściwą dla dostawy wyrobów medycznych przyjmuje tym samym, że używany tomograf był wykorzystywany nie tylko dla działalności zwolnionej ale również opodatkowanej. Tymczasem Odwołujący w żaden sposób nie wykazał, że założenie Odwołującego w tym przedmiocie było prawidłowe. Odwołujący powołał się jedynie na swoje doświadczenie w tym zakresie i pewne prawdopodobieństwo. Jednakże powyższe, nie jest w ocenie Izby, wystarczające dla zastosowania 8% stawki podatku VAT.

Skoro bowiem opodatkowanie określonych czynności czy też zwolnienie ich z opodatkowania ma swoje źródło w przepisach prawa, to właściwe określenie obowiązku podatkowego musi wynikać z ustalenia okoliczności faktycznych mających istotne znaczenie dla kwestii prawopodatkowych. Rozstrzygnięcie zaś powyższego w oparciu o pewne domniemanie, jak uczynił to Odwołujący, jest obarczone ryzykiem, że nie znajdzie ono potwierdzenia w stanie faktycznym. Biorąc zaś pod uwagę, że ciężar wykazania prawidłowego opodatkowania czynności obciąża w niniejszym stanie faktycznym Odwołującego, stwierdzić należy, że Odwołujący temu nie sprostał.

Formułowanie zaś dopiero na etapie postępowania odwoławczego zarzutów względem Zamawiającego, a w istocie względem postanowień SIWZ, iż brak informacji, że tomograf komputerowy był wykorzystywany wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT należy uznać za spóźnione. Odwołujący, biorąc pod uwagę treść SIWZ, uzyskał wiedzę, iż obowiązek rozstrzygnięcia co do opodatkowania czynności demontażu i odkupienia używanego tomografu komputerowego od Zamawiającego, został nałożony na wykonawców. Aprobując zaś treść postanowień SIWZ (nie skorzystano w tym zakresie ze środków ochrony prawnej) Odwołujący tym samym przyjął, że informacje przekazane przez Zamawiającego pozwalają na określenie obowiązku podatkowego. Zaś, formułowanie przez Odwołującego na obecnym etapie postępowania twierdzeń przeciwnych stanowi jedynie potwierdzenie, że Odwołujący w tym przedmiocie nie dochował należytej staranności (art. 14 ustawy Pzp w zw. z art. 355 k.c.).

Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy pozostaje również okoliczność,

że w formularzu ofertowym Zamawiający zawarł pozycję odnoszącą się do podatku VAT w odniesieniu do spornej dostawy. Truizmem jest twierdzenie, że treść formularza ofertowego nie przesądza o obowiązku podatkowym. Nadto, powszechną praktyką jest stosowanie takich wzorów formularzy i uzupełnianie ich przez wykonawców w sposób wskazujący na zwolnienie z VAT.

Podnoszony zaś przez Odwołującego zarzut co do nieprawidłowości w zakresie ustanowionego przez Zamawiającego obowiązku dokumentowania przedmiotowej transakcji nie został on objęty treścią odwołania i z tych przyczyn nie podlega rozpoznaniu (art. 192 ust. 7 ustawy Pzp). Nadto, pozostaje bez związku z kwestią właściwego ustalenia obowiązku podatkowego i jako taki nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

Na marginesie zauważyć należy, iż posługiwanie się przez Zamawiającego terminem „używany tomograf” mogło stanowić pewną wskazówkę dla Odwołującego, biorąc pod uwagę dotychczas obowiązujące regulacje dotyczące zwolnienia z podatku towarów używanych.

Odnotowania również wymaga, że nowelizacja, którą dokonano zmiany powyższego zwolnienia nie zawiera przepisów przejściowych. Zaś zdaniem doktryny, z uwagi na zasadę ochrony interesów w toku należałoby przyjąć regułę, iż w odniesieniu do towarów nabytych przed 1 stycznia 2014 r. zastosowanie powinny znajdować reguły dotychczasowe (zwolnienie dla towarów używanych).

Izba nie podziela również twierdzeń Odwołującego, że w okolicznościach niniejszej sprawy winien znaleźć zastosowanie przepis art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp. Zastosowanie niewłaściwej stawki podatku VAT, a w istocie opodatkowanie czynności zwolnionej od podatku VAT było wynikiem przyjęcia przez Odwołującego określonych założeń co do okoliczności mających znaczenie prawnopodatkowe, których istnienia Odwołujący nie wykazał, co jednoznacznie przesądza o tym, iż opodatkowanie spornej czynności nie było wynikiem omyłki ale świadomego działania Odwołującego.

Reasumując, za prawidłową należy uznać decyzję Zamawiającego o odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp i w konsekwencji niezaproszenie Odwołującego do udziału w aukcji elektronicznej (art. 91b ust. 1 ustawy Pzp). W tym stanie rzeczy nie znalazł również potwierdzenia zarzut naruszenia przepisu art. 7 ust. 1 ustawy Pzp.

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku sprawy, na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 w zw. z § 3 pkt 1 lit. a oraz pkt 2 lit. a i b i § 5 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238), zaliczając do kosztów postępowania odwoławczego wpis od odwołania w wysokości 15.000,00 zł.

Przewodniczący: